



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערער יצחק קצב
ע"י ב"כ עו"ד חיים מזרחי

נגד

משיב פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד לירון ארצי
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

פתח דבר

6 עניינו של ערעור זה בשומה בצו שקבע המשיב למערער לשנים 2009-2012 בהן הוסיף
7 להכנסתו המוצהרת הפרשי הון בלתי מוסברים.

8 תוספת ההכנסה לכל אחת מארבע שנות המס בהתבסס על שומת הפרשי הון עמדה על סך
9 של 119,351.5 ש"ח, ובסך הכול על סך של 477,406 ש"ח (להלן: **שומת הפרשי הון**).

10 המשיב הוציא גם שומה חלופית בהתאם לתחשיב כלכלי המבוסס על נתוני עסקו של
11 המערער (להלן: **השומה הכלכלית**). שומה זו נתמכה בחוות דעת כלכלית במסגרתה ערך
12 המשיב ביקורת של עסקים בעלי מאפיינים דומים לזה של המערער.

13 לפי השומה הכלכלית, תוספת ההכנסה בכל שנות השומה עמדה על סך של 502,233 ש"ח לפי
14 רווח גולמי ממוצע בשיעור של 26% (לעומת שיעור רווח גולמי ממוצע של 10.5% לפי דיווחי
15 המערער).

שומת הפרשי הון (השומה העיקרית)

רקע עובדתי

18 1. המערער הוא בעל חנות לממכר דגים ברמת גן.

19 2. בשנת 2013 הגיש המערער שתי הצהרות הון לתאריכים 31.12.2008 ו- 31.12.2012,

20 לפי דרישת המשיב (נספח 1 לתצהיר המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 3. המשיב ערך השוואת הון לתקופה 31.12.2008-31.12.2012 בהתבסס על הצהרות
2 ההון של המערער ומצא הפרשי הון בסכום של 477,406 ש"ח שלא ניתן להם הסבר
3 להנחת דעתו (לאחר תיקון הסכום המקורי שעמד על 509,326 ש"ח; נספח א' להודעה
4 המפרשת את נימוקי השומה, נספח 5 לתצהיר המשיב).
5 הפרשי הון אלה התווספו להכנסתו המדווחת של המערער, כאשר לכל שנה יוחס
6 חלק שווה.
7 כאמור, גם על פי השומה החלופית, שנערכה על בסיס תחשיב כלכלי שערך נציג
8 המשיב בתאום עם המחלקה הכלכלית ברשות המיסים, יש להוסיף למערער הכנסה
9 בסכום של 502,233 ש"ח מעבר לסכום שדווח על ידו. סכום זה חושב על בסיס שיעור
10 רווח גולמי של 26%.
- 11 4. בהצהרת ההון שהגיש המערער לתאריך 31.12.2008 הוא כלל בסעיף "רכוש
12 והתחייבויות פרטיים/מזומנים וחשבונות בנקים" (שדה 58) סכום מזומן של 138,000
13 ש"ח שלטענתו קיבל ממכירת דירה בירושה. המשיב לא הכיר בסכום זה כחלק
14 מהצהרת ההון בשל העדר ראיות.
15 בהצהרת ההון לתאריך 31.12.2012 כלל המערער סכום של 57,000 ש"ח בסעיף
16 "התחייבויות פרטיים" (שדה 83) המורכב לטענתו מסכום של 27,000 ש"ח הלוואה
17 מאחותו ומסכום של 30,000 ש"ח הלוואה מבתו. גם סכום זה לא הוכר על ידי
18 המשיב כחלק מהצהרת ההון לשנת 2012, בשל העדר ראיות.
19 בהצהרות ההון לתאריכים 31.12.2008 ו-31.12.2012 המערער כלל "שטרות לפירעון"
20 בסעיף "התחייבויות בעסק/ספקים וזכאים" (שדה 26) בסכומים של 20,000 ש"ח ו-
21 70,000 ש"ח, בהתאמה. המשיב לא הכיר בהתחייבות זו של המערער כחלק מהצהרת
22 ההון, בשל העדר ראיות.
- 23 5. כפועל יוצא, **השוואת ההון** שערך המשיב היא כדלקמן:
24 הון לתאריך 31.12.2008 – 515,052.
25 הון לתאריך 31.12.2012 – 516,553.
26 סך גידול בהון בין שתי הצהרות ההון – 1,501 ש"ח.
- 27 6. המשיב קבע את ה**שימושים** של המערער כדלקמן:
28 תשלום לביטוח לאומי – 15,735.
29 תשלום ריבית משכנתא – 108,247 (לאחר תיקון הסכום המקורי שעמד על 140,000).
- 30 7. המשיב קבע את ה**מקורות** של המערער כדלקמן:
31 הכנסות מוצהרות – 105,673.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 8. הפועל היוצא הוא, שסך הפרשי ההון הבלתי מוסברים של המערער, לפני הוצאות
2 מחיה, עמד על סכום של 19,810 ש"ח.
3 הוצאות מחיה משוערות נקבעו על סכום של 457,596 ש"ח בהתאם ללוחות מחיה 3-4
4 כך שסה"כ הפרשי הון הבלתי מוסברים עמדו על סכום של 477,406 ש"ח.
5 9. על בסיס זה, ולאור העובדה שהמשיב לא קיבל את הסבריו של המערער, נערכו
6 למערער שומות מס במסגרתן נזקף לכל שנה חלק שווה מהפרשי ההון הבלתי
7 מוסברים.
8 יוער כי, תחילה, יוחסה לכל שנה תוספת הכנסה בסך של 127,332 ש"ח. ברם, לאחר
9 תיקון סכום הוצאת ריבית משכנתא, לטובת המערער, זקיפת ההכנסה בשל הפרשי
10 ההון עמדה על סכום של 119,351.5 ש"ח לכל אחת משנות המס שבשומה.
11 10. הפרשי ההון שנזקפו לכל שנה משנות השומה גבוהים משמעותית מההכנסה השנתית
12 שדווחה על ידי המערער.
13 המערער דיווח על הכנסה חייבת מעסקו בסכומים זעומים כדלקמן:
14 2009 – 26,813.
15 2010 – 23,348.
16 2011 – 23,622.
17 2012 – 31,890.
18 11. תוספת ההכנסה לכל אחת משנות המס עומדת כאמור על סך של 119,351.5 ש"ח.

טענות הצדדים

טענות המשיב בתמצית

- 21 12. המערער לא הביא, פרט לעדותו שלו, עדות אחרת שתמוך בטענותיו. המערער לא
22 הציג ראיות חיצוניות אובייקטיביות לתמיכה בטענותיו. חלק ניכר מהסברי המערער
23 הובאו לראשונה במסגרת הדיון בבית המשפט. מנגד, המשיב ערך שומה המבוססת
24 על נתוניו של המערער, גיבה אותה בחוות דעת כלכלית המבוססת על נתוני העסק
25 וערך אותה באופן מקל.
26 13. לעניין השומה העיקרית, בהצהרות ההון של המערער נכללו כספים במזומן, שטרות
27 לפירעון, הלוואות מקרובי משפחה, אולם לא הוצגו ראיות מספקות לאימות הטענות
28 ואימות הסכומים.
29 גם טענת המערער כי הוא וגרושתו חיים תחת קורת גג אחת וכי היא משתתפת
30 בכלכלת הבית, לא הוכחה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

1 אי לכך, הוסף להכנסתו של המערער בארבע שנות המס שבערעור סך כולל של
2 477,406 ש"ח, כאשר לכל שנה יוחס חלק שווה, דהיינו, סך של 119,351.5 ש"ח לכל
3 אחת משנות המס. הכנסה זו סווגה כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודת מס
4 הכנסה ובהתאם לשיעור הקבוע בסעיף 191ב לפקודה החל על מי שהיה חייב בניהול
5 פנקסי חשבונות ולא ניהלם.
6 14. לעניין השומה החלופית, נערכה ביקורת כלכלית בעסקו של המערער בסוף שנת 2014
7 ועל בסיס מחירי מכירה של הדגים, כפי שנצפו בביקורת, ועלות הרכישה על פי
8 חשבוניות קניה, ותוך קביעת שיעור פחת מתאים, נקבע כי יש לחשב את הכנסות
9 המערער לפי שיעור רווח גולמי של 26%, דהיינו, תוספת הכנסה של 502,233 ש"ח.

טענות המערער בתמצית

11 15. המערער טוען כי העובדה שנדרש להגיש בשנת 2013 את הצהרת ההון לשנת 2008,
12 גרמה לו נזק ראייתי באופן שהקשה עליו לאסוף את המידע ולהציג ראיות התומכות
13 בטענותיו. לטענתו, דרישת המשיב לוקה בחוסר סבירות והביאה לכך שלא ניתן
14 להסתמך על הצהרות ההון.
15 16. לעניין השומה העיקרית, המערער טוען כי המשיב בחר להתעלם מהמצב המיוחד
16 שבמשפחתו, לפיו גרושתו מתגוררת עמו ונושאת בנטל הקיומי. המשיב גם התעלם
17 מסיוע כלכלי בדמות הלוואות שקיבל מבנותיו ומאחותו וכן התעלם משטרות
18 עתידיים לפירעון שנתן לספקיו.
19 17. עוד טוען המערער כי המשיב קבע את הוצאות המחיה על פי טבלאות מחיה 3-4 אשר
20 אינן מייצגות את הוצאותיו ומביאות לתוצאה שגויה בחישוב הפרשי ההון.
21 18. לעניין השומה החלופית, המערער טוען כי המשיב ערך תחשיב על בסיס מדגם
22 מצומצם, שטחי ולא מייצג שמתחשב בפרמטרים חלקיים בלבד משנות השומה
23 הרלוונטיות ומבוסס ברובו על שנה מאוחרת יותר ועל כן לא ניתן להקיש ממנו
24 לשנים הרלוונטיות לשומה. בנוסף, המערער מלין על כך שהמשיב לא התחשב בפחת
25 של הדגים, בהנחות שנתן ללקוחותיו ובגניבות שגרמו להפסדים.
26 לטענות הצדדים, ביתר פירוט, אתיחס בגוף ההכרעה.

דיון והכרעה

נטל ההוכחה בשומה המבוססת על הפרשי הון

29 19. הלכה מושרשת היא כי משהוכח גידול הון לכאורה, נדרש הנישום לספק הסברים
30 לגידול ההון וזאת באמצעות מסמכים וראיות (ע"א 562/08 דוד בן חיים נ' פקיד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שומה אשקלון (16.11.2011); עמ"ה (ת"א) 1176/02 אולשטיין דן נ' פקיד ושמה תל-
2 אביב-יפו 4 (10.7.2005) (להלן: עניין אולשטיין)).
- 3 20. חובה זו מוטלת על הנישום הן במישור נטל השכנוע והן במישור נטל הבאת הראיות,
4 וזאת אף אם פנקסי החשבונות של הנישום לא נמצאו בלתי קבילים. הטעם לכך הוא
5 ששאלת קיומו של גידול ההון היא שאלה "לבר פנקסית", דהיינו, שאלה שלא ניתן
6 למצוא את התשובה לה מתוך פנקסיו של הנישום (ע"מ 12-02-43471 יצחק דגן נ'
7 פקיד שומה כפר סבא (28.8.2015) (להלן: עניין דגן); ע"מ (חיפה) 746/05 נידאל
8 חדאד נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 12 (20.08.2009): "הסכומים האמורים בהפרשי
9 ההון לא הוצגו מעולם כהכנסה או כרווח שצמח מהפעילות שהשתקפה מהפנקסים
10 עצמם, ולכן קיומו של הפרש ההון, כמו גם ההסברים הנדרשים, צריכים להיות
11 מוכחים מחוץ לרישומים בפנקסים, על פי עובדות שהן בידיעתו של הנישום
12 עצמו").
- 13 21. נמצאנו למדים, כי כאשר בין שתי הצהרות הון נמצא גידול בהון, די בעצם ההוכחה
14 הלכאורית של גידול ההון כדי להעביר את הנטל לנישום להסביר את מקורו של גידול
15 זה (ע"א 2/81 יהושע שפירא נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד יב 389 (1984), וזאת כמובן
16 בהנחה שפקיד השומה ערך את השומה באופן ראוי וחישב בזהירות ובמיומנות את
17 הגידול בהון).
- 18 22. לסיכום חלק זה, על הנישום לתת הסבר לגידול בהונו העולה מהצהרות ההון שהגיש
19 ומהוצאות המחיה ו"השימושים" האחרים שיוחסו לו. אם לא יעלה בידי הנישום
20 לתת הסבר מניח את הדעת, רשאי פקיד השומה להניח כי מקורו של גידול ההון הוא
21 בהכנסותיו הלא מדווחות ולערוך לו שומה בהתאם (עניין דגן פסקה 17).

כספים במזומן

- 23 23. המערער קובל על כך שהמשיב ביטל סכום מזומן של 138,000 ש"ח המופיע בהצהרת
24 ההון לתאריך 31.12.2008 שלשיטתו היה בו כדי להקטין את הפרשי ההון בין שתי
25 ההצהרות.
- 26 24. לא מצאתי לקבל טענה זו של המערער.
- 27 25. ראשית, טענת המערער כי סכום של 138,000 ש"ח נותר בידו במזומן כתוצאה
28 ממכירת דירה שקיבל בירושה, נטענה בעלמא ללא שום ביסוס ראייתי. לא הוצגו
29 פרטי הדירה שנמכרה, מתי נמכרה, בכמה כסף נמכרה וכיו"ב.
- 30 26. שנית, הטענה שמדובר בכספים שנותרו מתמורת המכירה של דירת ירושה ("הדירה
31 בבני ברק") אינה מתיישבת עם שורת ההיגיון. מעבר לעובדה שלא ברורות נסיבות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

1 הורשת הדירה, הרי למערער יש 4 אחים והשכל הישר מחייב, כל עוד לא ניתן הסבר
2 אחר, כי תמורת מכירת הדירה תתחלק בין כל האחים. המערער לא סיפק הסבר
3 מדוע הוא הנהנה היחיד ממלוא תמורת מכירת הדירה.
4 רק לשם השוואה, לגבי החנות לממכר דגים בה מתקיים עסקו של המערער, שגם
5 היא התקבלה בירושה מהאב (סעיף 14 לתצהיר המערער), העיד המערער כי נעשית
6 בגינה התחשבות כספית בינו לבין אחיו לגבי גובה דמי השכירות המגיעים להם עבור
7 חלקם בבעלות בחנות (פרוטוקול דיון מתאריך 10.9.2017 עמ' 8 שורות 23-28).
8 27. שלישית, לנספח 1 לתצהיר המשיב צורף מסמך בכתב ידו של המערער מתאריך
9 16.11.2013 בו הוא מסביר את ההשתלשלות שהובילה לכך שנותר בידו סכום של
10 138,000 ש"ח ממכירת הדירה בבני ברק. אלא שהסבר זה, המניח את המבוקש, אין
11 בו ממש. מלבד שני נתונים מבוססים שהם, שווי רכישת דירת המגורים של המערער
12 בפתח תקווה (1,270,000 ש"ח) וסכום המשכנתא שנטל לרכישת דירה זו (870,000
13 ש"ח), הסכום של 470,000 ש"ח והסכום של 138,000 ש"ח הם פרי יצירתו של
14 המערער ולא יותר מזה. המערער לא הוכיח, מעבר לאמירה שלו, כי מימן את רכישת
15 הדירה בפתח תקווה באמצעות סכום של 470,000 ש"ח שכביכול קיבל מכספי מכירת
16 הדירה בבני ברק, ומכאן שלא הוכיח כי נותר בידו הסכום של 138,000 ש"ח. כפי
17 שאמר נציג המשיב בהקשר זה: **"זה סתם חישוב מתמטי שהסתדר אז שמו אותו**
18 **ואני חושב שלא צריך להיות שם"** (עמ' 42 שורות 1-2).
19 28. רביעית, המערער הסביר כי שמר בצד סכום של 138,000 ש"ח על מנת לממן
20 באמצעותו את תשלומי המשכנתא על הדירה בפתח תקווה.
21 זה היה הסברו: **"כן, כי ידעתי שיהיה קשה לשלם את ההוצאות שלי אז לקחתי**
22 **הלוואה גדולה יותר שאני אוכל לפזר, שאם אני אקלע למצב כלכלי קשה, שאני לא**
23 **אוכל לשלם, אז אני אקח מהכסף הזה ואני אשלם... שמרתי לעצמי את הכסף וכל**
24 **חודש הייתי חייב להפקיד כסף לבנק בגלל שלא הייתי עומד בהוצאות, זו הייתה**
25 **המטרה"** (עמ' 22 שורות 11-16).
26 הסבר זה אינו מניח את הדעת. אם סכום זה ממילא יועד למימון תשלומי המשכנתא,
27 מדוע לא שימש מלכתחילה למימון רכישת הדירה בפתח תקווה על מנת להקטין את
28 גובה המשכנתא? וחוף מזה, איזה היגיון יש בתשלום ריבית על משכנתא כאשר
29 הסכום לתשלום כבר מצוי בידי המערער?
30 29. חמישית, גרסת המערער, התמוהה בלשון המעטה, אינה עולה בקנה אחד עם עדותו
31 בבית המשפט ועם הצהרות ההון שהגיש.
32 במסגרת חקירתו הנגדית אישר המערער כי השתמש בחלק מהסכום של 138,000
33 ש"ח על מנת לפרוע את תשלומי המשכנתא כבר בשנת 2008: **"ש: בסוף שנת 2008**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 **השתמשת בחלק מהסכום? ת: בחלק קטן השתמשתי. לא זוכר סכומים**
2 **מדוייקים...** " (עמ' 24 שורות 13-14) אולם בהצהרת ההון לתאריך 31.12.2008 סכום
3 זה דווח על ידו **במלואו** כסכום מזומן המצוי ברשותו (שדה 58).
4 30. שישית, גרסת המערער אף אינה מתיישבת עם הראיות.
5 עיון בתדפיס החזר המשכנתא של המערער, שצורף להצהרת ההון שלו לתאריך
6 31.12.2008, מעלה כי החל מחודש ספטמבר 2008 הוחזר על חשבון המשכנתא סכום
7 של 19,632 ש"ח.
8 כאמור, המערער טען כי השתמש בסכום של 138,000 ש"ח על מנת לפרוע את
9 תשלומי המשכנתא אולם טענה זו אינה מתיישבת עם הצהרת ההון בה כלל את
10 הסכום **במלואו** כאילו לא נעשה בו כל שימוש החל מחודש אפריל 2008 (מועד מכירת
11 דירת הירושה בבני ברק) ועד לסוף אותה שנה.
12 31. זאת ועוד, המערער טוען כי עמד מול קושי ראיתי להוכיח את המזומן בשנת 2008
13 שכן המשיב דרש את הצהרת ההון לתאריך 31.12.2008 רק בחודש מרץ 2013.
14 המערער נסמך על עדות נציג המשיב, מר טביב, "**אתה צודק יש פה בעיה להוכיח**
15 **מזומן**" (עמ' 42 שורות 10-11).
16 32. לא מצאתי לקבל טענה זו של המערער.
17 פקיד השומה אינו מנוע מלדרוש הצהרות הון בהתייחס לכל מועד על פי סמכותו לפי
18 סעיף 135 לפקודת מס הכנסה.
19 המידע הנוגע למכירת דירת הירושה ולתמורה שהתקבלה בגינה הוא מידע המצוי
20 בידעתי של המערער, הטוען שהוא היורש היחיד, ולא התרשמתי כי היה למערער
21 קושי בהשגתו, לפחות לא מן הטעם של חלופת תקופה בת חמש שנים ממועד המכירה.
22 אף לא התרשמתי כי הסבריו של המערער לא זכו לאוזן קשבת אצל המשיב וכי לא
23 היה סיפק בידו להמציא את הנתונים למרות ה"רטרואקטיביות" של הדרישה (ע"מ
24 (מחוזי מרכז) 57704-02-14 **סעיז אלעול נ' פקיד שומה רמלה**, פסקאות 11-12
25 ((7.1.2015)).
26 33. מהאמור לעיל עולה כי בדין ביטל המשיב סכום מזומן של 138,000 ש"ח מהצהרת
27 ההון של המערער לתאריך 31.12.2008.
28 כפועל יוצא, לא יהיה בסכום זה כדי להקטין את הפרשי ההון שבין שתי הצהרות
29 ההון.
30 המערער לא תמך גרסתו בבדל של ראיה כלשהי, הסבריו רחוקים מלהניח את הדעת
31 וגרסתו אף עומדת בסתירה לעדותו ולראיות שהוצגו.
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

1

2

שטרות לפירעון

3 34. המערער קובל על כך שהמשיב "ביטל" סכומים של 20,000 ש"ח ו- 70,000 ש"ח
4 אותם כלל בהצהרות ההון לתאריכים 31.12.2008 ו- 31.12.2012, בהתאמה, כחובות
5 לספקים (שדה 26).

6 סכומים אלה מהווים לטענת המערער "שטרות לפירעון" וללא בוטלו על ידי המשיב
7 היה בהם כדי להפחית את הונו. המשיב כאמור "ביטל" הפחתה זו בהוסיפו את
8 הסכומים ל"שימושים" של המערער.

9 35. לא ניתן לקבל טענה זו של המערער.

10 חרף בקשת המשיב, המערער לא הבהיר די הצורך לאיזה צורך הוצאו הכספים וכיצד
11 חושבו.

12 המערער טען בעלמא כי כאשר הוא רוכש דגים מהספקים, הוא מקבל מהם אשראי,
13 וכי השטרות לפירעון הם צ'קים דחויים שנתן לספקים ושעתידים להיפרע (עמ' 25
14 שורות 1-4).

15 לא רק שהשטרות לפירעון לא הוצגו בפני בית המשפט, ולכן קשה להשתכנע
16 באמיתות הטענה, המערער בעצמו מודה כי אינו יודע מהם הסכומים האמיתיים של
17 הצ'קים ושמדובר בהערכה בלבד: "ש. בהצהרת ההון שלך אתה מדבר על שטרות
18 לפירעון... ת. מה זה שטרות לפירעון?" (עמ' 24 שורות 18-21). ובהמשך: "ש. על
19 בסיס מה קבעת בהצהרת ההון 20 אלף שקל ו- 70 אלף שקל שטרות לפירעון,
20 הערכה של מי זה? ת. זה הערכה שלי... זה מה שהיה לי כנראה חובות..." (עמ' 25
21 שורות 7-10). גם בהצהרות ההון שהגיש, הוסיף המערער את המילה "הערכה" לצד
22 הסכומים הנ"ל (שדה 26).

23 36. כבר נקבע לא אחת בפסיקה כי על מנת שהמשיב יפחית מהפרשי ההון הבלתי
24 מוסברים את ההתחייבויות, שומה על הנישום להמציא אסמכתאות אודות החובות,
25 לרבות מועד היווצרותם, סכומם וסיווגם כעסקיים או כפרטיים, וכלשונו של בית
26 המשפט בעניין אולשטיין:

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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

37. למעלה מן הצורך, אם אכן מדובר בתשלומים לספקים, וכאמור המערער לא הוכיח
זאת, ניתן להניח שהם נלקחו בחשבון לצורך חישוב הכנסתו החייבת של המערער
שכבר הסבירה חלק מגידול ההון (בסכום של 105,673 ש"ח).
טענת המערער מניחה כי "השימוש" האמור, דהיינו, הכספים שלכאורה שילם
לספקים, משתקפים בהכרח באיזה רכיב שכבר נכלל בגידול ההון. אם אכן כך, ברי
כי נכון להפחית סכומים אלה מההון. אולם המערער לא הוכיח כי חובותיו האמורים
משתקפים בגידול ההון באופן שיש להעמיד כנגדו את סכומי הפירעון על פי השטרות
ולהפחית את ההון בהתאם.
עמד על כך כב' השופט בורנשטיין בעניין דגן כשאמר את הדברים הבאים (פסקה 29):
"נראה לי כי חובתו של הנישום לספק אסמכתאות אודות ההתחייבויות הנטענות
על ידו היא לא רק לשם הוכחת עצם קיומן. ברי, כי תנאי בסיסי להכרה
בהתחייבויות ולהפחתתן מההון, הוא כי הנישום יוכיח כי הן אכן שרירות וקיימות.
יחד עם זאת, לחובה זו לספק אסמכתאות, פן חשוב נוסף והוא שהנכס (או
השימוש) בגינו נוצרה ההתחייבות אף הוא משתקף בהון המוצהר (או באחד
השימושים שיוחסו לנישום), ולפיכך ראוי להפחית אותה התחייבות. אסמכתאות
אלה צריך לפיכך שתתייחסנה לא רק לעצם החוב, אלא למועד היווצרותו ולרקע
היווצרותו, וכן כל מידע אחר שממנו ניתן ללמוד כי כנגד אותו חוב קיים נכס או
שהוא כבר נלקח בחשבון כחלק מ"השימושים" האחרים ולפיכך אין מקום להוסיפו
בשנית" (ההדגשה במקור).

38. כפי שנאמר לעיל, הנטל על הנישום להוכיח את התחייבויותיו, כמו גם לתת הסבר
לגידול בהונו, והמערער לא עמד בו. המערער הוא בעל הידע הטוב ביותר, אם לא
הבלעדי, על מנת לספק הסברים ומידע בעניין התחייבויותיו, והימנעותו מכך תיזקף
לחובתו.

הלוואות מקרובים

39. המערער כלל בהצהרת ההון שלו לתאריך 31.12.2012 סכום של 57,000 ש"ח
כהתחייבות פרטית שלו לקרובי משפחה (שדה 83). לטענתו, קיבל סכום של 27,000
ש"ח כהלוואה מאחותו וסכום של 30,000 ש"ח כהלוואה מבתו.
לטענת המערער יש בסכומים אלה כדי להפחית את ההון שלו לתקופה הנבחנת.
המשיב "ביטל" סכומים אלה בהצהרת ההון.

40. גם בעניין זה דעתי עם המשיב.

41. אתחיל בכך שעל מנת שסכומים אלה יפחיתו את ההון של המערער עליו להראות,
קודם כל, כי הם תרמו לגידול ההון, דהיינו, שתוצאת השימוש באותן הלוואות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 מקרובי המשפחה תרמה באופן כלשהו לגידול בהונו של המערער. רק אז יהיה ניתן
2 להציב כנגד הגידול בהון את ההתחייבות הפרטית של המערער, כהסבר לאותו גידול,
3 וזאת בדומה לניתוח לעיל בעניין טענת המערער להתחייבויות עסקיות שלו כלפי
4 ספקי הדגים (סעיף 37 לעיל).
- 5 42. מעבר לאמור לעיל, המערער לא תמך את טענתו בדבר ההלוואות מהקרובים בראיה
6 אובייקטיבית שמלמדת על אמיתות גרסתו ודי בכך כדי לדחותה (אחות המערער
7 אמנם נכחה באולם בית המשפט בשלב דיון ההוכחות אולם עדותה לא נשמעה משום
8 שלא הוגש תצהיר מטעמה ועקב התנגדות המשיב (עמ' 7 שורות 24-32, עמ' 8 שורות
9 1-5)).
- 10 43. יתירה מכך, לפי הראיות שהוצגו (תדפיס בנק, נספח 3 לתצהיר המשיב) האחות נטלה
11 את ההלוואה רק בחודש מאי 2013 כך שלא ברור איך הלוואה זו יכלה להיכלל
12 בהצהרת ההון של המערער לסוף שנת 2012.
- 13 ממילא, אין בנטילת הלוואה על ידי האחות כדי ללמד כי האחות נתנה את כספי
14 ההלוואה למערער.
- 15 44. המערער העיד בחקירתו הנגדית כי השיב את ההלוואה שקיבל מאחותו: "**יותר נוח**
16 **לי להגיד לא החזרתי אבל כן חזרתי, החזרתי את זה לא מזמן**" (עמ' 21 שורות 9-13).
17 אולם המערער לא הציג כל אסמכתא שהשיב את החוב הנטען. מכל מקום, הטענה כי
18 החזיר את ההלוואה היא טענה חדשה שזכרה לא בא בהודעה המפרשת את נימוקי
19 הערעור ודינה כדין עדות כבושה שערכה ומשקלה מועטים ביותר.
- 20 45. לעניין הטענה בדבר ההלוואה שניתנה לכאורה מבתו של המערער, הדברים חלים אף
21 ביתר שאת.
- 22 ראשית, בתצהיר עדות ראשית שהגיש המערער הוא טען כי קיבל את ההלוואה מבתו
23 (סעיף 13 לתצהיר) אולם לתצהיר המשיב צורף תדפיס המעיד על העברת סכום של
24 30,000 ש"ח מחשבון הבנק של הגרושה לחשבון הבנק של המערער בתאריך
25 28.12.2009 (נספח 3 לתצהיר המשיב).
- 26 רק בחקירה הנגדית של המערער בבית המשפט הוא הסביר לראשונה כי מדובר
27 בכספים שחסכה גרושתו עבור הבת ואלה הועברו לחשבוננו: "**זה חיסכון של נופר**
28 **שהועבר אליי דרך גרושתי לבנק שלי**..." (עמ' 17 שורות 18-19).
- 29 מעבר לכך שאין שום דבר בתדפיס שתומך בגרסת המערער (יתכן והעברת הכספים
30 מלמדת על התקזזות כספית בינו לבין גרושתו), הדבר אף אינו עולה בקנה אחד עם
31 גרסתו הראשונה של המערער לפיה הוא קיבל סיוע מבנותיו בנות העשרה שעזרו
32 בכלכלת הבית מכספים שהרוויחו בעבודות מזדמנות (סעיף 6ט) לנימוקי הערעור,
33 סעיף 9 לתצהיר המערער).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 46. לאור כל זאת, לא עלה בידי המערער לתמוך את טענתו בדבר ההלוואות מקרובי
2 המשפחה בראיה אובייקטיבית ממשית ואין די בעדותו של המערער כדי להעמיד את
3 התשתית הראייתית הדרושה לאישוש טענה זו.
4 המשיב מבקש לזקוף לחובת המערער את העובדה שלא הביא לעדות את גרושתו
5 ובתו (סעיף 37 לסיכומי המשיב), אולם כבר נקבע בפסיקה כי לביסוס טענת הלוואה
6 או מתנה מקרוב אין די בעדויות הבאות מפי הנישום עצמו, ואף לא מפי קרוביו
7 וחבריו, שכן אלה חשודים בהטיית האמת בשל קירבתם אליו (ע"א 9541/04 יעקב
8 שרפיאן נ' פקיד ומשה ת"א 3 (29.6.2008)).
9 לאור זאת, היה על המערער לבסס את טיעונו על ראיות של ממש. טענותיו בדבר
10 הלוואות שקיבל מאחותו ומבתו נזקקו לתמיכה אובייקטיבית, ותמיכה זו לא
11 הובאה.
12 47. גם טענת המערער כי קיבל עזרה כספית מבנותיו הקטינות היא טענה מוקשית.
13 המערער לא ידע להשיב כמה כסף הרוויחו הבנות, שלטענתו היו בנות 15-17 בשנות
14 המס, וכשנשאל על כך בחקירתו הנגדית השיב: "אני לא שואל את הבנות שלי בדיוק
15 כמה הן הרוויחו. אני לא שואל שאלות כאלה, אף פעם לא שאלתי את הבנות שלי
16 כמה הן הרוויחו" (עמ' 12 שורות 9-10).
17 48. לסיכום, נראה כי טענת ההלוואה מקרובים לא נועדה אלא להוות סיפור כיסוי
18 בדיעבד על מנת להקטין את הגידול בהון. מכאן, שבדין "ביטל" המשיב את סכומי
19 ההלוואות בהצהרת ההון לשנת 2012.

הוצאות מחיה

רכיב שכר הדירה

- 22 49. המשיב ייחס למערער הוצאות מחיה על פי נתוני האישיים והמשפחתיים: היותו
23 גרוש ואב לארבעה ילדים המתגוררים עמו בדירה שבבעלותו.
24 המשיב הקל עם המערער כאשר התאים לו את הוצאות המחיה לפי "הוצאה
25 למשפחה ממוצעת" (117,492) ולא בהתאם למספר הנפשות במשק הבית (152,064).
26 50. המערער חולק על לוחות המחיה בהם השתמש המשיב לצורך חישוב הוצאות המחיה
27 (לוחות 3-4) וטוען כי היה על המשיב להתאים את הלוחות לגובה הכנסתו שעמדה
28 בכל שנות השומה על סכום כולל של 105,673 ש"ח (סעיף 7 לסיכומי המערער).
29 עוד טוען המערער כי היה על המשיב להשתמש בלוחות מחיה 5-6 או, לחילופין,
30 להפחית את מרכיב שכר הדירה מלוחות 3-4 וזאת כדי להימנע מחישוב כפול של
31 רכיב שכר הדירה (לרעת המערער): פעם אחת, בדמות יתרת קרן המשכנתא שכבר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 קיבלה ביטוי בהצהרות ההון ופעם שנייה, בדמות רכיב שכר הדירה הכלול לטענתו
2 בלוחות מחיה 3-4 (סעיף 8 לסיכומי המערער).
3 51. לאחר שנתתי דעתי לטענה זו של המערער הגעתי למסקנה כי אין לקבלה.
4 52. אכן, צודק המערער כי תשלום יתרת קרן המשכנתא (בגין רכישת דירת המגורים
5 בפתח תקוה) קיבל ביטוי בהצהרות ההון.
6 בהצהרת ההון לתאריך 31.12.2008 נכלל סכום יתרת קרן המשכנתא בסך של
7 790,498 ש"ח ובהצהרת ההון לתאריך 31.12.2012 נכלל סכום יתרת קרן המשכנתא
8 בסך של 666,665 ש"ח. הוה אומר, יתרת קרן המשכנתא ירדה במהלך תקופת
9 השוואת ההון בסכום של 123,833 ש"ח וסכום זה קיבל ביטוי בהצהרות ההון כסכום
10 הטעון הסבר.
11 לכן צודק המערער כי אין מקום לכלול בהוצאות המחיה המיוחסות לו רכיב של שכר
12 דירה שכן תשלומי קרן המשכנתא כבר נכללו בהצהרות ההון שהגיש.
13 עם זאת, המערער לא הצליח לשכנע כי הוצאות המחיה שיוחסו לו כוללים רכיב של
14 שכר דירה ולכן יש לדחות את טענתו כי רכיב זה נזקף לחובתו בכפל.
15 53. נציג המשיב נחקר בעניין זה ארוכות על ידי ב"כ המערער וחזר והדגיש כי הוצאות
16 שכר דירה אינן כלולות בלוחות 3-4 (עמ' 42 שורות 27-32, עמ' 43 שורות 1-12):
17 "עד, מר טביב: "נכון, הוצאות ריבית, הפרשי הצמדה ושכר דירה אינן כלולות
18 בטבלאות המחיה, נקודה.
19 עו"ד מזרחי: נכון, אמת.
20 עד, מר טביב: אינן כלולות.
21 עו"ד מזרחי: אמת.
22 עד, מר טביב: ולכן יש להוסיף אותן.
23 עו"ד מזרחי: אבל אתה השתמשת גם בלוחות 3, 4 וגם הוספת את ההוצאות ריבית.
24 "עד, מר טביב: אני מקריא, הוצאות ריבית, הפרשי הצמדה ושכר דירה אינן כלולות
25 בטבלאות המחיה, נקודה...".
26 ובהמשך:
27 "עד, מר טביב: גם אם הייתי לוקח את 1 ו-2 היה צריך להוסיף שם הוצאות ריבית
28 והפרשי הצמדה.
29 עו"ד מזרחי: לא, זה לא מה שכתוב, סליחה.
30 "עד, מר טביב: תקרא, הוצאות ריבית, הפרשי הצמדה, שכר דירה, אינן כלולות.
31 עו"ד מזרחי: נכון.
32 עד, מר טביב: נקודה.
33 עו"ד מזרחי: נכון."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

54. המערער לא הוכיח כי הוצאות המחיה שיוחסו לו כוללים מרכיב של שכר דירה. 1
הראיה היחידה שהמציא המערער לתמיכה בטענתו היא מסמך הנושא את הכותרת 2
"הסבר לשימוש בטבלאות הוצאות מחיה" (מע/1) שבו נכתב במפורש כי הטבלאות 3
אינן כוללות "הוצאות ריבית, הפרשי הצמדה ושכר דירה". באשר ללוחות 5-6 נכתב 4
במסמך כי "יש להוסיף עליהן את ההוצאות הספציפיות (בכל הנושאים הנ"ל) ושהיו 5
לנישום המסוים על פי הצהרתו, בטופס רמת מחיה (לאחר שאומתו)". 6
כידוע, נטל ההוכחה מוטל על המערער ועליו להביא ראיות לתמיכה בטענותיו. משלא 7
עשה זאת, אין לבית המשפט את הכלים לסייע לו. 8
יוצא אם כך שנותרנו עם עדותו החד משמעית של נציג המשיב ועם האמור ב- מע/1 9
מהם עולה כי לא יוחסו למערער הוצאות שכר דירה במסגרת הוצאות מחיה ולכן אין 10
לקבל את טענתו כי חויב בגין מרכיב זה בכפל. 11
55. זאת ועוד, למערער יוחסו הוצאות מחיה בסכום של 457,596 ש"ח לתקופה של ארבע 12
שנים, הווה אומר, סכום של כ- 9,500 ש"ח לחודש. קשה להלום כי סכום זה כיסה 13
שכר דירה בעיר רמת גן בשנים 2009-2012 כשלוקחים בחשבון את העובדה 14
שהמערער פרנס ארבעה ילדים קטינים הסמוכים על שולחנו. הדברים מתחדדים 15
כאשר לוקחים בחשבון את העובדה שהיה על המערער לפנות חלק מהכנסתו לפירעון 16
של הלוואות שנטל (לפי הצהרות ההון), את העובדה שמימן טיול בר מצווה לבנו 17
בחול"ל בשנת 2013 (עמ' 15 שורות 7-1) ואת העובדה שרכש רכב חדש בשנת 2016 18
(עמ' 13 שורות 8-15). 19
56. כמו כן, לא מצאתי לקבל את טענת המערער כי היה מקום לייחס לו הוצאות מחיה 20
לפי לוחות 5-6, זאת מכמה טעמים מצטברים: 21
המערער לא מילא טופס רמת מחיה הכולל פירוט של הוצאות מחיה קונקרטיות 22
כנדרש ללוחות 5-6; כמו כן, המערער הצהיר כי הוא מחזיק רכב (סוזוקי מודל 99) 23
ונסע לחו"ל (סעיף 10 לתצהירו). 24
לטענת המשיב, שלא נסתרה, המערער לא שיתף פעולה עם בקשת נציג המשיב לערוך 25
ביקור בדירת המגורים על מנת להתרשם מתכולתה, קיומם של מוצרים בני קיימא, 26
ורמת החיים באופן כללי (עמ' 9 שורות 11-3). 27
המערער לא המציא נתונים ואסמכתאות ולכן לא היה מקום לייחס לו את הוצאות 28
המחיה הנמוכות ביותר. 29
57. משלא העמיד המערער תשתית ונתונים מדויקים, פקיד השומה היה רשאי להסתמך 30
על טבלאות סטטיסטיות לצורך חישוב הוצאות מחייתו, ובכך אין חידוש (ראו, עמ"ה 31
מחוזי תל אביב-יפו) 1196/03 פלח אלי נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3 (02.10.2005); 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

1 עמ"ה (מחוזי ירושלים) 59/95 מאיר נקי נ' פקיד שומה ירושלים (24.01.1996); ע"מ
2 (מחוזי תל אביב-יפו) 1276-05 מילול אשר נ' פקיד שומה (12.01.2010).

3 **רכיב הריבית על המשכנתא**

4 58. עניין אחר המצוי במחלוקת הוא רכיב הריבית ששילם המערער בגין תשלומי
5 המשכנתא שנטל לרכישת דירת מגוריו בפתח תקוה.

6 המשיב קבע כי יש לראות בתשלום הריבית על המשכנתא משום "שימוש" שטעון
7 הסבר.

8 המערער טוען כי רכיב הריבית כבר כלול בהוצאות המחיה לפי לוחות 3-4 שיוחסו לו
9 ולכן אין לכלול רכיב זה פעם נוספת.

10 יובהר כי המערער אינו טוען כנגד אופן חישוב סכום הריבית.

11 59. הצדק עם המשיב גם בעניין זה.

12 60. אתחיל בכך שהמערער לא חלק על רכיב הריבית, לא בהודעה המפרשת את נימוקי

13 הערעור ולא במסגרת תצהיר עדות ראשית מטעמו. טענה זו נולדה לראשונה בדיון
14 ההוכחות עת נחקר נציג המשיב אודות השאלה אם לוחות מחיה 3-4 כוללות מרכיב

15 ריבית, אם לאו.

16 די בכך כדי לדחות את הטענה.

17 61. אף לגוף העניין, המערער לא הביא כל ראיה המוכיחה כי הוצאות המחיה שיוחסו לו

18 כוללות רכיב ריבית על תשלומי המשכנתא.

19 אדרבא, מעדות המשיב עולה ההיפך. נציג המשיב חזר והדגיש בחקירתו הנגדית כי
20 הוצאות המחיה שייחס למערער אינן כוללות ריבית (עמ' 42 שורות 27-33, עמ' 43

21 שורות 1-15).

22 גם עיון בהסבר לשימוש בלוחות הוצאות המחיה, שהוצג על ידי המערער במהלך דיון
23 ההוכחות (מע/1), מעלה כי "הוצאות ריבית, הפרשי הצמדה ושכר דירה אינן כלולות

24 בטבלאות".

25 מכאן, ובהעדר הוכחה אחרת מצד המערער, יש לראות ברכיב הריבית על תשלומי
26 המשכנתא משום "שימוש" הטעון הסבר, משלא נכלל בהוצאות המחיה לפי לוחות 3-

27 4.

28 יצוין כי טענת המערער, לפיה הוצאות המחיה כוללות את רכיב הריבית על תשלומי
29 המשכנתא, אינה מסתברת גם מן הטעם שהיא סותרת את טענתו הקודמת: אם

30 לטענת המערער הוצאות המחיה כוללות רכיב של שכר דירה, מה ההיגיון לכלול בהן
31 רכיב של ריבית על משכנתא? או שהמערער גר בשכירות או שהמערער משלם

32 משכנתא על דירה שבבעלותו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 62. המשיב פרט בתצהירו את אופן חישוב רכיב הריבית, שיש לציין כי נעשה באופן מקל.
2 חישוב זה סביר על פניו, ובהעדר טענה של המערער כנגד אופן חישוב סכום הריבית
3 או הצגת תחשיב משלו, לא מצאתי להתערב בסכום הריבית על תשלומי המשכנתא
4 שיוחס לו (ראו אופן החישוב בסעיף 21 לתצהיר המשיב).
5 לפי החישוב שערך המשיב, רכיב הריבית עמד על סך של 108,247 ש"ח (לאחר
6 שהסכום המקורי שנקבע בצו, על סך של 140,000 ש"ח, תוקן והופחת במסגרת
7 תצהיר עדות ראשית, ביוזמת המשיב).
8 כפועל יוצא, צודק המשיב כי הפרש הון הטעון הסבר בגין רכיב הריבית על המשכנתא
9 עמד על סך של 108,247 ש"ח.
- 10 **הכנסות גרושתו של המערער**
- 11 63. המערער טוען כי היה על המשיב להתחשב, בקביעת גובה הוצאות המחיה, בעובדה
12 שגרושתו חיה עמו תחת קורת גג אחת ומשתתפת בהוצאות המחיה של המשפחה.
13 לטענת המערער, גרושתו עובדת בעבודות ניקיון והשתכרה בתקופת השומה סכום של
14 כ-200,000 ש"ח.
- 15 64. המשיב טוען כי לטיעון זה של המערער לא ניתן כל תימוכין. לא הובאו ראיות אלו
16 חשבונות או הוצאות מממנת גרושתו.
17 אף המערער הודה בחקירתו הנגדית כי "ת...אני לא חשבתי שאני צריך שגרושתי
18 תביא לי מסמכים שהיא משלמת, לא חשבתי שאני אגיע לבית משפט ולשמור
19 מסמכים שהיא שילמה" (עמ' 10 שורות 29-27).
20 מה גם, שהמערער לא הביא לעדות את גרושתו וכל שנותר בפנינו הוא עדות המערער
21 עצמו.
22 אם לא די בכך, המשיב טוען כי כאשר ביקש לבקר בדירתו של המערער, על מנת
23 לאמת את טענתו בדבר מגורי הגרושה בדירה, נתקל בסירוב מצד המערער (סעיף 26
24 לתצהיר המשיב).
25 עוד טוען המשיב כי, טענת המערער בדבר גובה הכנסותיה של גרושתו (200,000 ש"ח,
26 סעיף 8 לתצהיר המערער), כלל לא הוכחה. גם טענה זו נטענה בעלמא ולא גובתה
27 באסמכתאות או בעדות נוספת, מלבד עדות המערער.
28 בנוסף, לטענת המשיב, לא נערכה שומה לגרושתו של המערער ולכן לא היה מקום
29 להתייחס לגובה הכנסותיה.
- 30 65. דעתי עם טענות המשיב.
- 31 המערער אינו רשאי לצפות כי טענותיו תתקבלנה בלא הוכחה. טענתו כי הוא
32 וגרושתו חיים יחד בדירה אינה סבירה על פניה ולכן נושאת עמה נטל הוכחה כבד
33 מהרגיל. המערער לא עמד בנטל זה. המערער לא הוכיח כי גרושתו חיה עמו בדירה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 ובפרט לא הוכיח כי היא משתתפת במימון הוצאות המחיה. אף לא נפרשה בפני בית
2 המשפט תמונת גובה הכנסותיה ויכולתה הכלכלית בתקופת השומה.
3 יתירה מכך, התחשבות בהכנסות האישה הייתה מחייבת את המשיב להגדיל את
4 הוצאות המחיה של התא המשפחתי, בהתאמה, כך שסביר כי גם הפרשי ההון היו
5 עולים.
6 כפי שהעיד נציג המשיב: "אם הייתי צריך להתייחס לטענותיו של המערער לקחת
7 בחשבון את ההכנסות של בני משפחתו אז הייתי צריך גם לקחת את בני המשפחה
8 כחלק מהצהרת ההון" וכן – "ובכל חישוב שלא תעשה, הפרשי ההון היו גדלים,
9 זאת אומרת גם אם אתה לוקח את ההכנסות האלה וכו', בצד השני יש גם את
10 הוצאות המחיה ל- 5 נפשות, אז הפרשי ההון היו גדלים" (עמ' 43 שורות 31-33, עמ'
11 44 שורות 4-6).
- 12 66. בסיכומים טען המערער לראשונה כי המשיב לא הביא בחשבון את קצבאות הילדים
13 לשנים 2009-2012 שקיבלה גרושתו והעומדות על סך של 51,654 ש"ח (סעיף 114).
14 המערער טוען כי אם המשיב בדעה שהילדים היו בשנים אלה בהחזקתו והוא זה
15 שנשא בהוצאות המחיה שלהם, היה עליו להכיר בקצבאות הילדים ולהתחשב בהם
16 לצורך חישוב הפרשי ההון.
17 67. אין לקבל את הטענה.
18 לא רק שהטענה לא עלתה בנימוקי הערעור, קצבאות הילדים לא שולמו למערער
19 אלא לגרושתו ולכן הם אינם יכולים להסביר את הפרשי ההון שנצמחו לו.
20 **ביטוח לאומי**
- 21 68. בהתאם לרישומי המשיב, המערער נשא בתקופת השוואת ההון בהוצאות תשלום
22 ביטוח לאומי בסכום של 15,735 ש"ח (העתק תדפיס הוצאות ביטוח לאומי צורף
23 כנספח 4 לתצהיר המשיב).
24 המערער טען כי התשלומים לביטוח לאומי מסתכמים לסך של 14,207 ש"ח בלבד
25 (סעיף 6 בנימוקי הערעור), אך לא צירף כל אסמכתא לטענתו, והיא עומדת בניגוד
26 לתדפיס שצורף לתצהיר המשיב.
27 כפועל יוצא, בדין קבע המשיב כי סכום של 15,735 ש"ח יתווסף לשימושים של
28 המערער הטעונים הסבר.
29
- 30 **סיכום**
- 31 69. בהתחשב בגידול ההון שנמצא בהצהרות ההון של המערער (1,501 ש"ח) ובתוספת
32 רכיב ביטוח לאומי (15,735 ש"ח), הרכיב המתוקן של הריבית על תשלומי המשכנתא
33 (108,247 ש"ח), הוצאות מחיה (457,596 ש"ח) ובניכוי הכנסתו המוצהרת של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

1 המערער (105,673 ש"ח) נמצא כי סכום הפרשי ההון הטעון הסבר עומד על סך של
2 477,406 ש"ח.
3 לא עלה בידי המערער להסביר את סכום הפרשי ההון הנ"ל.
4 70. לאור זאת, יש לייחס למערער את הפרשי ההון כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1)
5 לפקודת מס הכנסה. הכנסה זו תיוחס בחלקים שווים לכל אחת משנות המס
6 שבערעור.

7 71. המערער קובל כנגד חיובו בשיעורי המס המרביים הקבועים בהוראת סעיף 191ב
8 לפקודה, אולם לטרוניה זו אין מקום.
9 משנקבע כי המערער לא עמד בהוכחת מקורות גידול ההון, שעליהם כלל לא דיווח
10 בזמן אמת, צדק המשיב כאשר קבע כי בגין ההכנסות העסקיות הלא מדווחות לא
11 ניהל המערער ספרים כפי החובה המוטלת עליו (עמ"ה 522-07 סולטן יוסף נ' פקיד
12 שומה ירושלים 1 (20.12.2012) אשר אושר ב- ע"א 2388/13 סולטן יוסף נ' פקיד
13 שומה ירושלים (18.12.2014)).

14 מכאן, שהגדלת שיעורי המס החלים על המערער בשל אי ניהול פנקסים, בדיון יסודה.

השומה הכלכלית (השומה החלופית)

היחס בין שומת הפרשי הון לשומה הכלכלית

17 72. המשיב ערך למערער שומה ראשית המבוססת על הפרשי הון בסכום של 477,406
18 ש"ח וכן שומה חלופית המבוססת על תחשיב כלכלי לפיה נקבעה למערער תוספת
19 הכנסה בסכום של 502,233 ש"ח.
20 ככלל, אין מקום להידרש לביקורת שיפוטית על שומה חלופית משאושרה השומה
21 העיקרית וניתן היה לעצור את הדיון בנקודה זו (ראו, למשל, עמ"ה (מחוזי תל אביב-
22 יפו) 1168/01 כדורי דוד נ' פקיד שומה כפר-סבא (31.05.2004)).

23 73. עם זאת, השומה "החלופית" שהוציא המשיב מהווה, מבחינה מהותית, נדבך נוסף
24 להוכחת גרסתו כי למערער היו בשנות המס הכנסות עסקיות בלתי מדווחות.
25 במובן זה, השומה "החלופית" לא באה במקום השומה העיקרית אלא בנוסף לה,
26 והיא מהווה מעין מבחן נוסף לבדיקת התוצאות המתקבלות משומת הפרשי הון
27 ונועדה להעמיד לה בסיס נוסף.
28 בעוד שהשומה העיקרית, המבוססת על הפרשי הון, מניחה כי ההסבר לגידול בהון
29 ולהוצאות המחייבה נעוץ בהכנסות בלתי מדווחות של המערער, באה השומה
30 "החלופית" ומבססת מסקנה זו בבדיקה כלכלית של נתוני העסק ושיעור הרווח
31 הגולמי, בבדיקה שנועדה לאשר כי אכן היו למערער הכנסות בלתי מדווחות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

74. ייאמר מיד, כי אין הכרח בזהות מוחלטת בתוצאות על פי שתי השומות שכן, בסופו של דבר, שתי השומות אינן מבוססות על הנהלת חשבונות מדוייקת אלא נערכות על פי מיטב השפיטה ומבוססות על אומדן והערכה ועל נתונים סטטיסטיים, על לוחות מחייה ועל מדגמים (ע"א 647/79 אפרים עיוון נ' פקיד שומה לגבייה מיוחדת, פ"ד לה(4) 645 (1981)).

המשיב ערך תחשיב כלכלי המבוסס על נתוני העסק של המערער, הנתמך בחוות דעת כלכלית על שיעור הרווח הגולמי בעסקים דומים אחרים, והגיע למסקנה כי יש לייחס למערער תוספת הכנסות לא מדווחות בשנות השומה בסך של 502,233 ש"ח.

כאמור, השומה הכלכלית מהווה מעין מבחן נוסף לסבירות השומה בגין הפרשי הון בסך של 477,406 ש"ח, ונועדה לתמוך בתוצאותיה, ולכן אני מוצאת לנכון לקיים בה דיון, כמפורט להלן, על מנת לבסס באמצעותה את השומה העיקרית, גם מההיבט הכלכלי.

רקע עובדתי ואופן קביעת השומה

75. המשיב קבע למערער שומה חלופית לשנות המס שבערעור המבוססת על תחשיב כלכלי שנערך בהתייעצות עם המחלקה הכלכלית ברשות המיסים.

המשיב הגיש בנוסף חוות דעת מומחה שנערכה על ידי הכלכלן מר ציון שלומי (להלן: **הכלכלן**) (נספח 10 לתצהיר המשיב).

לא צורפה חוות דעת כלכלית או תחשיב כלכלי מטעם המערער.

76. נציג המשיב ערך ביקורת בעסקו של המערער בסוף שנת 2014, ביקורת זו נערכה בשני תאריכים 20.11.2014 ו- 22.12.2014.

לעמדת המשיב ביקורת זו העלתה כי שיעור הרווח הגולמי בעסקו של המערער עמד על 26% בממוצע, מה שהוביל לתוספת הכנסה חייבת בסכום של 502,233 ש"ח.

77. למען דיוק הדברים, המשיב טען כי שיעור הרווח הגולמי הנכון בעסקו של המערער צריך לעמוד על 29%, מה שהיה אמור להוביל לתוספת הכנסה גבוהה יותר, דהיינו, סכום של 633,625 ש"ח.

המשיב הסביר (בסעיפים 39-41 לתצהירו) כי נפלה טעות בחישוב העלות המופחתת של דג הסלמון שכן הפחת חושב על ידו בטעות פעמיים באופן שהגדיל את העלות והקטין בהתאמה את שיעור הרווח ממכירת דגי הסלמון.

לפי החישוב הנכון, הרווח הגולמי בגין דגי הסלמון היה צריך לעמוד על 32%, ובהתחשב באחוז הקניות של דגי סלמון מסך הקניות של המערער (20%), הרווח הגולמי המשוקלל של דגי הסלמון היה צריך לעמוד על 6.39%.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 בכל זאת, המשיב בחר להקל עם המערער ולא תיקן את השומה בצו בעניין שיעור
2 הרווח הגולמי המשוקלל בגין דגי הסלמון והותירו על השיעור הנמוך של 3.23%
3 (במקום 6.39%).
4 לאור זאת, שיעור הרווח הגולמי הכולל על פי הצו נקבע על דרך ההקלה בשיעור של
5 26% (במקום 29%).
- 6 78. לפי דוחות המס שהגיש המערער לשנות המס 2009-2012, שיעור הרווח הגולמי
7 בעסקו עמד על 10% בשנת 2009, על 9% בשנת 2010, על 11% בשנת 2011 ועל 12%
8 בשנת 2012, ובממוצע על שיעור של 10.5%.
9 כאמור, המשיב טוען כי יש להעמיד את שיעור הרווח הגולמי על 26%, וגם זאת על
10 דרך ההקלה.
- 11 79. חישוב הרווח הגולמי בעסקו של המערער נערך על בסיס מחירי מכירה ורכישה של
12 הדגים, לאחר שהמשיב בדק איזה אחוז מ"סל הקניות" של המערער מהווה כל סוג
13 דג, ובהתחשב בשיעורי הפחת החלים על הדגים שנדגמו.
- 14 80. המשיב התבסס על מחירי המכירה שהוצגו לצד הדגים בוויטרינה בעסק ועל מחירי
15 הרכישה שתועדו בקלסר תיעוד חוץ (חשבוניות רכישה מספקי הדגים), וזאת
16 במסגרת ביקורות שערך נציג המשיב (המפקח ארו טביב) בעסק בתאריכים
17 20.11.2014 ו- 22.12.2014.
- 18 תמחור זה, תוך לקיחה בחשבון של אחוזי הפחת של הדגים, הוחל אחורנית לשנים
19 2009-2012.
- 20 81. כאן המקום לציין, כי מלכתחילה נערך המדגם על בסיס מחירי המכירה של הדגים
21 במועד הביקורת בשנת 2014 (כפי שנצפו בוויטרינה) ומחירי הרכישה של הדגים
22 בחודשים מאי-יוני 2011 לפי חשבוניות הרכישה מהספקים.
23 משהסביר הכלכלן לנציג המשיב כי לא ניתן לערוך את החישוב בהתבסס על מחירי
24 מכירה ורכישה של דגים הנלקחים משנות מס שונות, נערכה ביקורת נוספת של
25 המפקח ומחירי הרכישה של הדגים שהובאו בחשבון היו לשנת 2014 בהתאם
26 למחירים שתועדו בתיק תיעוד חוץ לאותה שנה (עמ' 47 שורות 17-13, עמ' 49 שורות
27 1-4).
- 28 82. נציג המשיב הבהיר כי לגבי שני סוגי דגים, בס ומלרוזה, נאספו הנתונים באופן שונה
29 מהדרך שתוארה לעיל (סעיפים 35-36 לתצהיר המשיב):
30 לגבי דג בס, מחירי המכירה והרכישה נקבעו על בסיס מחירי העבר, היינו, לפי
31 הנתונים שבתיק תיעוד חוץ של המערער לשנת 2011 (סעיף 35 לתצהיר המשיב, עמ'
32 49 שורות 17-16).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 לגבי דג מלרוזה, מחירי המכירה והרכישה נקבעו על בסיס מחיר המכירה שהוצג
2 בוויטרנה בשנת 2014 ועל בסיס מחיר הרכישה שצוין בתיק תיעוד חוץ של מערער
3 לחודשים מאי-יוני של שנת 2011 (סעיף 36 לתצהיר המשיב).
- 4 83. המשיב ערך בדיקה מדגמית של התפלגות נתוני הרכישה של הדגים השונים בהסתמך
5 על חשבוניות מחודשים מאי ויוני בשנת 2011.
6 נתון זה שימש את המשיב על מנת לקבוע את הרכב המכירות של כל סוג דג מסך כל
7 המכירות וזאת לצורך חישוב תרומתו של כל דג לרווח הגולמי הכולל בשנים 2009-
8 2012 (עמ' 48 שורות 23-25; נספח 7 לתצהיר המשיב).
- 9 84. את אחוז הפחת שיש להפחית מעלות רכישת הדגים קבע נציג המשיב בהתייעצות עם
10 הכלכלן.
11 שיעורי הפחת נקבעו בהתאם לסוג הדג, כדלקמן: סלמון נורבגי, פחת בשיעור של
12 20%; קרפיון, פחת בשיעור של 8%; שאר סוגי הדגים, פחת בשיעור של 6% (סעיפים
13 38-44 לתצהיר המשיב).
- 14 אחוז הפחת של דג הסלמון נקבע בביקורת שערך נציג המשיב בעסק: טרם ניקויו,
15 נשקל הדג על ידי המערער לפי משקל של 7.5 ק"ג ואילו לאחר ניקוי של הראש, הזנב
16 והבטן עמד משקל הדג על 6 ק"ג, היינו, פחת בשיעור של 20% (סעיף 38 לתצהיר
17 המשיב, נספח 8 לתצהיר המשיב).
- 18 אחוז הפחת של הקרפיון נקבע בהסתמך על שיחה שערך נציג המשיב עם ספק
19 הקרפיונים בדצמבר 2014 (נספח 8 לתצהיר המשיב). מתיעוד השיחה עולה כי
20 לקרפיונים אחוז תמותה גבוה, בשיעור של 10%, שכן הם מסופקים חיים ולעיתים
21 אינם מסתגלים למים שבחנות הדגים. לפי הספק, ניתן למכור שליש מהקרפיונים
22 שמתו בחצי מחיר, שליש מהם ברבע מחיר ואת השליש הנותר יש לזרוק לפח. שקלול
23 נתונים אלה הוביל את המשיב לקבוע כי יש להעמיד את שיעור הפחת של הקרפיונים
24 על שיעור של 8%, וגם זאת על דרך ההקלה (הסבר מפורט על דרך החישוב בסעיפים
25 41-42 לתצהיר המשיב).
- 26 85. על בסיס האמור לעיל הועמד שיעור הרווח הגולמי בעסקו של המערער על שיעור של
27 26% ונוספה למחזור המוצהר תוספת הכנסה כדלקמן:
28 115,322 ש"ח לשנת 2009; 138,032 ש"ח לשנת 2010; 119,498 ש"ח לשנת 2011;
29 129,381 ש"ח לשנת 2012. סה"כ תוספת מחזור למחזור המוצהר – 502,233 ש"ח.
- 30 86. כמו כן, בהמלצת בית המשפט (המותב הקודם – כב' השופטת מיכל אגמון-גונן),
31 הוגשה חוות דעת מומחה מטעם הכלכלן, המפרטת את אחוז הרווח הגולמי ב-13
32 עסקים, שלטענת המשיב הם בעלי מאפיינים דומים לאלו שבעסקו של המערער.
33 חוות הדעת מתייחסת גם לשיעור הפחת בגין סוגי הדגים השונים הנמכרים בעסקו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

1 של המערער. לפי חוות הדעת "הממצאים שהועלו בבדיקה של 13 עסקים מצביעים
2 על כך שהשומה שהוצאה למערער סבירה בהחלט" (סעיף 9 לחוות הדעת).

דיון והכרעה

3
4 87. לפי ההלכה הפסוקה, והדברים ידועים, אין די בתדריך כלכלי לביסוס שומה לפי
5 מיטב השפיטה (ע"א 645/86 מנהל מס ערך מוסף נ' פתאל, פ"ד מג(3) 405, 418
6 (1989)). על המשיב לבסס את השומה על נתונים ישירים הלקוחים מעסקו של
7 הנישום והרלוונטיים לשנות השומה שבדיון ועל פיהם לקבוע את הכנסתו החייבת.
8 המשיב נדרש להוציא את השומה באופן מיומן ומקצועי, תוך שהוא מבצע בדיקה
9 וחקירה בנתוני העסק, ואינו מסתפק בהשוואה לעסקים אחרים.
10 שומה הנבנית על פי נתוני העסק הספציפי עדיפה על פני שומה המבוססת על עסקים
11 דומים: "במשק קפיטליסטי תחרותי, יכולים להיות הבדלים אינדיבידואליים
12 גדולים בתוצאות העסקיות בין עסק לעסק. בין היתר בשים לב, לכשרון העסקי
13 וכישוריו המקצועיים של בעלי עסקים שונים. בתנאי המקום והזמן ובנקודת
14 הפתיחה (למשל מבחינת קיומו או אי קיומו של הון חוזר ובמידת ההזקקות למימון
15 חיצוני עם כל העלויות הכרוכות בכך)... (עמ"ה (מחוזי חיפה) 40/94 מוסקוביץ
16 שלמה נ' פקיד שומה חיפה (18.08.1998)).

17 וכן:

18 "אין במציאות עסקים זהים וקורה כי אף אם כל הנתונים האובייקטיביים שווים,
19 יתכן שבעל עסק פלוני ירוויח ובעל עסק אלמוני יפסיד, וגם כאשר שניהם מרווחים,
20 לא מן הנמנע שהרווחים לא יהיה שווים אצל שניהם" (ע"א 535/81 ממנ נ' פ"ש
21 טבריה, פד"י ל"ט (1) 757, 764 (1985) (להלן: עניין ממנ)).

22 88. למשיב סמכות להוציא שומה לפי מיטב השפיטה המבוססת על תחשיב כלכלי כאשר
23 דוחות הנישום אינם משקפים תוצאה עסקית סבירה מבחינת הרווח הגולמי המוצהר
24 בהם, וזאת גם כאשר פנקסי הנישום לא נפסלו שהרי "כל בר דעת יודע שספרים
25 יכולים להיות תקינים מבחינת צורת ניהולם, ובכל זאת כוזבים בתוצאותיהם" (עניין
26 ממנ עמ' 761).

27 89. בענייננו קיימות נסיבות מצטברות המצדיקות הוצאת שומה לפי מיטב השפיטה
28 בעילה של תוצאה עסקית בלתי סבירה.

29 90. בפתח הדברים אציין, כי אין חובה על המשיב לבסס שומה לפי מיטב השפיטה על
30 מידע מדעי מדויק ודי בכך שיראה כי השומה עומדת במבחני סבירות והגיון
31 מקובלים המניחים את הדעת (ראו, ע"א 4230/00 רצון נ' פקיד שומה נתניה, פסקה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 6 (2003); עמ"ה (מחוזי חיפה) 497/03 **סעאבנה יוסף ח'אלד נ' פקיד שומה חדרה**
2 ((14.08.2007)).
- 3 91. ראשית, בל נשכח שנמצאו הפרשי הון בהשוואת הצהרות ההון שהגיש המערער.
4 משלא סיפק המערער הסבר מניח את הדעת להפרשי הון אלה, היה רשאי המשיב
5 להניח שהמערער לא מדווח על מלוא הכנסותיו. המשיב תמך הנחה זו בתחשיב
6 כלכלי ממנו עולה כי הרווח הגולמי בעסקו של המערער אכן גבוה מהמוצהר על ידו,
7 מה שמלמד כי המערער לא דיווח על מלוא הכנסותיו.
8 שנית, המשיב היה רשאי לקבוע כי ההכנסות שדווחו על ידי המערער אינן סבירות.
9 המערער הצהיר על הכנסות שנתיות ממוצעות בסכומים של כ- 25,000 ש"ח לשנה
10 כאשר הוא מפרנס ארבעה ילדים קטינים הסמוכים על שולחנו. גם לפי חוות דעת
11 המומחה שהציג המשיב הרווח הגולמי בעסקו של המערער אינו סביר ביחס לרווח
12 הגולמי בעסקים דומים אחרים.
13 שלישית, המערער טען כי הרוויח פחות מ-100 ש"ח ליום וכי הוא גורר חובות ישנים
14 (עמ' 36 שורות 28-32). טענה זו מוקשית, שהרי אין דרכם של אנשים לנהל עסקים
15 מפסידים לאורך תקופה ממושכת.
- 16 92. משמצאתי כי ניתן היה להוציא שומה על בסיס תחשיב כלכלי בעילה של תוצאה
17 עסקית בלתי סבירה, נותר לבחון את סבירותו של התחשיב שערך המשיב והאם ניתן
18 לבסס עליו את השומה. כפי שנראה להלן, התחשיב שערך המשיב אינו חף מטעויות.
- 19 93. המשיב טוען כי אין פסול ביישום הממצאים של שנת 2014 על שנות המס שבשומה
20 (2009-2012), וזאת על אף שקיימים "הפרשים" בין השנים ("כמובן שיש הפרשים",
21 עדות המפקח, עמ' 47 שורה 13).
- 22 לשיטת המשיב, המערער דיווח בכל שנות השומה על אחוז רווח גולמי דומה
23 (בסביבות 10%) ומכאן, שעל פי דיווחי המערער עצמו, אין הבדל בין שנות השומה
24 (2009-2012) לשנת הביקורת (2014), שכן העסק פעל במתכונת דומה במשך השנים
25 (עמ' 65 שורות 1-2). לכן, אין פסול בכך שהמשיב החיל את נתוני שנת הביקורת על
26 השנים שבמחלוקת.
- 27 94. לעומת זאת, המערער טוען כי המשיב ערך מדגם מצומצם, שטחי ולא מייצג
28 שמתחשב בפרמטרים חלקיים בלבד ולכן לא ניתן להסיק ממנו מסקנות לשנות
29 השומה. המערער מביא לתמיכה בטענתו את הפסיקה בעניין ע"מ (מחוזי ירושלים)
30 58712-01-13 **סעדי אבו מיאלה נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים** (11.12.2014) ו-ע"א
31 300/85 **סופר אחים בן דוד נ' מנהל המכס והבלו**, פ"ד מא(3) 411 (1987) (סעיף 18ח
32 לסיכומים).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

1 עוד טוען המערער כי חלו שינויים באופיו של העסק ולכן לא ניתן ללמוד מהנתונים
2 שנאספו בשנת 2014 על שנות המס שבמחלוקת. למשל, רוב הדגים שנרכשו בשנות
3 המס שבמחלוקת היו דגי קרפיון שנרכשו כדגים חיים. בדגים אלה היה שיעור גבוה
4 של תמותה ושל פחת שהמשיב לא התחשב בו (המערער טוען לשיעור פחת של 20%-
5 80%, עמ' 26 שורות 16-25). לעומת זאת, בשנת 2014 דגי קרפיון כבר לא נמכרו
6 כדגים חיים, עובדה שהקטינה את שיעור הפחת באותה שנה (עמ' 25 שורות 24-25,
7 עמ' 27 שורות 4-7).

8 כמו כן, בשנת 2014 שיטת האריזה של הדגים השתנתה באופן שהקשה על גניבות של
9 ספקים (עמ' 29 שורות 22-29) ובנוסף, נתקבלו יותר הזמנות טלפוניות בעקבות
10 עבודות הרכבת הקלה והעדר נגישות של לקוחות לחנות (עמ' 31 שורות 22-27).

11 לאור ההבדלים בין התנהלות העסק בשנת 2014, שנת הביקורת, לעומת שנות המס
12 הנדונות, המערער טוען כי לא ניתן להסתמך על שנת הביקורת כבסיס לקביעת הרווח
13 הגולמי של העסק בשנות השומה הנדונות.

14 95. אכן, הצדק עם המערער כי, חתירה לגביית מס אמת מחייבת כי חישוב השומה
15 יתבסס על הנתונים הישירים של פעילות העסק בשנות המס הרלוונטיות.

16 מתוך חתירה לגביית מס אמת עדיף היה כי הנתונים לגבי הפעילות העסקית של
17 המערער בשנות המס 2009-2012 הם שיהוו את הבסיס לחישוב ההכנסה החייבת
18 שלו באותן השנים.

19 עם זאת, היות שהשומה החלופית מהווה אך שומה תומכת לשומה העיקרית (שומת
20 הפרשי ההון), לא מצאתי אותה בלתי סבירה רק בשל העובדה שהמשיב ערך את
21 המדגם לפי נתוני המכירה והרכישה של דגים בשנת 2014 והסיק מהם מסקנות לגבי
22 שנות המס הנדונות 2009-2012 (עמ"ה (מחוזי ירושלים) 3013/96 **קלוד רפאל נ'**
23 **מדינת ישראל – פקיד שומה ירושלים** (22.12.1999)).

24 96. לפי הדיווחים של המערער, הרווח הגולמי שלו בכל שנות השומה עמד בממוצע על
25 שיעור של 10.5% ולא השתנה באופן משמעותי כך שניתן להניח, בהעדר הסבר אחר
26 מטעם המערער, כי גם הרווח הגולמי בשנת 2014 אינו רחוק באופן משמעותי מהרווח
27 הגולמי בשנות השומה (עמ' 69 שורות 1-5).

28 97. עם זאת, אני מוצאת לציין כי בכל הנוגע לדג הבס, המשיב הסתמך על מחירי **מכירה**
29 ורכישה של שנת 2011, המתועדים בתיק תיעוד חוץ של המערער. ביחס לדג זה
30 המשיב לא הסתמך על מחירי המכירה שנלקחו מהוויטרנה בעסק במועד הביקורת
31 בשנת 2014.

32 יש בכך ללמד כי למשיב הייתה גישה לנתוני מכירות הדגים בשנת 2011, ולא ברור
33 מדוע לא עשה בהם שימוש גם ביחס לשאר הדגים שבמדגם, על מנת שהשומה תשקף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 את הרווחים האמיתיים שהופקו בשנות המס שבמחלוקת. המשיב לא הציג הסבר
2 מדוע היה מנוע מעשות כן.
- 3 98. זאת ועוד, המשיב טוען כי היה רשאי להסתמך על נתוני שנת 2014 משום שהמערער
4 עצמו דיווח על רווח גולמי זהה בשנות השומה: "מסתכלים על הדוחות שלו מ-2009,
5 2010, 2011, 2012, הוא מדווח בסביבות 10 אחוז, זה בעצם משדר לנו שהעסק כרגיל
6 כל השנים האלה" (עמ' 65 שורות 1-2).
- 7 לפי עמדת המשיב, אף אם תתקבל טענת המערער כי חלה עלייה בנתוני מכירת
8 הדגים בשנת 2014, מהטעמים שפורטו לעיל, יש לקבוע כי חלה עלייה בהתאמה גם
9 בנתוני רכישת הדגים, שכן הרווח הגולמי נותר זהה.
10 טענה זו של המשיב מעוררת קושי.
- 11 העובדה שלא חל שינוי ברווח הגולמי במהלך שנות השומה אינה מלמדת בהכרח כי
12 רווח זה נותר גם בשנת 2014. היה על המשיב לבסס את טענתו זו, למשל, על ידי
13 הצגת דיווחי המערער לשנת 2014, דבר שיכול היה לעשות ללא קושי.
- 14 כפועל יוצא, טענת המשיב כי העסק לא שינה את מתכונת רווחיו לאורך שנות
15 השומה ועד מועד הביקורת, נותרה לא מבוססת (וראו עדות המערער כי חל שיפור
16 בתוצאות העסקיות לאחר שנות השומה – "...החשבון שלי היום קצת יותר מאוזן
17 מהשנים הקודמות, קצת יותר מאוזן" (עמ' 13 שורות 25-26)).
- 18 99. גם אם הייתי מניחה שהרווח הגולמי בשנת הביקורת היה בשיעור דומה לרווח
19 המדווח בשנות השומה, בכל הנוגע לדג המלרוזה המשיב עשה שעטנו נתונים כאשר
20 התבסס על נתוני המכירה של הדג משנת 2014, מחד גיסא, אך על נתוני הרכישה של
21 הדג משנת 2011, מאידך גיסא.
- 22 נציג המשיב אישר בעדותו כי קבע את אחוז הרווח הגולמי ביחס לדג המלרוזה
23 בהסתמך על מחירי המכירה משנת 2014 ומחירי הרכישה משנת 2011 וזאת על אף
24 שהכלכלן אמר לו במפורש שלא לערוך את השומה בדרך זו: "לקחתי מחירי מכירה
25 של היום עם מחירי עבר אז הכלכלן תיקן אותי, אמר גשו לחנות ותקבל ממנו נכון
26 להיום לשנת 2014, יש מחירי רכישה להיום והרווח הגולמי הוא נכון להיום, מכאן
27 אני משליח על העבר, זאת הפרקטיקה" (עמ' 47 שורות 14-17).
- 28 100. בנוסף לכך, המשיב לא צרף את החשבונות עליהן הסתמך בקביעת מחירי הרכישה
29 של הדגים בשנת 2014. המשיב אף לא הציג את מחירי המכירה של הדגים כפי
30 שהופיעו בוויטרינה בחנות המערער לטענתו. המשיב לא הציג רישום או חישוב חלופי
31 המסביר כיצד קבע את מחירי הרכישה של הדגים בשנה זו, עובדה המקשה על אימות
32 הנתונים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 מן הראוי היה שהמשיב יציג את התמונה המלאה ולא יצפה כי תחשיבו המבוסס על
2 מחירי הרכישה של הדגים בשנת 2014 יתקבל כ"כזה ראה וקדש" (ראו סעיף 18
3 לסיכומי המערער).
- 4 101. בכל הנוגע לחוות הדעת של המשיב, שהובאה בתמיכה לתחשיב הכלכלי, לא מצאתי
5 בה הסבר על טיב העסקים המבוקרים ולא ניתן לדעת באיזה אופן הם דומים לעסקו
6 של המערער, מבחינת גודלם, כמות העובדים, מיקומם הגיאוגרפי וכיו"ב. אף אם
7 אניח כי חוות הדעת מבוססת על ביקורות שנעשו בעסקים דומים לעסקו של המערער,
8 לא ניתן להתעלם מכך שהביקורות נעשו בשנים מאוחרות לשנות השומה הנדונות
9 בערעור.
- 10 102. אין צורך להכביר במילים עד כמה חשובה אמינותה של הביקורת ועד כמה נדרש
11 המשיב לעשותה בְּשׂוּם שְׂכָל ובדקדוק. אין הצדקה לטעויות בשומת המשיב, לא לרעת
12 הנישום ולא לטובתו. אמון הציבור ברשויות המס מחייב את המשיב להקפיד הקפדה
13 יתירה בביסוס שומותיו והחלטותיו. הדברים ברורים ואין צורך להתעכב על
14 ההשפעה, לעיתים הדרמטית, שיש להחלטות המשיב על חייהם של נישומים.
- 15 103. לפי ההלכה הפסוקה, בעריכת שומה לפי מיטב השפיטה, בנסיבות בהן **פנקסי**
16 **הנישום אינם נפסלים**, צריך פקיד השומה לנקוט משנה זהירות לצורך ביסוס
17 החלטתו כי הכנסת הנישום אינה סבירה; בנסיבות אלה נדרשת חקירה מעמיקה
18 בנתוני העסק, בין האובייקטיביים ובין הסובייקטיביים (ראו, ע"א 8945/06 **דניאל**
19 **בוסקילה נ' מדינת ישראל - מנהל מע"מ באר שבע** (16.03.2010); ע"א 300/85 **סופר**
20 **אחים בן דוד נ' מנהל המכס והבלו**, מא(3) 411 (1987); עמ"ה (מחוזי באר שבע)
21 523/01 **מורביס בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון** (6.08.2007); עמ"ה (מחוזי באר שבע)
22 21/94 **לנולד בע"מ נ' פקיד שומה** (26.07.1998). (○)
- 23 104. על אף כל זאת, יש לזכור כי בענייננו השומה החלופית נועדה לתמוך בשומה
24 העיקרית ולבסס את מסקנותיה על פי מבחן נוסף. המשיב לא התיימר לערוך שומה
25 מדויקת, אלא שומה על דרך האומדנא לאחר שמצא כי בידי המערער הפרשי הון
26 בלתי מוסברים.
- 27 לאור זאת, לא מצאתי כי הפגמים שנמצאו בתחשיב הכלכלי של המשיב יורדים
28 לשורש השומה העיקרית ומשנים באופן מהותי מתוצאתה, אולם יש מקום לתת
29 לפגמים אלה ביטוי הולם בפסיקת ההוצאות בהליך.
- 30 105. בסיכומו של דבר, ולמרות הפגמים שנפלו בתחשיב הכלכלי של המשיב, לא מצאתי כי
31 הוא בלתי סביר באופן שאינו יכול להוות תמיכה בתוצאה של השומה העיקרית.
32 אסביר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 א. למרות שמחירי הרכישה והמכירה של הדגים נלקחו משנה המאוחרת לשנות
2 המס הנדונות, הנתונים נלקחו מתוך עסקו של המערער עצמו.
3 **המערער לא הציג תחשיב חלופי לתחשיב המשיב ולא הציג חוות דעת כלכלית**
4 **מטעמו.** בהתחשב בעובדה שהמידע הנוגע לעסקו מצוי בידיעתו ויתרונו הראייתי
5 על פני המשיב ברור מאליו, יכול היה המערער להציג נתונים המאשרים את
6 טענתו כי הרווח הגולמי בשנת 2014 היה שונה מזה שבשנות השומה באופן שלא
7 ניתן היה להסתמך עליו בתחשיב הכלכלי. מחדלו של המערער מלמד כי אילו היה
8 מציג את הנתונים, הם היו פועלים לרעתו, ולכן נמנע מהצגתם (השוו, ע"א
9 548/78 שרון נ' לוי, פ"ד לה(1) 760, 736 (1980); ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות
10 בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 34 (26.8.2014)).
- 11 ב. הנתונים על פיהם חושבה התפלגות המכירות של הדגים נלקחו מנתוני סל
12 הקניות של שנת 2011, שנכללת בין שנות המס שמחלוקת. לפי זה, אחוז
13 הקרפיונים מתוך סל הקניות היווה 12% בלבד, מה שתומך במסקנה, שאף אם
14 היו שינויים בנתוני המכירה של דגי קרפיון בשנות המס שבשומה (לעומת שנת
15 2014), מדובר בשינוי יחסית זניח שאין בו להשפיע באופן מהותי על השומה.
16 גם כאן, ככל שהמערער סבר כי חודשים מאי-יוני בשנת 2011 אינם מייצגים
17 נכונה את התפלגות הסחורה בעסקו, הוא היה רשאי להציג בפני בית המשפט
18 אחוז שונה, על מנת לבסס את טענתו כי היה מקום לייחס למכירת דגי הקרפיון
19 אחוז גבוה יותר מתוך סך מכירותיו, ובהתאם פחת גדול יותר בשל תמותה
20 וקלקול של דגים אלה. המערער לא עשה זאת ואין לו אלא להלין על עצמו.
- 21 ג. לגבי רוב רובם של הדגים שנדגמו, התחשיב בוצע על בסיס נתוני מכירה ורכישה
22 של אותה שנה, שנת 2014. רק לגבי דג המלרוזה הוצלבו נתוני המכירה (2014)
23 והרכישה (2011) אולם דג זה מהווה רק 2% מסל הקניות של המערער ולכן אין
24 בו להשפיע באופן מהותי על תוצאות השומה.
- 25 ד. אחוזי הקניות של הדגים נקבעו לפי הנתונים של חשבונות מאי-יוני של שנת
26 2011 כך שבכל הנוגע להרכב המכירות של כל סוג דג מסך כל המכירות, דבר
27 שהשפיע גם על הרווח הגולמי המשוקלל, ביסס המשיב את התחשיב על נתונים
28 מהשנים הרלוונטיות לשומה.
- 29 ה. עריכת התחשיב על הצד המקל מקזזת את הפגמים שנפלו. למשל, המשיב העמיד
30 את אחוז הרווח הגולמי על שיעור של 26% למרות שלטענתו היה צריך לקבוע את
31 הרווח הגולמי בשיעור של 29% וכך עולה גם מחוות דעת המומחה של המשיב
32 שבחנה עסקים דומים אחרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 83% המשיב לא זקף לחובת המערער את העובדה שהמדגם נערך על בסיס של 83%
2 (מה שאמור היה להגדיל את הרווח המשוקלל) שכן דגים שונים בשיעור של 17%
3 כלל לא השתתפו במדגם.
- 4 106. המערער מוסיף וטוען כי, לצורך חישוב הפחת, המשיב לא לקח בחשבון את הפחת
5 שנגרם כתוצאה מקלקול הדגים עקב הפסקות חשמל ואורך חיי מדף קצרים (חמישה
6 ימים בדגים טריים) (סיכומי המערער סעיף 18ז). בנוסף, המשיב לא לקח בחשבון את
7 הגניבות שהיו בעסק, הן של ספקים והן של לקוחות, וגם לא את ההנחות שנהג לתת
8 ללקוחות השונים.
- 9 107. דא עקא, שהמערער לא הביא אף לא ראיה אחת לרפואה לביסוס טענותיו ולכן לא
10 ניתן לסייע לו.
- 11 המערער טוען כי סבל מגניבות חוזרות ונשנות של דגים אך לא הציג ולו תלונה אחת
12 שהגיש למשטרה (עמ' 31 שורה 10).
- 13 המערער טוען כי נאלץ להשמיד דגים בגלל תמותה, קלקול וכיו"ב אולם לא המציא
14 לכך תיעוד ואישר כי לא מילא טופס השמדת מלאי כנדרש (מש/1): "**כשאתה**
15 **משמיד מלאי בחנות אתה ממלא פרוטוקול השמדת מלאי כמה מלאי הושמד? ת.**
16 **לא ידעתי שאני צריך...**" (עמ' 28 שורות 29-32).
- 17 המערער טוען כי היה מקום להתחשב בהנחות שנתן ללקוחות אולם מעבר לעדותו
18 בעניין לא הציג שום ראיה חיצונית, למשל, קבלה על תשלום מופחת לעומת המחיר
19 המוצג בוויטרינה (עמ' 33 שורות 5-9).
- 20 המערער טוען כי היו הפסקות חשמל בעסק שגרמו לקלקול של מכוונות החמצן אולם
21 לא תמך טענה זו בראיות (עמ' 34 שורות 1-4).
- 22 לו סבר המערער כי מחירי המכירה של הדגים בשנת 2014 אינם משקפים את
23 המחירים בשנות השומה ואינם לוקחים בחשבון את העובדה שנהג לתת הנחות
24 ללקוחותיו, היה רשאי להציג קבלות המעידות על הנחות. גם אם אניח כי עסק
25 המערער הוא מהסוג שנהוג לתת בו הנחות, המערער לא הציג אף לא קבלה אחת
26 המעידה על מתן הנחה מהמחיר שהוצג בוויטרינה, לא בשנים הרלוונטיות לשומה
27 וגם לא בשנת 2014.
- 28 108. בכל הנוגע לשיעור הפחת שנקבע לדג הסלמון, המשיב קבע שיעור פחת של 20%
29 בהתבסס על בדיקה אחת בלבד (סעיף 38 לתצהיר המשיב, נספח 8 לתצהיר המשיב).
30 לפי חוות הדעת הכלכלית שהגיש המשיב, שיעור הפחת על דגי סלמון החתוכים
31 כ"פילה" עומד על שיעור של 37% ולגבי דגי סלמון החתוכים כ"פרוסות" עומד על
32 שיעור של 20%.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

1 לא מצאתי כי יש בנתון זה כדי להשפיע באופן מהותי על תוצאות השומה, הן מן
2 הטעם שלא הוברר מה התפלגות המכירות בין סלמון פילה לסלמון פרוסות והן מן
3 הטעם שהמשיב ממילא הקל עם המערער במתן פחת בשיעור של 6% לשאר הדגים
4 למרות שלא הוכח כי קיים בגינם פחת של חיתוך וניקוי (וראו סעיף 8 לחוות הדעת
5 לפיו, למרבית הדגים אין פחת חיתוך וניקוי מכיוון שהלקוח משלם על משקל הדג
6 ברוטו לפני חיתוך וניקוי). ממילא, לא הוצג בפני מחיר המכירה של דג סלמון פילה
7 כך שלא ברור מה ההשפעה של פחת מוגבר על תוצאת השומה.
8 109. המשיב תמך את קביעתו בעניין שיעור הרווח הגולמי בחוות דעת מומחה המבוססת
9 על ביקורת בעסקים בעלי מאפיינים דומים לזה של המערער. כפי שהצהירה נציגת
10 המשיב, שנכחה בדיון ההוכחות, "הביקורות נערכו באזורים דומים מאוד לעסק
11 הספציפי" (עמ' 69 שורות 24-25).
12 מסקנת חוות הדעת היא כי הרווח הגולמי שנקבע בשומה הוא "סביר בהחלט" (סעיף
13 12 לחוות הדעת).
14 אין חולק כי תחשיב כלכלי המבוסס על נתוני העסק עצמו עדיף על פני חוות דעת
15 כלכלית או תדריך כלכלי המבוססים על ביקורת בעסקים אחרים. כידוע, עסקים
16 בעלי מאפיינים דומים עשויים להגיע לשורת רווח שונה, שכן קיימים פרמטרים
17 רבים, סובייקטיביים ואובייקטיביים, המשפיעים על התוצאות העסקיות של
18 העסקים. לכן, ההסתמכות על רווח גולמי בעסק אחד, לצורך הסקת מסקנות על
19 הרווח הגולמי בעסק אחר, צריכה להיעשות בזהירות רבה.
20 בענייננו, חוות הדעת הכלכלית אינה עומדת בפני עצמה אלא נועדה לתמוך ולבסס
21 את המסקנות העולות מהתחשיב שערך המשיב בנוגע לנתוני העסק עצמו, והיא אכן
22 תומכת במסקנות אלה.
23 110. **לסיכום חלק זה:**
24 התחשיב הכלכלי מבוסס על מדגם שנערך על פי נתוני עסקו של המערער.
25 אף על פי שהתחשיב נערך על פי נתונים של שנה המאוחרת לשנות המס שבמחלוקת
26 ואף על פי שנפלו בו פגמים, מלוא הנתונים הרלוונטיים על עסקו היו מצויים בידיעת
27 המערער, ולו סבר כי ניתן היה להפריך באמצעותם את תחשיב המשיב, היה יכול
28 לעשות בהם שימוש ואף אחד לא מנע זאת ממנו. המערער בחר שלא להציג תחשיב
29 חלופי או חוות דעת כלכלית מטעמו ולכן לא עלה בידו לסתור את ממצאי המשיב.
30 המערער לא הצליח להוכיח את טענותיו כנגד שומת המשיב החלופית בראיות
31 חיזוניות, מלבד עדותו שלו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 אפריל 2018

ע"מ 15-01-50921 קצב נ' פקיד שומה גוש דן

1 כפועל יוצא מכל האמור לעיל, אני בדעה כי התחשיב הכלכלי שערך המשיב לצורך
2 קביעת הרווח הגולמי בעסקו של המערער הוא סביר ומספק על מנת לתמוך בשומה
3 העיקרית המבוססת על הפרשי הון.

סוף דבר

4
5 111. אני קובעת כי תוספת ההכנסה שיש לזקוף למערער תעמוד על סך של 477,406 ש"ח
6 לפי שומת הפרשי הון ולא על סך של 502,233 ש"ח לפי התחשיב הכלכלי.
7 הכנסה זו תיחשב כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה ותייחס באופן
8 שווה לכל אחת משנות המס מושא הערעור. בנוסף תחול הוראת סעיף 191ב לפקודה.
9 112. לאור הפגמים שנפלו בשומה ובתחשיב הכלכלי מטעם המשיב, כמפורט לעיל, לא
10 ראיתי לפסוק לו הוצאות משפטיות.

11
12
13
14
15
16
17
18
19
20

ניתן היום, כ"ה ניסן תשע"ח, 10 אפריל 2018, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

21
22
23
24
25
26
27