



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

המערער:

גולובנציץ חיים

על ידי בא-כוח ממושרד עוה"ד אגמון ושות', רוזנברג, הכהן
ושות'

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 3

על ידי בא-כוח עו"ד ניר סרי
מפרקליטות מחוז ירושלים, אזורי

פסק-דין

מהות הערעורים

1. לפניי שלושה ערעורים מאוחדים העוסקים בשומות שהוצאו למערער לפי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן - "הפקודה") בגין עסקאות במקרקעין.

הערעור בתיק עמ"ה 8013/04 עוסק בשומה שיצאה לשנת 1998, ועניינה מכירה של מחצית מנכס מקרקעין בצומת גולדה מאיר (כביש בגין) בירושלים (הידוע כגוש 30239 חלקה 2 וכגוש 30237 חלק מחלקות 2 ו-3) (להלן: "מקרקעי גולדה"). לטענת המערער, לא היה בעל הזכויות במקרקעי גולדה וודאי שלא מכרם, ולכן יש לבטל את השומה.

הערעור בעמ"ה 9049/05 עוסק בעסקה למכירת מקרקעין (הידועים כגוש 30230 חלקות 21, 22, 27, 28) המצויים בשכונת גבעת שאול בירושלים (להלן: "מקרקעי גבעת שאול"). המערער טען, כי יש לבטל את השומה מאחר שמדובר בעסקה הנתונה לשומות מס-שבח ומהטעם, שנגרם לו נזק ראייתי על ידי פקיד השומה שאיבד מסמכים שתיעדו את הוצאותיו המוכרות בהשבחת המקרקעין.

הערעור בעמ"ה 109/08 עוסק בהחלטה המשיב לפתוח את השומה לשנים 1992-1993 ולהגדיל את שומת המס של המערער לאותן שנים, וזאת בהתייחס



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

למכירת מקרקעין בישוב בני-עיש (חלקות 5 ו-25 בגוש 486) (להלן: "מקרקעי בני עיש") הפתיחה התרחשה בעקבות מידע שנכלל ב"גילוי מרצון" שנמסר על ידי אח המערער אריה גולובנציץ. המערער טען, כי פתיחת השומה נעשתה בחוסר סמכות וכי לא היה ביד המשיב להישען על המידע שמסר האח אריה לפיו גם הוא היה הבעלים של הקרקע, כאשר לגרסת המערער קיבל את הקרקע במתנה מאח אחר, ששמו שלמה.

עמ"ה 8013/04 "מקרקעי גולדה"

טענות הצדדים

2. השומה שהוצאה בעניין זה מייחסת למערער מכירה של מחצית ממקרקעי גולדה. כאמור, בערעור הכחיש המערער זכויות בעלות במקרקעין אלו וטען, כי רק אחיו אריה היה הבעלים של מלוא הזכויות באותם מקרקעין. יתר על-כן, המערער נשען כעל מעשה בית דין על פסק הדין שניתן בו"ע (י-ס) 2015/01, 5031/02 אריה גולובנציץ' נ. מנהל מיסוי מקרקעין שבו לדבריו נקבע, תוך אימוץ טענות רשויות המס, כי האח אריה הוא הבעלים היחיד של המקרקעין. כמו-כן, לאחר שהוגש ערעור על פסק-דין זה, הגיעו האח אריה ורשויות המס (מנהל מיסוי מקרקעין) להסכם פשרה שבגדרו נקבע כי האח ישלם את מלוא המס (100%) החל על העסקה הנדונה (להלן: "הסכם הפשרה"). לשיטת המערער די בפסק-הדין האמור (וברי שבהסכם הפשרה) כדי להביא למסקנה, שהבעלים האמתי וכך הנישום האמתי בגין מכירת מקרקעי גולדה הוא אחיו אריה.

3. יתר על-כן, המערער הדגיש כי במקביל לשומה שהוציא לו המשיב הוצאה גם לאח אריה שומה לפיה על אחיו לשלם את המס על מקרקעי גולדה בשלמותם, ועמדת פקיד השומה באותה שומה לפיה על האח לשלם את מלוא המס התקבלה בפסק-הדין שניתן על-ידי בעמ"ה 8025/04 אריה גולובנציץ' נ. פקיד השומה (מסים), בערעורו של האח.

4. באי-כוח המערער הוסיפו, כי כאשר בנמצא נישום המסכים לכך שהוא מי שמכר את מלוא הזכויות במקרקעין ורשויות המס מחזיקות באותה עמדה ומבקשות לגבות ממנו את מלוא המס הנדרש, אין כל מקום לקיומה של שומת מס נוספת (שהיא גם מצטברת), ביחס לאותה המכירה. עוד נטען, כי התחייבות המשיב שלא לגבות כפל



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

מס, אין בה כדי לרפא את הפגם. על פי הנטען, בבוא פקיד השומה להוציא שומה, עליו להכריע מי הוא הנישום הנכון. הותרת מצב בו פקיד השומה חותר לקיומן של שתי שומות חופפות ומתחרות בידי, על בסיס תשתית עובדתית הפוכה, "משמעותה **יצירה יש מאין של חבות ביחוד ולחוד**" בתשלום המס, וכפועל יוצא מכך מתן כוח לפקיד השומה לבחור – בלי ביקורת שיפוטית – ממני לגבות את המס. על פי הנטען, אין לייחס לפקיד השומה סמכות מעין זו.

באי-כוח המערער הדגישו (בסיכומי התשובה), כי במקרה דנן לא הייתה הצדקה הקיימת במקרים מיוחדים להוציא שומה חלופית – אפשרות הקיימת כאשר הדבר נדרש ואין ברירה אחרת – וכי בכל מקרה על פי הפסיקה היה על המשיב לתעדף שומה אחת על פני השנייה, בעוד שהשומה לעניינו של המערער אף לא הוצגה כלל כשומה חלופית.

5. לעניין הראיות שעמדו לפני המשיב בנושא מקרקעי גולדה (שהיו בעיקר פסק בורר בין המערער לבין אחיו **אריה**, תצהיר הדדי עליו חתמו, ומכתב של האח **אריה** המכיר בבעלותו) ציינו באי-כוח המערער בסיכומי התשובה, כי פסק הבורר אינו מלמד שלמערער זכויות קנייניות במקרקעי גולדה, אלא לכל היותר זכויות אובליגטוריות לגביהם. כמו-כן, לדבריהם האמור במכתב של **אריה** למערער מיום 1.1.99 (נספח 14 לתצהיר **ירושלמי**) בו הצהיר **אריה**, כי המערער שותף במחצית הזכויות במקרקעי גולדה, כוונתו הייתה אך ורק לזכויות אובליגטוריות כספיות (IN PERSONAM) כחלק מההסדרים שגובשו בין האחים ביום 1.1.99 ואין מדובר בזכויות קנייניות, כעולה מהעובדה שממילא אז "**כבר נמכרו המקרקעין לטובת עיריית ירושלים**". כך בתצהיר ההדדי הנזכר מאותו יום באה חלוקה קניינית של הרכוש, ועובדה היא שמקרקעי גולדה לא נזכרים בה. לדבריהם, גם בתצהיר שהגיש המערער לבית המשפט לענייני משפחה הובהר במפורש, כי למערער ולאריה זכויות אובליגטוריות, שמכוחן הם עתידים לזכות בבעלות בנכסים שונים.

6. לעניין בעלות המערער על "מקרקעי גולדה" נשען המשיב על שורת ראיות. כך (כעולה מתצהיר **אייל ירושלמי** מטעם המשיב, והמסמכים שצורפו לו), שני האחים חתמו ביום 1.1.99 על תצהיר המתייחס לגבי שורת נכסי מקרקעין (ובכללם **מקרקעי גולדה**), כי לשניהם זכויות שוות בהם (להלן: "**התצהיר ההדדי**") (נספח 15 לתצהיר ירושלמי). כמו-כן, ניתן פסק בורר בבוררות שבין המערער לבין אחיו **אריה**, על ידי



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

אחיהם אהרן גולובנציץ' (נספח 17 לתצהיר ירושלמי) וממנו עולה, כי לפני הבורר עמדה הודעת האח אריה המלמדת, כי אף שהמקרקעין רשומים על שם האח אריה בלבד, המערער זכאי לקבל מחצית (50%) מן התמורה המתקבלת מעיריית ירושלים בגין מקרקעין אלו. כמו-כן, במכתב של אריה למערער מיום 1.1.99 שנחתם לפני עו"ד אריה יעקב (נספח 14 לתצהיר ירושלמי), אישר אריה באופן ישיר לגבי מקרקעי גולדה –

"הנך שותף במחצית בכל הזכויות במקרקעין בגוש 30239... הרשומים על שמי בלשכת רישום המקרקעין ... לאחר תשלום כל המסים על קרקע זו בגין העברתה לעירייה תחולק היתרה שתישאר מחצית לכל אחד מאתנו...".

עוד הדגיש בא-כוח המשיב, כי המערער טען בהליכים אחרים שניהל מול אריה כי רישום בעלות המקרקעין הוסדר בין היתר במסגרת ההצהרה הנ"ל שנתן אריה גם ביחס לכביש גולדה. כמו-כן, בהליכים המשפטיים שהתקיימו ביחס לפסק הבורר הגן המערער על פסק הבורר והצדיק אותו.

7. בנסיבות אלו טען בא-כוח המשיב, כי המערער מנוע מלטעון כנגד הקביעה שהיה הבעלים של מחצית ממקרקעי גולדה. עוד הדגיש בא-כוח המשיב, כי המערער טען בעדותו לפני כי פסק הבוררות בוטל בהסכם פשרה אליו הגיעו הוא ואחיו אריה ואולם, התנגד בכל תוקף להגיש כראיה את הסכם הפשרה, ובכך מנע את הצגת הראיה, וחיזק את טענת המשיב.

8. בא-כוח המשיב גם הפנה לראיות המלמדות, כי המערער היה שותף בהליכים שהתקיימו מול עיריית ירושלים ומול השמאי המכריע ביחס למקרקעי גולדה, דבר המחזק את עובדת היותו בעל זכויות במקרקעין אלו. עוד הפנה בא-כוח המשיב, לראיות המלמדות כי אריה העביר למערער מחצית מהתמורה ומהרווחים מעסקת גולדה (סעיפים 166-167 לתצהיר ירושלמי). צירוף הראיות הללו מוביל לשיטת המשיב למסקנה אחת ויחידה לפיה, המערער היה הבעלים של מחצית ממקרקעי גולדה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

9. בהתייחס לטענת המערער הנסמכת על העובדה שלאחיו הוצאה שומת מס שבח בגין מקרקעי גולדה טען בא-כוח המשיב שבפסק הדין שניתן בעניין זה לא מצויה הכרעה לעניין הבעלות במקרקעין, אלא אך ורק הכרעה בשאלה מי הוא בר הפלוגתא מול מיסוי מקרקעין בשומה שהוצאה לאריה. בא-כוח המשיב הוסיף וטען, כי גם הסכם הפשרה שנחתם, הוא עם מנהל מיסוי מקרקעין, ומהמבוא להסכם עולה במפורש כי ההסכם עוסק בשומות מס-שבח. לכן לא יכול להתעורר ספק כי אינו עוסק בשומות מס הכנסה, או בערעורי מס הכנסה אשר היו תלויים ועומדים בזמן חתימת ההסכם. כמו-כן, ועדת הערר דחתה טענה לפיה יש לבטל את שומות מס-שבח בשל שומות מס הכנסה וציינה, כי **"תשלום מס השבח מהווה מקדמה ע"ח מס הכנסה ולא יהא כפל תשלום"**.

10. בא-כוח המשיב הוסיף והפנה לפסק הדין שניתן על ידי בעמ"ה 8025/04, שבו נדחו טענות האח אריה לעניין תחולת ההסכם הפשרה האמור עם מנהל מיסוי מקרקעין על הנושאים שעלו באותו ערעור ונקבע (סי' 8 לפסק-הדין), כי המדובר באגפים נפרדים ועצמאיים של רשות המסים (אגף מיסוי מקרקעין ואגף מס הכנסה) אשר לכל אחד תפקיד משלו. עוד נקבע בפסק דין זה, כי מהסכם הפשרה עולה שאין הוא מבטל את שומות מס הכנסה ובא תחתן דבר שגם עולה מלשונו הברורה של ההסכם.

11. עוד נטען על-ידי המשיב, כי בהליכי השומה המערער לא הכחיש את בעלותו במחצית מקרקעי גולדה (כעולה מתצהיר אייל ירושלמי שלא נסתר). על פי הנטען, אין ביד המערער לטעות לראשונה טענה שלא נבחנה בהליך השומה.

12. אשר לטענה, כי מדובר בשומות כפולות (למערער ולאחיו) הדגיש בא-כוח המשיב, כי אין בכוונתו לגבות כפל מס בגין העסקה. לדבריו, לאחר קביעה שיפוטית בדבר זהות בעל ההכנסה תקבע השומה בהתאם. הוא הכיר בכך שלאריה הוצאה שומה בגין **מלוא** התמורה של עסקת גולדה, אולם לדבריו לא היה מנוס מלעשות כן. נימוקו לכך היה –

"שכן אם המשיב היה ממסה את אריה רק בגין 50% ממקרקעי גולדה ובית המשפט היה קובע חלילה כי למערער אין זכויות בקרקע, הייתה קופת המדינה נפגעת, שכן נוכח לוחות הזמנים להוצאת שומה המשיב



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

היה מנוע מלתקן את השומה של אריה וכך 50% מהתמורה לא הייתה ממוסה". (הסיכומים, ס' 70).

13. בא-כוח המשיב נסמך על ההלכה לפיה, כלל ההשתק השיפוטי אינו חל על פקיד השומה המוציא שתי שומות חלופיות הסותרות זו את זו, כל עוד ברור שהשומה השנייה היא חלופית, ואין השתיים חלות במקביל, כנקבע בע"א 6181/08 שמואל וינוקור נ. ממונה מס ערך מוסף עכו (28.8.12) (תקדין), בו נאמר –

"ואכן, תכליתו של כלל ההשתק השיפוטי, על שני ההיבטים שלה, לא מתקיימת בהכרח בכל פעם שרשויות המס מוציאות שומות סותרות. כך, מבחינת ההיבט המוסרי נראה כי לנוכח מגבלות הזמנים שחלות על רשויות המס בעת הוצאתן של שומות לפי מיטב השפיטה ... הוצאתן של שומות סותרות היא פעמים רבות צעד חיוני המבקש להבטיח את האינטרס של רשויות המס, הוא אינטרס הציבור ... אי לכך, כל עוד ברור שהשומה השניה היא חלופית, במובן זה שהיא תיכנס לתוקף רק אם ייקבע בהליך משפטי כי לשומה העיקרית אין בסיס, אין בהתנהגותן של רשויות המס כדי להפר את חובות תום הלב וההגינות המוטלות עליהן

...

בדומה, גם לענין ההיבט המעשי נדמה כי כל עוד מדובר בשומות חלופיות, אשר אינן חלות במקביל אין עוד מקום לחשש שייגבה מס כפול. עם זאת לצורך איון החשש יש להבטיח כי השומות לא תכנסנה לתוקף במקביל. לשם כך על רשויות המס לתעדף באופן ברור בין השומות, ובנוסף וזה העיקר עליהם להביא תעדוף זה לידיעת הגורמים הרלוונטיים – הם הנישום החלופי ובתי המשפט שדנים בכל אחת מן השומות".

14. לסיום, בא-כוח המשיב הבהיר, כי לאחר הכרעת בית המשפט בדבר זכויותיו של המערער בעסקת גולדה יפעל המשיב בהתאם להלכה שנקבעה. בא-כוח המשיב הוסיף, כי טענת המערער כאילו תהיינה הכרעות שיפוטיות סותרות הינה חסרת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

בסיס, שכן רק במסגרת ערעור זה יוכל בית המשפט להכריע בדבר זכויותיו של המערער, וכפי שציין המשיב באופן מפורש הכרעת בית המשפט תחייב אותו גם לעניין השומה של האח אריה.

הכרעה לעניין מקרקעי גולדה

15. מקובל עלי, מכוח הסבר המשיב, כי הוצאת השומה למערער במקביל לזו שהוצאה לאחיו **אריה** בעניין מקרקעי גולדה הייתה מוצדקת לכאורה, מטעמים של טובת הציבור. ברם, עיון מדוקדק בדברי בית המשפט העליון בעניין **שמואל וינוקור** (ע"א 6181/08) מלמד, כי שתי השומות המקבילות (במקרה דנן, השומה למערער והשומה לאריה אחיו לעניין מקרקעי גולדה) אינן אמורות להיכנס לתוקף במקביל. קרי, אין מדובר רק באי-גביית שתייהן גם יחד. בית המשפט הבהיר, כי לצורך איון החשש של גביית מס כפול יש להבטיח, כי "**השומות לא תכנסנה לתוקף במקביל**".

במקרה דנן, מאחר ששומה אחת בוודאי כבר נכנסה לתוקף, משאשרה בפסק הדין הנזכר (עמ"ה 8025/04) ברי, כי טענות המשיב בעניין השומה למערער לא יוכלו להביא לשומה שתכנס לתוקף. אם כך, אין צורך לברר את הטענות שהעלו באי כוח המערער שפורטו לעיל (ובכללן הטענות לעניין זכויות הבעלות של המערער (להבדיל מזכויות אובליגטוריות) במקרקעי גולדה), מאחר שהברור חסר תכלית מעשית ונותר תיאורטי בלבד.

המסקנה הכוללת העולה מהדברים היא, כי המשיב פעל כדין ובאופן ההולם את האינטרס הציבורי כאשר הוציא את השומות החלופיות - מאחר שעמד לפני חומר ראיות המוביל לכאורה למסקנה בדבר בעלות המערער במחצית מקרקעי גולדה - אבל, מרגע שניתן תוקף לשומה אחת בפסק-הדין שניתן כנגד אח המערער, באופן שהאח **אריה** חויב במלוא המס, התייתר הצורך לדון בשומה השנייה שהוצאה למערער. יש מקום להניח, כי האח **אריה** ידאג לקבל את התשלום המגיע לו מהמערער לנוכח היותו הבעלים של מחצית המקרקעין, ואין צורך שבית משפט זה ידון במערכת יחסים זו. בהקשר זה אוסיף, כי מחומר הראיות עולה, כי כבר קיים הסכם בין המערער לבין אחיו בעניין תשלום המסים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

16. המערער לא חזר בסיכומיו לעניין קנס הגרעון שליווה את השומה שעסקה במקרקעי גולדה. בא-כוח המשיב טען, כי די בכך כדי לדחות את ערעורו בנקודה זו בהדגישו, כי מדובר במקרה מובהק בו מוצדק להטיל קנס גרעון מאחר שמדובר בהשמטת הכנסה (ע"א 1134/11 ר.מ. שביט נ. פקיד שומה אשקלון) (12.5.13) (תקדין). אציין, כי התלבטתי בנושא זה מאחר שלכאורה לשומה היה מקום מלכתחילה – משהוכח שעמדו לפני המשיב ראיות טובות התומכות בבעלות המערער במקרקעין, ורק במועד מאוחר יותר תוקפה התערער בשל כניסתה לתוקף של השומה האחרת. ברם, בסופו של דבר הגעתי למסקנה, כי לא יהיה זה נכון להתייחס לקנס הגרעון באופן שונה מלשומה עצמה. לכן, מסקנתי היא שיש לקבל את הערעור כולו, אך בשל ההתפתחות המיוחדת אין לחייב את המשיב בהוצאות לגביו.

הערעור בעמ"ה 9049/05 "מקרקעי גבעת שאול"

17. אף נושא ערעור זה עוסק בנכס שגם לאח אריה זכויות בו. המערער הודיע, כי מתוך מטרה לחסוך בזמן שיפוטי הוא נכון להצהיר על נכונותו לקבל על עצמו כל הכרעה שתתקבל בעניין ההליך שנוהל בעמ"ה 8025/04, 9003/04, 9031/04 (אריה גולובנציץ נ. פקיד השומה הנ"ל) ככל שההכרעה מתייחסת למקרקעי גבעת שאול (וזאת לנוכח החזקת שני האחים במקרקעין בחלקים שווים). על פי האמור בסיכומי המערער (סי' 321), המערער נכון לקבל על עצמו את התוצאה האופרטיבית שהתקבלה בהליך המקביל במובן זה שחבות המס שתוטל על המערער בגין עסקת גבעת שאול תהיה כחבות המס שהוטלה על האח אריה בהליך המקביל, תוך ניכוי התשלומים ששילם המערער עד כה והוצאות היטל ההשבחה ששולמו, ובכפוף לכל שינוי שיחול בתוצאה בעקבות ערעור שיגיש אריה אם יגיש.

על פי האמור בסיכומי המשיב (סי' 158-162), עמדת המערער פירושה זניחת כלל טענותיו באשר לעסקת גבעת שאול, ולכן יש לדחות ערעורו. בהמשך לכך אציין, כי התניית המערער את הסכמתו בכך שגם שינוי החל בערעור לטובת אחיו יחול עליו מעוררת שאלה, מאחר שפסק-הדין הנוגע לאחיו התייחס גם למצב עובדתי מסוים, שאינו בהכרח זה של המערער. ברם, מאחר שהמערער לא חזר בסיכומיו על טענותיו בערעור ובכלל זה על הטענה העובדתית לפיה העסקה נעשתה בכובעו הפרטי, אני



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

מבהירה כי נדחית גם טענה זו, כטענה שלא שבו אליה בסיכומים, וקובעת כי העסקה נעשתה בכובעו כעוסק במקרקעין.

הערעור בעמ"ה 109/08 "מקרקעי בני-עייש"

18. כאמור, במרכז הערעור בנושא מקרקעי בני-עייש עומדת שאלת פתיחת השומה לשנים 1992-1993. שטח המקרקעין עומד על 191.5 דונם והם נרכשו בשנת 1989 כקרקע חקלאית בעבור 769,830 ₪. לפי גרסת המערער, המקרקעין נרכשו על ידי אח המערער שלמה אשר נתן לו במתנה מחצית מהם. משחלפו שלוש שנים נמכרה הקרקע על ידי המערער לאחר שייעוד הקרקע שונה למגורים, בתמורה לסך של למעלה מ-13,500,000 ₪, וזאת ללא ששולם מס. השומה העצמית שערך המערער נעשתה סופית ב-1994.

19. בשנת 2005 קיבל המשיב החלטה להפעיל את הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודת מס הכנסה לפתוח את שומת המס של המערער לשנים 1992-1993, וליתן צו המגדיל את שומת המס שלו לאותן שנים. כך, בהודעה מיום 7.3.05 בדבר פתיחת שומה לשנת המס 1992-1993 (להלן: "ההודעה") שהוצאה מכוח סעיף 147 לפקודה ונשלחה למערער (נספח 134 לתצהיר ירושלמי) הופעלה הסמכות על ידי עו"ד בנדל, היועצת המשפטית לנציבות מס הכנסה, ובה נכתב בין-השאר –

"בתוקף סמכותי לפי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה, ולאחר שעיינתי במסמכים הנוגעים לשומות המס של הנישום שבנדון לשנות המס 1992-1993, ולאחר ששמעתי הסברים מפורטים בהתייחס למסמכים אלו, הריני מורה על פתיחת השומות שבנדון לשנים אלו, מהטעמים המפורטים: –

1. לאור 'הדוח המתקן והגילוי מרצון' הנושא תאריך של 10.12.04 שהוגש לנו על ידי אריה גולובנציץ בנוגע לנכסי המקרקעין של האחים גולובנציץ, התברר כי לכאורה המקרקעין בבני עייש ... אשר הוצגו מיום רכישתם כמקרקעין שבבעלותו של אחיד שלמה גולובנציץ, נרכשו בפועל מלכתחילה על ידי אריה גולובנציץ ועל ידך ... המקרקעין נרכשו מכספי אריה וחיים גולובנציץ אך למרות זאת הוצגו באופן פורמלי ולמראית עין בלבד על שם אחיכם מר



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

גולובנציץ שלמה. לפיכך, כל העברת הקרקע ללא תמורה משלמה לחיים, כפי שדווחה לרשויות המס לא הייתה ולא נבראה. כפועל יוצא מכך נראה כי שווי הרכישה (העלות) של הקרקע שנמכרה על ידך...

2. לאור העובדה שמדובר בשנות המס 1992-1993 עליהן חל סעיף 147 בנוסחו עד לתיקון 114 לפקודה, ולאור העובדה ששוכנעתי שנעשה מעשה – אחד או יותר – מהדברים המפורטים בסעיף 220 לפקודה, הגעתי למסקנה כי ניתן להפעיל את סמכותי מכוח סעיף זה במסגרת התקופה המנויה בסעיף (147)(א)(2) לפקודה בנוסחו הישן.

3. לפיכך הריני מורה על פתיחת שומה... תשומת לבך לסעיף 147(ג) לפקודה לפיו לא ניתן צו המגדיל את השומה אלא לאחר שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע את טענותיו".

20. מההודעה על פתיחת השומה עולה אפוא, כי "הדוח המתקן והגילוי מרצון" (להלן – "הגילוי מרצון") מיום 10.12.04 שהוגש למשיב על ידי אריה גולובנציץ הוא שהבהיר את התמונה. עיון "בגילוי מרצון" (נספח 133 לתצהיר ירושלמי) מלמד, כי מדובר במסמך מפורט ומקיף, המתייחס לשורת נכסי מקרקעין של החברות: פנינת טל השקעות, גני טל סנטר השקעות, גני איילה השקעות ובניה. על פי מסמך זה, מדובר בנכסי מקרקעין שנרכשו על ידי האחים חיים ואריה, והוצגו למראית עין כמקרקעין של האח שלמה. מקרקעי בני-עייש נכללים במסמך זה.

21. בתצהיר אייל ירושלמי, ששימש רכז חוליית חברות במשרדי המשיב בתקופה הרלבנטית וכיום משמש כסגן פקיד שומה אשקלון, נאמר (בסעיף 232) לגבי סיבת הפעלת הסמכות, כי על יסוד מסמך ה"גילוי מרצון" –

"בעלת הסמכות שוכנעה כי נעשה אחד או יותר מהמעשים המפורטים בסעיפים 220 לפקודה, ומשכך הורתה על פתיחת השומה".



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
 עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
 עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

בתצהיר האמור (בסעיף 234) הוזכרה גם בצד הגילוי מרצון התובענה בתמ"ש 6804/02 שהוגשה בבית המשפט לענייני משפחה על ידי אריה כנגד המערער ושנתמכה בתצהיר. מתצהיר זה עלה שהמשיב הגיע למסקנה, כי המערער ואחיו יצרו מצג כוזב לכאורה בפני רשויות המס, כאילו קיבלו במתנה מאחיהם את המקרקעין, בעוד שלאמתו של דבר נרכשו הזכויות במקרקעין על ידי שניהם ולא הייתה מתנה. עוד נאמר בתצהיר ירושלמי לעניין זה –

"המערער הציג בפני המשיב חוות דעת משפטית ולפיה היה רשאי לרשום בדוח לשנים 1992-1993 את שווי המקרקעין בעת ההעברה ללא תמורה מאחיו – העברה שלא הייתה מעולם, שכן המערער ואריה רכשו את המקרקעין מלכתחילה יחדיו" (235).

גם בדיונים שנערכו עם המערער ומיצגיו הן ביחס לשומה לשנת 1992 והן בעת פתיחת השומה הציג המערער מצג כוזב לכאורה ולפיו קיבל את המקרקעין ללא תמורה מאחיו" (ס' 236).

המשיב נסמך גם על האמור בפסק הבורר בו נאמר לגבי ההתנהלות של המערער ואחיו אריה –

"הצדדים הניחו בפני תצהיר הדדי חתום ומוסכם על ידם... תצהיר הדדי זה קובע מפורשות כי כל הרכוש כמצויין בתצהיר שייך להם במשותף בחלקים שווים. כמו-כן הצהירו בפני אריה וחיים מפורשות כי מלכתחילה הרכוש המצויין בתצהיר היה שייך להם במשותף בחלקים שווים. אף אחינו הרב שלמה גולובנציץ הצהיר בפני בכתב ובעל פה ובמעמד כל האחים לבית גולובנציץ כי מלכתחילה ומקדמא דנא היה כל אחד מהצדדים, קרי אריה וחיים, הבעלים של 50% מהרכוש המצויין בתצהיר ההדדי בין אריה לחיים, והאמור בו אמת ונכון הוא". (ההדגשה אינה במקור).



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

חשוב כאן להבהיר, כי פסק הבורר אינו עוסק במקרקעי בני עייש, ואולם הוא מלמד על דפוס פעולה של המערער ואחיו **אריה** וכן האח **שלמה**. בתצהיר ההדדי המונח ביסוד פסק הבורר נאמר לגבי שורת נכסי מקרקעין, כי בין אם הם רשומים על שם חברות ו/או רשומים על **שלמה גולובנציץ** באופן אישי או רשומים על שם נאמן (בעבורו) הם בבעלות של שני האחים. על יסוד מסמכים אלו נאמר בתצהיר **ירושלמי**, כי **הזכח** נוהג של האחים לרשום את הנכסים שבבעלותם (ושנרכשו מלכתחילה על ידם) על שם האח **שלמה**.

יש להדגיש - בהתייחס לטענות באי-כוח המערער בנושא זה - לפיהן בא-כוח המשיב לא הבהיר כי פסק הבורר אינו מתייחס למקרקעי בני עייש, כי המשיב לא טען כלל שפסק הבורר התייחס גם למקרקעין אלה, אלא כל טענתו היא שפסק הבורר והתצהיר ההדדי, מלמדים על אופן ההתנהלות של האחים לבית גולובנציץ.

טענות המערער בעניין פתיחת השומה

22. באי-כוח המערער הדגישו, כי הגורם היחיד שבעקבותיו החליט המשיב לעשות שימוש בסעיף 147 הוא **"גילוי מרצון"**, שהרי כך נכתב בהודעה ועד למסירתו לא סבר המשיב שיש מקום לפתוח את שומות. לשיטתם, מסמך **"גילוי מרצון"** אינו יכול לשמש בסיס לפתיחת השומות. יתר על-כן, לדבריהם, האח **אריה** חזר בו מהטענות שהעלה במסגרת הגילוי מרצון.

23. המערער טען לפניי כנגד המשקל שייחס המשיב למסמך הגילוי מרצון בהטעימו, כי מסמך זה בא לקדם אינטרסים פרטיים וכלכליים של עורכו (**אריה גולובנציץ**) על חשבון המערער. על פי הנטען, עורך המסמך היה שרוי בעת הכנתו במאבק רווי יצרים מול המערער, במהלכו אף נקט **תשעה** הליכים משפטיים נגדו. עוד נטען, כי אין לתת משקל למסמך זה מאחר שבאמצעותו קנה לעצמו האח **אריה** הגנה מפני העמדה לדין פלילי (ואולי גם הטבות נוספות). בצד טענות אלו הדגיש המערער, כי האח **אריה** נזכר לנער חוצנו מהמסכת העובדתית שהוצגה קודם לרשויות, לפיה **שלמה** הוא שרכש את מקרקעי בני-עייש, למעלה משתיים עשרה שנים מאז אותה עסקה.

על פי הסבר המערער, אחיו התקנא בזכויות היתר שקיבל הוא עצמו במקרקעי בני-עייש, כאשר תוצאת העברת הזכויות בעת שהאח מסר את מסמך הגילוי מרצון הייתה שלמערער $\frac{3}{4}$ מהזכויות ול**אריה** רק $\frac{1}{4}$ (מאחר שהמחצית האחרת הועברה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

לחברות (ובניהן **פנינת טל**) שלימים הוקנו לאריה ולמערער). לכן, כך נטען, ביקש האח לנגוס לעצמו נתח מן הזכויות שקיבל המערער **משלמה** וכדי לקדם תכנית אינטרסנטית זו העלה את הגרסה החדשה. עובדה היא, טען המערער, כי כחודש ימים לאחר שמסר לרשויות המס את **הגילוי מרצון** הגיש **אריה** לבית המשפט את כתב התביעה (תמ"ש 6084/02) הנזכר לעיל ובו הסביר, כי התביעה באה לעולם לאחר שהסדיר את יחסיו עם שלטונות המס. בתביעה זו ביקש האח **אריה** שבית המשפט יקבע מלוא זכויותיו בחברות **פנינת טל** ו**השקעות בניה** אליהן הועברה המחצית האחרת של הזכויות על ידי האח **שלמה**. באי-כוח המערער הדגישו, כי עותק כתב התביעה הועבר לפרקליטות המדינה כעולה מהחותמות "**נתקבל**" המופיעה על מסמך התביעה (נספח 66 לתצהיר **ירושלמי**). וכך לשיטתם התמונה הכוללת ידועה הייתה גם למשיב.

24. בגרסתו פירט המערער, כי עובר למסירת הגילוי מרצון, פנה **שלמה** לאריה בטענות קשות על מעשי זיוף ומרמה חמורים שביצע **אריה**, ואף התריע כי בכוונתו לפעול להשבת כל המתנות שהעניק לאריה בעבר, הכוללות גם את המניות שהחזיקו במקרקעי בני-עייש (מכתב **שלמה** מיום 24.10.02, נספח 16 לתצהיר המערער). לשיטת המערער, התפתחות זו הביאה את **אריה** לנקוט פתרון שבגדרו יוכרז הרכוש כרכוש שמחציתו נקנתה על ידי **אריה** (ולא על ידי **שלמה**) מתוך הבנה שבמצב כזה לא יוכל **שלמה** לדרוש את ביטול המתנות. על פי הנטען, מערכת היחסים העכורה שבין המערער לבין **אריה** השתקפה בין-השאר, בעובדה שבמהלך התקופה מיום 4.4.02 ועד יום 31.1.06 הגיש **אריה** לא פחות מתשע תביעות נגד המערער, ובניהן התביעה הנזכרת לבית המשפט לענייני משפחה הנזכרת שהוגשה בחודש ינואר 2005, שבה כאמור ביקש **אריה** לקבל לידיו את מלוא המניות בחברת "**פנינת טל**". לטענת באי-כוח המערער, הגילוי מרצון נמסר כצעד מכין לקראת תביעה זו.

25. על יסוד טענות אלו בדבר האינטרסים הרכשיים של **אריה** - הנסמכות למעשה אך ורק על הערכות המערער עצמו לגבי המניעים של אחיו- הדגישו באי-כוח המערער, כי צפוי היה שהגורמים המוסמכים ברשות המסים יבדקו את הגילוי מרצון בשבע עיניים. ברם, **אריה** לא נדרש על ידיהם לספק בדל ראיה לתמוך בטענת הבעלות שנכללה בגילוי מרצון. על פי הנטען, היה על הרשות לדרוש ראיה זו במיוחד על רקע העובדה שמדובר בשינוי גרסה פתאומי גם מבחינתו של האח **אריה**. באי-כוח המערער הדגישו, כי די היה בראיה פשוטה לצורך זה כגון ראיה להעברת כספים



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

מאריה ומהמערער לשלמה, כאשר אין מחלוקת שהמקרקעין נרכשו על שמו של שלמה. באי-כוח המערער הפנו לתצהיר עו"ד אריה יעקב שהוגש בהליך שלפניי, ושלפיו המצהיר רכש והחזיק בנאמנות את המקרקעין בבני עייש כאשר תחילה הנהנית הייתה חברת אלי אחא בע"מ (שבבעלות האח שלמה) ואח"כ הנהנה היה שלמה. על פי התצהיר האמור, הרכישה מומנה באמצעות כספים שהועברו ממר שלמה גולובנציץ, תושב בלגיה. אסמכתא בנקאית להעברת הכספים מחו"ל צורפה לתצהיר.

26. עוד טענו באי-כוח המערער, שלא זו בלבד שהגילוי מרצון פגום בשל היותו נגוע בעניין אישי של מוסרו, אלא מסמך זה נגוע גם בכך שפקיד השומה העניק לאריה חסינות מפני העמדה לדין פלילי בגין המידע שימסור בגדר גילוי מרצון זה, ואפשר שגם ניתנו לו טובות הנאה נוספות. כלל טובות הנאה אלו מאיינות את משקל האמור במסמך. לשיטת המערער, פגם זה הוסתר על ידי המשיב, כעולה מהעובדה שהנוסח של המסמך האמור שהוגש תחילה לבית המשפט לא לימד, ואף לא רמז, על טובת הנאה כלשהי בעוד שתוכנו כפי שנחשף "לאחר מאבק ממושך" מלמד אחרת. כך הסתבר, כי בפתח המסמך המקורי (שלא גולה תחילה) התייחס אריה להתחייבות המשיב כלפיו

**"לאור התחייבותכם כפי שבאה לידי ביטוי במכתבכם
שבנדון ועל דעת כן יפורטו בפניכם במסגרת זו כדוח
מתקן וגילוי מרצון וכפי שפורט במכתבכם שבנדון
הדברים הבאים כדלקמן".**

כמו-כן, על-פי הנטען, בתום הליך משפטי זה וכתוצאה מאותו מאבק ממושך, הוגש גם המסמך מש/5(2) ממנו עלה כי ניתנה לאריה התחייבות שלא יפתחו הליכים פליליים בגין העבירות שיפורטו במהלך הגילוי מרצון בתנאי שיבוצע גילוי מלא ונאות על ידי הגשת דו"ח מתוקן בצירוף המס המתחייב מהגילוי. עוד טענו באי-כוח המערער, שלא גולה תוכן מכתב שנשלח על ידי בא-כוחו של אריה ושהוזכר במסמך מש/5 (מכתב של עו"ד זבולון הנדלר מיום 25.10.05) דבר שהיה על המשיב לגלותו למתן תמונה מלאה. כך, לא הובהר אילו טובות הנאה נוספות קיבל אריה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

27. מסקנת באי-כוח המערערים הנשענת על כלל טענות אלו היא, שלא ניתן ליחס משקל כלשהו לדברים שמסר אריה בגילוי מרצון, בשל היעדר משקלו מלכתחילה ובעיקר מהטעם שקיבל תמורה בעבור הגילוי. לשיטתם, תמוה כיצד בנסיבות שהוכחו ייחס להם המשיב משקל. בטיעון זה הפליגו באי-כוח המערער למרחק ואף העלו טענה שמדובר בעד מדינה – מאחר שהינו לפי הודאתו עבריין, והוא קיבל טובת הנאה מרשויות המס, וכך לשיטתם לעדותו "נדרש סיוע לשם חילוץ ממצא עובדתי ממנה". בהקשר זה, אף טענו שמדובר בהליך שאופיו מעין פלילי, ואין בנמצא ראייה היכולה להגיע למעמד 'סיוע', שהיא כנקבע בהלכה – (א) בעלת מקור נפרד ועצמאי; (ב) שיש בה לסבך את המערער; (ג) מתייחסת לנקודה ממשית השנויה במחלוקת בין הצדדים.

28. באי-כוח המערער הוסיפו, כי הפגמים החמורים שדבקו בגרסתו של אריה אינם ניתנים לריפוי, וזאת מאחר שהמשיב התנגד להזמנתו כעד, ובית המשפט קיבל התנגדות זו. בהקשר זה, יובהר כי באי-כוח המערער העלו בקשה לזימון אריה כעד יום לאחר חשיפת מסמכי הגילוי מרצון (באמצעות החלטות בית המשפט) לפני המערער בנמקם בקשתם למול המשיב –

"לאור המידע החדש שהתגלה במסמכי 'הגילוי מרצון' ובעיקר העובדה כי ניתנה לאריה טובת הנאה בתמורה לגרסה המפליגה שמסר נגד חיים ב'גילוי מרצון', והחשש שמא ניתנו לאריה טובות הנאה נוספות כחלק מאותה 'חבילה'". (הסיכומים, עמ' 20).

ברם, כאמור, הבקשה נדחתה בבית המשפט, לאור התנגדות בא-כוח המשיב. בהקשר זה, הוסיפו באי-כוח המערערים בסיכומיהם –

"בית המשפט סירב לבקשה ומטבע הדברים אין אנו באים לחלוק במסגרת כתב סיכומים זה על שנקבע באותה החלטה". (הסיכומים, שם).

עם זאת, באי-כוח המערער הלינו מפורשות בסיכומים על כך שהמשיב התנגד לזימונו של אריה לעדות בהדגישם כי עשה זאת, אף כי "על מידת הרלוונטיות של אריה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

לדיון דנא – קשה להאמין שיהא חולק, ומשתמעת מדברים אלו גם טענה על פגם שנפל בהחלטת בית המשפט, שקיבל לעניין זה את טענות בא-כוח המשיב.

29. לטענת באי-כוח המערער, בסופו של דבר הבסיס היחיד שעמד לנגד עיני פקיד השומה בבואו לפתוח את שומות המס של המערער, היה מסמך ה"גילוי מרצון". לדבריהם, התצהיר שתמך בכתב התביעה שהוגש על ידי האח **אריה** נגד המערער (בתמ"ש 6084/02) לא הוזכר בהודעה על פתיחת השומות, ומכל מקום מדובר במסמך שיצא מאותו מקור, האח **אריה**, ולכן אין בכוחו לחזק את תוכן הגילוי מרצון. עוד הודגש בגדר טיעון זה שהתצהיר ההדדי ופסק הבורר אינם מתייחסים כלל למקרקעי בני-עיישי, שנמכרו על ידי המערער לצד שלישי קודם לכן בשנים 1992-1993.

לדברי באי-כוח המערער, המשיב לא נתן פירוש נכון לדברים שאמר הבורר בהתייחס לדברי האח **שלמה** אליהם התייחס בפסק הבורר ולפיהם **שלמה** התייחס לנכסי מקרקעין אחרים שנרשמו על שמו וש"מלכתחילה ומקדמא דנא" היו של האחים **אריה** והמערער. ויובהר, הדברים שאמר הבורר הובאו על ידי המשיב כדי לתמוך בשיטה שבה מקרקעין שהיו רשומים על שם **שלמה** היו בבעלות **שני** האחים (אריה והמערער). לטענת באי כוח המערער בחקירה שבהליך השומתי (נספח 18 לתצהיר ירושלמי) אמר הבורר **אהרון** לגבי מונחים אלה – "**הפירוש הוא – שאריה וחיים לא סחרו ביניהם בעניין הנכסים המופיעים בתצהיר אלא קיבלו זאת משלמה בחלקים שווים**" (אע"פ, כי לא מצאתי דברים אלו בנספח 18, אך אניח כי המסמך שלפני חסר). על פי הנטען, מדברים אלה עולה שכל כוונתו של **אהרון** הייתה, כי מלכתחילה - קרי מיום שבחר **שלמה** להעניק את הזכויות למערער ולאריה - נחלקו הזכויות ביניהם (בנכסים המנויים בתצהיר ההדדי) בחלקים שווים.

30. לסיכום טענו באי-כוח המערער, כי אין לקבל את מסקנת שיקול הדעת של פקיד השומה שנשענה על מסמך אחד - הגילוי מרצון - שהוכח כנגוע ופגום, לא כל שכן במקום שפקיד השומה לא ערך בדיקה נוספת ולו מינימאלית לבחון את אמיתות הגרסה שנמסרה לו על ידי מוסר הגילוי מרצון (כגון ראייה המלמדת שהאחים העבירו כסף לשלמה כדי שירכוש את הקרקע). הוטעם בהקשר זה גם כי הסמכות הקבועה בסעיף 147 לפקודה היא דרקונית, והשימוש בה מחייב זהירות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

31. עוד טענו באי-כוח המערער, כי לא התקיים היסוד המשפטי הנדרש על פי הפקודה לפתיחת השומה מאחר שהמערער לא הורשע בגין המעשה שיוחס לו על ידי אחיו בגדר הגילוי מרצון. על פי הנטען, גדר הסמכות לפתוח את השומה צריך להיקבע לפי הנוסח הקיים של ס' 147(א)(2) שלשונן "הורשע הנישום בעבירה לפי סעיפים...". אין באי-המערער מכחישים, כי נוסח סעיף 147 במועד הרלבנטי לפתיחת השומה היה שונה, והנוסח הקיים בא לעולם במסגרת תיקון מס' 114 לפקודה משנת 1997. ואולם, לשיטתם, פרשנותו הראויה של הנוסח הקודם מביאה לאותה מסקנה. הנוסח הקודם דבר על עשיית מעשים המוגדרים כעבירה –

**"(2) עשה הנישום אחד הדברים המפורטים בסעיף 217
רשאי הנציב לפעול כאמור בפסקה... ואם עשה הנישום
אחד הדברים המפורטים בסעיף 220..."**

32. בתמיכה לגישה זו הפנו באי-כוח המערער לגישתם של המלומדים ע' גבאי ו-א' צוקרמן במאמרם – "עבר עבירה" לצרכי סעיף 147(א)(2) לפקודת מס הכנסה" (מסים). עוד ציינו באי-כוח המערער, כי מבחינה מהותית במתן סמכות לרשות מנהלית לקבוע אחריות פלילית, יש משום פגיעה בעיקרון יסודי. לפי עיקרון זה, ראוי שכל אישום בפליליים יישמע ויתברר במשפט הוגן ופומבי ולא על ידי רשות מנהלית, מה-גם, שמעייניה של רשות זו הם העמקת גביית המס. לדברי באי-כוח המערער –

**"לדידנו, רק קיומה של הרשעה פלילית – על הגנאי המוסרי
שהיא מטילה בנישום – יש בה להצדיק גרירת נישום להתדיין
על שומות שמכל בחינה אחרת הפכו חלוטות וסופיות, ורק
קיומה של הרשעה כאמור יכול להצדיק את הטלת הנטל העצום
הכרוך בהתמודדות עם צווים שיצאו מאת פקיד השומה
בהתייחס לתקופה שחלפה לפני שנים רבות..."**

באי-כוח המערער נסמכו בהקשר זה גם על הכלל בדבר תחולתה של נורמה פלילית מקלה, הקבוע בס' 5 לחוק העונשין התשל"ז-1977, במחובר עם הוראת סעיף 34 כג לאותו חוק. ס' 5 לחוק העונשין קובע –



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

"נעברה עבירה ובטרם ניתן פסק דין חלוט לגביה חל שינוי בנוגע להגדרתה או לאחריות לה, או בנוגע לעונש שנקבע לה, יחול על העניין החיקוק המקל עם העושה".

בהמשך לטענה זו הודגש, כי הסמכות הקבועה בסעיף 147(א) לפקודה הינה סמכות חריגה וקיצונית, המתירה לרשות המוסמכת ליתן צווים כנגד נישום אשר ביצע עבירה פלילית. כלשון באי-כוח המערער, הפעלת הסמכות לפי סעיף 147 "רוכבת" על ההוראות הפליליות שבפקודה – כך לפי החוק בנוסחו הישן וכך לפי נוסחו החדש, דהיינו היא קשורה בבסיסה בקיומה של עשייה פלילית מצד הנישום, ולכן נדרשת הפעלת מבחנים פליליים.

33. עוד הצביעו באי-כוח המערער על כך שעל פי ס' 79(ב) לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 – **"לא תתוקן קביעה או שומה ... אלא אם הורשע החייב במס"**. לדברי באי-כוח המערער, ההרמוניה החקיקתית מצדיקה אימוץ גישה דומה.

34. עם זאת, באי-כוח המערער הכירו בכך ש"אפשר שדברים שנאמרו בפרק זה אינם עולים בקנה אחד עם דברים שנקבעו על ידי בית המשפט העליון" והוסיפו, **"ברם, ראוי לדידנו לעיין בדברים מחדש"**. לחלופין טענו באי-כוח המערער, כי למצער ראוי לקבוע שנדרשת העמדה לדין פלילי כדי להקנות סמכות לגורם המוסמך על פי הפקודה.

35. לחלופי חילופין טענו באי-כוח המערער, כי לא ניתן לקבוע שהמערער עשה מעשה, דהיינו בהקשר דנן עבר על הוראת סעיף 220 לפקודה אשר ס' 147 מפנה אליו. זאת, לשיטתם, מאחר שהתשתית היחידה שהוצגה לצורך קביעה כזו היא תשתית פגומה לחלוטין (הגילוי מרצון). לדברי באי-כוח המערער, על פי מבנה סעיף 220 התנאים לתחולתו הם –

"שפקיד השומה יטען וגם יוכיח שבמישור העובדתי ביצע הנישום את אחת משש החלופות שמונה הסעיף ושבמישור הנפשי נעשה הדבר 'במזיד בכוונה להתחמק ממס' (וכן, כדרישה כללית, שהתקיימה בנישום מחשבה פלילית ביחס ליתר רכיבי העבירה) – אלה הם מרכיבי הנטל המוטל על פקיד השומה. ויודגש: פקיד



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

השומה נדרש ראשית לכל לטעון כי אלה התקיימו ואחר
כך נדרש הוא להוכיח את הדברים. וכך נפסק בעמ"ה
39-42/84 סלומון נ. פקיד שומה ירושלים". (הסיכומים,
ס' 6-245).

בלשון באי-כוח המערער, "עליבותה של הראיה היחידה שהציג פקיד השומה"
מביאה גם למסקנה שלא ניתן לבסס עליה ממצא עובדתי מאחר שלא היה בה להרים
את הנטל המוטל לעניין זה על המשיב. לכן, לשיטתם, גם אם ייקבע כי במישור הדין
המהותי לא נדרשת הרשעה בפליליים לצורך הפעלת הסמכות הקבועה בסעיף 147,
לא עמד המשיב בנטל הראיתי של הוכחת המעשה. כך, לא הוכחו מרכיבי הנטל
שהם: א. הוכחת עשיית אחד המעשים המצוינים בסעיף העבירה; ב. הוכחה, כי
הדבר נעשה "במזיד ובכוונה להתחמק ממס". באי-כוח המערער הדגישו, כי למעשה
קיומם של מרכיבים אלו אף לא נטען כדבעי. בהקשר זה, הבהירו באי-כוח המערער,
כי לשיטתם אף אם לא תתקבל הטענה כי הנטל הרלבנטי הוא זה החל במשפט
הפלילי, אזי יש לזכור כי גם במשפט האזרחי, מקום בו מיוחסים לאדם מעשים
המהווים עבירה פלילית, נדרשת דרגת הוכחה גבוהה מהרגיל, ראו ע"א 3725/08
נסים חזן נ. אריק חזן (3.2.11) (נבו, פסקה 31).

36. עוד טענו באי-כוח המערער, כי לא ניתנה למערער הזדמנות סבירה להעלות טענותיו
כנגד הגדלת השומה. העובדות הרלבנטיות לטענה זו הן כדלקמן: הודעת פתיחת
השומה נשלחה למערער ביום 7.3.05. ביום 13.12.06 נשלחה למערער ולמייצגו הזמנה
לדיון בעניין פתיחת השומה. בדיון שהתקיים עם המייצג ביום 28.12.06 טען
האחרון, כי ללא הצגת מסמך הגילוי מרצון ויתר המסמכים בעניין, אם הם קיימים,
אין בידו לטעון טענות. מהפרוטוקול הרלבנטי (נספח 136 לתצהיר ירושלמי) עולה, כי
בשיחה זו הזכיר אייל ירושלמי רכוז החוליה את פסק הדין שניתן בעניין חברת פנינת
טל, וגם את ההתנהלות של האחים בבית המשפט לענייני משפחה בגדר התביעה
(הני"ל) ממנה עלה (לטענת המשיב), שאריה וחיים היו שותפים בעסקה מקדמת דנא.
על פי הפרוטוקול, המייצג טען כנגד סמכות המנהל להפעיל סמכותו והוסיף, כי אינו
רואה מקום להשמיע טענות לגבי השומות (התנגדות זו נבעה, על פי הסברו, מכך
שלא נמסר לו מסמך הגילוי מרצון). כמו-כן, ביקש לדחות את הוצאת הצווים לפרק
זמן סביר ולקיים דיון נוסף בנוכחות פרקליט הנישום.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

אין מחלוקת, כי רק ביום 20.12.07, נמסר לידי של רואה חשבון בן-דוד (ממשרדו של מייצג המערער ר"ח שטלברג) מסמך הגילוי מרצון ביחד עם הזמנה לדיון בתוך שבועה ימים, דהיינו ביום 27.12.07. בקשת ר"ח שטלברג לדחות את הדיון מיום 27.12.07 ל-30.12.07 סורבה. לטענת המערער, סירוב כזה אינו מתקבל על הדעת. מה-גם, שפקיד השומה נטל לעצמו למעלה משבע שנים כדי לגבש דעתו אם להוציא את הצווים. באי-כוח המערער הטעימו, שלא יעלה על הדעת שהמשיב יטען שמדובר "בהזדמנות סבירה" להעלות טענות, כנדרש בסעיף 147(א)(ג) לפקודה.

מול שורת טענות אלו העמיד בא-כוח המשיב שורת טענות טובות משלו. מאחר שטענות בא-כוח המשיב מקובלות עלי אשלב טענות אלו בהכרעה דלהלן, בה תפורט עמדותי.

הכרעה

37. השאלה הראשונה שיש להכריע בה היא אם היה ביד המשיב להפעיל את הסמכות הקבועה בסעיף 147, אף כי המערער לא הורשע בעבירה. על שאלה זו יש להשיב בחיוב, וזאת על יסוד פסיקה ברורה של בית המשפט העליון. הובהר בפסיקה זו, כי קודם לתיקון 114 לא נדרשה הרשעה ואין להעמידה כדרישה בדרך פרשנות ביחס לתקופה שקדמה לתיקון. כך, בע"א 1325/02 אריה דגן ואח' נ. פקיד שומה אילת (פברואר 2004) (מסים), הבהיר בית המשפט, כי אין לקבל את הטענה שהנוסח החדש (על פי תיקון 114) של סעיף 147 חל גם קודם לתיקון. על הלכה זו חזר בית המשפט העליון בע"א 11569/05 פקיד שומה חדרה נ. נואף חוסני אגבאריה (26.4.07) (מסים). בפסיקה זו אפשר למצוא תמיכה גם לשלילת הדרישה החלופית שהעמידו באי-כוח המערער ולפיה נדרשת למצער העמדה לדיון, מאחר שבית המשפט העליון הדגיש את נוסח ההוראה לפני התיקון, שאינה כוללת תנאי זה. גישה דומה מצויה בפסיקה של בתי-המשפט המחוזיים. כך, בעמ"ה 124/89 רוטברד ושות' נ. פקיד שומה פ"ת ונציב מס הכנסה (19.6.91) (מסים) נאמר מפי כבוד השופט א' פלפל –

"ברור לחלוטין כי משמעותם הרגילה של המילים..."

עשה... אחד הדברים המפורטים בסעיף... היא: כי

נעשה על ידי הנישום אחד המעשים שעל פי מהותם

מהווים עבירות על פי הוראות הסעיפים האמורים. אילו



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

התכוון המחוקק להתלות את סמכותו של הנציב בסעיף זה בהרשעה מוקדמת בעבירה לפי אחד מהסעיפים האמורים חזקה עליו שלא היה משתמש בלשון זו אלא נוקט משתמש לשון פשוטה וברורה: "... הורשע הנישום בעבירה...". עולה מכאן בבירור שהמחוקק לא תלה את השימוש בסמכות זאת על ידי הנציב בהרשעת הנישום דווקא".

כבוד השופט אלטוביה בעמ"ה (ת"א) 1191/02 בעניין דנהאוז ייזום והשקעות נ. פקיד השומה (17.7.05) (מסים), ציין כי כוונת המחוקק כפי שהיא עולה מחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 114), התשנ"ז-1997 אינה משתמעת לשני פנים, והעובדה שהמחוקק בחר לשנות את סעיף 147 לפקודה כך שתידרש הרשעה, מחזקת את המסקנה לפיה בקביעה הקודמת כי "עשה הנישום" לא נדרשה הרשעה –

"לשון 'עשה הנישום' חוזרת על עצמה כמה פעמים בדברי ההסבר בהמשך ללשון זהה בהצעת החוק. במעבר לחוק עצמו חל שינוי מההצעה וסעיף 147(א)(2) שונה באופן המצריך הרשעה על מנת לעשות שימוש בסמכות הנציב. מהלך דברים זה מחזק את מסקנת בית המשפט בעניין רוטברד לעיל. המחוקק בהחלט היה ער להבדיל הנוסח שבין "עשה הנישום" לבין "הורשע הנישום" או שילם כופר על כן עמדת המערערת דכאן אינה יכול להתקבל".

38. נותר לקבוע אם די היה במידע שעמד לפני המשיב, כדי לבסס קביעה כי הנישום עשה את המעשה המיוחס לו (המהווה עבירה על פי החוק), דהיינו מסר מידע כוזב כדי שלא לשלם מס. על פי הנטען בתצהיר ירושלמי, זו המסקנה שהגיע אליה המשיב עובר להודעה. כך כפי שצוין לעיל, בס' 232 לתצהיר ירושלמי נאמר – "בעלת הסמכות שוכנעה, כי נעשה אחד או יותר מהמעשים המפורטים בסעיפים 220 לפקודה, ומשכך הורתה על פתיחת השומה". עוד נאמר בתצהיר האמור (ס' 234) – "מהגילוי מרצון, התובענה שהוגשה על ידי אריה ותצהירו של אריה (הערה: הכוונה כאן לתצהיר שהוזכר לעיל שהוגש על ידי אריה בתמיכה לתביעה שהוגשה לבית



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

המשפט לענייני משפחה ביחס למקרקעין) עולה, כי המערער ואחיו יצרו מצג כוזב לכאורה בפני רשויות המס, כאילו קיבלו במתנה מאחיהם את המקרקעין, בעוד שלאמתו של דבר נרכשו הזכויות במקרקעין על ידי המערער ואריה". בתצהיר ירושלמי גם הוטעם, כי במצג כוזב זה החזיקו המערער ומיצגיו לאורך כל הדרך, בדיונים שנערכו ביחס לשומה לשנת 1992. מהאמור עולה, כי המשיב בחן כראוי את נושא הפתיחה של השומה על פי הקבוע בנוסח הקודם של ההוראה שחלה על העניין.

39. אשר לדיות המידע שבגילוי מרצון לביסוס עמדת המשיב אציין, כי מקובלת עלי מסקנת המשיב לפיה הטענה שמקרקעי בני-עייש לא היו שייכים מלכתחילה לשלמה, אלא היו בבעלות המערער ואחיו עולה בקנה אחד עם הנוהג שמצא ביטוי בפסק הבורר מיום 4.11.01 בו ציין הבורר, אהרון גולובנציץ, כי הצדדים - המערער ואריה - הניחו בפניו תצהיר הדדי חתום ומוסכם על ידם לפיו רכוש המצוין בתצהיר והרשום על שם האח שלמה, מלכתחילה שייך להם במשותף בחלקים שווים, וקבע שהאמור בתצהיר זה משקף את המציאות. מדובר לכאורה בשיטת פעולה בה נהגו האחים לגבי רכישת מקרקעין בהיקף ניכר, בגדרה העדיפו שמקרקעין השייכים להם לא יירשמו על שמם, אלא על שם האח שלמה. בתצהיר ירושלמי (סעיפים 12-16) פורטו מספר רב של עסקות - הנוגעות למאות דונמים - במסגרתן נרכשו קרקעות לכאורה על ידי שלמה והועברו לידי המערער ואחיו אריה, כפי שהובהר גם בפסק הבורר שניתן על ידי האח אהרון ביום 4.11.01. ניתן להסיק מראיות אלו, כי מסיבות הברורות למערער ולאחיו קרקעות שבבעלותם נרכשו פורמלית על ידי אחיהם שלמה תחילה, כדי להעבירם בסופו של דבר אליהם.

אדגיש, כי לא נאמר במסמכים הרלבנטיים שהאח שלמה רכש את המקרקעין באמצעות כספים שהועברו על ידי המערער ואחיו. ואולם, ניתן להעריך, כי אם המקרקעין מועברים על ידי שלמה במתנה לאחים (ובניהם המערער) זמן קצר לאחר הרכישה, האמצעים לרכישה ניתנו על ידיהם, באופן כזה או אחר. כמו-כן, העובדה שהובהר בפסק הבורר, כי המקרקעין היו "מלכתחילה ומקדמא דנא" של שני האחים, "מבטלת" לכאורה, את התקופה שבה היו המקרקעין רשומים על שם האח שלמה, וכך מהדקת את הקשר שבין המקרקעין ושני האחים (המערער ואריה) כבר מהשלב הראשון של הרכישה על-ידי שלמה. לעיל הובא הפירוש שמייחסים באי-כוח המערער למלים אלו של האח שלמה, תוך הישענות על דברי הבורר אהרון בחקירתו, אלא שהפירוש האמור מעורר קושי. לפי פירושם שלמה התייחס לכך שמיום שבחר



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

להעניק את הזכויות נחלקו הזכויות ביניהם בחלקים שווים. ברם, אין זה סביר ששלמה יתייחס לפעולות שעשו האחים בקרקע אחרי שהעבירה להם, וספק אם בכוחו של שלמה להתייחס לפעולות עסקיות שעשו האחים ביניהם לגבי הקרקע שלו, קודם שהועברה אליהם באופן פורמלי. לכן אני דוחה פירוש זה, כבלתי סביר. מכל מקום, גם אם לכך התייחס אהרון, פירוש זה לא בא מפי בעל הדבר עצמו הוא שלמה.

40. לא הייתה מחלוקת שפסק הבורר והתצהיר ההדדי הגיעו לידי המשיב לפני שהוצאה הודעת פתיחת השומה. על-כן, מסקנתי היא, שהטענה לפיה הראיה היחידה שעמדה לפני המשיב בעת שהחליט על פתיחת השומה היא מסמך ה"גילוי מרצון" אינה מתארת נכון את המציאות. אכן, בהודעה על פתיחת השומה מצוינת מפורשות רק ראיה זו. ואולם, מההודעה עצמה - שלשונה הובא לעיל - עולה, כי עמד חומר נוסף לפני מפעילת הסמכות ("ולאחר שעיינתי במסמכים הנוגעים לשומות המס של הנישום וכו'"). למעשה עובדה זו אינה שנויה במחלוקת. כך בסיכומי התשובה נאמר לגבי פסק הבורר והתצהיר ההדדי –

"ועובדה היא שמסמכים אלו היו ביד המשיב עוד טרם הגילוי מרצון, אולם הוא בחר שלא להסתמך עליהם בעת שהחליט לפתוח את השומות". (סיכומי התשובה, עמ' 2).

יחד עם זאת הודגש בסיכומים, כי מסמכים אלו לא הביאו להחלטה על הפתיחה.

אכן, ניתן להסכים, כי ה"גילוי מרצון" היה ה"טריגר" – דהיינו הדבר שעורר את המשיב לפעולה, ואולם לא היה הוא הדבר היחיד שעמד לפני המשיב. אין ספק, כי התמונה שעמדה בעת ההחלטה על פתיחת השומה הייתה רחבה, והתייחסה גם למאפייני ההתנהלות העסקית-קרקעית של האחים: שלמה, אריה והמערער שהיו מוכרים למשיב. דהיינו המידע החדש לפיו המקרקעין בבני עייש לא היו מתנה משלמה השתלב במידע רחב יותר לגבי דפוסי ההתנהלות של האחים שניהלו עסקי מקרקעין לא מעט שנים קודם לכן. מטבע העניין, פעילות המערער ואחיו נבחנה על ידי רשויות המס כבר שנים רבות לאורך פעילותם העסקית הנרחבת (ראו תצהיר ירושלמי), ואין מחלוקת כי המסמכים האמורים הגיעו אליו. בהקשר זה אוסיף, כי



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

על פי תצהיר **ירושלמי**, כבר בדיון שהתקיים לפיו ביום **24.11.02** נשאל המערער כיצד אינו מאשר שהוא שותף בעסקת גולדה אם נפסק כך ב**בוררות** בין המערער לבין **אריה** (ס' 160) וגם נשאל לגבי התצהיר ההדדי הנזכר (הפ' הוא נספח 103 לתצהיר **ירושלמי**), **לכן ברור כי כבר אז הכיר המשיב את פסק הבורר והתצהיר ההדדי שבבסיסו**, והמערער ידע כי המסמכים בידיו.

בנסיבות אלו, אני דוחה את הטענה כי רק הגילוי מרצון עמד לנגד עיני המשיב בעת שניתנה ההודעה. ויוטעם, פסק הבורר ניתן על ידי האח **אהרון** כבר ב-**4.11.01** וממנו עלה, כי המערער הוא בעלים של קרקעות הרשומות על שם האח **שלמה**, וכי האח **שלמה** אישר לפני הבורר שהנכסים הרשומים על שמו הם של **שני** האחים וזאת "**מלכתחילה ומקדמא דנא**". אכן, פסק הבורר לא התייחס למקרקעי בני-עייש, ואולם הנוהג האמור מעלה מטבע הדברים את ההערכה שכך נהגו האחים גם לגבי מקרקעי בני עייש. כאמור, הובהר בפסק הבורר גם כי **שלמה** עצמו אישר את התצהיר ההדדי הנזכר שנחתם על ידי המערער ואחיו. אכן, אין בידי לקבוע מהו המועד בו הוצג פסק הבורר לפני פקיד השומה, ואולם הטענה לפיה המערער קיבל **במתנה** קרקע מאחיו **שלמה**, הופיעה לאורך שורת עסקאות מקרקעין שפורטו בתצהיר ירושלמי (ס' 12 ואילך). כך בין-השאר, מתצהיר **ירושלמי**, גם עלה כי גם ביחס למקרקעין בשטח של כ-**1,000** דונם בבית גימאל (פרויקט רמת בית שמש), הצהירו האחים **אריה וחיים** כי קיבלו אותם במתנה מ**שלמה** (סעיפים 48, 78). מדובר אפוא במתנות בסדר גודל עצום, שפשרן לא הוסבר כנדרש.

כאמור, ה"גילוי מרצון" היה ה"טריגר" שהביא לפעולה זאת, בכללו את המידע שה**שלים** את התמונה שעלתה לפי המידע הקודם שעמד לפני המשיב. לכן, הטענה כי המשיב בחר להישען רק על מסמך ה"גילוי מרצון", נכונה רק במובן זה שמסמך זה צוין בהודעה על הפתיחה. ברם, בשום מקום לא הובהר, כי נמחק אצל המשיב כל המידע הקודם. אומנם המידע שנוסף בגדר ה"גילוי מרצון", היה מידע חשוב ביותר, ובשל כך נעשה מטבע העניין ראוי לציון מיוחד.

41. מכל מקום, גם אם בשל העובדה שמידע זה צוין מפורשות בהודעה יש לראותו כמידע היחיד שהביא את המשיב לפעולה של פתיחת השומה, לא היה זה בעת קבלת ההחלטה מידע חסר משקל. מדובר במידע שנמסר מפי מי שהוא נוגע בעניין ישירות, ושעל פני הדברים לא הייתה סיבה לחשוב שכל מעייניו להגן על רכושו, כטענת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

המערער. יוער בהקשר זה, כי המועד הרלבנטי לבחינת החלטת פתיחת השומה הוא, מועד קבלת ההחלטה, ואין ראייה כי באותו מועד סבר המשיב כי האח **אריה** בלתי אמין. דברים אלו נכתבים בהקשר לטרוניה שמעלה המערער, בהתבסס על סיכומי המשיב בעמ"ה 8025/04 הנ"ל – ערעור שהוגש על ידי האח **אריה** – בהם נאמר, כי האח **אריה** סובל מבעיית אמינות קשה כמי שנתן הצהרות כוזבות (הסיכומים באותו הליך הוגשו כראייה נוספת ביום 30.7.13). אין סיבה לקבוע, כי כך סבר המשיב בעת קבלת החלטה על פתיחת השומה. על כך אוסיף, כי השקפת המשיב על האח **אריה** בדיעבד אינה מבטלת רטרואקטיבית את תוקף החלטת פתיחת השומה. גם אם כבר במועד זה היו למשיב סיבות לפקפק בחלק מדברי האח **אריה** (דבר שלא הוכח) עדיין היה בידו לסבור, כי האח **אריה** אמר אמת בגדר "גילוי מרצון" או למצער, בחלק מהדברים שנכתבו בו, בבחינת "פלגין דיבורא".

אשר לטענה שאריה חזר בו מהדברים שבגילוי מרצון יצוין, כי אכן במקום אחר **אריה** אמר כי לא עמדו טעמי מס ביסוד העובדה שהמקרקעין נרשמו ע"ש **שלמה** (ס' 208 לסיכומי המשיב בעמ"ה 8025/04) ובכך חזר בו מדברים קודמים שאמר, בהסבירו כי עורכי-הדין כתבו את הדברים. ואולם, לא מצאתי בדברים שאמר בבית משפט שלילת הטענה בדבר הבעלות או היעדר מתנה **משלמה**. ההכחשה מתייחסת רק לטעמי המהלך. מכל מקום, גם אם נכון לראות את **אריה** כמי שחזר בו מכל דבריו באותה עת, הגם שהדבר פוגע באמינות דבריו, אין הוא בהכרח מאיין אותם, מאחר שכאמור הם משכנעים כאמת, גם אם **אריה** בחר לחזור מהם, לאור כלל השיקולים שצוינו.

42. כטענת בא-כוח המשיב, טענת המתנה כשלעצמה יש בה מלכתחילה כדי לעורר תחושה לא נוחה. בא-כוח המשיב, חזר והעלה תמיהה מהו ההסבר לכך שהאח **שלמה** רכש מאות דונמים במספר רב של עסקאות והעביר בכל פעם את המקרקעין במתנה למערער ולאחיו **אריה**, ומדוע דווקא לשני אחים אלו. יתר על-כן, מדוע עשה כן לאחר שפעל כדי לרכוש את המקרקעין ולא נתן להם מתנה במזומן. גם בדיון שהתנהל לפני, לא ניתן הסבר מניח את הדעת להעברת המקרקעין במתנה. המערער הסביר עובדה זו בדיון במילים אלו – "כי **אוהבים אותי**" (עמ' 24 לפר').

נראה, כי המערער אינו מודע לקושי האינהרנטי הטבוע בטענת המתנה. כטענת בא-כוח המשיב שנתמכה בפסיקה, הלכה ידועה היטב היא, כי הטענה בדבר מתנה



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

מקורב משפחה (כמסבירה הכנסות) היא טענה חשודה על פניה. בנסיבות אלו לא פלא שרשויות המס מצאו כסביר את ההסבר הכלול בגילוי מרצון לפיו, מדובר היה מלכתחילה ברכוש של שני האחים. הסבר זה הוא הגיוני, שאחרת תמוה דבר מתן המתנה בסדר גודל כזה דווקא לשני האחים. כמו-כן, ייחוס אינטרס רכושי למערער, בגדרו יעלה טענת מתנה כדי להימנע מלשלם מס על עליית הערך של המקרקעין, גם הוא סביר (כי מטבע העניין אינטרס כזה ניתן לייחס לרבים, להבדיל מפעולה כוזבת מכוח אותו אינטרס).

לכן, משחגיע הגילוי מרצון לרשויות המס, אין להתפלא שמצאו את תוכנו משכנע. זאת, לא רק בשל הרצון להעמיק את גביית המס, אלא מכוח הגיונם של הדברים. קל לקבל את ההסבר שנמצא בגילוי מרצון לתופעת מתן המתנות הבלתי מוסברת על ידי האח שלמה.

איני מתעלמת מטענת באי-כוח המערער (שהועלתה בסיכומי התשובה) לפיה, ההסבר לתמיהות אלו הובא לבית המשפט. בסעיף 81 לתצהיר המערער נאמר, כי העברת המקרקעין על ידי שלמה "עולה בקנה אחד עם כוונת אבינו המנוח, יצחק גולובנציץ ז"ל כפי שבאה לידי ביטוי גם בצוואתו, שבה הורה לשלמה להעביר אלי מחצית מהקרקעות הרשומות על שמו". צו הירושה של המנוח גולובנציץ יצחק הוגש גם הוא (נספח 15 לתצהיר המערער) ובו נפסק ב"הסכמת היוורשים", כי הקרקעות הרשומות על-שם שלמה יועברו לאחים אריה וחיים בחלקים שווים. יש עם זאת לציין, כי לא צורפה לתצהיר הצוואה, וכך קשה לקבוע כי מדובר ברצונו של האב לפי צוואתו, ולא בהסכמה מאוחרת של היוורשים מסיבות הקשורות בהם. כמו-כן, המערער לא טען, כי הביא לפני המשיב מידע זה, בדבר רצונו של אביו המנוח (שיש בו כדי להקהות את הספק שמעוררת טענת "המתנה") לפני ההחלטה על הגדלת השומה. נראה אפוא, כי הקושי האינהרנטי הטמון בטענת מתנה לא הוסר על ידי המערער בעת קבלת החלטות המשיב. אין בידי גם לומר, כי הוכח בדיון שלפני רצונו של אביהם המנוח לעניין זה. בהקשר זה, יש לציין את הימנעות המערער להזמין למתן עדות את אחיו האחרים, אשר בוודאי כולם מכירים את הצוואה. על פי צו הירושה, למערער אחים נוספים פרט לאריה ושלמה, והם: אהרון, אברהם ויעקב. לאור האמור, מסקנתי היא שהמערער לא הוכיח סיבות משכנעות למתנות מאחיו. ויוטעם, הבאת עו"ד אריה יעקב כעד לא ייתרה את הזמנת האחים לעדות. ראשית, מלכתחילה היה עו"ד אריה יעקב כלי לביצוע ביד האח שלמה, וככזה אין בידו להסביר את נושא המתנה,



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

הוא גם לא יכול לדעת מה עמד מאחורי האמצעים שקיבל **משלמה** לרכישת המקרקעין. עדותו לא הסירה את התמיהות.

43. מבחינת משקלו של הגילוי מרצון יש לציין, כי האח **אריה** לא הסתיר שהמטרה בדיווח הכוזב הייתה הימנעות מתשלום מס, הסבר שהוא הגיוני. אכן, הגילוי מרצון, עמד בניגוד להצהרה קודמת של המעורבים, אבל תוכנו הולם הרבה יותר את ההיגיון, ואת דפוסי ההתנהגות האופייניים לבני אדם שהם מטבעם בעלי אינטרסים רכושיים. כמו-כן, במסירתו **אריה** גם פעל בניגוד לאינטרסים שלו לכאורה מאחר שהיה עליו לעמוד בדרישות הגילוי מרצון ובכללם תשלום המס (להלן אתייחס למהות הליך הגילוי מרצון), דבר שכשלעצמו מעניק משקל לדבריו, כמקובל בהלכה.

44. האם, כטענת באי-כוח המערער, היה על המשיב להימנע מלהשתמש במידע זה בטרם ימציא האח **אריה** הוכחה על העברת כספים ממנו ומאחיו **שלמה** לצורך רכישת המקרקעין? להבנתי התשובה לכך היא שלילית. קודם כל, מאחר שלא חייב היה להיות מסמך המתעד העברת כספים לצורך רכישת הקרקע בסמוך לרכישה, במצב בו דפוסי ההתנהלות של בני המשפחה היו על פניהם מורכבים ואפשר שהתמורה התקבלה בצורה אחרת זמן רב קודם לכן. להבנתי, לא נדרשה התעמקות בפרטי ההתחשבות בין האחים על ידי פקיד השומה. אני סבורה על כן, כי לצורך **החלטת על פתיחת השומה, היה ביד המשיב לייחס משקל ל"גילוי מרצון"**, מה-גם שהאמור בו השתלב במידע שעמד לפניי בדבר ההתנהלות העסקית של האחים, מידע שהכיל שורת טענות לא מוסברות על העברת קרקעות במתנה לשני האחים.

45. התמונה שקדמה להגדלת **השומה**, כוללת להבנתי גם את התנהלות המערער לאחר מתן ההודעה על פתיחת השומה. הצו נשוא הליך זה, הוצא ביום **30.12.07**, דהיינו יותר משנתיים לאחר ההודעה על פתיחת השומה. תמונה עד מאוד התנהלות המערער לאחר ההודעה במובן זה, שאף כי למן קבלתה הובהרה לו טענת רשויות המס לפיה לא קיבל את המקרקעין במתנה **משלמה** אחיו, לא דאג לקבל הכחשה מתאימה **משלמה**. גם אם היו בינו לבין אחיו **אריה** מחלוקות, לכאורה יחסיו עם אחיו **שלמה** לא הורעו כלל. לכן לכאורה, היה ביד המערער כבר אז לקבל הצהרה מתאימה **משלמה** המכחישה את הדברים, והוא לא עשה כן. האח **שלמה** גם לא הוזמן כעד לדיון שהתנהל לפניי. כטענת באי-כוח המשיב, אומנם האח מתגורר



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

בבלגיה אבל מדובר בשומות עתק שהוצאו למערער, ולעומתם הוצאות נסיעתו לארץ מתגמדות. לכן המרחק האמור אינו מסביר את אי-ההתייחסות.

46. יתר על-כן, על פי גרסת המערער, אחיו **שלמה** העניק לו אלפי דונמים במתנה ולכן לפי גרסה זו לא מתקבלת על הדעת האפשרות שהתקשה לממן כרטיס טיסה **מבלגיה**. בסיכומי התשובה נאמר, כי האח **שלמה** הוא אדם מבוגר ש"בשנים האחרונות הפך לחולה מאוד והוא מתקרב לגיל גבורות", אלא שלא באה ראייה על כך במסגרת הדיון. יתר על-כן, באותם סיכומים גם הובהר, כי מאז שנת 2004 ביקר האח **שלמה** בישראל "מספר רב של פעמים" (עמ' 29). מדוע אם כך לא קיבל ממנו המערער הכחשה מתאימה (למשל בתצהיר) כדי שתמסר למשיב אף קודם לדיון? מאחר שהאח **שלמה** לא הוזמן כעד על ידי המערער לדיון בערעור, מתחזקת ההערכה ששיקול הדעת של המשיב בעת שהוצאה השומה המוגדלת היה נכון. לא הוכח כל פגם בשיקול דעת זה גם בדיעבד, בעת הדיון בערעור.

47. אעבור לשאלת אמינות האח **אריה**, באי-כוח המערער טענו, כי לא יתכן שהשומה כנגד המערער תשען על דבריו של **אריה** אשר בערעורו שלו בעמ"ה 8025/04 ציין לגבי בא-כוח המשיב בסיכומיו – "נוהגו של המערער (אריה) לטעון דבר והיפוכו בהתאם לאינטרסים שלו ולנוחות הדברים באות העת" וכאשר גרסתו שם נדחתה. על פי הנטען, אי אמינות זו מערערת את יסודה של השומה שנשענה על דברי האח בגילוי מרצון.

לשיטתי, דין טענה זו להידחות, מהטעם שלא התערערו דבריו של **אריה** כפי שבוטאו בגילוי מרצון, וכידוע אין פגם ב"פלגין דיבורא". דבריו שם לא נסתרו לאחר מכן. יתר על-כן, דבריו בגילוי מרצון השתלבו בדפוס פעולה של האחים לבית גולובנציץ, שעלה מראיות נוספות כמוסבר לעיל. כמו-כן, לא ראיתי סיבה לקבוע, כי דברים אלו אינם אמינים מטעמי האינטרסים המעורבים. המערער לא הרים את הנטל להפריכם, בהעמידו מולם את עדותו שלו בלבד, אף כי לכאורה היה בידו להיעזר בעדות **שלמה** אחיו ואפשר שגם בעדות אחיו **אריה** (בגדר חקירה נגדית). כאמור היה ביד המערער לכאורה גם להיעזר בדברי אחיו האחרים, אשר לשיטתו, ידעו על צוואת אביהם המסבירה את המתנות.



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

אוסוף, כי טענת המערער לפיה אחיו **אריה** פעל כדי לקדם אינטרסים רכושיים של עצמו, כנלמד מכלל התנהלותו, אין בה כדי לבטל את תוקף דבריו בגילוי מרצון. **ראשית**, מטבע העניין אין סיבה ליחס אינטרסים מסוג זה לאח דווקא, ולהימנע מלייחס אינטרסים רכושיים למערער. **שנית**, הליך הגילוי מרצון מגלם בחובו מצד אחד פעולה נגד האינטרס של הנישום אשר חושף דברים שבחר בעבר להעלים והוא גם נדרש לשלם את המס הכרוך בכך, וזאת למול קבלת החסינות מהליך פלילי. לכן, זיהוי האינטרסים הרכושיים של האח **אריה**, שבאי-כוח המערער הרחיבו דברים לגביו, אינו מוביל בהכרח למסקנה שלה הם טענו.

48. כאן המקום להתייחס גם לטענה בדבר האינטרסים שהיו לאח **אריה** במסירת הגילוי מרצון, כנובעים מטובות הנאה שקיבל בגדר מסירתו.

באי-כוח המערער טענו (וגייסו לצורך טענה זו את השתלשלות העניינים שעניינה העיכוב במסירת הנוסח המלא של הגילוי מרצון), כי המשיב ביקש להסתיר מפני המערער את הגילוי מרצון, ומשאלץ לחשפו צנור אותו, וכל זאת במגמה להסתיר את ההבטחה והחסינות מפני העמדה לדין פלילי שקיבל **אריה**. ברם, טענה זו אינה משכנעת. כטענת בא-כוח המשיב, "**כל בר בי רב יודע כי זהו מהותו של הליך הגילוי מרצון – גילוי מידע אשר לא קיים בידי הרשות וזאת בתמורה להבטחה לחסינות**". מאחר שהעובדה שהתקיים הליך "גילוי מרצון" היא עצמה מלמדת על ההבטחה לחסינות מפני העמדה לדין פלילי, לא ניתן ליחס למשפטים שנמחקו (וככל הנראה שלא לצורך) מראש מסמך הגילוי מרצון שנמסר למערער (העוסקים בהתחייבות שניתנה כלפי **אריה**, ראו לעיל) מגמה להסתיר את החסינות שנתנה. וראו מאמרו של עו"ד **דב נייגר**, "**ההליך של גילוי מרצון – הרהורים ומחשבות**" (מסים). מדובר בהליך שנקבעו לו כללים מתווים מדויקים ומוקפדים, שבמרכזם מתן החסינות. החסינות מדין פלילי ניתנת כדי לעודד את הגילוי ולהביא לגביה טובה יותר של המס, ובכך משרתת את אינטרס הציבור. ראו ת"פ 163/08 (ירושלים) **מדינת ישראל נ. וסאל** (תקדין). באי-כוח המערער טענו, שבכל מקרה טובת ההנאה של קבלת חסינות גורעת ממשקל המידע שגולה אבל, כאמור, לגילוי מרצון יש מחיר, ושיקולי היגיון מלמדים שמסירתו היא מנוגדת לאינטרס של מוסר הגילוי מרצון, ולכן בסופו של דבר ניתן לתת בו אימון. ויוטעם, ההשוואה שערכו באי-כוח המערער בין הנוסח ש"**הוסתר**" כביכול לבין הנוסח ש"**גולה**" למערער, לא תומך במגמת הסתרה כלשהי של טובת הנאה חריגה שניתנה לאריה בעבור הגילוי מרצון. כל שמוחר בהם הוא



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

שעמדה גם התחייבות של המשיב כלפי אריה. לא מצאתי גם יסוד לטענה שהובטחו לאריה טובות הנאה במסמך אחר. המשיב קיבל קודם לכן את התמונה שסיפק המערער כמספקת, ואין סיבה שכדי להכשילו יעניק טובות הנאה לאחיו.

49. גם טענת באי-כוח המערער, לפיה המשיב בחסות בית המשפט מנע את חקירתו של האח אריה, בבית המשפט, דינה להידחות. בגדר טענותיהם לעניין זה נמנעו באי-כוח המערער לציין את סיבת אי-התרת עדותו של אריה במועד בו הועלתה הבקשה. בהחלטתי מיום 28.1.03 לעניין זה הובהר, כי הבקשה נדחת קודם כל מאחר שהועלתה באיחור רב, לראשונה במהלך ישיבת ההוכחות האחרונה בתיק שנקבעה אחרי פרישתי מתפקידי. אוסיף על כך, שהיה ביד המערער לכאורה להזמין את אחיו אריה כעד זמן רב קודם לכן, אם מערכת היחסים ביניהם הייתה פגועה באותה עת – היה בידו להגיש בקשה מתאימה לבית המשפט. על כן גם אי-הזמנתו לחקירה של האח אריה פועלת לחובת המערער, כאשר על פי הפסיקה הנטל הראייתי בערעור לעניין השומה עומד עליו (אעיר להבהרה, כי ככל שהנטל לעניין הצדקת עצם פתיחת השומה עמד על המשיב – המשיב עמד בנטל זה כפי שהוסבר לעיל).

50. לסיכום, המידע שנכלל במסמך ה"גילוי מרצון" לגבי המקרקעין בבני-עייש לא התערער בערעור. מסמך זה, גם בעת הינתנו היה בו כדי לבסס גישה חדשה של המשיב. המידע סיפק תמונה הגיונית אשר השתלבה בידוע לגבי דפוס ההתנהלות העסקית של המערער ואחיו. התמונה הכללית של הראיות מלמדת, כי אין מדובר בראיה יחידה שלא בוססה בחקירה נוספת, אלא בראיה שהלמה פרטים ידועים למשיב. לכן, מסקנתי היא, שלא נפל כל פגם בשיקול דעת של המשיב בעת שהחליט על פתיחת השומה, וגם לא הוכח שהשומה הוגדלה שלא כדין.

51. אשר לטענה בדבר הפגיעה בזכות הטיעון, לפיה, לא ניתנה למערער הזדמנות נאותה להעלות טענותיו קודם להגדלת השומה על ידי המשיב (בעקבות פתיחתה) אציין, כי מקובל עלי שטוב היה עושה המשיב אילו אפשר למיצגו של המערער להיערך לפגישה שעמדה להתקיים, תוך דחייתה לזמן קצר כפי שנתבקש לעשות. ואולם, הטענה שלא היה ביד המערער להעלות טענותיו למול גישת המשיב שנפרשה לפניו כבר בהודעה על פתיחת השומה בשנת 2005 לפיה לא קיבל במתנה את מקרקעי בני עייש, אינה משכנעת. כבר למן ההודעה היה ביד המערער להצטייד בראיה מתאימה מאחיו שלמה - שהגיע מאז לארץ מספר פעמים - אילו זה תמך בטענותיו וראיה כזו היה ביד



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

המערער להציג למשיב בכל עת, בתקופה הארוכה שחלפה מאז ההודעה על פתיחת השומה ועד הגדלת השומה. לעיל כבר נאמר, כי היה ביד המערער לקבל מאחיו שלמה מסמך המלמד כי המידע שבגילוי מרצון לעניין קרקעות בני-עייש אינו נכון, בביקוריו הרבים של האח בארץ.

יתר על-כן, על פי דבר כבוד השופט א' רובינשטיין בע"א 8669/07 צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ. מנהל המכס ומע"מ (מיום 29.12.09) (תקדין) הסמכות הרחבה שהוענקה בפקודה לבית המשפט זה לתקן בערעור את השומה, יש בה "כדי לרפא את הפגם שנפל בהליך המנהלי תוך בירור השאלה האם נגרם נזק של ממש כתוצאה ממנו" (פסקה יג). עתה, לאחר שנפרשו לפני כלל הטענות והעובדות, אין בידי לומר כי המערער הציג טענות משכנעות שבכוחן היה למנוע את הגדלת השומה.

באי-כוח המערער הוסיפו בהקשר זה, כי העובדה שהמשיב נשען על מסמכים (פסק הבורר, התצהיר ההדדי) שלא צוינו בהודעה פגעה בזכות הטיעון שלו. ואולם, הובהר לעיל כי בהליך שקדם להגדלת השומה עלו על הפרק מסמכים אלו (ראו ס' 160 לתצהיר ירושלמי ונספח 103 לתצהיר). אין ספק, כי העובדה שמסמכים אלו עמדו לפני המשיב ויש בידו להסיק מהם מסקנות, הייתה ידועה למערער, לכן אי-פירוט בהודעה לא היה בו כדי להטעותם.

52. לעניין מימוש זכות הטיעון, אוסיף בשולי הדברים כי על פי סעיף 147 זכות זו עומדת למערער עובר להגדלת השומה. הסעיף אינו מתייחס מפורשות לזכות זו בהקשר של עצם פתיחת השומה, פעולה שקדמה להגדלה. כבוד השופט מ' אלטוביה כתב, כי השמעת הטיעון קודם לפתיחת השומה היא בגדר "הליך שיש לעודדו אולם אין הוא נדרש בפקודה", והוסיף כי פגם של אי-שמיעת הטענות קודם לפתיחה מתרפא ממילא, כאשר מתאפשרת העלאת הטענות קודם להגדלת השומה, ראו בש"א 17861/07, עמ"ה 1141/05 (ת"א) תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ. פקיד שומה מפעלים גדולים (מסים).

53. אעיר קצרות גם לעניין טענות באי-כוח המערער לפיהן המבחן לפתיחת השומה הוא פלילי ביסודו. גם אם נדרשת מהמשיב זהירות בעת פתיחת השומה, לא נדרשת ממנו הפעלת מבחנים פליליים. למשיב - שהוא גוף מנהלי- הוענקה בפקודה, קודם לתיקון 114, סמכות לקבוע כי הנישום עשה מעשה שהוא עבירה, המבססת פתיחת השומה. אומנם קביעה כזו היא בעלת משמעות חמורה ודורשת מטבע העניין הקפדה בבדיקת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופט מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3
עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

מקורות המידע, ואולם, עדיין מדובר בהליך אזרחי. מכל מקום, במקרה שלפניי הקביעה כי המערער עבר עבירה לא הייתה מורכבת כלל, בהנחה שאומנם היה ביד המשיב לסמוך על הגילוי מרצון. זאת, מאחר שאם נמסר דיווח לא נכון במגמה להקטין את חבות המס, ניתן בנקל להגיע למסקנה כי הנישום עשה מעשה המוגדר כעבירה. המשיב לא נכשל בהסקת מסקנה פשוטה זו.

54. לסיום נושא פתיחת השומה, אציין כי הפסיקה חזרה ואמרה כי הסמכות לפתוח את השומה לא תופעל כדבר בשגרה, אלא במקרים חריגים (ראו ע"א 976/06 ; 4998/06 מרום נ. נציבות מס הכנסה) (נבו), וכן ע"א 5324/05 בשיר נבהאן שחאדה נ. פקיד שומה עכו (נבו)). ואולם, במקרה שנבחן בערעור שלפניי, פתיחת השומה ובעקבותיה הגדלת השומה נעשו בהתבסס על מידע שהבהיר, כי הדיווח הקודם לגבי עסקת מקרקעי בני-עיש היה כוזב, ומגמתו הייתה להביא לאי-תשלום מס. תמונה זו לא התערערה בדיון בערעור לגופו. המערער לא המציא ראיה כלשהי הסותרת את הטענה, פרט לעדותו ולשורת הערכות לגבי מניעי אחיו אריה שמסר את הגילוי מרצון. ובכלל זה נמנע מהזמנת שני אחיו שלמה ואריה לעדות, וגם נמנע מלהזמין את אחיו האחרים שיכלו לבסס את טענתו שקיבל את המקרקעין כ"מתנה" מאחיו שלמה בשל רצון אביהם המנוח. לאור האמור, גם הערעור בנושא בני-עיש דינו להידחות.

לסיכום

55. יידחו הערעורים בעמ"ה 9049/05 ובעמ"ה 109/08, ויתקבל הערעור בעמ"ה 8013/04.

המערער ישלם למשיב הוצאות בסכום כולל של 20,000 ₪.

המזכירות תשלח העתקים מפסק-הדין לבאי-כוח הצדדים

ניתן היום, 01 בדצמבר 2013, כ"ח בכסלו תשע"ד, בהיעדר הצדדים.

מרים מזרחי, שופטת



בית המשפט המחוזי בירושלים

לפני כבוד השופטת מרים מזרחי

עמ"ה 8013/04 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

עמ"ה 9049/05 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3

עמ"ה 109/08 גולובנציץ חיים נ' פקיד שומה ירושלים 3