



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 15025-01-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 53454-11-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים 1

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער: **משה ברששת**  
ע"י ב"כ יוסי רומנו

נגד

המשיב: **פקיד שומה ירושלים 1**  
ע"י ב"כ עו"ד נדב ביננבאום  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

4

### פסק דין

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

לפניי שני ערעורים שהדיון בהם אוחד על שומות בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") לשנים 2012-2013.

### רקע עובדתי

1. המערער הגיש למשיב שתי הצהרות הון, כדלקמן:
  - הראשונה, הצהרת הון ליום 31.12.03.
  - השנייה, הצהרת הון ליום 31.12.12.
2. לטענת המשיב, קיימים הפרשי הון בלתי מוסברים בהון והכנסות נוספות, שלדעתו היו צריכים להיות מדווחים כהכנסות וכתוצאה מכך הוצאו השומות בגינן הוגשו הערעורים בהליכים הנ"ל.
3. למערערת החזקות, בין היתר, ב-4 חברות פרטיות ובשותפות רשומה אחת – כדלקמן:
  - א. החזקה ב- 100% מהון המניות של חברת "אידיאל דודי שמש (מקבוצת דודומט) בע"מ – ח.פ. 513921734" (להלן: "החברה");
  - ב. החזקה ב- 100% מהון המניות של חברת "אידיאל אנרגיות סולאריות בע"מ – ח.פ. 510417454" זאת עד לשנת 2014 (להלן: "אידיאל אנרגיות");
  - ג. החזקה ב- 50% מהון המניות של חברת "אידיאל דודי שמש בע"מ – ח.פ. 512908146", עד לשנת 2013 (להלן: "אידיאל דודי שמש");
  - ד. החזקה ב- 50% מהון המניות של חברת "אידיאל סולר אחזקות בע"מ – ח.פ. 514604339" (להלן: "אידיאל סולר");



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 15025-01-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 53454-11-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 ה. החזקה ב- 50% מזכויות השותפות "מארק את ברששת" – שותפות מספר  
2 557887274 ("השותפות").  
3
- 4 המערער הצהיר כי הכנסותיו נובעות ממשכורת מהחברה ומאידיאל אנרגיות – בהן שימש  
5 כמנהל החברה, הכנסות מדמי שכירות (הכנסה פאסיבית) של 9 נכסי מקרקעין ודירות מגורים  
6 – על כן, חיוב המס למערער נובע מסעיף 2(6) לפקודה [הכנסות משכירות דירה] מסעיף 122(א)  
7 [מסלול מס בשיעור 10% לפקודה].  
8
- 9 תחילה קבע המשיב כי למערער גידול הון בלתי מוסבר בסך 5.6 מיליון ש. לאחר הגשת תצהיר  
10 העדות מטעם המערער ניהלו הצדדים השלמות לצורך בירור המחלוקות וכתוצאה מכך  
11 הסכים המשיב לקבל את טענת המערער לעניין יתרת זכות של 2.5 מיליון ש, באופן שגידול  
12 ההון הוקטן לסך של כ- 3 מיליון ש.  
13
- 14 6. נותרו שלוש מחלוקות בין הצדדים בנוגע להפרכי ההון:  
15 א. טענת המערער בדבר קבלת הלוואות משני גורמים פרטיים, ניר גלבע ואריק  
16 קצנשטיין, כמפורט להלן, בסך 1,866,750 ש.  
17 ב. הגדלת שווי יתרת המערער בשותפות בסך 2.8 מיליון ש.  
18 ג. מחלוקת בנוגע לחישוב הוצאות המחיה.  
19
- 20 7. בנוסף למחלוקות הנ"ל, נותרו מחלוקות נוספות כדלקמן:  
21 ד. אי הכרה בהוצאות מימון שדרש המערער כנגד הכנסותיו משכירות, בסך 108,733 ש.  
22 ה. רישום הכנסה מיתרת זכות בחב' אידיאל סולר לשנת 2012 וחיוב ריבית על משיכה  
23 בשנת 2013.  
24 ו. חיוב המערער בתוספת הכנסה מהשכרת נכס לחברת בזק בשנת 2013, בסך 39,840  
25 ש.  
26 ז. חיוב המערער בקנס גירעון.  
27
- 28 8. המשיב ציין כי המערער הורשע על פי הודאתו בשנת 2018 בעבירות לפי חוק מס ערך מוסף -  
29 1975 ולפי הפקודה (ת"פ 56649-11-11 ות"פ 11797-09-14) כמפורט בהכרעת הדין מיום  
30 28.2.18.  
31
- 32 9. טענות הצדדים יפורטו להלן במסגרת הדיון שייערך ביחס לכל אחת מן המחלוקות בין  
33 הצדדים.  
34



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 15025-01-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 53454-11-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים 1

10. בשלב זה יצוין כי בתחילת הדרך, עמד הפרש ההון הבלתי מוסבר על סך 6,199,814 ₪. לאחר מכן, קיבל המשיב הסבר שהתקבל מהמערער בדבר הלוואה מאדם בשם אבישי בן משה בסך 500,000 ₪. בן משה דיווח על הלוואה זו לפקיד השומה בהצהרת הון שהגיש, אף שהיא לא נכללה בהצהרת ההון של המערער. עניין זה הוביל להכרה בסכום הנ"ל כהלוואה. כמו כן, התקבל הסברו של המערער להכנסה מחברת "שפע בפרי ארצנו" בסך 2.5 מיליון ₪, לאחר הצגת רישום חשבונאי של הכנסה זו, אשר לא נכלל בהצהרת ההון של המערער לשנת 2012. לבסוף, המשיב קיבל את הסברו של המערער לסך 50,842 ₪, אשר הושמט בטעות מתחשיב ההכנסות לשנת 2005.
- לאור כך, נותרה, לטענת המשיב, יתרת הון בלתי מוסברת בסך 2,740,239 ₪.
11. עוד יצוין, לעניין נטל ההוכחה, כי כאשר קיים פער בלתי מוסבר בין שתי הצהרות הון, הנישום הוא שנושא בנטל להוכיח את המקור להכנסותיו ולגידול בהון, שאם לא כן, ייחשב הגידול בהון כהכנסה לא מדווחת, החייבת בתשלום מס (ע"א 9019/16 אוסאמה מבאריקי נ' פקיד שומה נצרת (25.3.18); ע"מ (ת"א) 50921-01-15 יצחק קצב נ' פקיד שומה גוש דן (10.4.18); ע"מ (חי') 65403-02-19 ואפי להיאני נ' פקיד שומה חיפה (16.8.21)).

### דיון והכרעה

- בשלב זה ידונו המחלוקות בין הצדדים, תוך הצגת טענותיהם בסוגיות שבמחלוקת והכרעה במחלוקות הנ"ל.

### הלוואות מחברים

12. המערער טען כי בעקבות מצוקה כלכלית של עסקיו, הוא ביקש וקיבל משלושה חברים קרובים הלוואות. כזכור, המשיב קיבל את ההסבר ביחס להלוואה מאבישי בן משה.
13. לטענת המערער, חברו אריק קצנשטיין (להלן: "קצנשטיין") הלווה לו בשנת 2011 סך של 1,000,000 ₪ וכן כי חברו ניר גלבו (להלן: "גלבו") הלווה לו בשנת 2012 סך של 866,750 ₪. נטען כי המשיב בחר לקבל את הסבר המערער לגבי ההלוואה מאבישי בן משה, אך סירב באופן בלתי סביר לקבל את הסברי המערער לגבי ההלוואות מגלבו ומקצנשטיין.
14. לטענת המשיב, הוצגו העתקי שיקים משנת 2017, שלטענת המערער מעידים על החזר הלוואה לקצנשטיין וכך הוצגו אסמכתאות על העברת הכספים מגלבו למערער בסכומים של 200,000 ₪, אך לא הוצגו אסמכתאות בנוגע להחזר ההלוואה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 15025-01-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 53454-11-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1
- 2 קיימים קשיים ניכרים בקבלת הסברי המערער בנוגע להלוואות מקצנשטיין. ראשית,
- 3 השיקים לגביהם נטען כי הם מעידים על החזר ההלוואה, נפרעו מחב' "אמקור אנרגיות
- 4 סולאר" ולא מחשבונו של המערער. שנית, לא הוצג הסכם הלוואה או מסמך בכתב המעלה
- 5 על הכתב את עיקרי הדברים (סכום ההלוואה, שיעור הריבית, מועדי החזר ההלוואה וכד').
- 6 שלישית, המערער הודה בחקירתו הנגדית (עמ' 26 לפרוטוקול) כי קצנשטיין היה קשור לחברה
- 7 שסיפקה לעסקי המערער חומר גלם (פוליאוריתן) ששימש לייצור דודי שמש. רביעית,
- 8 קצנשטיין לא הובא כעד מטעם המערער.
- 9
- 10 כך גם לגבי הסברי המערער בנוגע להלוואה מגלבוע. ראשית, נטען כי גלבוע ביצע העברה
- 11 לחברה בשליטת המערער שהוצגה כהלוואה למערער, מבלי שהוסבר מדוע נעשה הדבר
- 12 באמצעות החברה. שנית, המערער הודה בחקירתו הנגדית (עמ' 23 לפרוטוקול) כי גלבוע רכש
- 13 ממנו חברה בבעלותו ובשלב מסוים היו שניהם בעלי המניות בחברה. שלישית, לא הוצג הסכם
- 14 הלוואה או מסמך אחר המעיד על סכום ההלוואה, מועד החזר ושיעור הריבית. רביעית,
- 15 גלבוע לא זומן למתן עדות בשלב ההוכחות.
- 16
- 17 ביחס להלוואות הנטענות משני חבריו של המערער (גלבוע וקצנשטיין) חל הכלל כי טענה בדבר
- 18 מתנה מחבר קרוב נושאת עמה נטל הוכחה כבד מהרגיל (ע"מ (מרכז) 4347-02-12 **יצחק דגן**
- 19 **נ' פקיד שומה כפר סבא** (28.8.15)). לאור האמור ולנוכח העובדות שצוינו לעיל, היה על
- 20 המערער להוכיח כי קבלת הכספים כהלוואה לא הייתה חלק ממהלך העסקים של המערער,
- 21 באמצעות החברות בשליטתו, להבדיל מהלוואה אישית.
- 22
- 23 ביחס להלוואות הנטענות מגלבוע ומקצנשטיין חל הכלל כי אי הבאת עד רלבנטי מעוררת חשד
- 24 כי בעל הדין שנמנע מהבאתו, חשש מעדותו ומחשיפתו לחקירה נגדית. יפים לענייננו דברי
- 25 כבוד השופט מ' חשין בע"א 2275/90 **לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות בע"מ נ' פרץ**
- 26 **רוזנברג** (1993), פ"ד מז(2) 605, פסקה 14 לפסק דינו:
- 27
- 28

29 "14. סבבנו הלכנו והגענו לנקודת המוצא: (...). כך (ה)דין אף

30 במקום שצד למשפט נמנע מהעיד עד פלוני, שעה שבנסיבות העניין

31 היה מקום להעידו. ובדברי השופט גולדברג בע"א 465/88 הבנק

32 למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו ואח' [6], בעמ' 658: "אי-הבאתו

33 של עד רלוואנטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשד, כי יש דברים

34 בגו וכי בעל הדין, שנמנע מהבאתו, חושש מעדותו ומחשיפתו



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 18-01-15025 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 18-11-53454 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 לחקירה שכנגד". (...). וכן הם דבריה של השופטת בן עתו בע"א  
 2 548/78 אלמונית ואח' נ' פלוני [7], בעמ' 760: "...כלל נקוט בידי  
 3 בתי המשפט מימים ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו, שלא  
 4 ימנע מבית המשפט ראיה, שהיא לטובתו, ואם נמנע מהבאת ראיה  
 5 רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לכך הסבר סביר, ניתן להסיק,  
 6 שאילו הובאה הראיה, הייתה פועלת נגדו. כלל זה מקובל ומושרש  
 7 הן במשפטים אזרחיים והן במשפטים פליליים, וככל שהראיה  
 8 יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-הצגתה  
 9 מסקנות מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה".  
 10  
 11 ראו עוד: ע"א 256/17 הרשקוביץ שי נ' מדינת ישראל - רשות המיסים, אגף המכס והמע"מ,  
 12 פסקה 15 לפסק דינו של השופט ד' מינץ (18.08.2019); ע"א 8294/14 רוני גנגינה נ' פקיד  
 13 שומה פתח תקוה, פסקה 24 לפסק דינו של השופט יי עמית (20.03.2018);  
 14  
 15 במקרה זה לא ניתנו הסברים משכנעים לאי זימון קצנשטיין וגלבוה למתן עדות, ומכאן  
 16 המסקנה שההימנעות מזימון פועלת לחובת המערער. בהקשר זה טען המערער בסיכומיו כי  
 17 המשיב התנגד לבקשתו להגיש תצהיר מטעם גלבוה ואסמכתאות הנוגעות להמחאות  
 18 באמצעותן נפרעו ההלוואות. בסוגיה זו ניתנה ביום 16.10.21 החלטתי, במסגרתה נדחתה  
 19 הבקשה מיום 10.8.21 לצירוף ראיות חדשות, הן עקב אי הצגתן בהליכי השומה והן לאור  
 20 העיתוי המאוחר מאד של הגשת הבקשה.  
 21  
 22 19. בנוגע לטענה כי לא ניתן הסבר להחלטת המשיב (אשר הכיר בהלוואה מאבישי בן משה), שלא  
 23 להכיר בהלוואות מגלבוה וקצנשטיין, הרי שאין מקום לקבלתה. ההסבר שניתן מטעם  
 24 המשיב, לפיו אצל בן משה נרשמה ההלוואה ואף דווחה על ידו לרשות המיסים בהצהרת ההון  
 25 שלו, להבדיל מגלבוה וקצנשטיין, הינו סביר ולא מצאתי שיש בו פגם המצדיק את ההכרה  
 26 בהלוואות הנטענות מטעם גלבוה וקצנשטיין.  
 27  
 28 20. סיכום ביניים: לאור כל האמור לעיל, לא מצאתי כי יש מקום להתערב בהחלטת המשיב שלא  
 29 להכיר בהלוואות הנטענות, שכן לא עלה בידי המערער לעמוד בנטל ההוכחה המוטל עליו,  
 30 לצורך הוכחת קבלת ההלוואות.  
 31  
 32 הגדלת שווי יתרת המערער בשותפות  
 33 21. מדובר בשותפות בחלקים שווים בין המערער ובין שותפו – שמעון מארק (להלן: "מארק"),  
 34 אשר רכשה בשנת 2006 נכס ברחוב המלך ג'ורג' בירושלים (להלן: "הנכס"). לאחר רכישת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 18-01-15025 ברשות נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 18-11-53454 ברשות נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 הנכס (בין היתר, באמצעות הלוואה מובטחת במשכנתא), השקיעו המערער ושותפו בשיפור  
2 הנכס ובשיפוצו. בשל קשיים תזרימיים אליהם נקלע המערער החליט הבנק המלווה בשנת  
3 2014 לממש את הנכס.  
4
- 5 .22 לטענת המערער, ההשקעות של שותפו ושל הנכס נעשו בהתאם לתזרים של כל אחד מהם, כך  
6 שבמועד הרכישה שילם מארק סכום גדול יותר מאשר המערער, לצורך השלמת ההון העצמי  
7 הדרוש ובהמשך, המערער שילם במהלך שנת 2013 עבור שיפוצים בנכס. נטען כי ההתחשבות  
8 הסופית הייתה לאחר מכירת החנות האחרונה שנמכרה, במסגרתה קיבל מארק את התמורה,  
9 כחלק מההתחשבות בין השותפים.  
10
- 11 .23 בהצהרת ההון המקורית של המערער לשנת 2012 נרשם סכום של 4,629,396 ₪ כנכס של  
12 המערער שנרכש בחודש דצמבר 2006. בטופס הפחת של השותפות ליום 31.12.12 ביחס לנכס  
13 נרשם כי עלות הנכס הינה 14,844,361 ₪. המשיב תיאר את עלות הנכס לפי טופס הפחת, כך  
14 שמחצית העלות נזקפה כהון של המערער, ובכך הוסף להונו של המערער כ- 2.8 מיליון ₪.  
15 לטענת המשיב, מאחר וטופס הפחת לוקח בחשבון את כל ההשקעות שבוצעו עד ליום  
16 31.12.12 (שהוא גם מועד הצהרת ההון של המערער), אין לקחת בחשבון סכומים שהוצאו  
17 לאחר שנת 2012. המשיב ציין כי בהצהרת ההון שהגיש מארק ליום 31.12.13 הופיע חלקו של  
18 מארק בסכום של 9,218,575 ₪.  
19
- 20 .24 הפן החשבונאי הוסבר על ידי רואה חשבון קופ, מטעם המערער. על פי עדותו, הדו"ח האישי  
21 של המערער והצהרת ההון ליום 31.12.12 כוללים את השקעות המערער בלבד. עוד נטען כי  
22 השותפות ניהלה דוחות עצמאיים שנערכו והוגשו על ידי רואה חשבון מטעם מארק. נטען כי  
23 יהיה זה שגוי לזקוף למערער מחצית משווי הנכס כפי שנרשם בספרי השותפות, בשל העובדה  
24 שהמערער הינו הבעלים של 50% מהשותפות. לטענת המערער, השותפות לא ניהלה הנהלת  
25 חשבונות כפולה ועל כן לא ניתן להסיק מהי "תמונת המצב" העדכנית לגבי חלקו של כל שותף  
26 בכל רגע נתון. לטענת רוי"ח קופ, טופס הפחת כולל חשבונות בלבד, להבדיל מקבלות וכי  
27 הרישום אצל רואה החשבון נעשה על פי מועד התשלום בפועל (לפי הקבלות) ולא על פי מועד  
28 החשבונות.  
29
- 30 .25 לטענת המערער, המשיב לא ערך ביקורת לספרי השותפות והמפקח בשלב א', לא העלה את  
31 שווי הנכס – דבר שנעשה רק בשלב דיוני השומה. נטען כי למשיב היו הכלים לבצע את בדיקת  
32 ספרי השותפות בדיעבד והדברים לא פורטו בתצהיר העדות הראשית מטעם המשיב.  
33



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 15025-01-18 ברששת נ' פקייד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 53454-11-18 ברששת נ' פקייד שומה ירושלים 1

26. גם בהקשר זה טען המשיב כי המערער לא זימן לעדות את שותפו של המערער (מארק) ולא  
 הציג כל ראיה התומכת בטענתו בדבר "התחשבות מאוחרת" בין השותפים, בעת מכירת  
 החנות האחרונה בנכס. אכן המערער לא דאג לזימונו של שותפו למתן עדות, ועדות השותף  
 יכולה הייתה לשפוך אור על הטענה בדבר אותה "התחשבות מאוחרת". יחד עם זאת, מצאתי  
 שיש קושי בהתנהלות המשיב ובעמדתו בסוגיה זו.  
 תמונת המצב ביחס להעלאת שווי הנכס בסכום של 2.8 מיליון ₪ אינה מניחה את הדעת.  
 בשלב א' של השומה, לא בוצעה העלאת שווי כזו (עמ' 61 לפרוטוקול, חקירתה הנגדית של  
 המצהירה מטעם המשיב). גרסת המערער בדבר העיתוי של השקעות כל אחד מן השותפים  
 והעדר הנהלת חשבונות כפולה הועלתה בתצהירי העדות הראשית מטעם המערער והמשיב  
 לא בדק טענות אלה ולא התייחס לכך במסגרת תצהיר העדות הראשית. בדיקות המשיב לגבי  
 הרישום של הצהרת ההון של מארק (השותף) מלמדות כי הרישום אצל מארק גבוה יותר  
 מהשווי הרעיוני שקבע המשיב למערער. לא נחה דעתי כי מסקנת המשיב בסוגיה זו מבוססת  
 ומלמדת על שומת מס אמת מדויקת.

27. על פי טופס הפחת השווי הרשום הינו 12.6 מיליון ₪, שהוא המחיר המקורי להבדיל מן הסכום  
 לאחר שערך לצרכי פחת. גם לפי שיטת המשיב, המבוססת על טופס הפחת (תוך התעלמות  
 מגרסת המערער בדבר השקעות בלתי סימטריות בין השותפים ואי ניהול הנהלת חשבונות  
 כפולה בשותפות), הרי שיתרת המערער בנכס היא 6.3 מיליון ₪ ליום 31.12.12 ולא מחצית  
 מהסכום בגובה 14.8 מיליון ₪. מכאן, שהפער אינו בסך של 2.8 מיליון ₪ אלא 1.7 מיליון ₪,  
 באופן שמקטין את הפרש ההון הבלתי מוסבר ב- 1.1 מיליון ₪.

28. סיכום ביניים: לאור כל האמור לעיל, מצאתי שיש מקום להתערב בהחלטת המשיב בסוגיה  
 זו ולהעמיד את הפרש ההון הבלתי מוסבר על סך של 1.7 מיליון ₪ ולא על 2.8 מיליון ₪ כפי  
 שנקבע בשומה.

### הוצאות מחיה

29. המשיב עשה שימוש בטבלאות המחיה המתחלקות לשש רמות. ב"כ המערער הקשה על  
 המצהירה מטעם המשיב בחקירתה הנגדית, עקב השימוש בטבלאות הנוגעות לרמה 1-2. להלן  
 חילופי הדברים הנוגעים לעניין (עמ' 53-54 לפרוטוקול):

131 "ש. השאלה שלי היא כזאת, היכן נמצא תחשיב רמת המחיה של המערער?  
 132 ת. לא נעשה תחשיב ספציפי רמת המחיה של המערער. טבלאות, אנחנו מקבלים  
 133 את זה טבלאות של הוצאות מחיה לפי מספר אנשים שגרים בבית, והן מחולקות  
 134 מרמה 1 עד רמה 6. מקבלים את זה כל פקידי השומה, זה משהו שאנחנו מקבלים



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 15025-01-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 53454-11-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 את זה בטבלאות. ואנחנו מעריכים את הרמה הסוציאקונומית של הנישום, ולפי  
2 זה אנחנו בוחרים לקחת, אה, למה להתייחס, לרמת חיים גבוהה, ממוצעת, נמוכה  
3 וכו'. במקרה שלו, בעקבות הרכוש שיש לו, הרכב שהוא נוסע, נסיעות לחו"ל וכו' -  
4 רשמנו את רמה מס' 1-2. זה מה ששאלת?"  
5  
6 30. ב"כ המערער טען כי המשיב לא "תפר חליפה" המותאמת למידות המערער, תוך שימוש  
7 בטופס רמת חיים. המצהירה מטעם המשיב השיבה בחקירתה הנגדית כי ברוב המקרים הדבר  
8 לא נעשה (עמ' 55 לפרוטוקול, שורות 1-5) וקביעת המשיב מבוססת על ההערכה כי רמת  
9 המחיה של המערער מתאימה לטבלאות 1-2.  
10  
11 31. המערער לא פירט בתצהירו פרטים ואסמכתאות לגבי רמת המחיה שלו ושל משפחתו  
12 בתקופה הרלבנטית ואין לו אלא להלין על עצמו. אומנם המשיב לא הרחיב בסוגיה זו, אולם  
13 לא מצאתי בסיס להתערב בהחלטתו בסוגיה זו, לאור נטל ההוכחה הרובץ על כתפי המערער,  
14 אשר לא הורם על ידו.  
15  
16 אי הכרה בהוצאות מימון  
17 32. המשיב סירב להכיר בהוצאות המימון בשותפות שדרש המערער כנגד הכנסותיו משכירות.  
18 נטען כי מדובר בהוצאות פירותיות שהוציא המערער אשר קוזזו כדין כנגד הכנסותיו  
19 השוטפות מדמי שכירות.  
20  
21 33. לטענת המשיב, בשנת המס שבשומה נתבעו בניכוי הוצאות מימון אשר על פי טופס הפחת  
22 הונו לנכס.  
23  
24 34. המערער טען כי מדובר למעשה בשומה לשותפות וכן נטען כי דו"ח השותפות לא הוצג בשלב  
25 השומה ובערער. כמו כן, נטען כי המערער הגיש דו"ח אישי במסגרתו כלל את התוצאות  
26 העסקיות של השותפות ואין לו יכולת להשיג בתיקו האישי על שומה שהוצאה לשותפות.  
27 לטענת המערער, תוצאת מהלך המשיב היא תיקון תוצאת המס של השותפות לשנת 2012  
28 שתהיה לה השפעה על תוצאות המס לשנים הבאות ומיסוי השותפים בהתאם. לגופו של עניין,  
29 נטען כי היה על המשיב לפרט את הוצאות המימון שלא הותרו בניכוי. המערער ציין בסיכומיו  
30 כי הוצאות ריבית המשכנתא שניטלה לצורך רכישת הנכס מהוונות לנכס (כהוצאה הונית),  
31 בעוד שהוצאת ריבית בגין אשראי שוטף לצרכי השכרת הנכס תסווג כהוצאה תפעולית.  
32  
33 35. בתצהיר העדות הראשית מטעם המשיב ביחס לשומת המס לשנת 2012 ציינה המצהירה כי  
34 בטופס הפחת של השותפות כללו השותפים את הוצאות המימון כחלק מעלות הנכס וקיבלו





## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 18-01-15025 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 18-11-53454 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 פחת בגין עלות זו. בדו"ח הרווח והפסד של השותפות נדרשו הוצאות מימון (אשר הווננו לנכס  
 2 בטופס הפחת) פעם נוספת כהוצאות שוטפת לאותה שנה. צוין כי העתק דו"ח הרווח והפסד  
 3 של השותפות לשנת 2012 מצורף לתצהיר ומסומן כנספח 4.  
 4 על אף האמור בתצהיר, נספח 4 לא צורף לתצהיר. משום כך, לא התרתי למשיב להגיש לתיק  
 5 בית המשפט את הנספח הנ"ל לאחר סיום שלב ההוכחות (עמ' 78 לפרוטוקול).  
 6 בנסיבות אלה, יש קושי לקבל את טענת המשיב, כי המערער אוזח בחבל משני קצותיו, על  
 7 לידי דרישה של אותו סכום כחלק מעלות הנכס (פחת) וגם כהוצאה שוטפת לאותה שנת מס.  
 8 בעניין זה אין למשיב אלא להלין על עצמו: הן באי צירוף דו"ח הרווח והפסד של השותפות  
 9 לשנת 2012 והן באי פניה לפקיד השומה אשר בסמכותו מצוי תיק השותפות, כך שיתקיים בו  
 10 דיון.  
 11 בנסיבות אלה, כאשר אין בפניי כל פירוט ביחס למהות וסוג ההוצאות שלא הותרו בניכוי, אין  
 12 מנוס מהתערבות בהחלטת המשיב להוסיף תוספת להכנסות השותפות לפי לחלקו של  
 13 המערער (בסך 23,731 ₪).  
 14

### הכנסה מיתרת זכות באידיאל סולר

15  
 16 36. בדוחות הכספיים של חב' אידיאל סולר לשנת 2012 קיימת יתרת בעלים בגובה של 661,374  
 17 ₪. לטענת המשיב, עד למועד הוצאות הצווים בינואר 2018, המערער לא החזיר את סכום  
 18 היתרה הרשום לחברה, אלא אף הגדיל אותה. המערער לא דיווח בדו"ח השנתי לשנת 2012  
 19 על כספים אלה כהכנסה ולא שילם מס על יתרה זו. מדובר בדו"ח כספי מבוקר על ידי רואה  
 20 החשבון של החברה, אשר נחתם על ידי המערער. משום כך, טען המשיב כי יתרת הבעלים  
 21 ליום 31.12.12 מהווה הכנסה ממשכורות החייבת במס בידי המערער, לפי סעיף 2(2) לפקודה.  
 22  
 23 37. המשיב ציין כי בגין שנים מאוחרות (2014-2018) נחתם הסכם שומה בין הצדדים, במסגרתו  
 24 נכלל דיווח בגין הכנסה ממשכורת עקב הגדלת יתרת החובה באידיאל סולר לסך של 725,433  
 25 ₪ בשנת 2014 וכתוצאה מכך, שילם המערער מס בגין ההפרש.  
 26  
 27 38. המערער הסתמך בסוגיה זו על הסכם שומה מול פקיד השומה למפעלים גדולים שנגע לחב'  
 28 "אמקור אנרגיות סולאריות בע"מ" בהקשר של הסכם מיום 10.5.2011 במסגרתו מכרה  
 29 אשטרום קבלנות בע"מ את המניות שבבעלותה לחב' אידיאל סולאר תמורת 12 מיליון ₪.  
 30 במסגרת העסקה נעשתה הסבת הלוואת בעלים בסך של 41 מיליון ₪ שניתנה לחברת אמקור  
 31 אנרגיות. נטען כי הסכם השומה מול פש"מ"ג מחק כל זכות או יתרה לחברה ולבעלי מניותיה  
 32 שצמחו בהמשך לרכישת אמקור אנרגיות. נקבע בהסכם כי ההלוואה או קרן הון מבעל המניות  
 33 בסך של כ- 41 מיליון ₪ כפי שמופיעה בספרי החברה תועמד לצרכי מס על אפס. עוד הוסכם  
 34 כי עלות מניות החברה בידי בעלי מניותיה הנוכחיים תימחק ותעמוד על אפס.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 18-01-15025 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 18-11-53454 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34
39. עוד טען המערער כי גם בהתעלם מהסכם השומה, יתרת החובה מקורה בכרטסת חו"ז בספרי החברה וכי לחברה אין כלל חשבון בנק. רו"ח קופ טען בעדותו כי יתרת הזכות היא מעין "plug number" ואינה משקפת כספים שהועברו מהחברה לכיסו של המערער.
40. במחלוקת זו מצאתי שיש להעדיף את עמדת המשיב. ראשית, לא נראה כי הסכם השומה מול פשמ"ג שינה את דוחותיה של אידיאל סולר ויתרת החובה נותרה רשומה שם. יתרה מכך, המערער לא סיפק הסבר מניח את הדעת להסכם השומה לשנים 2014-2018 במסגרתו נכלל דיווח ממשכורת עקב הגדלת יתרת החובה מסך של 661,374 ₪ לסך של 725,433 ₪ בשנת 2014 ולתשלום מס על ההפרש.
- מדובר באותה הכנסה עליה הוסכם ביחס לשנת 2014 שהיא תסווג כמשכורת. בנסיבות אלה, לא מצאתי כי יש למקום להתערב בהחלטת המשיב בסוגיה זו.
- תוספת הכנסה מהשכרת נכס
41. בשומה לשנת 2013 חויב המערער בתוספת הכנסה מהשכרת נכס לחברת בזק. המשיב מצא כי סכום התקבולים (ללא מע"מ) עולה על הסכום שדווח (38,400 ₪) ולכן, הוסיף המשיב להכנסת המערער תוספת הכנסה בסך 39,840 ₪.
42. המערער טען כי ביקש לקבל את האסמכתאות וההסברים ביחס למקור הנתונים ואילו המשיב לא טרח להמציא אסמכתאות להפרש הנתען בין הדיווח מטעם המערער לבין הנתונים שמצא המשיב.
43. המערער לא הציג ראיות כלשהן על היקף ההכנסות מהשכרת הנכס, כגון חוזה השכירות או פירוט התקבולים שהתקבלו מן השוכר.
44. לכאורה, לפחות, המשיב הסתמך על דיווחי המערער למע"מ, אולם דיווחים אלה לא הוצגו במסגרת התצהיר מטעם המשיב. המערער, שהיה מודע לנימוקי השומה לשנת 2013 (סעיף 15 הרלוונטי לענייננו), לא טרח להציג ראיות בעניין זה ואף לא כלל בתצהיר עדותו פירוט של ההכנסות מדמי שכירות בגין השכרת הנכס לחב' בזק. למשיב עומדת חזקת התקינות המנהלית (ראו, למשל, בהקשר זה את בר"ם 7502/22 **רשות המסים נ' פודולסקי** (22.1.23) פסקה 24; ואת בר"ם 1692/23 **קבוצת ברקת יזמות והקמת מבנים בע"מ נ' רשות המסים** (27.7.23) פסקה 6) ואילו נטל ההוכחה מוטל על המערער. משום כך מצאתי להותיר את שומת המשיב ברכיב זה על כנה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 18-01-15025 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 18-11-53454 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 קנס גרעון
- 2 45. לטענת המערער, השומה מבוססת רובה ככולה על הפרשי ההון. בהקשר זה נטען כי הסעיף
- 3 העיקרי והמהותי שיצר את גידול ההון (בהיקף של 2.8 מיליון ₪) מתייחס ליתרת המערער
- 4 בשותפות. נטען כי מדובר ביתרה חשבונאית, שכן במועד מכירת הנכס בשותפות, הצהרת
- 5 ההון של שנת 2015 "איפסה" את הפרשי ההון עד למכירה. נטען כי היתרה מהמכירה והורדת
- 6 הנכס בעקבות מכירתו הופיעו בהצהרת ההון לשנת 2015 אשר נבדקה ונמצאה תקינה,
- 7 בהתייחס להצהרת ההון המקורית לשנת 2012. לדעת המערער, בנסיבות אלה לא רשאי היה
- 8 המשיב לטעון לרשלנות בעריכת דוחות המערער, לצורך חיובו בקנס גרעון.
- 9
- 10 46. המשיב טען כי אין לבטל את החיוב בקנס הגרעון, בין היתר, מאחר והסברי המערער לא
- 11 נכללו בהצהרת ההון המקורית.
- 12
- 13 47. כידוע, קנס גרעון הוא קנס שניתן להטיל על נישום שקיים גרעון של למעלה מ- 50% בין
- 14 סכום המס שבו הוא חויב לפי הדו"ח העצמי שהוגש מטעמו ובין המס שפקיד השומה קבע
- 15 שעל הנישום לשלם. התכלית העומדת ביסוד הסמכות לחייב את הנישום בקנס גרעון היא
- 16 הרתעת נישומים מפני הגשת דיווחים שאינם נכונים ועל מנת שפקיד השומה יוכל להסתמך
- 17 על מנגנון הדיווח העצמי (ע"א 3454/21 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (12.7.23)
- 18 פסקה 16 (להלן: "עניין יינות ביתן"). נטל ההוכחה לעניין ההתרשלות לצורך הטלת קנס
- 19 הגרעון רובץ
- 20 על כתפי הנישום והוא שצריך להוכיח לפקיד השומה כי לא התרשל בעריכת הדיווח (עניין
- 21 יינות ביתן, פסקה 17). בעניין יינות ביתן נקבע (פסקה 17) כך:
- 22
- 23 **"יש להשקיף על התמונה הכוללת המצטיירת מן הדיווח שלו, בהינתן הפגמים**
- 24 **המצטברים שנפלו בו. הנטל להוכחת אי התרשלות רובץ על כתפי הנישום עצמו,**
- 25 **וככל שהתמונה הכוללת חמורה יותר, עליו להציג הסברים משכנעים יותר ביחס**
- 26 **להתנהלותו. בסופו של דבר צריכים אותם הסברים להניח את הדעת בעניין היסוד**
- 27 **הנפשי שעמד בבסיס הפגמים בדיווח, כך שיהיה ברור כי מקורם בפעולות שנעשו**
- 28 **שלא מתוך התרשלות".**
- 29
- 30 48. בהינתן התכלית של החיוב בקנס גרעון, בנוגע ליכולת המשיב להסתמך על מנגנון הדיווח
- 31 העצמי, לא ניתן להתעלם מאופן דיווחי המערער על הכנסותיו, לאור קבלת עמדת המשיב
- 32 (חלקית) לפיה יש להוסיף להכנסות המדווחות הפרשים שלא ניתן להם הסבר. העובדה
- 33 שהוגשה הצהרת הון מאוחרת לשנת 2015 והשלכותיה, אין בה כדי לאיין את הדיווח הרשלני



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 15025-01-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 53454-11-18 ברששת נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 על הכנסות המערער. בנסיבות אלה, ואף לנוכח טענותיו של המערער בעניין יתרתו בשותפות,  
2 לא מצאתי מקום לביטול החיוב בקנס הגירעון.

3

4

5

### סוף דבר

6 49. לאור כל האמור לעיל, ניתן לסכם את תוצאות הערעורים כך :

7 א. אין להתערב בהחלטת המשיב שלא להכיר בהלוואות הנטענות מגלבוע ומקצנשטיין,  
8 בסך של 1.86 מיליון ₪.

9 ב. יש להתערב באופן חלקי בהחלטת המשיב להגדיל את שווי יתרת המערער בשותפות,  
10 באופן שהפרש ההון הבלתי מוסבר יעמוד על 1.7 מיליון ₪, במקום 2.8 מיליון ₪, כפי  
11 שנקבע בשומה.

12 ג. אין להתערב בהחלטת המשיב בסוגיית הוצאות המחיה, לצורך חישוב הפרש ההון  
13 הבלתי מוסבר.

14 ד. יש להתערב בהחלטת המשיב בסוגיית ההכרה בהוצאות המימון בשותפות (שדרש  
15 המערער כנגד הכנסות משכירות) ויש להכיר בהוצאות אלה.

16 ה. אין להתערב בהחלטת המשיב להתייחס ליתרת הבעלים בחב' אידיאל סולר כהכנסה  
17 ממשכורת אצל המערער.

18 ו. אין להתערב בהחלטת המשיב להוסיף להכנסת המערער דמי שכירות מחב' בזק שלא  
19 דווחו (בסך 39,840 ₪).

20 ז. אין להתערב בהחלטת המשיב לחייב את המערער בקנס גירעון.

21

22 50. התוצאה הסופית היא כי במרבית הסוגיות שבמחלוקת התקבלה עמדת המשיב, אף כי

23 מבחינת סכומי המס שבמחלוקת התקבלה באופן חלקי טענה מהותית מטעם המערער, אשר  
24 הפחיתה מהפרשי ההון הבלתי מוסברים סך של כ- 1.1 מיליון ₪. אשר על כן, לעניין הוצאות  
25 המשפט, נקבע בזאת כי המערער ישלם למשיב הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 20,000  
26 ₪.

27 במסגרת זו נלקחה בחשבון גם ההוצאה ששולמה עבור הקלטת דיון ההוכחות ותמלול  
28 הפרוטוקול. הסכום הנ"ל ישולם בתוך 45 ימים מהיום ולאחר מועד זה, יתווספו אליו הפרשי  
29 הצמדה וריבית כחוק.

30

31

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

32

33

ניתן לפרסם את פסק הדין.

34



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 אוגוסט 2023

ע"מ 15025-01-18 ברשות נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

ע"מ 53454-11-18 ברשות נ' פקיד שומה ירושלים 1

1  
2

ניתן היום, י"ב אלול תשפ"ג, 29 אוגוסט 2023, בהעדר הצדדים.

3  
4  
5  
6  
7  
8  
9

אביגדור דורות, שופט