



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 14-12-22911 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער: פאדי שויש
ע"י ב"כ עו"ד מ' יונס

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 2
ע"י ב"כ מפרקליטות מחוז י-ם
עו"ד מ' סביון

פסק דין

לפניי ערער על שומה בצו על פי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה ביחס לשנים 2009-2011, על שומה לפי מיטב השפיטה לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה האמורה ביחס לשנת 2012 ועל קנסות גרעון.

רקע עובדתי ודיוני:

1. בעקבות השוואת הון שערך המשיב בין הצהרת ההון שהגיש המערער ליום 31.12.2008 לבין הצהרת ההון ליום 31.12.2012, מצא המשיב גידול הון בלתי מוסבר של 1,589,000 ₪. בחישוב שומת המערער חולק גידול ההון בין השנים 2009, 2010 ו-2011 בחלקים שווים.

2. על פי פירוט הנימוקים לקביעת השומה, עמדו במוקד השוואת ההון שלושה ממצאים:

- מזומנים בסך 350,000 ₪ שנרשמו בהצהרת ההון הראשונה ולא נמצאו לגביהם סמכתאות.
- רכב מסוג ג'יפ קרייזלר חדש שנרשם בהצהרת ההון הראשונה בסכום של 60,000 ₪.
- הלוואה מאדם פרטי על סך מיליון ₪.

3. בהודעת הערער שהוגשה מטעם המערער לבית המשפט נטען כי המערער לא היה תושב ישראל בשנות הערער ועל כן אין הוא חייב במס הכנסה בישראל בגין אותן שנים. לחילופין נטען, כי למערער הסברים בכל הנוגע לגידול ההון הלכאורי שנקבע בצו ומשום כך, יש לקבל את הערער ולבטל את הצו.

4. מטעם המערער הוגשו 9 תצהירים עדות ראשית וכל העדים נחקרו בבית המשפט. מטעם המשיב הוגש תצהירו של המפקח שטיפל בהוצאת צווי השומה לשנים 2009-2011.



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 14-12-22911 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

תמצית טענות הצדדים :

5. טענתו העיקרית של המערער הינה כי בשנות המס שבערעור (2009-2011) המערער לא היה תושב ישראל, אלא תושב רמאללה. בשל כך נטען כי המערער לא היה חייב במס הכנסה בישראל.

6. בפי המערער שתי טעות חילופיות, הראשונה פרוצדורלית והשנייה מהותית. לפי הטענה הראשונה, דרישת המשיב מן המערער להגיש לו הצהרות הון אינה חוקית והיה עליו לאפשר למערער להעלות את טענותיו בנוגע לתושבות, לפני הדרישה להגשת הצהרות הון ומטעם זה, דין השומות להתבטל. לפי הטענה השנייה, המערער נתן הסברים להפרש ההון באמצעות עדים ומסמכים (כפי שיפורט בהמשך), על פיהם יש לקבוע כי לא קיים הפרש הון בלתי מוסבר.

7. לטענת המשיב, המערער לא הוכיח כי בזמנים הרלבנטיים לשומה הוא לא היה תושב ישראל. עוד נטען בהקשר זה, כי הטענה בסוגיית התושבות עלתה רק בתום מספר דיונים שהתקיימו אצל פקיד השומה ובמסגרת הערעור בבית המשפט, כאשר המערער הבין שהסבריו ביחס להפרש ההון אינם מבוססים. לגופו של עניין, טוען המשיב כי עדות המערער ועדויות כל העדים מטעמו חסרי מהימנות ויש לדחות את הסבריו של המערער בנוגע להפרש ההון.

דיון והכרעה :

8. הטענה המרכזית שבה יש להכריע נוגעת לשאלת התושבות בשנים 2009-2011. הצדדי מיקדו את סיכומיהם בסוגיה זו. בנוסף, יש לדון בטענותיו הנוספות של המערער, בדבר הליכי השומה ובכל הנוגע להסברים שניתנו על ידו, על מנת לתמוך בטענה כי אין הפרש הון בלתי מוסבר.

שאלת התושבות

9. על פי סעיף 1(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), תושב ישראל מוגדר, לגבי יחיד, כמי שמרכז חייו בישראל.
על פי סעיף 1(א)(1) לפקודה, לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובא בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים ובהם בין השאר :

א. מקום ביתו הקבוע ;

ב. מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו ;

ג. מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע ;

ד. מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו ;



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 22911-12-14 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

ה. מקום פעילותו בארגונים, באיגודים ומוסדות שונים ;

10. על פי הפסיקה, המבחן המכריע לקביעת מקום מושב הינו המקום שבו נמצא מרכז חייו של היחיד. מבחן זה נגזר מהמקום שבו נמצא היחיד במובן הפיסי, אך יש להתחשב גם במקום שבו חיה משפחתו, במיקום של בית המשפחה, במיקום רכושו ובמקומות המושב של ילדיו ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה), 29.12.2005 ; ע"א 4862/13 פקיד שומה כ"ס נ' מיכאל ספיר, (20.5.14).

11. לטענת המערער, מרכז חייו היה בשנים 2009-2011 ברמאללה, שם התגורר עם אשתו ושלושת ילדיו. לשם תמיכה בעדותו בנקודה זו, הובאו לעדות אשתו ואביו, שכנו לבית ברמאללה, השומר בבניין ברמאללה ובעל חנות בה רכשו המערער ומשפחתו מצרכים לביתם. כמו כן, הוצגו מסמכים שונים לתמיכה בטענת המערער, הכל כמפורט להלן.

12. על פי תצהירו של המערער, הוא ומשפחתו (אשתו ושלושת הילדים, בני 3, 7 ו-8) התגוררו בשנים הרלבנטיות בדירה בקומה השנייה שהייתה שייכת לסבתו, בבניין בן 8 קומות בעמראת אלאסיל שבחלת אלקורעאן, בשטח המוניציפלי של עיריית רמאללה-אלבירה.

13. התצהירים שהוגשו על ידי אשתו, אביו, שכנו, השומר בבניין ובעל החנות תומכים בטענה זו. ב"כ המשיב טוענת כי העדים הנ"ל נמצאו בלתי אמינים. כך נטען ביחס לעדותו של השכן, עזאם אחמד זאיד, אשר נכנס להתגורר בדירה בה נטען שהמערער ומשפחתו התגוררו בה, לאחר עזיבתם את המקום בקיץ 2012, כי הלה לא טען שראה את המערער בתדירות יומיומית ברמאללה, אלא רק שפגש את המערער מידי פעם. כמו כן, נטען ביחס לשומר הבניין, סמיר אבו חטב, כי העד לא טען שפגש את המערער באופן יומיומי וכי לא ידע כמה ילדים היו למערער באותן שנים. עוד נטען, כי בעל המכולת אדהם מטיר, לא ידע מאיזה חודש ועד איזה חודש התגורר המערער ברמאללה ובחקירתו הנגדית השיב שאין בחנותו משלוחים וזאת בניגוד לאמור בתצהירו.

14. בכל הנוגע למסמכים שהוצגו מטעם המערער (המכתב מעיריית רמאללה-אלבירה, הקבלה על תשלומי מים) נטען שאין בהם תמיכה בטענת התושבות. בכל הנוגע למכתב העירייה, נטען כי בהתאם לעדות אביו של המערער, בעירייה לא יודעים מי גר בבניין, כך שלא ברור על בסיס מה נכתב המכתב באשר לתשלומי המים, הקבלה שהוצגה רשומה על שם אביו של המערער ולא על שם המערער.



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 22911-12-14 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

15. במהלך עדותם של עדי המערער בפניי התרשמתי מעדותם באופן ישיר ומצאתי שיש לתת בדבריהם אמון. עדותו של השכן בחקירתו הנגדית הייתה מפורטת ביותר וכללה הסבר על ההיכרות עם המערער החל מסוף שנת 2005, עת עבר להתגורר בקרבת הבניין בו התגוררו המערער ומשפחתו (עמוד 41-42 לפרוטוקול) וכן על האופן שבו עבר להתגורר באותה דירה לאחר עזיבתם (עמוד 43-45 לפרוטוקול). גם עדותו של השומר בבניין בחקירתו הנגדית הייתה מפורטת ומצאתי שיש לתת בה אמון. העד אישר בחקירתו הנגדית כי ראה את המערער ואשתו יוצאים בבוקר מן הבניין וחוזרים בערב (עמוד 47 לפרוטוקול, שורות 17-18). הוא הדין ביחס לעדותו של בעל המכולת בחקירתו הנגדית, שידע לתת פרטים על תדירות הרכישות של משפחת המערער בחנותו ועל סכומי הרכישה (עמוד 57 לפרוטוקול), על סוגי המצרכים, לרבות חיתולים עבור הילדים (עמוד 57, שורה 24). לפי עדות המערער ילדיו הגדולים היו בשנת 2016 בני 7-8 ומכאן שבשנת 2010 היו בני 1-2 ובשנת 2011 היו בני 2-3, גיל בו סביר כי ההורים רכשו חיתולים חד פעמים. בכל הנוגע למשלוחים, אמנם העד העיד כי לא היו אצלו בחנות שירותי משלוחים, אך הסביר כי היה שולח למערער דברים עם ילדים לביתו (עמוד 58, שורה 6). באופן כללי אציין, ביחס לתצהירי העדים מטעם המערער, כי הם נוסחו בקיצור נמרץ וכמעט ללא פירוט. בחקירתם הנגדית בבית המשפט הם סיפקו פרטים רבים שלא הופיעו בתצהירים, דבר שתורם לאמון שרחשתי לדבריהם, שנשמעו בדיון באופן ספונטני, ללא הכנה ועיבוד מוקדמים של ב"כ המערער, כפי שמתרחש לא אחת, בתצהירי עדות ראשית, המנוסחים במידה לא מעטה על ידי עורכי הדין.
16. המערער הסתמך על אישור המוסד לביטוח לאומי, על פיו הכיר המל"ל במערער כתושב ישראל בשנים 1998-2005 וכן החל מיום 1.9.2013 ואילך. מכאן ביקש המערער להסיק כי המל"ל לא הכיר במערער כתושב ישראל בשנים 2006-2013. בעניין זה אני מקבל את טעות המשיב, כי קביעת המל"ל בדבר תושבות על פי חוק הביטוח הלאומי אינה מחייבת את המשיב לקבלה ללא תנאי. ראייה לכך אפשר למצוא ביחס לתקופה שבין ספטמבר 2012 לספטמבר 2013. לגבי תקופה זו, המערער העיד כי עזב את הבניין ברמאללה בחודש ספטמבר 2012 ואילו המל"ל הכיר בו כתושב ישראל רק מחודש ספטמבר 2013.
17. באופן דומה אני מקבל את הסתייגות המשיב מהמסמך הנוגע לצריכת המים של תאגיד המים הקשור למחוז רמאללה-אלבירה. חשבון המים אינו על שמו של המערער ולא הוגש תרגומו המוסמך לעברית.



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 22911-12-14 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

18. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה נכללה טבלה בדבר ימי שהותו של המערער בישראל בשנים 2009-2011 (350-366 ימים בהתאמה). בסיכומיו טען המשיב כי בסעיף 1(2)(א) לפקודה נקבע כי מרכז חייו של יחיד ניתן להגדרה גם על פי חזקת הימים בהם שהה במדינת ישראל, ולאור נתוני הטבלה, יש לקבוע כי חזקת הימים חלה בעניינו של המערער. לטענת המערער, במחסומים שצה"ל הקים בין רמאללה לבין ירושלים לא מתבצע רישום, כך שטענת המשיב לגבי שהיית המערער בירושלים (או הכניסה אליה), אינה יכולה להיות מוכחת באמצעות נתונים המלמדים כי המערער לא יצא מן הארץ לחו"ל. לטענה זו הגיב המפקח בחקירתו הנגדית כי הוא מניח שבמעברים אין רישום יחידני (עמוד 53 לפרוטוקול, שורות 1-3). לאור דברים אלה, אני מקבל טענה זו של המערער.

19. אף המשיב טען בסיכומיו כי "חזקת הימים איננה חזות הכל שכן... המדובר במבחן עזר אחד מתוך מספר מבחני עזר המיועדים לסייע לפקיד השומה או לבית המשפט באיתור מרכז חייו של הנישום". יש, אפוא, הסכמה בין הצדדים, כי על פי מכלול הנסיבות, כפי שהוכחו במשפט, תקבע שאלת התושבות. התמונה ביחס לחיי המערער ומשפחתו בתקופה הרלבנטית אינה שלמה. כך למשל, נשמעו עדויות כי המערער עבד בתקופה זו בחנות ברמאללה, אולם המערער לא הציג מסמכים המעידים על כך ולא הובא לעדות מעסיקו באותה תקופה ("שאדי פאשין", על פי עדותו בעמוד 18 לפרוטוקול, שורה 21). אומנם ב"כ המערער טען בדיון כי צורף אישור מעסיק לדו"ח שהוגש לפקיד השומה, אולם אישור המעסיק לא צורף לתצהיר המערער והמעסיק לא הובא כעד, כאמור לעיל. המערער העיד כי בנו האמצעי היה בן 7 בעת עדותו (מאי 2016) ומכאן שנולד בשנת 2009. המערער לא הביא נתונים על בית החולים בו נולד בנו הנ"ל, דבר שיכול היה לחזק את טענתו בדבר מרכז חייו. יחד עם זאת, עדי המערער בהחלט תומכים בגרסתו ועדים אלה כוללים אנשים שאינם נמנים עם משפחתו (השכן, שומר הבניין ובעל המכולת). על פי עדויות אלה אני קובע כי עלה בידי המערער להוכיח, על פי מאזן ההסתברויות, את טענתו כי הוא ומשפחתו התגוררו בשנים 2009-2011 ברמאללה, שם הוא הועסק ושם היה לו חשבון בנק (ראו בעניין זה להלן).

20. למעשה אין בידי המשיב ראיות כי מרכז חייו של המערער היה בישראל. חשדו של המשיב התעורר במהלך ביקורת שנערכה בפרויקט מגורים בבית חנינא, שם רכש המערער בשנת 2012 דירה בעלות של 1,325,000 ₪. בעקבות הממצאים הראשוניים, נדרש המערער להגיש דוחות על הכנסותיו והצהרות הון לשנים 2009-2012. במסגרת הדו"ח על הכנסותיו, הצהיר המערער כי הוא זכאי לנקודות זיכוי מהמס, הואיל והוא ואשתו הינם תושבי ישראל. במסגרת הגשת הדוחות נדרש מהמערער להצהיר בחתימת ידו כי כל הפרטים שנכללו בדו"ח הם נכונים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 14-12-22911 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

בהתייחסו לחתימת המערער על הדו"ח טען ב"כ המערער כי מילוי הטופס שבאמצעותו מוגש הדו"ח למס הכנסה הוא מילוי טכני, שאין בו כדי לגבור על המבחן המהותי, לפי מבחן "מרכז החיים" הקבוע בפקודה. איני מקבל את הטענה כי מדובר במילוי "טכני" שאינו מעיד על דבר. כאשר המערער חותם על הצהרה לשלטונות המס הוא זכאי לנקודות זיכוי מהמס, על בסיס אותה בהצהרה. מה שטוען, למעשה, ב"כ המערער הוא כי מדובר בהצהרה כוזבת או לפחות בהגשת מצג שווא רשלני ואין מדובר בדבר של מה בכך. יחד עם זאת, העובדה שהמערער הגיש הצהרה שאינה משקפת את המציאות, אינה חוסמת אותו מלהביא ראיות אמת בדבר התקיימות האינדיקציות המצביעות על כך כי מרכז חייו בשנים הרלבנטיות היה ברמאללה-אלבירה. במקרים מסוג זה, המשיב רשאי בעקבות הגשת ראיות מסוג זה, לשלול מן המצהיר את ההטבות בהן זכה, בעקבות הצהרתו, שהתבררה כבלתי נכונה.

21. המפקח מטעם המשיב העיד בבית המשפט (עמוד 53 לפרוטוקול, שורות 16-28) כי רבים מתושבי מזרח ירושלים מתגוררים בכפרים הסמוכים לאזור רמאללה או ביישובים סמוכים שם ומנהלים את חייהם על הקו שבין רמאללה לירושלים. ב"כ המשיב טוען כי המערער לא ניתק את מרכז חייו מישראל (בה שהה עד לשנת 2006) ופעל לרכישת דירה בבית חנינא בשנת 2012, ולכן גם אם התגורר ברמאללה-אלבירה בתקופה הרלבנטית לערעור, הרי שייתר האינדיקציות, בנוסף להצהרתו בדו"ח למס הכנסה, מובילים למסקנה שיש לראות בו תושב ישראל לצורכי מס. גם אם אניח שניתן לקבל את עדותו של המפקח, ביחס ל"רבים מתושבי מזרח ירושלים", אין באמירה כללית זו כדי לבוא במקום ראיות ממשיות ביחס למערער.

22. עוד טען ב"כ המשיב, כי טענת המערער בעניין התושבות, עלתה רק בתום מספר דיונים שהתקיימו אצל פקיד השומה ובמסגרת הערעור בבית המשפט ואם היה מדובר בטענה נכונה, היה המערער מעלה אותה כבר בהזדמנות הראשונה. בהקשר זה המציא המפקח מטעם המשיב תרשומות של הדיונים מיום 20.3.14 ומיום 2.6.14 אשר אינן כוללות טענה בדבר תושבות מחוץ לישראל. יחד עם זאת, בסעיף 25 לתצהיר עדותו הראשית, מסר המפקח כי בישיבה מיום 30.10.14 טען בפניו ב"כ המערער כי המערער לא היה תושב ישראל מאחר והתגורר מספר שנים ברמאללה. בתצהיר נאמר כי הטענה נדחתה על בסיס סעיף 3א (א) לפקודה (הכנסה של תושב ישראל שהופקה או נצמחה באזור) ולאור הצהרתו בדו"ח מס ההכנסה כי הוא ואשתו הינם תושבי ישראל. בהודעת הערעור, הטענה בדבר העדר תושבות ישראלית הועלתה במפורש (סעיפים 26 ו-32) ויתר הטענות נטענו באופן חלופי. העולה מן המקבץ הוא שטענת המערער בדבר התושבות הועלתה בדיוני השומה (בדיון האחרון שהתקיים) ולאחר שהטענה לא התקבלה, היא הועלתה בהודעת הערעור בצורה מפורשת. משום כך, לא ניתן להתעלם מן הטענה או לראות בה טענה שלא נשמעה בדיוני השומה כלל ולכן אין להתייחס אליה כגרסה כבושה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 14-12-22911 שוויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

23. לסיכום פרק זה אחזור על הקביעה דלעיל, כי עלה בידי המערער להוכיח, ברמת ההוכחה הנדרשת ממנו, כי מרכז חייו בשנים 2009-2011 היה בתחומי רמאללה-אלבירה ולא במזרח ירושלים. משום כך, אין לראות בו תושב ישראל לעניין הפקודה, באותן שנים.

הליכי השומה :

24. כזכור, המערער טען כי המשיב הוציא שומה בשלב הראשון, ללא קיום דיון בתיק וגם בשלב השני, יצאו צווים ללא מיצוי הליך השומה ומבלי שניתנה למערער הזדמנות להשמיע את דבריו. טענה זו אינה בידי לקבל. כמפורט בהודעה המפרשת את נימוקי השומה (בסעיף 8 הראשון), התקיימו חמישה דיונים מול המייצג של המערער וביחס לשני דיונים צורפו תרשומות לתצהירו של המפקח יוסף נתנאל (דיונים מיום 20.3.14 ומיום 2.6.14). מן התרשומות עולה כי, לכאורה, נדרש המערער להמציא מסמכים וניתנה ארכה כדי לאפשר למערער לבסס את הסבריו, דבר שלא נעשה על ידו. הדברים קיבלו חיזוק בפירוט המופיע בסעיפים 16-25 לתצהירו של המפקח.

ההסברים להפרשי ההון :

25. ניתן היה לסיים את פסק הדין לאחר שמצאתי כי בשנים הרלבנטיות לערעור, עלה בידי המערער להוכיח כי היה תושב עיריית רמאללה-אלבירה. יחד עם זאת, מצאתי לנכון לדון גם בהסברי המערער להפרשי ההון, במידה ועמדתי בשאלת התושבות תבחן בערכאת הערעור.

26. כזכור, במוקד השוואת ההון עמדו שלושה ממצאים :
א. מזומנים בסך של 350,000 ₪ שנרשמו בהצהרת ההון הראשונה.
ב. גייפ קרייזלר חדש שנרשם בעלות של 60,000 ₪ בהצהרת ההון הראשונה.
ג. הלוואה בסך של מיליון ₪ שהתקבלה מאדם פרטי.

בתצהיר מטעם המשיב נכללה התייחסות לרמת החיים הנוגעת למשפחה בת 4 נפשות. להלן אתייחס לשלושת הממצאים ולנושא חישוב רמת החיים.

27. **סכום המזומנים :** המערער הצהיר כי היה ברשותו 350,000 ₪, אותם קיבל במזומן מאמו, אשר מכרה לשם כך את הנדוניה שלה מזהב. בעניין זה הוצג מסמך מיום 25.10.2008 (נספח יב' לתצהיר), המעיד, לכאורה, על מכירת זהב במשקל 1923.5 גרם זהב מסוג 21 קרט לעסק של תכשיטים. אמו של המערער, אבתסאם שוויש, הצהירה כי נתנה למערער את הסכום הנ"ל בחודש נובמבר 2008, על מנת לעזור לו ברכישת בית או פתיחת עסק. אשתו של המערער, אריגי



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 22911-12-14 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

שויש, הצהירה כי ראתה את אמו נותנת לבעלה את הסכום הנ"ל וכי המערער שמר את הסכום בביתם.

בחקירתה הנגדית של האם, הוסבר על ידה כי העבירה למערער את הסכום הנ"ל בעקבות רצונו לרכוש בית בכפר עאקב וכאשר העסקה לא יצאה אל הפועל החליטה להשאיר את הכסף אצל המערער (עמוד 21 לפרוטוקול, שורות 7-9). בחקירתה הנגדית עלה כי גם הוריו של המערער רכשו דירה בפרויקט המגורים בבית חנינא בו רכש המערער דירה וכי במסגרת ההסברים למס הכנסה בנוגע למקורות ששימשו לרכישת דירת ההורים, הוגש המסמך מיום 25.10.08 שצורף לתצהיר המערער כנספח יב' (המסמך שהוצג לאם סומן כמוצג מש/1). מכאן ברור כי מכירת הנדוניה לעסק התכשיטים הוצגה הן על ידי הוריו של המערער והן על ידי המערער למס הכנסה, לצורך הסבר יכולתם הכלכלית לרכוש את הדירות בפרויקט. האם אומנם טענה בחקירתה הנגדית כי כספי הנדוניה לא שימשו לרכישת דירת ההורים בפרויקט, אולם לא ניתן לקבל את ההצהרות "הכפולות" ביחס לשתי הדירות. כמו כן, לא השתכנעתי מן ההסבר שנתנה האם, ביחס להשאת הכספים במזומן בידי בנה בשנים 2008-2012, על אף שלא שימשו את המערער לרכישת דירה. מסקנתי היא כי צדק המשיב, כאשר קבע כי נמצא הפרש הון בלתי מוסבר ביחס לסכום המזומנים הנטען.

28. **ג'יפ קרייזלר:** הגי'פ נרשם בהצהרת ההון הראשונה בעלות של 60,000 ₪ ובהודעה המפרשת את נימוקי השומה נטען כי שווי הרכב לפי מחירוני הרכב במועד הרכישה הצביעו על שווי של כ- 250,000 ₪. נטען כי המערער לא הרים את נטל ההוכחה בדבר מחיר רכישת הג'יפ. לאחר שלב ההוכחות, התקבלו מבית המכס בחיפה מסמכי השחרור של הרכב מפיקוח המכס. על פי מסמכי השחרור (רשימון היבוא) עולה כי הג'יפ יובא על שם המערער ביבוא אישי והוצהר כי מחיר רכישתו בחו"ל היה 42,239 ₪ ומסי היבוא ששולמו (מס קניה ומע"מ) היו בסך של 44,543 ₪, כך שעלות רכישת הג'יפ בחו"ל והבאתו לארץ הגיעה לסך של 86,782 ₪. לאור מסמכים אלה, נקבע בסיכומים מטעם המשיב (בסעיף 78) כי המשיב מסכים להקטנת שווי הרכב בשומה. בתצהיר המערער נטען על ידו כי הרכב נרשם על שמו אולם מימון הרכישה מקורו באביו. המערער טען כי מעולם לא נסע ברכב ולא השתמש בו וכן כי לא שילם את תמורתו. משום כך, נטען שאין לכלול את שווי הרכב בהפרש ההון הבלתי מוסבר. אף אביו של המערער, כאמל שויש, הצהיר כי הרכב שימש אותו ואת משפחתו ולא שימש את המערער. הסבריו של האב ביחס לזהות מייבא הרכב (עמוד 39 לפרוטוקול, שורות 29-31, עמוד 40 שורות 1-2) סתרו את מסמכי היבוא שהומצאו על ידי בית המכס ולא השתכנעתי כי הרכב לא היה בבעלות המערער. יחד עם זאת, המשיב הסכים, כאמור לעיל, להקטין את שווי הרכב בהתאמה לעלות רכישתו כפי שהוכחה (בסך של 86,782 ₪).



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 22911-12-14 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

29. **הלוואה לרכישת הדירה:** נקודת המחלוקת העיקרית ביחס להסברי המערער להפרשי ההון נוגעת להלוואה שקיבל מחמדי גולאני. המערער הצהיר כי קיבל מחמדי גולאני שהוא ידיד המשפחה הלוואה בסך של 1 מיליון ₪. בהקשר זה המציא המערער הסכם הלוואה מיום 10.6.2012 (נספח ז' לתצהירו) על פי ההסכם, ההלוואה נועדה לרכישת דירה מספר 5 בבניין מספר 7 בפרויקט "אבראג אלקודס" בשועפאט, בשווי של 1,325,000 ₪. המערער התחייב בהסכם להשקיע את כספי ההלוואה ברכישת הדירה האמורה. המערער התחייב להחזיר את ההלוואה החל מיום 1.1.13 בסכום של 4,000 ₪ לחודש.
30. חמדי גולאני הצהיר כי חתם על הסכם ההלוואה במשרדו של עו"ד ווליד זחאלקה וכי ההלוואה ניתנה למערער שהוא בנו של חברו הקרוב ביותר, כמאל שויש. המלווה הצהיר כי הוא אחד המשקיעים בפרויקט המגורים בו נרכשה הדירה וכי את הכסף העביר במזומן, לבקשת אביו של המערער, לידי אחיו של המערער, שאדי שויש. עוד הצהיר המלווה כי המערער מחזיר לו כל חודש סך של 4,000 ₪. לתצהיר צורפו צילומים של 24 קבלות (מקבלה מספר 2 ועד קבלה מספר 25) על סך 4,000 ₪ כ"א. תאריכי שתי הקבלות הראשונות לא מופיעים בצילום, אולם קבלה מספר 4 הינה מיום 5.4.13 ויתר הקבלות הן בחודשים עוקבים עד ליום 2.1.15 (קבלה מספר 25). הקבלות הינן על סכום מצטבר של 96,000 ₪.
31. אחיו של המערער, שאדי שויש, הצהיר כי קיבל לידיו ביום 11.6.12 מחמדי גולאני סך של מיליון ₪ והפקיד את הכסף בחשבון הבנק שלו (ג'ורדן בנק שבאלראם). לתצהיר צורף תדפיס תנועות הבנק (נספח א'). האח הצהיר כי ביום 3.7.12 רשם 7 שיקים לטובת המערער על סך כולל של 655,000 ₪ (6 שיקים על סך 100,000 ₪ כ"א ושיק נוסף על סך 55,000 ₪). צילומי השיקים צורפו לתצהיר (נספח ב'). על פי תצהיר האח, ביום 27.6.12 מסר למערער במזומן 100,000 ₪ וביום 3.7.12 העביר סך של 245,758 ₪ בהעברה בנקאית. בסך הכל מצטברים סכומים אלה לסך כולל של 1,000,758 ₪. כל תנועות הכספים הנ"ל באו לידי ביטוי בתדפיס הבנק שצורף לתצהירו של האח. כל העדים הנ"ל נחקרו בחקירות נגדיות על הגרסאות שמסרו בתצהיריהם.
32. המשיב הצביע על קשיים שעלו בחקירות העדים והעלה ספקות ביחס למסמכים שהוצגו. כך, למשל, הצביעה ב"כ המשיב על כך שהסכם ההלוואה הינו בעברית, למרות ששפת האם של הצדדים הינה ערבית ואף עו"ד ווליד זחאלקה ערך מסמכים בערבית ביחס לפרויקט המגורים. ב"כ המשיב הדגישה כי המערער נמנע מלהביא לעדות את עורך המסמך וטענה שמדובר במסמך פיקטיבי, שנוצר לצורך ההליך אצל פקיד השומה. עוד נטען כי המערער הוסיף בעדותו בבית המשפט כי לאחר מכירת הג'יפ, הועבר למלווה סכום של 90,000 ₪, שירד



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 22911-12-14 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

מן החשבון של החזר ההלוואה, בעוד שהקבלות שהומצאו מעידות על תשלומים בסכום של 4,000 ₪ בלבד. עוד הועלו תמיהות בכל הקשור בהעברת כספי ההלוואה מן המלווה למערער. ב"כ המשיב טענה כי המלווה יכול היה להעביר את כספי ההלוואה במישרין למערער ולא באמצעות אחיו. בהקשר זה נטען כי לא הובא לעדות בעל הצי"ג באמצעותו הועבר סכום ההלוואה מהמלווה לאחיו של המערער, למרות שזהותו ידועה. עוד נטען כי הכסף הועבר לעו"ד זחאלקה רק ביום 10.7.12, אף שאצל אחיו של המערער הוא התקבל כבר ביום 11.6.12. ב"כ המשיב הוסיפה וטענה כי לא ניתן הסבר מדוע נרשמו 7 שיקים לפקודת המערער ולא הועבר סכום אחד כולל ישירות לעו"ד זחאלקה. ב"כ המשיב הצביעה על כך שלא נרשם משכון על זכויות המערער, כפי שנקבע בהסכם ההלוואה. לאור כל הקשיים והתמיהות הנ"ל נטען על ידי המשיב כי יש להתייחס בחשדנות להסברים שנשמעו מפי העדים. נטען כי שעה שנישום טוען להעברת סכומי כסף בין קרובים, חלה עליו חובת הוכחה מוגברת ובמקרה זה יש לראות בהלוואה מהעד חמדי גולאני כהלוואה שניתנה על ידי "מעין קרוב משפחה".

33. בהחלט ניתן היה להבין את עמדת המשיב בדיוני השומה ואת החלטתו בעקבות כך. אכן בהודעה המפרשת את נימוקי השומה נכתב כי טענת המערער בדבר קבלת הלוואה "אינה מגובה בראיות בדבר העברת כספים בפועל מהמלווה למערער". יחד עם זאת, שונים הם פני הדברים, לאחר סיום שמיעת העדויות והגשת המסמכים. בפני העידו ונחקרו בחקירה נגדית, המלווה שהוא חבר קרוב של אבי המערער, אביו של המערער, אחיו והמערער עצמו. כמו כן, הוצגו מסמכים המעידים על קבלת כספי ההלוואה בחשבון הבנק של אחי המערער והעברת הכספים לחשבונו של המערער. כמו כן צורף תדפיס חשבון הבנק של המערער, המעיד על העברת סך של 1,050,538 ₪ לחשבון הבנק של עו"ד זחאלקה. לאחר ששמעתי את העדים הנ"ל ועיינתי במסמכים שנזכרו, הגעתי למסקנה כי עלה בידי המערער להוכיח את דבר קבלת ההלוואה בסך מיליון ₪. במקרה זה אין מדובר בהלוואה בין קרובי משפחה, אלא בהלוואה שניתנה על ידי חברו של האב, שהיה בין המשקיעים בפרויקט המגורים. ההלוואה נועדה במפורש לצורך רכישת דירה ספציפית בפרויקט ויש מסמכים רבים התומכים בגרסת המערער. התרשמתי באופן ישיר מעדותו של המלווה ומצאתי אותה מהימנה. בעת הוצאת השומה לא עמדו בפני המשיב כל המסמכים שהוצגו במשפט ולא הובאו בפניו העדים שהעידו בבית המשפט. משום כך, יש להבין את הוצאת השומה ואי קבלת הסברי המערער במהלך דיוני השומה. שונים הם פני הדברים בסיום המשפט. מסקנתי היא, כאמור לעיל, שעלה בידי המערער להוכיח כי מדובר בכספי הלוואה שהתקבלה ממר גולאני ויש להתחשב בכך שחישוב הפרשי ההון. אני מקבל את עדויות המערער וגולאני כי בנוסף להחזרים בסך 4,000 ₪, כפי שתועד בקבלות שהוצגו, הוחזר סכום נוסף בסך של 90,000 ₪, שמקורו (באופן חלקי) במכירת הגי"פ.



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 22911-12-14 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

34. **הוצאות מחייה:** המערער טען כי קביעת הוצאות המחייה על ידי המשיב נעשתה בשרירות ולא על בסיס הנתונים הספציפיים של המערער. לטענת המשיב, מדובר בהרחבת חזית אסורה המחייבת את דחיית הטענה על הסף. נטען, כי לו היה המשיב יודע כי הוצאות המחייה הן במחלוקת, היה מרחיב בנושא זה בתצהיר מטעמו ובמידת הצורך אף מגיש חוות דעת כלכלית. הטענה היא שהרחבת החזית פגעה אף בזכויות הדיוניות של המשיב. לגופו של עניין, נטען כי המשיב התבסס על טבלה 3 לטבלאות המחייה של המחלקה הכלכלית במס הכנסה ובהפחתה ניכרת, מתוך התחשבות בערעור. מעבר לכך, נטען כי הנטל להפריך את גידול ההון המחושב הוא על המערער, שלא הביא ראיות המצביעות כי הוצאות המחייה שלו נמוכות מנתוני טבלאות המחייה.

35. לטענת המערער, טענותיו בנוגע להוצאות המחייה עלו הן בדיוני השומה והן בנימוקי הערעור ואף בתצהיר עדותו ועל כן, אין מדובר בהרחבת חזית והיה על המשיב להערך לכך באופן מלא במסגרת ראיותיו. בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור נטען כי רמת חייו של המערער נמוכה ועל כן יש להשתמש בלוחות המחייה 5 או 6. נטען כי למערער אין קופות גמל ואין חסכונות וכי הוא חי בסביבת מגורים זולה. (סעיף 21 להודעה המפרשת). גם בתצהיר העדות הראשית טען המערער כי רמת חייו נמוכה ועל כן יש להשתמש בלוח מחייה 6. הוא ציין (בסעיף 39 לתצהירו) כי אין לו קופות גמל וחסכונות וכי הוא חי בסביבת מגורים זולה. לאור האמור, אין לקבל את טענת שינוי החזית, כמו גם את הטענה כי המשיב לא ידע כי הוצאות המחיה הן במחלוקת.

36. בתצהירו של המפקח יוסף נתנאל אין כמעט התייחסות לנושא הוצאות המחיה, למעט התייחסות קצרצרה בסעיף 9 לתצהיר. נאמר שם כי קיימת אי סבירות בדוחות ההכנסה של המערער בהשוואה לנכסים שבבעלותו (דירה וג'יפ) " ואף בהשוואה לרמת החיים המתבקשת (גם אם נמוכה) למשפחה בת 4 נפשות". המפקח ציין בתצהירו כי על פי דוחות המערער, הוא הצהיר על הכנסה שנתית של 52,800 ₪ ממשכורת (דהיינו, משכורת בגובה חודשי של 4,400 ₪). המפקח נחקר על הדברים בחקירה נגדית. בחקירתו הוא הסביר כי השתמש בלוח 3 שכולל ממוצע הוצאות של תושבים המתגוררים במרכז, בפריפריה ובמזרח ירושלים. המפקח הסביר בעדותו כי נושא רמת החיים היה שולי בתחשיבי השומה ונלקח בחשבון סכום של 60,000 ₪ לשנה. כאשר נשאל כיצד ניתן לייחס הוצאות בסדר גודל של 60,000 ₪ בשנה למי שמשתכר בשנה כ- 52,000 ₪ השיב:

"אם הנישום עצמו טען שהוא יכול לשלם הלוואה בהיקף של 50,000 ₪ לשנה ממשכורת של 52,000 ₪ לשנה אז כנראה שיכול לחיות גם ב- 60,000 ₪ לשנה תוך השתכרות של 52,000 ₪ בשנה."



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 14-12-22911 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

37. מחקירתו הנגדית של המערער עולה כי כאשר השתכר כ-4,000 ₪ לחודש בשנים 2009-2011 טרם רכש את הדירה וטרם היה צריך להחזיר את ההלוואה, שהתקבלה מאוחר יותר במחצית 2012. המערער העיד כי את ההלוואה הוא החל להחזיר רק בינואר 2013, כאשר שכרו עלה ל-6,400-6,000 ₪ לחודש ואשתו משתכרת 4,500-4,000 ₪ לחודש. אם כושר ההשתכרות של שני בני הזוג הוא 10,900-10,000 ₪ לחודש, ניתן להבין כיצד מוחזרת ההלוואה בתשלומים חודשיים של 4,000 ₪, מה שמותיר סכום של כ-6,000 ₪ לחודש למחייה. בכל הקשור לשנים 2009-2011, ייחס המשיב למערער ומשפחתו הוצאות מחייה של 5,000 ₪ לחודש (60,000 ₪ בשנה) ואף אם מדובר בחישוב העולה על ההוצאה הריאלית בפועל באזור אלבירה, המערער לא פירט תחשיב הוצאות חודשי ולא הציג אסמכתאות בכתב כלשהן. למעשה, הסתפק המערער באמירה כללית, בדבר סביבת מגורים זולה, ללא כל פירוט מינימלי ועל כן, אין לקבל את השגותיו בנושא זה.

סיכום:

38. סוף דבר: קיבלתי את טענת המערער, כי בשנים הרלבנטיות לערעור הוא לא היה תושב ישראל וכי מרכז חייו היה ברמאללה-אלבירה ולא במזרח ירושלים. לאור האמור, ערעורו מתקבל, השומות מבוטלות וקנס הגרעון מבוטל.

39. ככל שיקבע כי המערער היה תושב ישראל בשנים הרלבנטיות לערעור וחייב מס הכנסה בישראל בגין אותם שנים, הרי שקבעתי כדלקמן:

- א. ההסבר בדבר קבלת 350,000 ₪ במתנה מאמו של המערער, לא מתקבל, שכן לא עלה בידי המערער להוכיח את גרסתו.
- ב. ההסבר בדבר הרכב מסוג ג'יפ קרייזר לא מתקבל, במובן זה שנטען כי הרכב לא היה בבעלותו של המערער. שווי הרכב לצורך השומה יחושב לפי הסכום של 86,782 ₪.
- ג. ההסבר בדבר קבלת הלוואה בסך מיליון ₪, לצורך רכישת הדירה בפרוייקט המגורים, מתקבל ויש להכיר בהלוואה לצורך חישוב הגידול בהון.
- ד. אין לקבל את השגות המערער ביחס לחישוב הוצאות המחייה בשומה.

40. לאור התוצאה, כאמור בסעיף 38 לעיל, ישלם המשיב למערער הוצאות משפט ושכ"ט בסך כולל של 20,000 ₪. בחיוב ההוצאות נלקחו בחשבון מחדלי המערער בשלב דיוני השומה, הן בהבאת ראיות התומכות בטענותיו בנוגע להפרשי ההון והן ביחס להעלאת טענת התושבות בדיון האחרון והסופי ולא קודם לכן.



בית המשפט המחוזי בירושלים

14 אוגוסט 2017

ע"מ 22911-12-14 שויש נ' פקיד שומה ירושלים 2

המזכירות תשלח את העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, כ"בכ"ב אב תשע"ז, 14 אוגוסט 2017, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט

אביגדור דורות, שופט