

## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 552/02  
וערעור שכנגד

בפני : כבוד המישנה לנשיא מ' חשין  
כבוד השופטת מ' נאור  
כבוד השופט ס' ג'ובראן

המערער והמשיב בערעור שכנגד : איתן חנני

נ ג ד

המשיב והמערער בערעור שכנגד : פקיד שומה חיפה

ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בחיפה בתיק  
עמ"ה 140/99 שניתן ביום 27.11.01 על ידי סגן הנשיא,  
השופט ד"ר ד' ביין

בשם המערער והמשיב שכנגד : בעצמו  
בשם המשיב והמערער שכנגד : עו"ד לאה מרגלית

### פסק-דין

המישנה לנשיא מ' חשין:

הצהרות הון והשפעתן על שומת הכנסתו של נישום. זו השאלה הרובצת  
לפתחנו בחוות דעתנו שלהלן.

עיקרי העובדות שלענין וההליכים שהיו עד כה

2. המערער שלפנינו, איתן חנני (חנני או המערער) היה בשנות המס שלענין מנהל  
ובעל שליטה בכמה-וכמה חברות עסקיות בישראל. חנני הגיש לפקיד השומה - על-פי  
דרישתו של האחרון - שתי הצהרות הון: האחת ליום 31.3.1983 והשנייה ליום  
31.12.1992. הצהרת הון שלישית שדרש פקיד השומה מחנני, ליום 31.12.1989, לא  
הוגשה, ולא נתברר מה טעם כך: האם נבע הדבר מהיעדר קבלת הדרישה בידי חנני או  
מטעם אחר כלשהו.

3. בין שתי הצהרות ההון שהגיש חנני נתגלה הפרש הון, ומסבר פקיד השומה  
כי מקור הפרש ההון שנוצר אין לו הסבר ראוי, החליט והוציא לחנני שומה לפי מיטב  
השפיטה. בשומה זו גרס פקיד השומה כי הפרש ההון הבלתי מוסבר מקורו בהכנסות

בלתי מדווחות שהיו לחנני בשנות המס 1983-1991; אך הואיל ושומות המס שהוצאו לחנני לשנים 1983-1988 היו שומות סגורות, הוסיף פקיד השומה להכנסתו המוצהרת של חנני לשנות המס 1989-1991 חלק יחסי של הפרש ההון הבלתי מוסבר: 90,000 ש"ח לכל אחת מאותן שלוש שנות מס. חנני השיג על שומה זו, ומשנדחתה השגתו ערער על כך לבית המשפט המחוזי בחיפה. ערעורו של חנני נדחה ברובו, אך לפני משורת הדין הוסיף בית המשפט המחוזי וקבע, כי יש להקטין במעט את תוספת ההכנסה לכל אחת משלוש השנים ולהעמידה על-סך 87,000 ש"ח לכל שנה (תחת 90,000 ש"ח). טעם ההפחתה: אפשר כי מיקצת מהסבריו של חנני היו מתקבלים לו נשמרו המיסמכים הרלוונטיים לאותן שנים, ובשל כך שהמיסמכים אינם עוד בנמצא אפשר נשתנה מצבו של חנני: עמ"ה 107/94 איתן חנני נ' פקיד שומה, חיפה, מיסים 5/ (אוקטובר 1996), ה-24.

4. חנני ערער על פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ובית המשפט העליון נענה לערעור והחזיר את התיק לפקיד השומה. וכך כתב בית המשפט העליון בפסק דינו:

נראה לנו שהשומה לפי מיטב השפיטה לשנות המס הרלבנטיות נעשתה על יסוד תשתית חלקית בלבד – השוואה בין הצהרות הון; אנו סבורים שחרף הנסיבות שפורטו בפסק הדין, הסנקציה של אישור השומה כנגד מהלכי המערער היא חריפה מדי.

בנסיבות אלה הסכימה פרקליטת המערער, והמשיב אינו מסכים, שנחזיר את הענין לדיון מחודש לשלב ההשגה (שהוגדר כשלב "ב"). עמדת המערער בענין זה נראית לנו מעמדת המשיב.

אנו מקבלים איפוא את הערעור, אך על יסוד הנימוק האמור, מבטלים את פסק הדין ומחזירים את הענין לפני פקיד השומה לשלב ההשגה (ע"א 6626/96 איתן חנני נ' פקיד שומה, חיפה (לא פורסם)).

5. עניינו של חנני חזר אפוא לפקיד השומה לשלב ההשגה. זו הפעם קיבל פקיד השומה מיקצת מהסבריו של חנני, אך גם כך נותר בין שתי הצהרות ההון הפרש הון בלתי מוסבר בסכום של 455,000 ש"ח. משנמצא לו כך, החליט פקיד השומה להוסיף את כל הפרש ההון הבלתי מוסבר לאותן שלוש שנות המס הפתוחות של חנני - הלא הן שנות המס 1989-1991 - אלא שזו הפעם סיפח אל השלוש את שנת המס 1992, שהשומה בגינה התקדמה בין לבין. וכך נקבעו תוספות ההכנסה בשומתו של פקיד השומה בשלב ההשגה: 95,000 ש"ח לשנת 1989, 110,000 ש"ח לשנת 1990, 120,000

ש"ח לשנת 1991, 130,000 ש"ח לשנת 1992. על החלטתו זו של פקיד השומה בהשגה חזר חנני וערער לפני בית המשפט המחוזי בחיפה.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי

6. אלו היו הטענות העיקריות שהועלו בבית המשפט המחוזי. טען חנני כי צירופה של שנת 1992 לשנים 1989-1991, צירוף שלא-כדין הוא, הואיל ובכך נפגעה זכותו לטיעון בעניינה של שנה זו. בית המשפט המחוזי דחה את הטענה בקובעו כי המדובר היה, למעשה, באותה שומה שנדונה בגלגול הראשון "והמדובר הוא בחלוקת ההפרשים וייחוס חלק מהם לשנה נוספת הנמצאת בתחומי התקופה שבין אותן שתי הצהרות ההון" (בפיסקה 3). כן דחה בית המשפט קמא את טענתו הגורפת של חנני כי לא ניתן לשום שומה לפי מיטב השפיטה לשכיר על בסיס הפרשי הון בלתי מוסברים. בית המשפט קבע כי הפרשי הון הם כלי-עזר לקביעת החבות במס לפי מיטב השפיטה, הן לענייניו של עצמאי הן לענייניו של שכיר כחנני, בייחוד כך בהיותו של חנני מנהל ובעל שליטה בחברות שעה שהיה ביכולתו להעביר הכנסות מן החברות לחשבוננו-האישי ללא דיווח מתאים לפקיד השומה. בית המשפט המחוזי המשיך, אפוא, ובחן לגופה את השומה שנעשתה לפי מיטב השפיטה.

7. בבחינת השומה לגופה נענה בית המשפט המחוזי למיקצת מהסבריו של חנני, והפחית כמתבקש מכך את הפרש ההון הבלתי מוסבר. כן הפחית בית המשפט 5% נוספים מן ההפרש "בשים לב לזמן הארוך שעבר בין שתי הצהרות ההון ובשים לב לכך שיתכן והמערער יכול היה, לו היה מדובר באירועים קרובים יותר – להמציא ראיות טובות יותר מאלה שהומצאו" (שם, פסקה 11).

8. לבסוף בחן בית המשפט המחוזי את טענתו של חנני, כי אין הצדק לייחוס הפרש ההון הבלתי מוסבר לשנות המס הפתוחות בלבד (שנות המס 1989-1992), וכי נכון וראוי היה לייחסו - כטענתו - לכל שנות המס שבין שתי הצהרות ההון. אמר על-כך בית המשפט המחוזי (מפי סגן הנשיא השופט דן ביינן):

... קיימת הנחה שהשומות לשנים ש'נסגרו' מבטאות נכונה את ההכנסות החייבות באותן שנים ולכן אין פסול ביחוס הפרשי ההון הבלתי מוסברים לשנים הפתוחות, אך זו הנחה (או חזקה עובדתית) בלבד שמידת תוקפה תלוי בנסיבות כל מקרה ומקרה. אם נפסלו ספרים בשנים 'הפתוחות' מתחזק כוחה של הנחה זו.

עם זאת, קיימים שיקולים נוספים שיש להביאם בחשבון שהם: גובה ההפרש באופן יחסי להכנסה המוצהרת ואורך התקופה שבין הצהרות ההון.

במקרה הנדון, ההפרשים המיוחסים למערער גבוהים באופן יחסי להכנסתו המדווחת ותקופת ההשוואה היא ארוכה ביותר (1983-1992). אין לנו נתונים על ההכנסה המדווחת בכל אחת מהשנים 'הסגורות' ובאיזו מידה נערכו שומות לאחר בדיקה לעומק.

בנסיבות אלה, ובעיקר כאשר המקורות להכנסה הנוספת המגולמת בהפרשים אינם ברורים, לא יהיה זה צודק לפעול מכוחה של חזקה זו בכל עוזה, אלא יש לראותה כחזקה שכוחה נחלש אם כי הוא לא תש לחלוטין.

לכך יש להוסיף, שבגלגול הקודם יוחסו לכ"א משנות המס שבערעור 1989-91 סכום של 90,000 ש"ח...

לפיכך, אני סבור שאין מקום לייחס את כל ההפרש לשנים הפתוחות. יחד עם זאת, אין חייבת להתבצע חלוקה שווה בין כל השנים ועדיין מכוחה של החזקה שאוזכרה לעיל (שהיא אמנם 'מוחלשת' בהתאם לנסיבות המקרה), ניתן ליחס נתח גדול יותר של ההפרש לשנים הפתוחות או חלק מהן.

אני קובע איפוא שלשנת 1989 יש לייחס 13% מההפרש כפי שהוא עולה מפסק דין זה. לשנת 1990 15% מההפרש; לשנת 1991 18% מההפרש; ולשנת 1992 20% מההפרש (שם, פסקה 12).

וכך, בתיתו דעתו לנסיבותיו המיוחדות של המקרה, החליט בית המשפט המחוזי לייחס 34 אחוז מן ההפרש הבלתי-מוסבר לשנים הסגורות ו-66 אחוז ממנו לשנים הפתוחות. אשר לחלוקה של ההפרש בין השנים הפתוחות, ביניהן לבין עצמן, ייחס בית המשפט נתח גדל והולך ככל שהשנים היו קרובות ליום ההחלטה. חישוב זה פעל, כמובן, לטובתו של חנני.

על פסק דין זה ערער חנני לפנינו ואילו פקיד השומה הגיב בערעור נגדי.

הערעורים שלפנינו

9. בערעורו לפנינו חזר חנני על טענתו כי לא ניתנה לו זכות טיעון לעניינה של שומת שנת 1992 - הואיל וזו נדונה בשלב ההשגה בלבד תוך דילוג על השלבים שקדמו לכך - וכנדרש מכך, כך טען, דין השומה לשנת 1992 להתבטל. כן טען חנני, כי אין

להסתמך על הפרשי הון בלתי מוסברים לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה לשכיר, משום ששכיר אין לו פעילות עיסקית המצמיחה הכנסות בלתי מדווחות, והיעדר ההסבר נובע אך ורק מאי שמירת מסמכים ומרשלנות בניהול חשבונותיו. כך - ותו לא. כן טען חנני נגד מימצאי העובדה שקבע בית משפט קמא, שעה שדחה מיקצת מהסבריו. חנני קבל בהקשר זה, בעיקר, על דחיית הסברו כי חלקו העיקרי של ההפרש נובע מעליית המדד בתקופת האינפלציה הדוהרת של שנות השומה; על כך שלא נתקבל הסברו על-אודות המרת מטבע חוץ שקיבל מסבא שלו; ועל אי קבלת ההסבר בדבר פדיון תוכנית חיסכון. עוד טען חנני, כי מכל מקום יש לייחס את הפרש ההון הבלתי מוסבר לכל השנים שבין שתי הצהרות ההון, ולא רק לשנים הפתוחות. לשון אחר: לדידו של חנני, יש לייחס את הפרש ההון הבלתי מוסבר גם לשנים הסגורות. נכון הדבר במיוחד, כך טען, משפקיד השומה עשה כך בגלגול הראשון של ההליכים.

10. מנגד טען פקיד השומה, כי לא נפגעה זכות הטיעון של חנני בעניינה של שומת שנת 1992, ולו משום שהמחלוקת לשנה זו זהה למחלוקת שלשאר השנים שנדונו כבר בגלגול הראשון בכל שלבי השומה. מכל מקום, כך טען, הדבר נעשה בהתאם לפסק דינו של בית המשפט העליון בגלגול הראשון. וגם אם נפל פגם, כך הוסיף פקיד השומה וטען, אין בו באותו פגם כדי להביא לבטלות הכוללת של השומה, הואיל והפגם ניתן לתיקון ואף תוקן בדיונים שהיו בהליכים השונים. כן טען פקיד השומה, כי השוואת הצהרות הון מהווה כלי-עזר לשומת אמת הן לעצמאי הן לשכיר, ואין כל פסול בשומה המבוססת על השוואת הצהרות הון. בנוסף, כך טען, יש לדחות את טענותיו של חנני בדבר אי-קבלת הסבריו על-אודות ההפרש, ובכלל זה את טענתו כי רוב ההפרש מוסבר בעליית האינפלציה. בערעור שכנגד טען פקיד השומה כי טעה בית המשפט המחוזי משייחס 34 אחוז מן ההפרש הבלתי מוסבר לשנים הסגורות. לטענתו, כדי להגיע למס אמת וכדי שלא ייצא חוטא נשכר בחטאו, יש לייחס את כל ההפרש הבלתי מוסבר לשנים הפתוחות בלבד.

זכות הטיעון

11. הכל מסכימים כי זכות הטיעון זכות מן הצדק הטבעי היא, ולריענון הזיכרון נזכיר את: בג"ץ 113/52 זקס נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד ו 696; בג"ץ 3/58 ברמן נ' שר הפנים, פ"ד יב 1493; בג"ץ 7805/00 אלוני נ' מבקרת עיריית ירושלים, פ"ד נז(4) 577; בג"ץ 3379/03 מוסטקי נ' פרקליטות המדינה, פ"ד נח(3) 865; יצחק זמיר, הסמכות המינהלית (תשנ"ו-1996) כרך ב, 793. ואין ספק כי זכות הטיעון חלה, על דרך

העיקרון, גם בהליכי שומת מס. ראו, למשל: ע"א 4069/03 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ (טרם פורסם). אכן, עד שקובע הוא שומה לפי מיטב השפיטה בשל הפרשי הון, נָטָל הוא המוטל על פקיד השומה לשמוע את הנישום. אלא שפקיד השומה עמד בחובתו זו גם לעניינה של שנת 1992. השומה לשנת 1992 נעשתה על בסיס אותן עובדות ועל יסוד אותן טענות שנדונו ונתלכנו לעומקן בגלגול הראשון, ולא היה מקום לשמיעה מחודשת. יתר-על-כן: על פי פסק דינו של בית משפט זה בגלגול הראשון, החל הדיון בשלב ההשגה, ולא היה מקום לפצל את שנת 1992 ולהפרידה מן השנים האחרות. ועל כל אלה: גם לו אמרנו כי נפגעה חלקית זכות הטיעון של חנני - ולא אמרנו כן - לא היה באותו פגם זה כדי להביא לבטלות השומה. אכן, "לא תמיד גורמת הפרת אחד מכללי הצדק הטבעי לבטלות הדיון מעיקרא. המבחן אינו נוקשה אלא גמיש ויחסי. הדברים תלויים במידת החומרה של ההפרה ובנסיבותיה": השופט לנדוי בבג"ץ 118/80 גרינשטיין נ' הפרקליט הצבאי הראשי, פ"ד לה (1) 239, 246. ראו גם: בג"ץ 2911/94 באקי נ' מנכ"ל משרד הפנים, פ"ד מח (5) 291, 305; ע"א 530/78 מיפרומאל ירושלים נ' מנהל אגף המכס והבלו, פ"ד לה (2) 169. בנסיבות המקרה שלפנינו, לא נמצאה לנו הצדקה לבטל את השומה של שנת 1992.

הבה ניפנה, אפוא, לטענותיו של חנני ביחס לעריכתה של שומה על בסיס הפרשי הון.

שומה על בסיס הפרשי הון

12. אין בידי לקבל את טענתו הגורפת של חנני כי אין לערוך לעובד שכיר כמותו שומה לפי מיטב השפיטה על בסיס הפרש הון בלתי מוסבר. משנמצאה הצדקה שלא לקבל את שומתו העצמית של נישום כשומת אמת, תכליתה של שומה לפי מיטב השפיטה היא לקבוע מס אמת על יסוד הכנסת אמת. אחת הדרכים המקובלות לקביעת שומה לפי מיטב השפיטה היא בהשוואת הצהרות הון, וכנדרש מהפרש הון בלתי מוסבר העולה מן הצהרות. ההיגיון המונח ביסודה של דרך זו, היגיון פשוט הוא. קיומו של הפרש הון בלתי מוסבר בין שני מועדים שבהם נערכו הצהרות ההון, מלמד כי בפרק הזמן שבין-לבין היו לנישום תקבולים מסוימים שהגדילו את הונו מעבר להכנסות ולהוצאות המדווחות. מקור תקבולים אלה יכול שיהיה הכנסה חייבת במס או הכנסה ממקורות שאינם חייבים במס. בהיעדר הסבר על מקורות שאינם חייבים במס, נותרת האפשרות הסבירה כי הפרש ההון נובע מהכנסה חייבת במס שלא דווחה כדין. מובן כי מדברים אנו אך בהערכה ובכלי עזר לשומה, וההערכה חייבת שתיעשה

בזהירות ובמיומנות. ואולם אין כל פגם בשיטה זו באשר היא. עמד על כך השופט בייסקי בצינינו:

על חשיבות הצהרת הון ככלי עזר בידי פקיד השומה לשם קביעת ההכנסה החייבת במס אין צורך להכביר מלים, והדבר הוסבר רבות... "סעיף 135 לפקודה מורה, כי פקיד השומה רשאי לדרוש מנישום למסור לו, בין היתר, דין וחשבון על הונו ונכסיו ... אם גדל ההון, כפי שהוא תיאר בהצהרת ההון, מעבר להכנסות שנתגלו בדו"חותיו יידרש הנישום להסביר את מקורו של ההפרש, ובאין לו הסבר מתקבל על הדעת, די יהיה בהפרש כדי להוכיח קיומן של הכנסות עליהן לא דיווח כיאות" ע"א 2/81 שפירא נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד לח(2) 414, 419.

13. ההיגיון הנוסף בעורפה של השיטה - שיטת השוואת הצהרות ההון - חל הן על עצמאי הן על שכיר. בכוחו ללמד על הכנסות בלתי מדווחות של שכיר, ממש כפי שבכוחו ללמד על הכנסות בלתי מדווחות של עצמאי. שהרי גם לעובד שכיר יש דרכים שונות שלא לדווח על הכנסות. כך, למשל, בעניינו של שכיר כמערער שלפנינו, שהכנסתו נובעת גם מחברות שבשליטתו וביכולתו להעביר הכנסות מן החברות לחשבוננו ללא דיווח לפקיד השומה. אין כל מניעה אפוא להשתמש בשיטת הפרש ההון הבלתי מוסבר לעת בניית שומה לפי מיטב השפיטה של עובד שכיר, ובעניינו - לעת קביעת הכנסתו החייבת במס של חנני. למותר לומר כי השומה עצמה חייבת שתיעשה בזהירות ובשאיפה לקבוע את הכנסות האמת של הנישום.

14. כך נהג בית המשפט המחוזי בעניינו של חנני. בית המשפט בחן לעומקה את השומה לפי מיטב השפיטה שערך פקיד השומה לחנני. הוא בחן את הפרש ההון שנוצר, את השימושים שעשה חנני במהלך השנים ואת כל ההסברים שהעלה. חלקם של אותם הסברים נתקבל, חלקם האחר נדחה. על מיקצת ההסברים שנדחו בבית המשפט המחוזי חזר חנני לפנינו. כך, למשל, חזר חנני וטען כי ניתן להסביר את הפרש ההון בעליית האינפלציה, בהמרת מט"ח שקיבל מסבא שלו ובפדיון תוכנית חיסכון. אלא שטענות אלו כולן נבחנו כראוי בידי בית המשפט המחוזי; נקבעו בעניינם מימצאי עובדה; ולא נמצא לנו טעם שלא לקבל את דבריו של בית המשפט כערכם על פניהם. זו דרכה של ערכאת ערעור, שאין היא מתערבת במימצאי-עובדה של ערכאת הדיון אלא בנסיבות חריגות, ואלו לא נתקיימו בעניינו. ראו, למשל: ע"א 445/82 חן נ' שטרית, פ"ד לט(2) 617, 619; ע"א 7877/02 ג'וויליס נ' חברת החשמל מזרח ירושלים בע"מ, פ"ד נח(2) 279,

283; ע"א 10382/02, 3537/03 זאב בר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (טרם פורסם, בפסקה 12). מסקנתנו, היא אפוא זו, שהפרש ההון הבלתי מוסבר כפי שנקבע בידי בית משפט קמא על כנו עומד הוא, ויש להוסיפו להכנסת חנני כדי להגיע לשומת אמת. השאלה אינה אלא כיצד יש לייחס הפרש זה לשנות המס שלעניין, ולשאלה זו ניפנה עתה.

הפרש ההון - לאלו שנים יש ונכון לייחסו?

15. כפי שראינו, ייחס בית משפט קמא 34 אחוז מן ההפרש בין הצהרות ההון להכנסת חנני בשנים הסגורות (1983-1988), ו-66 האחוזים מן ההפרש להכנסת חנני בשנים הפתוחות (1989-1992); ובשנים אלו האחרונות - במישקל גדל והולך עם השנים. על כך מערער חנני, ובקשתו היא כי ייחס חלק גדול יותר לשנים הסגורות. מנגד מערער פקיד השומה, ובקשתו היא כי כל הפרש ההון ייחס לשנים הפתוחות ולהן בלבד.

16. שאלת ייחוס הפרש ההון לשנים הסגורות, לשנים הפתוחות או גם לאלו וגם לאלו, שאלה היא שיש בה פנים לכאן ולכאן. שאלה לא קלה היא, ואין פלא בדבר שנתגלעו בה חילוקי דעות בין בעלי-תריסין. היו שפסקו - וזו אסכולה אחת - כי בהיעדר ראיות סותרות, יש לייחס את הפרש ההון באופן שווה לכל שנות ההפרש, גם אם שנים סגורות הן. כך, למשל, השופט לובנברג בעמ"ה 148/61/6 אליהו גולדברג נ' פקיד שומה נתניה, פ"מ לד(1963) 78, 83; השופט פלפל בעמ"ה 118/91 אילן בירן נ' פקיד שומה רחובות, מיסים 3/ז (יוני 1993), ה-122, ה-124/125. הטעם העיקרי לגישה הוא, שבהיעדר ראיות אחרות, הנחה סבירה היא שההכנסה צמחה לאורך כל התקופה באורח שווה; ואם אמנם המטרה היא - וזו היא אכן המטרה - להתחקות אחר ההכנסה האמיתית, מסקנה נדרשת כמו-מאליה היא כי יש לייחס את ההכנסה לכל אותן שנים. יתר-על-כן: עקרון סופיות השומה עקרון מרכזי ובסיסי הוא במשפט המס ויש לשמור עליו. וכך, משהופכת השומה להיותה שומה סופית, ראויה הסתמכותו של הנישום על אותה סופיות להגנה. אם כך על דרך הכלל, לא-כן-שכן מקום שהשומה הפכה סופית וחלפה תקופת הזמן המתירה לרשויות המס לפתוח את השומה. ראו והשוו: טיקוצקי, "אופן ייחוסם של הפרשי הון בלתי מוסברים שנתגלו אצל הנישום", ידע למידע 243, בעמ' 109.

17. אסכולה שניה - והיא הרווחת כהיום הזה - גורסת, כי בהיעדר ראיות אחרות יש לייחס את הפרשי ההון לשנים הפתוחות בלבד וכי אין לייחס כל חלק לשנים הסגורות.



ראו, למשל: השופט צ' טל בעמ"ה 39/88 אגאי עזרא נ' פקיד שומה ירושלים, מיסים ג/6 (נובמבר 1989), ה-181, ה-182; השופט ד' ביין בעמ"ה 58/92 סלאמה אבראהים נ' פקיד שומה חיפה, מיסים ז/6 (דצמבר 1993), ה-201, ה-208 (פד"א כא 563, 586); השופט א' ריבלין בעמ"ה 24/90 יעקב גל נ' פקיד שומה אשקלון, מיסים ח/3 (יוני 1994), ה-118, ה-123; השופטת ב' אופיר-תום בעמ"ה 164/95 סרי יחיאל נ' פקיד שומה גוש דן, מיסים יא/2 (אפריל 1997), ה-234, ה-238, ובעמ"ה 141/95 עמוס דבוס נ' פקיד שומה ת"א 3, מיסים יא/3 (יוני 1997), ה-164, ה-167; השופט א' ריבלין בעמ"ה 22/94 אלאשווילי יצחק נ' פקיד שומה אשקלון, מיסים יב/1 (פברואר 1998), ה-116, ה-118; השופט נ' ממן בעמ"ה 101/97 נביל זהר נ' פקיד שומה נצרת, מיסים יב/6 (דצמבר 1998) ה-205, ה-210 – ה-212). הטעם העיקרי המונח ביסודה של אסכולה זו הוא הטעם של מיסוי אמת; וכך, משנקבע - על-פי ניתוח הפרש ההון - כי צמחה לנישום הכנסה שלא דווחה, אך דין הוא שיש ונכון למסותה במלואה, וממילא אין לייחסה לשנים סגורות ועל דרך זה לפוטרה ממיסוי. אם אחרת נקבע, כך אומרים האומרים, ניטיב שלא-כדין עם נישום שלא דיווח על הכנסותיו וכך יימצא החוטא נשכר בחטאו.

18. הנה-כי-כן, כפות המאזניים נעות מעלה-מטה, וההכרעה אינה קלה. יש טעם באסכולה הראשונה, בתיתנו דעתנו להיגיון הנושף בעורפה ולאור עקרון סופיות השומה. בייחוד כך, במקום שעברו המועדים הקבועים בדין לפתיחת השומה. השוו: ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' דניאל שחר, פ"ד נו(2) 297. בה-בעת, יש טעם רב באסכולה השנייה, כנגזרת מעקרון היסוד בדיני המס - העיקרון המורנו על הצורך בתשלום מס אמת. ראו והשוו: ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1, פ"ד נג(1) 699, 719; ע"א 900/01 רון ואסתר קלט נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נו(3) 750. וגם זאת ידענו, שרק כך לא ייצא עוול נשכר בעוולתו. מחלוקת זו טרם הוכרע בה סופית. דברים שאמר בית המשפט בע"א 3654/96 אליהו גלם נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד נד(2) 673 נוטים בעליל לאסכולה השנייה - זו אסכולה המייחסת את הפרש ההון לשנים הפתוחות בלבד - במקום שספרי הנישום נפסלו. ובלשונו של השופט טירקל (שם, 677):

... כאשר נפסלו ספריו של המערער הוטל עליו הנטל להוכיח באיזו שנה בדיוק הופקו הפרשי ההון הבלתי מוסברים. מכיוון שלא עמד בנטל היה המשיב רשאי לחשב את הגידול בהונו של המערער במהלך התקופה שבין ההצהרות, הכוללת את שנות המס 1979, 1980 ו-1981, לפי הצהרות ההון. הואיל והשומות לשנים 1979 ו-1980 נערכו ו"נסגרו", הרי שחזקה שהרווח הבלתי מוסבר לא הופק באותן שנים, ומכאן המסקנה שאת

יתרת גידול ההון הבלתי מוסבר שנבע למערער בתקופה  
זאת יש לייחס לשנת המס האחרונה - 1981.

ואולם דומה כי גם כאן לא נקבעה הלכה סופית ומכרעת. על כל אלה נוסיף, כי אפשר שלא רק אסכולה אחת תכריע בדין וכי בנסיבות אלו תחול אסכולה אחת ובנסיבות אחרות תחול אסכולה אחרת.

19. לא נכריע במלחמת-האסכולות משום שבענייננו - כפי שקבע השופט ביין - נתקיימו נסיבות מיוחדות המצדיקות ייחוס חלק מהפרש ההון לשנים הסגורות אף-הן. הטעם העיקרי לדבר הוא, שפקיד השומה, הוא עצמו, ייחס את ההפרש בגלגול הראשון לכל השנים שלעניין באורח שווה. משנעשה כך בגלגול הראשון, נתקשה לקבל - ולא יהא זה צודק, לדעתנו - כי יחול "שינוי חזית" בגלגול השני. יתר-על-כן: השומה נעשתה על פי השוואת הצהרות הון בפער של עשר שנים, שעה ששש שומות כבר נסגרו. תקופה זו תקופה ארוכה היא. לא-כל-שכן שלעניינן של מיקצת מהשומות עברה התקופה שניתן לפותחן כקבוע בפקודת מס הכנסה. אם אין די בכך, הנה בשל אורך התקופה לא נשמרו מיסמכים ויש קושי בחקר האמת. בתינתנו דעתנו לכל אלה, נראה לנו שלא יהיה זה צודק, כעתירתו של פקיד השומה בערעור-שכנגד, לייחס את כל ההפרש לשנים הפתוחות. אכן, דומה שמידת הצדק מחייבת כי בנסיבות המיוחדות של ענייננו יש לייחס חלק מן ההפרש לשנים הסגורות.

20. השאלה הבאה היא, איזה שיעור מן ההפרש נייחס לשנים הסגורות ואיזה שיעור נייחס לשנים הפתוחות. בית המשפט קמא ייחס 34 אחוז לשנים הסגורות ו 66 אחוז לשנים הפתוחות, ובתוך אלו האחרונות ייחס נתח גדול יותר לשנים המאוחרות, להיטיב עם חנני (שכן על דרך זה פחתו הפרשי ההצמדה והריבית שעל חנני לשלם על חוב המס שנוצר). קביעה זו, נזכור, לא נעשתה על בסיס ראיות ספציפיות אלא על דרך ההערכה והאומדנה. לדעתי, בהיעדר ראיות אחרות, ובזוכרנו כי בגלגול הראשון ייחס פקיד השומה את הפרש ההון לכל השנים הרלבנטיות באופן שווה, דומה שההערכה הסבירה יותר והצודקת יותר היא הערכה המייחסת את ההפרש לכל השנים באופן שווה. יש אפוא לייחס 60 אחוז מן ההפרש לשנים הסגורות ו 40 אחוז לשנים הפתוחות. על-פי אותו היגיון, החלוקה בין השנים הפתוחות אף היא תהיה שווה. יש לחלק אפוא את 40 אחוז ההפרש באורח שווה בין כל אחת משנות המס 1989-1992 כך שלכל שנה יתוספו 10 אחוזים מן ההפרש.

21. מסקנתנו היא אפוא זו, שהפרש ההון הבלתי מוסבר כפי שקבעו בית המשפט קמא יעמוד בעינו, אלא שנייחס רק 40 אחוז ממנו לשנים 1989-1992, הן שנות המס הפתוחות שבמחלוקת. בין שנים אלו תהא החלוקה שווה, ולהכנסתו של חנני תיתוסף בכל שנה הכנסה של 10 אחוזים מן ההפרש. במובן זה אנו מחליטים לקבל את ערעורו של חנני ולדחות את ערעורו של פקיד השומה. בנסיבות העניין לא ייעשה צו להוצאות.

המישנה לנשיא

השופט מ' נאור:

אני מסכימה.

שופט ת

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המישנה לנשיא מ' חשין.

היום, ט' בניסן תשס"ה (18.4.2005).

שופט

שופט ת

המישנה לנשיא