



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

מערער יצחק דגן
ע"י ב"כ עו"ד יאנה שפירו

נגד

משיב פקיד שומה כפר סבא
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר

פסק דין

1

2 ערעור על שומות מס הכנסה שהוציא המשיב למערער לשנים 2007-2009, בהן הוסיף להכנסתו
3 המוצהרת של המערער הפרשי הון בלתי מוסברים.

4

רקע עובדתי

5

1. המערער הוא קבלן שיפוצים למערכות אינסטלציה.

6

ביום 10.6.04 הגיש המערער למשיב הצהרת הון נכון ליום 31.12.01 לפיה הונו עומד על סך

7

130,268 ש"ח.

8

ביום 30.11.10 הגיש המערער הצהרת הון נוספת הנכונה ליום 31.12.09 לפיה עומד הונו על

9

סך 1,543,438 ש"ח.

10 2. על בסיס הצהרות הון אלה, ומאחר שהמשיב לא קיבל את הסבריו של המערער לגידול

11 ההון, ערך המשיב למערער שומות מס במסגרתן הוסף להכנסתו של המערער בשלוש שנות

12 המס שבערעור סך כולל של 1,941,591 ₪, כאשר לכל שנה ייוחס חלק שווה, דהיינו סך של

13

647,197 ש"ח לכל שנת מס.

14

וזה פירוט השוואת ההון:

15

1,543,438

הון ליום 31.12.2009 לפי הצהרת המערער

16

250,000

הפרש שווי נכס גוש 6427 חלקה 573



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471-02 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1	102,110	מס רכישה גוש 6427 חלקה 573
2	<u>231,086</u>	שקים של המערער שהוגשו להוצל"פ
3	2,108,634	הון ל 31.12.2009
4		
5	<u>130,268</u>	הון ליום 31.12.2001 לפי הצהרת המערער
6	1,978,366	סך הגידול בהון בין שתי הצהרות הון
7		
8		<u>שימושים</u>
9	123,407	תשלום למס הכנסה
10	<u>119,528</u>	תשלומים לביטוח לאומי
11	242,935	סה"כ שימושים
12		
13		<u>מקורות</u>
14	972,314	הכנסות המערער (מוצהרות)
15	1,248,987	סך הפרש הון בלתי מוסבר לפני הוצאות מחיה
16	<u>692,604</u>	הוצאות מחיה משוערות (כולל הוצאות ריבית משכנתא)
17	1,941,591	סה"כ הפרש הון בלתי מוסבר
18		

19 3. הפרשי ההון שנזקפו בכל שנה משנות השומה עולים בשיעורים משמעותיים על ההכנסה
 20 השנתית המוצהרת מעסק ומהווים על פי השומות את עיקר ההכנסות של המערער. להלן
 21 השוואת נתוני ההכנסות ממשכורת למול הפרשי ההון שנזקפו:

שנת מס	2009	2008	2007
הכנסה מוצהרת מעסק	258,805	68,475	95,535
הפרשי הון שנזקפו בשומה	647,197	647,197	647,197
סך הכל הכנסה חייבת	906,002	715,672	742,732

22

23 המערער השיג על השומות, ומשהשגתו נדחתה, הגיש את הערעור שלפני.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

טענות הצדדים

המערער

- 1
- 2
- 3 4. חישוב ה"מקורות" הוא שגוי. המשיב חישב הכנסה נמוכה יותר מן ההכנסות המדווחות
- 4 בדוחות השנתיים שהגיש המערער, וכן הוסיף להונו של המערער, שלא כדין, סכום
- 5 שלטענתו שיקף פער בין מחיר רכישתה של דירה כרשום בהצהרת ההון לבין מחיר רכישתה
- 6 בפועל כרשום על גבי חוזה הרכישה. יש לציין כי בסופו של דבר תיקן המשיב את השומות
- 7 כך שהפחית מהן אותן הכנסות מדווחות נוספות. כמו כן, ובעקבות בקשת המערער להוסיף
- 8 ראייה המלמדת על כך שחלק מסכום הרכישה שולם לאחר מועד הצהרת ההון - בקשה
- 9 שהמשיב, בהגינותו, הסכים לה - הפחית המשיב את השומות בפער האמור. בסופו של יום,
- 10 הקטין המשיב את השומות בכ-340,000 ₪ כך שהן עמדו בסופו של יום על סך כולל של
- 11 1,600,000 ₪.
- 12 5. חישוב ה"שימושים" אף הוא שגוי. המערער הפחית מהונו במסגרת הצהרת ההון לשנת
- 13 2009 סכום של 213,086 ₪ בגין תיקים פתוחים בהוצאה לפועל. המשיב הוסיף סכום זה
- 14 להונו של המערער, אך לא היה מקום לעשות כן. המדובר בהתחייבויות שנטל על עצמו
- 15 המערער ולפיכך יש להפחיתן מהונו. אף אם צודק המשיב בטענתו כי אין לדעת מה עומד
- 16 מאחורי אותם תיקים בהוצאה לפועל, הרי ממה נפשך: אם מדובר בהוצאה עסקית, הרי
- 17 שהיא ממילא נלקחה בחשבון בעת עריכת הדוחות ולפיכך הקטינה את מקורותיו. ואם
- 18 מדובר בהוצאה פרטית, הרי שהיא ממילא נכללה בהוצאות המחיה שיוחסו למערער
- 19 במסגרת השומה.
- 20 6. הוצאות המחייבה שייחס המשיב למערער, עבור משפחה בת שש נפשות בהתאם לדוחות
- 21 מחיה 3-4, מצדיקות הפחתה, כיוון שהחל משנת 2008, עת מלאו לאחד מילדיו של המערער
- 22 18 שנים והוא גויס לצבא, פחתו הוצאותיו בצורה משמעותית.
- 23 7. מקורו של רוב הפרש ההון הוא במתנה בסך 1,470,000 שקיבל מחברו הקרוב מר איליה
- 24 בכר (להלן: "בכר"). מתנה זו ניתנה לאור תמיכתו הרבה של המערער במר בכר, ולפיכך
- 25 כאשר קיבל לידיו מר בכר סכום כסף נכבד, ביקש להכיר תודה למערער והעביר לו כספים
- 26 בשלוש הזדמנויות שונות. כדי להעניק תוקף משפטי לדברים, הרי שביום 11.11.10 חתמו
- 27 המערער ומר בכר על הסכם מתנה אשר אושר על ידי עו"ד מלקוביץ' (להלן: "הסכם
- 28 המתנה").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

8. לחילופין, יש לייחס חלק מהפרש ההון לשנות המס הסגורות נוכח קיומן של נסיבות מיוחדות, דהיינו בשל התקופה הארוכה שבין שתי הצהרות ההון, אי שמירת מסמכים על ידי המערער בנוגע אליהן ואבדן חלק מספריו בסופת חורף אשר גרמה לקריסת המחסן בה אוחסנו ספריו. לפיכך, מידת הצדק מחייבת ייחוס חלק מן הפרש השנים הסגורות. זאת במיוחד בהתחשב בכך כי המשיב ייחס למערער הפרשי הון על בסיס הוצאות מחיה שהוצאו בשנים הסגורות, כמו גם תשלומי מס ודמי ביטוח לאומי ששולמו באותן שנים.

7 המשיב

9. הנטל להוכיח כי אין מדובר בגידול הון בלתי מוסבר מוטל על המערער, והוא לא עמד בנטל זה.

10. אין לקבל את טענת המערער כי מקור רוב רובו של הפרש ההון בהסכם המתנה עם בכר, כיוון שהמערער לא עמד בנטל ההוכחה המוגבר המוטל עליו להוכיח את קבלת המתנה מחבר קרוב. נראה כי הסכם המתנה, שנחתם למעלה מחצי שנה לאחר מועד מתן המתנה לכאורה, נועד ליצור כיסוי בדיעבד להפרש ההון שמצא המשיב.

11. דרישת המשיב כי המערער ימציא לו את ספריו לשנות המס שבערעור, לא נענתה ולכן סווג המערער על ידי המשיב כמי שחייב בניהול פנקסי חשבונות ולא ניהלם. במהלך דיוני השומות לשנות המס שבערעור דרש המשיב מהמערער להמציא לו מסמכים מאמתים לסעיפי שתי הצהרות ההון, אולם המערער לא נענה לדרישה זו ולא המציא את המסמכים המבוקשים. חלף זאת שלח המערער ביום 29.12.10 מכתב למשיב בו הוא הצהיר כי ספריו נהרסו כליל בעקבות סופה שגרמה לקריסת המחסן בו הם אוחסנו.

12. המשיב חישב את הוצאות המחיייה של המערער לפי נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה עבור משפחה בת שש נפשות, הכוללת את המערער, רעייתו וארבעת ילדיהם. אין לקבל טענת המערער כי היה להביא בחשבון הוצאות מחיה של משפחה בת חמש נפשות בלבד, שכן מדובר בטענה חדשה שלא עלתה במהלך דיוני השומה, כמו גם שלא הוצגו על ידי המערער ראיות לכך שהוצאות המחיה אכן פחתו.

13. המערער לא המציא למשיב כל מידע אודות התיקים הפתוחים בהוצאה לפועל בסכום כולל של 213,086 ₪, לרבות מועד ונסיבות היווצרותם של החובות, וכיוצא באלה פרטים מהם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 ניתן ללמוד על מהותם. אף במהלך עדותו בבית המשפט המערער לא ידע למסור מידע
2 אודות חובות אלה.
- 3 14. יש לייחס את הפרשי ההון לשנים הפתוחות בלבד, ולא לסגורות, שכן "אין חוטא יוצא
4 נשכר". כדי לייחס את הפרשי ההון לשנים הסגורות, היה על המערער להוכיח כי הגידול
5 בהון אכן אירע בשנים אלה.
- 6 העובדה כי חלק מהשימושים מיוחסים לשנים הסגורות, אין פירושה שיש לייחס גם את
7 ההכנסות לאותן שנים. האירוע המתואר על ידי המערער במהלכו הושמדו ספריו, לא
8 הוכח; היה על המערער לשמור את המסמכים למשך תקופה של שבע שנים ובאמצעותם
9 להוכיח את מועד צמיחת הפרשי ההון. על פי ההלכה הפסוקה, פרק זמן של שמונה שנים
10 בין שתי הצהרות הון איננו מצדיק ייחוס הון לשנים סגורות, ולפיכך כדין ייחס המשיב את
11 הפרשי ההון לשנים הפתוחות בלבד.

דיון והכרעה

על נטל ההוכחה בשומה המבוססת על הפרשי הון

- 14 15. הנטל הוא על הנישום לשכנע כי קיים הסבר לגידול ההון. לפיכך, כשהוכח גידול הון
15 לכאורה, נדרש הנישום לספק הסברים לגידול ההון, וזאת באמצעות מסמכים וראיות
16 אחרות. וכך נאמר בעמ"ה 6/09 סוקניק נ' פ"ש ירושלים (22.5.13):

17 "הלכה היא, כי משנמצא הפרש הון לא מוסבר, על הנישום הנטל להמציא
18 הוכחות וראיות מהימנות שיש בהן כדי להסביר את מקור הפרשים
19 הקיימים בין הצהרות ההון שהגיש לרשויות המס...".

- 20 (ראה גם עמ"ה (ת"א) 1176/02 אולשטיין דן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (10.07.2005)).

- 21 16. לא רק שנטל השכנוע מוטל על הנישום, אף נטל הבאת הראיות מוטל עליו (על ההבחנה בין
22 נטלים אלה ראה ע"מ 14-07-55647 סניור נ' רשות המסים – מנהל מע"מ (28.6.2015)).
23 טעם הדבר הוא כי שאלת קיומו של גידול ההון היא שאלה "לבר פנקסית", קרי, שאלה
24 שלא ניתן למצוא את התשובה לה מתוך פנקסיו של הנישום:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471-02 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 "מאחר שמדובר בשומה שהוצאה המבוססת על הפרשי הון, אין כל
2 רלוונטיות לשאלה אם מדובר בפנקסים קבילים אם לאו, בהיות הפרשי
3 הון בלתי מוסברים נושא לבר פנקסי (ע"א 236/83 ליברמן נ' פ"ש ג"ד,
4 פ"ד ל"ט(2) 810, 812). נושא הפרשי ההון אין לו כל זיקה הגיונית לפעולות
5 המתוארות בחשבונות של ההכנסה וההוצאה הבאים לידי ביטוי
6 בפנקסים. הסכומים האמורים בהפרשי ההון לא הוצגו מעולם כהכנסה או
7 כרווח שצמח מהפעילות שהשתקפה מהפנקסים עצמם, ולכן, קיומו של
8 הפרש ההון כמו גם ההסברים הנדרשים, צריכים להיות מוכחים מחוץ
9 לרישומים בפנקסים, על פי עובדות שהן בידיעתו של הנישום עצמו (ראה
10 גם עמ"ה 142/96 דוד רצון נ' פקיד שומה נתניה, מיסים יד/ה-8, בעמ'
11 73, וכן עמ"ה (ת"א-יפו) 1176/02 אולשטיין דן נ' פקיד שומה ת"א-יפו
12 4,תק-מח 2005(3))."

13 (ע"מ (חיפה) 746/05 נידאל חדאד נ' פקיד שומה חיפה (20.08.2009))

14 17. משמע – על הנישום ליתן הסבר לגידול בהונו כפי שהדבר עולה מהצהרות ההון שהגיש
15 וכן מהוצאות המחיה ו"השימושים" האחרים המיוחסים לו. לא עלה בידי הנישום ליתן
16 לכך הסבר המניח את הדעת, רשאי פקיד השומה להסיק כי מקורו של גידול ההון
17 בהכנסות שאינן מדווחות ולערוך לו שומה בהתאם.

18 כמובן כי תנאי לכך הוא שפקיד השומה ערך את השומה באופן ראוי וחישב כהלכה,
19 בזהירות ובמיומנות, את הגידול בהון (ראה ע"מ (חיפה) 8602-12-08 מוחמד
20 עותמאן נ' פקיד שומה חיפה (08.09.2011))

הוצאות המחיה

22 18. המשיב, בבואו להעריך הוצאות מחיה שהיו לנישום בשנות המס הרלוונטיות, יחס
23 למערער הוצאות מחייה על פי נתונו האישיים והמשפחתיים בהם: היות המערער נשוי,
24 אב לארבעה ומתגורר עם משפחתו בדירה שבבעלותו כאשר אשתו היא עקרת בית ואינה
25 עובדת. לפיכך, התאים המשיב למערער הוצאות מחייה של משפחה בת שש נפשות
26 בהתאם ללוחות מחיה 3-4.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

19. המערער לא חלק על לוחות המחיה בהם השתמש המשיב לצורך החישוב אלא טען, כי בשנות המס 2008-2009 היה על המשיב להביא בחשבון הוצאות מחיה של משפחה בת 5 נפשות בלבד, הואיל ובנו הבכור היה חייל קרבי באותן שנים ולא נסמך על שולחנו. מאחר ואותו בן הגיע לבית הוריו אחת לשלושה שבועות ודאי לא גרם להוצאות המצדיקות תוספת כלכלה של אדם נוסף לצורך החישוב; היעדרותו מהבית הפחיתה את הוצאות המחיה בסעיפי מזון, חשמל, מים וכיוצא באלו.

20. אינני רואה מקום לקבל את טענתו האמורה של המערער, לא רק משום שזו לא הועלתה בשלב השומה, אלא שהיא אף לא הוכחה. בנו של המערער לא הובא להעיד, ואף לא הוצגו ראיות אותן יכול היה המערער להשיג בנקל, דוגמת חשבונות של הוצאות מים, חשמל וגז לתקופה הנדונה. יתר על כן, עדותו של המערער בעניין זה הייתה בלתי אחידה, כאשר לצד הטענה כי בנו פקד את הבית לעיתים נדירות, אמר בעדותו כי לעתים חזר הלה הביתה פעמיים בשבוע (עמ' 9 לפרוטוקול), ואף הודה כי נתן לבנו סכומי כסף כאשר זה היה מסייע לו בעבודה (שם). דברים אלה אינם תומכים בטענה כי הוצאות המחיה של המערער פחתו בעקבות גיוס הבן לצבא. אדרבא, ייתכן שהוצאות אלו אף עלו.

21. המשיב אף הציג ראיות לפיהן בנו של המערער לא עבד כדי לקיים את עצמו בשנים אלה ולפיכך נדרש לתמיכה וסיוע כספי מהוריו וזאת בהתחשב במשכורת הצבאית הנמוכה שקיבל. רק בשנת 2010 החל הבן לעבוד בשכר, כפי שעלה מנתוני המחשב המצויים אצל המשיב ועליהם העידה העדה מטעם המשיב, הגב' סילביה טולצ'נסקי, מפקחת ראשית בפקיד שומה כפר סבא, אשר טיפלה בתיק בשלב ההשגה (עמ' 20 לפרוטוקול). נתונים אלה לא נסתרו על ידי המערער.

22. אין זאת אלא, שהמערער לא הוכיח את טענתו לפיה הוצאותיו פחתו בשנים 2008-2009 בעקבות גיוס בנו לצבא, ונראה כי צדק המשיב באומרו כי טענה זו נולדה אך ורק לצורך הפחתת הוצאות המחיה שנכללו בשומות.

תיקים פתוחים בהוצאה לפועל

23. המחלוקת הנוספת בין הצדדים נוגעת להכללת סכום של 213,086 ₪ בשימושו של המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471-02 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 המדובר בסכום עליו דיווח המערער בהצהרת ההון לשנת 2009 כחובות שונים בגינם
2 נפתחו נגדו תיקים בהוצאה לפועל, חלקם תיקים לביצוע פסקי דין וחלקם בגין צ'קים
3 שנתן המערער ושלא נפרעו. המערער הפחית את הונו בסכום הנ"ל ואילו המשיב
4 "ביטל" הפחתה זו בהוסיפו את הסכום ל"שימושים".
- 5 לטענת המשיב, חרף בקשתו, המערער לא הבהיר לאיזה צורך הוצאו הכספים
6 שברשימת החובות. לפיכך לא ניתן להכיר בהם. המערער טוען, מנגד, כי לא היה מקום
7 להוסיף את הסכום האמור לשימושו וזאת אף אם לא הובררו נסיבות הוצאת הכספים,
8 שכל בכל מקרה הם מייצגים התחייבות של המערער המקטינה את הונו האמיתי. כך
9 הדבר בין אם הכספים שימשו למטרה עסקית ובין אם למטרה פרטית, בין אם לצורך
10 רכישת נכס (המהווה חלק ממצבת נכסיו כמדווח בהצהרת ההון), ובין אם לצורך אחר
11 (וככל שמדובר בהוצאה פרטית, הרי שהיא חלק מהוצאות המחיה שיוחסו למערער).
- 12 24. איני מקבל את טענת המערער בעניין זה.
- 13 טענת המערער מניחה כי "השימוש" האמור, דהיינו הכספים שהוצאו ושביגנם נוצרו
14 החובות ונפתחו התיקים בהוצל"פ, משתקפים בהכרח באיזה רכיב שכבר נכלל בגידול
15 ההון. ברי כי אם כך הדבר, נכון היה להפחית את החובות מההון, שהרי אין מדובר
16 בגידול הון בלתי מוסבר (זולת קיומה של הכנסה שאינה מדווחת), אלא בגידול הון
17 "מוסבר"; ההסבר הוא כי המערער נטל "הלוואה" שהגדילה את מצבת נכסיו הקיימים
18 או ששימשה אותו למטרה אחרת, לרבות להוצאות מחייתו.
- 19 אלא שהנחה זו כלל אינה מתבקשת מקום בו הנישום אינו נותן כל מידע אודות החובות
20 האמורים, ואין לדעת האם אמנם הם משתקפים בגידול ההון. כך למשל, אין זה מן
21 הנמנע כי הנישום הוציא כספים לשם רכישת נכס שהוא נמנע להציגו במצבת נכסיו
22 במסגרת הצהרת ההון, או לשם מטרה אחרת, שהיא מעבר להוצאות המחייבה שייחסו
23 לו בהתאם לטבלאות המחייבה המקובלות. כך למשל, ודוגמא זו הוצגה על ידי עדת
24 המשיב בחקירתה הנגדית (ראה ע' 23 לפרוטוקול), אם המערער רכש טבעת באמצעות
25 צ'ק שלא נפרע ואשר הוגש להוצאה לפועל, ברי כי רק במידה שאותה טבעת נכללת
26 בהצהרת ההון, ראוי להעמיד כנגדה את סכום הצ'ק ולהפחית את ההון בהתאם.
- 27 25. הנה כי כן – הצדק עם המערער כי ככלל דינה של התחייבויות להיות מופחתת מההון,
28 אלא שבמקרה דגן הוספת סכום החובות בתיקים הפתוחים בהוצל"פ כך שיהיו חלק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 מ"השימושים" של המערער, אינה בשל כך שלא מדובר בהתחייבות, אלא בשל כך שאין
2 לדעת האם תוצאת אותו "שימוש" משתקפת בהון המוצהר או בשימושים אחרים
3 שכבר נלקחו בחשבון בעת קביעת גידול ההון, כגון הוצאות המחייבה.
- 4 26. טוען המערער כי המשיב לא העלה במסגרת דיוני השומה כל טענה ולפיה הוחסרו נכסים
5 כלשהם ממצבת הנכסים המפורטת בהצהרת ההון, ולפיכך הוא מנוע מלטעון זה עתה.
6 ועוד הוא טוען כי היה על המשיב לדרוש הסברים אודות החובות הנטענים במסגרת
7 אותם דיוני שומה, ואף לבקש להציג בפניו את הציקים שהוגשו להוצאה לפועל.
- 8 27. שתי טענות אלה אין בידי לקבל.
- 9 אשר לטענה הראשונה, וכפי שהוסבר לעיל, הוספת סכום החובות ל"שימושים" נעשית
10 בשל כך שלא הוכח כי שימושים אלה אף משתקפים בהון המוצהר, וממילא כי קיים חסר
11 באותו הון. זאת במיוחד כאשר המשיב חוזר ומבהיר כי אין הוא מקבל את ההפחתה
12 שביצע המערער מהונו בגובה סכום החובות הכלולים בתיקים הפתוחים בהוצל"פ, שכן לא
13 ניתן על ידו כל מידע אודות מהות אותם חובות.
- 14 אשר לטענה השנייה הרי שבנספח להצהרת ההון ליום 31.12.09 תחת הכותרת
15 "התחייבויות וזכאים" כל שנרשם הוא זה:
16 1. הוצל"פ איציק 209,974
17 2. הוצל"פ רונה 3,112
- 18 כן צורפו להצהרת ההון שני מסמכים שכותרתם "רשימת תיקים לחייב" ובהם רשימת
19 תיקים הכוללת פרטים כלליים ואת התאריך בה הופקה – 24.11.10.
- 20 ברי כי הנטל להבהיר ולפזר את הערפל מעל תיאור כללי ומעורפל מעין זה, רובץ על
21 שכמו של המערער, ואיני סבור כי מוטלת הייתה איזו חובה על המשיב לערוך מיוזמתו
22 חקירה ובדיקה מה עומד מאחורי התיאור האמור בו בחר המערער לנקוט, או לדרוש
23 ממנו במפגיע להציג בפניו את הציקים הרלוונטיים.
- 24 28. כבר נקבע לא אחת בפסיקה כי על מנת שפקיד השומה יפחית מהפרש ההון הבלתי
25 מוסבר את ההתחייבויות, שומה על הנישום להמציא אסמכתאות אודות החובות,
26 לרבות מועד היווצרותם וסיווגם כעסקיים או פרטיים. ובלשון בית המשפט בעניין
27 **אולשטיין הנ"ל**:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471-02 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 "נהיר הוא כי על המערער לדווח ואף לאחר מכן בשלב ההשגה להביא
2 מסמכים המאששים את טענותיו בנוגע להתחייבויות מול ספקים ואף
3 הוכחת תיקי הוצאה לפועל. עליו להציג ולהוכיח אישורים ואסמכתאות
4 להוכחת החובות עצמם, מועד היווצרותם, סכום קרן החוב, זהות בעלי
5 החוב וטיבם ומהותם של החובות הנטענים – האם עסקיים הם או שמא
6 פרטיים."

7 29. נראה לי כי חובתו של הנישום לספק אסמכתאות אודות ההתחייבויות הנטענות על ידו
8 היא לא רק לשם הוכחת עצם קיומן. ברי, כי תנאי בסיסי להכרה בהתחייבויות
9 ולהפחתתן מההון, הוא כי הנישום יוכיח כי הן אכן שרירות וקיימות. יחד עם זאת,
10 לחובה זו לספק אסמכתאות, פן חשוב נוסף והוא שהנכס (או השימוש) בגינו נוצרה
11 ההתחייבות אף הוא משתקף בהון המוצהר (או באחד השימושים שיוחסו לנישום),
12 ולפיכך ראוי להפחית אותה התחייבות. אסמכתאות אלה צריך לפיכך שתתייחסנה לא
13 רק לעצם החוב, אלא למועד היווצרותו ולרקע להיווצרותו, וכן כל מידע אחר שממנו
14 ניתן ללמוד כי כנגד אותו חוב קיים נכס או שהוא כבר נלקח בחשבון כחלק
15 מ"השימושים" האחרים ולפיכך אין מקום להוסיפו בשנית.

16 30. העדה מטעם המשיב הסבירה כך בחקירת הנגדית:

17 "ת. אין לי אפשרות לבדוק אם היו הוצאות עסקיות כי לא קיבלתי את
18 הספרים וגם אין לי אפשרות לבדוק אם היה הוצאות פרטיות כי לא צוין
19 בפירוט של השיקים איזה סוג הוצאה היתה.
20 ש. אם כל השיקים עסקיים או פרטיים או חלק כך וכך, הם היו חלק
21 מהצהרת ההון?
22 ת. לא. אני אתן דוגמא. אם הוא קנה טבעת לאשתו זה לא מופיע בהוצאות
23 המחיה, לא כל ההוצאות כלולות בהוצאות המחיה.
24 ש. אם קנה טבעת ונתן שיקים ועכשיו יש חוב של 10,000 ₪ האם זה לא
25 מופיע בהתחייבויות פרטיות?
26 ת. הוא קנה את הטבעת והייתי צריכה להוסיף להוצאות מחייה את שווי
27 הטבעת, אז הייתי מכירה גם בהתחייבות עבור השיק של הטבעת. אבל פה
28 אני לא יודעת במה מדובר. אם הוא חייב למכולת אני יכולה להכיר לו כי
29 זה חלק מהוצאות המחיה עפ"י הטבלה. אך אם הוא קנה טבעת, אז לא,
30 כי זה לא חלק מהוצאות המחיה."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471-02 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 (עמוד 23 לפרוטוקול).

2 31. ועוד העידה:

3 **"...הוספתי להצהרת הון צ'קים של המערער שהוגשו להוצל"פ. זה מופיע**
4 **במינוס בהצהרת הון בזכאים. מפנה ל-מש/6 הצהרת הון לשנת 2009**
5 **בשורה 83. 213,086 ₪. אני מוסיפה את זה להון כי אינני מכירה את**
6 **הצ'קים האלה אינני יודעת עבור מה הם ניתנו. הסתכלתי בנספח ויש**
7 **רשימת תיקים לחייב ואני אינני יכולה לדעת עבור מה נתנו את הצ'קים**
8 **האלה – עסקי, פרטי, האם הם כלולים בתוך ההוצאות או בתוך הוצאות**
9 **המחיייה." (עמוד 18 לפרוטוקול).**

10 32. המשיב לא הצליח, אפוא, לדלות מידע כלשהו לגבי תיקי המערער בהוצאה לפועל, לא
11 מתי נוצרו החובות, לא למי נוצרו ולא על שום מה נוצרו (שם). עובדה זו אינה מפתיעה
12 בהתחשב בכך שכאמור המערער עצמו לא סיפק מידע או מסמכים על צ'קים ופסקי דין
13 בגינם נפתחו כנגדו התיקים, גם כשנשאל על כך בחקירתו הנגדית (עמ' 14 לפרוטוקול).
14 זאת, למרות שלכל הפחות את פסקי הדין שניתנו כנגדו, יכול היה להציג בנקל.

15 33. לא זו אף זו, אלא שגם אין לדעת מה מבין החובות שולם ומה לא שולם, לאור תשובתו
16 של המערער: **"יתכן שחלק נסגרו. אני מקווה לסגור הכל בע"ה"** (עמ' 14 לפרוטוקול).
17 מכאן, שלא רק שאין מידע לגבי השימושים שעשה המערער בצ'קים שניתנו, אלא שאף
18 לא ידוע אם החובות עודם שרירים וקיימים. ברי כי חובות שכבר נפרעו, אין להפחיתם
19 בשום מקרה מההון. המערער אף בחר שלא להעיד את יועץ המס שלו על מנת שימסור
20 מידע אודות החובות שכלל בדוחות הצהרת ההון עליהם חתם (מש/5 ו-מש/6). אין די
21 בטענה לפיה החובות לא נפרעו, כדי להפחית "התחייבויות" אלה מהונו של המערער.

22 34. כפי שנאמר לעיל, הנטל הוא על הנישום להוכיח את חובותיו ואת תיקי ההוצאה לפועל
23 הפתוחים כנגדו, והמערער לא עמד בו. הרציונל העומד מאחורי הטלת נטל זה על
24 הנישום, כמו הנטל הכללי המוטל עליו לתת הסבר לגידול ההון, הוא בין היתר בשל כך
25 שהלה הוא בעל הידע הרב והטוב ביותר בעניין זה (ראה עניין **"סניור"** הנ"ל). ככל
26 שמדובר בהתחייבויות דגן – התיקים הפתוחים בהוצל"פ - המערער הוא בוודאי בעל
27 הידע הטוב ביותר, אם לא בעל הידע הבלעדי, והימנעותו לספק מידע בעניין זה דינה
28 להיזקף לחובתו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471-02 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1

2

חישוב המקורות של המערער

3

35. המערער הסביר את הפרש ההון שנמצא על ידי המשיב בהסכם מתנה בסך 1,470,000 ₪ אשר נערך בינו לבין מר איליה בכר (להלן: "בכר") בראשית שנת 2009.

4

5

36. לטענת המערער, בשל תמיכתו הרבה בבכר, ובשעה שבכר קיבל סכום כסף נכבד בו זכה בהימורים, ביקש להכיר תודה למערער והעביר לו כספים במספר הזדמנויות שונות. על מנת להעניק לדברים תוקף משפטי חתמו המערער ובכר על הסכם מתנה מיום 11.11.10.

6

7

8

9

לטענת המערער, כיוון שבכר עוסק בהימורים אין בידיו מסמכים אודות הכנסותיו והפסדיו, הוא אינו מדווח על עסקיו לרשויות המס, חשבון הבנק שלו מוגבל, אין לו כתובת רשומה ופעילותו אינה מגובה בקבלות. לכן, כך גורס המערער, אין להכביד עליו בדרישה למסמכים להוכחת טענותיו ויש להסתפק בעדויות המערער ובכר בלבד.

10

11

12

13

37. אני סבור כי הצדק עם המשיב בטענתו לפיה המערער לא תמך את "הסכם המתנה" באיזו ראייה אובייקטיבית, היכולה להעיד על אמיתות גרסתו.

14

15

38. כשורת ההיגיון כך היא גם ההלכה הפסוקה; טענה בדבר קבלת מתנה מחבר קרוב נושאת עמה נטל הוכחה כבד מהרגיל:

16

17

"נישום הטוען לקבלת מתנות ו/או הלוואות מקרובי משפחתו כהסבר לגידול הונו, נושא בנטל כבד מכרגיל. לא די בטענות בעלמא כי אם בראיות פוזיטיביות ואובייקטיביות המאששות את טענותיו (ראה: עמ"ה 1019/99 צנעני מרדכי נ' פקיד שומה רחובות, מיסים יד/5, ה-29, ע"מ 306; עמ"ה 18,19/85 יונה יונה נ' פקיד שומה י-ם, מיסים ג/6 ה-142; ע"א 23/88 יעקב לוי נ' פקיד שומה ירושלים מיסים ה/2 (אפריל 1991) עמ' ה-3; ע"א 236/83 ליברמן נ' פקיד השומה, פ"ד ל"ט (2) 810, 812; עמ"ה 30/98 סיני לחניש נ' פקיד שומה רחובות מיסים יד/1 (פברואר 2000) ה-32, עמ' 282). (עניין אולשטיין הנ"ל).

18

19

20

21

22

23

24

25

26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 39. המערער לא עמד בנטל זה.
- 2 **ראשית**, עיתוי עריכת ההסכם מעורר שאלה. הסכם זה נערך על ידי הצדדים כשבוע
- 3 לאחר זימון המערער לדיון אצל המשיב ולמעלה משנה וחצי מהמועד הלכאורי של מתן
- 4 המתנה.
- 5 **שנית**, לא הוכח הנטען על ידי המערער בדבר מקור הכספים של בכר ויכולותיו
- 6 הכלכליות, ומלבד עדות המערער ובכר ומלבד הסכם המתנה שנערך על ידי השניים, לא
- 7 הובאה כל ראיה חיצונית אובייקטיבית היכולה לתמוך בטענת המתנה. למעלה מן
- 8 הצורך אוסיף כי העובדה שעיסוק בהימורים וזכיה בהימורים אינם מסוג העיסוקים
- 9 והאירועים שנהוג לתעדם במסמכים, בוודאי שלא תיזקף לזכותו של המערער.
- 10 **שלישית**, עדות המערער בבית המשפט התאפיינה בתשובות מתחמקות, לא ברורות,
- 11 תוך שהוא מרבה לעשות שימוש במילים "לא זוכר", ואפילו בעניינים בנאליים, כגון
- 12 אישור חתימתו על הסכם רכישת הדירה אליה ניתב לטענתו את הכספים שקיבל מבכר
- 13 (עמ' 8 לפרוטוקול). המערער סתר את עצמו ואת טענות בא כוחו. כך למשל, טען שיש
- 14 לו מסמכים על כספים שקיבל מבכר, אך הם מצויים אצל עורכת דינו. (עמ' 10
- 15 לפרוטוקול). גם טענתו כי הוא חבר טוב של בכר - "**חבר נפש**" (עמ' 9 לפרוטוקול) –
- 16 כהגדרתו, אינה עולה בקנה אחד עם תשובתו לשאלה היכן בכר מתגורר, כי זו "**שאלה**
- 17 **קשה**" (עמ' 10 לפרוטוקול), או כמה ילדים יש לו: "**ייתכן שלושה**".
- 18 40. אף הטענה כי המערער העניק לבכר תמיכה כלכלית (ראה: סעיף 6.2 לנימוקי הערעור;
- 19 הסכם המתנה: "**תמך בו כלכלית לאורך תקופה ארוכה של מספר שנים**") השתנתה
- 20 בעדות המערער להענקת עזרה שאינה כספית במהותה:
- 21 **"ש: כל כמה זמן היית נותן לו כסף?**
- 22 **ת: אין זמנים. לפעמים יש לו ולפעמים אין לו. זה לא רלוונטי. הייתי עוזר לו**
- 23 **ב-400-300 ₪ באוכל, בשתייה, לדבר איתו, להקשיב לו, אין לו הורים.**
- 24 **ש: יש לך הסכמי מתנה שחתמת עם איליה לגבי הכספים שהעברת לו?**
- 25 **ת: העברתי לו מעט מאוד. זה מצחיק לעומת מה שהוא מעביר לי. זה מסתכם**
- 26 **בגדול ב-10,000 ₪ לכל השנים.**"
- 27 (עמ' 10 לפרוטוקול).

28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1
2 41. זאת ועוד, המערער הציג ראיות סותרות לגבי האופן בו העביר לו בכר את הכספים.
3 זה נוסחו של הסכם המתנה:
4 "הסכם מתנה
5 שנערך ונחתם ברעננה ביום 11/11/10
6 בין איליה בכר ת"ז... להלן – צד א'
7 ובין יצחק דגן ת"ז... להלן – צד ב'
8 הואיל שהצדדים מכירים זה את זה מילדות משכונת יוספטל קפלן, כפר סבא;
9 והואיל ומאז ילדותם הינם חברים, וצד ב' עזר לצד א' במצוקותיו, ותמך בו כלכלית
10 לאורך תקופה ארוכה של מספר שנים;
11 והואיל וצד א' זכה בשנת 2009 בכספים רבים, וברצונו היה לפצות את צד ב' על כל
12 שעשה עבורו;
13 והואיל וצד ב' נזקק באותה עת לכספים;
14 אי לכך, הוצהר, הוסכם והותנה בין הצדדים כדלקמן:
15 1. המבוא להסכם זה מהווה חלק בלתי נפרד ממנו.
16 2. הצדדים מצהירים כי צד א' נתן לצד ב' כספים בסכומים ובמועדים כדלקמן:
17 א. ביום 4.1.09 סך 600,000 ₪.
18 ב. ביום 3.2.09 סך 700,000 ₪.
19 ג. ביום 1.3.09 סך 170,000 ₪.
20 סך הכל 1,470,000 ₪.
21 3. צד א' מצהיר כי הכספים הנ"ל ניתנו לצד ב' במתנה גמורה, מבלי שתהיה לו אי
22 פעם זכות לדרוש השבתם.
23 4. הצדדים מצהירים שעם חתימתם על הסכם זה, אין לאף אחד טענה ו/או תביעה
24 כלפי משנהו.
25 ולראיה, באו הצדדים על החתום:
26 (חתימה) (חתימה)
27 צד א' צד ב'
28 בחקירתו הנגדית מסר המערער גרסה מעט שונה מהמפורט בהסכם בהעידו כי בכר "בא
29 4-5 פעמים עם הכסף בשקית." (עמ' 10 לפרוטוקול; ובמקום אחר דיבר על "4-3



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471-02 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 פעמים" – ר' 11 לפרוטוקול). המערער אף לא ידע לציין את סכום הכסף המדויק
2 שקיבל: "משהו בסביבות 1,470,000 ₪ לערך". (עמ' 10 לפרוטוקול).
- 3 יוער כי זהירות בה נוקט עד בעדותו יכולה לעיתים להעיד על מהימנותו, שאינו רוצה
4 לומר דבר-מה שאינו בטוח בו. במקרה זה, שבו קיים הסכם מתנה מפורט, הכולל
5 מועדים מדויקים וסכומים, "זהירות" זו אינה תומכת במהימנותו של המערער, וזאת
6 בלשון המעטה.
- 7 42. התרשמותי היא כי גם על עדותו של בכר לא ניתן להסתמך.
- 8 ראשית, בכר מסר גרסה שונה מגרסת המערער בדבר מקום מסירת הכספים (לדברי
9 המערער הגיע אליו בכר לביתו, ואילו לדברי בכר השניים קבעו "באיזה מקום" (עמ' 16
10 לפרוטוקול).
- 11 גם לגבי מועד הזכייה סתר בכר את גרסתו של המערער, כשאמר כי זכייתו הגדולה
12 בהימורים הייתה ביום 19.2, בו חל יום הולדתו (עמ' 16 לפרוטוקול), אלא שמנוסח
13 הסכם המתנה עולה כי עובר למועד זה כבר הועבר עיקר הסכום.
- 14 שנית, גרסתו של בכר לגבי הסכומים שהרוויח בהימורים, מתוכם נתן למערער מתנות,
15 לא הייתה אחידה ולא ניתן על ידו הסבר ברור לסכום המתנה בכללותו, לחלוקת הסכום
16 לחלקים כרשום בהסכם המתנה, או לרקע למתן המתנה:
17 "ש. איך החלטת לתת לו דווקא 1,470,000 ₪?
18 ת. זה מה שיצא. פעם יצא לי 2.5 מיליון ₪ אז נתתי לו 700,000 ₪ וכך הלאה."
19 "לשאלת בית המשפט, האם הוא אמר לך שהוא רוצה לרכוש דירה, אני משיב
20 שהוא לא אמר לי, אבל אני רציתי לתת לו. הרווחתי 10 מיליון ₪ ונתתי לו
21 700,000 ₪ והוא אמר לי שהוא רוצה לקנות בית, לא זכור לי אם זה היה בפעם
22 הראשונה או השניה." (עמ' 16 לפרוטוקול).
- 23 43. לאור כל זאת, וכאמור, אני סבור כי לא עלה בידי המערער לתמוך את "הסכם המתנה"
24 באיזו ראיה אובייקטיבית, המעידה על אמיתות האמור בה. אין בכוחן של עדויות
25 המערער ובכר, כשהן לעצמן, כדי להעמיד את התשתית הראייתית הדרושה לאישוש
26 טענת המתנה. גם נגיעתם האישית הברורה של השניים בעניין, גורעת בהכרח ממשקלן
27 של העדויות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 44. כבר נקבע בפסיקה כי לביסוס טענת מתנה אין די בעדויות הבאות מפי הנישום עצמו
2 או מפי קרוביו וחבריו, שהרי אלה חשודים בהטיית האמת בשל קרבתם אליו (ע"א
3 9541/04 יעקב שרפיאן נ' פקיד שומה ת"א 3 (29.06.2008)).

4 במקרה זה לא מצאתי כי ניתן להתבסס על עדותו של בכר כהסבר לגידול ההון שנוצר
5 אצל המערער (אף שאיני מכריע בשאלת עצם עיסוקו של בכר בהימורים או זכיותיו
6 בהימורים), וזאת גם מבלי להידרש לנסיבות חתימת הסכם המתנה שלא הובררו עד
7 תום (ראה לעניין זה תשובתו של בכר בשורה 14 בעמ' 16 לפרוטוקול).

8 45. הטענה לקבלת מתנה מחבר קרוב היא טענה מוקשית, שאין לקבלה כדרך שיגרה (ראה
9 עניין שרפיאן לעיל). המערער לא ניסה לבסס טיעונו על ראיות של ממש. מספר עדים
10 מהותיים מבחינתו לא זומנו כלל. הסכם המתנה נזקק לתמיכה אובייקטיבית שלא
11 הובאה אף היא, ותמיכה זו נדרשה במיוחד לאור עיתוי חתימת הסכם המתנה כפי
12 שהובהר לעיל.

13 אין זאת אלא, שלא ניתן לשלול את טענת המשיב ולפיה טענת המתנה נועדה אך ורק
14 ליצור כיסוי בדיעבד להפרש ההון שנמצא, ולפיכך כי אין לקבלה כהסבר לגידול ההון.

ייחוס הפרש ההון לשנים הפתוחות

15
16 46. המערער טען כי לאור הלכת חנני (ע"א 552/02 איתן חנני נ' פקיד שומה חיפה,
17 18.04.2005) היה על המשיב להימנע מלייחס את מלוא הפרשי ההון לשנים הפתוחות
18 תוך התעלמות מן ההכנסות שנוצרו למערער בשנים הסגורות. לחילופין טען המערער
19 כי יש להפחית את סך הפרשי ההון בגובה הוצאות המחיה ותשלומי המיסים אשר
20 יוחסו לו על ידי המשיב לשנים 2002-2006.

21 47. אף את טענותיו אלו של המערער אין בידי לקבל.

22 הטעם העיקרי המונח ביסודה של הגישה לפיה בהיעדר ראיות אחרות יש לייחס את
23 הפרשי ההון לשנים הפתוחות בלבד, וכי אין לייחס כל חלק לשנים הסגורות, הוא הטעם
24 של מיסוי אמת, ולפיכך:

25 "משנקבע – על פי ניתוח הפרש ההון – כי צמחה לנישום הכנסה שלא
26 דווחה, אך דין הוא שיש ונכון למסותה במלואה, וממילא אין לייחסה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471-02 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 **לשנים סגורות ועל דרך זה לפוטרה ממיסוי. אם אחרת נקבע, כך אומרים**
2 **האומרים, ניטיב שלא-כדין עם נישום שלא דיווח על הכנסותיו וכך יימצא**
3 **החוטא נשכר בחטאו." (עניין חנני הנ"ל).**

4 48. ואכן נראה כי הגישה הרווחת היא שבמקרים בהם לא הביא הנישום ראיות לגבי
5 מועד היווצרות ההון, אין לייחס את הפרשי ההון או כל חלק מהם לשנים הסגורות
6 (ראו ע"א 3654/96 גלס נ' פ"ש כפר סבא, פ"ד נד(2) 673 (2000). זאת מן הטעם, כי
7 שומות לשנים ש"נסגרו" משקפות את מלוא ההכנסה כפי שנקבעה בהן ולכן אין
8 מקום ליחס להן את הפרשי ההון (ראה עמ"ה 58/92 (חיפה) **סלאמה איברהים נ'**
9 **פ"ש חיפה (17.10.93).**)

10 ואלו הדברים שנאמרו בהקשר לכך בעניין שרפיאן:

11 **"המערער לא המציא תשתית ראייתית מספקת (מעבר להמחאה שהוצאה**
12 **לכאורה מחשבון בבנק הפועלים), לכך שקיבל הלוואה ממר חסידים.**
13 **המערער אף לא הוכיח (על אף ההמחאה) את עיקר טענתו בפנינו לפיה את**
14 **הפרש ההון יש לייחס דווקא לשנת 1994. משאין תשתית ראייתית**
15 **מספקת אשר מוכיחה כי ההון צמח דווקא בשנת 1994 אין אפשרות לקבוע**
16 **כי ההכנסה תיוחס דווקא לשנה הסגורה."**

17 49. כפי שנקבע בעניין חנני קיימות אמנם "נסיבות מיוחדות" שבהתקיימן נכון וצודק
18 לחרוג מהכלל לפיו יש לייחס את כל הפרש ההון לשנים הפתוחות דווקא, אך נראה כי
19 נסיבות המקרה שלפנינו אינן כאלה. בעניין חנני חברו יחדיו מספר נימוקים בגללם סבר
20 בית המשפט כי יהא זה "בלתי צודק" לייחס את כל גידול ההון לשנים הפתוחות.

21 50. **הנימוק הראשון והעיקרי** שבגינו סבר בית המשפט כי ראוי לייחס חלק מהפרש ההון
22 לשנים הסגורות הוא כי פקיד השומה ייחס בשלב א' את ההכנסה שלא דווחה לשנים
23 הסגורות ורק בשלב ב' ייחס אותה לשנים הפתוחות. בכך ראה בית המשפט משום
24 "שינוי חזית" בלתי מוצדק.

25 כמובן שנימוק זה אינו מתקיים בעניינינו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471-02 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 51. **הנימוק השני** בגינו סבר בית המשפט שיש לייחס חלק מגידול ההון לשנים הסגורות
2 הוא הזמן הארוך (עשר שנים) שעבר בין שתי הצהרות ההון כאשר יתכן והמערער יכול
3 היה, לו היה מדובר באירועים קרובים יותר למועד השוואת ההון, להמציא ראיות
4 טובות יותר מאלה שהומצאו.
- 5 אף נימוק זה אינו מתקיים בעניינינו.
- 6 לא רק בשל כך שמדובר בתקופה קצרה יותר (שמונה שנים), ולא רק שממילא גרסת
7 המערער היא כי ספריו הושמדו, אלא שלאור סעיף 25(ג) להוראות מס הכנסה (ניהול
8 פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973 הקובע כי: **"מערכת החשבונות תישמר במשך שבע**
9 **שנים מתום שנת המס שאליה היא מתייחסת, או במשך שש שנים מיום הגשת**
10 **הדו"ח על ההכנסה לאותה שנת המס, הכל לפי המאוחר.**" היה על המערער בכל מקרה
11 לשמור את ספריו לשנת 2002 עד לסוף שנת 2009 (בהנחה כי הגיש את דוחותיו השנתיים
12 במועד). יתר על כן, משהגיש המערער את הצהרת ההון ליום 31.12.2001 (בתאריך
13 10.6.2014) היה עליו לקחת בחשבון שהצהרת ההון מתבקשת על ידי המשיב לצורך
14 עריכת השוואת הון וכי עלול הוא להידרש להגשת הצהרת הון נוספת, דבר שחייב אותו
15 לערנות מיוחדת בשמירת מסמכים (ראה עמ"ה (חיפה) 140/99 **איתן חנני נ' פ"ש חיפה**
16 (27.11.2001)).
- 17 52. יתר על כן – נימוק זה אינו מתקיים בעניינינו מהטעם הפשוט והוא כי המערער נתן
18 הסבר להפרשי ההון שנמצאו על ידי המשיב, הסבר המייחס את הגידול בהון לשנת
19 2009, עת קיבל כספים מחברו הטוב.
- 20 הסברו של המערער להפרשי ההון הוא, אפוא, **הסבר קונקרטי** המתייחס לאירוע
21 קונקרטי שהתרחש במועד קונקרטי. הסבר כזה אינו מתיישב עם הטענה הכללית ולפיה
22 ההכנסה נוצרה בשנים הסגורות, ואין אף רלוונטיות לטענה כי לאור חלוף הזמן נפגע
23 המערער ביכולתו להציג ראיות טובות יותר מאלה שהומצאו. ברי כי המערער נתפס על
24 הסברו, והיה עליו להביא ראיות לאותו הסבר ולא להסבר אלטרנטיבי אחר.
- 25 53. יפים לעניין זה דברים אלה:
- 26 **"צודק המערער באומרו כי לא ניתן היה להעלות בערכאה הדיונית עובדות**
27 **המכחישות זו את זו דהיינו כי הגידול בהון אינו נובע מהכנסה בלתי**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 מדווחת ולחלופין כי מכל מקום יש לשייך את ההכנסה הבלתי מדווחת
2 ממנה צמח הגידול בהון לשנים סגורות. האיסור על העלאת טענות
3 עובדתיות חלופיות מעוגן בתקנה 72 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-
4 1984 וזו חלה מכוח תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס
5 הכנסה), תשל"ט-1978 גם על ערעורי מס הכנסה הנדונים בבית המשפט
6 המחוזי. הרציונאל שביסוד איסור זה עניינו בתקנת הציבור ובמדיניות
7 שיפוטית ראויה המבקשת לשמור על טוהר ההליך השיפוטי ולהקים
8 מחסום מפני שימוש לרעה בהליכי משפט ולכך נדרשנו אך לאחרונה בע"א
9 10704/05 לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון ([פורסם בנבו], 10.7.2008).
10 במקרה דנן בחר המערער לטעון בשלב ההשגה וכן בערעור בפני בית
11 המשפט המחוזי כי הגידול בהון שיוחס לו בגין ההלוואה לחברת ט.ר.ת
12 ובגין אומדן הוצאות מחייה לא היה ולא נברא והוא מיקד את כל טענותיו
13 בבית המשפט המחוזי בקו הטיעון הזה. דא עקא בית המשפט סבר כי
14 המערער לא עמד בנטל המוטל עליו להוכיח טענותיו אלה ומשכך דחה
15 אותן. העובדה כי קו הטיעון אותו בחר המערער להעלות לא התקבל, אינה
16 מפיגה את האיסור החל על העלאת טענות עובדתיות חלופיות ואין בה כדי
17 להכשיר העלאת טענות עובדתיות חלופיות בשלב הערעור לאחר שאלה לא
18 עלו בבית המשפט המחוזי וממילא לא הובאו שם ראיות לביסוסן."

19 ע"א 9650/05 רונן פרוינד נ' פקיד שומה ת"א 4 (07.08.2008)

20 54. מטעם זה אף איני מקבל את הטענה כי אובדן הספרים בשל נזקי סופות החורף וקריסת
21 המחסן מהווה "נסיבה מיוחדת" המצדיקה לייחס את הפרשי ההון לשנים הסגורות.
22 הסברו הקונקרטי של המערער להפרש ההון ממילא אינו מצוי בספריו האבודים. יתר
23 על כן, הטענה בדבר אובדן הספרים נטענה, אך לא הוכחה, והמערער לא טרח להציג כל
24 אסמכתא בעניין זה:

25 "ש. יש לך אסמכתא להראות על הנזק שלכאורה נגרם למחסן שבחצר
26 אמך?"

27 ת. באותו זמן היו סופות גשמים, והמחסן רעוע, והכל הוצף ואמא ואחי ראו
28 את זה. יש לי תמונות של הכל, כי הכל היה במקום. צילמתי את התמונות
29 כי יועץ המס שלי ביקש ממני. כשהוא ביקש ממני אמרתי לו שהכל היה
30 במחסן אצל אמא שלי והכל מוצף במים וביקש ממני לצלם."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 ...
- 2 "לשאלת בית המשפט, התמונות שצולמו... מה נעשה איתם? אני משיב
- 3 כי אני לא זוכר, אך אני נזכר כי באו ממס הכנסה וממע"מ שני אנשים
- 4 נחמדים, הם באו וראו את המחסן, בוודאות אני זוכר את זה עכשיו וגם
- 5 דיברו עם אמא שלי.
- 6 ...
- 7 "ש. הזכרנו את יועץ המס שלך, עמית, מדוע הוא לא הובא לעדות?
- 8 ת. לא ידעתי שצריך, אם הייתי יודע בוודאי שהייתי מביא אותו.
- 9 ש. אתם עובדים עדיין ביחד?
- 10 ת. כן. הוא עדיין יועץ המס שלי."
- 11 (עמ' 12 ו-13 לפרוטוקול)
- 12 55. אירוע קריסת המחסן לא הוכח אפוא, וזאת אף בטרם נדרשתי לטענת המשיב, כי בדיון
- 13 שהתקיים עם יועץ המס של המערער ביום 21.12.10, בו התבקש יועץ המס להמציא את
- 14 ספרי הנישום לשנים 2008 עד 2009, לא הועלתה הטענה כי הספרים אבדו בסופה (ראה
- 15 מוצג מש/2). רק כשבוע לאחר מכן, ביום 29.12.10, שלח המערער את המכתב (מש/1) לפיו
- 16 "בסופה הגדולה שהייתה בחודש האחרון קרס גג המחסן..." וכי: "אחי...לא התייעץ
- 17 עמי וזרק את כל תחולת (כך במקור-ש.ב.) המחסן המזוהמת שנהרסה כליל לדבריו וזאת
- 18 מבלי להתייעץ איתי, או לידע אותי."
- 19 56. טוען המערער כי העובדה שהמשיב בחר לייחס לו הוצאות מחייה לשנים הסגורות וכן
- 20 תשלומי מס הכנסה, ביטוח לאומי ומס בריאות, מלמדת כי חלק מן ההכנסה נוצר אף הוא
- 21 בשנים אלה.
- 22 57. אין הדבר כך. ייחוס "שימושים" והוצאות מחיה בגין השנים הסגורות אין בו כשלעצמו
- 23 כדי ללמד כי בשנים אלה אף נצמחה ההכנסה. אפשר וההוצאה הוצאה בשנה מסוימת אך
- 24 ההכנסה הופקה בשנה אחרת, מאוחרת הימנה. משלא הוכיח המערער באילו שנים נצמחה
- 25 אצלו ההכנסה הבלתי מדווחת, אין בידו להסתמך על השימושים שנעשו בכספים לבדם.
- 26 58. אמת כי אפשר שבנסיבות מסוימות, כאשר פקיד השומה מבסס את גידול ההון על
- 27 "שימושים" (וכן הוצאות מחייה) המיוחסים לשנים סגורות, וכאשר בין שנים סגורות אלה
- 28 ובין השנים הפתוחות קיים פער זמנים רב, יהא מקום שלא להביא "שימושים" אלה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 במסגרת הפרשי ההון. נסיבות אלה תהיינה דומות במהותן לנסיבות שבהן הוכיח הנישום
2 בפועל מה מקור גידול הונו, כשם שהוכיח בפועל כי גידול זה ארע בשנה סגורה. טעם הדבר
3 הוא כי ייחוס גידול הון בשל "שימוש" נעשה כאמור בשל ההנחה ולפיה הנישום נזקק
4 לאיזה מקור הכנסה (בלתי מדווח) לצורך אותו שימוש ולפיכך יש לייחס לו הכנסה. עם
5 זאת, אין כל מניעה להניח – כל עוד הנישום לא הוכיח אחרת ועליו הנטל לעשות כן – כי
6 השימוש קדם למקור, כגון שהנישום נטל הלוואה (בין הלוואה פורמלית ובין "הלוואה"
7 כפויה ובלתי פורמלית, כגון על ידי מתן צ'קים שלא כובדו) לצורך אותו שימוש, שלאחר
8 מכן פרע אותה באמצעות מקור הכנסה שאינו מדווח. יתר על כן, נראה כי ככל שתקופת
9 "ההלוואה" ארוכה יותר, כך "מתכרסמת" אותה הנחה, וכאשר קיים פער שנים משמעותי,
10 הנחה זו עשויה שלא לעמוד, במיוחד אם הנישום הציג איזו ראיה נוספת, אף שלא במידה
11 מספיקה כשלעצמה אלא יותר כמעין "דבר-מה", כי לא רק השימוש נעשה בשנה סגורה
12 אלא אף ההכנסה הופקה באותה שנה.

13 59. אלא שכל זאת אינו חל בעניינינו. ראשית, התקופה שבה מדובר אינה על פניה ארוכה דיה
14 על מנת שתכרסם באופן משמעותי באותה הנחה של "הלוואה". העובדה כי למערער
15 תיקים פתוחים בהוצאה לפועל יכולה אף היא ללמד כי המערער נוטל "הלוואות" מעין
16 אלה. שנית, המערער לא הציג כל ראיה נוספת שיש בה כדי ללמד כי לא רק השימוש
17 נעשה בשנים הסגורות, אלא אף הופקה בהן ההכנסה. שלישית ועיקר, גם בעניין זה יש
18 לומר כי המערער נתפס על הסברו, קרי המתנה שקיבל מחברו, כאשר לפי הסבר זה גידול
19 ההון אין מקורו בשנה סגורה. משנמצא כי אין מקום לקבל הסבר זה, ממילא שגם אין
20 מקום לתת לנישום ליהנות מהאפשרות, שלא הוכחה בפועל, שההכנסה נצמחה בשנות
21 המס הסגורות.

22 60. סוף דבר – הערעור נדחה.

23 המערער יישא בהוצאות המשיב בסך 30,000 ש"ח.

24 בהמשך להחלטתי מיום 12.2.2015 בנוגע לשאלת חיובו של המערער בהוצאות לאור
25 בקשתו לצרף ראיה לאחר סיום שלב ההוכחות – סכום ההוצאות הנ"ל כולל אף הוצאות
26 בקשה זו.

27
28
29



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-02-43471 דגן נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1

2

ניתן היום, י"ג אלול תשע"ה, 28 אוגוסט 2015, בהעדר הצדדים.

3

ד"ר שמואל בורנשטין, שופט

4

5

6

7