



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8082/09

בפני : כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין  
כבוד השופטת ע' ארבל  
כבוד השופט נ' הנדל

המערער : רחמים שקלים

נגד

המשיב : פקיד שומה ירושלים 3

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים  
מיום 30.6.09 בתיקים עמ"ה 7010/03 ; 7069/03 ; 8001/04  
ו-8039/04 שניתן על ידי השופטת מרים מזרחי

בשם המערער : עו"ד יואב ציוני

בשם המשיב : עו"ד ציפי קוינט שילוני

### פסק-דין

השופט נ' הנדל:

1. מונח לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (עמ"ה 7010/03, עמ"ה 7069/03, עמ"ה 8001/04 ועמ"ה 8039/04, כבוד השופטת מ' מזרחי) לפיו התקבל באופן חלקי ערעור שהגיש המערער ביחס לשומה שנערכה לו על ידי רשויות מס הכנסה.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

המערער 1 (להלן : המערער) הוא מומחה לקבלה מעשית ונומרוולוגיה. במשך שנים עשה שימוש בידע זה למתן יעוץ, ברכות (בלווי קמענות) והרצאות. הוא הקים את עמותת שערי רחמים (להלן : העמותה) היא המערערת השנייה בערעור על שומת מס ההכנסה לפני בית המשפט המחוזי, ובאמצעותה ניהל את חשבונותיו. המשיב הוציא

למערער צו שומה לשנים 1995, 1997-2001 וכן הוצאה שומה חלופית לשנים 1997-2001. המערערים ערערו על השומות האמורות בבית המשפט המחוזי בירושלים. נפסק שיש לראות במערער כמי שהוא בעל הכנסות של העמותה. הוכח שהמערער הפקיד כספים בסכומים גבוהים, שלגרסתו היו אמורים להגיע לעמותה, אך בפועל הופקדו בחשבונו הפרטי. עלה מהראיות שהוא "ערבב" בין כספים פרטיים שלו לבין כספי העמותה. כמו כן, נדחתה טענתו לפיה הכספים נועדו לפעילות ציבורית ונקבע כי הסכומים שימשו את המערער באופן אישי. בית המשפט המחוזי פסק כי בפועל העמותה הוקמה ככסות למצב האמיתי בו המערער היה בעל ההכנסות ועשה בהן שימוש לצרכיו. עוד קבע כי צדק המשיב בקובעו שיש לייחס את הכנסות העמותה למערער. הוא בחן את השומה שהוצאה למערער, על בסיס הראיות שבפניו, ופסק כי יש להפחית במידת מה את השומה שנקבעה למערער (כמפורט בפסקה 36 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי). יתר טענות המערער נדחו. מכאן ערעורו לבית משפט זה.

#### טענות המערער

2. לשיטת המערער כל התקבולים שהתקבלו על ידו אינם חייבים במס. זאת מהטעם שמדובר בתקבולים בגין ברכות שעל פי הדין פטורים ממס. נטען, כי חיובו הינו בגדר אפליה אסורה. לחלופין נטען כי יש להחזיר את התיק לבית המשפט המחוזי שיקבע מהו שיעור מרכיב הברכה מהתקבולים או להעמידו בשיעור של כמיליון ₪. נטען, כי יש לבטל את זקיפת ההכנסות בגין שנת 2001 ולבטל את קנסות הגרעון שהוטלו על המערער.

המערער סבור כי המשיב פירש ויישם באופן מוטעה את הוראת פסק הדין (פסקה 36) בדבר הפחתת השומה וכי לא היה מקום לחייבו בתוספת הכנסות בסך 339,292 ₪ (ראה פירוט בטבלה שבעמוד 2 לסיכומי המערער). בנוסף, נטען כי השומה הינה מופרזת שכן כנגד המערער הוגש כתב אישום המייחס לו תוספת הכנסה בשיעור כולל של 2.7 מליון ₪. בפועל הוא הורשע בבית משפט השלום ברחובות (ת"פ-2778-05, כבוד השופט י' לוי) בגין העלמת מס בהיקף של כ-2 מליון ₪. הפער בין שני הסכומים נובע מכך שהוא זוכה בסך של 667,335 ₪ שיוחס לו כתוספת הכנסה לשנת 2001. חרף האמור, בית המשפט המחוזי בפסק הדין מושא הערעור ייחס למערער תוספת הכנסה של כ-4.5 מליון ₪ בעוד שהוא הורשע רק בסך של כ-2 מליון ₪. המערער מוסיף ומדגיש שכתב האישום התבסס על בדיקת חשבונות הבנק בהן הפקיד את נכסיו, ואילו השומה מושא הערעור התבססה על השערות, תחשיבים והנחות שונות שלא נבדקו. עורך השומה אינו כלכלן, אלא רכז חוליה שחשוד, לטענת המערער,

בפגיעה בטוהר המידות. טענת המשיב לפיה המערער רכש הון בלתי מוסבר, כגון שלוש דירות בסך כולל של 1.5 מליון ₪, אינה תומכת בשומה אליה הגיע. הרכישות בוצעו במועדים רלוונטיים לשנת המס 2006, שאיננה נכללת בערעור זה.

בסיכומי התשובה הוסיף המערער כי ניצבת סוגיה עקרונית הנוגעת למיסוי ברכות. אם היה מדובר ברב בעל חצר או במי שעושה מעשי כשפים, הרי שהמשיב, על פי שיטתו, היה ממסה את תקבוליו בדרך שונה. המערער תמה על ההבדל שבין מקובל שנותן ברכות וקמעות נגד עין הרע וחוזה את העתיד, לבין העושה מעשי מאגיה וכשפים או רב שיש לו חצר חסידים. ההיגיון מלמד כי יש למסות את כולם באופן דומה. העובדה שהמערער הורשע בהעלמת הכנסות אינה רלוונטית לדיון בשאלה העקרונית הנוגעת לתחום השומה האזרחית בדבר מיסוי ברכות. ההרשעה בפלילים של המערער נבעה מהעלמת הכנסה. אולם, שאלה נפרדת היא האם הכנסותיו של המערער, חייבות או פטורות ממס. אף בהליך הפלילי הוענק משקל לעובדה ששאלת המיסוי בתחום האמור הינה שאלה קשה ובשל כך, הופחת עונשו של המערער. ההתייחסות לאדם שמקבל ברכה כמי שמשלם עבור ייעוץ היא בעייתית. מקבלי הברכות רואים בתשלום כמעשה שנדרש כדי לשכלל את הברכה על ידי בורא עולם ועל כן חלק מהליך הברכה היא אותו תקבול או מתנה שמקבל הרב / המקובל. המדינה אינה רשאית לקבל מס בגין תקבול שכזה ואין בפקודת מס הכנסה סעיף המאפשר למסות מקור הכנסה שכזה. יתרה מזו, המשיב הכיר בשומה שהוציא בהכנסת העמותה כהכנסה הפטורה ממס. ההכנסות שדווחו בעמותה אינן ממוסות בשומה נשוא הדיון, אלא רק אותן הכנסות שיוחסו למערער באופן אישי.

טענות המשיב

3. מנגד טוען המשיב כי מדובר בערעור המופנה נגד ממצאים שבעובדה. הוכח שהמערער הפקיד תקבולים של העמותה בחשבונו הפרטי. במשך שנות המס הרלוונטיות התגלו הפקדות של מאות אלפי שקלים בכל שנה שלכאורה נועדו לחשבון העמותה אך בפועל הופקדו בחשבונותיו הפרטיים של המערער. בית המשפט המחוזי קבע כי המערער לא נתן הסבר משכנע לגידול העצום ברכושו, למשל רכישת שלוש דירות בעת ובעונה אחת. באשר לטענות כי הכספים שמשו למטרות ציבוריות, אלו נדחו על ידי בית המשפט על פי חומר הראיות. המשיב טען כי השומות שנערכו על ידו ניוונו מממצאי הביקורת ומפסילת ספרי העמותה לשנות המס 2001-1997. השומה לא נערכה באופן שרירותי, אלא נשענה על אומדנים שנמצאו ראויים, אמינים ומבוססים. על פי הפסיקה כאשר פקיד השומה עורך שומה על פי מיטב שפיטתו, אין עליו חובה

להוכיח על ידי ראיות מדוקדקות שהשומה הינה אכן מדויקת על כל פרטיה. פקיד השומה אף רשאי לעשות שימוש מדגמי בספרי הנישום שנפסלו. ערכאת הערעור אינה מתערבת אפילו במקרה בו "לא היה בידי פקיד השומה כדי לבססה על ראיות, שאפשר להעמידן במבחן, והיא כולה פרי ניחושו והשערותו". שעה שהספרים נפסלו מוטל על הנישום נטל כבד להפריך את השומה כמשוללת יסוד.

לא זו אף זו, בית המשפט המחוזי לא הסתפק בהלכות הכלליות אלא קבע כי האומדנים שעמדו ביסוד השומה הינם סבירים וראויים. המערער לא הצליח להפריכם. המשיבה פרטה את האומדנים שעל בסיסם נערכה השומה. נבחנו סך כל סכומי הקבלות לשנת 2000, אלו חולקו במספר הקבלות וכך התקבל מחיר ממוצע לפגישה עם המערער במסגרת עבודתו – 562 ₪. בנוסף הוצגו ראיות לכאורה המלמדות כי הסכום ששולם לפגישה עמד על כ 540-555 ₪. לצורך חישוב הזמן הממוצע תושאלו מספר אנשים מהם עולה כי משך הפגישה הינו כ – 20 דקות. מספר שעות העבודה חושב על בסיס אתר האינטרנט של המערער ממנו עולה כי הוא עובד 24 שעות בשבוע. בנוסף נלקחה בחשבון העובדה שהמערער נותן הרצאות במחיר ממוצע של כ – 500-750 ₪ להרצאה אחת. המערער מרצה כשלוש הרצאות בשבוע בממוצע. הורד פחת של 20% בגין ימי מחלה, חופשה וכיוצ"ב. כן ניתן משקל לעליית המדרד. לבסוף מחישוב ההכנסות לכל שנת מס הופחת הפדיון עליו הצהיר העמותה. בכך המשיב אף הלך ככרת דרך לטובת המערער.

תשובה המשיב לטענה שלא פירש נכון את פסק הדין מושא הערעור היא שבית המשפט המחוזי אכן הורה על הפחתת תוספת ההכנסה שיוחסה למערער, אך לא התכוון לערוך את חישוב ההפחתה על פי ההכנסות שהוצהרו על ידי העמותה ושאינן שנויות במחלוקת בין הצדדים. טענת ההפליה נדחתה אף היא על ידי בית המשפט. המכתב אליו מפנה המערער מנציב מס הכנסה שדן בסוגיה בדבר סיווג מתנות הניתנות לרבנים ומקובלים בתור הכנסה אינה רלוונטית למצב העובדתי בתיק זה. המערער נתן שירותים וקיבל בעבורם תשלום. אין המדובר ברב שיש לו חסידים כמקובל בחצרות מקובלים. המערער אינו מבצע מעשי ניסים, אלא נותן שירותי יעוץ בתחום התמחותו. על פי קו זה צדק בית המשפט המחוזי בקובעו כי המדובר בשירותים שנתן המערער ולא במתנות שמקבלים רבנים (סעיף 41 לפסק הדין). באשר להסתייגות המערער שלא היה מקום לערוך את השומות בדרך של "חייב ולא ניהל", הרי שטענה זו לא נטענה בהליך קמא. בכל מקרה ספריו של המערער נפסלו ואף הוכח שקיבל שירותי יעוץ עליהם לא דיווח. לכן פעל המשיב כדין על פי סמכותו מכוח סעיף 191 ב לפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) המאפשר לקבוע שומות בדרך של "חייב ולא ניהל". המערער

הציג מצג שווא שאינו מאפשר לקבוע שומה בדרך המבוקשת על ידו. אף לא הועלתה טענה על ידי המערער בהליך קמא ביחס לקנסות גרעון שהוטלו עליו. ההכנסה עליה דיווח המערער נמוכה מההכנסה שיוחסה לו בפועל, לפיכך תוספת הכנסה יצרה גרעון כהגדרתו בסעיף 191 לפקודה.

המשיב אינו מקבל את עמדת המערער לפיה לא ניתן להטיל קנסות מצטברים, הן לפי סעיף 191 והן לפי סעיף 191ב. לשיטתו, אין המדובר בהטלת קנסות חלופיים. זאת משום השוני בין הסעיפים. סעיף 191ב עוסק בהגדלת שיעורי המס בשל אי ניהול פנקסים. מטרת סעיף זה להעניש את הנישום בדרך הטלת שיעורי מס גבוהים על המפר את חיובו לנהל ספרים. לעומת זאת, סעיף 191 עוסק בהטלת קנסות על אי דיווח מלוא ההכנסות. על כן ניתן לחייב נישום בקנס מכח שני הסעיפים. לסכום נטען על ידי המשיב כי המערער לא עמד בנטל המוטל עליו להוכיח כי השומות מופרזות. השומה נבחנה על ידי בית המשפט נקבעה כסבירה, ראויה ומבוססת.

דיון והכרעה

4. בית המשפט המחוזי שדן בערעור השומה קבע ממצאים עובדתיים המבוססים היטב בחומר הראיות, לפיהם המערער השתמש בכספי העמותה לצרכיו הפרטיים בסכומים של מאות אלפי שקלים. על בסיסה של בדיקה קפדנית של חשבונות המערער נקבעו עובדות בדבר ההכנסות אותן העלים המערער מרשויות מס הכנסה. דיווחיו למס הכנסה נתגלו ככוזבים ובפועל הוא הסתיר הכנסות רבות ממס הכנסה. ממצאים אלו תואמים את הנפסק בעניינו בהליך הפלילי שהתנהל נגדו. לא מצאתי כל דופי בממצאים שנקבעו המשתלבים היטב בחומר הראיות. למסקנות אלו יש נפקות גם בנוגע לערעור המופנה בעיקרו נגד גובה השומה שהוצאה למערער. במצב בו ספריו של המערער אינם משקפים את הכנסותיו, כפי שהוכח כאן, רשאי מס הכנסה לקבוע שומה על פי מיטב שפיטתו. כפי שנפסק:

"משהוכיח פקיד השומה, להנחת דעתו של בית המשפט, כי הנישום לא קיים את החובות המוטלות עליו על פי החוק, וכי נתמלאו התנאים לשימושו במיטב שפיטתו - על הנישום הראיה כי למיטב שפיטתו של פקיד השומה חסר היה "הטיב" או חסרה היתה "השפיטה" (ד"נ 14/65, חברת משה פיינר בע"מ נ. פקיד השומה תל-אביב 1, פ"ד כ' (1) 533,537).

עסקינן בשומה מושכלת המבוססת על מומחיותו וניסיונו של פקיד השומה (ע"א 62/58 פקיד השומה תל אביב נ' כץ, פ"ד יג 166, 168 (1959)). פקיד השומה אינו חייב להוכיח בראיות מדויקות את שיעור השומה. אל לנישום להלין נגד פקיד השומה שאינו בעל יכולת לקבוע ממצאים מדויקים כאשר מצב זה נובע ממחדליו הוא. אף נפסק כי "פקיד השומה מחויב בעריכת שומה סבירה, אך כשאינן בסיס מוצק להערכת הכנסתו של הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו, לא יתערב בית המשפט בשומה, אפילו לא היה בידי פקיד השומה כדי לבססה על ראיות, שאפשר להעמידן במבחן, והיא כולה פרי ניחושו והשערותו" (ע"א 352/86 פקיד השומה נ. אורן, פ"ד מ"ד (2) 554). כמובן אין לפרש את האמור באופן שפקיד אינו יכול לערוך שומה בשרירות. לצד זאת נפסק כי מקום בו הצליח נישום להוכיח באמצעות ראיות אובייקטיביות שפקיד השומה טעה בהערכתו, מוסמך בית המשפט להפחית את השומה (ע"א 5324/05 בשיר נ' פקיד שומה עכו (9.8.09)). ברם, הסבירות בעריכת השומה תיבחן לא רק על פי החומר הגלוי, אלא גם על החומר שאינו בנמצא. ה"נזק הראייתי" שגורם נישום כזה ירחיב את מידת האומדנה ויצמצם את הבחינה האינדיבידואלית שתיערך על ידי פקיד השומה. כמובן, השאיפה היא שהשומה תהא נאמנה לאמת (וראו ע"א 552/02 חנוני נ' פקיד השומה חיפה (10.4.05)) אלא שבהעדר נתונים בשל מחדלי הנישום, שאיפה זו תיושם ככל שניתן. בקיומם של נתונים חלקיים, אין ציפייה כי השומה תהא מדויקת ומבוססת לכל פרטיה, ופקיד השומה אינו נדרש להוכיחה בראיות נקודתיות ובאפשרותו להתבסס על אומדנים, השערות והערכות בהסתמך על ניסיונו המקצועי (ע"א 5200/06 אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ואח', תק-על 2009(4), 2279, עמ' 2283, ע"א 42/84 גרינברג נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד מא(3) 57, 60, ע"א 8375/06 ד"ר צ'צ'קס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה (25.3.09)). הרציונאל, כאמור, אינו להעניש את הנישום המפר בצורה בוטה את דרישות הדין, אלא למנוע תוצאה לפיה ירוויח ממחדלו על חשבון נישום אחר שמקפיד לנהל את ענייניו כדת וכדין.

למסגרת הנורמטיבית האמורה יש משמעות ראייתית המשליכה על הערעור שלפנינו. הנטל להוכיח שנפל פגם בשומה מוטל על הנישום. לא די בהצבעה על ראיות מסוימות המוכיחות שהיה מקום לקבוע שומה אחרת; יש להוכיח כי ההערכה של פקיד השומה הייתה שרירותית או מופרכת בעיקרה (ע"א 62/58 פקיד השומה, תל-אביב 1 (מזרח) נ. מרדכי כץ, פ"ד י"ג 166 וע"א 42/84 אריה גרינברג ואח' נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד מא (3), 57, 60-59). בית המשפט אינו רשאי להמיר את שיקול דעתו של פקיד השומה בשיקול דעתו הוא. הנטל הראייתי המוטל על המערער הינו רב. אין די בטענות בעלמא, יש להביא ראיות אובייקטיביות המבססות את המסקנה שהשומה הינה

מופרכת, כפי שנפסק על ידי השופטת ארבל (ע"א 5200/06 - אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ואח', תק-על 2009(4), 2279, עמ' 2284):

"נישום שספריו נפסלו אינו יכול עוד להיבנות מכך שבית המשפט יאמין לכל הצהרותיו, ועליו להביא הוכחות אובייקטיביות (להבדיל מעדותו שלו) לביסוס טענותיו. בית המשפט נתן דעתו לכך, שקל מאוד להפריח טענות בדבר שרירות והגזמה, ועל כן, הדגיש, כי אין די בטענות בעלמא, אלא עליהן להיתמך בראיות אובייקטיביות של ממש (עמ"ה 444/69, שפשוביץ אפרים נ. פקיד השומה תל אביב 4, פד"א ג', 104, 103). העמידה על כך שהמערער יוכיח בראיות חותכות, כי הערכתו של פקיד השומה היתה שרירותית או מופרכת מעיקרא, היא פועל יוצא של האשם הרובץ לפיתחו של הנישום, אשר מנע באי ניהול ספרים קבילים מפקיד השומה את האפשרות לברר את הכנסתו לאשורה (ע"א 42/84 הנ"ל, בעמ' 59; ע"א 394/64 אר-קר בע"מ נ. פקיד השומה למפעלים גדולים, קפ"ד ד' (9), 31, 32)."

5. על פי הכללים המנחים שהוצגו, ניתן לקבוע שהמערער לא עמד בנטל המוטל עליו להוכיח כי קיימת עילה משפטית המצדיקה התערבות בשומה שנערכה. המערער לא הציג ראיות המוכיחות את אי סבירות השומה שערך לו המשיב. הוא לא הציג כל תשתית נתונים עובדתית חלופית מפורטת ומבוססת, אשר באמצעותה הייתה לפקיד השומה אפשרות לערוך שומה מדויקת יותר מזו שנערכה, או לפחות לשקול את העניין. הראיות שהוצגו מטעם המערער, נדחו על ידי בית המשפט המחוזי לגופו של עניין ואין מקום להעניק להן משקל ממשי. ניסיונו של המערער להתלוות בחוות דעת של רואה חשבון מטעמו, אשר נבחנה לגופו של עניין ונדחתה על ידי בית המשפט המחוזי באופן משכנע (ראה פסקה 35 לפסק הדין של בית המשפט המחוזי), לא יצלח. מהצד האחר, בית המשפט המחוזי שקלל טענות שונות של המערער ואף הפחית מהשומה. למשל, הוענק משקל לעמדת המערער לפיה בתקופה מסוימת ניתן להניח שהמערער הרוויח סכום גבוה יותר מהעבר, זאת לאור חשיפה תקשורתית לה זכה בשנת 2000. ברם, רצונו של המערער ליתן משקל שונה לראיות אינו מגלה טעות משפטית בנפסק.

לא מצאתי, אפוא, בסיס משפטי לסטות מקביעותיו של בית המשפט המחוזי לעניין סבירותה של השומה בנסיבות מקרה זה, בו הערכתו של פקיד השומה הינה זהירה ומבוססת על ממצאים מן השטח. בחינת סבירות השומה לגופו של עניין מעלה אף היא כי לא נפל פגם בהחלטה של בית משפט קמא. במקרה זה שומתו של המשיב אינה מבוססת על השערות גרידא, אלא מבוססת על ראיות. כפי שפירט המשיב, נערך

תחשיב כלכלי על יסוד פרמטרים מוגדרים. כך נבחנו הפגישות בין המערער לבין לקוחותיו. נלקחו בחשבון נתונים רלוונטיים שונים כגון : מחיר ממוצע לפגישה, זמן ממוצע לפגישה, מספר שעות עבודה, הכנסות מהרצאות ועוד. בית המשפט המחוזי בחן את דרך התחשיב והגיע למסקנה שהתחשיב אכן מתיישב עם הראיות שהוצגו (ראה פסקה 29 לפסק הדין). מסקנה זו יסודה בדין ובעובדה.

6. ביחס לטענה כי קיים פער בין הממצאים שבדין הפלילי לבין השומה שנערכה למערער במסגרת ההליך האזרחי, ניתן להשיב בשניים. ראשית, הסכומים שהוכחו במשפט הפלילי, אינם מחייבים בהליך השומה הנערך על ידי פקיד השומה. נטלי הראיה וההוכחה שונים בשני סוגי ההליכים. כידוע, בהליך הפלילי יש להוכיח את האמור בכתב האישום, לרבות הסכומים אותם העלים הנאשם, מעבר לכל ספק סביר. שונים הם פני הדברים בהליך מהסוג הנידון לפנינו. לאחר שנפסלו ספריו של המערער השומה נערכה על פי מיטב שפיטתו של פקיד השומה. כפי שהובהר לעיל, לא נדרש ממנו להוכיח את הסכומים באופן מדויק. המשוכה הגבוהה שעומדת לפני התביעה בהליך הפלילי מונמכת בהליך האזרחי. אין בכך חוסר עקביות אלא הכרה בתכליות השונות של ההליך הפלילי בעבירות מס לעומת ההליך האזרחי בערעור שומה בגדרו העלים הנישום הכנסה. שנית, נסיבות תיק דנא. כפי שפורט לעיל, בפועל השומה שנערכה מבוססת ומפורטת היטב בחומר הראיות והיא רציונאלית ולא שרירותית. מהמקובץ עולה כי הפער שנטען שקיים בין הנפסק במשפט הפלילי לבין השומה שערך פקיד השומה, אינו פער שלא ניתן לגישור, או מהווה סתירה, אלא נגזר הוא מחומר הראיות הקיים בתיק.

7. בדבר הטענות הכלליות בנוגע לאופן חישוב מס בנוגע למקובל שנותן ברכות, אכן עסקינן בשאלות עקרוניות ה"מפתות" את המשפטן וראויות לליבון. דא עקא, תיק זה אינו המקרה המתאים להידרש לעניין. מספר נימוקים לכך. ראשון, העניין לא הוכרע על ידי בית המשפט המחוזי הואיל ולא הונחה תשתית עובדתית ומשפטית בבית משפט קמא בנדרון. שני, אף המערער אינו חולק שהשירות שנתן ללקוחותיו הינו רחב יותר וכלל יעוץ. הניסיון לאבחן בין פעילותו הציבורית הכוללת מתן ברכות במסגרת פעילות העמותה לבין פעילותו הפרטית נדון לכישלון. המערער במו ידיו סיפק את התשובה להסתייגותו. הוא בחר שלא להפריד בין חשבונותיו הפרטיים לחשבונות העמותה. לא נסתרה מעיני טענת המשיב לפיה לאחר שנערכה ביקורת בשנת 2001 נדרשה העמותה לערוך הפרדה בין קבלות שניתנו בגין תרומות לבין קבלות למתן שירותים (ראה מש/1). לאחר שנתברר כי העמותה לא פעלה למטרות ציבורית, אלא שמשה ככלי בידי המערער לקבלת הכנסות לא היה מנוס מביטול האישור לזיכוי שניתן לו בעניין לפי



סעיף 46 לפקודה. שלישי, כפי שצוין לעיל הואיל ועסקינן בשומה שנעשתה על פי מיטב שיקולו של פקיד השומה, על המערער להציג ראיות אובייקטיביות שיפריכו את סבירות השומה גם בטעון האמור, וכך לא נעשה. בנסיבות אלו מה לנו נפקא מיניה אם עסקינן ביעוץ, קבלה מעשית או מעשי ניסים. הרלוונטי הוא הדרך בו ניהל המערער את הכספים אשר קיבל, בשם עמותה, גם על פי טענתו, בגין שירותים אשר סיפק. רביעי, נדמה שהמקרה, כפי שהוצג, דומה לדוגמא הבאה: מוהל אשר נבחר, בין היתר, בשל סגולותיו ובסיומ הטקס הדתי מברך את האב והרך הנולד. ניסיון של מוהל כזה להפריד בין השירות לבין הברכה הינו מלאכותי. יתר על כן, הנותן שירות דת שבגיננו מקבל, על פי המוסכם מראש, תרומה למוסד בגין יעוץ על סמך תורת הסוד, אינו יכול להשתחרר מההשלכות של נטילת הכסף לכיסו הוא, רק בשל כך שהוא נועל את המפגש בינו לבין הלקוח במפתח של ברכה. כאמור, הנושא מורכב וטוב תעשה המדינה אם תסדיר את העניין, כפי שהודיעה שבכוונתה לעשות. ברם, המקרה, כפי שהוצג, אינו נכנס לעוביו של הקושי.

באשר לטענות בדבר האופן בו פירש המשיב את פסק דינו של בית משפט קמא (הפחתת הסכום המפורטת בפסקה 36 לפסק הדין), אין מקום שערכאת הערעור תפרש בשלב זה את פסק הדין. אם בהליכי מימוש פסק הדין מתעוררת שאלה פרשנית, הרי שעומדים לצדדים הליכים אחרים המתאימים לבירור העניין. אחרון, לא נעלמו מעיני טענות נוספות של המערער אך משאלו לא נטענו בבית משפט קמא לא מצאתי לנכון לדון בהן לראשונה בבית משפט זה. הדברים יפים הן לגבי הטענות בדבר קנסות גרעון שהוטלו עליו והן לגבי הטלת שומה בדרך של "חייב ולא ניהל".

7. הערעור נדחה. המערער ישא בהוצאות המשיב בסך 25,000 ₪, נכון להיום.

ש ו פ ט

המשנה-לנשיאה א' ריבלין:

אני מסכים.

המשנה-לנשיאה

השופטת ע' ארבל:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט נ' הנדל.

ניתן היום, א' בכסלו תשע"ב (27.11.11).

שופט

שופטת

המשנה-לנשיאה