



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

המערערת: חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ ע"י ב"כ עו"ד ארז שגיב או עו"ד יגיל בלזר ממשרד עורכי דין שגיב, בלזר ושות'

נגד

המשיב: פקיד שומה תל אביב 4 ע"י ב"כ עו"ד רויטל בן דוד מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

מבוא

6 בפניי בקשה מטעם המשיב למחיקה או לדחייה על הסף של הערעורים שבכותרת הן מהטעם
7 של העדר מיצוי הליכים מקדמיים טרם הגשת הערעורים והן בשל חלוף המועד החוקי
8 להגשתם.

9 הבקשה מבוססת על תקנות 100-101 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (להלן –
10 **תקנות סדר הדין האזרחי**) החלות בערעורי מס מכוח תקנה 9(א) לתקנות בית משפט
11 (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978.

12 יצוין כבר כעת, כי בקשה למחיקת ערעור מס על הסף כמוה כבקשה לדחיית הערעור על הסף
13 (היוצרת מעשה בית דין), לאור דיני ההתיישנות החלים בדיני מיסים, ויש לקחת עניין זה
14 בחשבון התוצאה הסופית.

15 עניינם של הערעורים שבכותרת בפסילת פנקסיה של המערערת לשנת 2015 בשל אי רישום
16 תקבולים בשני מועדים בשנת המס 19.1.2015 ו- 1.9.2015 (19.1.2015) – ערעור ע"מ 15299-
17 12-16; 1.9.2015 – ערעור ע"מ 15306-12-16). פסילה זו גררה אחריה גם את פסילת פנקסיה
18 של המערערת לשנים 2013-2014 לאור חזקת אי הקבילות שבסעיף 145ב(א)(2) לפקודת מס
19 הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן – **הפקודה**).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1

2

רקע עובדתי

- 3 1. בתאריך 19.1.2015 ערך המשיב ביקורת ניהול ספרים במאפיה אותה מנהלת
4 המערערת. לפי ממצאי הביקורת, נמצא ליקוי בגין אי רישום כדין של שני תקבולים
5 בסכום של 45 ש"ח כל אחד. כמו כן נמצאה אי התאמה בקופה בעין וליקויים נוספים
6 (להלן – **הביקורת מיום 19.1.2015**).
- 7 2. בתאריך 1.2.2015 נשלחה למערערת "הודעה על ליקויים" ("קוד 8") בגין הביקורת
8 מיום 19.1.2015. ההודעה נשלחה בדואר רשום ובהתאם למרשמי דואר ישראל,
9 ההודעה הגיעה ליעדה (כתובת עסק המאפיה) בתאריך 17.2.2015.
- 10 3. המערערת לא פנתה למשיב בבקשה למתן זכות שימוע בגין הביקורת מיום 19.1.2015
11 בתוך 30 ימים העומדים לרשותה על פי הפקודה ולכן המשיב ראה את פנקסי
12 המערערת לשנת 2015 כבלתי קבילים.
- 13 4. בתאריך 31.8.2015 נערכו תצפית ושלוש קניות ביקורת סמויות של דברי מאפה
14 במאפיה. בהתאם לממצאי דו"חות התצפית וקניות הביקורת, התקבולים לא נרשמו.
- 15 5. בתאריך 1.9.2015 נערכה ביקורת נוספת אצל המערערת. בהתאם לממצאי הביקורת,
16 התקבולים לא נרשמו כדין על ידי המערערת (להלן – **הביקורת מיום 1.9.2015**).
- 17 6. בתאריך 27.9.2015 נשלחה למערערת "הודעה על ליקויים" ("קוד 8") בגין הביקורת
18 מיום 1.9.2015. ההודעה נשלחה בדואר רשום ובהתאם למרשמי דואר ישראל,
19 ההודעה הגיעה ליעדה (כתובת עסק המאפיה) בתאריך 14.10.2015.
- 20 7. המערערת לא פנתה למשיב בבקשה למתן זכות שימוע בגין הביקורת מיום 1.9.2015
21 בתוך 30 הימים העומדים לרשותה ולכן המשיב ראה את פנקסי המערערת לשנת
22 2015 כבלתי קבילים, גם בגין אירוע זה.
- 23 מאחר שבשנת 2015 נמצאו שני אירועים של אי רישום תקבולים בעסקה של
24 המערערת, כאשר אחד מהם אירע לאחר מתן אזהרה, קבע המשיב כי יש לראות את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 פנקסי המערערת כבלתי קבילים גם בשתי שנות המס הקודמות, היינו בשנים 2013 ו-
2 2014, וזאת בהסתמך על חוקת אי הקבילות הקבועה בסעיף 145ב(א)(2) לפקודה.
- 3 8. בתאריך 6.9.2015 הגיש המשיב את ההודעה המפרשת את נימוקי השומה מטעמו
4 במסגרת ערעור שהגישה המערערת על פסילת פנקסיה לשנת 2012 (ע"מ 39344-05-
5 15) (להלן – **ערעור מס לשנת 2012**). בנימוקי השומה התייחס המשיב גם לממצאי
6 הביקורות מתאריכים 19.1.2015 ו- 1.9.2015 וזאת בתמיכה לטענתו, כי אי רישום
7 תקבולים בעסקה של המערערת עולה כדי שיטה לקויה ופסולה.
- 8 9. בתאריך 21.1.2016 פנתה המערערת למשיב וטענה שלא קיבלה כל הודעה אודות
9 הביקורת מיום 19.1.2015 וכי למדה על פסילת פנקסיה לשנת 2015 רק מההודעה
10 המפרשת את נימוקי השומה שהוגשה במסגרת ערעור המס לשנת 2012. בנוסף,
11 המערערת טענה כי לא קיבלה את דו"ח הביקורת בגין הביקורת מיום 1.9.2015.
- 12 10. בתאריך 26.1.2016 נערכה פגישה במשרדי המשיב בה נכחו מנהל המערערת ורו"ח
13 המייצג דאז. באותה ישיבה נמסרו למערערת מסמכים שנגעו להשתלשלות האירועים
14 עד לאותה עת: הודעה על ליקויים בגין הביקורת מיום 19.1.2015 והעתק אישור
15 מסירה בדואר רשום; הודעה על ליקויים בגין הביקורת מיום 1.9.2015 והעתק
16 אישור מסירה בדואר רשום וכן צילום דו"ח הביקורת והעתקים מקניות הביקורת
17 שנערכו בתאריכים 31.8.2015 ו- 1.9.2015.
- 18 11. בתאריך 8.6.2016 פנתה המערערת למשיב בבקשה לשנות את כוונתו לפסול את
19 פנקסיה לשנת 2015 תוך מתן הסברים מטעמה לליקויים שמצא המשיב. לחילופין,
20 ביקשה עריכת שימוע ומתן הזדמנות להסברים בעל פה.
21 יצוין כי הבקשה לשימוע הוגשה בגין הביקורת מיום 19.1.2015 בלבד.
- 22 12. בתאריך 18.7.2016 נשלחה למערערת תשובת המשיב לפיה נדחתה בקשתה לשימוע
23 בגין הביקורת מיום 19.1.2015. המשיב נימק זאת בכך שהבקשה הוגשה באיחור ניכר
24 וללא הצדק סביר. עוד ציין המשיב כי פסילת הספרים חלוטה גם בגין הביקורת מיום
25 1.9.2015.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

13. בתאריך 28.8.2016 פנתה המערערת למשיב (באמצעות משרד רו"ח קסלמן) בבקשה חוזרת למתן זכות שימוע בגין ממצאי הביקורת מיום 19.1.2015. בקשתה נומקה שוב בטענה, כי לא קיבלה את ההודעה על הליקויים. עוד ציינה המערערת כי דו"ח הביקורת שנמסר לה במשרדי המשיב בפגישה מיום 26.1.2016 בגין הביקורת מיום 1.9.2015 אינו קריא ולכן אין לראותו כאילו התקבל על ידה. המשיב התבקש להמציא למערערת עותק קריא של דו"ח הביקורת מיום 1.9.2015.

7 המשיב לא השיב למכתב זה.

14. בתאריך 7.12.2016 הוגשו לבית המשפט ערעורי המס שבכותרת, במסגרתם מוגשת הבקשה דנן.

10 טענות הצדדים

11 סיכום טענות המשיב (המבקש)

15. הודעה על ליקויים נשלחה למערערת בגין שני אירועי הביקורת. על פי רישומי דואר ישראל הודעות אלו הגיעו ליעדן (כתובת העסק של המאפיה). גם לפי סעיף 238 לפקודה מתקיימת חזקה כי דבר דואר הגיע ליעדו. המערערת לא ניצלה את זכותה לקיום שימוע בפני המשיב בתוך 30 ימים, כקבוע בפקודה; אף אם נכונה טענתה של המערערת, כי למדה על פסילת פנקסיה לשנת 2015 רק בתאריך 6.9.2015 (אז הוגשו נימוקי השומה מטעם המשיב בערעור המס לשנת 2012), אין לאפשר לה שימוע בפני המשיב באיחור של כ-4 חודשים וזאת מבלי שהצביעה על טעם מיוחד המצדיק את האיחור; משלא מיצתה המערערת את ההליך המנהלי הקבוע בסעיף 145ב(א)(1) לפקודה, היא אינה רשאית לערער על החלטת הפסילה בפני בית המשפט.

21 לחילופין, גם אם עומדת למערערת הזכות להגיש את הערעורים, אף בלא מיצוי של ההליך המנהלי בפני המשיב, הרי שהמועד להגשת הערעורים חלף עבר לו ולא הוצג טעם טוב למתן אורכה להגשתם. על כן דין הערעורים להידחות על הסף. עוד טען המשיב כי סיכויי הערעור להתקבל הם נמוכים נוכח קיומה של שיטה לקויה באופן ניהול פנקסי המערערת.

26



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 סיכום טענות המערערת (המשיבה)

2 16. המערערת לא קיבלה את ההודעה על הליקויים בגין האירוע מיום 19.1.2015 ולכן
3 מניין הימים להגשת השגה למשיב או להגשת ערעור לבית המשפט, טרם החל. כך גם
4 לגבי דו"ח הביקורת בגין האירוע מיום 1.9.2015 אותו קיבלה לראשונה, במצב
5 קריא, רק ביום 3.11.2016 (במסגרת ניהול ערעור המס לשנת 2012) ולכן יש לקבוע כי
6 ערעור המס בגין בקורת זו הוגש במועד, קרי, כחודש לאחר קבלת עותק קריא של
7 הדו"ח; המערערת נאלצה לפנות ישירות לבית המשפט, ללא מיצוי טענותיה מול
8 המשיב בעניין הפסילה, משום שהמשיב לא השיב לבקשתה מיום 28.8.2016 לקיום
9 שימוע בפניו; בכל מקרה, המערערת לא אחרה בהגשת הערעור בגין הביקורת מיום
10 1.9.2015 אלא הקדימה את הגשתו שכן לפי סעיף 145ב(א)(2)(ב) לפקודה היא רשאית
11 לערער על החלטת הפסילה יחד עם הערעור על השומות שנערכו בעקבות אי רישום
12 התקבולים; בנוסף, על בית המשפט לנהוג ביד קפוצה בבקשות לדחיית ערעור על
13 הסף וזאת כדי למנוע פגיעה בזכותה החוקתית של המערערת ליומה בבית המשפט
14 ובזכותה הקניינית להתגונן מפני השתת סכומי עתק של מס. דברים אלו מקבלים
15 משנה תוקף לאור העובדה שפסילת פנקסי המערערת לשנת 2015 גוררת אחריה
16 פסילת פנקסיה גם לשנים 2013-2014; למערערת טעם מיוחד המצדיק מתן אורכה
17 להגשת הערעורים הנעוץ בטעות של המייצג דאז מטעמה; הדיון בפסילת הפנקסים
18 לשנת 2015 כבר החל במסגרת הערעור המתנהל לשנת 2012 ויש לראות בכך "טעם
19 מיוחד" המצדיק מתן אורכה להגשת הערעורים דנן; סיכויי הערעורים טובים שכן
20 למערערת הסברים טובים כנגד הליקויים שנמצאו לכאורה בפנקסיה.

21 דיון והכרעה

22 שתי שאלות עיקריות ניצבות בפניי בבקשה זו.

23 השאלה הראשונה, האם, בנסיבות העניין שבפניי, מיצתה המערערת את ההליך המנהלי
24 מול המשיב, כפי שהותווה בסעיף 145ב(א)(1) לפקודה, בטרם נקטה בהליך של הגשת
25 הערעורים דנן?

26 נקודת המוצא היא, שאם המערערת לא פעלה על פי המתווה החוקי שבסעיף 145ב(א)(1)
27 לפקודה ולא מיצתה את ההליך המנהלי מול המשיב, גם אם הליך זה נחסם בפניה בשל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 השתהות בלתי מוצדקת, הרי שלא קמה לה הזכות לפנות לערכאה שיפוטית ולכן יש לדחות
2 את הערעורים על הסף בעילה של אי מיצוי ההליך המנהלי.

3 השאלה השנייה, גם אם אניח שלמערכת עומדת הזכות להגיש את הערעורים ישירות
4 לבית המשפט, אף בלא מיצוי של ההליך המנהלי מול המשיב, נשאלת השאלה, אם נכונה
5 טענת המשיב כי הערעורים הוגשו באיחור, ואם התשובה על כך בחיוב, האם הצביעה
6 המערכת על קיומו של טעם מיוחד המצדיק מתן אורכה להגשתם (גם אם בדיעבד)?

7 לבחינת שאלות אלו, אפנה כעת.

8 דחיית הערעורים על הסף בשל אי מיצוי ההליך המנהלי

9 17. סעיף 145ב(א)(1) לפקודה קובע כך:

10 "נישום הרושם תקבוליו בסרט קופה רושמת, שובר קבלה, חשבונית, ספר
11 פדיון יומי או תיעוד אחר שהוא חייב לנהל על פי הוראות המנהל מכח סעיף
12 130, ולא רשם בהם תקבול שהיה חייב לרשמו על פי אותן הוראות, יראו את
13 פנקסיו כבלתי קבילים זולת אם שוכנע פקיד השומה כי הייתה סיבה
14 מספקת לאי הרישום; אדם החולק על החלטה שניתנה לפי פסקה זו רשאי
15 לבקש מפקיד השומה כהגדרתו בסעיף 130(יא)(2) בתוך 30 ימים מיום
16 קבלת החלטה, לחזור ולעייין בה ולשנותה; דחה פקיד השומה את הבקשה
17 לשנות את החלטה, כולה או חלקה, ניתן לערער על החלטתו כאילו הייתה
18 צו לפי סעיף 152(ב), ובלבד שהמועד להגשת הערעור יהיה 60 ימים מיום
19 מתן החלטתו".

20 18. סעיף 145ב(א)(1) לפקודה מתווה דרך ייחודית להשיג על החלטת המשיב הקובעת כי
21 יש לראות את פנקסי הנישום כבלתי קבילים.

22 מלשון הסעיף עולה בבירור, כי זכות הפנייה לבית המשפט בערעור קמה רק בתנאי
23 שהנישום ניצל את זכותו במסגרת ההליך המנהלי תחילה, היינו, פנה למשיב בבקשה
24 לשנות את החלטתו לפסול את פנקסיו (בדרך כלל במסגרת הליך של שימוע). רק אם
25 לא עלה בידי הנישום לשכנע את המשיב כי הייתה סיבה מספקת לאי רישום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 התקבול, הוא רשאי לערער בפני ערכה שיפוטית על החלטת המשיב לפסול את
2 פנקסיו.
- 3 19. במקרה הנדון, לא התקיים הליך שימוע בפני המשיב עובר להחלטתו לפסול את
4 פנקסי המערערת ולכן לא התקיים דיון ענייני בפניו בשאלה, האם הייתה למערערת
5 סיבה מספקת לאי רישום התקבולים. לטענת המשיב, המערערת הגישה את בקשתה
6 לקיום שימוע באיחור ניכר, ללא הצדק סביר, ולכן דחה את בקשתה על הסף מבלי
7 שנשמעו טענותיה כנגד כוונתו לפסול את פנקסיה. לטענת המשיב, בנסיבות אלו, אין
8 לראות את המערערת כמי שמיצתה את ההליך המנהלי ולכן היא אינה עומדת בתנאי
9 הסף להגשת הערעורים. משכך, דין הערעורים להידחות על הסף.
- 10 20. אני סבורה כי יש ממש בטענה זו של המשיב.
- 11 21. סעיף 145ב(א)(1) לפקודה קובע כי ניתן לערער לבית המשפט רק אם "דחה פקיד
12 השומה את הבקשה לשנות את ההחלטה, כולה או חלקה".
- 13 כאשר לא התקיים הליך שימוע בפני המשיב, משום שלטענתו השתהותה של
14 המערערת בהגשת הבקשה לשימוע הייתה בלתי מוצדקת, ספק אם ניתן לערער
15 לבית המשפט לגופה של החלטת הפסילה. עם זאת, ניתן יהיה להעמיד למבחן
16 הביקורת השיפוטית את החלטתו של המשיב, שלא לאפשר למערערת להשמיע את
17 טענותיה בפניו כנגד כוונתו לפסול את פנקסיה שכן השתהותה בהגשת הבקשה
18 הייתה בלתי מוצדקת.
- 19 מילים אחרות, על החלטת הפסילה לגופה ניתן לערער בפני בית המשפט רק לאחר
20 שמוצה ההליך המנהלי בפני המשיב, ובאופן ענייני, שכן רק לאחריו רשאית
21 המערערת לבקש מבית המשפט להעביר תחת שבט ביקורתו את שיקול הדעת של
22 המשיב בהחליטו לדחות את טענות המערערת לשנות את כוונתו לפסילת פנקסיה.
- 23 בטרם מוצה ההליך המנהלי, רשאית המערערת להעמיד למבחן שיפוטי רק את
24 השאלה אם אכן השתהותה בהגשת הבקשה לשימוע, ובהנחה שכן, האם קיים טעם
25 סביר ומוצדק לתת לה אורכה (ולו בדיעבד) להליך שימוע בפני המשיב, וזאת להבדיל
26 מהשאלה אם בדין פסל המשיב את פנקסיה, אם לאו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 רק לאחר שבית המשפט יקבע, כי המערערת זכאית להליך שימוע בפני המשיב, תוסר
- 2 אבן נגף זו, והמערערת תהא רשאית להעמיד למבחן שיפוטי את השאלה אם בדיון
- 3 נפסלו פנקסיה, וזאת לאחר קיום הליך שימוע ענייני בפני המשיב.
- 4 כך עולה מלשונו המפורשת של סעיף 145(א)(1) לפקודה וכך עולה גם מהרציונל
- 5 שבבסיסו.
- 6 לפי הרישא של הסעיף, פקיד השומה ישנה את החלטתו הראשונית לפסול את פנקסי
- 7 הנישום בשל אי רישום תקבול (ההודעה על ליקויים, "קוד 8") רק "אם שוכנע פקיד
- 8 השומה כי הייתה סיבה מספקת לאי הרישום". "שכנוע" ניתן לעשות רק באופן
- 9 אקטיבי, כאשר לנישום ניתנת ההזדמנות, בעל פה או בכתב, להציג בפני פקיד
- 10 השומה טיעונים משכנעים ומספקים לאי רישום התקבול. לא ניתן ל"שכנע" את
- 11 פקיד השומה בדבר קיומה של "סיבה מספקת לאי הרישום" כאשר לא מתקיים
- 12 בפניו הליך שימוע ענייני, למשל, כאשר הנישום החמיץ את שעתו משלא עמד
- 13 במועדים הקבועים בחוק.
- 14 גם מלשון הסיפא של הסעיף, לפיה המשיב יכול לשנות את החלטתו הראשונית
- 15 "כולה או חלקה", ניתן ללמוד כי מדובר בשינוי ענייני של החלטה, ולא בדחייתה על
- 16 הסף מחמת השתהות, שהרי אין לך שינוי "חלקי" של החלטה אלא לאחר בחינה
- 17 עניינית שלה.
- 18 תימוכין נוסף ניתן למצוא בהשוואה הקיימת בסעיף בין ערעור על שומת מס בצו
- 19 לערעור על החלטת הפסילה ("ניתן לערער על החלטתו כאילו הייתה צו לפי סעיף
- 20 152(ב)"). כשם שלא ניתן לערער לבית המשפט על שומת מס אלא לאחר שהנישום
- 21 פנה בהליך של השגה לפקיד השומה ולאחר שניתנה החלטה בהשגה, כך גם לא ניתן
- 22 לערער לבית המשפט על פסילת פנקסים אלא לאחר שפקיד השומה בחן את טענות
- 23 הנישום כנגד הפסילה והחליט לדחותן.
- 24 בדומה, כשם שההליך השומתי מורכב משלב עריכת השומה (שומה שלב א') ושלב
- 25 ההחלטה בהשגה עליה (שומה שלב ב') כך גם בהחלטה על פסילת פנקסים: בשלב
- 26 הראשון מודיע פקיד השומה לנישום על הליקויים שנמצאו בפנקסיו ומתריע בפניו כי
- 27 בכונתו לפסול את פנקסיו ובשלב השני מחליט פקיד השומה אם לפסול את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 הפנקסים, ככל שלא מצא כי הייתה סיבה מספקת לאי רישום התקבולים ולשאר
2 הליקויים שנמצאו, ולאחר שנתן לנישום את ההזדמנות לזכות השימוע. בשני
3 ההליכים, עריכת שומה מחד ופסילת פנקסים מאידך, לא ניתן לערער לבית המשפט
4 על שלב א' של החלטת המשיב, אלא רק לאחר שהמשיב שב ועיין מחדש בהחלטתו,
5 בשלב ב', ולאחר שניתנה לנישום ההזדמנות הנאותה להעלות את טענותיו בפני
6 המשיב.
- 7 זאת ועוד, המתווה המיוחד שקבע המחוקק לבחינת פסילת פנקסיה של המערערת,
8 הגיון רב בצידו. המשיב הוא הגוף המקצועי שהחוק הפקיד בידיו את הסמכות ללבן
9 את הסוגיה של אי רישום תקבולים כדן. לרוב המחלוקות בסוגיה זו הן עובדתיות
10 ומצריכות ליבון ובירור שמעצם טיבו מתאים להידון בפני המשיב תחילה. לכן, יש
11 לשאוף לתוצאה לפיה הסוגיה תלוּבן אצל המשיב לפני הבאתה לדיון משפטי, וודאי
12 כאשר תוצאה זו אף מתחייבת מלשונו הברורה של החוק.
- 13 בעניין ע"א 2801/06 עטרה מואטי נ' פקיד שומה תל אביב 4 (19.9.2007) נקבע כי
14 "כאשר המחוקק מתווה מסלול ברור לבחינת קביעת חבותו של נישום בדמות הליכי
15 השגה ייחודיים בפני גופי ערר, אין הוא יכול להיזקק עוד להליכי התביעה
16 הרגילים" פסקאות 7-10.
- 17 וראו גם ע"מ (ת"א) 1275/09 נורדן נפט (1998) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים
18 גדולים (7.5.2015), פסקאות 15-18.
- 19 העולה מהאמור הוא שהמערערת אינה זכאית לערער על החלטות המשיב לפסול
20 את פנקסיה לשנת 2015, וזאת מהטעם שלא מיצתה את ההליך המנהלי בפני
21 המשיב, ולכן צודק המשיב כי דין הערעורים שהוגשו להידחות על הסף.
- 22 עם זאת, כאמור, המערערת רשאית להעמיד לביקורת בית המשפט את השאלה, אם
23 בדין סרב המשיב לתת לה את יומה בפניו במסגרת הליך של שימוע. בדרך כלל
24 התשובה לשאלה זו תכריע גם בשאלת זכאותה של המערערת לקבל אורכה לצורך
25 השמעת טענותיה בפני המשיב כנגד פסילת פנקסיה. ככל שאגיע למסקנה, כי
26 המערערת אינה זכאית לאורכה כאמור, לא תוסר אבן הנגף העומדת בדרכה לשכנע
27 את המשיב לשנות את החלטתו הראשונית. או אז, יידחו הערעורים על הסף בעילה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 של אי מיצוי ההליך המנהלי ופנקסיה של המערערת לשנת 2015 ייחשבו כבלתי
2 קבילים.
- 3 אעיר, בהערת אגב, כי אינני רואה להידרש לשאלה מהו ההליך המשפטי הנכון
4 לבחינת זכאותה של המערערת לקבלת אורכה להשמעת טענותיה בפני המשיב משום,
5 שלטעמי, ניתן לדון בכך גם במסגרת הבקשה שבפניי, ולו מטעמי יעילות,
6 ומשנימוקיה של המערערת לאיחור הנטען כבר הובאו בפניי, וזאת במסגרת תגובתה
7 המפורטת לבקשה.
- 8 אפנה, אפוא, לדיון בשאלה, האם השתתה המערערת, שלא כדין, בהגשת הבקשה
9 לשימוע ובהנחה שהתשובה על כך בחיוב, האם קיים טעם מיוחד המצדיק מתן
10 אורכה (ולו בדיעבד) להשמעת טענותיה בפני המשיב.
- 11 23. תחילה אתייחס לאירוע הביקורת מיום 19.1.2015.
- 12 הוכח בפניי כי הודעה על ליקויים בגין הביקורת הנ"ל נמסרה למענה העסקי של
13 המערערת בדואר רשום ביום 17.2.2015. גם לפי החזקה הקבועה בסעיף 238 לפקודה
14 יש לראות הודעה שנשלחה בדואר רשום כהודעה שמוענה ונשלחה כראוי ושהגיעה
15 ליעדה ביום השישי שלאחר יום המשלוח. לפי הסעיף, גם הודעה שהנמען סרב
16 לקבלה, יש לראותה על פי סעיף 238(ב) כהודעה שהומצאה כדין.
- 17 למרות זאת, המערערת לא פנתה למשיב בתוך 30 ימים, כקבוע בפקודה, בבקשה
18 לעריכת שימוע בעניינה. יושם אל לב כי בהודעה על הליקויים שנשלחה למערערת
19 צוין בסעיף 2 כי אי משלוח הבקשה לשימוע יתפרש כוויתור מצד הנישום על זכותו
20 להשמעת טענותיו.
- 21 המערערת טוענת, כי לא קיבלה את ההודעה האמורה ולמדה על פסילת פנקסיה
22 לשנת 2015 רק מההודעה המפרשת את נימוקי השומה שהוגשה מטעם המשיב
23 במסגרת הערעור לשנת 2012, בתאריך 6.9.2015.
- 24 אף אם דברי המערערת נכונים, ואיני קובעת שכך, פועלת לחובתה העובדה ששקטה
25 על שמריה גם לאחר שידעה בפועל על הפסילה ומשום שמצאה לנכון לפנות למשיב
26 בבקשה לשימוע רק בתאריך 26.1.2016 ובאיחור של כמעט 4 חודשים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 באותו אופן, גם לאחר שנמסרה למערערת ההודעה על הליקויים, במסירה אישית,
2 במסגרת ישיבה במשרדי המשיב מיום 26.1.2015, בה נכחו הן רו"ח מייצג המערערת
3 והן המנהל מטעמה (סעיף 2 לתצהיר גב' אייזלר, מטעם המשיב, מיום 7.2.2017), שוב
4 בחרה המערערת לפנות למשיב רק בתאריך 8.6.2016, היינו כעבור למעלה מ- 4
5 חודשים, בבקשה לעריכת שימוע.
- 6 עולה מכך, שהמערערת אחרה שוב ושוב בהגשת השגתה בפני המשיב וזאת מבלי
7 שהמציאה טעם טוב לאיחור מלבד הטענה כי לא קיבלה את ההודעה על הליקויים,
8 טענה, שכאמור, אין לקבלה.
- 9 מעבר לכך מדובר באיחור משמעותי של שנה וארבעה חודשים, אם מתחשבים
10 בתקופה שחלפה מיום המצאת ההודעה על ליקויים ביום 17.2.2015 ועד הגשת
11 הבקשה לשימוע מיום 8.6.2016, ולמצער, איחור של למעלה מארבעה חודשים אם
12 לוקחים בחשבון את התקופה מיום המסירה האישית של ההודעה (במסגרת הפגישה
13 במשרדי המשיב מיום 26.1.2016) ועד הגשת הבקשה לשימוע ביום 8.6.2016.
- 14 איחור כה גדול, החוזר ונשנה, משדר התעלמות מודעת מקיום המועדים הקבועים
15 בדין ומהצורך בהצבת גבול להתמשכות ההליכים מול המשיב ולכן אין להקל בו ראש
16 (על חשיבות העמידה בלוחות זמנים ברורים ראו גם ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה
17 ומס רכוש משרד האוצר מדינת ישראל נ' דניאל שחר (26.12.2001)).
- 18 במסגרת תגובתה לבקשה דן מצינת המערערת, בפעם הראשונה, כי הסיבה לאיחור
19 נעוצה בטעות או התרשלות של רו"ח, המייצג דאז, שלא שקד על הגשת השגה במועד.
20 אין לקבל הסבר זה ומוטב היה לו נחסך מבית המשפט.
- 21 ראשית, הנימוק לאיחור הנעוץ בטעות של המייצג דאז, לא הועלה בפני המשיב בשום
22 שלב (גם לא במכתב המייצג הנוסף, משרד רו"ח קסלמן, מיום 28.8.2016) ואין
23 לאפשר למערערת לערוך מקצה שיפורים במסגרת הערעור. שנית, היה מצופה, כי
24 המערערת תתמוך את גרסתה בקיומה של טעות מטעם המייצג דאז בתצהיר מטעם
25 אותו מייצג ולא תסתפק בטענה כי הפסיקה את התקשרותה עימו (שיכולה לנבוע
26 מסיבות שונות). משלא עשתה כן אין לי אלא להניח כי לו היה ניתן תצהיר כאמור
27 הרי שהיה פועל לרעתה ומטעם זה נמנעה מהצגתו. שלישית, בישיבה מיום 26.1.2016



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 שהתקיימה במשרדי המשיב נכח גם מנהלה של המערערת ואף אם נקבל את טענתו
2 בתצהירו, כי לא היה מודע למסמכים שסופקו לו או למייצגו (וביניהם ההודעה על
3 הליקויים), וודאי היה מודע לכך שבכוונת המשיב לפסול את פנקסי המערערת ולכן
4 היה עליו לפעול באופן נמרץ כדי לשכנע את המשיב אחרת. רביעית, יש להחיל את
5 הכלל הידוע כי "שלוחו של אדם כמותו" (סעיף 2 לחוק השליחות, תשכ"ה-1965),
6 היינו, פעולות המייצג כשלוח, כמו גם ידיעתו וכוונתו, מחייבת ומזכה, לפי העניין,
7 את המערערת. חמישית, ביום 6.9.2015, כאשר הוגשה ההודעה המפרשת את נימוקי
8 השומה מטעם המשיב בערעור המס של שנת 2012, שמשו המייצגים הנוכחיים
9 כמייצגי המערערת ולכן מצופה היה כי יפעלו בשקידה סבירה, כבר אז, על מנת לבוא
10 בדברים עם המשיב אודות זכות השימוע של המערערת. אולם הם לא עשו כן אלא
11 טופלים את "האשמה" על כתפי המייצג הקודם, מבלי שהובאה בפני בית המשפט
12 גרסתו בעניין. משכך, יש לדחות גם הסבר זה לאיחור.

13 **התוצאה היא שההשגות הוגשו באיחור ניכר מבלי ששוכנעתי כי היה לכך הצדק**
14 **סביר.**

15 **24. האם זכאית המערערת לאורכה לצורך מיצוי השימוע בפני המשיב?**

16 למרות שהמערערת לא הגישה בקשה פורמאלית למתן אורכה להליך שימוע בפני
17 המשיב, אניח לטובתה כאילו הוגשה בקשה כאמור, הגם שבדיעבד, והיא מונחת
18 בפניי.

19 תקנה 528 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, העוסקת בהארכת מועדים,
20 קובעת כי כדי להאריך מועד הקבוע בחיקוק על בעל דין להציג "טעם מיוחד"
21 לאיחור. תקנה זו חלה גם על מועדים הקבועים בפקודה ובכללם על מועד 30 הימים
22 הקבוע בסעיף 145ב(א)(1) לפקודה וזאת מכוח תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים
23 בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978.

24 הפסיקה שדנה בסוגיה זו, בהקשר להארכת מועד להגשת ערעור לבית המשפט, קבעה
25 כי נקודת המוצא היא, כי על בעל דין להקפיד ולעמוד במועדים הקבועים בחוק
26 להגשת ערעור ואורכה תינתן רק בהתקיים "טעם מיוחד" (בש"א 954/11 הוליס
27 תעשיות בע"מ נ' מדינת ישראל – רשות המיסים (14.3.2011)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 על תכליתה של תקנה 528 לתקנות סדר הדין עמדה בהרחבה כב' הנשיאה (דאז)
2 ביניש בעניין בש"א 5636/06 נפתלי נשר נ' שלומי גפן (23.8.2006) שקבעה כי
3 "במסגרת בחינת קיומם של טעמים מיוחדים להארכת מועד, מייחס בית-המשפט
4 משקל למידת האיחור בהגשת ההליך. ככל שמתארך משך האיחור, כך תהא נטייתו
5 של בית-המשפט לסרב לבקשה להארכת מועד; ומנגד, ככל שמשך האיחור קצר
6 יותר, יתייחס בית-המשפט לבקשה ביתר חיוב. יחד עם זאת, אף כאשר מדובר
7 באיחור קל בן ימים ספורים בלבד, לא תינתן הארכת המועד כדבר שבשגרה והנטל
8 על המבקש להוכיח קיומם של טעמים מיוחדים המצדיקים מתן אורכה להגשת
9 ההליך. (ראו: דבריו של השופט ש' לויין בע"א 796/79 מועלם נ' מטא ואח', פ"ד
10 לה(1) 376, 377). טעמים מיוחדים כאמור ייבחנו לפי נסיבותיו של כל מקרה לגופו.
11 לצד משכו של האיחור יש ליתן את הדעת למכלול שיקולים ובהם: האם הבקשה
12 להארכת מועד הוגשה בתוך המועד הקבוע בדין להגשת ההליך; מהות הטעם
13 שהציג המבקש להגשתו של ההליך באיחור; מידת ההסתמכות של בעל הדין
14 שכנגד על האיחור; וכן סיכויי הלכאוריים של ההליך לגביו מוגשת הבקשה
15 להארכת מועד. ככל שסיכויי ההליך לגופו חלשים או אף אפסיים, כך נחלשת
16 ההצדקה מבחינת האינטרס של בעל הדין שכנגד ושל הציבור בכללותו למתן אורכה
17 להגשתו. יודגש כי אין המדובר ברשימת שיקולים ממצה. שאלת קיומם של טעמים
18 מיוחדים להארכת מועד תיבחן תמיד על-פי מכלול נסיבות העניין" (פסקה 2).

19 בעניין ע"א 6842/00 יזידיה נ' קסט (15.3.2001) נקבע כי "ואכן, בחינת המקרים
20 השונים מלמדת כי טעם מיוחד יוכר במקרה שבו סוכלה הכוונה להגיש ערעור עקב
21 אירועים שהינם מחוץ לשליטה הרגילה של בעל-הדין (מוות, מחלה). טעם מיוחד
22 קיים אף במקרה שבו התחולל אירוע שאינו צפוי מראש ולא ניתן להיערך אליו
23 מראש". ובהתייחס לטענה כי יש לראות בטעות של עורך דין כ"טעם מיוחד" קובע
24 בית המשפט בהמשך הדברים כי "אין נעתרים לבקשה המבוססת על טעות שאין לה
25 הנמקה במונח זה שסדרי עבודה שגרתיים אמורים לגלותה. שיקולים אלה כפופים
26 תמיד גם לאינטרס הנגדי של יתר בעלי הדין. ככל שאינטרס הסופיות של בעל הדין
27 האחר הוא מובהק יותר, והסתמכותו על חלוף המועד ברורה יותר, כך יהיה מקום
28 לדרוש שלטעם המיוחד ישווה אופי של היעדר שליטה או תקלה שאינה רגילה או
29 צפויה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 בהסתמך על המבחנים שהותוו בפסיקה, מסקנתי היא, שהחלטת המשיב מיום
2 18.7.2016, לפיה המערערת אינה זכאית להשמיע את טענותיה בפניו בגין הביקורת
3 מיום 19.1.2015, ניתנה כדין. גם לא מצאתי "טעם מיוחד", כדרישת תקנה 528
4 לתקנות סדר הדין האזרחי, שיש בו כדי להצדיק מתן אורכה למערערת לקיום שימוע
5 בפני המשיב.
- 6 הפועל היוצא הוא, שהמערערת אינה רשאית להגיש את הערעור בגין הביקורת
7 מיום 19.1.2015, שכן לא מיצתה את ההליכים המקדמיים אותם התווה המחוקק
8 במסגרת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה כתנאי להגשת ערעור זה, ולכן דינו להידחות על
9 הסף.
- 10 25. להלן אתייחס לאירוע הביקורת מיום 1.9.2015.
- 11 הוכח בפניי כי הודעה על ליקויים בגין הביקורת הנ"ל נמסרה למענה העסקי
12 (המאפיה) של המערערת בדואר רשום ביום 14.10.2015. גם לפי החזקה הקבועה
13 בסעיף 238 לפקודה יש לראות הודעה שנשלחה בדואר רשום כהודעה שמוענה
14 ונשלחה כראוי ושהגיעה ליעדה ביום השישי שלאחר יום המשלוח. אף הודעה
15 שהנמען סרב לקבלה, יש לראותה על פי סעיף 238(ב) כהודעה שהומצאה כדין.
- 16 למרות זאת, המערערת לא פנתה למשיב בתוך 30 ימים, כקבוע בחוק, בבקשה
17 לעריכת שימוע בעניינה.
- 18 כאן המקום לציין כי, עיון במסמכים הרבים שצורפו לבקשה ולתגובה מלמד, כי
19 המערערת מעולם לא בקשה שימוע בגין הביקורת מיום 1.9.2015 (אלא רק בגין
20 הביקורת מיום 19.1.2015) ולכן יש לראותה כמי שוויתרה על זכות השימוע בגין
21 אירוע זה.
- 22 טענותיה בהקשר לאירוע הביקורת מיום 1.9.2015 התמצו אך בטענה כי לא קיבלה
23 את דו"ח הביקורת ובשלב מאוחר יותר טענה כי דו"ח הביקורת שנמסר לידיה היה
24 בלתי קריא (ראו מכתב המייצג דאז מיום 19.1.2016, סעיף 4, ומכתב המייצג מיום
25 7.6.2015 שאין בו כל התייחסות לביקורת מיום 1.9.2015 וכולו נסוב על הביקורת
26 מיום 19.1.2015). לטענתה, קיבלה את דו"ח הביקורת רק בתאריך 2.11.2016 אגב
27 הליך גילוי מסמכים במסגרת ערעור המס של שנת 2012.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 גם את טענות המערערת, בעניין דו"ח הביקורת, אין לקבל.
- 2 תחילה טענה, כי לא הומצא לה דו"ח הביקורת (מכתב המייצג מיום 21.1.2016).
- 3 משהומצא לידי המייצג דאז דו"ח הביקורת במסירה אישית ביום 26.1.2016 טענה
- 4 המערערת במכתבה מיום 28.8.2016 (על ידי המייצג הנוסף, משרד רו"ח קסלמן) כי
- 5 הדו"ח היה בלתי קריא ולכן אין לראותו כאילו התקבל על ידה. טענה זו נטענה על
- 6 ידה שוב במסגרת הערעורים. מנגד, גב' אייזלר, שנתנה תצהיר מטעם המשיב, ציינה
- 7 בתצהירה כי דו"ח הביקורת שנמסר על ידה באופן אישי למערערת היה קריא וברור.
- 8 אני מעדיפה את גרסתה של גב' אייזלר, שנתמכה בתצהיר, על פני גרסת המערערת,
- 9 שאינה מסתברת. ואף אם נכונה טענת המערערת, הרי שהימנעותה מלפנות למשיב
- 10 ולבקש העתק קריא של הדו"ח, במשך תקופה ארוכה, פועלת לחובתה.
- 11 יפים לעניין זה דברי בית המשפט בעניין ה"פ 334/05 רסולי סעד נ' מנהל מיסוי
- 12 מקרקעין מרכז (16.3.2006): "גם אם ההחלטה בהשגה שהומצאה לו [למערער, י"ס]
- 13 לא הייתה קריאה, ניתן היה לצפות שיפנה תשומת לב המשיב לכך; ואם בחר שלא
- 14 לעשות כן, אין מקום לאפשר לו להישמע שנים לאחר מכן בטענה כי בהיות
- 15 ההחלטה בהשגה בלתי קריאה, כמוה כלא הייתה".
- 16 בהתחשב בכך שהמערערת כלל לא ביקשה הליך שימוע בגין הביקורת מיום
- 17 1.9.2015, וכן בהתחשב בכך שמדובר באיחור ניכר שלא הומצא לו טעם מיוחד,
- 18 ובשים לב לתמונה הכללית המצטיירת המשדרת התעלמות מודעת של המערערת
- 19 מסד הזמנים, מסקנתי היא שהחלטת המשיב מיום 18.7.2016, לפיה המערערת אינה
- 20 זכאית לשימוע בפניו בגין הביקורת מיום 1.9.2015, ניתנה כדין ואיני מוצאת מקום
- 21 להתערב בה. גם לא מצאתי טעם מיוחד המצדיק מתן אורכה למערערת לקיום
- 22 שימוע בפני המשיב.
- 23 הפועל היוצא הוא שהמערערת אינה רשאית להגיש את הערעור המתייחס לביקורת
- 24 מיום 1.9.2015, שכן לא מיצתה את ההליכים המקדמיים אותם התווה המחוקק
- 25 במסגרת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה כתנאי להגשת הערעור, ולכן גם דינו של ערעור
- 26 זה להידחות על הסף.

27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1

2

דחיית הערעורים על הסף בשל האיחור בהגשתם

3 26. אף אם אניח שהמערערת זכאית לערער על החלטות הפסילה ישירות לבית

4 המשפט, גם ללא מיצוי של ההליך המנהלי בפני המשיב, עדיין יש לבדוק אם

5 הערעורים הוגשו על ידה במועד החוקי, ובהנחה שהתשובה לכך בשלילה, יש לבחון

6 האם היא זכאית למתן אורכה להגשתם (ולו בדיעבד).

7 הגם שלא הונחה בפניי כל בקשה פורמאלית מטעם המערערת למתן אורכה להגשת

8 הערעורים, אניח לטובתה שבקשה כאמור מונחת בפניי.

9 27. משהתקבלה אצל המערערת בתאריך 17.2.2015 ההודעה על ליקויים בגין הביקורת

10 מיום 19.1.2015 היה על המערערת להגיש בקשה לשימוע בפני המשיב בתוך 30 ימים

11 או ערעור בתוך 60 ימים, היינו, היה על המערערת להגיש את הערעור בגין הביקורת

12 מיום 19.1.2015 עד לתאריך 17.4.2015.

13 אף אם אקבל את טענת המערערת לפיה ההודעה על ליקויים בגין הביקורת מיום

14 19.1.2015 הומצאה לה רק בתאריך 26.1.2016, במסגרת הפגישה במשרדי המשיב,

15 היה על המערערת להגיש בקשה לשימוע בתוך 30 ימים או ערעור בתוך 60 ימים

16 ממועד זה, היינו, היה על המערערת להגיש את הערעור בגין הביקורת מיום

17 19.1.2015 עד לתאריך 26.3.2016.

18 לכל המאוחר, היה על המערערת להזדרז ולהגיש את הערעור תוך 60 ימים מתאריך

19 מכתבו של המשיב מתאריך 18.7.2016 (היינו, עד לתאריך 18.9.2016) אז הודיע

20 המשיב במכתב, כי פנקסי המערערת נמצאו בלתי קבילים בגין אירוע הביקורת מיום

21 19.1.2015.

22 ברם, הערעור לא הוגש עד ליום 18.9.2016, אלא רק בתאריך 7.12.2016 ובאיחור של

23 כשלושה חודשים. למען הסר ספק, תקנה 529 לתקנות סדר הדין האזרחי, הקובעת

24 כי תקופת פגרה של בית המשפט לא תובא במניין הימים, אינה חלה בענייננו משום

25 שמניין 60 הימים נקבע בפקודה ולא בתקנות סדר הדין האזרחי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 מכאן, שהערעור שהוגש בתאריך 7.12.2016, הוגש באיחור של כשלושה חודשים,
2 לכל הפחות, ובאיחור של למעלה משנה וחצי, לפי גישת המשיב.
- 3 28. בדומה, משהתקבלה אצל המערערת בתאריך 14.10.2015 ההודעה על ליקויים בגין
4 הביקורת מיום 1.9.2015, היה על המערערת להגיש בקשה לשימוע בתוך 30 ימים או
5 ערעור בתוך 60 ימים, היינו, היה עליה להגיש את הערעור עד לתאריך 14.12.2015.
6 בפועל הערעור הוגש רק ביום 7.12.2016 ובאיחור ניכר של כמעט שנה.
- 7 אף אם אקבל את טענת המערערת כי לא יכלה להגיש את הערעור בטרם הומצא לה
8 דו"ח קריא של אירוע הביקורת מיום 1.9.2015, הרי משהומצא לה הדו"ח ביום
9 26.1.2016 היה עליה להגיש את הערעור עד ליום 26.3.2016 - ולכל המאוחר - תוך 60
10 ימים מהודעתו של המשיב מיום 18.7.2016, היינו, עד לתאריך 18.9.2016.
- 11 **בפועל הערעור הוגש בתאריך 7.12.2016, היינו, באיחור של כשלושה חודשים, לכל**
12 **הפחות, ובאיחור של כשנה, לפי גישת המשיב.**
- 13 29. כפי שפרטתי לעיל בסעיף 24, על המערערת להצביע על קיומו של "טעם מיוחד"
14 המצדיק, בנסיבות עניינה, מתן אורכה, ולו בדיעבד, להגשת הערעורים מטעמה,
15 שנמצא כי הוגשו באיחור ניכר.
- 16 לא השתכנעתי, על פי המבחנים שהותוו בפסיקה, כי באמתחת המערערת טעם מיוחד
17 המצדיק מתן אורכה להגשת הערעורים. להיפך, התמונה המצטיירת, מכלל מערכת
18 העובדות המפורטת, היא של התעלמות מודעת של המערערת מסד הזמנים הקבוע
19 בחוק, פעם אחר פעם.
- 20 **התוצאה, אפוא, שהערעורים הוגשו באיחור ניכר מבלי שהוצג טעם מיוחד שיש בו**
21 **כדי להסביר את האיחור או שיש בו כדי להצדיק מתן אורכה להגשתם.**
- 22 30. במסגרת תגובתה לבקשה העלתה המערערת טענה נוספת לפיה, לא רק שלא אחרה
23 בהגשת הערעורים אלא אף הקדימה להגישם.
- 24 המערערת מפנה לסעיף 145ב(א)(2)ב לפקודה הקובע כי "המועד להגשת הערעור
25 יהיה 60 ימים מיום מתן החלטה או יחד עם הערעור על השומות שנערכו בעקבות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 אי רישום התקבולים". לטענתה, החוק מאפשר לה לערער על קביעת פקיד השומה
2 בשל אי רישום התקבולים גם במסגרת ערעור על השומות, נשוא החלטת הפסילה,
3 ולכן אין לומר כי אחרה בהגשת הערעורים.
4 טענה זו, אף שהיא שובה את העין ממבט ראשון, אין בה הרבה.
- 5 סעיף 145ב(א) לפקודה מבחין בין שני מצבים הנוגעים לפסילת פנקסים בשל אי
6 רישום תקבולים. האחד, מצב בו לא נרשם תקבול כדין בשנת המס השוטפת (2015).
7 במקרה זה ניתן לערער לבית המשפט על החלטת הפסילה תוך 60 ימים מיום הינתנה.
8 יובהר, כי לא ניתן לערער על החלטת הפסילה במסגרת ערעור על שומת המס
9 שהוצאה בעקבות אי רישום התקבולים בגין השנה השוטפת. ככל שבית המשפט
10 ידחה את הערעור על החלטת הפסילה הרי שפסילת הפנקסים תהא חלוטה גם לעניין
11 ההשלכות השומתיות הנובעות ממנה (סעיף 145ב(א)(1)).
- 12 שונה הדבר בכל הנוגע לפסילת הפנקסים בגין שתי שנות המס שקדמו לשנה השוטפת
13 (2013-2014). לפי סעיף 145ב(א)(2) לפקודה, אם בשנה השוטפת לא נרשמו כדין שני
14 תקבולים לפחות, דבר המעיד על שיטה פסולה של אי רישום תקבולים, קמה חזקה
15 לפיה יש לראות גם את הפנקסים של שתי שנות המס הקודמות כבלתי קבילים.
16 ודוק, פסילת הפנקסים בשתי שנות המס הקודמות נובעת מחזקה חוקית ולא מאי
17 רישום תקבולים בשנים אלו ולכן במקרה זה המחוקק מאפשר שני מסלולי ערעור על
18 החלטת הפסילה:
- 19 המסלול האחד, ערעור על החלטת פקיד השומה בגין השנה השוטפת וזאת תוך 60
20 ימים. ככל שבית המשפט יקבל את הערעור על החלטת הפסילה ויקבע כי הוכחה
21 בפניו סיבה מספקת לאי רישום התקבולים בשנה השוטפת, התוצאה תהא
22 שהפנקסים ייחשבו כקבילים הן בגין השנה השוטפת והן בגין שתי שנות המס שקדמו
23 לה (שכן לא תחול עוד חזקת אי הקבילות שבפקודה). לעומת זאת, אם בית המשפט
24 יקבל את הערעור רק לגבי אחד מתוך שני התקבולים, לא תחול חזקת אי הקבילות
25 לגבי שתי שנות המס הקודמות אולם הפנקסים ימשיכו להיחשב בלתי קבילים לגבי
26 השנה השוטפת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 המסלול השני, ערעור על החלטת הפסילה במסגרת ערעור על השומות שנערכו
2 בעקבות הפסילה בשתי שנות המס הקודמות (2013-2014). לפי מסלול זה, אם לא
3 יקבל בית המשפט את הערעור על החלטת הפסילה - וזאת בגין שני התקבולים שלא
4 נרשמו כדין בשנה השוטפת - עדיין פתוחה הדרך לסתור את חזקת אי הקבילות
5 באמצעות ערעור על שומות המס עצמן שהוצאו בגין שתי שנות המס הקודמות.
- 6 העולה מהאמור הוא, שלא ניתן לערער על שתי החלטות הפסילה בגין שנת 2015
7 אלא באמצעות הגשת ערעורים עליהן וזאת תוך 60 ימים מהחלטת המשיב. בעניין זה
8 כבר קבעתי לעיל כי הערעורים הוגשו באיחור ולא מצאתי טעם מיוחד בהארכת
9 המועד להגשתם. כאמור, המערערת אינה זכאית לערער על החלטות הפסילה בגין
10 שנת 2015 באמצעות הגשת ערעור על שומות המס, ככל שיוצאו, בגין שנה זו ולכן
11 טענת המערערת כי הקדימה את המועד להגשת הערעורים בגין שנת 2015 - דינה
12 להידחות.
- 13 בכל הנוגע לשתי שנות המס שקדמו לשנת 2015, אכן פתוחה הדרך בפני המערערת
14 לערער על שומות המס בגינן (2013-2014), ככל שפקיד השומה יחליט לתקן את
15 השומות בעקבות חזקת אי קבילות הפנקסים בשנים אלו. אולם טענת המערערת כי
16 "הקדימה" להגיש את הערעור בגין שנים אלו אינה נכונה. הפקודה מאפשרת לערער
17 על חזקת אי הקבילות הן באמצעות ערעור על החלטת הפסילה בשנה השוטפת, כפי
18 שעשתה המערערת במקרה דנן, והן באמצעות ערעור על שומות המס בגין שתי שנות
19 המס הקודמות. לא כתוב בפקודה שהערעור יוגש "לפי המוקדם" מבין שני מועדים
20 אלו, ולכן אין לקבל את טענת המערערת כי היא הקדימה להגיש את הערעורים.
- 21 32. טענה נוספת של המערערת היא, שהדיון בפסילת הספרים לשנת 2015 כבר החל
22 במסגרת הדיון בערעור המס לשנת 2012 ולכן יש לראות בכך "טעם מיוחד" למתן
23 אורכה להגשת הערעורים דנן.
- 24 המערערת מסתמכת על פסקה מהחלטתי מיום 18.1.2017 שניתנה במסגרת בקשת
25 המערערת לקבלת הערעור לשנת 2012 על הסף (בקשה שנדחתה). שם כתבתי כך:
26 "[...] אני קובעת כי אירועי הביקורת משנת 2015 לא היו את עילת הפסילה לשנת
27 2012. עילת הפסילה לשנת 2012 נעוצה באי רישום תקבול בשנה זו ללא סיבה
28 מספקת". ובהמשך: "בנוגע לטענות המערערת לגוף החלטת הפסילה לשנת 2015



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 ולא רק לרלוונטיות שלה לערעור (2012) הרי שמקומן במסגרת הערעורים שהגישה
2 על החלטה זו וחזקה עליה כי תעמוד על טענותיה לגוף העניין ואינני מביעה על כך
3 כל עמדה" (ע"מ 39344-05-15 חברת ונ אבו אלעאפיה (2006) בע"מ נ' פקיד שומה
4 תל אביב 4 (18.1.2017)).
- 5 עינינו הרואות כי לא החל כל דיון בפסילת הספרים לשנת 2015. להיפך. בהחלטתי
6 נקבע מפורשות, כי טענות המערערת לגוף הפסילה לשנת 2015, להבדיל מהרלוונטיות
7 שלהן לערעור הפסילה של 2012, מקומן בערעורים שהוגשו לשנת 2015. האם מכך
8 משתמע כי בית המשפט נתן למערערת אורכה להגשת הערעורים לשנת 2015 או
9 שהדיון בהם כבר החל? וודאי שלא.
- 10 יתירה מכך, בעת שניתנה החלטתי הקודמת (18.1.2017) - טרם הוגשה בקשת המשיב
11 לדחייה על הסף של הערעורים לשנת 2015 (הבקשה הוגשה רק ביום 7.2.2017) - כך
12 שלא ברור מניין שואבת המערערת את מסקנתה שהדיון בפסילה לשנת 2015 כבר
13 החל כאשר בית המשפט טרם ידע על הגשת הבקשה דן.
- 14 מכאן שגם טענה זו נדחית ונותר רק להצטער שהמערערת נאחזת בטענה משוללת
15 יסוד להצדקת עמדתה.
- 16 גם בחינת סיכויי הערעור מעלה כי הם אינם גבוהים. 33.
- 17 לפי דו"ח ביקורת חוץ - ניהול ספרים ונספח הליקויים המצורף בגין הביקורת מיום
18 19.1.2015, נערכה קניית בקורת במאפיה של המערערת על ידי מבקרים מטעם
19 המשיב בסכום מזומן של 45 ש"ח. לפי תצפית של המבקרים, עובד המערערת לא
20 רשם את התקבול בקופה הרושמת למרות שהניחו בקופה שהייתה פתוחה. לשאלת
21 המבקרים, טען העובד כי שכח לרשום את התקבול. כמו כן נצפה לקוח שקנה דברי
22 מאפה בסכום מזומן של 45 ש"ח. לגישת המבקרים, התקבול נתקבל על ידי עובד
23 אחר של המערערת אשר נצפה מניח את הסכום בקופה ללא רישומו בקופה הרושמת.
24 לאחר הזדהות המבקרים, ברח העובד מקבל התקבול. מנהל המערערת שהגיע
25 למאפיה במהלך הביקורת לא הכחיש כי לא נרשמו שני התקבולים.
- 26 לפי דו"ח תצפית וקניית ביקורת סמויה מיום 31.8.2015 ומיום 1.9.2015, נערכו
27 שלוש קניות ביקורת של דברי מאפה במאפיה של המערערת על ידי מבקרים מטעם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 המשיב. לפי תצפית שנערכה, שוב לא רשם עובד המערערת את התקבול בקופה
2 הרושמת שבמאפיה. כמו כן קיימת טענה בפי המשיב בעניין אי התאמה בעין של
3 הקופה.

4 על פני הדברים, לא ניתן לראות בשכחה של עובד משום סיבה מספקת. לטענת
5 המשיב, מנהל המערערת אף לא הכחיש את אי רישום התקבולים. לכך מצטרפת
6 הטענה, כי לא מדובר במקרה חד פעמי של אי רישום תקבולים בגין שכחה. אי רישום
7 התקבולים בערעורים דנן מצטרף לטענת המשיב על אי רישום התקבולים גם בגין
8 שנת 2012 (ע"מ 15-05-39344) ולשיטתו מעידים על שיטה לקויה ופגומה של אי
9 רישום תקבולים בעסקה של המערערת.

10 בהקשר זה אציין, כי בחינת סיכויי הערעורים נעשית בראי זכאותה של המערערת
11 לקבל אורכה לפי תקנה 528 לתקנות סדר הדין האזרחי, וזאת בין אם לצורך הגשת
12 הערעורים ובין אם לצורך קיום שימוע אצל המשיב. מאחר שהמשיב ביסס את
13 טיעונו לפיהם המערערת לא הגישה את הערעורים במועד ולא מיצתה את הליך
14 השימוע המקדמי בפני המשיב, נדרשת כעת המערערת להוכיח קיומו של טעם מיוחד
15 למתן אורכה להגשת הערעורים, וכתוצאה מכך, נדרשת היא להוכיח, בין היתר, את
16 שאלת סיכויי הערעור. כאמור, המערערת לא עמדה בנטל להוכיח כי סיכויי
17 הערעורים טובים.

18 **סוף דבר**

19 שני הערעורים שבכותרת נדחים על הסף.

20 המערערת תישא בהוצאות המשיב בסכום של 20,000 ש"ח.

21

22

23

24

25



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2017

ע"מ 15299-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ע"מ 15306-12-16 חברת ונ אבו אלעאפיה מאז 1879 (2006) בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

1
2
3
4
5
6
7

ניתן היום, ו' ניסן תשע"ז, 02 אפריל 2017, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

8
9
10
11
12
13
14