



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט מרדכי בורשטין

יוסף נדב לוי

מערער

נגד

1. רשות המיסים

משיבים

2. פקיד שומה ירושלים 3 ע"י ב"כ עוה"ד צחיק צח נצר
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

ערעור על פסק דינו של בית משפט השלום בירושלים ת"א 5170-09-23 (כב' השופט נאיל מהנא) מיום 24.11.25, בו נדחתה תביעת המערער לסעד הצהרתי, לאחר שהוטל עליו קנס, בגין איחור בהגשת הצהרת הון.

מבוא

1. המערער הוא עצמאי, העוסק בתחום הייעוץ ומעניק שירותים שונים למשרדי רואי חשבון, עסקים ועמותות והוא בעל תיק במס הכנסה המנוהל בידי פקיד שומה ירושלים 3 (פקיד השומה). בשנת 2019, רשות המיסים (המשיבה 1; המשיבים) דרשה מהמערער להגיש הצהרת הון על רכושו והתחייבויותיו נכון ליום 31.12.18. המערער נדרש להגיש את הצהרת ההון ("הצהרה" או "הצהרת ההון") עד ליום 31.03.20. ניתנה לו ארכה להגשת ההצהרה עד ליום 31.05.20. הדרישה להגשת הצהרת ההון נשלחה למערער ביום 04.11.19, בדואר רשום לכתובתו הרשומה של המערער במשרדי רשות המיסים, בגבעת שמואל. הודעה זו חזרה מהסיבה "לא ידוע במען". ביום 01.02.20, הופקה תזכורת שנשלחה לרואה החשבון של המערער, מר יאיר שפירא (רואה החשבון-המייצג). בנוסף, ביום 06.02.2021, נשלחה תזכורת להגשת הצהרת ההון שכללה גם הודעה על אי-זכאות לאישור גופים ו/או ניכוי מס במקור מוקטן, עקב אי הגשת הצהרת ההון.

2. בסופו של יום, הצהרת ההון הוגשה רק ביום 31.08.22, על ידי המייצג. בעקבות האיחור בהגשת הדוח ובהתאם לסעיף 188(ז) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ("הפקודה"), נשלחה ביום 19.06.21 למערער הודעה על הטלת קנס, בסך של 6,050 ₪. סכום הקנס לתשלום גדל





בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

בהתמדה בגין כל חודש של פיגור. ביום 05.08.21 נשלח למערער מכתב אכיפה המודיע כי החוב הינו בגדר חוב בהתראה, וביום 19.08.21 נשלח למערער מכתב אכיפה נוסף, בו עודכן כי החוב עבר לחוב בהרשאה. לאחר מכן, הודעות נוספות, הכוללות את סכום הקנס המעודכן בהתאם לאיחור בהגשתו, נשלחו למערער. לאחר אי-הגשת הדוח ואי-תשלום הקנס על ידי המערער, הוטלו ביום 28.08.22 צווי עיקול על חשבונות הבנק שלו, אחד מהם צלח ובוצע ניכוי בגובה החוב.

3. לאחר הגשת הצהרת ההון, פנה המייצג לראשונה ביום 01.09.22 בבקשה לביטול הקנסות ובהמשך פנה ביום 10.01.23. במענה לפנייתו הודיע לו פקיד השומה ביום 21.01.23, כי לאחר בחינת הבקשה, הופחת סכום הקנס בכ-90% לסך של 2,000 ₪. זאת, בהתאם לסמכות המוקנית לו מכוח סעיף 192 לפקודה. בהמשך, פנה המייצג שוב ביום 19.07.23 בבקשה לביטול יתרת הקנס, בצירוף מכתב בו נטען כי התובע לא היה מודע לדרישה להגשת הצהרת ההון עד ליום 03.08.22. ביום 29.07.23, פקיד השומה השיב כי הקנס כבר הוקטן בעבר בכ-90%, וכי לא נמצאה הצדקה להפחתה נוספת.

ההליך בבית משפט קמא

4. בכתב התביעה שהגיש המערער לבית משפט קמא, הוא טען כי הדרישה להגשת הצהרת ההון לא הגיעה לידי ולא נמסרה לו כדין. לטענתו, הוא התוודע לראשונה לחובתו להגיש הצהרה זו רק במסגרת פנייה להסדרת תשלום חוב כספי, וברגע שנודעה לו חובתו, הוא הגיש את הצהרת ההון תוך ימים ספורים. כן טען המערער כי החלטות המשיבים ניתנו באופן לקוני וללא הנמקה מספקת, ולעיתים אף ללא חתימת גורם מוסמך, מה שהעלה חשש שההחלטות התקבלו באופן אוטומטי על ידי מערכת ממוחשבת מבלי שנבחנו לגופן. על כן, לטענתו, נפלו ליקויים מהותיים בהליך קבלת ההחלטות, לרבות חוסר סמכות או חריגה ממנה, פגם בשיקול הדעת, היעדר נימוק ענייני, הפרת כללי המנהל התקין, והטלת קנס שלא כדין.

5. המערער ביקש סעד הצהרתי לפיו הוא אינו חייב בתשלום הקנס וכי הצהרת ההון הוגשה. ההליך הוגש בתחילה כעתירה מנהלית לבית המשפט לעניינים מנהליים אך הועבר ביום 21.09.23 לבית משפט השלום.

6. המשיבים טענו כי לא נפל כל פגם בהליך שהתנהל, וכי דין התביעה להידחות. לטענתם, המערער הגיש את הצהרת ההון לשנת 2018 רק בשנת 2022, באיחור ניכר וזאת על אף פעולות שנקטו בהן המשיבים לרבות, שליחת מכתב דרישה בדואר רשום לכתובתו הרשומה



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני :

בגבעת שמואל ביום 04.11.2019, העברת תזכורות למערער דרך פנייה למייצג, באמצעות מערכת המייצגים, ושליחת מכתבי אכיפה והודעות התרעה על הטלת קנס.

7. המשיבים טענו כי חרף מחדלו של המערער להגיש את הדוח במועדו, הם הפחיתו את הקנס בכ-90% מ-18,900 ל-2,000 ₪ בלבד, תוך הפעלת שיקול דעת. לטענתם, לא נמצא פגם בהתנהלותם שיש בו להצדיק התערבות שיפוטית בהחלטה.

8. בית משפט קמא קבע כי אי הגשת הצהרת ההון במועד נבעה ממחדלו של המערער, ועל כן הקנס הוטל עליו כדין. נקבע כי ההחלטה לדחות את הבקשה הנוספת, לביטול יתרת הקנס, היא סבירה ומידתית, וניתנה לאחר הפעלת שיקול דעת והנמקה ראויה באשר לאשם התורם מצד המערער. בנוסף, נקבע כי חזקת המסירה לא נסתרה על ידי המערער, וכי מייצגו קיבל תזכורות בשמו של המערער במערכת המייצגים. התביעה נדחתה והמערער חויב בהוצאות משפט לטובת המשיבים בסך של 20,000 ₪.

עיקרי הערעור

9. המערער, בכתב הערעור שהוגש, העלה את עיקרי הטענות הבאות:

ראשית, בית משפט קמא שגה בקביעתו כי חלה חזקת המסירה ביחס לדרישת הצהרת ההון שנשלחה למערער.

שנית, שגה בית משפט קמא לעניין חובתו של תושב לעדכן את כתובת מגוריו.

שלישית, שגה בית משפט קמא בקביעותו ביחס להמצאת הדרישה להצהרת ההון, לרואה החשבון המייצג של המערער.

רביעית, שגה בית משפט קמא ביחס להפעלת שיקול דעת הרשות, בהחלטה בבקשת ביטול הקנסות שהגיש המערער.

חמישית, בית משפט קמא חייב את המערער בהוצאות משפט בסכום גבוה וחרגי, ללא הנמקה מספקת. בנוסף, המשיבים לא הציגו אסמכתאות להוצאותיהם.

10. עם הגשת הערעור, המערער אף ביקש לצרף ראיות נוספות, אשר חלקן נדחו בזמנו על ידי בית משפט קמא וכן בבקשת רשות הערעור שהגיש המערער על כך. ראיות אלו כוללות אישורי מסירה המעידים כי דברי דואר שיועדו למר יעקב לוי, אביו של המערער, נמסרו בכתובת בגבעת שמואל בשנת 2021, וכן תצהיר של השכנה שהייתה אוספת את מכתבי המשפחה, גם לאחר שהמערער ומשפחתו עזבו את הדירה בגבעת שמואל.

11. המערער טען כי ככל שבית המשפט יראה לנכון, הוא לא יתנגד להחזרת הדיון לבית משפט קמא לצורך שמיעת עדותו של המייצג. לטענתו, הוא סבר שעדות המייצג אינה הכרחית



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

ולכן לא הביא אותו להעיד בהליך בבית משפט קמא, זאת מאחר שראה בעדותו כנוגעת בנקודות שאינן שנויות במחלוקת.

12. המשיבים טענו כי דין הערעור להידחות. לטענתם, הקביעות העובדתיות בפסק הדין תואמות למסמכים ולעדויות שהוצגו בבית משפט קמא. נטען שעומדת למשיבים חזקת המסירה הקבועה בסעיף 238 לפקודה, וכי המערער אחראי לאיחור בהגשת ההצהרה.

13. המשיבים טענו כי אין להתיר למערער לצרף את מייצגו, כעד, לאחר שהערכאה הדיונית דחתה ברובה את בקשת המערער להוספת ראיות, וערכאת הערעור דחתה במלואה את בקשת רשות הערעור שהוגשה על החלטה זו. מעבר לכך, נטען כי ממילא לעדות המייצג לא תהיה השפעה, שכן חזקת המסירה עומדת איתנה, אף בשים לב לתשתית העובדתית שהונחה בפני בית המשפט, לפיה בתקופה הרלוונטית משפחתו של המערער לא התגוררה בדירה.

14. באשר לגובה הקנס, טענו המשיבים כי הוא הופחת בשיעור של כ-90% מקנס בגובה 18,900 ש"ח ל-2,000 ש"ח בלבד, בהתאם לסמכותם ולשיקול דעתם, וזאת מאחר שלמערער לא היו הפרות בעבר. לבסוף, טענו המשיבים כי שיעור ההוצאות שהוטל על המערער מוצדק בנסיבות העניין. זאת, מאחר שכפי שאף קבע בית משפט קמא, המערער הגיש תביעה "מיותרת" עם "טענות סרק". לכן, בית משפט קמא פסק הוצאות אלה בהתאם לסמכותו מכוח תקנה 156 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 ("תקנות סדר הדין האזרחי").

דין והכרעה

15. אקדים ואומר כי דין הערעור להתקבל אך ורק בנוגע לשיעור החיוב בהוצאות המשפט, ולהידחות באשר ליתר הטענות.

16. חלק מהטענות שהעלה המערער נוגעות לקביעות עובדתיות שקבעה הערכאה הדיונית. כלל ידוע הוא כי ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב בממצאים עובדתיים ובקביעות מהימנות שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית. זאת, בייחוד כאשר הערכאה הדיונית ביססה את מסקנותיה על התרשמות מהעדים שהעידו בפניה באופן בלתי אמצעי (ראו למשל: ע"א 55529-01-26 רכס נ' גרינברג (26.03.26); ע"א 3605/21 קוריאה מוטורס ישראל בע"מ נ' אונגר (26.02.24); ע"א 4880/19 הבנק הבינלאומי הראשון בע"מ נ' גזונטהייט (18.07.22)). רק במקרים חריגים תתערב ערכאת הערעור בקביעות אלה, כך למשל, כאשר הממצאים מבוססים על ראיות בכתב; ממצאים המבוססים על הגיון ושכל ישר ולא על התרשמות ישירה מהעדים; מקרים בהם חלה טעות מהותית או חוסר סבירות קיצוני, או כאשר הוצגו



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

בערכאת הערעור ראיות ממשיות שעל בסיסן ממצאי המהימנות שנקבעו בערכאה הדיונית אינם מתקבלים על הדעת (ע"פ 5633/12 ניימן נ' מדינת ישראל (10.07.13)). יוטעם כי כפי שיובא לקמן, המקרה דנן אינו נמנה על מקרים חריגים אלה.

חזקת המסירה וכתובת עדכנית

17. המערער טען כי בית משפט קמא שגה בקביעתו כי חלה חזקת המסירה ביחס לדרישת הצהרת ההון. לטענתו, קביעה זו התבססה על הקביעה השגויה כי מאחר שהמערער לא התגורר בכתובת הרשומה אליה נשלחה ההודעה ולא עדכן את כתובתו לכתובת מקום מגוריו העדכני בירושלים, נמנעת ממנו האפשרות לסתור חזקה זו. לטענת המערער, סעיף 2 לחוק עדכון כתובת, התשס"ה-2005 ("חוק הכתובת"), נוקט בלשון "**למסור לפקיד הרישום הודעה על כתובת למשלוח דואר**", ומאפשר שימוש בכתובת חלופית שאינה כתובת המגורים. על כן, פרשנות בית משפט קמא המחייבת עדכון של כתובת המגורים החדשה הינה שגויה. המערער טען כי התנהל באחריות ובסבירות בכך שהותיר את כתובתו הרשומה בגבעת שמואל, כתובת יציבה שבה הדואר מגיע, על פני כתובתו בירושלים, שבה, לטענתו, אספקת הדואר אינה אמינה.

18. לטענת המערער, כאשר חזר הדואר בציון "**לא ידוע במען**", נדרשו המשיבים לנקוט פעולות יזומות על מנת להבטיח כי המערער יתוודע לחובתו להגיש הצהרת הון, כגון על ידי יצירת קשר טלפוני עמו. בכך שהמשיבים, לטענתם, שלחו במשך ארבע שנים מכתבים רגילים בלבד, הם לא התנהלו כראוי. נטען שהמשיבים לא הוכיחו ששלחו מכתבים אלה, אלא הציגו "**פלט אירועים מול התובע**" בלבד, ומסמך זה אינו מהווה הוכחה מספקת למשלוח או למסירה. מכאן שאי ידיעתו על החובה להגיש את ההצהרה ואף האיחור בו הוגשה בפועל, הם באחריותם של המשיבים וכתוצאה מפעולותיהם.

19. סעיף 238(א) לפקודה קובע חזקה ראייתית באשר למסירה כדין של דואר רשום שנשלח לכתובתו הרשומה של הנישום (בג"ץ 9090/16 טאו נ' מנהל רשות המיסים (16.02.17) ("עניין טאו")). ככל שההודעה נשלחה כראוי ומוענה כראוי, היא תחשב כי הומצאה כדין ביום השישי לאחר המשלוח, בלא צורך להוכיח כי הדואר נמסר בפועל, כפי שמעוגן בסעיף 238(א): "**הודעה ניתנת להמציאה לאדם בין לידו ובין בדואר רשום לפי מען עסקו או מענו הפרטי כפי שהם ידועים לאחרונה; נשלחה בדואר רשום, יראוה כהודעה שהומצאה ביום הששי שלאחר יום המשלוח, אם נשלחה לבני-אדם בישראל, או למחרת היום שבו היתה ההודעה מגיעה על ידי הדואר בדרך הרגילה, אם נשלחה לבני-אדם שמחוץ לישראל, ולהוכחת המצאה בדרך זו דיה הוכחה שהמכתב המכיל את ההודעה נשלח כראוי ומעון כראוי.**"



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

20. קיימת מחלוקת האם חזקת המסירה המעוגנת בסעיף 238 לפקודה היא חזקה חלוטה או שמא חזקה הניתנת לסתירה. יש הרואים בה חזקה חלוטה, כפי שאף עולה מלשון הסעיף **"אשר לטענה כי החזקה אינה חלוטה, אציין כי לשון הסעיף מובילה למסקנה אחרת – מאחר שלא נקבעה בו דרך לסתירתה"** (בש"א (מחוזי י-ם) 367/03 פקיד שומה ירושלים נ' עזרא (04.05.05)). מנגד, יש הרואים כי החזקה אינה חלוטה, משום שסעיף 238(ב) קובע כי כאשר דבר דואר לא נמסר ליעד, מאחר שהנישום סירב לקבלו, יראוהו כאילו הומצא. וזו לשון הסעיף: **"הודעה שנשלחה כאמור בסעיף קטן (א) והנמען סירב לקבלה, יראוה כאילו הומצאה כדין"**. כלומר, התייחסות המחוקק למקרי סירוב הנמען לקבלת ההודעה, מלמדת כי החזקה אינה חלוטה (יאיר נידורף הליכים במס הכנסה 243 (כרך א, 2025)). גישה זו אף באה לידי ביטוי בפסיקה (עמ"ה (מחוזי ת"א) 193/91 פיינגרש נ' פקיד שומה כפר סבא (06.10.94)). כפי שיוסבר לקמן, אף אם חזקת המסירה ניתנת לסתירה, במקרה דנן המערער לא הרים את הנטל הנדרש בכדי לסתור אותה.

21. על הרשות להוכיח את תקינות המצאת הדרישה (סעיף 238 סיפא לפקודה). ככל שהרשות תוכיח כי עמדה בדרישות להמצאת הדרישה כראוי, יעבור הנטל לנישום להוכיח כי חזקת המסירה אינה קמה במקרה זה, וכי סיבות שאינן בשליטתו מנעו ממנו לקבל את ההודעה. מכאן, על הרשות להציג ראיות שהדואר נשלח כראוי וכי הכתובת אליה נשלחה ההודעה, היא הכתובת המעודכנת האחרונה הידועה לה. במקרה דנן, כפי שקבע בית משפט קמא, הרשות הרימה את הנטל כי שלחה את הדואר בדואר רשום, לכתובתו הרשומה של המערער, שהייתה מעודכנת אצלה. מכאן, שקמה למשיבים חזקת המסירה.

22. המערער טוען כי חזקת המסירה אינה חלה במקרה דנן, ואף אם היא חלה, היא נסתרה על ידו. עם זאת, המערער לא הרים את הנטל להוכיח זאת והנטל המוטל עליו בעניין זה אינו קל גם לנוכח העובדה שהמערער לא התגורר בכתובת האמורה מאז שנת 2016. אין די בכך שההודעה חזרה בסימון **"אינו ידוע במען"**, כדי לקבוע שחזקת המסירה אינה חלה או כדי לסתור אותה. לפי סעיף 238 לפקודה, על מנת לבסס את חזקת המסירה נדרש מהרשות להוכיח כי המכתב נשלח כראוי ומוען כראוי, ואין צורך להוכיח כי נמסר בפועל. במצב בו כתובת הנישום אינה מעודכנת ואין לו אפשרות ממשית לקבל את ההודעה בכתובת, ובשל כך נמנעת הגעתה, עדיין תחול החזקה: **"יש להדגיש: מאחר שכתובת המגורים של העותרים כפי שהיא מופיעה במרשם האוכלוסין אינה מעודכנת, ועל כך אין חולק, ההודעות שנשלחו אליהם מאת רשות המיסים בכל מקרה לא היו מגיעות אל יעדן גם אילו נשלחו בדואר רשום"**. סעיף 238 לפקודת מס הכנסה קובע חזקה ראייתית בנוגע להמצאה כדין של הודעות שנשלחו לנישומים בדואר רשום... על פי האמור בסעיף, רואים הודעה שנשלחה לנישומים בדואר רשום כאילו הומצאה להם ביום השישי שלאחר המשלוח –



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

וזאת ללא צורך להוכיח כי הדואר אמנם הגיע ליעדו (עניין טאו, פסקה 4; הדגשה לא במקור - מ.ב.).

23. אם המערער היה מוכיח כי אי-המסירה נבעה מרשלנותם של שירותי הדואר, כאשר בפועל שהה בדירה ורק עקב מחדלו של הדואר נמנעה קבלת ההודעה שחזרה בסימון "**לא ידוע במען**", אז עלולה להיסתר חזקת המסירה. ואולם, המערער לא שהה בכתובת זו ואף לא הוכח כי שהה שם מישהו מטעמו שהיה מוסמך ובעל האמצעים הנדרשים לקבל את הדואר הרשום בשמו. לחלופין, המערער לא הוכיח כי התקלה נפלה אצל השולח ועובדיו או אצל חברת הדואר.

24. המערער אף לא הרים את הנטל לסתור את חזקת המסירה בדרכים אחרות. על מנת לסתור חזקה זו, היה על המערער להוכיח, בגיבוי אסמכתאות, כי הוא לא קיבל את ההודעה מסיבות שאינן בשליטתו, ולא מאי-עדכון כתובתו או הימנעות מלקבל את ההודעה. היה עליו להוכיח שהיו נסיבות אובייקטיביות שמנעו ממנו לקבל את ההודעה, כך למשל אם שהה בחוץ לארץ, או היה חולה, או שירת שירות מילואים, או ריצה עונש מאסר או שהדור לא ניסה למצוא את הנישום (ניידורף, שם, 243). המערער לא הציג נסיבות אובייקטיביות מעין אלה, שיתרו במקרה זה את חזקת המסירה.

25. עולה אפוא, כי המערער לא עדכן את כתובתו לכתובת שבה יוכל לקבל דואר באופן אפקטיבי, כפי שקבע בית משפט קמא. טענת המערער כי השאיר אצל אמו תעודת זהות וייפוי כוח אינה מספקת. זאת מאחר שעלה מעדות אמו כי היא עזבה את הדירה בגבעת שמואל לכל המאוחר בשנת 2018, לפני קבלת הדרישה שנשלחה רק בשנת 2019. על כן, כל התכתובות שצירף המערער להוכחת איסוף דואר על ידי אמו אינן רלוונטיות, מאחר שהן קדמו לשנת 2019. בנוסף, לא הוכח כי שירות "**עקוב אחרי**" שהאם הפעילה, המוגבל לחצי שנה, היה פעיל בתקופה הרלוונטית לקבלת הדרישה, ולא הובאו הוכחות לדואר רשום של המערער שהתקבל דרך שירות זה במועד הרלוונטי.

26. מעבר לכך, המערער לא הוכיח כי לשכנה או לכלגורם אחר מטעמו היו האמצעים הנדרשים לקבל דואר רשום בשמו, ובפרט ייפוי כוח ותעודה מזהה, או כי הוסדר מנגנון שיבטיח את מסירתו לידיה בכתובת זו. אף אם המערער היה מוכיח כי אביו קיבל דואר רשום בכתובת זו בשנת 2021, כפי שביקש לעשות בבקשה לצרף ראיות, לא היה בכך להוכיח כי אף הוא היה אמור ומסוגל לקבל דואר רשום בכתובת זו בשנה הרלוונטית. מכך, עולה כי המערער לא העמיד אפשרות סבירה לקבלת הדואר בכתובתו הרשומה, ומנע אפשרות להמצאתו לידיה, ולכן הדואר חזר מהסיבה "**לא ידוע במען**". מכאן, שלא עלה בידי המערער לסתור את חזקת המסירה.



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

27. המערער טען כי לאחר שהדרישה הראשונית חזרה מהטעם של "לא ידוע במען", המשיבים נדרשו להודיע לו על הדרישה באופן אקטיבי. ואולם, לא קיימת חובה כזו בדין, והטלת חובה כזו מכבידה מאוד על הרשות. החוק נועד לתמרץ נישומים לעדכן את כתובתם הרשומה לכתובת בה יוכלו לקבל דואר, על מנת לייעל את ניהול הדואר ולהבטיח קבלת הודעות. המערער לא פעל כנדרש בעניין עדכון כתובתו ולחילופין להמצאת כתובת עדכנית. כאמור נקבע, כי כתובתו הישנה לא הייתה פונקציונלית לקבלת הדואר הרשום, אף אם לטענתו הועמדו סידורים לקבלתו. על כן, אין למערער להלין אלא על מחדלו שלו באי-קבלת הדרישה בדואר.

28. יוטעם כי בנוסף על האמור עד כה, וכפי שקבע בית משפט קמא, המשיבים, פנו אל המערער אף בדרכים חלופיות. למערער נשלחו התראות רבות, לרבות אי-זכאות לאישור גופים או ניכוי מס במקור מוקטן, נוכח אי-הגשת הצהרת הון, וחלקן אף נשלחו לכתובתו הנוכחית. המערער לא הבהיר מדוע לטענתו לא קיבל הודעות אלה, ואף לא התייחס לכך שהמשיבים יידעו אותו על הדרישה במגוון דרכים, לרבות פנייה באמצעות מייצגו.

מכאן מתייטר הצורך לדון בשאלת עדכון הכתובת, מאחר שהמערער לא העמיד כתובת בה יכול היה לקבל הודעות ואין בטענות אלה כדי להצדיק סטייה מממצאיו העובדתיים של בית משפט קמא בעניין זה.

המצאת הדרישה להצהרת ההון לרואה החשבון המייצג של המערער

29. לטענת המערער, העד מטעם המשיבים, מר בן ציון בן אור, מנהל מחלקת רשות לקוחות ברשות המיסים (פקיד רשות המיסים), לא העיד כי המייצג "קיבל תזכורות" בפועל להגשת הדוח, אלא הסתמך על חזקה שיצר בעצמו, לפיה רואי החשבון יודעים על דרישות להגשת הצהרת הון. לטענת המערער, אין בסיס עובדתי לקביעות בית משפט קמא כי "נשלחה לרואה החשבון של התובע תזכורת" וכן "הנתבעת הציגה אישורים בדבר משלוח תזכורות לרואה החשבון". לטענתו, אף אם נשלחו תזכורות למייצג, אין שום אישור לכך שהוא קיבל אותן בפועל. לטענתו, עם קבלת הדרישה, הוגשה הצהרת ההון תוך ימים ספורים, מה שמעיד כי לא ידע עליה קודם לכן.

30. המצאת הדרישה למייצג, אשר כפי שקבע בית משפט קמא, שימש כמייצג המוסמך של המערער במועד הרלוונטי, מהווה המצאה של הדרישה למערער: "על פי הכלל לפיו 'שלוחו של אדם – כמותו', הרי שהמצאת השומה והדרישה למשרדי יועץ המס, המייצג המוסמך של המערער בפני רשות המס - מהווה המצאה כדין של השומה לידי המערער בהתאם להוראת סעיף 238(א) לפקודה" (ע"מ (מחוזי חיפה) 15217-12-20 עמר נ' פקיד שומה



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני :

עכו (12.11.23); ניידורף, שם, 248-249). המערער אף אישר בעדותו כי התקיים קשר שוטף בינו, לבין המייצג, בענייני המיסוי של עסקו, וכי העדכונים מרשות המיסים הגיעו מהמייצג. 31. בנספחים שהוגשו על ידי המשיבים צורפה תעודת עובד ציבור מטעם מנהלת חטיבה בשע"ם, המאשרת כי אף נשלחה "תזכורת בדואר רגיל למייצג", וזאת ביום 01.02.20. למרות טענת המערער כי לא הוכח שנשלחו או התקבלו אצל המייצג הודעות בדבר הדרישה לתשלום, מסקנת הדברים עד כה היא כי נשלחה תזכורת בדואר למייצג. בכך, מתחזקת המסקנה כי על המייצג, וממילא אף על המערער, היה לדעת על הדרישה. בניגוד לטענת המערער, המשיבים לא נדרשו לוודא באופן אקטיבי כי מייצגו של המערער ראה את הדרישה, לאחר שהמציאו לו אותו בדואר.

32. העובדה שהמערער לא זימן לעדות את מייצגו, פועלת לרעתו ומקימה חזקה, שאילו היה המייצג מעיד, הייתה עדותו פועלת לרעת המערער, זאת גם בהתחשב במחלוקת העובדתית בכל הקשור לידיעת המערער ולטענות עובדתיות שהועלו בפניית המייצג. בנוסף, בכך שהמערער לא זימן את המייצג לעדות, לא עלה בידיו לסתור את טענת המשיבים כי נשלח למייצג מכתב בנושא. אלו מחזקים את גרסת המשיבים. אין בעובדה שלאחר מכן ביקש המערער להשיב את התיק לבית משפט קמא כדי לשמוע את עדות המייצג כדי לגרוע ממסקנה זו, שכן הדבר הוא בבחינת ניהול סיכונים שתלוי אך ורק במערער עצמו ובשיקוליו.

33. מכאן, שעל המייצג היה לדעת על דרישה זו להגשת הצהרת ההון, וכן היה עליו לעקוב אחרי דרישות הנישום. אף אם המערער עצמו לא ראה את ההודעות, היה עליו לדעת על הדרישה באמצעות המייצג שלו. מסקנה זו תומכת בכך שיש לדחות את הטענות על העדר ההמצאה.

הפעלת שיקול דעת הרשות בהחלטה בבקשת ביטול הקנסות שהגיש המערער

34. המערער טען כי בעוד בקשותיו היו מפורטות, החלטות המשיבים היו לקוניות, קצרות, ולעיתים נשלחו ללא הסבר. לטענתו, לא הוסבר כיצד קנס על סך של כ-20,000 ₪ הופחת ל-2,000 ₪, והטענה היחידה שנגעה לכך הייתה "אשם תורם" מצד המערער, מבלי שנלקחו בחשבון חזקת המסירה או האם המערער קיבל את הדרישה בפועל בקביעת סכום הקנס. יתרה מזאת, לטענתו, בית משפט קמא לא התייחס לכך שההחלטות אינן חתומות ואינן מציינות מי קיבלן, פגם מהותי, המצדיק כשלעצמו ביטול ההחלטה המנהלית. כן ציין המערער כי ההחלטה השנייה שנשלחה נשלחה ביום שבת, ה-29.07.23, ובית המשפט קבע שהחלטה זו נשלחה ממערכת ממוחשבת. לטענתו, עובדות אלה מראות כי לא התקיימה בחינה עניינית, אלא כי המערכת שולחת באופן אוטומטי הודעת דחייה גנרית שאינה פרטנית, בניגוד לכללי המנהל התקין.





בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

35. בית משפט קמא עמד על כך שהפקת ההחלטה נעשתה ביום חול וכי שיגורה הטכני והאוטומטי בשבת באמצעות המערכת הממוחשבת אינו מעיד על פגם בשיקול הדעת המהותי של פקיד השומה ובמסקנה זו אין מקום להתערב. פקיד רשות המיסים העיד גם כי הבקשות נבחנו על ידו באופן פרטני וענייני ובעדות זו יש כדי לתת מענה הולם, בנסיבות המקרה דנן, באשר לפגם המינהלי הנטען לעניין העדר חתימה ידנית.

36. לרשות המיסים שיקול דעת בהפחתת קנס בגין פיגור בהגשת הצהרת הון, המעוגן בסעיף 192 לפקודה. כך ניתן להקטין או לבטל קנס, אם הפיגור לא נגרם על ידי מעשה או מחדל התלויים ברצונו של הנישום, או לחלופין אם הנישום לא ידע את סכום המס המדויק, המגיע ממנו לפני שהגיש את הדו"ח. על פקיד המס מוטל תפקיד מעין שיפוטי - עליו לבחון כל מקרה לגופו, ולשקול כל מקרה בהתאם לנסיבותיו הפרטניות (בג"ץ 70/77 **אילן גנון נ' נציב מס הכנסה**, פ"ד לב(2) 269 (1978); בג"ץ 653/83 **מבע מוציאים לאור בע"מ נ' סגן נציב מס הכנסה**, פ"ד לט(3) 29 (1985)).

37. אין מקום להתערב במסקנת בית משפט קמא המוצדקת לפיה הופעל שיקול דעת ראוי על ידי פקיד רשות המיסים בהפחתה משמעותית של הקנס בכ-90%, בהתאם לעברו הנקי של המערער. כך, מתבקשת המסקנה לפיה סבירה היא עמדת פקיד רשות המיסים לפיה היה מקום לשקול את האשם התורם של המערער, שלא בדק את האזור האשי שלו ולא פעל בעניין עד לעיקול חשבון הבנק שלו וכי אין מקום להתערב בעמדה זו, בנסיבות המקרה דנן.

38. ודוק, גם אם המערער טוען כי לא קיבל את הדרישה הראשונית, אין סיבה שלא ראה את יתר ההודעות והתזכורות בנושא. על כן, גם אם הייתה מתקבלת בחלקה טענת המערער אודות הכתובת וחזקת המסירה, הרי שעדיין מתקיים כאן אשם תורם מצידו של המערער, אשם שאינו מצדיק את ביטול הקנס לחלוטין. נמצא כי החלטת פקיד רשות המיסים, בנסיבות העניין, מאוזנת ושקולה ואין מקום להתערב בהחלטה זו ובמסקנת בית משפט קמא.

הבקשה לצרף ראיות

39. המערער ביקש לצרף ראיות נוספות יחד עם כתב הערעור שהגיש. בקשה דומה הוגשה על ידו גם בפני בית משפט קמא, אולם היא התקבלה בחלקה בלבד ובנוגע להגשת תעודות עובד הציבור, והמערער אף ערער על החלטה זו. כעת, במסגרת הערעור הראשי, המערער מבקש לצרף אישורי מסירה המעידים כי דברי דואר שיועדו למר יעקב לוי, אביו של המערער, נמסרו בכתובת בגבעת שמואל בשנת 2021, וכן תצהיר של השכנה שהייתה אוספת את מכתבי המשפחה, גם לאחר שעזבה את הדירה בגבעת שמואל.



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

40. תקנה 144 לתקנות סדר הדין האזרחי, קובעת כי בעל דין אינו רשאי להגיש ראיות חדשות לבית המשפט שדן בערעור, אלא אם שוכנע בית המשפט כי הן עשויות להשפיע על תוצאות הערעור וכי לא היה ניתן לאתר ראיה זו בשקידה סבירה בערכאה הדיונית במועד המתאים או לחלופין כי הגשת הראייה דרושה על מנת למנוע עיוות דין. תכליתה של תקנה זו היא לרכז את שלב הבאת הראיות, ובהתאם ללשונה, בית המשפט "רשאי" להתיר את צירופן, תוך איזון בין שיקולי יעילות ואינטרס הצד השני בסופיות הדין, לבין הצורך בקבלת הראיה במקרים בהם ישנה הצדקה לשם גילוי האמת (רע"א 985/24 אליהו נ' נציגות הבית המשותף ברח' צבי שץ 14-16 חולון (26.03.24)).

41. במקרה דנן, המערער לא הגיש את כל ראיותיו במרוכז בפני הערכאה הדיונית, אם כי טען כי מסמכים אלה לא היו ברשותו. אולם, המערער לא הציג סיבה ממשית לכך, ונראה כי יכול היה להגיש ראיות אלו במועד.

42. לא מצאתי כי הייתה מניעה מהמערער להשיג ולהגיש את כל ראיותיו במרוכז בפני הערכאה הדיונית. יודגש כי בית משפט קמא אף הותיר לו להוסיף, במהלך הדיון, את תעודת עובד הציבור, ודחה את הבקשה להוספת יתר המסמכים. בנסיבות אלו, ולאור דחיית בקשת המערער לצירוף ראיות נוספות על ידי ערכאת הערעור, אין הצדקה לאפשר הגשת ראיות מעבר לאלה שכבר הוגשו. יוטעם, כי אף אם ראיות אלה היו מתקבלות, לא היה בהן כדי להשפיע באופן ממשי על תוצאות ההליך. הטענה שאביו קיבל דואר רשום בכתובת במהלך שנת 2021, כשלעצמה, אין בה להוכיח שהמערער עצמו היה מקבל דואר רשום בכתובת זו, בתקופה הרלוונטית. ונכונים הדברים אף ביחס לתצהיר השכנה שאספה מכתבים עבור המערער, אך מכאן ועד המסקנה ששימשה כתובת לדואר רשום רחוקים הם פני הדברים. מכאן שדין הבקשה לצירוף ראיות להידחות וכך אני מורה.

הוצאות משפט שנפסקו בבית משפט קמא

43. לטענת המערער, הוצאות המשפט בסך של 20,000 ₪ שהוטלו עליו היו גבוהות וחריגות, עם הפרשי ריבית והצמדה עד ליום התשלום בפועל, ללא גיבוי באסמכתאות כנדרש בדין וללא הנמקה מספקת. לטענתו, שיעור זה אינו מידתי ביחס לסעד שהתבקש, שכן הסעד הכספי היה 2,000 ש"ח בלבד, ולא הוכח כי המשיבים נדרשו להוצאות כה גבוהות במסגרת ניהול ההליך.

44. תכלית פסיקת הוצאות, כפי שמפורט בתקנה 151 לתקנות סדר הדין האזרחי, היא שיפוי בעל הדין שכנגד, על הוצאותיו במסגרת ההליך, תוך איזון בין זכות הגישה לערכאות, האנה על זכות הקניין של הפרט ושמירה על שוויון בין בעלי הדין, וכן הרתעה מפני שימוש לרעה



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

בהליכי משפט או הפרת התקנות. שיעור ההוצאות "נקבע תוך בחינת כל מקרה לגופו, תוך התחשבות במספר נתונים, ביניהם: אופן ניהול ההליך; היחס בין הסעד שנתבקש והסעד שנתקבל לבין שיעור ההוצאות; מורכבות התיק וחשיבותו; היקף העבודה שהושקעה על ידי בעל הדין בהליך; ושכר הטרחה ששולם בפועל או שבעל הדין התחייב לשלמו" (רע"א Magic Software Enterprises Ltd 7650/20 נ' פאירפלאי בע"מ (28.12.20)).

45. ככלל, בעל דין שזכה בהליך זכאי לפסיקת הוצאות ראליות, ובלבד שהן סבירות, מידתיות והכרחיות לניהול ההליך, והכלי של פסיקת הוצאות הוא: "אחד הכלים שהתקנות החדשות מעמידות לרשות בית המשפט לשם ניהול ההליך באופן יעיל על רקע מטרות התקנות, ולהרתעה מפני נקיטת הליכי סרק או הליכים בלתי מידתיים" (ע"א 7627/20 אייזלר החברה לניהול בע"מ נ' תפן מדיקל בע"מ (24.02.22) ("עניין אייזלר")).

46. תקנה 156 לתקנות סדר הדין האזרחי קובעת כי "סבר בית המשפט כי בעל דין האריך את הדיון בכל הליך שלא לצורך, באמצעות טענות סרק או בכל דרך אחרת, רשאי הוא, באותו הליך או בפסק הדין, ובלא קשר עם תוצאות המשפט, להטיל עליו את הוצאות ההליך בשיעור שימצא לנכון בנסיבות העניין, לטובת בעל הדין שכנגד או לטובת אוצר המדינה". תקנה זו מעניקה לבית המשפט שיקול דעת במקרים בהם הועלו בהליך טענות סרק, או שהדיון הוארך שלא לצורך.

47. באשר לחובת ההנמקה בהטלת הוצאות והחובה לצרף אסמכתאות, נפסק כי: "החובה לנמק את השיקולים שבבסיס קביעת שיעור ההוצאות, אין בצידה חיוב מוגדר לגבי מידת הפירוט שבית המשפט נדרש לה. כבר נפסק כי: "היקף חובת ההנמקה משתנה ממקרה למקרה, בהתאם לנסיבותיו ובהתחשב במהות ההחלטה, וכי שיקול הדעת ביחס לאופן מימוש חובת ההנמקה והיקפה מסור לבית המשפט" (עניין שני, בפסקה 19). כמו כן, בהקשר של פסיקות הוצאות הוטעם כי: "ככלל, הנמקה אינה חייבת להיות ארוכה. הנמקה בשאלת הוצאות אף ראוי כי תהא קצרה במיוחד, ויכול שתהא על בסיס השיקולים והנימוקים בהחלטה לגופה" (רע"א 203/21 סיירוקס ישראל בע"מ נ' ברק, פסקה 4 להחלטתו של השופט י' עמית [פורסם בנבו] (21.1.2021))" (רע"א 5830/22 שטראוס נ' יצחק (16.01.23) ("עניין שטראוס")).

48. כאשר נעשה שימוש בתקנה 156, לבית המשפט הסמכות לפסוק הוצאות כפי שייראה לנכון, ובמסגרת זו ללא קשר להוצאות שהוצאו בפועל (עניין שטראוס, פסקה 20). במקרה דנן, בית משפט קמא קבע כי המערער העלה "טענות סרק שגרמו לבזבוז זמן של הרשות בעיסוק



בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

במחדליו של התובע עצמו וראוי היה כי יסתפק בהפחתה המשמעותית של הקנס ולא להגיש תביעה מיותרת זו לבית המשפט", ועל כן פסק הוצאות בגובה של 20,000 ₪, בלא שצורפו אסמכתאות לכך.

49. ערכאת הערעור תימנע לרוב מהתערבות בשיקול דעתה של הערכאה הדיונית בקביעת הוצאות המשפט, למעט במקרים חריגים בהם נפלה טעות משפטית או פגם בשיקול הדעת (עניין אייזלר; ע"א 4299/17 ויצמן נ' חברת חלקה 51 בגוש 7060 בע"מ (08.10.20)). וכן, אף במקרים שההוצאות חורגות מאמות המידה הסבירות והמקובלות (ע"מ 4620/11 קישאוי נ' שר הפנים (07.08.12); ע"ס 6464/03 לשכת שמאי המקרקעין בישראל נ' משרד המשפטים, פ"ד נח(3) 293, 311-312 (2004)). זאת, מאחר שהערכאה הדיונית נחשפה לאופן התנהלות הצדדים במשך ניהול ההליך ושקלה הוצאות בהתאם: "ככלל פסיקת הוצאות היא פרוגטיבה של הערכאה הדיונית, הרואה לנגד עיניה את מכלול נסיבותיו של התיק ואת ההתנהלות הצדדים במשפט, והתערבות ערכאת ערעור היא במשורה" (רע"א 6568/05 כץ נ' כץ (17.08.05); עניין אייזלר).

50. במקרה דנן, המערער הוא אדם פרטי, ונראה כי ההוצאות שהוטלו עליו גבוהות, במיוחד ביחס לגובה הסעד שהתבקש, וכן לכך שעסקינן למעשה בתביעה בסכום נמוך, תביעה קטנה במהותה, כאשר הסכום שהיה במחלוקת היה 2,000 ₪ ויש בו כדי להשליך על היקף ההוצאות. במכלול הדברים ובנסיבות העניין דין הערעור להתקבל בעניין זה, ועל כן יש מקום להורות על הפחתת סכום ההוצאות לסך של 3,000 ₪.

סוף דבר

51. הערעור מתקבל אפוא אך לעניין הוצאות המשפט שפסק בית משפט קמא, ואלה יופחתו לסך של 3,000 ₪.

52. לנוכח התוצאה לפיה הערעור התקבל אך בחלקו, לא ייעשה צו בדבר הוצאות בהליך זה והסכום שהופקד יושב למערער.

53. המזכירות תמציא פסק הדין לצדדים.

ניתן היום, י"ד חשוון תשפ"ז, 25 אוקטובר 2026, בהעדר הצדדים.

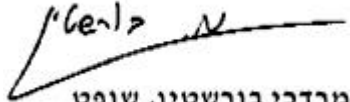




בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לערעורים
אזרחיים

ע"א 36522-12-25 לוי נ' רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:


מרדכי בורשטין, שופט

