



## בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

### המערער

סולטן יוסף  
ע"י ב"כ עו"ד יעקב קסטל

נגד

### המשיב

פקיד שומה ירושלים 1  
ע"י ב"כ עו"ד רועי כהן  
מפרקליטות מחוז ירושלים, אזורי

## פסק-דין

### עיקר המחלוקת

1. המערער החזיק בשנים הרלבנטיות לערעור ב-99% מהמניות בחברות - י-ם סולטן אנרגיה בע"מ (להלן: "חברת סולטן") ואלעד שמנים ודלקים בע"מ (להלן: "חברת אלעד"). המערער ניהל את חברת סולטן שעסקה בשיווק ובהובלת דלקים בסיטונאות ובקמעונאות. חברת אלעד הפעילה שתי תחנות דלק, והמערער משך ממנה משכורות.

בהשוואת הון לתקופה 31.12.96-31.12.02, גילה המשיב גידול הון בלתי מוסבר והוציא שומה שבה יוחסו הפרשי ההון דווקא לשלוש השנים האחרונות 2000-2002, השנים "הפתוחות". המערער טען, כי גידול ההון צמח בשנים "הסגורות" 1999-1997, ולכן לא ניתן לחייבו במס ולחלופין יש לחייבו במס רק על חלק יחסי של ההכנסה אותה יש לחלק באופן שווה על כל שנות תקופת השוואת ההון, ולחייבו במס אך ורק על ההכנסה בשנים הפתוחות.

2. הטענה הראשונה של המערער, היא כהגדרתו, טענה עובדתית. לשיטתו הוכיח המערער בראיותיו, כי גידול ההון התגבש בשנים הסגורות.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

הטענה השנייה היא כהגדרתו, טענה משפטית המאמצת את האסכולה המשפטית לפיה בהעדר ראיות לסתור יש לייחס את הפרשי ההון באופן שווה לכל שנות השומה ולא רק לשנים הפתוחות.

### האיחור בהגשת הצהרת ההון השנייה

3. הצהרת ההון השנייה נתבקשה על ידי המשיב ביום 1.2.2003 ובהתאם לסעיף 135 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), היה על המערער להגישה תוך 120 ימים, קרי עד ליום 1.6.2003. לבקשת המערער, ניתנו לו אורכות להגשת הצהרת ההון עד ליום 31.12.2003. חרף הארכות החוזרות ונשנות, לא הגיש המערער את הצהרות ההון במועד. בעקבות מחדלו של המערער באי הגשת הצהרת ההון, שלח המשיב למערער "הודעה לפני הטלת קנס מנהלי", ורק לאחר שליחת הודעה זו, באיחור של 20 חודשים מאז המועד המקורי להגשת הצהרת ההון ובאיחור של למעלה משנה וחודשיים מהמועד לאחר הארכה, הגיש המערער ביום 02.02.2005 את הצהרת ההון.

4. לשיטת המשיב, לעובדת האיחור יש משמעות רבה. ב"כ המשיב הדגיש, כי בהתאם למועדי הגשת הדוחות של המערער לשנות המס הרלוונטיות לשומה, עולה כי במידה והמערער היה מגיש את הצהרת ההון במועד שנתבקש, מירב שנות המס שבין הצהרות ההון היו שנים פתוחות וניתן היה לפתוח את שנת 1997 על פי סמכות המנהל בסעיף 147 לפקודה. השומה עפ"י מיטב השפיטה לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה הוצאה למערער ביום 27.12.2005, היינו באותה שנת מס בה הוגשה הצהרת ההון השנייה. לו היה המערער מגיש את ההצהרה במועד, היה סיפק בידי המשיב להוציא את השומה במהלך שנת 2003, ואז השנים 1998-1999 עדיין היו שנים פתוחות.

### עמדת הפסיקה בשאלת ייחוס ההכנסה לשנים הסגורות

5. הפסיקה עסקה לא מעט בשאלה, האם נכון לחלק את הפרש ההון באופן שווה לכל שנות ההפרש. בע"א 552/02 איתן חנני נ. פקיד שומה חיפה (18.4.05) (מסים) קבע כבוד השופט מ חשין (בדימוס), כי



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

**"בהיעדר ראיות סותרות יש לייחס את הפרש ההון באופן שווה לכל שנות ההפרש, גם אם שנים סגורות הן".**

ברם, אין זו הגישה הרווחת בפסיקה. בפסק דינו סקר כבוד השופט חשין את שתי הגישות שהסתמנו בפסיקה לעניין ייחוס גידול ההון. **האחת**, כי יש לייחס את הפרש ההון באופן שווה לכל שנות ההפרש, גם אם שנים "סגורות" הן. **השנייה**, כי בהיעדר ראיות מיוחדות יש לייחס את כל ההכנסה לשנים ה"פתוחות" בלבד. בגישה השנייה תומך המשיב והיא על פי כבוד השופט חשין (שם), הגישה הרווחת בפסיקה (פסיקה 17 לפסק-הדין). יש לציין, כי בפסק דין חנני הנ"ל, הופעלה הגישה האחרת כאשר הובהר כי נתקיימו נסיבות מיוחדות המצדיקות ייחוס חלק מהפרש ההון לשנים הסגורות, והן כי פקיד השומה עצמו ייחס את ההפרש בגלגול הראשון לכל השנים באורח שווה.

6. בע"א 9652/05 רונן פרוינד נ. פקיד השומה תל-אביב (7.8.08) עמדה כבוד השופטת א' חיות (דעת הרוב) על מהות הנטל המוטל על הנישום המבקש לשכנע, כי הכנסתו נצברה בשנים "סגורות", וקבעה בין-השאר, כי

**"בנסיבות שנוצרו, ובייחוד נוכח העובדה כי בינתיים 'נסגרה' שומת המס לשנת 1992, מוטל על המערער הנטל להצביע על מועד היווצרות ההכנסה הלא מדווחת וערפל, ככל שנותר בעניין זה, צריך שיפעל לחובתו... המערער בחר שלא להציג ראיות כלשהן באשר למקור הכספים שהזרים לחברת ט.ר.ת וזאת משום שלאורך כל ההליכים עד שלב הערעור דבק בגרסה עובדתית שקרית לפיה אין מדובר כלל ביתרה העומדת לזכותו בחברת ט.ר.ת או בכספים שהזרים אליה. משזהו קו ההגנה בו נקט המערער נראה לי מן הטעמים שפרטתי כי אין לאפשר לו בשלב הערעור לאמץ גרסה עובדתית שונה ולטעון עתה כי הכספים שהזרים לחברת ט.ר.ת מקורם בהכנסות בלתי מדווחות שנוצרו אצלו בשנת 1992.**



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

מסקנה זו מתבקשת ביתר שאת נוכח העובדה בינתיים  
"נסגרה" כאמור השומה לשנת 1992 וגישה אחרת  
תאפשר למערער להינות מפרי מעלליו ולצאת פטור בלא  
כלום אף שהעלים הכנסות ונקט קו הגנה שקרי עד שלב  
הערעור. תוצאה כזו היא בעיני בלתי רצויה ואינה  
מתיישבת עם תכליתם של דיני המס ועם מדיניות  
משפטית ראויה".

עולה מדברים אלה, כי הנטל על הנישום להוכיח מקור הכספים ומועד היווצרות  
ההכנסה, ו"ערפל" ככל שנותר בעניין זה, פועל לחובתו. הצעד המתבקש הבא הוא  
בחינת השאלה, האם הראיות שהעמיד המערער להוכחת הטענה שהכנסות שלא  
דווחו צמחו בשנים הסגורות, עומדות בנדרש ע"פ פס"ד פרוינד.

### האם הוכח כי הפרשי ההון התגבשו בשנים הסגורות

7. המערער טען, כי הוכיח שהפרשי ההון התגבשו בשנים הסגורות ועשה זאת באמצעות  
הגשת בדיקת רואה החשבון שלו, עמוס חסון, שהגיש לעניין זה הצהרת הון  
רטרואקטיבית- תצהיר ובו פירוט הונו ליום 31.12.99. עפ"י התצהיר, סך כל ההון  
לסוף 1999 הוא 3,950,953 ש"ח, דהיינו ההון גדול מההון ליום 31.12.02 מאחר שההון  
שהוצהר לסוף 2002 עמד על 3,489,027 ש"ח. מסקנת רואה החשבון, היא שגידול  
ההון התגבש בין השנים 1996-1999 ולא הייתה הכנסה לא מדווחת בשנים 2002-  
2000.

8. בחינת נקודת המוצא בתצהירו של חסון, מלמדת שלשיטתו די כי רכישות הנכסים  
באופן פורמאלי או הזרמת כספים בוצעו בשנים הסגורות כדי לשמש הוכחה לכך  
שההון גדל בשנים אלו. גישה זו בעייתית, והיא נכנסת לגדר הדברים שנאמרו באותו  
הקשר ע"י כבוד השופטת חיות בעניין רונן פרוינד –

"לטעמי העובדה שהמערער הזרים לחברת ט.ר.ת.  
כספים בשנת 1992 אינה מחייבת מסקנה אחת ויחידה  
לפיה הכספים שהזרים נובעים מהכנסה חייבת שנוצרה  
קודם למועד ההזרמה, אם כי זוהי כמובן אחת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

האפשרויות. כך בהחלט יתכן כי הון בלתי מוסבר יצטבר בידי נישום בשנה פלונית אף שההכנסה הבלתי מדווחת שבאמצעותה נצבר אותו ההון טרם נצמחה לו. טלו לדוגמא נישום הרוכש מכונות או ציוד לעסקו בשנה פלונית ומממן את הרכישה בהלוואות או באשראי שקיבל, אותם הוא פורע מהכנסותיו לאחר מועד הרכישה ולאורך מספר שנים, או טלו נישום אחר המזרים בשנה פלונית כספים לעסקו... מהלוואה שנטל, אותה הוא פורע מהכנסותיו לאחר מועד ההזרמה לאורך מספר שנים... כל שברצוני לומר הוא כי העובדה שהוזרם כסף או נרכש נכס בשנה פלונית אין בה בהכרח משום ראיה חלוטה לכך שההכנסה הבלתי מדווחת המיוחסת לנישום נוצרה אף היא במועד ביצוע ההזרמה או הרכישה כאמור, ואין לשלול בהקשר זה אפשרויות נוספות כגון אלה המפורטות לעיל".

משמע, מועד הזרמת הכספים אינו מלמד על מועד השגת ההכנסה, ולכן הצבעה על הזרמה במועד מסוים מעלה רק אחת מהאפשרויות הבאות בחשבון (ולפיה ההכנסה הושגה עובר להזרמה), ואין די בה להוכחה הנדרשת מהנישום בהקשר כזה.

אעבור עתה לראיות שהעמיד המערער.

9. ב"כ המשיב טען, כי רואה החשבון לא ביסס תצהירו על נתונים של ממש, נשען אך ורק על מסמכים שסיפק המערער, לא נחשף למלוא המסמכים, והסתמך על עדויות שמיעה וסברה. הוא הוסיף והדגיש, כי במהלך עדות רוח"ח התברר, כי אינו משמש כרו"ח של המערער כיום, וגם לא שימש כזה בשנים הרלוונטיות לשומה.

**עיקר הנתונים שפירט רואה החשבון בתצהירו:**

10. **הלוואות לחברות שבבעלות המערער** – רואה החשבון פירט הלוואות שנתן המערער לחברות שבבעלותו (חב' סולטן אנרגיה, וחב' אלעד בסכום כולל של 1,736,537 ₪)



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

ומשנשאל אם הוצג לו מסמך המלמד על תנאי ההלוואה, השיב: "לא" (עמ' 3 לפר').  
מכל מקום, רואה החשבון לא הצביע על מקור ההכנסה ששימשה להלוואה, וגם לא  
על מועד השגתה של ההכנסה.

11. **הרכב** – ב"כ המשיב מדגיש, שהמערער טען כי רכב (הונדה אקורד) שנרכש על ידו  
בסך 206,000 ₪ נרכש קודם לסוף שנת 1999. רוח"ח הפנה לחשבונית המעידה  
שהרכישה נעשתה כבר באוגוסט 1999. ואולם, החשבונית מציינת במפורש, כי  
"**הסחורה... נשארת בבעלותנו המוחלטת עד לתשלום תמורתה המלאה. החשבון  
הנ"ל אינו מהווה אישור לקבלת התשלום**". מכאן, טען המשיב, כי עפ"י המסמך  
אותו צירף העד עצמו, כלל לא הוכח שהנכס היה בבעלות המערער כבר בשנת 1999.  
עוד הדגיש המשיב, שהעד אישר כי לא ראה קבלה על התשלום, לא ראה רישיון רכב  
(ממנו עולה מועד העברת הבעלות על שם המערער), לא ראה את חוזה הרכישה  
המפרט את התשלומים בעבור הרכב ולא ראה את מועדי התשלומים. לטענת ב"כ  
המשיב, למעשה העד לא ידע דבר בעל ערך לנושא זה. ב"כ המשיב הדגיש, כי בסופו  
של דבר רואה החשבון אישר שאין לו שום ראיה שהסכום עבור הרכב שולם באוגוסט  
1999. רואה החשבון נשאל בחקירתו: "ש. אבל אם היית מצרף קבלה כן היינו  
יודעים מתי זה שולם? וענה: "ת. נכון". ב"כ המערער טוען מנגד כי בלתי סביר להניח  
שסוכנות רכב תשחרר רכב אלא אם כן התשלום בוצע בפועל, וכיוון שהרכב נמסר  
באוגוסט 1999, אין ספק שהגידול בפרט זה נובע מהתקופה שלפני 31.12.99.

בחינת הטענות ההדדיות מעלה לשיטתי, כי אין לומר שלא נותר "ערפל" בעניין  
התשובה לשאלה מתי בוצע התשלום עבור הרכב. מכל מקום, וזה העיקר מבחינתי,  
גם באשר לרכב נתקלת הראיה שהובאה באמצעות רוח"ח **חסון** בקושי שצוין ע"י  
כבוד השופטת **חיות** בעניין **פרוינד**, של אי-הוכחת מקור ההכנסה ומועד השגתה, זאת  
מעבר לקשיים עליהם הצביע ב"כ המשיב.

12. **בית המערער בהר-שמואל** – עלות בניית בית המערער בהר-שמואל הוערכה ע"י  
רוח"ח ב-1,045,938 ₪. כפי שצוין ב"כ המשיב, רואה החשבון כתב בתצהירו, כי  
"**רוב** הוצאות הבנייה הוצאו לפני סוף 1999", מבלי שהובהר אלו הוצאות הוצאו לפני  
המועד הקובע ואלו הוצאות יצאו לאחריו. הראיה היחידה שצורפה לתצהיר היא  
חוזה לבנייה מתאריך 26.8.1997. לטענת ב"כ המשיב, ראיה זו אינה מהווה ראיה



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

למועד ביצוע העבודה, ולמועד התשלום בגינה מן הטעמים הבאים: **ראשית**, החוזה לא הוצג למשיב במסגרת הצהרות ההון, אלא רק בבית המשפט. **שנית**, הסכום הנקוב בחוזה הינו 80,000 ₪, דהיינו חלק קטן מהשווי שנקבע לנכס לצורך השוואות ההון. **שלישית**, בחוזה עצמו כתוב שהעבודה תתחיל עם סיום עבודות החפירה אולם, לא הובאה כל ראיה המלמדת מתי הסתיימו עבודות החפירה. יתר על-כן, גם המערער הודה בסופו של יום שבניית השלד לא נעשתה בשנת 1997, אלא התחילה רק לאחר חודש מרץ 1999.

13. רואה החשבון אישר, כי לא הוצגה קבלה על הבניה, והסביר מדוע יש בידי לקבוע כי מרבית ההוצאות הוצאו עד לשנת 1999, במילים אלו:

**"אני יודע את זה ממה שיוסי אמר לי וגם מההיגיון הפשוט שברגע שהשלד נעשה ב – 97 וברגע שיוסי רוכש מוצרי חשמל או מטבחים או דברים אחרים לפני התקופה של 99, אז ההנחה הסבירה שהוא סיים את הבניה בסוף 99".**

עם זאת, כשנשאל לגבי קבלות הנוגעות למטבחים ומוצרי חשמל, ענה:

**"ת. הייתה איזה שהיא קבלה על מערכת שאיבת אבק שאני יודע שהגיעה, היא לא צורפה.**

**ש. ומאיפה אתה יודע שעל השלד שולם בשנת 97.**

**ת. אני לא יודע שזה שולם בשנה זו, אני מניח שזה שולם ב – 97 או ב – 98 לכל המאוחר". (עמ' 8 לפרו').**

נראה אפוא, כי רואה החשבון יותר משביסס דבריו על מסמכים, עשה כן על סמך השערות והנחות.

14. יתר על-כן, ב"כ המשיב הפנה לתצהיר המפקחת **נטלי תורג'מן**, שבו בס' 25 צוין כי ראיות אובייקטיביות מצביעות על כך שהבנייה הסתיימה לכל המוקדם בתחילת 2001. המערער עבר לנכס רק בשנת 2001 כעולה מהעובדה שהדירה הקודמת במעלה-אדומים נמסרה לרוכשים רק סמוך ליום **31.3.01**. רוכשי הדירה במעלה-אדומים



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

עדכנו את כתובתם בתאריך **31.5.01**. עדכון הכתובת החדשה ע"י בת המערער, נעשה ביום **13.5.02**. ב"כ המשיב הדגיש, כי העדה מטעמו כלל לא נחקרה על עובדות אלו.

15. טענת המערער בתצהיר המשלים, לפיה עיקר בניית ביתו נעשתה בשנים **1997-1999** והיא הסתיימה בשנת **2000**, נתמכה במסמך החתום ע"י מנהלת מחלקת גביה במועצה המקומית גבעת זאת בו נכתב בכתב יד כי החל מיום **1.9.00** המערער משלם מסים לפי תעריף מגורים, וקודם לכן שולמה ארנונה לפי תעריף אדמת בניין. ב"כ המשיב טען, כי בד"כ תשלום ארנונה אינו מלמד על מגורים, אלא דווקא על השלמת בנייה, וכי במסמך נאמר שהתשלום הוא לפי תעריף מגורים, אבל לא נאמר בו שהמערער התגורר בנכס במועד זה. כמו-כן ממכתב זה עולה, כי בניית הנכס הושלמה רק ב**ספטמבר 2000**, דהיינו תשעה חודשים לאחר מועד ההתיישנות, כאשר לפני-כן שולמה ארנונה לפי תעריף אדמת בניין, כלומר המבנה לא היה גמור.

16. ב"כ המשיב הוסיף, כי עדותו של המערער לפיה החל לבנות בשנת **1997** וסיים בשלהי שנת **2000**, לא משתלבת עם מספר עובדות נוספות:

א. הסכם הפיתוח של המערער עם המנהל (מש/4) נחתם עם המערער רק ב**פברואר 1998** (אין זה סביר שהמערער החל לבנות קודם לחתימת הסכם הפיתוח).

ב. היתר הבנייה של המערער (מש/5) הוא רק מתאריך **3.3.99** (כשנתיים לאחר המועד בו טוען המערער כי החל לבנות). לטענת המשיב, מסמך מש/5, מחזק את עמדת המשיב לפיה הבנייה הייתה בעיקר בין השנים **2000 ו-2001**.

17. ב"כ המשיב מפנה בהקשר זה גם למועד חתימת הסכם הפיתוח (**18.2.98**), כאשר לטענת המערער החל בבניה כבר בשנת **1997**. על יסוד מכלול טענות אלו טען ב"כ המשיב, כי המערער כשל להוכיח שסך של יותר ממיליון ₪ הוצא על ידו לפני תום שנת **1999** ולא לאחריה. ב"כ המשיב הוסיף, כי המערער לא צירף טופס 4 המעיד על סיום הבנייה וכן לא צירף אישור חיבור למערכת החשמל וטען טענה תמוהה במיוחד כי באיו"ש אין אישורים כאלה.

**י"ש. לא צרפת טופס 4**

**ת. לא היה צורך בטופס 4 בזמנו. אין טופס 4 אצלנו בישוב**





## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

#### ש. לא הצגת תאריך חיבור לחשמל

ת. אם לא צרפתי אז לא צרפתי, היות ולא היה צורך בטופס 4 אז קיבלנו חיבור לחשמל מתי שרצינו. החוקים של יו"ש לא תאמו את החוקים בעיר".

ב"כ המערער טוען כי הסכם הפיתוח קובע את 1.08.2000 כתאריך אחרון לבניית השלד ומכאן שלא יתכן שעבודות הבניה החלו רק לאחר 3.03.1999. הוא מוסיף כי ההסכם עם קבלן השלד הוא מיום 26.8.97 ואין זה סביר שהמערער יחתום עליו שנתיים לפני שהבניה תחל.

18. גם מבלי שאדרש לטענות שהעלו הצדדים לעניין הראיות שהעמיד המערער בנוגע לבניית הבית, כפי שפורטו לעיל, הגעתי למסקנה כי המערער לא עמד בנדרש. המערער העמיד לעניין כספי בניית הבית, **ראיות עקיפות בלבד**. לרואה החשבון, אין יכולת מיוחדת לפרש את העובדות, ובכל מקרה התברר כי הוא נסמך על תיעוד חלקי בלבד; ועל אמירות של המערער ועורך דינו. ויוטעם, בעיקרו של דבר רואה החשבון לא עשה מחקר בספרי הנהלת החשבונות לצורך הגעה למסקנתו, לכן לא נתין לומר כי מסקנתו מבוססת על מקצועיותו. גם לאישור מנהלת מחלקת הגביה במועצה אין ליחס כוח ראייתי של ממש בהקשר הנדון, לנוכח טענותיו הנכונות של ב"כ המשיב כפי שפורטו. והעיקר, אין ראיה אחת המלמדת על מקור הכספים ומועד קבלתם, כנדרש (עפ"י פס"ד פרוינד).

19. **המגרש בסילוואן** – מתצהיר רואה החשבון עלה, כי המערער רכש מגרש בסילוואן בסך של למעלה מ-2,600,000 ₪, וכל התמורה שולמה קודם לתקופת ההתיישנות (דהיינו, בשנים ה"סגורות"). ברם, מעדותו עלה כי לצורך קביעותיו אלו לא נשען על מסמכים, אלא על אמירות עורך הדין שייצג את המערער בעסקה שאמר לו כי לא היו עיכובים בתשלומים. רואה החשבון לא בדק את ההעברות והתשלומים לבנקים, אלא הסתפק בחוזה הנוגע לעסקה. כדבריו, **"יש לי חוזה שאני לוקח אותו כמובן מאליו, הוא מאוד מהותי וחשוב לאור בדיקות שעשיתי מול יוסי ומול עורך דין שטיפל בחוזה אז אין לי סיבה לערער על החוזה. אין לי שום מסמך אובייקטיבי שמראה על העברה"**. מתשובותיו בחקירה, עלה כי לא היה רואה החשבון של המערער בתקופה בה נחתם החוזה ולא נכח במועד חתימתו (עמ' 9 לפר').



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

ב"כ המערער טוען כי על פי החוזה שילמו המערער ושותפו יחדיו במעמד החתימה 350,000 דולר (ארה"ב) וביום 30.5.99 עוד 200,000 דולר (ארה"ב) כלומר לא יכול להיות ספק שהמערער שילם בשנת 1999 סך של 225,000 דולר (ארה"ב).

20. בחינת המידע ששימש ביסוד אמירתו של רואה החשבון בתצהירו לגבי מועד הוצאת הסכומים, מלמד כי מדובר בשמועות והשערות ולא במסמכים של ממש. דהיינו, אין מדובר בבדיקה "מקצועית" (שבה מתבטאים כישורי ניתוח מתחום ראיית החשבון). בנסיבות אלו, אין בידי לקבוע כי בדיקתו של רואה החשבון די בה כדי להוכיח את טענת המערער בהקשר זה. ב"כ המשיב הדגיש, כי המערער ורוה"ח לא הציגו כל אישור על העברת כספים או תדפיסי בנק הכוללים העברות כספים, וכן לא הציגו קבלות או אישורים המעידים על קבלת הכספים. לדברי ב"כ המשיב, יש לזכור כי מדובר בעסקה מורכבת בקרקע ספקולטיבית, וכי המערער היה מיוצג בעסקה זו על ידי עו"ד אשר לא העיד. בנסיבות אלו, קשה להאמין כי להעברות של למעלה מ 2,600,000 ₪ אין כל ראיה חפצית מלבד עדותו של המערער, שהאינטרס שלו בקביעה כי התשלום נעשה כולו קודם לתום שנת 1999, הוא ברור. כמו-כן, הפנה ב"כ המשיב לכך שהמערער לא הציג את אישורי מס שבה המהווים תנאי לתשלום של 200,000 דולר בהתאם להוראות החוזה; ולא ברור מתי שולם מס שבח; (האם בהתאם למועדים הנקובים בחוזה או מאוחר יותר).

21. עוד הוסיף ב"כ המשיב, כי המערער ורוה"ח נאחזים בתנאי החוזה כהוכחה לכך שהתשלומים בוצעו קודם לסוף שנת 1999, אולם תנאים אלו מלמדים ההיפך. בהתאם לתנאי החוזה, סך של 700,000 דולר אמור להשתלם רק לאחר רישום הבעלות על שם המערער. המערער עצמו הודה, כי הנכס נרשם על שמו רק בשנת 2004. ב"כ המשיב שואל, האם הגיוני כי המערער ישלם בניגוד לתנאי ההסכם עצמו. לדבריו, בסופו של דבר עדות רוה"ח בעניין זה בבית המשפט (עמ' 9 לפרי) הייתה כולה עדות שמועה, שאין לתת לה משקל.

22. אני סבורה, כי החקירה הנגדית של רואה החשבון לימדה, כי בטענות ב"כ המשיב יש ממש, דהיינו לא זו בלבד שחוות הדעת אינה מתייחסת למקור ההכנסות בכל שנה, אלא נראה כי רואה החשבון בחר לבסס אותה בעיקר על דברים שאמר המערער או עורך-דינו, ועל מסמכים חלקיים. כך הבחינה שהובאה לעיל מעוררת במלוא



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

חריפותה את השאלה, מדוע לא טרח המערער להציג ראיות ישירות למועדי קבלת הכנסה בשנים הסגורות ולמקורותיה, וחלף זאת הפנה לראיות עקיפות לגבי **שימושים** שעשה בכספים שהיו לטענתו בידו. מדוע הטיל המערער על בית המשפט את הצורך לעסוק במשמעות של רכישותיו, להניח הנחות ולשער השערות, כאשר צריכה להיות בידו היכולת להוכיח את מועדי קבלת ההכנסות עצמן. המערער לא הציג קושי בהצגת ראיות ישירות, ולכן יש לראות את התנהלותו כנכנסת לגדר **הימנעות** מהגשת ראיות, המחזקות מצדה את ההנחה, שהראיות הישירות היה בהן כדי לסתור את טענותיו, ראו ע"א 465/88 **הבנק למימון וסחר בע"מ נ. סלימה מתיתיהו**, פד"י מה 651, 688. אוסיף, כי אם הקושי נובע מכך שההכנסות לא נרשמו כנדרש בספריו, ברי שאין בקושי כזה כדי לשמש לו "גלגל הצלה".

לסיכום, בסופו של דבר, המערער לא גילה את מקורות ההכנסה שלו, ולא הראה כיצד נוצר אצלו הכנסה של למעלה מ-2,000,000 ₪ במשך שלוש שנים בלבד. גם בעדותו כאשר התבקש כיצד התרחש גידול הון כזה בין השנים 1997 ל-1999, ענה **"אני לא יודע לתת לך הסבר"** (ע"מ 18 לפרו').

23. המסקנה העולה, היא כי המערער בוודאי לא הוכיח שגידול ההון התרחש כולו בשנים ה"סגורות", ולא עמד בנטל שנקבע לעניין זה בפסק דין **פרוינד**. השאלה שנותר להכריע בה, הינה – השאלה האם במצב דברים זה עומדת למערער זכות שייקבע כי את גידול ההון יש ליחס לכלל שנות הפרש, דהיינו לא רק לשנים ה"פתוחות", אלא גם לשנים ה"סגורות", או שביד המשיב ליחס את כל גידול ההון לשנים ה"פתוחות". המערער הפנה לאמור בפסק-דין **חנני**, ממנו עולה כי יש ליחס את הפרש לכל שנות הפרש (ראו לעיל) ואולם, שם הובהר כי הייתה נסיבה מיוחדת שהצדיקה פעולה כזו. בפסיקה כאמור בלטה גישה אחרת, נוקשה יותר, הדורשת ראיות מיוחדות לחלוקה שווה, ובפסק-הדין האחרון של בית המשפט העליון בנושא זה הבהירה כבוד השופטת **חיות** כאמור, כי זו הגישה הראויה. כך מפסק-דין **פרוינד** עולה, כי היה ביד המשיב ליחס את הגידול לשנים ה"פתוחות" דווקא, כפי שעשה, בהיעדר תשתית ראיות טובה המתייחסת למקורות גידול ההון. למסקנה זו, יש להגיע גם לנוכח האיחור בהגשת הצהרת ההון (ראו ס' 3 לעיל), כפי שיודגש להלן.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

#### האם מדובר בפתיחת שומה?

24. ב"כ המערער הצביע על תקופת ההתיישנות על פי הפקודה (כנובעת מסעיף 145(א)(2)) וטען בסיכומי התשובה כי **"קיצור תקופת ההתיישנות בפקודת מס הכנסה ביחס לדין הכללי מלמד על רצונו של המחוקק שנישומים יוכלו לנהל את חייהם העסקיים ללא חשש ממשי מהעבר הרחוק יחסית"**. הוא מדגיש, כי גם בסעיף 147 לפקודה הוקנתה לפקיד השומה סמכות לפתוח שומות סגורות אם התגלו עובדות שלא היו ידועות לו, רק בהתקיים שני תנאים חלופיים. מכאן לדבריו, שגביית מס אמת נתונה גם היא **"בסד וסדר של מועדים וסמכויות"** (סעיף 5, שם). ב"כ המערער הוסיף והדגיש כי אין בפקודת מס הכנסה הוראה המסמיכה את המשיב לפתוח שומות של שנים סגורות אם התגלו הפרשי הון בלתי מוסברים לגביהם. לדברי ב"כ המערער, ראוי כי גישה זו תדריך את בית המשפט גם כאן.

25. דברים אלה נכונים, ואולם אין בהם כדי להביא לתוצאה אחרת בתיק זה. **ראשית**, בדרך שאומצה לעיל- המחייבת עמידה בנטל מסוים כדי שלא תיוחס ההכנסה רק לשנים הפתוחות- לא מתבצעת פתיחה של שנים סגורות, שהרי הובהר כי לא ניתן לקבוע שההכנסות המשתקפות מהפרשי ההון הושגו בהן. **שנית**, הקביעה כיצד יורם הנטל על ידי הטוען אחרת היא קביעתו המפורשת של בית המשפט העליון בעניין **פרוינד**.

#### הטענה כי הובהר מקור ההכנסות

26. ב"כ המערער העלה שורת טענות לעניין הפגמים שמצא ב"כ המשיב בנתונים המופיעים בתצהיר רואה החשבון וגם טען כי טענת אי-פירוט "מקור ההכנסות" אינה רלוונטית. הוא הוסיף כי המערער העיד שמקור ההכנסה היחיד שלו היה מכירת דלק לחימום, ולדבריו, כיוון **"שבתקופה ההיא רישום התקבולים היה עם חשבוניות ידניות"** יתכן ש-2 מיליון מתוך עשרות המיליונים שמכר לא מצאו את ביטויים בספריו (סיכומי התשובה, סעיף 37). אם כך, טוען ב"כ המערער, למעשה המערער נתן תשובה, הן למקור ההון הבלתי מוסבר והן לסיבה האפשרית להיווצרותו דווקא בתקופה שהחשבוניות היו ידניות.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

27. להבנת, ב"כ המערער מתעלם מקביעת בית המשפט העליון בעניין פרוינד. ברי, שבדברים הנחרצים שנאמרו על ידי כב' השופטת א' חיות, אין הכוונה להסברים כלליים מעין אלו לעניין מקור ההכנסה ומועד קבלתה. הנטל אינו מורם בקלות כזו, דהיינו על ידי התייחסות הנישום בעל-פה למקור הכספים תוך אמירה כללית שמקורם מעסקו, ללא כל אסמכתא בכתב לרבות פירוט בספריו.

### עמידה בנטל השכנוע

28. לדברי ב"כ המערער, כדי להגן על "ההנחה העובדתית המופרכת של תזת השנים הפתוחות, מנסה המשיב להציב למערער רף ראייה גבוה בלתי סביר ואף בלתי עביר לכל ראייה הסותרת את התזה שלו. בסיכומיו תוקף המשיב את הראיות שהביא המערער להוכחת הנתונים שבהצהרת ההון הרטרואקטיבית, טוען כי הן חסרות ערך וכדי להגן על תזת השנים הפתוחות דורש למעשה שהראיות התמוכות בה הה"ר יהיו רק ודאיות ומוחלטות" (סעיף 46 לסיכומי התשובה).

29. טועה ב"כ המערער הסבור כי די בטענה בעלמא של בעל אינטרס כגון המערער בעניין דן כדי להרים את הנטל המוטל עליו. גישה כזו מבטלת משמעות הלכות מבוססות בעניין הנטל המוטל על הנישום בערעור המס (ראו רע"א 1436/90 גיורא ארז חברה לניהול השקעות ושירותים נ' מנהל מע"מ (מיסים)). קביעה שלפיה, מה שעליו לומר כדי להרים נטל זה, הוא 'את ההכנסה השגתי מעסקים בתחום כזה או אחר, בזמן הרלוונטי', מבלי להיתמך בספריו ובמסמכיו, מנוגדת להלכות אלו. ויוטעם, גם בדונו בנושא גידול הון קבע בית המשפט בעליון מפורשות כי הנטל על מי שנמצא אצלו גידול הון להוכיח כי תוספת ההון אינה תולדה של רווח עסקי, ובהעדר ראייה הולמת ראשי פקיד השומה להביאה בחשבון בשומתו (ראו: ע"א 2/81 שפירא נ' פ"ש חיפה פ"ד לח(2) 414, 419; ע"א 10213/07 בן דוד אליהו נ' פקיד השומה (תקדין); ושורת פסקי הדין שהובאה בסיכומי המשיב).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

#### הטענה כי הנישום הרלוונטי הן החברות

30. המערער טוען כי גם אם גידול ההון התגלה אצלו, מקור ההכנסות הגלומות בהפרשי ההון הינו בחברות שבשליטתו, ומהכנסות אלו יש לקזז הפסדים שהצטברו בחברות, שפירוטם צורף לתצהיר המשלים של המערער. על כן, על פי טענות המערער, אם ידחה הסברו לגידול ההון, יש להחזיר את התיק למשיב כדי שיערוך את חישובי המס בחברות, בהתחשב בהפסדיהן.

31. דין טענה זו להידחות. כבר הובהר שהמערער לא הוכיח מקור ההכנסות. על כן, לא ניתן לקבוע כי מקורן בהכנסות החברות דווקא. יתר על כן, הובהר במהלך שמיעת הראיות, כי הכנסותיו של המערער לא באו רק מהחברות. רואה החשבון שלו העיד "ליוסי יש תיק עוסק פרטי שבו מדווחים הכנסות משכירויות שיש לו" (ע"מ 3 לפרו'), וכטענת המשיב, לא הובהר כי כלל הכנסות אלו דווחו כדין בתקופת גידול ההון. אין גם לדעת אם הגידול לא נבע מהכנסות של המערער ממשכורות שלא דווחו.

#### טענת החיוב לפי שיעורי מס מרביים שלא כדין

32. המערער טוען, כי אין לחייבו על פי שיעורי המס המרביים בהתאם לסעיף 191ב' לפקודה, שכן, אין לו עסק שלגביו היה חייב לנהל ספרים והוא לא ניהל אותם. בטענה שלא היה למערער עסק, להוציא החברות שניהל, תמכו המערער ורואה החשבון שלו. בא כוח המערער הצביע על כך שהמפקחת **נטלי** מטעם המשיב אישרה שלא הייתה לה ראייה על עסק אחר שניהל המערער. בא כוח המערער הוסיף כי מאחר שנטלי אישרה שהחברות ניהלו ספרים (ע"מ 25 לפרו'), וכי לא מצאה עילה לפסול אותם, לא היה מקום להטיל שיעורי מס מוגברים בעילה של "חייב ולא ניהל".

33. גם דין טענה זו להידחות מאותם טעמים. כל עוד המערער לא עמד בהוכחת מקורות גידול ההון, עליהם כלל לא דיווח בזמן אמת, אין בידו לטעון כי מקור זה אינו נכנס לגדר עסק המחייב ניהול ספרים. על כן, בגישתו של המשיב, המניח לחובתו הנחה שאינה נוחה לו, אין פסול.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

### לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

#### העיקרון כי אין חוטא יוצא נשכר

34. זו גם הגישה ההולמת את העיקרון כי אין חוטא יוצא נשכר, וראו ע"מ 1117/05; 1145 איתמר הכהן נ. פקיד שומה ת"א-יפו (מסים). מדובר במי שלא דיווח על הכנסותיו בזמן אמת. יתר על כן, הוא אף איחר בדיווח שנדרש לעניין הצהרת ההון. כטענת בא כוח המשיב- יש לראות במערער מי שמנוע מלטעון שההכנסה צמחה בשנה סגורה, כאשר השנה "נסגרה" בנסיבות של איחור בדיווח. אחרת, גם מהיבט זה יצא החוטא נשכר. להדגשת הכלל האמור, אפנה לדבריו של כב' השופט מ. אלטוביה בע"מ 1117/05 הנזכר, המבטאים גם את מחשבותי -

"כל עוד המחוקק לא יסדיר נושא זה כמכלול צריך שיגבור העיקרון כי אין חוטא יוצא נשכר. אף אם הוכיח במובהק נישום כי הפרש ההון צמח לו מהכנסה שהשיא בשנת מס סגורה, והכנסה זו לא מוסתה בשל מחדלו לכלול אותה בדיווחיו, לא תעמוד לו לגישתו טענת הסתמכות על היותה של אותה שנה, שנה 'סגורה'. כך בין השאר משום שבבסיס טענת הסתמכות מצוי תום לב. שעה שהכנסה לא נכללה בדו"ח לשנת מס מסוימת או בשנות מס מסוימות, נעדר בסיס תום הלב ומשכך ניטל בסיסה של טענת הסתמכות. על כן, יש לייחס את הפרשי ההון הבלתי מוסברים... לשתי השנים הפתוחות כפי שנקבע בצו המשיב".

35. אציין כי פסק הדין בתיק זה שוחרר על ידי תחילה בשל תקלה ביום 16.12.12, ביום בו היו אמורים להתקבל סיכומי תגובה של המערער (קודם להגעתם), ועל פי בקשת המערער פסק הדין בוטל. פסק הדין היוצא היום ניתן לאחר שנבחנו סיכומי התגובה. לא היה באלה כדי לשנות את המסקנה אליה הגעתי ואת ההנמקה שתמכה בה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מ' מזרחי

עמ"ה 522-07

36. לאור האמור, אני דוחה את הערעור.

המערער ישלם למשיב הוצאות הערעור בסכום כולל של 15,000 ₪.

המזכירות תשלח העתקים מפסק-הדין לבאי-כוח הצדדים.

ניתן היום: 20 בדצמבר 2012, ז' בטבת תשע"ג, בהיעדר הצדדים.

מזרחי מיל.

---

מרים מזרחי, שופטת