



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

13 אוגוסט 2026

בפני כבוד השופט ה' קירש

המערערים:

1. רבקה מאמו
ע"י ב"כ עוה"ד רועי פלר ואושר הרוש
2. רפאל מאמו
בשם עצמו

נגד

פקיד שומה יחידה ארצית לשומה
ע"י ב"כ עוה"ד שירה ויזל גלצור ולירון ברנד קויפמן
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

המשיב:

פסק דין

א. מבוא

1. המערער, הרב רפאל מאמו, הוא רב מקובל וראש ישיבה שמוקד פעילותו בקריית אתא ("הרב"). לדעת פקיד השומה, הרב הפיק הכנסות מעשייתו בתחום שירותי הדת, אשר לא דווחו לרשויות מס ההכנסה ולא שולם עליהן מס כנדרש. הערעור נוגע לשש שנות מס, החל משנת 2010 וכלה בשנת 2015 ("תקופת השומה"). במהלך כל תקופת השומה הרב היה נשוי לגב' רבקה מאמו ("המערערת"). בני הזוג נפרדו והתגרשו בסמוך לאחר תקופת השומה הנדונה.
2. כפי שיפורט בהמשך, לגבי שנות המס שבערעור בני הזוג לא הגישו מיוזמתם דוחות מס הכנסה שנתיים. כתוצאה מבירורים שנעשו על ידי פקיד שומה חיפה, בחודש דצמבר 2016 ובחודש ינואר 2017 נערכו שומות לשנות המס הנ"ל לפי מיטב השפיטה (ובהעדר דוחות). לימים כל אחד מבני הזוג הגיש דוחות לשנים הנ"ל. הטיפול בעניין הועבר מפקיד שומה חיפה אל משרד המשיב דן. התקיימו דיונים (כמפורט להלן) והוצאו צווים לפי סעיף 152 לפקודת מס הכנסה. השומות בצו התבססו (בהתאם לחלופה הראשית שבהן) על הפקדות בחשבונות בנק שונים, אשר היו רשומים על שם הרב, לבדו או יחד עם המערערת. דרך שומה חלופית נזנחה בהמשך על ידי המשיב, כך שבפני בית המשפט מונחת לביקורת שיפוטית שומת ההפקדות בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

3. על קצה המזלג, הרב מכחיש כי ההפקדות מייצגות "הכנסה" שהייתה חייבת בידיו לפי פקודת מס הכנסה. לגבי חלק מהסכומים טוען הרב שהם אינם שייכים לו כלל, ולגבי סכומים אחרים נטען כי הם אינם בבחינת "הכנסה" לפי מהותם.

המערערת מצידה גורסת כי היא כלל לא הייתה קשורה לפעילות הכלכלית של הרב והייתה ממודרת לחלוטין מענייני הכספים שלו.¹ על כן, כך נטען, אין לחייבה במס כלל בגין אותן שנים, למרות מעמדה אז כ"בן זוג רשום" כמוסבר להלן.²

4. כבר כאן ייאמר כי אין מחלוקת שהרב פעל בתחום הדת באופן שיטתי, מאורגן ורצוף:

"אין חולק שבעיני הציבור אני נחשב למקובל ובעשרות השנים האחרונות עסקתי בין היתר במתן שירותי דת..."
(מתוך סעיף 18 לסיכומי הרב)

המשיב מרחיב בנושא:

"המערער רב מקובל, בעל אלפי מאמינים ו'חצר' הכוללת הן מאמינים והן עוזרים רבים. המערער העניק בשנות המס עצות, ברכות וקמעות לחסידי הרב, הכל בשל מעמדו של הרב ואמונת קהל מאמיניו כי יש לו סגולות מיוחדות. פעילותו של המערער בוצעה באמצעות מנגנון מסודר שלווה בעוזרים ומתנדבים, קבלת קהל מסודרת במקומות שונים."
(מתוך סעיף 8 לסיכומי המשיב)

אלא מאי? לדברי הרב, הכנסותיו האישיות מעיסוקיו היו צנועות ביותר, והכספים שנבעו מהפעילות הגיעו לידי אותם מוסדות תורניים שהוא ייצג או פעל בשמם.

לפיכך, במסגרת פסק דין זה, אין כמעט צורך לדון באופי או בסיווג הפיסקלי של עשיית הרב (אלא לגבי עניינים ספציפיים מסוימים), ועיקר המחלוקת הוא בנוגע לשיוך הכספים. לעניין מיסוי רבנים ונותני שירותי דת, ראו: ע"מ 9472-01-14 הרב יקותיאל אבוחצירא נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה (6.2.2019); ע"א 3159/19

¹ במסגרת ערעור מס זה נשמעו דברים קשים בקשר למערכת היחסים בין הרב לבין המערערת, בייחוד בהיבט הכלכלי והכספי. השתדלתי לאורך פסק דין לצמצם ככל שניתן את ההתייחסות לנושאים אלה, בשל צנעת הפרט. למותר לומר כי ערכאה זו איננה דנה ביחסי הממון בין בני הזוג או בנסיבות גירושיהם. העיסוק בעניין יוגבל אך ורק להיבטים המסוימים שעשויים להשפיע על החבות במס הכנסה או על האחריות לתשלום המס.
² בפסק הדין ייעשה שימוש במונח "בן זוג רשום", בלשון זכר, אף ביחס למערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

הרב יקותיאל אבוחצירא נ' פקיד שומה ארצית לשומה (18.10.2020); ע"מ-8198-02-17 נעמי איפרגן ואח' נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה (9.11.2021); ע"מ-18767-01-15 הרב ברוך אבוחצירא נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה (19.8.2022).

5. על פי האמור בצווי השומה, יוחסה לבני הזוג הכנסה חייבת נוספת, מעבר למדווח, בסכום של כ-5.41 מיליון ש"ח לתקופת השומה.

6. כחלק משמיעת הערעור, הוגשו מסמכים רבים ביותר, העידו 31 עדים (לרבות הרב והמערערת), והתקיימו 11 ישיבות הוכחות. הרב המערער בחר לייצג את עצמו ואילו המערערת יוצגה על ידי עורכי דין, תוך החלפת הייצוג במהלך הערעור. הרב והמערערת סיכמו את טיעוניהם כל אחד בנפרד.

ב. רקע עובדתי כללי

7. הרב פעל בתקופת השומה במספר מישורים: בניהול ישיבת שערי יהודה בקריית אתא והוראה בה; בעריכת "קבלת קהל" מספר פעמים בשבוע בערים שונות (קריית אתא, צפת, תל אביב, בית שמש, אשדוד); בעריכת טקסים דתיים ובהשתתפות בשמחות של תלמידיו ואנשי קהילתו. בקבלת הקהל הרב עסק במתן ברכות ומתן עצות. נהוג שהאנשים שפוקדים את קבלת הקהל תורמים סכומי כסף (באשראי, במזומן או בשיק), אם כי לא קיימת חובה לעשות כן. המבקרים יכולים לקבל כנגד תרומתם קמיעים, תליונים, צמידים, טבעות או בקבוקי יין.³ בנוסף הרב עסק בכתיבה ובהוצאה לאור של ספרי דת והגות רבים.

הרב נעזר בעוזר אישי ראשי, מר משה שהרבני ("משה"), בעוזרים ותלמידים נוספים ובמזכירות. נראה כי בישיבה למדו מספר לא גדול של אברכים (עשרות), ואילו לקבלת קהל הגיעו כל פעם אנשים רבים, אפילו מאה או יותר, אשר המתינו שעות על מנת להתקבל אצל הרב לדקות ספורות כל אחד.

³ למשל, במסמך שהוצג לציבור נאמר: "אנו מוקירים את תרומותיכם ומעוניינים לתגמל אתכם במתנות הוקרה... (ב) כל מי שיתרום 700 ש"ח ומעלה יוכל לבחור בין תליון 'שמע ישראל' ל'בקבוק יין' או 'טבעת' או 'קמיע קטן'... או 'נר'".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

8. סביב פעילות הישיבה ופועלו של הרב הוקמו מעת לעת מספר גופים משפטיים (בעלי שמות דומים), לרבות "עמותת ישיבת ציון יהודה – קריית אתא" (2006), ו-"עמותת קהילת שערי יהודה" (2013). בנוסף לכך התנהלה מסגרת בלתי מואגדת שנקראה "כולל רבי יהודה בן בבא" ("הכולל"), שגם היא קשורה לישיבה ולמפעל קבלת הקהל.

יש לומר כי לא ניתן הסבר סדור, ממצה ומניח את הדעת לריבוי הגופים או לאופן ההתנהלות הארגונית והכספית בכללותה. בכך הרב העיד כי הפעילות בשלושת האפיקים הנ"ל היא למעשה אחת:

"ת: המטרות שלהם היו אות[ן] מטרות בעצם...

ש: כל זה מסביב לפעילות, לעשייה בישיבה?

ת: כן.

...

ת: אין הבדל ביניהם כולם עושים אותו הדבר.

...

ת: לדעתי לא היה הבדל מהותי אולי בכלל לא."

(פרוטוקול הדיון, עמוד 454, שורות 27-28; עמוד 455, שורה 13;

עמוד 456, שורה 12)

9. לא יכולה להיות מחלוקת כי הרב עצמו הוא זה שהנהיג והוביל את מכלול הפעילות. אולם לפי גרסתו הוא עשה כן כמעט ללא שכר או פרס: **"כל התרומות שהתקבלו משירותי דת שנתתי - נכנסו לחשבונות העמותות בלבד... שום אגורה מהתרומות לא נכנסה לכיסי הפרטי"** (סעיפים 48 ו-49 לתצהיר הרב).

10. הרב והמערערת נישאו בשנת 1990. נולד להם בן בשנת 1992 ובת בשנת 1999. המערערת גנתה במקצועה ועבדה בעבר כשכירה. עד לשנת 2003 לא היה לבני הזוג תיק במס הכנסה. או אז נפתח תיק מפני שהמערערת החלה לעסוק כבעלת גן ילדים עצמאית. היא נרשמה כ"בן זוג רשום" במערכת מס הכנסה (ולנושא זה נשוב בהמשך). דוחות שנתיים הוגשו לשנים 2003 עד 2005. במהלך שלוש שנים אלה, ההכנסה החייבת השנתית המדווחת של המערערת עמדה במוצק על 18,685 ש"ח. ההכנסה החייבת הכוללת (לשלוש שנים) שדווחה בגין הרב הגיעה ל- 15,370 ש"ח בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

11. בשנת 2007 הודיעה המערערת על הפסקת פעילותה העסקית העצמאית. בעקבות זאת, דוחות לשנות מס משנת 2006 ואילך לא הוגשו מידי שנה. לשש שנות המס שבערעור, 2010 עד 2015, שולם על ידי בני הזוג (בדרך של ניכוי במקור) סכום מס הכנסה כולל בסך 24,758 ש"ח.

12. הרב מסביר את מקור פרנסתו באותה תקופה :

"באותם שנים (עד 2017!) לא קיבלתי משכורת מהישיבה, אלא רק מילגת לימודים של 4,000 ₪, לאחר מכן ירדה ל- 3,000 ₪, ושוב 4,000 ₪ בחודש...

... הייתי זכאי להחזר הוצאות על דלק לרכב ששימש את צוות הישיבה, על מוניות לפגישות שקיימתי מחוץ לבניין הישיבה (לא ניתן לי רכב מהישיבה, גם לא היה לי רשיון). על ארוחות לצוות ולי – בזמן שהותנו בישיבה, או מחוצה לה בשליחות הישיבה...

למיטב זכרוני, הסכום החודשי הגבוה ביותר שקבלתי מהישיבה (מילגה, פלוס החזר הוצאות, פלוס חלק מפירעון ההלוואה) היה 10,000 ₪. אבל בדרך כלל זה היה 6,000 ₪ והיו חודשים רבים שלא קיבלתי כלום מפני שלא היה כסף".

(סעיפים 33-35 לתצהיר הרב).

13. מצטיירת אפוא תמונה של חיים בצנע כלכלי ומיעוט מקורות כספיים. אולם כבר כאן יש להשלים את התמונה :

- בתקופת השומה היו בבעלות בני הזוג (או הרב) ארבעה נכסי מקרקעין שונים (ביאליק; הנביאים; בן עמי; רכסים). לבני הזוג היו הכנסות פטורות מדמי שכירות (שהמשיב נטרל את חלקן משומת ההפקדות);
- לפחות ארבעה חשבונות בנק היו רשומים על שמם (או על שם אחד מהם), כמתואר בהמשך;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

- בנוסף הוחזק סכום כסף גדול בכספת (בהיקף של כמיליון ש"ח לפי הצהרת ההון של הרב לתום שנת 2012);
- לרב היה די כסף על מנת להעניק הלוואות ללוויים רבים (ללא ריבית, לפי הנטען). על פי הצהרת ההון של הרב לתום שנת 2012, יתרת ההלוואות עמדה על 1.9 מיליון ש"ח לפחות;
- הרב השקיע במיזם עסקי "ליצור עמודי חשמל באתיופיה" עם שותפים (סעיפים 146 עד 149 לתצהיר הרב).

14. בהתאם ל"דו"ח פרטים אישיים והצהרה על מקורות הכנסה" עליוחתם הרב בחודש יולי 2014:

" [אני] חי ממתנות שקבלתי בשמחות של בני משפחתי וכן מתמיכה חודשית בסך 6000 ₪ ... מנדיב בחו"ל ובדולרים זה בערך \$ 1750 את התמיכה הזו אני מקבל כבר יותר משנתיים (החל מינואר 2012). כמו כן כבר הרבה שנים אני מקבל שכר חודשי של 600 ₪ מארגון תורה ויהדות לעם."

אוסף כי הרב, אשר כאמור ניהל את הערעור מטעמו ונחקר בחקירה נגדית באריכות, לא הפגין בורות בעניינים כלכליים וכספיים, ונראה כי הוא לא התנזר מנושאים אלה בשגרת חייו.

15. כאמור, המשיב ערך לבני הזוג "שומת הפקדות", דהיינו יוחסה להם הכנסה חייבת בגובה ההפקדות השונות שנכנסו לחשבונות הבנק הנדונים מדי שנה בשנה. כפי שמדגיש המשיב: **"כספים במזומן לא נכללו בשומה בשל הקושי הראייתי להוכיח את גובהם"** (סעיף 9 לסיכומי המשיב). שומה מסוג זה מניחה, כברירת מחדל, כי כל שקל שמופקד בחשבון מהווה "הכנסה" ממקור, כמשמעותה בפקודת מס הכנסה (ולא רק "הכנסה" אלא גם "הכנסה חייבת", שהיא סכום ההכנסה **"לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין"** (סעיף 1 לפקודה)). יש דרכים שונות להזים שומת הפקדות כזו: בין היתר, על ידי הוכחה כי, למרות רישום חשבון הבנק על שם הנישום, הכספים המופקדים בו אינם שלו; על ידי הוכחה שהכספים המופקדים בחשבון אינם מהווים "הכנסה" כלל וכי יש לקיומם הסבר אחר; או על ידי הוכחה כי כבר שולם מס על הסכומים שהופקדו. בערעור זה מועלות טענות בעיקר משני הסוגים הראשונים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

16. ואלה שלושת החשבונות העיקריים מושא המחלוקת:⁴

(א) חשבון בבנק לאומי, מספר 545***, על שם הרב והמערערת, בו הופקדו כ- 1.617 מיליון ש"ח בתקופת השומה ("החשבון המשותף");

(ב) חשבון בבנק מזרחי טפחות, מספר 083***, על שם הרב ומשה שהרבני, בו הופקדו כ- 1.508 מיליון ש"ח;

(ג) חשבון בבנק מזרחי טפחות, מספר 820***, על שם כולל רבי יהודה בן בבא ("חשבון הכולל"). מורשה החתימה היחיד בחשבון זה הוא הרב. הופקדו בו כ- 1.299 מיליון ש"ח בתקופת השומה.

ג. הסבריו של הרב לסכומי ההפקדה – כללי

17. אמנה כאן בתמצית את ההסברים השונים שהועלו על ידי הרב לגבי ההפקדות הנ"ל (כזכור, המערערת טענה כי היא כלל לא הייתה שותפה בעניינים הכספיים במהלך חיי הנישואין ואיננה יודעת להעיד על מקורות הכספים וכיוצא בזה).

18. בין היתר, הרב גורס כי:

(א) החשבון המשותף הנ"ל (שהיה רשום על שם שני בני הזוג) היה בשליטתה הבלעדית של המערערת דווקא וכי הוא לא פעל בו כלל. לדבריו כספים הוכנסו לחשבון זה, בין היתר, על ידי בני משפחתה של המערערת, אשר תמכו בה כלכלית. באותו זמן הרב הקדיש את כל זמנו ומרצו לעשייה התורנית (כמעט ללא גמול שהוא);

⁴ קיימים שני חשבונות נוספים שהיקף ההפקדות בהם נמוך יחסית ולגביהם אין למעשה מחלוקת כי מוצדק לכלול אותם בשומה: חשבון בבנק דיסקונט על שם הרב, מספר 540***, בו ההפקדות הסתכמו בכ- 296 אלף ש"ח, וחשבון בבנק לאומי על שם משה שהרבני, שמספרו 687***, בו הופקדו כ- 43 אלף ש"ח. בנוגע לחשבון השני, המערער ניסה באמצעות מוצג מעל 2 להראות כי מקור הכספים היה בידי משה, אולם עדותו של משה עצמו איננה תומכת במסקנה זו (עמוד 313, שורה 22 עד שורה 27).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

(ב) בחשבון "הכולל" הופקדו כספים שגויסו מתורמים או התקבלו בקבלת הקהל. הוסבר כי רוב הכספים שנתרמו בקבלת קהל נרשמו דווקא על שם עמותת ישיבת ציון יהודה, אם כי חלק מהם עבר לחשבון הכולל. עיקר הכספים בחשבון הכולל הגיע מתרומות שלא ניתנו במסגרת קבלת הקהל (עמוד 457, שורה 12 עד שורה 14; שורה 26 עד שורה 30). הכסף שימש לתמיכה בישיבה, באברכים וכצדקה. לדבריו, הרב לא נטל כספים אלה לידי הפרטיות.

19. כמו כן, הרב מצביע על מקורות הפקדה אלה שאינם מהווים, לטעמו, הכנסה או הכנסה חייבת:

- (א) מתנות מחתונת בנו שאירעה בשנת 2011;
- (ב) תמיכה תקופתית מידי של "נדיב" תושב חוץ, שחפץ לעודד כתיבת ספרים;
- (ג) החזרי הלוואה (סכומי קרן), על חשבון הלוואות שהעניק הרב לנצרכים;
- (ד) סכום שיפוי שהתקבל בעקבות תביעה שנאלץ הרב להגיש כערב לחובו של צד שלישי, לאחר שהרב פרע את החוב הנערב מכספו הוא.

להלן אתייחס לכל נושא ונושא בנפרד.

20. אקדים ואומר כי לאחר בחינת הראיות שהוגשו על ידי הצדדים, שמיעת העדויות הרבות, ושקילת הטיעונים השונים, הגעתי למסקנה כי יש מקום למתן את השומה כפי שהוצאה, אשר לטעמי מחמירה יתר על המידה בנושאים אחדים. מנגד, אינני יכול לקבל את עמדתו של הרב לפיה אין מקום לחיוב מס נוסף כלשהו. אנמק ואפרט מסקנה זו להלן וכן אתייחס לשורה של טענות שהופנו כנגד אופן עריכת השומות על ידי המשיב ולנושא מעמדה של המערערת כ"בן זוג רשום".

ד. חשבון הבנק המשותף

21. לחשבון האמור (בנק לאומי, מס' 545***), הופקדו כאמור כ-1.62 מיליון ש"ח בתקופת השומה, כלומר, ממוצע של 270 אלף ש"ח בשנה. בנושא זה הרב והמערערת מסרו גרסאות מנוגדות לחלוטין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

לגרסת הרב :

"...החשבון המשותף בלאומי נוהל ע"י המעוררת בלבד. ... המעוררת ניהלה את החשבון באופן בלעדי, הצ'קים היו בידה והיא כתבה צ'קים למי שרצתה בין היתר לאחותה... כמו כן כרטיס האשראי היה רק בידה והיא עשתה בכסף המשותף ככל העולה על רוחה."

(מתוך סעיף 166 לתצהיר)

בסיכומיו, הרב הוסיף כי הוא מעולם לא הוציא דפי חשבון בקשר לחשבון זה ומעולם לא ניגש לסניף הבנק (סעיפים 62 ו-63 שם). כמו כן נטען כי "רפאל לא היה מעורב בניהול החשבון, לא ידע אם יש בו מינוס או פלוס" (סעיף 66), וכי "חלקם הגדול [של הכספים בחשבון המשותף] הופקדו או הועברו לחשבון בידי בני משפחתה [של המעוררת]" (סעיף 75).

22. לעומת זאת, הצהירה המעוררת כדלקמן :

"המעורר היה דורש ממני לראות תדפיסי חשבון של החשבון המשותף שלנו (לגבי חשבונות אחרים לא ידעתי מה מספרי החשבון ולא הייתה לי נגיעה ואו גישה אליהם) והמעורר היה מוציא לי את הנשמה בשאלות כמה איך ולמה שימשו כספים שבהם השתמשתי. מבחינה כלכלית לא היה לי 'say' בכלל, הכל היה בשליטה מלאה שלו. החשבון המשותף שלי ושל המעורר כמעט תמיד היה במינוסים, רק אחרי שהיה רואה את התדפיסים ועובר עליהם ובודק אותם, היה לפעמים נותן לי סכום מסוים כדי להפקיד בחשבון או לקנות מצרכים הביתה וכיוצ"ב, וזאת רק לאחר שהיה משתכנע שכל המשכורת שלי כבר שימשה לבית.

...

... מפעם לפעם הפקדתי כספים שהעביר לי המעורר לחשבון המשותף. הא ותו לא.

סך כל הכספים שהפקדתי בחשבון הבנק המשותף במהלך כל חמשת שנות המס הרלוונטיות עמד על סכום מצטבר של כ- 82,050 ש"ח, מתוך סכום זה חלק נכבד קיבלתי ממשפחתי בתקופות שבהם המעורר סרב לכלכל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

אותי ואת ילדיי ולכן משפחתי נחלצה לעזרתי והעבירה לי כספים אותם הפקדתי בחשבון הבנק.

...

רק את יתרת הכספים נתן לי המערער לצורך כלכלה וסיפוק צורכי המזון הבסיסיים."

(מתוך סעיפים 23, 24 ו-36 לתצהיר המערער)

בסיכומיה, המערערת הוסיפה וטענה כי: "המערער מידר את המערערת באופן מוחלט מההתנהלות הכלכלית, מעולם לא שיתף אותה בכל הקשור להתנהלות הכספית בבית, גם כאשר הפקידה המערערת כספים בחשבון הבנק המשותף... לא היה לה מושג מה מקור הכספים, למעט מה שמסר לה המערער..." (סעיף 50 לסיכומים).

התמונה העובדתית בכל הנוגע לחשבון המשותף איננה ברורה, אף לאחר חקירתם של הרב והמערערת במסגרת דיון ההוכחות. יוער שאין מחלוקת בין הצדדים כי כרבע מסכום ההפקדות בחשבון המשותף יש לייחס לכספים שהגיעו בעקבות חתונת הבן – ראו סעיף 49 להלן.

23. והנה ייתכן שבמישור הטכני, ניהול החשבון נעשה על ידי המערערת – במובן הפקדה (פיזית) של כספים ושיקים והוצאתם של דפי חשבון מעת לעת. וייתכן שרק המערערת ניגשה לסניף הבנק. אולם על רקע התמונה המשפחתית והכלכלית הכוללת שנפרשה בפני בית המשפט, קשה מאוד, ואף בלתי מתקבל על הדעת, להגיע למסקנה כי כל ההפקדות הנ"ל באו מצד המערערת ולא (גם) מצד הרב. הרי המערערת הייתה בתקופה זו גננת שכירה, עובדת משרד החינוך. משכורתה ממקור זה נוטרלה על ידי המשיב בתחשיב ההפקדות שעומד בבסיס השומה (או למצער הייתה אמורה להיות מנוטרלת). אכן בנוסף לכך למערערת היה מעמד כרבנית, אך אין חולק כי לא היה לה כל תפקיד מעשי במנגנון שפעל מסביב לרב. נמסרו עדויות על אודות קבלת תמיכה כספית מצד בני משפחת המערערת, אולם לא ניתן לקבוע על סמך ראיות אלה מה היה ההיקף של העברות אלה. המערערת נחקרה בנושא, אולם לא התקבלה תשובה ברורה בקשר להיקף סיוע המשפחה באותן שנים: ראו בייחוד בעמוד 735, שורה 1 עד שורה 15. כן יצוין – כפי שנראה בהמשך – כי הרב הוא זה שהעניק הלוואות לקרוביה של המערערת (לרבות לאחיה). עובדה זו איננה מתיישבת עם המסקנה כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

עיקר כספי חשבון זה (פרט למשכורת המערערת) הגיע ממקורותיה. לעומת זאת, הרב היה שותף לעשייה ענפה בתחום הדת (ולא רק) שכן הייתה מלווה בהיבט כספי.

24. ויודגש, הסוגיה הטעונה הכרעה לגבי חשבון זה איננה השימוש שנעשה בכספים שהופקדו (למשל, לצורכי הבית או לשימושים אחרים) אלא מקור הכספים – בהכנסה החייבת במס אם לאו. בהקשר זה, האפשרות המסתברת שגם המערערת נהנתה מכספי חשבון זה אינה מעלה ואינה מורידה. לצערי, הנסתר כאן רב על הנגלה. נטל השכנוע מוטל כידוע על כתפי המערערים. ההנחה שהונחה על ידי המשיב – לפיה כל ההפקדות בחשבון זה מייצגות הכנסה חייבת – נראית מחמירה אך אין היא משוללת יסוד, בהעדר ראיות לסתור.

25. במצב דברים זה, ועל סמך התרשמותי מן העדויות ומן הגרסאות, אני מוצא לנכון לפסוק כלהלן: לאחר נטרול הפקדות ממשכורת המערערת לחשבון האמור והפחתת הפקדות המיוחסות לכספי חתונת הבן, 30% מיתרת ההפקדות ייוחסו למקורות הקשורים למערערת ולמשפחתה, וסכום זה לא יהיה בבחינת הכנסה חייבת. 70% מיתרת ההפקדות ייוחסו למקורות הקשורים לרב. ומתוך חלק זה, 30% ייוחסו למקורות שאינם חייבים במס (מתנות וכדומה) ואילו 70% מחלק זה ייחשבו להכנסה החייבת במס (גמול מסוגים שונים בגין פועלו כרב). דהיינו, בשקלול האחוזים הנ"ל, 49% מסך ההפקדות בחשבון המשותף (לאחר נטרול והפחתה כאמור) ייחשבו להכנסה חייבת ממקור לפי סעיף 12(1) לפקודה (עסק או משלח יד). זו תוצאה שמיטיבה עם המערערים לעומת השומה שנעשתה על ידי המשיב, ומטבע הדברים – בהעדר נתונים מוצקים – היא מהווה אומדן.

ה. חשבון "הכולל"

26. חשבון ***820 בבנק מזרחי טפחות נפתח על ידי הרב לפני שנים רבות. הוא מסביר בתצהירו:

"לפני שנים רבות, פתחנו, אמיר בן יוסף ואני, 'חשבון צדקה' לניהול הפעילות הציבורית. אמיר היה מנהל הישיבה, ושנינו היינו בעלי זכות חתימה ומנהלי החשבון בבנק. לאחר כשנתיים, אמיר עזב את הקהילה ויצא מספרי הבנק, נשארתי בחשבון הצדקה לבדי.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

ב-2000 עברנו למבנה שבו נמצאת הישיבה היום. לאחר כמה שנים, המצב הכלכלי של 'חשבון הצדקה' (שבאותו זמן היה החשבון היחיד שהפעיל את הישיבה) היה קשה. החברים בקשו מרבי שמעון אלימלך זצ"ל שינהל את 'חשבון הצדקה' ויפעל לגיוס תרומות.

רבי שמעון זצ"ל סייע בגיוס הכספים וניהל אותם בצורה מושכלת וקפדנית. כל תרומה שנתקבלה – קטנה או גדולה – נרשמה והוצאה עליה קבלה. מאידך, הוא לא אישר שום הוצאה, אלא לאחר בחינה קפדנית ודקדקנית. בדרך כלל ההוראות שלו היו בכתב.

הבחינה המדוקדקת של רבי שמעון זצ"ל על כל הוצאה, הביאה לעתים לחיכוכים עם צוות הישיבה.

ע"מ להפריד כוחות בין רבי שמעון זצ"ל וצוות הישיבה, ולתת מקום גם לצוות, הקמנו בשנת 2006 או קרוב לכך, עמותה בשם 'ציון יהודה'. אני הייתי יו"ר. משה ואני היינו המנהלים בבנק ובעלי זכות החתימה.

...

מאותו שלב, שני מקורות כספיים מ[נ]ו את פעילות הישיבה. האחד – 'חשבון הצדקה' שבניהול רבי שמעון. השני – עמותת 'ציון יהודה' שבשליטת הצוות.

הפעילות כללה שני תחומים. האחד – לימוד תורה, ואחזקת התלמידים והאברכים. השני – צדקה וחסד, חלוקת מזון ומצרכים בשוטף ולפני חגים, תמיכה כספית בנצרכים.

...

בסוף 2014 הקימה הקהילה עמותה בשם 'קהילת שערי יהודה', רבי שמעון מונה ליו"ר, משה ואני היינו המנהלים בבנק ובעלי זכות החתימה.

(מתוך סעיפים 21, 23, 24, 25, 26, 33, 34, 35, ו-43 לתצהיר הרב).

בעת הביקורת בישיבה בחודש אפריל 2018 הרב הסביר כי "הכול [כל הכסף] יוצא ממנו [מחשבון הכולל] לצדקה ושיקים לאברכים... קודם כל [כסף] נכנס [לחשבון הכולל] - (אנשי הקהילה תורמים). אם יש עודף בחשבון אז מפקידים תרומות לקהילה שערי יהודה או לישיבת ציון יהודה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

דהיינו, מחד, אין ישות משפטית בשם "כולל רבי יהודה בן בבא" ומאידך, החשבון לא נועד, לדברי הרב, לשימוש האישי. בנושא זה הוא מדגיש שתי נקודות אלה:

(א) תנועות הכספים בחשבון הכולל נעשו בפקוח הקפדני והמהודק של הרב שמעון אלימלך, ז"ל, אשר לפי עדות הרב ואחרים בדק כל הוצאת כספים מהחשבון ואישורו היה נדרש לכל משיכה;

(ב) משיכת הכספים מן החשבון הייתה אפשרית רק באמצעות שיק, ולא במזומנים.

27. יש לציין כי בעניין הרב יקותיאל אבוחצירא, הן בבית המשפט המחוזי והן בבית המשפט העליון, הוכרה האפשרות שרב שאוסף כספים מקהילתו עשוי לשמש – דה פקטו – "צינור" או "נאמן" בקשר לכספים אלה, כולם או מקצתם, וזאת אם ייעודם הסופי הוא מוסדות צדקה, חינוך או דת. כך גם בעניין איפרגן. כבוד השופט מ' אלטוביה הבחין בין "כספי תמיכה" לגביהם הרב משמש צינור בלבד, ובין "כספי חצר" שהם הכנסה בידי הרב בשל משלח ידו, מעמדו ופעילותו. למותר לציין כי הנטל להוכיח כי סכום פלוני מיועד למוסדות כאלה בלבד – מוטל על הרב הנישום.

28. לפי עמדת המשיב:

"...בעוד שהמערער טוען כי מדובר בכספי צדקה, שלא שימשו אותו באופן אישי ועל כן אין לחייבו במס בגין הסכומים הנ"ל, בדומה לכספים שהופקדו ישירות בעמותות, סבור המשיב כי למערער שליטה מלאה בכספים – הן באלה שהופקדו והן באלה שנמשכו, ומשכך, יש לראות את הכספים ככספים השייכים למערער וחייבים במס, ובמשיכתם כשימוש בכספים אלו על ידי המערער ומטעמו – בין אם עשה בהם שימוש אישי ובין אם שימשו כולם לצדקה."

(מתוך סעיף 25 לסיכומי המשיב)

המשיב ממשיך ומדגיש את העדר הראיות לגבי השימוש שנעשה בכספי חשבון הכולל:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

"כיצד יכולים המשיב ובית המשפט לדעת מה נעשה בסכומים הללו, מעבר לעדות בעל פה, ללא כל ראיה של ממש, כאילו נעשה בהם שימוש לצדקה, וזאת מבלי שהוגשו ספרים, ומבלי כל ראיות שמאפשרות ביקורת של כספים אלו. לא ניתן לקבל טענות כאלו במערכת מס חפצת חיים, אשר אינה יכולה ליתן פטור לסכומים אך כיוון שהמערער טוען שמדובר בכספי צדקה.

...

רשימותיו הדקדקניות של רבי שמעון נעלמו, המחשב [ה]ישן לא מתפקד, ובעיקר, נותרנו עם טענות בעלמא, ללא ראיות אמיתיות לאותו ניהול דקדקני וקפדני של מי שהיה תלמידו של המערער וכפוף לו, וכל פעילותו מבוססת על מעמדו של המערער ומיהותו."

(מתוך סעיפים 30 ו-43 לסיכומי המשיב)

29. ודוק: לא קיימת כל הנהלת חשבונות מסודרת לגבי כספי חשבון הכולל (למשל, כרטסות חובה וזכות). על פי העדויות, עם פטירתו של הרב אלימלך, רישומיו הקפדניים – אבדו. כל מה שהוצג בפני בית המשפט הוא דפי חשבון המראים סכומי משיכה – שלא ניתן לדלות מהם מידע מהותי לגבי השימוש בכספי החשבון – וכן צילומי שיקים שנמשכו מהחשבון לפקודת אנשים שונים. לדוגמא, בעמוד 434 לראיות הרב, מופיע "דף תנועות" בחשבון. בין היתר, בדף זה רשום כי ביום 13.8.2014 נמשך מחשבון הכולל סך של 4,231 ש"ח (על שם עדנה ת') ואילו ביום 28.8.2014 נמשך סך של 4,900 ש"ח (על שם שמואל פ'). לא ניתן לדעת לאן כספים אלה הגיעו או מאיזה סיבה הם שולמו. וכך הלאה לגבי עשרות רבות של תנועות. באשר לשיקים שהוצגו, גם שם השימוש והיעד הסופי אינם נהירים. למשל, תשעה שיקים של הכולל בסכום מצרפי של כ-66.5 אלף ש"ח נמשכו לפקודת משה שהרבני, יד ימינו של הרב, בתקופה מינואר 2013 ועד יוני 2014.

30. הרב מלין על כך שכאשר נערכה ביקורת בישיבת שערי יהודה על ידי אנשי מס הכנסה בחודש אפריל 2018, הוצע להם לפגוש את הרב אלימלך אשר גר בקרבת מקום, אך הדבר לא נעשה והרב אלימלך נפטר כעבור מספר חודשים. לטענת הרב המערער, נגרם לו נזק ראייתי ממשי בשל כך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

31. עדויות וטיועונים רבים הוקדשו לשאלת הוצאת קבלות בגין הכספים שניתנו, הן על ידי תורמים בודדים והן על ידי הקהל שפוקד את המפגשים עם הרב לשם קבלת עצתו או ברכתו. הוסבר בפרוטרוט כיצד כל אדם שמוסר סכום כסף (בצורה כלשהי) מקבל קבלה כתובה, בין אם במקום ובין אם במועד מאוחר יותר. הוצגו בפני בית המשפט קבלות במתכונות שונות הן של עמותת ישיבת ציון יהודה, הן של עמותת קהילת שערי יהודה והן של כולל רבי יהודה בן בבא (על סוג הקבלה האחרון הודפס "**בית כנסת כולל רבי יהודה בן בבא – בנאמנות על ידי הרב שמעון אלימלך והרב רפאל מאמו**").

אולם שאלת **מקורות** הכספים בחשבון הכולל איננה הנקודה השנויה במחלוקת באמת: הכסף הגיע, כך נראה, מהקהל הרחב וזאת בעקבות פועלו של הרב בתחום הדת. הרב כאמור דבק בגרסה כי הוא כלל לא נטל את כספי הכולל לכיסו הפרטי. וכאמור, הרב מצביע על הפיקוח ההדוק שהונהג על ידי הרב אלימלך ז"ל בקשר לחשבון הכולל. המשיב לעומת זאת מדגיש כי הרב המערער היה מורשה החתימה היחיד בחשבון הכולל והדמות הדומיננטית בקהילה, ועל כן שלט למעשה בכספים.

32. הרב איננו מכחיש כי מחשבון הכולל שולמו לו "החזרי הוצאות" מסוימים, אך בסכומים קטנים. והנה צורף לתיק מסמך בחתימת הרב אלימלך ז"ל משנת 2007 בו הוא אישר לרב לקבל מקופת הכולל "**עבור פעולות הצדקה והחסד – סך של 20,000 ש"ח לפני פסח לפני פורים ולפני חגי תשרי וכן סך של 7,000 ש"ח בחודש עבון**" [הנ"ל]. מנגד, הרב גורס כי בפועל הוא קיבל רק 32,000 ש"ח מחשבון הכולל במהלך השנים 2013, 2014 ו-2015 וזאת באמצעות חמישה שיקים בלבד, אשר הוצגו בפני המשיב.

33. כאן אעיר מספר הערות נוספות בנושא חשבון הכולל:

(א) אמנם חשבון זה נפתח שנים לפני שהוקמה כל עמותה רשומה הקשורה לישיבה ולפעילות הרב. אולם, לאחר פתיחת חשבונות בנק בידי עמותת ישיבת ציון יהודה ובידי עמותת קהילת שערי יהודה, לא היה כל הכרח להמשיך לקבל כספים בחשבון הכולל, שאין מאחוריו כל גוף מאוגד, או מפקח, ואין מאחוריו כל הנהלת חשבונות. אדרבה, עם הקמת העמותות מצופה היה לנהל את כספי התרומות בחשבונות השייכים להן, ולא בחשבון בנק המשויך לאדם פרטי אחד (הרב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

(ב) הרב הציג את חשבון הכולל כמעין חשבון נאמנות, שהיה רשום על שמו באופן פורמלי בלבד אך נוהל לטובת פעילות הדת והצדקה בלבד. והנה עיון ב"בקשות לשינוי פרטי חשבון מס' 820***" אשר צורפו לתצהיר הרב (בעמודים 501 עד 504) מגלה נתונים אלה:

(1) בחודש אוקטובר 2012 שם החשבון היה "כולל רבי יהודה בן בבא"; סוג החשבון היה "עסקי שאינו תאגיד"; סוג הלקוח היה "פרטי עסקי"; ענף המשק היה "שירותים אישיים אחרים"; והשם למשלוח הודעות היה הרב רפאל מאמו. נראה כי באותו שלב השינוי שחל באופן רישום החשבון בבנק היה בנושא "סווג אוכלוסיה" וזאת ל- "רווחה/ סעד/ גמ"ח";

(2) בחודש יולי 2015 ענף המשק שונה ל"שירותי דת";

(3) בחודש יוני 2017 – לאחר שנדרש הרב להגיש דוחות לפקיד שומה חיפה – שם החשבון שונה ל"בנאמנות כולל רבי יהודה בן [בבאי]"; סוג החשבון שונה ל"פרטי"; סוג הלקוח שונה ל"מנוהל ע"י נאמן", וענף המשק שונה (שוב) ל"שירותים ציבוריים וקהילתיים".

(ג) הרב שב והדגיש את הביקורת הקפדנית שניהל הרב אלימלך על הנעשה בחשבון הכולל. אולם על פי המצגים הנ"ל, הרב נטל על עצמו לשמש "נאמן" החשבון – והיה מורשה החתימה בו. משכך, האחריות הייתה מוטלת עליו, כנאמן, לתעד את כניסות ויציאות הכספים. אמנם בהעדר אישיות משפטית נפרדת (עמותה, למשל) לא היו חובות דיווח לרשויות המדינה לגבי הנעשה בחשבון (פרט לדיווחים לרשויות המס שלגביהם המשיב טוען בהליך הנוכחי). אולם עובדה זו איננה מסייעת לרב כאן, בערעור שבו נטל השכנוע מוטל עליו ולא על המשיב. אין בידיו של הרב מסמכים כדי להוכיח כי כל כספי חשבון הכולל הוקדשו לפעילות הישיבה, לאברכים, לנזקים או להחזרי הוצאות שאינם בבחינת הכנסה בידי מקבליהם.

(ד) כאמור, הרב הדגיש כי משיכה מחשבון הכולל הייתה אפשרית רק באמצעות רישום שיק. לדבריו, כל אותם מקומות רבים בדפי החשבון בהם "תיאור הפעולה" הוא "משיכת מזומן (דלפק)", הכוונה היא לפדייתו של שיק של הכולל ופריטתו למזומנים בסניף הבנק. אף מתוך הנחה שכך היה, אין כל דרך לדעת לאן הגיע סכום המזומן ואיזה שימוש נעשה בו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

34. בהיבט הפיסקלי, אופן ניהול חשבון הכולל מציב בעיה: "הכולל" איננו גוף מואגד, אין לגביו דוחות כספים והניירות לא נשמרו בצורה מסודרת ושיטתית. אף אם היה רצון – מסיבות כלשהן – להמשיך לנהל קופה נפרדת מעמותת הישיבה עצמה, היו דרכים אחרות, שקופות ומתועדות יותר, לעשות כן. קיום חשבון הכולל כחשבון אישי של הרב כמתואר יצר פתח לערבוב כספים, כאשר **מקור** הכספים כזכור קשור לעשייתו של הרב בקהילה (ועל כך אין חולק). אם היה חשוב לרב להראות כי הכספים אינם משמשים לפרנסתו או להנאתו האישית, ניתן היה ליצור מסגרת כספית אחרת, שאיננה מעלה תהייה לגבי השימושים בכסף הנאסף.

35. בשולי דברים אלה יש לציין עובדה נוספת: החל משנת 2017 – **לאחר תקופת השומה** – הרב נרשם כעובד שכיר אצל עמותת בית הר"ם (שנוסדה בשנת 2016). על פני ארבע השנים 2018 עד 2021 **משכורתו השנתית הממוצעת** ממקור זה עמדה על כ-892 אלף ש"ח. שינוי חד זה בדפוס הפעולה, בסמיכות להליכי השומה הנדונים, מעלה תמיהה לגבי ההסברים שניתנו בקשר לשנים הקודמות (בנושא זה, גורס הרב כי "**ברגע...** [ש] **כל הניהול של הישיבה נפל עלי** [לאחר לכתו של הרב אלימלך ז"ל] ... **רוב היום אני עוסק בניהול הישיבה ברור שמגיע לי משכורת...**" (עמוד 436, שורות 33-34).

36. אני מוכן לקבל את **עיקר** טיעונו של הרב לפיו כספי חשבון הכולל היו מיועדים, ככלל, לפעילות החינוכית ולצדקה, ולא לרווחתו האישית. כמו כן, בנסיבות המקרה אינני מקבל את טיעונו של המשיב כי **כל** כספי חשבון הכולל היו בראש ובראשונה הכנסה חייבת בידי הרב, גם אם הוא בחר לעשות בהם **שימוש** לצרכי צדקה: "**אף אם שימוש כל הכספים לצרכי צדקה (דבר שכאמור, כלל לא הוכח), עדיין מדובר בכספים ובשימוש המצויים בשליטתו של המערער...**" (סעיף 32 לסיכומי המשיב).

מגישה מחמירה זו (שאיננה מתיישבת, לטעמי, עם הפסיקה שהוזכרה לעיל) משתמע כי כלפי התורמים הרבים הוצג למעשה מצג שווא לגבי שיוך כספי תרומותיהם. זו עמדה מרחיקת לכת גם אם צודק המשיב בדבר החשד **לערבוב כספים** (וראו בנושא אחרון זה סעיף 35 לסיכומי המשיב). כאמור, **חוסר התייעוד** מונח לפתחו של הרב, הנושא בנטל הראייה, ונוקף לחובתו. משקיבל על עצמו להיות "נאמן" בחשבון, היה עליו לדאוג לרישום ותייעוד כניסות ויציאות של כספים, מבלי להסתמך באופן מוחלט על הפיקוח המופעל, לפי הטענה, על ידי הרב שמעון אלימלך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

37. לדעתי בנסיבות אלה, ועל רקע התמונה הכלכלית הכוללת של הרב כמתואר לעיל (לרבות הכנסותיו המדווחות הזעומות), יש לייחס לרב 30% מכספי חשבון הכולל, כהכנסה אישית שלו מעיסוקו בתחום הדת וכדומה.⁵

1. החשבון של הרב ושל משה

38. חשבון 083*** בבנק מזרחי טפחות היה רשום על שם הרב ועל שמו של משה שהרבני.

הרב עצמו לא סיפק הסבר סדור כלשהו שיש בו כדי לסתור את ההנחה כי הפקדות אלה נבעו מעיסוקו כרב, מורה וסופר, וכי כל כספי החשבון היו שייכים לרב, ולא למשה.

אם כן, אינני מוצא כל סיבה להתערב במסקנת המשיב לפיה כל ההפקדות בחשבון זה בתקופת השומה נבעו מהכנסה חייבת בידי הרב.

2. חתונת הבן

39. בחודש נובמבר 2011 בנם של בני הזוג התחתן בחיפה. לכל הדעות, החתונה הייתה גדולה וסכומי כסף רבים ניתנו על ידי האורחים.

והנה בעניין זה חלה תפנית במהלך דיוני השומה והערעור: תחילה היה זה הרב שהדגיש את נושא מתנות האורחים כהסבר (חלקי) להפקדות בחשבונית הבנק. נקודת המוצא של הסבר זה הייתה כמובן כי הכספים אינם חייבים במס הכנסה. המשיב סבר כי סכומים אלה התקבלו לא רק כ"מתנות רגילות" לחתן וכלה אלא, בחלקם לפחות, "בשל מעמדו ותפקידו" של הרב, וזאת בהמשך לפסיקת בתי המשפט שהוזכרה לעיל. כתוצאה מכך, נושא מתנות החתונה הפך **מהסבר** להפקדות בידי הרב **למקור לחיוב** נוסף במס לפי טענת המשיב.

40. המערערים לא הציגו רשימה של המוזמנים לחתונה או רשימה ממצה של המתנות שהתקבלו מידי האורחים. רשימה חלקית מאוד, לגבי מתנות גדולות בלבד, נערכה על ידי הרב ונשוב אליה בהמשך; כמו כן נערכה רשימה לגבי אורחי הכלה שגם היא

⁵ המשמעות המעשית של הוראה זו היא תוספת להכנסה החודשית של כ-5,400 ש"ח על פני תקופת השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

בלתי ממצה. לפיכך, הן מספר המשתתפים באירוע והן ההיקף הכספי של התקבולים אינם ידועים, ויש צורך לאמוד אותם. וכפי שהטעים הרב: "גם לי מדובר בסוגיה סבוכה ולא פתורה לגמרי, קשה לשחזר לאחר שנים את מספר האורחים שהיו בחתונה... גם סכום המתנות שקיבלתי קשה להערכה" (מתוך סעיפים 119 ו-131 לתצהיר הרב; שימו לב ללשון "שקיבלתי").

41. תחילה, בהחלטה בהשגה, המשיב ערך תחשיב כדלקמן: מספר האורחים בחתונה הוערך כ-1,200, וזאת על פי דברי בעלי אולם השמחות (שהיו לו, ככל הנראה, סיבות להמעיט במספר הנוכחים). המשיב אמד את סכום המתנה הממוצעת באירוע זה כ-1,500 ש"ח. על סמך הפסיקה בעניין הרב יקותיאל אבוחצירא בבית המשפט המחוזי, המשיב היה מוכן להכיר בסך של 750 ש"ח (דהיינו, מחצית מהסכום הכולל) כמתנה "סבירה" ומקובלת, ולא כתשלום שניתן בזכות מעמדו ופעילותו של הרב. על כן, המשיב מצא אז כי החלק החייב במס מתקבולי החתונה הוא: 900,000 ש"ח (= $[1,500 - 750] \times 1,200$).

מסכום זה הפחית המשיב סך של 50,000 ש"ח בגין הוצאות עריכת החתונה, וזאת לגבי החלק החייב במס.

על מנת למנוע כפל מיסוי בקשר לחתונה, המשיב בדק ומצא הפקדות בחשבון הבנק הסמוכות בזמן למועד החתונה, בהיקף של כ-400,000 ש"ח, וסכום זה נוטרל משומת ההפקדות.

42. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה המקורית שהוגשה בהליך זה, המשיב חזר על החישובים בנוגע לחתונה, כפי שהופיעו בהחלטה בהשגה.

43. לעומת זאת, בנימוקי השומה המתוקנים, אשר הוגשו ביום 15.11.2020, המשיב שינה את התחשיב, וטען כי עמדתו המקורית בנושא הייתה שגויה.⁶ הפעם התבסס המשיב על הרשימה החלקית שנמסרה על ידי הרב עצמו, ובה שמותיהם של כ-350 אורחים אשר נתנו מתנות בסכום מעל 1,000 דולר או יורו (או מעל 4,000 ש"ח). סכומי המתנה המפורטים ברשימה זו ("רשימת ה-350") הגיעו לכדי 2.4 מיליון ש"ח (במטבעות שונים). ממספר זה הפחית המשיב חלק עבור מתנה סבירה ומקובלת,

⁶ נימוקי השומה המתוקנים הוגשו בעקבות החלטתו של כב' השופט אלטוביה מיום 13.9.2020; התיק הועבר להמשך טיפולי ביום 1.11.2020.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

וזאת בסך 262,500 ש"ח (= 750 ש"ח לאורח, כפול 350 אורחים). דהיינו, בנימוקי השומה המתוקנים המשיב הגיע לסכום חייב (לפני הכרה בהוצאות כלשהן) של 2,137,500 ש"ח (= 262,500 – 2,400,000), וזאת במקום 900,000 ש"ח (דהיינו, פי 2.375).

בתחשיב חדש זה המשיב בחר להתעלם מכל שאר אורחי החתונה, מעבר לאותם 350 המופיעים ברשימה, וזאת בהעדר נתונים לגבי יתר האורחים והמתנות שהתקבלו מידם.

44. כאן יש לעצור ולהעיר שתי הערות:

(א) למעשה לא קיימת מחלוקת כי מתנות החתונה, רובן ככולן, **נותרו בידי הרב** (או בידי המערערים) ולא נמסרו לידי החתן והכלה (בזמן החתונה, החתן היה בן 19). הכספים שימשו למטרות שונות – חלק הושקע ברכישת דירה או דירות, חלק ניתן על ידי הרב לצדדים שלישיים כהלוואות, חלק הופקד בחשבון הבנק וחלק נותר בכספת. ללא קשר לשימוש שנעשה בכספים אלה, נמצא כי הם לא היו **שייכים**, הלכה למעשה, לחתן ולכלה, וכי הרב הצהיר, בדו"ח פרטים אישיים הנ"ל, כי הוא **"חי ממתנות שקיבלתי בשמחות של בני משפחתי"**.

בנושא זה, גורס המשיב כי: **"לא בכדי מתייחס מתן [בנו של הרב] לכסף ככזה השייך לאביו (אפילו לא להוריו), ולא לעצמו, ולא בכדי אינו יודע לומר כמה קיבל בחתונה, כמה כסף קיבל לאורך השנים כסיוע, ומתי הסתיים הכסף השייך, לכאורה, לו... היחיד שידע על כמה כסף התקבל ומה נעשה בו לאורך השנים הוא המערער, כיוון שהכסף שייך לו, ולו בלבד"** (מתוך סעיף 85 לסיכומי המשיב).

(ב) על פי כל העדויות, החתונה הייתה "הפקה" בקנה מידה גדול ביותר שהתקיימה בגן אירועים רחב ידיים. את החתונה פקדו מספר רב של אורחים, לרבות אח"מים ואישי ציבור למיניהם.

45. לפי עמדת המשיב, **"כפי שעולה מהראיות בתיק, בראיית דיני המיסים, החתונה הייתה למעשה אירוע עסקי, במסגרתו הגיעו אורחים לחתונה, ונתנו מתנות, על מנת לכבד להאדיר ולשמר את הקשר עם המערער, זאת כחלק ממרקם היחסים העסקיים של המערער עם חבר מאמיניו וקהילתו, במסגרתם הם מבצעים**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

תשלומים שונים על מנת לשמר את מעמדו ומעמדם מולו ועל מנת לכבד אותו בהתאם לאמונתם ותפיסתם" (מתוך סעיף 54 לסיכומי המשיב).

ואכן על פי התמונה המצטיירת, דומה כי צודק המשיב בייחוס חלק מסכומי המתנות למשלח ידו ומעמדו של הרב, בהתאם לעקרונות שנקבעו בפסיקת בית המשפט העליון. אף אם לרב המערער אין "חצר" במובן מסוים, לא יכול להיות ספק כי הוא משמש כמנהיג או כבר-סמכא לקהל רב מאוד של מעריצים ונועצים (ולא רק בחוג הישיבה אלא בקרב הציבור הרחב; הרב עצמו השתמש בביטוי "**החסידים שלי**" (עמוד 431, שורה 27)). נראה כי עריכת חתונה בקנה המידה המדובר יצרה הזדמנות לזרימה מהותית של כספים מצד משתתפי השמחה, מעל ומעבר לסכומים שהיו מוענקים לזוג המתחתן באשר הם.

46. עם זאת, לדעתי גם בנושא זה המשיב החמיר יתר על המידה. כאמור, המשיב זנח את שומתו המקורית בנושא (המבוססת על 1,200 אורחים כפול 1,500 ש"ח מתנה מכל אורח). אולם יושם אל לב: התחשיב החדש בפי המשיב (ראו סעיף 43 לעיל) מתמקד אך ורק במתנות **הגדולות**, לגביהן רובד "המתנה הסבירה" (750 ש"ח לאורח) משמעותי **פחות** באופן יחסי. תחשיב זה איננו מביא בחשבון כי ככל הנראה היו בחתונה מאות או אף אלפי אורחים שנתנו מתנות "רגילות", מי יותר ומי פחות.

47. לאורך ההליכים הופרחו אומדנים שונים לגבי מספר האורחים בחתונה. לטעמי, עדיף להיצמד בעניין זה לאמירות המקורות של הרב (אשר סבר אז כי סכום המתנות ייזקף לטובתו כהסבר להפקדות בבנק ולא יחויב במס). בדיון אצל המשיב באוגוסט 2017 הוא אמר כי "**לדעתי היו מעל 3000 אורחים**", ובתשובה כתובה מחודש אוקטובר 2017 הוא הטעים כי "**אף אדם לא יענה לך כי הצפיה היא לפחות מ-3000 אורחים. נקודה**". באותו מענה, הרב כתב כי "**היה בהם [במתנות] למעלה מ-3.5 מיליון ש"ח**", ובדיון נוסף אצל המשיב באוקטובר 2018, כשנשאל הרב "**כמה כסף הופקד בכספת [בעקבות החתונה]?**", הוא השיב "**לפחות 3.5 מיליון ש"ח**". לדעתי, נכון ואף צודק לבסס את חישוב החלק החייב על מספרים כלליים אלה – החובקים לכאורה את כל קשת האורחים והמתנות – מאשר על רשימת ה-350, הכרוכה כאמור בהטיה כלפי מעלה (ואף ייתכן שבין הנוכחים באירוע היו זוגות שנתנו מתנה אחת, וגם אנשים שלא נתנו מתנה כלל). על בסיס 3,000 נותני מתנות, סכום המתנות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

הרגילות והמקובלות (לפי ש"ח לאדם⁷) הוא 2.25 מיליון ש"ח. הפחתת סכום זה מן האומדן הכספי הכולל (3.5 מיליון ש"ח) מותירה הכנסה של 1.25 מיליון ש"ח.

48. ברי כי חתונה כזו לא יכולה להתקיים ללא עלויות מהותיות, אך גם כאן היה חסר בראיות (למשל, חוזים עם ספקים, חשבוניות מס או קבלות). המערערים עצמם לא ידעו לומר כמה עלתה החתונה. בהעדר הוכחות אחרות, ולפנים משורת הדין (ובהתחשב במספר האורחים שנלקח בחשבון), אעמיד את סכום ההוצאות הכולל על 450,000 ש"ח. והנה אם החלק החייב מסך תקבולי החתונה הוא כ-36% (1.25/3.5), אזי ניתן להכיר בסך של 160 אלף ש"ח כאומדן עלויות לגבי החלק החייב במס. לפיכך, התוספת להכנסה החייבת בשל החתונה תעמוד על 1,090,000 ש"ח.

49. אשר להפחתה שיש להביא בחשבון בשל ההפקדה בחשבון הבנק, וכדי למנוע חיוב כפול, יש מקום לאמץ את הסכום הסופי שבו נקב המשיב: כ-377 אלף ש"ח. הרב איננו חולק עוד על נכונות סכום הפחתה זו (עמוד 435; אמנם הרב טען, בסעיף 81 לסיכומיו, כי: "הכסף שהתקבל בשמחות, חלקו הופקד בבנק במידי (377,000 ₪) וחלקו הופקד בבנק טיפין טיפין על פני כל שנות המס שבערעור, לפי קצב ההחזרים של הלווים, נמצא שבסופו של דבר כל הכסף שהתקבל הופקד בבנק" – אולם, החזרי ההלוואה נלקחים בחשבון כהסבר להפקדות במקום אחר – ראו חלק י' להלן).

ח. גמול כנגד כתיבת ספרים

50. נמצא כי הרב קיבל מ"נדיב" תושב חוץ סכומי כסף כעידוד ותמריץ לכתיבת ספרים. תשלומים אלה התקבלו על פני שנים, והגיעו לידי הרב על בסיס חודשי או כמעט חודשי. הסכום השנתי הממוצע של "תמיכה" זו בתקופת השומה היה כ-98 אלף ש"ח.

ההסדר עם הנדיב הזר לא תועד בכל מסמך ואיש מטעם הנדיב לא מסר עדות. משה שהרבני הצהיר שהוא היה מקבל לידו את ה"מלגה" בדולרים מידי עוזרו

⁷ אמנם בעניין הרב יקותיאל אבוחצירא במחוזי, בית המשפט הזכיר "סכומי מתנה מקובלים" בממוצע של 800 ש"ח (סעיף 48 לפסק דינו של כבוד השופט אלטוביה), אולם התחשיב שנערך בהמשך לדברים אלה התבסס על 750 ש"ח למתנה כפול מספר האורחים המשוער. בעניין איפרגן החישוב מבוסס על 800 ש"ח (סעיף 21 שם). בהליך הנוכחי השיח בין הצדדים התקיים סביב הרף של 750 ש"ח ואינני מוצא לנכון לסטות מכך, בפרט כאשר מדובר בחתונה שנערכה בשנת 2011 וכאשר אופי החתונה היה כזה שאורחים רבים באו לפרקי זמן קצרים ולא בהכרח נשארו להשתתף בסעודה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

של הנדיב, ו"פורט לשקלים ומפקיד בחשבון שהרב היה אומר לי" (סעיף 55 לתצהיר משה).

51. להבנתי, אף בהעדר חוזה מפורש המסדיר את הסדר התשלומים הנ"ל, הרי לפנינו "הכנסה" מ"מקור". התקבולים הגיעו לידי הרב בזיקה למשלח ידו כרב, ובפרט, כמחבר ספרים. הרב העיד כי הוא חיבר למעלה מעשרים ספרים במהלך הקריירה שלו. אופיים של התשלומים מהנדיב היה חוזר ונשנה, וההסדר נמשך על פני תקופה ממושכת. יתרה מזו, הרב מאיר אבני, שהעיד מטעם הרב, הצהיר כי התנאי לקבלת התשלומים החודשיים מידי הנדיב "היה שהרב יוציא ספר אחת לשנתיים או שלוש שנים...". (סעיף 5 לתצהיר), וכי "פעמיים עוזרו של [הנדיב] קנס את הרב, על אי עמידה בתנאי המלגה" (סעיף 15 שם). עוד יצוין כי קודם לקבלת תמיכת הנדיב כאמור, הרב חיבר ספר אחד בלבד – חיזוק נוסף למסקנה כי התמיכה החודשית היוותה תמורה עבור השתדלות הרב בכתיבת ספרים. אף אם התשלומים יכוננו "מלגה", אין בכך כדי לסייע לרב: לא מתקיימים התנאים הדרושים לפטור ממס על מלגה על פי סעיף 9(29) לפקודת מס הכנסה.

52. לדעתי מדובר בהכנסה חייבת לפי סעיף 2(1) לפקודה.

53. הרב טוען כי כספי הנדיב הופקדו בחשבונות הבנק, כך שיש לנטרל הפקדות אלה מהשומה על מנת למנוע חיוב כפול במס; הן משה שהרבני והן מאיר אבני הצהירו על עניין הפקדת הכספים בבנק (לאחר המרתם לשקלים), אולם לא הוגש כל תיעוד בקשר לכך.

54. ואכן מקור כספי זה לא הוסתר והוא נכלל בדו"ח הפרטים האישיים שהרב מסר לפקיד שומה חיפה בשנת 2014.

מאידך, אין כל אסמכתא לכך כי הסכומים כן הופקדו בבנק (או באיזה חשבון) ובעניין זה גורס המשיב כי "אין ראיה כלשהי שהכספים אכן הופקדו בחשבונות המערער ויש בהם כדי להסביר את הסכומים הנמצאים בחשבונותיו. כזכור, בידי המערער היו כספים רבים במזומן (במגירה או בכספת), ואין לדעת איזה שימושים נעשו בכספים אלו" (סעיף 148 לסיכומי המשיב).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

55. עמדת המשיב לפיה כלל כספי הנדיב לא הופקדו בבנק היא מחמירה כמובן. לדעתי, סביר יותר לקבוע כי חלק מסוים של הכנסה חייבת זו חופף את סכומי ההפקדות מושא השומה, ובהעדר נתונים ובהתחשב בנטל השכנוע, הייתי מעמיד חלק זה על **שליש** מסך תמיכות הנדיב הכולל. משמע, סכום של 587 אלף ש"ח בתקופת השומה ייחשב כהכנסה חייבת נוספת ממשלח יד, ואילו סכום של 196 אלף ש"ח ינוטרל משומת ההפקדות.

ט. סכום שהגיע לידי הרב מכוח ערבות

56. הרב הסכים לערוב להלוואה בסך 200,000 ש"ח שניתנה על ידי אישה בשם ענבל לאדם בשם דוד. דוד לא החזיר את ההלוואה ולא שילם את הריבית עליה (2.5% לחודש) ולימים הערבות שנתן הרב מומשה. לטענת הרב, על מנת לשלם לענבל כערב, הוא עצמו נאלץ ליטול הלוואה מאדם בשם אבנר. משלא הצליח הרב לגבות את הכסף מידי דוד, חרף תביעה שהגיש נגדו, הוא פנה ל"ערב הסופי" אדם בשם שלום. לטענת הרב הוא הצליח לקבל מידי שלום סכום כולל של 1.068 מיליון ש"ח, על פני שנים ועד לשנת 2015, "**בכל פעם כמה אלפי שקלים**" (סעיף 143 לסיכומי הרב). לדברי הרב, סכום זה כולו הופקד בבנק ומשמש הסבר להפקדות.

57. אולם בנושא הפקדת הכספים **בבנק**, הרב לא השכיל להביא ראיות כתובות כלשהן. כפי שמציין המשיב, "**ממילא, לא נמצאו בחשבונות הבנק הפקדות מזומנים בסכומים אפילו קרובים לסכומים אודותם הפליג המערער בתיאורים, ואין ראיה כי קיבל סכום כלשהו...**" (סעיף 140 לסיכומים).

ובכן, בנושא זה הרב התקשה בהרמת נטל ההוכחה: אף אם ניתנה הלוואה על ידי ענבל לדוד; ואף אם הרב היה ערב להלוואה זו ולימים נאלץ לפרוע אותה; ואף אם פנה הרב לשלום והצליח לגבות ממנו את חסרון הכיס כערב, אין כל ראיה התומכת במסקנה כי סכומים גבוהים אלה הופקדו בבנק.

יתרה מזו, הרב עצמו העיד כי "**הוא [שלום] לא הסכים לשלם לי מה ששילמתי לאבנר... הוא אמר לי אני הסכמתי להיות ערב להלוואה שהיא 2% בחודש... ועוד 0.5% [זה מה שאני [שלום] מוכן לשלם... הוא עשה חשבון ולפי זה הוא שילם]**" (עמוד 534, שורה 13 עד שורה 17). כלומר, לפי גרסה זו, גובה הסכום שהרב נאלץ



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

להחזיר לאבנר איננו רלבנטי לעניין ההפקדות, ולכל היותר הרב יכול היה להפקיד את הסכומים שהוא קיבל מידי שלום, כולם או מקצתם.

58. הרב הגיש העתק הסכם ההלוואה בין ענבל ובין דוד וכן מסמכי תביעה שהוא הגיש נגד דוד בבית משפט השלום בחיפה. על פי המסמכים, ההלוואה ניתנה בחודש אוקטובר 2003 ואילו הרב שילם לענבל את המגיע לה בחודש אוקטובר 2004. לא מצוין כמה הרב שילם לענבל, אולם לפי תנאי ההלוואה הסכום היה אמור להיות אז כ-260 אלף ש"ח (לפי 12 חודשי ריבית בשיעור של 2.5% לחודש). בהינתן ששלום היה מוכן לפצות את הרב למצער בגין סכום זה (ולדברי הרב שלום שילם לו פי ארבעה מזה), אפשר להכיר בסכום האמור – 260 אלף ש"ח – כאומדן ההפקדות ממקור זה, ואף זו בגישה מקלה, בהתחשב בנטל הבאת הראיות.

י. החזרי הלוואות

59. הרב נהג לתת הלוואות ל"נצרכים", לפי דבריו. בהצהרת ההון שלו ליום 31.12.2012 נמנו 14 לוויים שונים (מלבד "דוד" שעניינו נדון בחלק ט' לעיל). סך ההלוואות הרשומות על שם 14 הלוויים הוא 1,507,000 ש"ח. סכום ההלוואה החציוני היה 100 אלף ש"ח. לא מדובר אפוא בסכומים קטנים הניתנים כסיוע לאביונים.

בקרב לוויים אלה נמצאים אמו ז"ל של הרב, אחותו, שני גיסים (בעליהן של אחיותיו), אח של המערערת ומקורבים אחרים. לאחר מכן, הרב הצהיר על מתן הלוואות לשני אחים נוספים של המערערת ואף לבן שלו.

60. מכל מקום, על פי עדות הרב ועדות חלק מן הלוויים, בתקופת השומה או בסמוך לה הוחזרו לידי הרב סכומים ממשיים כפירעון הלוואות, חלק בשיקים, חלק במזומן. לטענת הרב, סכומי פירעון אלה אמורים לבוא בחשבון כהסבר לשם הפחתת שומת ההפקדות.

בשומתו, המשיב הכיר בסך של 50 אלף ש"ח בלבד כהסבר להפקדות ובסיכומיו הוא מצביע על שורה של סתירות בעדויות השונות מטעם הרב וזאת בעניין מועד, היקף ואופן השבת הכספים. במסגרת ההליך דגן עתר הרב להכרה בהחזרי הלוואה מידיהם של עשרה לוויים שונים, כהסבר להפקדות בחשבונות הבנק. בתום ההליך, המשיב הביע נכונות להכיר בסכומים נוספים מסוימים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

61. לטעמי, קו המשיב בעניין זה נוקשה מדי: העדויות ניתנו שנים לאחר מעשה והסתירות ואי הדיוקים שנמצאו בהן לא היו מהותיים במיוחד.

לאחר בחינת העדויות, הגעתי למסקנה כי יש להכיר בפירעונות אלה (שהם מגובים בשיקים או בהעברות בנקאיות; הרשימה כוללת סכומים שכבר הוכרו על ידי המשיב):

מ. עמר :	40,000 ש"ח
י. רובין :	70,000 ש"ח (פעם אחת, לא פעמיים)
ש. אלימלך :	18,000 ש"ח
א. צדוק :	9,000 ש"ח
נ. זגדון :	120,000 ש"ח
אבי פרץ :	50,000 ש"ח
י. מאמו :	7,000 ש"ח
י. פרץ :	6,400 ש"ח
אייל פרץ :	50,000 ש"ח
מ. אבני :	24,500 ש"ח

62. בשולי דברים אלה, מתקבלת עמדת המשיב בעניין הפקדת סכום של 165 אלף ש"ח שהתקבל מידי של מר שי חדד (סעיף 50 לתצהיר מר כהן מטעם המשיב). ההפחתה בשל אירוע זה תוגבל לסכום האמור.

י"א סיכום ביניים

63. כמפורט לעיל, בנושאים אחדים הגעתי למסקנה כי יש מקום לשנות את השומה כפי שנערכה על ידי המשיב, דהיינו:

- בנושא חשבון הבנק המשותף – כאמור בסעיף 25 לעיל;
- בנושא חשבון הבנק של הכולל – כאמור בסעיף 37 לעיל;
- בנושא כספי החתונה – כאמור בסעיף 48 לעיל;
- בנושא כתיבת ספרים – כאמור בסעיף 55 לעיל;
- בנושא הערבות שמומשה – כאמור בסעיף 58 לעיל;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

• בנושא החזרי הלוואה – כאמור בסעיף 61 לעיל ;

המשיב יפעל לתיקון השומה בהתאם לכך.

י"ב טיעוני הרב שהוא כלל לא נישום כדין לגבי השנים הנדונות

64. הרב העלה שורה ארוכה מאוד של טענות לפיהן נפלו פגמים מפגמים שונים בהליכי השומה שננקטו בעניינם של הרב והמערערת. קצרה היריעה מלפרט את מכלול הקבילות בפי הרב, חלקן מופרכות.

עם זאת, יש להודות כי אופן עריכת השומות בשלבים השונים לא היה חף משיבושים ותקלות: ייתכן שגורם אחד לכך היה מעבר הטיפול בתיק מפקיד שומה חיפה ליחידה ארצית לשומה. גורם נוסף, כך נראה, נעוץ בהודעת בני הזוג במהלך שנת 2016 על פרידה ושינוי כתובת הרב, דבר שחייב עשיית שינויים בשיוך התיקים, כמפורט בהמשך. ככלות הכול, המשיב דן ניהל עם הרב דיוני שומה רבים וניתנה לו הזדמנות נאותה להשמיע את טענותיו. אף בדיון בערכאה זו ניתנה לרב במה חסרת תקדים כמעט לשטוח את טענותיו (הוא הגיש 24 תצהירי עדות ראשית מפי עדים שונים, והתקיימו 11 ישיבות הוכחות). יתרה מזו, בדיון המקדמי שהתקיים בתאריך 10.3.2021, בית המשפט שאל את הרב אם הוא מעוניין – בשל טענותיו לגבי פגמים בהליכי השומה – להחזיר את התיק לשלב ההשגה, והוא השיב בשלילה (עמוד 10, שורה 25; ראו גם פרוטוקול דיון ההוכחות, עמוד 895, שורה 10).

אתמקד כאן בטיעונים הדיוניים העיקריים של הרב, ככל שהצלחתי לרדת לסוף דעתו. אך קודם אזכיר את אבני הדרך העיקריות בשלבי השומה.

65. כזכור, תיק הנישום המקורי נפתח על שם המערערת כבן זוג רשום ונשא את מספר הזהות שלה (המסתיים ב-028). תיק זה נסגר בשנת 2011 בעקבות הודעת המערערים על הפסקת פעילות עסקית (ראו סעיף 11 לעיל).

במהלך נישואיהם התגוררו בני הזוג ברחוב הנביאים. בחודש יוני 2014 נשלחה לרב דרישה למילוי "דו"ח פרטים אישיים ומקורות הכנסה" והוא השיב לפנייה זו בחודש יולי 2014. בניגוד לנרמז על ידי הרב, דוח הפרטים האישיים האמור, שמטיבו איננו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

נוגע לשנת מס מסוימת, איננו בבחינת דוח מס הכנסה שנתי כמשמעותו בסעיף 131 לפקודה. עוד יוזכר כי בני הזוג חדלו מהגשת דוחות שנתיים החל משנת המס 2006.

66. ביום 18.4.2016 הודיע פקיד שומה חיפה על פתיחת תיק מס' 028*** מחדש, החל מיום 1.1.2009 (נוסח ההודעה, הנושאת תאריך 12.4.2016, מופיע בסעיף 98 להלן). הודעה זו נשלחה לבית ברחוב הנביאים, וכללה דרישה להגשת דוחות שנתיים משנת המס 2009 ואילך.

67. המערערת פנתה בחודש מאי 2016 בבקשה לסגירת התיק אולם בחודש יוני 2016 בקשה זו נדחתה בכתב תוך ציון כי דרישת הגשת הדוחות לשנות המס 2009 עד 2015 **עומדת בעינה**.

68. ביום 6.7.2016 הודיעו המערערים, כל אחד לחוד על גבי הטופס המיועד לכך, כי הם אינם חיים יחד (ומסיבה זו כבר אינם "בני זוג" כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודה: **"בן זוג" – אדם נשוי החי ומנהל משק בית משותף עם מי שהוא נשוי לו"**).

בעקבות הצהרות אלה על ההיפרדות, ביום 10.7.2016 נפתח תיק נישום **נוסף ונפרד** לרב, שמספרו 626***, ולפי כתובתו החדשה של הרב ברחוב בורוכוב. (יוסף כי ביום 7.11.2017 שוב נשלחה הודעה על פתיחתו מחדש של תיק 028***, אך הפעם ההודעה הופנתה למערערת לבדה, כי לרב כבר נפתח תיק אחר).

69. הדוחות השנתיים שהגשתם נדרשה כאמור, **לא** הוגשו על ידי בני הזוג במהלך למעלה משמונה חודשים. והנה בחודש דצמבר 2016 נערכו שומות בהעדר דוח לשנים 2010 עד 2014, ואילו בחודש ינואר 2017 נערכו שומות בהעדר דוח לשנת המס 2009 ולשנת המס 2015. כל השומות האלה נערכו במסגרת תיק 028*** (כלומר, התיק המקורי שנפתח מחדש). סעיף 145(ב) לפקודת מס הכנסה קובע:

"לא מסר אדם דו"ח ופקיד השומה סבור שאותו אדם חייב לשלם מס, רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של אותו אדם ולשום אותו לפי זה, אלא ששומה זו אינה משפעת על כל אחריות אחרת של אותו אדם על שלא מסר דו"ח או שהזניח למסרו."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

יוער כי הפעלת הסמכות לפי סעיף 145(ב) לפקודה איננה מותנית במשלוח "דרישה" או "תזכורת" כלשהי לנישום בעניין הגשת הדוח החסר: חובת ההגשה נובעת מהוראות סעיף 131 ו-132 לפקודה, ובהעדר ציות להוראות אלה רשאי פקיד השומה לערוך שומה לפי מיטב השפיטה. מסיבה זו אינני יכול לקבל את הטענה של **המערערת** לפיה לא ניתן היה להוציא לה שומה בהעדר דוח מפני ש"לא ננקב ולא נקבע מועד אחרון להגשת הדוחות. משכך לכאורה, לא ניתן לטעון כי המערערת איחרה את המועד להגשת דוחות..." (סעיף 133 לסיכומי המערערת; ראו גם סעיף 120.1 וסעיף 136 שם).

70. השומות לשנים 2009 ו-2015 (שהוצאו בינואר 2017) נשלחו לכתובת ברחוב הנביאים, כמצופה. לעומת זאת, בטעות השומות לשנים 2010 עד 2014 (שהוצאו בדצמבר 2016) נשלחו ככל הנראה לרחוב בורוכוב, שם התחיל להתגורר הרב לאחר הפרידה.

71. לדעתי, לנוכח כל השתלשלות הדיונים וההליכים שאירעה לאחר מכן, אין ללמוד מפגם כלשהו שנפל, ככל שנפל, בכתובת המשלוח או באופן ההמצאה של השומות בשלב א' – **על בטלות הצווים** שעומדים לביקורת שיפוטית בערעור דן. צווים אלה הוצאו, כמבואר בהמשך, בהתאם לסעיף 152 לפקודה ובנסיבות המקרה אין כל מקום להכריז עליהם כבטלים (void) בשל בלבול אפשרי בין הכתובת שברחוב הנביאים וזו ברחוב בורוכוב, בשלב השומה הקודם.

והנה, **בסמוך לאחר** הוצאת השומות לפי מיטב השפיטה כאמור, המערערים הגישו דוחות שנתיים לשנים 2009 עד 2015. המערערת הגישה דוחות על הכנסותיה בלבד ביום 23.1.2017, והרב הגיש דוחות על הכנסותיו בלבד ביום 15.3.2017.

יוסבר כי בהתאם לסעיף 150(ב) לפקודת מס הכנסה, "לא הגיש הנישום דוח לשנת מס מסוימת והוצאה לו שומה לפי סעיף 145(ב) לגבי אותה שנה, יראו כהשגה על אותה שומה רק דוח שהגיש לגביה, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי הנישום לא היה חייב בהגשת הדוח או שלא ניתן היה להגישו."

דהיינו, במקרה של עריכת שומה בהעדר דוח בשלב א' (על פי סעיף 145(ב)), הדרך (היחידה) להשיג עליה היא באמצעות הגשת הדוח החסר (אשר בדרך כלל מלווה במכתב הסבר, המפרט את נימוקי ההשגה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

72. לאחר הגשת הדוחות במקרה דנן, המשך הטיפול בתיק הועבר ליחידה הארצית לשומה, שהוא המשיב דנן.

73. בהמשך הדברים, התקיימו עם המערער דיונים (פרונטליים) במועדים אלה: 30.8.2017; 16.4.2018 (ביקור בישיבה); 10.10.2018; 8.7.2019. בין לבין נשלחו דרישות שונות להשלמת נתונים.

בנוכחות המערער התקיים דיון אחר, ביום 26.6.2017. שני דיונים נוספים נערכו לאחר מכן מול המייצג הקודם של המערער.

74. הרב ניסה לטעון כי לא הובהר לו כי מדובר בדיוני השגה לגבי השנים הנדונות דווקא, וכי דיון בהשגה ממילא לא יכול להיערך מפני שכלל לא הוגשו השגות על ידי בני הזוג:

"המערערים לא הגישו השגה על שומות שלב א', לפיכך לא קמה למשיב הזכות לדון עמם דיוני שומה בהשגה, ויש לראות את כל המפגשים של המשיב עם המערערים כ'ברור' בעלמא לפי סעיף 135 לפקודה שאינו מקים סמכות להוציא שומות שלב ב' או צווים.

ההשגה על שומות שלב א' אינה חובה אלא זכות של הנישום אם ירצה בכך, כמובח מסעיף 150 לפקודה תחת הכותרת 'זכות השגה לפני פ"ש'. במידה והנישום בחר להגיש השגה, קמה לפ"ש הסמכות לדון עמו על השגתו כאמור בסעיף 151 לפקודה תחת הכותרת 'סמכות פ"ש בהשגה'. כזכור, ... הוכחתי ששומת שלב א' לשנת 15 נשלחה רק לרבקה, והשומות לשנים 10-14 לא נשלחו כלל (לא לרבקה ולא אלי). מכיוון שלא ידעתי על קיומן של שומות שלב א', ברור שלא הייתי יכול להשיג עליהם.

....

סוף דבר. כיוון שהמערערים לא השיגו השגה על שומות שלב א' לא קמה למשיב הסמכות לדון עמם דיוני השגה, ממילא לא קמה לו הסמכות להוציא צווים.

....



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

... שהבנתו של המערער בתקופת דיוני השומה, שהדיונים הם בתיקו האישי שמתחיל ב-1.1.16 – ולא יכולות להיות בתיק זה השלכות מיסוי לשנים שלפני 16, וכן שהדיונים הם בענייני העמותות ולא בענייניו האישיים – סבירה בהחלט, ומכאן חוסר הדריכות של המערער והקלילות שבה נהג באותם מפגשים."

(מתוך סיכומי הרב, בסעיפים 215, 218 ו-230)

75. אינני מקבל את גרסתו של הרב לפיה הוא לא הבין את מהות הדיונים – אשר נערכו כמוסבר בהמשך ישיר להגשת דוחות המס לשנים 2009 עד 2015. הדיונים התקיימו על פני תקופה ארוכה, ככל הנראה ללא לחץ זמן או דוחק. הרב הוא אדם משכיל, נבון ופיקח, שאף בחר לייצג את עצמו בערעור הנדון. חזקה עליו שהבין את מהות המעמד ואם לא, היה עליו לברר. יתרה מזו, עיון בפרוטוקולי הדיונים עם המשיב מראה כי נדונו בהם עניינים שנוגעים באופן מובהק למקורות ההכנסה וההון של הרב, ולא רק ענייני העמותות. כמו כן, בדרישת המידע הכתובה שנשלחה על ידי המשיב לרב ביום 7.9.2017 (בין הדיון הראשון והשני), נדרש הרב להמציא מידע על נכסי הנדל"ן שרכש, על חתונת הבן, על הסכם הממון עם המערער, ועל חשבונות הבנק השונים. בתחתית הדרישה הודפס: "אי המצאת המסמכים הנ"ל מהווה עבירה על פקודת מס הכנסה. אי הענות כאמור אין בה כדי לעכב את הליכי השומה".

76. ולגבי ההימנעות כביכול מהגשת השגה (אשר לפי הטיעון שללה את סמכותו של המשיב להוציא צווים לפי סעיף 152 לפקודה) – הרי הדבר מופרך: ראינו כי במקרה של שומה בהעדר דוח לפי סעיף 145(ב) לפקודה, עצם הגשת הדוח השנתי לאחר מכן נחשבת הגשת השגה – מכוח סעיף 150(ב) לפקודה.

וממה נפשך? אם לא הוגשו השגות (כנטען), אזי דין השומות לפי מיטב השפיטה להפוך לחלוטות, לחובתם של המערערים.

77. ביום 3.10.2019 הוציא המשיב צווים לשנות המס 2010 עד 2015 (מושא הערעור), ואילו לגבי שנת המס 2009 לא הוצא צו.

78. לפי עמדת הרב, המשיב לא היה מוסמך להוציא לו צווים כלל (בשונה מהמערער):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

"... כיוון שהתיק הוא 'תיק ליחיד' ע"ש רבקה מאמו... היחידה שרשאית להגיש השגה על השומות שבתיק זה היא המערערת, המערער לא היה רשאי להגיש השגה על שומות אלו שיצאו על שם המערערת בלבד ובתיקה הפרטי.

....

... בתאריך 7.11.17 פתח המשיב גם למערערת תיק נפרד, וכותרתו 'פתיחת תיק ליחיד' על שמה בלבד... בהודעה נכתב שהתיק נפתח לה רטרואקטיבית מ-1.1.09 כלומר שנות המס שבערעור. לשון ההודעה 'תיק ליחיד' מלמדת ברורות שמדובר בתיק אישי למערערת, התיק נושא את שמה בלבד.

... מסקנות: א. התיק המשותף למערערים נסגר ב-6.7.16; ב. למערער נפתח תיק נפרד שמספרו 626 ותחולתו מ-1.1.16; ג. בתאריך 7.11.17 פתח פ"ש גם למערערת תיק נפרד מספר 028 'תיק ליחיד לרבקה מאמו' ותחולתו 1.1.09 שנות המס שבערעור ובתיק זה הוצאו הצווים, בתיק זה אין למערער שום מעמד."

(מתוך סעיפים 182, 199 ו-201 לסיכומי הרב).

79. טיעון נוסף בפי הרב ברוח זו הוא כי הדוחות השנתיים שלו הוגשו רק במסגרת התיק האישי (הנפרד) שלו (626**), ולא בתיק של המערערת (עמוד 581, שורה 2 עד שורה 5; עמוד 618, שורות 25-26). דהיינו, לפי קו טיעון זה, היות והדרישה להגשת דוחות הוצאה בתיק 028** בלבד, אזי כאשר הרב הגיש דוחות בתיק 626**, לכל היותר המשיב היה מוסמך לערוך שומה לפי סעיף 145 לפקודה, ולא לפי סעיף 152, כפי שנעשה בפועל.

80. ניסיונו זה של הרב להרחיק את עצמו מן השומות לשנים 2010 עד 2015 לא יצלח (ואף איננו הוגן). במהלך כל שנות השומה הנדונות בני הזוג היו נשואים והיה להם תיק אחד בלבד (מספר 028**). בני הזוג בחרו שלא להגיש דוחות מס שנתיים באופן שוטף החל משנת המס 2006. לימים הם ביקשו לסגור את התיק והוא אכן נסגר. כאשר התברר לפקיד שומה חיפה כי יש צורך בפתיחת התיק מחדש לשם עריכת שומות, הודע על כך לשני בני הזוג בחודש אפריל 2016 ("לכבוד מאמו רבקה ואו רפאלי").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

הודעה זו נשלחה לפני שבני הזוג הודיעו לפקיד השומה על פרידתם. יתרה מזו, בהודעה על פתיחת התיק מאפריל 2016, הענף הכלכלי שצוין שם הוא "שירותי דת יהודית" – וזאת בניגוד לענף הכלכלי שצוין בעת פתיחת התיק במקור בחודש ספטמבר 2003: "מוסדות חינוך קדם יסודי". ברור בעליל, גם לפי מכלול הנסיבות, כי העילה לפתיחת התיק מחדש ועמה דרישת הגשת דוחות לשנים 2009-2015, הייתה **עיסוקיו של הרב** וסברתו של פקיד השומה כי הרב הפיק בתקופה זו הכנסה חייבת שלא דווחה. לא היה למהלך זה כל קשר להכנסות המערערת, שהייתה עובדת שכירה כל העת.

ואכן, בחודש יולי 2016 – בעקבות הצהרות בני הזוג על הפרידה – נגרע הרב מתיק 028*** ונפתח לו תיק אחר (626***), החל משנת המס 2016.

נסיבות אלה אינן מהוות יסוד למסקנת הרב כי "בתיק זה אין למערער שום מעמד", ואני דוחה טענה זו. למעלה מן הנדרש אציין כי בחומר הראיות שהוגש על ידי הצדדים נמצאים עותקים של הדוחות השנתיים של הרב לשנות המס 2009 ו-2015 (טופס 1301). בחלק ב' לכל דוח ("פרטים אישיים"), יש מקום לסמן "מצב משפחתי בשנת המס" (קו ההדגשה איננו במקור). בשני הדוחות הנ"ל, הרב סימן "גרוש" – הצהרה שאיננה נכונה לגבי שתי השנים האלה (או לכל יתר שנות המס שבערעור).

עוד אציין כי במסמך של בנק מזרחי טפחות מיום 8.6.2017 בקשר לחשבון הכולל, עליו חתום הרב, כתובתו של הרב עדיין מופיעה כרחוב הנביאים (הן בעברית והן באנגלית). משמע, הרב עצמו כנראה לא ייחס חשיבות עליונה לשינוי כתובתו האישית אצל צדדים שלישיים, כגון הבנק.

81. לבסוף, אינני מקבל את טענת הרב כי הובטח לו בחודש יולי 2016 כי אין לו כל חבות במס לגבי שנים קודמות:

"... הטריד אותי שבאותו מכתב... נדרשתי לשלם מקדמות לשנת 16. כתבתי לפ"ש חיפה, פירטתי את מקורות הכנסתי ובקשתי לבטל את דרישת המקדמות..."

נקבעה לי פגישה לבירור יסודי. בפגישה נכחו מצד הרשות – יאיר פינק מהמודיעין, ויורם מהגביה. מצידי – עו"ד מיימון טולדנו, משה, ורפאל. נעשתה בדיקה מעמיקה. יאיר התקשר למנהלי החוליה, ויורם בדק במחשב. לבסוף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

השניים הודיעו לנו שאין לנו שום חוב לשנים שעד סוף 15 – וזה סופי. הם ציינו שהכנסות משמחות וממילגה פטורות ממס, ומבחינת הרשות אינני נחשב כעוסק על פי הפקודה, לכן אינני צריך להגיש דוחות או לשלם מקדמות. הם הוסיפו, יתכן שלאחר שתסתיים שנת 16 תהיה דרישה לדוח רק לשנת 16. הבטיחו שאקבל על כך הודעה בכתב".

(מתוך סעיף 166 לסיכומי הרב)

עם כל הכבוד, בירור זה עם חוליות המודיעין והגבייה בקשר לדרישת מקדמות לשנה השוטפת לא יכול היה להוליד, על פי דין, חסינות מפני שומה בקשר לשנים קודמות. במועד הנטען של השיחה – יולי 2016 – הדוחות לשנים 2009 עד 2015 כבר נדרשו – פעמיים – וטרם הוגשו על ידי המערערים. אמור היה להיות נהיר כי אנשי השומה מתעניינים בתיק, **בייחוד לגבי השנים הקודמות**, וכי הבירור טרם הסתיים (והמערערים טרם שיתפו פעולה). הרב הגיש את הדוחות הדרושים כשמונה חודשים לאחר השיחה המתוארת, ומן הסתם לא הניח כי תוכן הדוחות לא ייבדק.

ככל שהייתה כוונה מצד מאן דהוא בחוליית המודיעין או במחלקת הגביה להפיס את דעת הרב כי הוא לא יחויב במס הכנסה לגבי השנים הקודמות (ואינני קובע שכך היה), אזי מצג כזה ניתן בחוסר סמכות מוחלט והוא בטל.

82. לסיכום חלק זה, אינני מקבל את טיעוני הרב בנושא בטלות הצווים בשל פגמים דיוניים בשלבי השומה. ייתכן שבהתנהלות משרדי השומה כלפי המערער במישור הדיוני היו ליקויים או שחל בה תקלות כלשהן, אך לטעמי לא אירע דבר שמצדיק אי גביית מס מידי של הרב כנדרש על פי הדין המהותי, ולכל היותר בפנינו מקרה של "בטלות יחסית" שאיננו מחייב סעד של איון השומות.

י"ג. טענות המערער לגבי אופן ניהול הליכי השומה

83. לעומת האמור לעיל לגבי הרב, בעניינה של המערער אופן ניהול דיוני ההשגה אכן מעורר קושי רב. לארבעת הדיונים שנערכו עם הרב (ראו סעיף 73 לעיל) המערער לא הוזמנה. היא זומנה לדיון אחד קודם לכן, בחודש יוני 2017. לטענת המערער, נשללה ממנה זכות הטיעון בשלב ההשגה, בניגוד מוחלט להוראות סעיפים 150(א) ו-158א(א) לפקודה, הקובעות כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

"היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה ;

...

לא תיעשה שומה לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 ולא יינתן צו לפי סעיף 152, בלי שניתנה לנישום הזדמנות סבירה להשמיע טענותיו."

בנוסף לתלונת המערערת על כך שהיא לא הוזמנה לדיונים שנערכו עם הרב, היא אף טוענת כי מטרת הדיון שהתקיים עימה, לא הוסבר לה כראוי: "המסקנה היחידה המתבקשת היא שהמערערת זומנה לבירור אחד ויחיד בלבד. במעמדו לא טרח המשיב להסביר למערערת לגבי ההליך שמתנהל כנגדה, וכי עומדים להוציא כנגדה שומות על סכום כולל של מיליוני ש"ח. המשיב לא עמד בחובה הבסיסית המוטלת עליו מכוח הוראות הדין ובכך, פגע מהותית בזכות הטיעון של המערערת" (סעיף 195 לסיכומי המערערת).

84. לפי דברי המשיב, בדיון יחיד זה, שנערך עם המערערת:

"טענה המערערת כי היא אינה יודעת דבר לגבי מקור הכספים שהופקדו בבנקים ושימשו לרכישות נכסי המקרקעין בתקופת נישואיהם וכי היא אינה יודעת דבר על פעילותו והתנהלותו הכספית של המערער בשנות המס שבערעור.

במענה לטענתה של המערערת... לפיה לא ניתנה לה זכות טיעון, יטען המשיב כי לאור תשובותיה של המערערת, ולאור העובדה כי בניגוד לטענתה המערערת כן הייתה מודעת לקיומם של דיונים בין המשיב לבין המערער בקשר לפעילותו והתנהלות העסקית והכספית בשנות המס שבערעור, ומכיוון שניתנה למערערת הזדמנות להשמיע טענותיה, לא ראה המשיב צורך להמשיך ולקיים דיונים נוספים עם המערערת. יצוין כי המערערת הייתה מיוצגת על ידי עורך דין."

(מתוך סעיפים 88 ו-90 לתצהיר מר כהן מטעם המשיב)

עם כל הכבוד, אין זה מתפקידו של המשיב להחליט כי נוכחותו של נישום בדיון בהשגה היא מיותרת, כאשר אותו נישום עלול להתחייב במס אם השגתו תידחה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

היה על המשיב להקפיד להזמין את המערערת לכל הדיונים, ולהשאיר להחלטתה אם להשתתף בהם או לא.

85. מנגד, יש אמת בדברי המשיב כי קו הטיעון של המערערת היה – גם בהליך הנוכחי בבית המשפט – שהיא לא הייתה מעורה כלל בניהול הכספי של פעילות הרב. מאחר שהמערערת התמידה בטיעון זה אף בערעור דן, יש מקום להניח כי היא הייתה נוקטת אותו קו בדיוני ההשגה הנוספים בהם השתתף הרב.

מכיוון שכך, הפגיעה בזכות הטיעון, שאכן קיימת, פחותה בנסיבות אלה מאשר במקרים אחרים.

86. לאחר שקילת הטיעונים והנסיבות, אינני סבור כי אי הזמנת המערערת לדיונים כאמור מחייבת את ביטול הצווים בכל הקשור אליה. אוסיף כי עורך דין מטעמה, מייצג הקודם, עמד בקשר עם המשיב לאורך שנת 2017 ושנת 2018.

87. בנוסף לדברים אלה, לדעתי אין לפסול את שומת ההפקדות בשל "נזק ראייתי", כפי שנטען על ידי המערערת (כלומר, העדר יכולת להשיג דפי חשבון מהבנק בשל חלוק הזמן). הרי בדיון שנערך עם המערערת בחודש יוני 2017 היא נשאלה באופן מפורש על אודות ההפקדות לחשבון המשותף הנ"ל (נספח 77 לתצהיר המשיב), וכך גם באופן כללי יותר כבר בחקירתה בחודש ינואר 2017. לא הוכח כי במחצית הראשונה של שנת 2017 לא ניתן היה לקבל דפי חשבון לגבי תקופת השומה הנדונה.

י"ד. מעמדה של המערערת כ"בן זוג רשום"

88. אין חולק כי השומות הנדונות (בין אם הן מוצדקות ובין אם לאו) מושתתות על פעילותו של הרב, מעמדו ותפקידיו. לא נטען כי המערערת הפיקה בעצמה הכנסה שלא שולם עליה מס.

מכאן, עמדת המערערת כי ככל שתיווצר חבות במס כתוצאה מהליך זה, יש לגבותו אך ורק מידי הרב, ולא מידיה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

עמדה זו מתבססת על מספר אדנים :

- ראשית, כי המערערת היא לא זאת שהפיקה את תוספת ההכנסה הנדונה, כאמור ;
- שנית, כי היא הייתה ממודרת מכל הנעשה במישור הכלכלי של המשפחה וכי הרב התנהג כלפיה באופן קשה, בין היתר, בעניינים כספיים ;
- שלישית, כי פקיד שומה חיפה והמשיב הותירו אותה, שלא בצדק, במעמד בן זוג רשום.

89. לדברי המערערת :

"מחדל ופגם מהותי ועיקרי אשר נפל בבסיס השומה, הוא קביעה שערורייתית את המערערת כ'בן זוג רשום', בניגוד להלכה, בניגוד לפקודה ובניגוד לשיקול דעת סביר שהיה על המשיב להפעיל. חרף שלל נתונים ועובדות שהיו מונחות בפני המשיב החל משנת 2016 ... בחר המשיב להתעלם בבוטות וברשלנות, ובחר שלא להפעיל שיקול דעת ולפעול כדין אלא – להסתמך על קביעה 'טכנית' אקראית של המחשב, כל לשיטת המשיב עצמו. לאחר דיוני השומה ובעת עריכת השומה הייתה נתונה בידי המשיב האפשרות להשתמש בסמכותו, להפעיל שיקול דעת מקצועי ולקבוע את המערער כ'בן זוג רשום'. המשיב לא טרח לעשות כן."

(מתוך סעיפים 1 ו-2 לסיכומי התגובה מטעם המערערת)

90. הרב והמשיב, שניהם, סבורים כי אחריותה של המערערת לתשלום המס נובעת ממעמדה כבן זוג רשום בשנים הנדונות.

91. אבהיר כי לא אדון כאן בהאשמות הקשות שהטיחו בני הזוג, איש ברעהו, במסגרת הערעור. לא אקבע ממצאים כלשהם לגבי אופן ניהול משק הבית במהלך חייו הנישואין או לגבי אופן צריכת ההכנסה הפנויה, מעבר למה שכבר נאמר לעיל והיה נחוץ להכרעה בתיק.

אתמקד אפוא בסוגיה אחת בלבד : האם ניתן לגבות מס גם מידי המערערת בגין הכנסות שנבעו מפעילות הרב? התשובה לשאלה זו לא תיקבע לפי מידת האמפתיה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

לצד זה או אחר, אלא על פי הוראות פקודת מס הכנסה, כשהן מיושמות בנסיבות הנתונות.

92. ההסדר החקיקתי למיסוי בני זוג בישראל מופר: עיקר ההסדר מצוי בפרק שלישי לחלק ד' לפקודה, "**הכנסת בני זוג**" (וראו ע"מ 51582-11-14 **נורית ברגיג נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה ואח'**, 30.1.2018).

ככלל, לבני זוג תיק מס אחד בלבד (לאפשרות של הגשת דוחות שנתיים נפרדים, ראו בסעיף 131(א)(1) ו-(2) לפקודה).

ברישא של סעיף 65 לפקודה נקבע: "**הכנסת בני-זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן-הזוג הרשום והיא תחויב על שמו**". אמנם סעיף 66 לפקודה מאפשר, בנסיבות מסוימות, עריכת "**חישוב נפרד של המס על הכנסתו**" של בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום, אולם מסלול חישוב זה של המס איננו גורע מהעיקרון הקבוע בסעיף 65 הנ"ל, לפיו כל הכנסות בני הזוג יחויבו על שם בן הזוג **הרשום**. נמצא אפוא כי לקביעת זהות בן הזוג הרשום השלכות כבדות משקל, הדבר כלל איננו טכני, והוא עשוי להשפיע על היקף זכויות הקניין של הפרט.

93. לצד העקרון הנ"ל, בסעיף 66א(ב) לפקודה כלולה תוספת חשובה: "**הוראות פקודה זו לענין גביה ועונשין יחולו גם על בן-הזוג שאינו בן-הזוג הרשום לגבי חלקו בהכנסה...**" (קו ההדגשה איננו במקור).

דהיינו, בן הזוג הרשום אמנם אחראי לתשלום המס המוטל על הכנסות שני בני הזוג. אולם בנוסף, בן הזוג הלא רשום אחראי לתשלום המס המוטל על ההכנסה שהוא עצמו הפיק (לענין משמעות המילים "חלקו בהכנסה", ראו סעיפים 45 עד 49 לפסק הדין בעניין **ברגיג**, שם הובהר כי מידת האחריות של בן הזוג הלא רשום לתשלום המס נקבעת אך ורק לפי חלקו היחסי בהכנסה).

כאן חשוב לחדד: היקף האחריות של בן-הזוג הלא רשום לתשלום המס איננו נגזר ממידת הנאתו מנכסי המשפחה וממשאביה (וראו עניין **ברגיג**, סעיפים 65 עד 67). למשל, נניח כי רות היא עורכת דין בעלת הכנסה גבוהה ובוועז הוא מורה בעל שכר נמוך יותר. רות שומה כ"בן זוג רשום". כפועל יוצא מקביעה זו, לפי הוראות הפקודה בועז איננו אחראי לתשלום המס המוטל על הכנסות רות מעריכת דין אף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

אם בני הזוג נוהגים ביניהם לחלוק את כלל רכושם ומקורותיהם שווה בשווה. דהיינו, אין מקום למדידת "הנאה", "תועלת" או "צריכה" אגב יישום סעיף 66א(ב) כלפי בן הזוג הלא רשום.

94. מכאן נגזרת מסקנה ראשונה: אף בהינתן שהמערערת הייתה ותישאר "בן זוג רשום" לעניין שנות המס 2010 עד 2015, ניתן לגבות **מידי הרב**, כבן הזוג הלא רשום, את המס המוטל על הכנסות שהוא עצמו הפיק – ובמקרה זה, כל תוספת המס הגלומה בשומה. כלומר, השאלה היחידה היא האם **בנוסף לכך** ניתן לפעול לגביית המס מידיה של המערערת (בכפוף כמובן לאי גבייתו של אותו מס פעמיים). לפי עמדת המשיב, התשובה לשאלה זו חיובית: **"המחוקק לא התנה את ההסדר הקובע בסעיף 64ב', לגבי בן הזוג הרשום, במעורבותו בהכנסות או בידיעתו של בן הזוג הרשום לגבי הפעילות או ההכנסות של בן הזוג האחר."** (סעיף 185 לסיכומי המשיב).

95. כיצד נקבע או נבחר בן הזוג הרשום? המנגנון לעניין זה נמצא בסעיף 64ב לפקודה; נביא כאן את החלקים הרלבנטיים של הסעיף לענייננו:

- "(א) **פקיד השומה רשאי לקבוע, בהודעה לכל שני בני זוג, כי אחד מהם הוא בן-זוג רשום לענין חוק זה, באשר הכנסתו החייבת בשנת המס שקדמה בשנתיים לשנת המס הנדונה לראשונה לענין זה היתה למעלה מ-50% מסך כל ההכנסה החייבת של שני בני-הזוג.**
- (ב) **על אף האמור בסעיף קטן (א) רשאים בני זוג ביחד להודיע בכתב לפקיד השומה, לפחות שלושה חודשים לפני תחילתה של שנת מס פלונית, כי הם בוחרים שבן הזוג האחר ייחשב כבן-זוג רשום, ובלבד שהכנסתו בשנת המס שקדמה לשנת המס שבה ניתנה ההודעה היא לפחות בגובה של 25% מהכנסת בן זוגו; ...**
- (ג) **בני זוג שלא היתה לאף אחד מהם הכנסה חייבת בשנת המס האמורה בסעיף קטן (א), רשאי פקיד השומה לקבוע אחד מהם לבן-זוג רשום, ולא יהיה בכך כדי לגרוע מזכותם לפעול לפי סעיף קטן (ב).**
- (ד) **(1) בכפוף לאמור בסעיף קטן (ב), קביעה או בחירה של בן-זוג רשום תעמוד בתקפה לא פחות מחמש שנות מס זולת אם בני הזוג אינם עוד בני זוג או על פי החלטת המנהל.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

(2) על אף הוראות פסקה (1), היתה בשנת מס הכנסתו של בן הזוג הרשום

לפי בחירה פחותה מ-25% מהכנסת בן זוגו באותה שנת המס, רשאי פקיד

השומה לקבוע בן זוג רשום לאותה שנת מס.

(ה) המנהל רשאי לקבוע בכללים דרכי קביעה ובחירה של בן-זוג רשום."

מנוסח הסעיף עולה כי לשלטונות המס מוקנים סמכות או שיקול דעת במספר

הקשרים שונים (לצד חופש בחירה מסוים הניתן לבני הזוג עצמם):

- לפי סעיף קטן (א), בקביעה לראשונה של בן הזוג הרשום, פקיד השומה "רשאי" למנות את בעל ההכנסה הגבוהה יותר מבין השניים (אין זה נהיר מה פירוש המילה "רשאי" בהקשר זה – והאם פקיד השומה מוסמך להחליט אחרת);
- לפי סעיף קטן (ג), בהעדר הכנסה חייבת אצל שני בני הזוג, רשאי פקיד השומה למנות אחד מהם כבן זוג רשום לפי שיקול דעתו (אמות המידה להפעלת שיקול דעת זה אינן קבועות בסעיף);
- לפי פסקה (ד)(1), בתוך תקופת היציבות של חמש שנות מס, מוסמך **מנהל רשות המסים** (לא פקיד השומה) לשנות את הקביעה או הבחירה. לא מפורש שם איזה נסיבות יצדיקו הפעלת סמכות זו (ויוער כי עד היום המנהל לא השתמש בסמכותו לפי סעיף קטן (ה) "**לקבוע בכללים דרכי קביעה ובחירה**").
- לפי פסקה (ד)(2), מוסמך פקיד השומה להחליף בן זוג רשום שנבחר קודם לכן על ידי בני הזוג אם הכנסתו פחותה מרבע מכלל הכנסות בני הזוג, אף אם טרם חלפה תקופת חמש השנים.

96. מן המקובץ עולה כי פקיד השומה (והמנהל) אינם נטולי סמכות או כוח בנושא קביעת

בן זוג רשום, והדבר איננו מסור, למשל, לקביעתם האוטומטית של מחשבי שע"מ

בלבד. גבולות סמכות פקיד השומה והמנהל נקבעים – אמנם באופן עמום – בסעיף

64ב הנ"ל.

97. עם זאת, חשוב לציין כי לפי לשונו של סעיף 64ב, הסמכויות הנ"ל מוגבלות לכאורה

למינוי או שינוי בן הזוג הרשום **מהיום ואילך**, באופן הצופה פני עתיד. לא נאמר

בסעיף, לפחות לא באופן מפורש, כי פקיד השומה או המנהל רשאי לשנות בן זוג רשום

בקשר לשנת מס **שכבר חלפה** (בנבדל ממקרה בו מעולם לא נקבע בן זוג רשום ונערכת

לראשונה שומה לגבי שנות מס קודמות).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

98. כאמור, מלכתחילה, המערערת נקבעה כבן זוג רשום בתיק עם פתיחתו לראשונה, וזאת ככל הנראה מכוח הוראות סעיף 64ב(א) – הרי באותה תקופה הרב ייחס לעצמו הכנסות מזעריות בלבד.

וכזכור, לימים התיק הפך לבלתי פעיל, וביום 20.9.2011 הוא סווג כ"סגור" (סוג תיק 10). והנה בחודש אפריל 2016, בטרם נודע לו על פרידת בני הזוג, הורה פקיד שומה חיפה על פתיחת התיק (אותו תיק) מחדש. כך נכתב בהודעה מיום 12.4.2016:

"הודעה על פתיחת תיק לזוג נשוי

הרינו מתכבדים להודיעכם כי בתאריך 10.4.2016 נפתח לכם מחדש תיק שמספרו 028*...ענף כלכלי 9431 – שירותי הדת היהודית**

...

'בן זוג רשום' בתיק הוא מאמו רבקה שמספרו 028***

תאריך פתיחת העסק שנרשם במס הכנסה הוא 01.01.2009.

אם נפלה טעות באחד הנתונים הנ"ל או חל שינוי בפעילותכם – נא הודיעונו על כך בהקדם.

...

הנכם נדרשים להגיש דוחות שנתיים משנת 2009 ואילך.

...

בהזדמנות זו אנו מברכים אתכם על פתיחת העסק,

מאחלים לכם הצלחה ומקווים לשיתוף פעולה מלא עם משרדנו."

אין מקום לספק כי מחולל פתיחת התיק מחדש היה סברתו של פקיד השומה כי הרב הפיק הכנסות ממשיות ממתן שירותי דת וכי המס על הכנסות אלה לא שולם (וראו סעיף 80 לעיל: ענף התיק שונה מ"מוסדות חינוך" ל"שירותי הדת היהודית").

לא היה כל סימן כי המערערת, לעומת זאת, הגדילה את היקף פרנסתה.

99. נקלעה אפוא לדרכו של פקיד השומה הזדמנות (אם לא חובה) לשנות את זהות בן הזוג הרשום **להבא** על מנת לשקף את המציאות הכלכלית לאשורה. הרי מכתב פקיד השומה עצמו מטיל חובת הודעה אם "חל שינוי בפעילותכם". דומה כי הדבר כלל לא נשקל או נבחן, והמערערת נקבעה שוב כבן זוג רשום, מכוח "טייס אוטומטי". יתרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

מזו, נראה כי הקביעה כלל לא תאמה את הדין – וסעיף 64ב(א) הנ"ל בפרט – בהינתן הערכותיו של פקיד השומה לגבי גובה הכנסות הרב ביחס להכנסות המערערת.

עוד דומה כי באותו צומת זמנים, באפריל 2016, המנהל יכול היה להפעיל את סמכותו לפי סעיף 64ב(ד)(1) ולגרום להחלפת בן הזוג הרשום בשל שינוי הנסיבות (או בשל תוספת מידע שהגיעה לידי רשות המסים על אודות נסיבות קיימות).

100. שאלה משפטית קשה יותר היא האם בחודש אפריל 2016 יכלו פקיד השומה או המנהל לקבוע כי הרב ייחשב כבן זוג רשום **למפרע**, החל מיום 1.1.2009.⁸

מבחינה מהותית ועניינית נראה כי הדבר התבקש – זאת על פי התזה של פקיד השומה לגבי הכנסותיו של הרב ממתן שירותי דת **על פני כל השנים**. מאידך, כלל לא ברור שסעיף 64ב מאפשר קביעה רטרואקטיבית כאמור.

במישור המעשי, מתן פרשנות לסעיף המתיר שינוי בן זוג למפרע(על פי החלטת רשות המסים או לבקשת הנישומים) עלול לערער את יציבות מנגנון מיסוי בני הזוג ולהזמין הגשת בקשות (והליכים משפטיים) בדיעבד, לשם העברת החשיפה לגביית מס מבן זוג אחד למשנהו.

101. כאן נזכיר את הוראות סעיף 66א(ד) לפקודה:

" הודיעו בני זוג על בחירת בן זוג רשום לפי סעיף 64ב(ב), ניתן לגבות את חובות המס שנוצרו בתקופת הנישואין ממי שהיה הנישום או מבן הזוג הרשום הקודם או מבן הזוג הרשום בעת ביצוע הגביה..."

במילים אחרות, בחירתם של בני הזוג בבן זוג רשום חדש איננה יכולה לשמש כאמצעי לסיכול גביית מס, למשל על ידי מינוי בן זוג רשום חדש שאיננו הבעלים של עיקר נכסי המשפחה, כאשר צפויות שומות לשנים עברו. נראה כי זו הוראה אנטי-תכנונית במהותה.

⁸ אציין כי לפי המוסבר בתצהירו של מר כהן מטעם המשיב, התיק נסגר ו"נפתח מחדש" פעמים נוספות מסיבות או תקלות טכניות. כבר הזכרנו מקרה אחד, מחודש נובמבר 2017. פתיחה מחדש נוספת אירעה ביום 25.9.2019, ערב הוצאת הצווים. אולם בהזדמנויות אלה המערערים היו כבר גרושים ולא הייתה כל שאלה של זהות בן הזוג הרשום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

אלא מהי? הגיון דומה יוביל אותנו למסקנה כי אין לאפשר **לפקיד השומה** להחליט על החלפת בן הזוג הרשום **למפרע**, כי נוח לו כך, היום, מבחינת תוחלת גביית המס.

אינני מתייחס בדברים אלה לתיקון תקלה או טעות טכנית או חישובית תוך פרק זמן סביר לאחר קביעת בן זוג רשום.

מסיבה זו, עלינו לנהוג משנה זהירות לפני שנגיע למסקנה המשפטית כי פקיד השומה, בחודש אפריל 2016, מוסמך היה להכריז כי לא יראו את המערערת כבן זוג רשום **לתקופה משנת 2009 עד שנת 2015**, למרות שהבחירה המקורית בה כבן זוג רשום מעולם לא שונתה. אמנם התיק היה בסטטוס סגור מחודש ספטמבר 2011 עד חודש אפריל 2016 (לפי בקשת בני הזוג), אך עובדה זו לא בהכרח הביאה ל"איפוס" זהות בן הזוג הרשום, ולכאורה אין בפקודה מענה למצב כגון זה.

102. לאור האמור לעיל, אינני מוצא לנכון להורות למשיב להחשיב את הרב כבן זוג רשום לשנות המס השנויות במחלוקת.

103. כפי שהדגשתי לעיל, אינני נדרש למידת "הנאתה" של המערערת מפירות פועלו של הרב – היא ממעיטה (מאוד) בהיקף ההנאה ואילו הוא מציג תמונה שונה לחלוטין. כאמור, על פי הסדר בן הזוג הרשום בפקודה, התשובה לשאלה זו איננה מעלה או מורידה (ויוער למעלה מן הצורך, כי על שמה של המערערת היו רשומים נכסי נדל"ן יחד עם הרב וחשבון הבנק המשותף הנדון, ונעשה בינה ובינו הסכם ממון וחלוקת רכוש עקב הגירושין, שאין מקום לפרטו כאן).

104. עם זאת, וככלות הכול, חוש הצדק אומר שמעמדה של המערערת כבן זוג רשום באותן שנים לא היה ראוי, מפני שעיקר ההתעשרות המשפחתית באה ממעשי ידיו של הרב ולא ממעשי ידיה – זאת על פי עמדת המשיב עצמו (שמתקבלת כאן בחלקה).

105. במצב דברים זה, אני מוצא לנכון להורות למשיב כדלקמן (מכוח הסמכות הקנויה לבית המשפט לפי סעיף 156 לפקודה "[ל]פסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון"): :

ככל שסכום המס שייגזר מן האמור בפסק דין זה לא ישולם במועד, אזי המשיב יהיה רשאי לפעול לגבותו **קודם** כלפי הרב כמפיק ההכנסה הנדונה, ולהיפרע מנכסיו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

אם ימוצו צעדי הגבייה כאמור ותיוותר יתרת מס לתשלום, אז, **ורק אז**, יהיה המשיב רשאי להיפרע מנכסי המערער. יש לקוות כי תרחיש זה לא יתממש. אף נראה כי ההוראה הניתנת כאן עולה בקנה אחד עם המוצהר בסעיף 188 לסיכומי המשיב, לפיו **"בסמכותו [של המשיב] לגבות מן המערער את חלק המס הכרוך בהכנסותיו ובכוונתו [של המשיב] לעשות כן"**.

למותר לציין כי אינני פוסק דבר לגבי יחסי הממון והחבויות ההדדיות בין המערערים לבין עצמם – נושא שאיננו בסמכותי כלל.

ט"ו. שיעורי מס מוגדלים וקנס גרעון

106. בתקופת השומה (עד שנת 2015) נושא מיסוי נותני שירותי דת היה עדיין בהתהוות והתפתחות. חוזר מס הכנסה מס' 1/2016 בנושא **"מיסוי שירותי דת"** פורסם ברבים ביום 19.1.2016; פסק דין **אבוחצירא** בבית המשפט המחוזי ניתן כאמור בחודש פברואר 2019 ואילו פסק דין **אבוחצירא** בבית המשפט העליון ניתן בחודש אוקטובר 2020.

בנסיבות אלה, ובהתחשב בתוצאות פסק דין זה, ובאופן הבלתי מושלם בו נוהלו הליכי השומה על ידי רשות המסים, ואף לפני משורת הדין, אני מוצא לנכון להורות על ביטול קנסות הגרעון שהוטלו לפי סעיף 191 לפקודת מס הכנסה וכן על ביטול הגדלת שיעורי המס בשל אי ניהול פנקסים ("חייב ולא ניהל") לפי סעיף 191 לפקודה.

ט"ז. סיום

107. הערעור נדחה בחלקו ומתקבל בחלקו – הכל כמפורט בסעיפים 63 ו-105 לעיל.

108. בשים לב למכלול הנסיבות ולתוצאות הערעור, החלטתי להשית על הרב המערער הוצאות משפט בסכום מתון כולל של 18,000 ש"ח, אשר ישולם למשיב עד ליום 29.10.2026. אני נמנע מהטלת הוצאות משפט על המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1331-01-20 מאמו ואח' נ' פקיד שומה תל אביב 4

109. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, ל' אב תשפ"ו, 13 אוגוסט 2026, בהעדר הצדדים.

ה' קירש, שופט

ה' קירש, שופט