



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2388/13

לפני: כבוד השופט י' דנציגר  
כבוד השופט נ' הנדל  
כבוד השופט א' שהם

המערער: סולטן יוסף

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים,  
בעמ"ה 522-07, מיום 20.12.2012, שניתן על ידי כב'  
השופטת מ' מזרחי

תאריך הישיבה: כ"ד בחשון התשע"ה (17.11.2014)

בשם המערער: עו"ד אביגדור פלדמן; עו"ד יעקב קסטל

בשם המשיב: עו"ד ציפי קוינט-שילוני

### פסק-דין

השופט א' שהם:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי (כב' השופטת מ' מזרחי) בעמ"ה 522-07, מיום 20.12.2012. במקד הערעור, טענות לעניין ייחוס גידול בהון לשנים "סגורות".

רקע

2. המשיב הגיש הצהרות הון לסוף שנת 1996 (להלן: הצהרת ההון הראשונה), ולסוף שנת 2002 (להלן: הצהרת ההון השנייה). יצויין, כי המועד המקורי להגשתה של

הצהרת ההון השניה חל ביום 1.6.2003. לבקשת המערער, מועד זה הוארך עד ליום 31.12.2003, אך הצהרת ההון הוגשה לבסוף באיחור ניכר, ביום 2.2.2005. השוואה בין הצהרת ההון הראשונה לבין הצהרת ההון השניה, הראתה גידול מהותי ובלתי מוסבר בהון אשר היה מצוי בידי המערער, בסך של כ-2.4 מיליון ש"ח. המערער והמשיב נחלקו בשאלה לאיזו תקופה יש לייחס את הגידול בהון. המשיב הוציא למערער שומה לפי מיטב השפיטה, ובה יוחס הגידול בהון לשנים 1999-2002 (הן השנים ה"פתוחות", שלא חלה עליהן התיישנות מבחינת דיני המס). המערער הגיש השגה על השומה, ולאחר שההשגה נדחתה, הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי בירושלים. בערעור נטען, כי הונו של המערער גדל רק בשנים 1997-1999, ולביסוס טענה עובדתית זו, הוגש תצהיר מטעם רואה החשבון של המערער, ובו הצהרת הון רטרואקטיבית ליום 31.12.1999. לטענתו של המערער, מאחר ששנים אלה הן שנות מס שבמועד הרלוונטי חלה עליהן התיישנות מבחינת דיני המס (שנים "סגורות"), לא ניתן לחייב אותו במס על הגידול בהון. לחלופין, ביקש המערער מבית המשפט להניח, כי גידול ההון אירע באופן שווה בכל אחת מן השנים 1997-2002.

פסק דינו של בית משפט קמא

3. בפסק דין מיום 20.12.2012, דחה בית המשפט המחוזי את טענותיו של המערער. על יסוד פסק הדין שניתן בע"א 9650/05 פרוינד נ' פקיד שומה ת"א 4 (7.8.2008) (להלן: עניין פרוינד), קבע בית המשפט המחוזי, כי "הנטל על הנישום להוכיח מקור הכספים ומועד היווצרות ההכנסה, ו'ערפל' ככל שנותר בעניין זה, פועל לחובתו". על רקע דברים אלה, ניגש בית המשפט לבחון את טענותיו של המערער, לפיהן החל מסוף שנת 1999 ועד לסוף שנת 2002, לא חל גידול בהון שבידיו. בית המשפט הדגיש, כי בתצהיר שהוגש על-ידי רואה החשבון של המערער, אין הסבר לפשר הגידול בהון עצמו – מקורותיו ומועדיו, אלא רק התייחסות לרכישת נכסים או הזרמת כספים, שבוצעו בשנים הסגורות. בפסק הדין נקבע, כי נתונים אלה אינם מאפשרים ללמוד על מועד השגת ההכנסה שהובילה לגידול בהון, ובין היתר, קיימת אפשרות שהמערער ביצע את העסקאות בהסתמך על הכנסות עתידיות, ולא מתוך ההון שהיה בידיו באותו זמן.

4. לאחר זאת, ניגש בית המשפט לבחון את רכיביה של חוות הדעת מטעם רואה החשבון (הלוואות שהעניק המערער לחברות שבשליטתו; רכישת רכב חדש; בניית בית; ורכישת מגרש), וקבע כי חוות הדעת מבוססת "בעיקר על דברים שאמר המערער או עורך-דינו ועל מסמכים חלקיים". לפיכך, ונוכח הקושי האינהרנטי הנעוץ בכך שהמערער

לא נתן הסבר למקור הגידול בהון, נקבע בפסק הדין כי המערער לא עמד בנטל המוטל עליו, ולא עלה בידו להוכיח את הטענה, כי גידול ההון התרחש בשנים הסגורות.

5. בנוסף, התייחס בית המשפט לטענתו של המערער, כי ייחוס הגידול בהון לשנים הפתוחות בלבד, פוגע בהתיישנות שחלה על השנים הסגורות, שכן התוצאה היא שהמערער ייאלץ לשלם מס בגין הכנסות שהופקו בשנים הסגורות. הטענה נדחתה, מאחר שלא ניתן לקבוע כי ההכנסות הרלוונטיות הופקו בשנים הסגורות, ובהינתן המסגרת הנורמטיבית שנקבעה בעניין פרוינד, לעניין הנטל המוטל על הנישום במקרים מעין אלה. כמו כן, נדרש בית משפט קמא להסבר שניתן על-ידי המערער, לפיו מקור ההכנסות שהובילו לגידול בהון, הוא בהכנסות עסקיות ש"לא מצאו את ביטויים בספרי החשבונות". בפסק הדין נקבע, כי מדובר בהסבר כוללני, אשר נעדר אסמכתא בכתב, ועל כן אין בו כדי להרים את הנטל הראייתי אשר מוטל על המערער.

6. טענות נוספות שנטענו על-ידי המערער, נדחו גם הן. ראשית, נדחתה הטענה כי הנישומות הרלוונטיות הן החברות שבשליטתו של המערער, ולא המערער עצמו. זאת, הן מכיוון שמקור ההכנסות מושא הדיון לא הוכח, והן מכיוון שלמערער היו הכנסות ממקורות נוספים בתקופה הרלוונטית, שספק אם הוא דיווח עליהן כדין. באופן דומה, נדחתה טענתו של המערער, לפיה ההכנסות שהביאו לגידול בהון, הופקו במסגרת החברות שבשליטתו, ועל כן אין מקום לחייב אותו בשיעור המס המירבי, כמי שהיה חייב לנהל ספרים ולא עשה כן (לפי סעיף 191ב לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: סעיף 191ב)).

7. לבסוף, ציין בית המשפט, כי הגישה אשר באה לידי ביטוי בפסק הדין, הולמת את העיקרון לפיו "אין חוטא יוצא נשכר". מאחר שהמערער לא דיווח על הכנסותיו בזמן אמת, והגיש באיחור את הצהרת ההון, אין מקום לאפשר לו לייחס את הגידול בהון לשנה ש"נסגרה" כתוצאה מהתנהגותו זו.

תמצית טענות הצדדים

8. לשיטתו של המערער, הגישה שאומצה על-ידי בית משפט קמא, אשר מכונה בפיו "אסכולת השנים הפתוחות", מהווה למעשה פיקציה משפטית, חסרת כל ביסוס עובדתי, שאין לה עיגון בפסיקתו של בית משפט זה, והיא "עוקפת הוראות חוק ברורות בנושא ההתיישנות". לטענת המערער, גישה זו נועדה להטיל על הנישום סנקציה עונשית, ולכך נדרש עיגון בחקיקה ראשית. בנוסף, נטען על-ידי המערער, כי בפסק

הדין מושא הערעור, הוצב רף גבוה במיוחד, לפיו מוטל על הנישום להוכיח, "מעל לספק סביר", שהפרשי ההון נוצרו בשנים הסגורות. נטען, כי אלמלא הציב בית משפט קמא רף הוכחתי כה גבוה, היה מתברר כי גידול ההון התרחש בשנים הסגורות, בהן נרכשו על-ידי המערער מספר נכסים יקרי ערך.

טענה נוספת בערעור, מופנית נגד חיובו של המערער במס מוגדל, כמי שהיה חייב לנהל ספרים ולא עשה כן. לדברי המערער, גם כאן מדובר בפיקציה שאין לה בסיס עובדתי, לאחר שהמערער הצהיר שאין לו עסק אחר, ואף הודה שמקור ההון הוא בחברות הדלקים שבשליטתו. בהקשר זה, הוסיף המערער וטען, כי הגידול בהון צריך להיות ממוסה כהכנסה של אותן חברות, ולא כהכנסה של המערער.

9. המשיב ביקש לדחות את הערעור, וטען, כי בית משפט קמא יישם כראוי את הכלל שנקבע בפסיקה, לפיו לא ייוחס גידול בהון לשנים הסגורות, אלא אם עלה בידו של הנישום להוכיח אחרת. זאת, נוכח הכלל לפיו "אין חוטא יוצר נשכר", כלומר אדם שהעלים הכנסה מרשויות המס לא יזכה לפטור ממס עקב התיישנות. המשיב הטעים, כי כוחה של ההתיישנות אשר חלה על השנים הסגורות, יפה לא רק להיטיב עם הנישום, אלא גם עשוי להקשות עליו, באופן שלא מאפשר להפוך את השנים הסגורות ל"מקלט מס". עוד נטען, כי המערער לא הסביר את גידול ההון, ולא הרים את הנטל להוכיח את טענתו לעניין המועד שבו גדל ההון. זאת, בעוד שהאיחור של המערער בהגשת הצהרת ההון, הוא שגרם ל"סגירתן" של שתיים מתוך שלוש השנים הסגורות.

בנוסף, טען המשיב, כי ככלל, כאשר מוצאת שומה בגין גידול בלתי מוסבר בהון, היא מאופיינת בשיעורי מס מוגדלים לפי סעיף 191ב, שכן מקור ההכנסה איננו ידוע, וגם בעניין זה לא הרים המערער את הנטל שהיה מוטל עליו. כמו כן, התנגד המשיב לאפשרות לייחס את גידול ההון לחברות שבשליטתו של המערער, מכיוון שמדובר בטענות עובדתיות חלופיות, וכן מכיוון שהגידול בהון עלה מהצהרותיו של המערער עצמו.

10. לשלמות התמונה יצויין, כי בקשה לעיכוב ביצוע פסק דינו של בית משפט קמא, נדחתה בהחלטתו של השופט ס' ג'ובראן, מיום 2.7.2013, ונקבע כי מאזן הנוחות אינו נוטה לטובת המערער, וסיכויי הערעור אינם גבוהים במידה אשר מצדיקה לעכב את ביצוע פסק הדין, מושא הערעור דנן.

11. לאחר עיון בכתבי הטענות והקשבה לבאי-כוח הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות, מן הטעמים שפורטו בפסק דינו של בית משפט קמא, אשר מקובלים עליי במלואם. להלן אתמקד בקצרה בטענתו המרכזית של המערער, בדבר האפשרות לייחס את הגידול בהון לשנים הסגורות.

12. רשויות המס עושות שימוש בהצהרות הון, ככלי עזר לבחינת הכנסותיו של נישום. כאשר השוואה בין הצהרות הון מלמדת על גידול בהון, ניתן להניח כי הדבר נבע מהכנסה לא מדווחת, אשר חייבת במס, ועל הנישום מוטל הנטל להסביר את הפרש ההון בדרך אחרת (ע"א 562/08 בן חיים נ' פקיד שומה אשקלון, בפסקה 22 לפסק-דינו של חברי השופט י' דנציגר (16.11.2011)). ככל שנקבע כי הגידול בהון אכן נוצר כתוצאה מהכנסה החייבת במס, עשויה להתעורר השאלה באיזה שלב נוצר הגידול בהון, ולאלו שנות מס יש לייחס אותו. הכלל הוא, כי בהיעדר ראיות אחרות, יש לייחס את הגידול בהון, באופן שווה, לכל אחת משנות המס שבין הצהרות ההון.

13. השאלה המרכזית המתעוררת בערעור שלפנינו, היא האם במסגרת התקופה הרלוונטית, יש לייחס את הגידול בהון לשנים הפתוחות בלבד, או גם לשנים סגורות. בע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1), 120 (2005) (להלן: עניין חנני), תיאר המשנה לנשיא מ' חשין, שתי "אסכולות" בפסיקתם של בתי המשפט המחוזיים: האסכולה האחת מייחסת את הגידול בהון לכל השנים בתקופה הרלוונטית, והאסכולה השנייה תומכת בייחוס הגידול בהון לשנים הפתוחות בלבד. נקבע, כי בשתי הגישות יש טעם, ו"אפשר שלא רק אסכולה אחת תכריע בדין וכי בנסיבות אלו תחול אסכולה אחת ובנסיבות אחרות תחול אסכולה אחרת". לגופו של עניין נקבע בעניין חנני, כי עובדות המקרה אינן דורשות הכרעה עקרונית, נוכח קיומן של "נסיבות מיוחדות", אשר מצדיקות לייחס את הגידול בהון גם לשנים הסגורות. בניגוד לטענתו של המערער, עוד לפני שניתן פסק הדין בעניין חנני, וביתר שאת בעיקר בתקופה שלאחר מכן, חזר בית משפט זה מספר פעמים על הכלל, לפיו בהעדר ראיות סותרות, יש לייחס את הגידול בהון לכל השנים הפתוחות באופן שווה, ובמידה שהנישום מבקש לייחס את הגידול בהון לשנים הסגורות, מוטל על כתפיו הנטל להראות כי הגידול בהון אירע בשנים אלה (ע"א 3654/96 גלם נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד נד(2) 673, 677 (2000); ע"א 9541/04 שרפיאן נ' פקיד שומה תל אביב 3 (29.6.2008) (להלן: עניין שרפיאן); עניין פרוינד; ע"א 10704/05 לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון (10.7.2008); ע"א 8326/06 יעקב נ' פקיד שומה תל אביב 3 (23.11.2009)).

14. בא-כוחו של המערער הודה בפה מלא, בדיון שהתקיים בפנינו, כי מרשו העלים הכנסה מרשויות המס. בנוסף, הצהרת ההון השניה הוגשה על-ידי המערער באיחור ניכר, ואיחור זה הוביל ל"סגירה" של חלק משנות המס הרלוונטיות. בנסיבות אלה, העיקרון ש"לא יצא חוטא נשכר" זוכה למשנה תוקף, ועל מנת למנוע מן המערער להינות מפרי מעלליו, מוטל עליו להראות, כי גידול ההון אכן אירע במהלך השנים הסגורות. לו היינו מקבלים את שיטתו של המערער, היה נוצר תמריץ לנישומים לדחות את מועד הגשת הצהרת ההון ולהאריך את המגעים המתנהלים עם פקיד השומה, מתוך ציפיה שבחלוף הזמן "תיסגרנה" שנות מס נוספות שהנישומים יוכלו בקלות לייחס להן הכנסות, והלכה למעשה, לזכות בפטור מתשלום מס (ראו, בהקשר זה, עניין שרפיאן, בפסקה 14; ועניין פרוינד, בפסקה 6 לפסק-דינה של השופטת א' חיות).

15. המערער טען, כי ההון שבידו גדל בשנים הסגורות (1997-1999), אך בית משפט קמא קבע, כי לא עלה בידו של המערער להראות כי אכן כך הם פני הדברים. בפסק דינו הבהיר והמפורט של בית משפט קמא, הובאו הנימוקים המלאים לכך, וכאן נעמוד על עיקרי הדברים בלבד. נקודת המוצא היא, כי מדובר בסכום נכבד, שלא "נפל בין הכסאות". מאחר שכל הנתונים הרלוונטיים מצויים בשליטתו של המערער, היה בידו של המערער להוכיח את טענתו בנקל באופן ישיר, באמצעות הסבר משכנע המלווה בראיות אובייקטיביות. למרות זאת, המערער בחר לבסס את טענותיו העובדתיות על תצהיר מטעמו של רואה חשבון, אשר לא שימש כרואה חשבון של המערער בתקופה הרלוונטית. התשתית העובדתית אשר עומדת בבסיס תצהירו של רואה החשבון, מתייחסת רק להוצאות שנעשו על-ידי המערער, ובעיקר מדובר בשימוש בכספים, ומנתונים אלה מבקש רואה החשבון להגיע למסקנה בדבר המועד שבו חל הגידול בהון. ככלל, היסק מעין זה עשוי להיות אפשרי, אך הוא אינו נקי מספקות (ראו: פסקה 7 לפסק-דינה של השופטת א' חיות (בדעת הרוב) בעניין פרוינד; ע"א 2704/13 כהן נ' רשות המיסים - פקיד שומה תל אביב 3 (28.7.2014)), ובנסיבות המקרה, ספקות אלה אינם מבוטלים. בנוסף לכך, קבע בית משפט קמא, כאמור, כי לאחר חקירה נגדית של רואה החשבון, התברר שהוא בחר לבסס את חוות דעתו "בעיקר על דברים שאמר המערער או עורך-דינו, ועל מסמכים חלקיים". בקביעה זו, כמו ביתר קביעותיו העובדתיות והמשפטיות של בית משפט קמא, לא נמצאה כל עילה להתערבותנו, ועולה מן המקובץ, כי אין לתת יד לניסונו של המערער לייחס את הגידול בהון לשנים הסגורות.

16. עוד יצויין, כי במהלך עדותו של המערער בבית משפט קמא, הוא התבקש לספק הסבר לגידול ההון בשנים הסגורות וענה "אני ממש לא יודע לתת לך הסבר [...] אין לי הסבר [...] אני לא זוכר שהעלמתי אפילו אגורה" (עמ' 18 לפרוטוקול הדיון). בשלבים מאוחרים יותר של ההליך, וכן בהליך הנוכחי, ביקש המערער לטעון, כי אי-סדר בניהול ספרי החשבונות של אחת החברות שבשליטתו, הוא שהוביל להעלמת ההכנסות. טענה זו נטענה בעלמא, מבלי שהובאו לה אסמכתאות כלשהן, ובכך, כמובן, לא עלה בידו של המערער להרים את הנטל המוטל עליו להסביר את פשר ההכנסות אשר יצרו את הגידול בהון (השוו לדבריו של חברי השופט נ' הנדל בע"א 8082/09 שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3, בפסקה 5 (27.11.2011)).

17. יצויין, כי ביתר טענותיו של המערער לא מצאתי כל ממש, ואין צורך להרחיב על כך את הדיבור מעבר לאמור בפסק דינו של בית משפט קמא.

18. על יסוד האמור, אציע לחבריי לדחות את הערעור. המערער ישא בהוצאות המשיב בסך 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' שהם.

ניתן היום, כ"ו בכסלו התשע"ה (18.12.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט