



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 ינואר 2019

ע"מ 22202-08-15 סלהב נ' פקיד השומה - ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער: מוחמד סלהב
ע"י ב"כ עו"ד רמי עותמאן

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 2
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6

7

לפניי ערעור על שומה לפי מיטב השפיטה מיום 7.7.15 ביחס לשנות המס 2010-13. על הפרק בערעור זה שומת הפרש הון בלתי מוסבר. כמו-כן הוטל קנס גרעון על סכום המס העודף שבו חויב המערער.

8

9

רקע והליכי השומה וההשגה

10

11

12

1. במהלך השנים 2010 עד 2013 דיווח המערער על הכנסות מזעריות מעסק, משכורת ושכירות. בשנת 2010 דיווח המערער על הכנסה בגובה 8,339 ₪; בשנת 2011 על הכנסה בגובה 10,552 ₪; בשנת 2012 על הכנסה בגובה 33,618 ₪; ובשנת 2013 על הכנסה בגובה 15,590 ₪.

13

14

15

16

2. בעקבות חשדות לגידול הון בלתי מוסבר דרש המשיב מהמערער להגיש שתי הצהרות הון, אחת ליום 31.12.2009 ושנייה ליום 31.12.2011. הצהרות ההון למועדים הנ"ל הוגשו על ידי המערער בו זמנית ביום 15.10.2012.

17

18

19

20

3. בהצהרת ההון ליום 31.12.2009 דיווח המערער, בין היתר, על חנות מסחרית בשכונת שועפט, שנרכשה בשנת 2005 תמורת 367,840 ₪, וכן על דירת מגורים בשכונת בית-ספאפא, שנרכשה בשנת 2005 תמורת 75,000 דולר; הצהרת ההון ליום 31.12.2011 בעניין נכסי המקרקעין הייתה זהה לזו שהוגשה על ידי המערער ליום 31.12.2009.

21

22

23

24



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 ינואר 2019

ע"מ 22202-08-15 סלהב נ' פקיד השומה - ירושלים

- 1 4. בהמשך, במהלך חודש יוני 2015, ולאחר שנערכו מספר דיוני שומה, פתחו משטרת ישראל
2 ורשות המסים בחקירה נגד המערער בגין חשד לביצוע עבירות של הסעת שוהים בלתי חוקיים מגדר
3 המערכת לשטחי מדינת ישראל. במהלך חיפוש שנערך בביתו של המערער ביום 8.8.2015, נמצא הסכם
4 מכר מקרקעין שלפיו רכש המערער בשנת 2011 דירה באזור בית-חנינה.
5
- 6 5. לאחר הגשת הצהרות ההון ולאחר ביצוע החקירה הנזכרת לעיל, ערך המשיב למערער שומת
7 מס ראשית לפיה צבר המערער, בשנים 2010-2013, מעיסוקו בהובלת שוהים בלתי חוקיים, הכנסה
8 בסך של 4,345,012 ₪ שלא דווחה לרשויות המס (להלן: "השומה הראשית").
9
- 10 6. המשיב ערך למערער גם שומה חלופית שהתבססה על גידול הון בלתי מוסבר בין יום
11 31.12.2009 ויום 31.12.2011 (להלן: "השומה החלופית"). בהתאם לקביעות של המשיב כפי שעלו
12 ב"הודעה המפרשת את נימוקי השומה", ביום 8.8.2015 נערך בביתו של המערער חיפוש בעקבות מידע
13 שלפיו ביצע המערער, לכאורה, עבירות של הסעת שוהים בלתי חוקיים. במסגרת החיפוש, נמצא בביתו
14 של המערער הסכם לרכישת דירה באזור בית-חנינה, שנרכשה ביום 23.1.2011 בסכום של 240,000
15 דולר. דירה זו לא דווחה בהצהרת ההון שהוגשה ביחס ליום 31.12.2011.
16
- 17 7. במסגרת השומה החלופית קבע המשיב עוד כי בהצהרת הון שהוגשה ביחס ליום 31.12.2009,
18 הצהיר המערער כי הוא בעלים של חנות בשכונת "שועפט" משנת 2005. המשיב קבע כי זו הצהרה
19 שקרית, וכי החנות נרכשה על ידי המערער ביום 17.6.2010. לכן, מחק המשיב את "החנות" מהצהרת
20 ההון ליום 31.12.2009 והוסיף אותה להצהרת ההון של המערער ליום 31.12.2011.
21
- 22 8. המשיב קבע בנוסף כי עלה בחקירה של המערער ואשתו מחזיקים בחשבונות בנק בשטחי
23 הרשות הפלסטינית, שלא נמסר דיווח לגביהם בהצהרת ההון ליום 31.12.2011.
24
- 25 9. נוכח האמור, קבע המשיב בשומה החלופית כי המערער מחזיק בהפרש הון בלתי מוסבר בגובה
26 1,358,399 ₪ שנוצר בין השנים 2009 ו-2011.
27
- 28 10. ביום 22.1.2017 הודיע המשיב לבית המשפט כי הוא חוזר בו מהשומה הראשית, קרי
29 מטענותיו בדבר הפקת הכנסות מהסעת שוהים בלתי חוקיים לשנות המס 2010-2013 וטען כי סוגיה
30 זו תבחן בדיוני השומה לשנת 2015 שאינם קשורים לענייננו. המשיב הודיע עוד כי טענותיו בעניין
31 השומה החלופית ביחס לשנות המס 2010 ו-2011 נותרה על כנה.
32
33



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 ינואר 2019

ע"מ 15-08-22202 סלהב נ' פקיד השומה - ירושלים

11. הוגש תצהיר עדות ראשית של המערער ותצהיר עדות ראשית של מר אברהם קרואני, ששימש בזמנים הרלוונטיים להוצאת השומה בתפקיד מפקח אצל המשיב. ביום 10.12.2017 התקיימה ישיבת הוכחות שבמסגרתה נחקרו המצהירים. בישיבה ביום 19.12.2017 נשמעו סיכומי הצדדים בעל פה.

טענות המערער

12. המערער טען כי הראיות מלמדות כי בשנת 2005 נחתם הסכם לרכישת החנות בשועפט, ושולמה תמורה של 80,000 דולר בגין אותה עסקה. המערער דיווח על הרכישה בהזדמנות הראשונה, בהצהרת ההון לשנת 2009. נטען כי אמנם ההסכם של שנת 2005 בוטל, אך עסקת המכר לא התבטלה. המערער טען כי החברה אשר מכרה את החנות למערער לא הצהירה על עסקה זו כלל, לכן, כאשר הצהיר המערער על עסקת רכישת החנות בהצהרת ההון לשנת 2009, ניסחה החברה המוכרת את הסכם המכר משנת 2010. המערער הסביר את ההבדל בין שטח החנות הנרכשת בהסכם משנת 2005 לשטח החנות הנרכשת בהסכם משנת 2010 בכך שבעת הרכישה, טרם החלה החברה המוכרת בבניית הנכס, ושבשנת 2010 שילם המערער לחברה המוכרת כספים נוספים על מנת להגדיל את שטח החנות שהוא קנה. המערער טען שבסופו של דבר, הוא קיבל חנות יותר גדולה באזור אחר.

13. המערער טען כי המשיב לא התייחס לסכום של 80,000 דולר שהוא שילם עבור רכישת החנות. נטען כי תשלום סכום זה מרוקן מתוכן את טענת המשיב כי היה גידול הון בין השנים 2009 ו-2011, שכן סכום זה הועבר למוכרת לפני שנת 2005. המערער טען עוד כי אין בידי המשיב אף ראיה לביטול העסקה משנת 2005.

14. המערער טען כי הוא לא הביא את הצד המוכר לעדות בבית המשפט משום שהמוכר לא יעיד בבית המשפט נגד האינטרסים שלו עצמו. המערער הוסיף שמי שהיה צריך לזמן את החברה המוכרת לעדות היה המשיב. בעניין זה טען המערער כי בכדי להוכיח את התוכן של מכתבו של עו"ד זחאלקה ביחס למועד עסקת המכר, צריך היה המשיב לזמן את מחבר המכתב לעדות בבית המשפט על מנת להוכיח דברים אלה. עוד נטען ביחס למכתבו של עו"ד זחאלקה כי מכתב זה אינו ראיה מנהלית, אין בו שום צרופות, הוא לא נוקב במועדים של חתימת החוזים, לא מציין את תאריך ביטול ההסכם, לא מציין את תאריכי חתימת ההסכמים, לא מציין את הסכומים שהועברו לחברה המוכרת ואין בו כל עדות לכך שהמערער קיבל את כספו בחזרה בשנת 2005.

15. המערער טען כי המצהיר מטעם המשיב לא יודע לקרוא ערבית ולכן הוא לא יכול להבין מה כתוב במסמכים שהוצגו בפניו. המערער טען עוד שהמצהיר הודה גם שמסמכים אלה לא תורגמו לו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 ינואר 2019

ע"מ 15-08-22202 סלהב נ' פקיד השומה- ירושלים

16. ביחס לדירה בבית-חנינא הפנה המערער את טענותיו כלפי הסכם המכר של אותה דירה. המערער טען כי לא ידוע מהו המקור של אותו הסכם וכיצד הוא הגיע לידי רשויות המס. המצהיר מטעם המשיב, כך טען המערער, לא ידע לענות האם היה צו חיפוש בביתו של המערער ועל שאלה זו הוא השיב תשובות סותרות; בהתחלה אמר שכן היה צו חיפוש של רשויות המס, אחר כך טען כי אולי הוצא צו החיפוש לבקשת המשטרה. המערער טען כי לא ידוע אם נערך חיפוש, ואם נערך לא ידוע באיזה כתובת הוא נערך. לטענת המערער, המשיב לא חקר את המוכר ששמו מופיע באותו הסכם ולא שמע את גרסתו.

17. המערער טען כי הוא לא חתם על ההסכם שהוצג בבית המשפט וכי החתימה המופיעה על גבי ההסכם אינה שלו. המערער טען כי המשיב לא ביצע שום חקירות ביחס לנכס המופיע בהסכם, שהיה בהן לשפוך אור ביחס לזכויות בנכס זה.

18. בסיכומי התשובה טען המערער כי בניגוד לטענת המשיב, החתימה על הסכם הרכישה של הדירה בבית-חנינא שונה מהחתימה שלו על מסמכים אחרים. הוא הוסיף שאין לבית המשפט היום אף ראיה שמצביעה שההסכם נמצא בביתו. לגבי בדיקת ההסכמים, טען המערער כי לא הוצגו בפני בית המשפט מסמכים מקוריים ולכן לא ניתנה לו הזדמנות לבצע אף בדיקה. לשאלת בית המשפט האם המערער צירף לתצהירו מסמכים מקוריים, השיב המערער כי גם הוא לא צירף מסמכים מקוריים, אך הוסיף כי המסמכים המקוריים קיימים בידו.

טענות המשיב

19. המשיב הפנה לסעיף 135 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"), אשר מסמיך את פקיד השומה לדרוש מכל אדם הצהרת הון. המשיב הפנה לפסיקה לפיה הסמכות לדרוש מאדם הצהרת הון מהווה כלי אפקטיבי בידי רשות המסים בחשיפת הכנסות שלא דווחו לרשויות המס.

20. המשיב טען כי המערער הצהיר על הכנסה משכירות בסכום קרוב לעשרת אלפים ₪ בשנה, אך מחקירתו הנגדית עלה כי הוא מעלים הכנסות שכן הוא העיד כי הוא מקבל דמי שכירות חודשיים בגובה 2000 ₪.

21. ביחס לחנות בשכונת שועפט טען המשיב כי המערער לא הציג כל ראיה אודות תשלומים בגין רכישת החנות בשנת 2005; המשיב הוסיף כי החוזה משנת 2010 שונה באופן מהותי מהחוזה משנת 2005 הן בתמורה והן בגודל החנות. התמורה בהסכם משנת 2005 עמדה על 143,000 דולר, ולעומת זאת, בהסכם משנת 2010 התמורה עמדה על 367,840 ₪. לכן לא מדובר באותה עסקה ואין לקבל את הטענה של המערער לפיה עריכת ההסכם החדש נבעה מרשלנות של החברה המוכרת שלא דיווחה על



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 ינואר 2019

ע"מ 15-08-22202 סלהב נ' פקיד השומה - ירושלים

1 העסקה במועד. המשיב טען כי העסקה משנת 2005 לא דווחה למיסוי מקרקעין, לעומת העסקה משנת
2 2010 שדווחה; המשיב תהה גם מדוע, אם העסקה משנת 2005 היא זו העסקה התקפה, בהצהרת ההון
3 לשנת 2009 דווח הסכום הנקוב בהסכם משנת 2010! הרי בהסכם משנת 2005 התמורה בגין החנות
4 עמדה, כאמור, על 143,000 דולר.

5
6 22. ביחס לקבלה על סך 80,000 דולר שצורפה כנספח ב' לתצהיר המערער, טען המשיב כי אין
7 להתייחס לראיה זו משום שהיא לא הובאה בפניו במהלך עריכת השומה וההשגה. המשיב הפנה
8 לפסיקה לפיה הצגת טיעונים עובדתיים חדשים בפני בית המשפט אינה מתיישבת עם הליך הערעור
9 על שומת המס וכי כל הראיות צריכות להיות מובאות בפני פקיד השומה בטרם הליך הערעור. המשיב
10 הוסיף גם כי אף אם סכום זה הועבר לחברה המוכרת, לא ברור אם סכום זה הוחזר למערער בעקבות
11 ביטול העסקה משנת 2005. ביחס לנספח ו' לתצהיר המערער, לפיו דיווח המערער ביום 5.11.2014 על
12 שינוי במועד העסקה לרכישת החנות, טען המשיב כי מסמך זה הוגש למיסוי מקרקעין לאחר שהחלו
13 הדיונים מול פקיד השומה.

14
15 23. המשיב טען עוד כי המערער נמנע מהבאת עדים שהיה בהבאתם כדי לחזק את טענתו כי החנות
16 נרכשה בשנת 2005, אך הוא נמנע מלעשות כן. הימנעות זו מקימה חזקה שיש לו מה להסתיר.

17
18 24. ביחס לדירה בבית חנינא נטען על ידי המשיב כי בביתו של המערער נתפס חוזה לרכישת
19 הדירה, כאשר על רכישה זו לא דיווח המערער. נטען כי המערער לא הביא כל ראיה אובייקטיבית
20 המוכיחה כי החוזה לא נחתם על ידו. מדובר בראיה מנהלית עליה ניתן להסתמך.

דיון והכרעה

21
22
23
24 25. לערכאת הערעור בערעורי מס נתונה סמכות של פיקוח וביקורת על החלטות פקיד השומה.
25 בית המשפט רשאי להתערב בשומה שנקבעה על ידי פקיד שומה, אך הכלל הוא שבית המשפט לא ישים
26 את שיקול דעתו תחת שיקול דעת פקיד השומה ולא יתערב בשומה אף אם הוא סבור שהיה מגיע
27 למסקנה שונה אילו היה בא בנעליו של עורך השומה (ע"א 4493/12 צדוק ביבי נ' פקיד שומה ירושלים
28 1 (13.04.2014) פסקה 12 (להלן: "עניין צדוק ביבי"); ע"א 9792/02 פואז מוחמד נ' מס הכנסה -
29 טבריה (13.09.2005) פסקה 7; ע"א 62/58 פקיד השומה תל אביב 1 (מזרח) נ' כץ, פ"ד י"ג 166, עמ'
30 (168).

החנות המסחרית:

31
32
33 26. מכלול הנתונים שהוצגו בפני בית המשפט תומך בעמדת המשיב, לפיה החנות המסחרית
34 שבעלות המערער נרכשה בשנת 2010 ולא בשנת 2005 כפי שהוצהר על ידו. ראשית, אכן, כפי שהצהיר



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 ינואר 2019

ע"מ 15-08-22202 סלהב נ' פקיד השומה - ירושלים

1 העד מטעם המשיב, בהתאם לדיווח המופיע במערכת הממוחשבת של לשכת מיסוי המקרקעין, תאריך
2 עסקת המכר של החנות הינו 17.6.2010 (נספח ד' לתצהיר מר אברהם קרואני). הסכם המכר של החנות
3 אשר צורף לתצהיר מטעם המשיב נושא את התאריך 17.6.2010 (נספח ה' לתצהיר מר קרואני).
4 מקובלת עליי גם עמדת המשיב לפיה המכתב של עו"ד וליד זחאלקה (נספח ו' לתצהיר מר קרואני),
5 בא כוח חברת אבראג' אלקודס בע"מ, המוכרת של החנות, לפיו בשנת 2005 נערך הסכם למכירת חנות
6 אך הסכם זה בוטל, מהווה ראייה לכך כי החנות שבבעלות המערער זהיום הגיעה לידו בעקבות
7 ההסכם משנת 2010 ולא בעקבות הסכם משנת 2005.

8
9 27. כמו כן, לא מקובלת עליי טענת המערער לפיה ההסכם משנת 2005, שצורף כנספח א' לתצהיר
10 שהוגש מטעמו, מוכיח כי החנות שבבעלותו נרכשה בשנת 2005. ראשית, קיימים הבדלים בזיהוי של
11 החנות הנרכשת בהסכם משנת 2010 לעומת החנות הנרכשת בהסכם משנת 2005. בהסכם משנת 2005
12 החנות הנרכשת זוהתה כחנות מס' 8 בבניין מס' 1 ששטחה הוא 23.4 מ"ר. לעומת זאת, בהסכם משנת
13 2010, החנות הנרכשת הינה חנות מסחרית בבניין G ששטחה 27.8 מ"ר. שנית, קיים הבדל במחיר
14 הנקוב של כל אחת מהחנויות: בהסכם משנת 2005 התמורה בעד רכישת החנות עמדה על 143,671
15 דולר ולעומת זאת, בהסכם משנת 2010 התמורה עמדה על 367,840 ₪. הבדלים משמעותיים אלה
16 מלמדים כי אין הוכחה כי הנכס המופיע בהסכם משנת 2005 הוא הנכס שהמערער רכש בסופו של דבר
17 ושנמצא בבעלותו היום. לא הובאה כל ראיה מטעם המערער המוכיחה את טענתו, כי ההבדלים נובעים
18 מכך שבמועד חתימת החוזה בשנת 2005 הבניין טרם ניבנה וכי במהלך הבניה הוסכם על שינויים בגודל
19 החנות, במיקומה ובסכום התמורה. לא הוצג מסמך המעיד על השינויים ולא הובאו עדים שיעידו על
20 כך.

21
22 28. המערער מנסה להיבנות מהבקשה שהגיש ללשכת מיסוי המקרקעין ואשר במסגרתה הוא
23 ניסה לשנות את תאריך העסקה בחנות (נספח ו' לתצהיר המערער), אך אין במסמך זה כדי להועיל לו.
24 מסמך זה שהוגש ביום 5.11.2014 הוגש רק לאחר שנערך דיון בעניינו של המערער בפני פקיד השומה
25 ביחס לגידול ההון הבלתי מוסבר (ראה נספח ז לתצהיר מר קרואני), כך שאין לטעמי ליחס לראייה
26 זו משקל כלשהו ביחס להכרעה בסוגיית מועד ביצוע העסקה.

27
28 29. ביחס לקבלה על סך 80,000 דולר שצורפה כנספח ב' לתצהיר המערער, מקובלת עליי טענת
29 המשיב לפיה, לא ניתן להגיש ראיה זו בערעור מבלי שהראיה הוצגה קודם בפני פקיד השומה בהליכי
30 השומה וההשגה. הליך הערעור על החלטות פקיד השומה הוא הליך ערעורי ולא הליך ראשוני, ועל פי
31 ההלכה הפסוקה, לא ניתן להעלות טענות ולהביא ראיות בשלב הערעור שלא עלו בשלב ההשגה בפני
32 המשיב. (ע"ש (י-ם) 269/09 יקבי ציון (1982) בע"מ נ' מנהל אגף המכס והמע"מ ירושלים
33 (14.10.2012); עמ"ה (י-ם) 7010/03 רחמים יונתן שקלים ואח' נ' פקיד שומה ירושלים (30.6.2009)
34 פסקה 19; עמ"ה (י-ם) 7051/03 קלצקין נ' פקיד שומה ירושלים 1 (14.11.2004) פסקה 7.ב.; עמ"ה



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 ינואר 2019

ע"מ 15-08-22202 סלהב נ' פקיד השומה - ירושלים

1 (ת"א) 68/93 מיקרוקול נ' פקיד שומה (5.3.1996)). מעבר לכך, הטענות של המשיב ביחס להבדלים בין
2 העסקאות תקפות גם ביחס לקבלה זו. כאמור לעיל, אין זהות בין העסקה שנערכה בשנת 2005 לבין
3 העסקה שנרקמה בשנת 2010, לפיכך, אין אפשרות לקבוע כי קבלה זו מתייחסת דווקא לעסקת רכישת
4 החנות שמצויה בבעלות המערער היום.

5
6 30. היה באפשרות המערער להביא לעדות את עו"ד זחאלקה, ב"כ החברה המוכרת וכן עד מטעם
7 החברה עצמה, שהיה מעורב במו"מ בין החברה לבין המערער בשנת 2005. אי הבאת עד רלבנטי מעורר
8 חשד כי בעל דין שנמנע מהבאתו חושש מעדותו ומחשיפתו לחקירה נגדית (ע"א 465/88 הבנק למימון
9 ולסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה(4) 651, 658-9 (1991); ע"א 548/78 שרון נ' לוי, פ"ד לב(1) 760, 736
10 (1980) פסקה 3). אי הזמנה להעיד עדים רלבנטיים יוצרת הנחה שאילו הובאו אותם עדים, הייתה
11 עדותם סותרת את גרסת הצד שנמנע מהבאתם (ע"פ 437/82 אבו סלומון נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(2)
12 85, 97-8 (1983); ע"א 4226/05 בנק איגוד לישראל בע"מ נ' סאטא (24.1.06) פסקה 7; בר"ש 1066/15
13 מדינת ישראל נ' סירוטה (24.3.15) פסקה ט"ז).

14 איני מקבל את טענת המערער, כאילו היה על המשיב להביא לעדות את עו"ד זחאלקה, ב"כ המוכרת.
15 בידי המשיב מצוי מכתבו של עו"ד זחאלקה עליו רשאי היה המשיב להסתמך כראיה מנהלית. ככול
16 שהמערער סבר כי ראייה זו אינה משקפת את מצב הדברים האמיתי, היה עליו לזמן את העדים
17 הרלבנטיים לענין זה ולהוכיח את טענתו העובדתית, בכל הנוגע לעסקה משנת 2005.

18
19 31. נוכח זאת, מסקנתי היא כי החנות המסחרית נרכשה על ידי המערער בשנת 2010 מבלי שהוא
20 הצהיר על מקורות השקעתו זו.

דירת המגורים:

21
22
23 32. בתצהיר העדות הראשית מטעמו הצהיר העד מטעם המשיב כי במסגרת חקירה משטרתית
24 נמצא בביתו של המערער הסכם רכישת דירת מגורים מיום 23.1.2011 תמורת סך של 902,640 ₪
25 (בהסכם המכר נקוב הסכום 240,000 דולר). המצהיר הוסיף כי רכישה זו לא דווחה ללשכת מיסוי
26 המקרקעין וכי המערער לא הצהיר על רכישת הדירה במסגרת הצהרת ההון לשנת 2011. מר קרואני
27 צירף את הסכם הרכישה לתצהירו (נספח י').

28
29 33. בתצהיר העדות הראשית מטעמו טען המערער כי העובדות כהווייתן אינן ידועות לו וכי לא
30 ידוע לו אם מדובר בדירה שהיא בבעלותו, בנכס שהוצע לו וטרם בוצעה בו עסקת רכישה או שמא
31 מדובר בנכס ששייך למי מבני משפחתו. וחרף זאת, הצהיר המערער כי מעולם לא שילם סך של
32 240,000 דולר למאן שהוא עבור רכישת נכס כלשהו.
33



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 ינואר 2019

ע"מ 15-08-22202 סלהב נ' פקיד השומה - ירושלים

- 1 34. את עיקר יהבו בעניין דירת המגורים בבית-חנינא השליך המערער על הראיות בהן השתמש
2 המשיב לצורך עריכת השומה בעניין זה. המערער טען כי המשיב לא הוכיח כיצד הגיע הסכם המכר
3 לידו, לא הוכיח כי הסכם זה הגיע אליו בעקבות חקירה של רשויות האכיפה, ולא הוכיח כי החיפוש
4 הנטען על ידי המשיב נערך אכן בכתובת שבה התגורר. ביחס להסכם המכר שהוצג בידי המשיב טען
5 המערער כי הוא אינו צד להסכם זה וכי החתימה המתנוססת על הסכם זה אינה שלו.
6
- 7 35. קביעת שומה על ידי רשות המס היא הליך מנהלי. בהליך זה רשות המס אינה כפופה לדיני
8 הראיות החלים בבתי המשפט והמבחן המהותי עליו צריכה הרשות להתבסס הוא מבחן הראיה
9 המינהלית. מבחן זה מתמקד בערך ההוכחות של הראיה ולא בקבילותה בבית המשפט ((ע"א 5709/95
10 **יעקב בן שלמה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים**, פ"ד נב(4) 241 (1998) פסקה 15); רע"א 630/18 **מנהל**
11 **מס ערך מוסף רמלה נ' גני ירושלים בע"מ** (02.05.2018) פסקה 17). ראיה שיהיה לה משקל בפני רשות
12 המס על פי מבחן הראיה המנהלית היא ראיה אשר כל אדם סביר היה רואה אותה כבעלת ערך הוכחותי
13 והיה סומך עליה במידה זו או אחרת (ראה לעניין זה: בג"ץ 1993/03 **התנועה למען איכות השלטון**
14 **בישראל נ' ראש-הממשלה, מר אריאל שרון**, פ"ד נז(6) 817 (2003) פסקה 38; בג"ץ 442/71 **לנסקי נ'**
15 **שר הפנים**, פ"ד כו(2) 337, בעמ' 357).
- 16
- 17 36. בענייננו, רשאי היה המשיב להסתמך בשומה שערך על הסכם המכר של דירת המגורים כפי
18 שהוגש לבית המשפט. העד מטעם המשיב העיד בתצהירו כי ההסכם ביחס לרכישת הדירה בבית
19 חנינא נמצא בביתו של המערער במסגרת חקירה משטרתית. במסגרת חקירתו הנגדית העיד
20 קרואני כי הוא קיבל את ההסכם הנ"ל מחקירות מס הכנסה ושחקירות מס הכנסה מצאו את ההסכם
21 הנ"ל אצל המערער בבית (פרוטוקול, עמ' 15, ש' 23 – 28). בהמשך עדותו העיד מר קרואני כי הוא נפגש
22 עם ראש החוליה שחקרה את העבירות המיוחסות למערער, פנים מול פנים, והאחרון מסר לו כי הסכם
23 רכישת הדירה נמצא בביתו של המערער. לכך יש להוסיף את העובדה כי הסכם הרכישה נושא את שמו
24 ואת מס' תעודת הזהות של המערער, עובדה המסבכת את המערער בעניין זה והופכת כל טענה לפיה
25 הסכם הרכישה אינו נוגע לו ללא הגיונית. אמנם ניתן היה להגיש תיעוד הנוגע לחקירה ולהגיש מזכר
26 המלמד על אופן העברת חומר החקירה לידי המשיב, דבר שלא נעשה, אולם איני סבור כי בנסיבות
27 הקונקרטיות של המקרה, אי הגשת אותם מסמכים מכשיל את הסתמכות המשיב על הסכם המכר.
28
- 29 37. המצהיר מטעם המשיב העיד כי הוא קיבל את הסכם רכישת הדירה בבית-חנינא ממחלקת
30 החקירות שמצאה את ההסכם בביתו של המערער. בהתאם לתקנה 10(ב) לתקנות בתי המשפט
31 (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט – 1978 רשאי בית המשפט, בערעור מס, להסתמך גם על עדות
32 שמועה.
33
- 34 38. זאת ועוד. עומדת למשיב חזקת תקינות המעשה המנהלי. לכן, שילוב של עדות המצהיר, לפיה
35 הוא קיבל את ההסכם ממחלקת החקירות בזמן אמת, עם העובדה כי הוגשה בקשה דחופה למתן סעד



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 ינואר 2019

ע"מ 15-08-22202 סלהב נ' פקיד השומה - ירושלים

- 1 זמני בהתאם לסעיף 194 לפקודת מס הכנסה, מביא למסקנה כי ההסכם שהוגש לבית המשפט הוא
2 אותנטי.
- 3
- 4 39. פקיד השומה רשאי להסתמך על ממצאי חקירה פלילית ובוודאי על מסמך שנמצא בעת
5 חקירה פלילית (ע"מ (י-ם) 40960-06-12 **עאמר חרחש נ' פקיד שומה ירושלים** (25.01.2015)).
- 6
- 7 40. ההסכם בעניין הבית בבית-חנינא (נספח י' לתצהיר מר קרואני) מהווה ראיה בכתב שלא ניתן
8 לסתור אותה באמצעות טענות בעל פה (ע"א 4408/90 **בן חיים נ' גוטמן**, (14.11.1994); י" קדמי, **על**
9 **הראיות**, חלק שלישי (מהדורה שלישית, תשס"ד-2003), עמ' 1315-1313).
- 10
- 11 41. המערער לא הביא כל ראיה אובייקטיבית המוכיחה כי ההסכם לא חתום על ידו וכי הוא לא
12 קשור להסכם הזה. בדיני המס נטל ההוכחה מוטל על הנישום ולא ניתן להסתפק באמירות כלליות
13 ובעדויות בעל פה, אלא יש צורך בראיות אובייקטיביות מצידו (ע"א 352/86 **פקיד שומה פתח-תקוה**
14 **נ' יצחק אורן**, פ"ד מד(2) 554 (1990); ע"א 5324/05 **בשיר נבהאן שחאדה נ' פקיד שומה עכו**
15 (09.08.2009); ע"מ (חי') 25399-11-10 **עלי שיחה'ה נ' פקיד שומה חדרה** (04.05.2015)). דברים אלה
16 מקבלים משנה תוקף כאשר אנו עוסקים בשומה המבוססת על הצהרות הון. במקרה זה מוטלת על
17 הנישום החובה להוכיח כי מדובר בהכנסה שלא הועלמה מרשות המסים (ע"א 9541/04 **יעקב שרפיאן**
18 **נ' פקיד שומה ת"א** (29.06.2008); ע"א 2388/13 **סולטן יוסף נ' פקיד שומה ירושלים**)
19 (18.12.2014); עמ"ה (חי') 184/00 **אסלאן עבד חסן נ' פקיד שומה עכו** (01.09.2005)).
- 20
- 21 42. במקרה הנדון עסקינן בשאלה לבר-פנקסית, שעניינה אי דיווח על רכישת דירה במסגרת
22 הצהרת הון, כי אז נטל הראיה מוטל על המערער (עניין צדוק ביבי, פסקה 7).
- 23 ההסכם בדבר רכישת הדירה מלמד באופן חד משמעי כי רוכש הדירה הנוכרת בהסכם הוא המערער.
24 שמו ומספר זהותו של המערער מופיעים בהסכם, החתימה על ההסכם נחזית להיות זהה לחתימה של
25 המערער כפי שהיא מופיעה על יתר המסמכים שהוגשו לבית המשפט, המערער טען כי הוא לא מכיר
26 את הבית בבית-חנינא אך כאשר הוא נשאל על הפשיטה של המשטרה על הבית הזה הוא העיד כי
27 מדובר בבית של אמו (ש' 14-15 בעמ' 8 לפרוטוקול).
- 28
- 29 43. במסגרת סעיף 3 להסכם הרכישה של הדירה צוין כי מתוך הסכום של 240,000 דולר, העביר
30 המערער למוכר סך של 172,000 דולר במזומן במועד החתימה על ההסכם. לגבי היתרה סוכם כי
31 תועבר באמצעות תשעה שיקים חודשיים בשווי כל אחד של 27,000 ₪ החל מיום 25.2.2011.
- 32



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 ינואר 2019

ע"מ 22202-08-15 סלהב נ' פקיד השומה- ירושלים

1 44. בעניין זה יש להוסיף כי נטל הראייה בערעור על שומת מס הכנסה, מוטל בהתאם לסעיף 155
2 לפקודה על הנישום. המערער לא הציג ראיות כלשהן היכולות לתמוך בטענתו כי הדירה בבית חנינא
3 לא נרכשה על ידו והסתפק בעניין זה, בעיקרו של דבר, בתקיפת ראיותיו של המשיב.

4
5 45. נוכח האמור, מסקנתי היא כי רשאי היה המשיב לקבוע כי הדירה בבית חנינא נרכשה על ידי
6 המערער וכי סכום הרכישה מהווה גידול הון בלתי מוסבר.

7
8 46. לאור כל האמור, המסקנה היא שאין להתערב במסקנת המשיב, לפיה נמצא גידול הון בלתי
9 מוסבר בין שתי הצהרות ההון בסך 1,358,399 ₪. לא עלה בידי המערער להמציא ראיות הסותרות
10 מסקנה זו. לפיכך, אין גם מקום להתערב בהחלטת המשיב להטיל על המערער קנס גירעון, מאחר ולא
11 הוכח על ידו כי לא התרשל בהגשת הדוחות.

סוף דבר

12
13
14
15 אשר על כן, החלטתי לדחות את הערעור ולחייב את המערער בהוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של
16 20,000 ₪.

17
18 **המזכירות תשלח העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.**

19
20 ניתן היום, ח' שבט תשע"ט, 14 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.

21

22 אביגדור דורות, שופט
23
24
25
26
27
28