



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

1. ואפי להיאני ת"ז 036932283
2. ערין להיאני ת"ז 302628292

המערערים:

ע"י ב"כ עוה"ד רמי חלבי ו/או נסרין פחמאוי

נגד

פקיד שומה חיפה

המשיב:

1 ע"י ב"כ עוה"ד יוסף דאוד מפרקליטות חיפה - אזרחי

2

3

פסק דין

4

הרקע העובדתי והשתלשלות ההליכים:

5

6 1. המערערים, בני-הזוג ואפי וערין להיאני (להלן – המערערים), תושבי דליית אל-כרמל,
7 הפעילו עסק של גן אירועים בשם "אל בוסתאן" בכפרם, בין השנים 2008-2017.

8 2. בחודש פברואר 2012 נערכה למערערים ביקורת על ידי מנהל מס ערך מוסף ובעקבותיה

9

10 הוצאה להם שומת מס עסקאות לשנים 2010-2013. ביחס לשנים 2010-2011, הגיעו

11

12 המערערים להסכם שומה עם מנהל מע"מ (נספח 4 לתצהיר רו"ח חתר, מייצג המערערים

13

14 בהליכי השומה – מע/1), ואילו לגבי השנים 2012-2013, התנהל הליך משפטי, אשר בסופו

15

16 ניתן פסק דין המעגן את הסכמות הצדדים (ע"מ 15-06-46734). למערערים נקבעה תוספת

17

18 מחזור של 1.5 מיליון ₪ לשנים 2013-2010.

19

20 3. בעקבות ממצאי ביקורת מע"מ, בחן פקיד שומה חיפה (להלן – המשיב) את דיווחי

1

2 המערערים, כאשר בפניו היו מונחות שתי הצהרות הון: האחת, מיום 31.12.08, ושניה מיום

3

4 31.12.13. המשיב מצא כי קיים הפרש הון בלתי מוסבר בסך 3.2 מיליון ₪ בין שתי הצהרות

5

6 ההון הנ"ל.

7

8 4. המשיב זימן לדיון את מייצגם של המערערים, רו"ח חתר, על מנת לקבל הסברים באשר

9



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 עמדת המשיב, המתבססת על תרשומות שנערכו על ידו, היא כי רו"ח חתר לא התייצב
2 בעצמו לחלק מהדיונים, ולחלקם האחר הגיע ללא המסמכים הנדרשים. המשיב הוציא
3 למערערים שומה לפי מיטב השפיטה בשלב א' לשנים 2012-2013 וכן הטיל קנס מינהלי על
4 המערערים.
- 5
6 ראו פירוט השתלשלות ההליכים בתרשומת המשיב מיום 16.08.17 – נספח ה' לתצהיר
7 העדות הראשית של המפקח מר ששון ליאתים, סומן כמוצג מש/1 וכן ראו הזמנות לדיון
8 וחילופי ההתכתבויות בין המשיב לרו"ח חתר בעניין זה – נספחים ו' ו-5' למוצג מש/1.
- 9 .5 רו"ח חתר, מייצג המערערים הגיש למשיב מכתב השגה על השומה לפי מיטב השפיטה ביום
10 27.11.17 (נספח ח' למש/1). השגה זו כללה טענות של רו"ח חתר לאי-הופעתו לדיוני
11 השומה, וכן קיימת פסקה אחת במכתב ההשגה בה נאמר כי "לגופו של עניין: להנחת דעתי
12 - הפרשי ההון הוסברו בדיונים שהתקיימו, כך שפקיד השומה טעה עת ביסס את שומות
13 03 בשל "הפרשי הון בלתי מוסברים"".
- 14 .6 המפקח מטעם המשיב, מר ששון ליאתים (להלן – המפקח), סירב לרשום את השגתם של
15 המערערים, וביום 11.12.17 שיגר מכתב לרו"ח חתר המבהיר כי בקשתו לרישום ההשגה
16 נדחית. עוד נכתב, כי רק לאחר שימציא תיעוד בצירוף מסמכים לתקופת הפרשי ההון, תדון
17 בשנית בקשתו לרישום ההשגה (נספח ט' למש/1).
- 18
19 .7 רו"ח חתר השיב למכתב המפקח ביום 15.1.18 ובו סיכם את עמדתו כפי שנטען כי הוצגה
20 בדיוני השומה, בצירוף דוחות רווח והפסד לשנים 2012-2013 (נספח י' למש/1).
- 21
22 בתגובה, השיב המפקח לרו"ח חתר במכתב מיום 1.2.2018 כי גם במכתב זה, מיום
23 15.1.2018, אין משום נימוקי השגה, וחזר על דרישתו כי המערערים ימציאו מסמכים
24 והסברים להפרשי ההון ורק לאחר מכן תידון הבקשה לרישום השגה (נספח יא' למש/1).
- 25 .8 בחקירתו בבית המשפט הסביר המפקח כי בעקבות מכתבו מיום 1.2.2018 סר רו"ח חתר
26 למשרדו ולאחר שזה האחרון הבטיח לו כי יתייצב לדיוני ההשגה, פעל לפניו משורת הדין
27 והסכים לרשום את השגתו ביום 14.2.18 (ראו נספח יב' למש/1; פרוטוקול עמוד 68 שורה
28 24 – עמוד 69 שורה 7).
- 29 .9 בסופו של דבר התקיים דיון אחד בשלב ההשגה, ביום 8.10.18, ולאחריו דחה המשיב את
30 טענות המערערים והוציא את השומה בצו מושא הערעור דנן – ביום 09.1.19 (נספחים ד',
31 יד' ו-טו' למש/1).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 במסגרת השומה בצו תיאם המשיב את ההלוואות שנטען כי התקבלו מבני משפחתו של
2 המערער, בסך 982,903 ₪, וכן את סכום ההון הראשוני שאותו טען המערער שהביא לעסק
3 בסך 63,500 ₪. כמו כן, כלל המשיב את עודף התשומות ששולמו למע"מ בסך 440,269 ₪
4 כשימוש, וכן קבע הוצאות מחייה למערערים בסך 578,666 ₪.

5 לאור זאת, קבע המשיב כי קיים הפרש הון בלתי מוסבר בסך 3.2 מיליון ₪, שאותו זקף
6 לשנים 2012-2013, בסך 1.6 מיליון ₪ עבור כל שנה (נספח ג' לתצהיר המשיב, מש/1).

7 **מכאן הערעור.**

8 **תמצית טענות המערערים:**

9 10. השומה בצו הוצאה לאחר חלוף המועד ועל כן התיישנה. סירוב המשיב לרשום את ההשגה
10 מיום 27.11.17, נעשה ללא סמכות וללא נימוק מהותי, ואי-רישומה נבע אך ורק מהיחסים
11 העכורים שבין המפקח לבין רו"ח חתר, ומהרצון להענישו עקב אי-הופעתו לדיוני שלב א'.

12 11. טענות המשיב כי ההשגה לא הייתה מנומקת דיה הן זריית חול בעיני בית המשפט, שהרי
13 היקף נימוקי ההשגה הוא כהיקף נימוקי השומה, אשר היו חסרים ביותר. כמו כן, ניתן
14 לראות כי אין שוני מהותי בין נימוקי ההשגה הראשונה, מיום 27.11.17, לבין נימוקי
15 ההשגה המאוחרת, מיום 15.1.18, שאותה הואיל המשיב לרשום. על כן, יש לראות את
16 ההשגה כמי שהוגשה ביום 27.11.17 ומאחר שחלפה למעלה משנה ממועד הגשתה עד
17 להוצאת החלטה בהשגה והשומה בצו, ביום 9.1.19, הרי שדין ההשגה להתקבל.

18 12. שומת המשיב אינה מנומקת ואינה סבירה. נימוקי השומה המלאים ואופן עריכתה מופיעים
19 לראשונה בתצהירו של המפקח, ולא הוצגו למערערים בזמן אמת. היעדר נימוק זה מוביל
20 לפסילת השומה בצו.

21 13. לגופו של עניין, הוצגו די ראיות על ידי המערערים להוכחת המקור להפרש ההון. כלל
22 הכספים בסך 2.6 מיליון ₪ התקבלו מסיוע של קרובי המשפחה, בין היתר באמצעות מתנות
23 חתונה, ונועדו כולם להשקעה בעסק המשפחתי.

24 סך של כ-300,000 ₪ התקבל כמתנות חתונה לרגל נישואי המערערים; סך של 63,500 ₪
25 כהון ראשוני שהביא עימו המערער; סך כולל של כ-1.5 מיליון ₪ שהתקבל מאביו של
26 המערער; וסך של 500,000 ₪ מאת אחיו של המערער, שאותו קיבל בהלוואה מובטחת
27 במשכנתא.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המערערים יצאו ידי חובתם עת שהוכיחו בתצהירי העדים מטעמם ובמסמכים שונים
2 שהוצגו למשיב, לרבות הצהרות ההון שהגישו, את מקור הכספים הנ"ל. ברם, המשיב סירב
3 לבחון אותם ועודנו בוחר להתעלם מהם כעת.
- 4 קביעת המשיב את הוצאות המחייה בסך של 578,666 ₪ בגין תקופה של חמש שנים אינה
5 סבירה, בשים לב לעובדה כי במשך ארבע מתוך חמש שנות הבחינה, היה המערער רווק
6 וסמוך על שולחן הוריו, ואילו הוצאות המחייה מתייחסות להוצאות מחייה של זוג. כמו כן,
7 המשיב לא בחן את נכונות הערכה זו ולא שאל את המערער היכן התגורר וכמה כסף צרך
8 למחייתו.
- 9 יש לבסס את הוצאות המחייה של המערערים, עליהם הצהירו, על-פי "לוח 5" של הלשכה
10 המרכזית לסטטיסטיקה – אשר מהווה אומדן מקובל על רשות המיסים. המשיב לא
11 התייחס להערכות אלו אלא העדיף לקבוע הוצאות מחייה מופרזות ללא כל בסיס.
- 12 לא זו אף זו, המשיב בחר להתעלם מסעיף "ההכנסות לקבל", המשקף הכנסה נוספת שזקף
13 מנהל מע"מ לחובת המערערים, בגינה שילמו הם מס עסקאות עבור השנים 2009-2013.
14 טענות המשיב, לפיהן לא היה מודע לסכומים אלו הסתברו כלא נכונות, שעה שהודה
15 בחקירתו הנגדית כמו גם בשומה בצו כי ידוע לו כי קיימת שומת עסקאות במע"מ לתקופה
16 הנדונה.
- 17 המשיב התעלם מהסבריו של רו"ח חתר באשר לעודף התשומות הנתענות, בסך 440,269 ₪.
18 עוד התעלם המשיב מקיומו של "חוסר תשומות" אשר מהווה הלכה למעשה מקור הכנסה.
19 יודגש, כי היות שספריהם של המערערים לא נפסלו מעולם, אזי נטל ההוכחה להצדיק את
20 השומה, מוטל על המשיב.
- 21 בניית השומה היא מעוותת ונעשתה בחוסר תום לב. המשיב ביקש "לדלג" על שנים
22 "סגורות" החוסות תחת דיני ההתיישנות, וייחס את הפרשי ההון לשנים 2012-2013 בלבד,
23 שלא כדין. יש לייחס את הפרש ההון לכל חמש שנות הבחינה, ולכל הפחות, את מחציתו
24 לשנים הסגורות.
- 25 השומה בצו מושא הערעור מקורה ביחסים העכורים שבין רו"ח חתר לבין המפקח. מדובר
26 בשומה מופרזת יש מאין, שכן עובר להנפקתה, נבדקו נתוני המערערים לשנים 2008-2012
27 על-ידי המפקח הבכיר מר חכמת עבאס ונמצאו תקינים.

28



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **תמצית עמדת המשיב:**
- 2 .20 טענת המערערים לפסילת השומה בצו מחמת התיישנות – דינה להידחות. ההשגה אשר
3 הוגשה למשיב ביום 27.11.17 לא כללה נימוקים ועל כן אין מדובר בהשגה כמשמעותה
4 בסעיף 150 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א – 1961 (להלן – **הפקודה**).
- 5 למרות דרישותיו החוזרות והנשנות של המשיב, לא הציגו המערערים במהלך דיוני ההשגה
6 כל נימוק או מסמך.
- 7 .21 המערערים, שעל כתפיהם מוטל נטל השכנוע להסביר את הפרש ההון שנוצר, לא הצליחו
8 לתמוך את טענותיהם בראיות אובייקטיביות, ובכלל זה לא הוכיחו כי הכספים שקיבלו
9 לכאורה מסיוע משפחתי אכן הופקדו בחשבונם. יש להדגיש כי טענה בדבר תמיכה מקרוב
10 משפחה כהסבר להפרש ההון מציבה רף גבוה של מידת ההוכחה הנדרשת, אשר כולל גם
11 את החובה להוכיח את יכולתו הכלכלית של בן המשפחה וכיצד ניתן הסייע.
- 12 .22 המערערים אף טענו כי נטלו הלוואות מבנקים למימון הפעילות העסקית שלהם. אולם,
13 ככל שהלוואות אלו לא נפרעו עד למועד הצהרת ההון השנייה (31.12.13), הרי שאלו הופיעו
14 בהצהרה זו כהפחתת הון, וכפועל יוצא מכך גם כהפחתה מהפרש ההון. ככל שהלוואות אלו
15 אכן נפרעו, הרי שמדובר הן במקור והן בשימוש, והאחד מבטל את השני.
- 16 .23 אין לקבל את טענת המערערים באשר לסעיף "הכנסות לקבל". מדובר בהכנסות שנוקפו
17 בשנים 2012 ו-2016, אולם מצאו את ביטויים בדוחות שהגישו המערערים לשנים מוקדמות
18 יותר. ברי כי לא הייתה ביכולתם של המערערים לצפות הכנסות אלו בטרם ניתן פסק הדין
19 או נכרת הסכם השומה עם מנהל מע"מ. אולם אף אם תתקבל טענתו של רו"ח חתר כי
20 יכול היה לצפות סכומים אלו, הרי שאין מדובר במזומנים הנכנסים לעסק אלא ברישום
21 בספרים בלבד, ולכן אין מדובר במקור.
- 22 .24 בחלק משנות המס שנבחנו, עלו התשומות שדווחו למע"מ על פני ההוצאות שדווחו למשיב.
23 משמע, שהמערערים נשאו בהוצאות מעבר למדווח, ויש להתחשב בסכומים אלו כשימוש.
- 24 .25 באשר לטרוניית המערערים ביחס לקביעת הוצאות המחייבה, הרי שבהיעדר כל נתון
25 מטעם להוצאות המחייבה להן הם טוענים, ביצע המשיב הערכה על-פי ניסיונו במקרים
26 הדומים למקרה דנן. גם במסגרת עדותו של רו"ח חתר לא ניתן הסבר מניח את הדעת מהם
27 לוחות הוצאות המחייבה וכיצד אלו מיושמים בענייננו. כמו כן, המערערים לא צירפו טופס
28 רמת חיים או תחשיב הוצאות מחיה.
- 29
30



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המערערים לא הוכיחו באילו שנים צמח גידול ההון, ומשכך יש לייחסו לשנים הפתוחות
2 בלבד.
3
4 26. יש לדחות מכל וכל את טענת המערערים בדבר "דס רע" בין המפקח לבין רו"ח חתר. טענה
5 זו עלתה רק במסגרת סיכומי המערערים, אולם בין כה וכה אין בה ממש, שהרי המשיב
6 ונציגו פועלים כל עת במקצועיות וללא משוא פנים.

7 דיון והכרעה:

8 א. טענת ההתיישנות של השומה בצו:

- 9 זכותו של נישום להגיש השגה על שומה לפי מיטב שפיטה שהוצאה לו על ידי פקיד השומה
10 מעוגנת בהוראת סעיף 150(א) לפקודה, אשר קובע:

11 "היה אדם חולק על השומה, רשאי הוא לבקש מאת פקיד השומה, בהודעת
12 השגה, בכתב, לחזור ולעין ולשנות את השומה; בקשה כאמור תפרש בדיוק את
13 הנימוקים להשגה על השומה ותוגש תוך שלושים יום מיום המצאת הודעת
14 השומה..."

- 15 29. על פי סעיף 152 לפקודה, עם הגשת ההשגה נפתח "מירוץ התיישנות", לפיו נדרש פקיד
16 השומה - תוך שלוש שנים מתום שנת המס בה הוגש הדו"ח (ביחס לשנות מס טרום תיקון
17 211 לפקודה) או תוך שנה ממועד הגשת ההשגה - להגיע להסכם שומה עם הנישום או
18 להוציא שומה בצו.

- 19 30. בשל לוח הזמנים שנקבע ומתוך הכרה בחשיבות קיומו של הליך השגה סדור, קבע המחוקק
20 תנאים לפיהם תוכר בקשה המופנית לפקיד השומה כ"השגה" מהותית, ובראשם החובה כי
21 השגתו של הנישום תהיה בכתב ומנומקת.

- 22 31. הגשת השגה לאקונית ונטולת כל נימוק אינה מקיימת את הוראת סעיף 150(א) לפקודה,
23 ובהינתן העובדה כי גבייתו של מס שנוי במחלוקת מעוכבת בשלב ההשגה (ראו הוראת סעיף
24 183 לפקודה) – אזי ברור כי כוונת המחוקק היתה לשלול את האפשרות מנישום לדחות
25 שלא לצורך את גביית המס המגיע ממנו על ידי הגשת מסמך בלתי מנומק אשר מוכתר
26 בכותרת "השגה" [ראו: ע"מ 11-07-31393 א.י.ג. סנטרפון שיווק מדיה (2002) בע"מ נ'
27 מנהל מס ערך מוסף תל אביב 3, בפסקה 5 (12.8.2013)].

- 28 32. עמדתי היא, כי היעדר נימוק להשגה אינו בגדר פגם טכני גרידא, אלא מדובר בפגם מהותי,
29 המונע מהמשיב את היכולת לשקול מחדש ובמידת הצורך לבחון שוב את החלטתו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על כן, מכתב אשר נושא כותרת סתמית של "השגה" או הצהרה על הגשת השגה, בלא
2 מסמכים התומכים בהשגה, לא כל שכן נימוקים לגופם של דברים, שולל את יכולתו של
3 המשיב לדון "בהשגה" שכזו, מביא לעיכוב גביית מס שלא הובהר כלל שהינו שנוי במחלוקת
4 - ומכאן שאין לראות בו כהשגה כמשמעותה בסעיף 150(א) לפקודה [השוו: ע"א 8244/98
5 **פקיד שומה חדרה נ' מיכאל שבי**, בפסקה 8 (4.5.2003)].
- 6
7 **מנ הכלל אל הפרט**: במקרה הנדון המכתב מיום 27.11.17 שהגיש רו"ח חתר למשיב בשם
8 המערערים – אינו עולה כדי "השגה" כמשמעותה בסעיף 150(א) לפקודה. עיון במכתב הנ"ל
9 (נספח ח' לתצהיר המפקח, מוצג מש/1) מעלה כי לא נטענה כל טענה מנומקת לגופו של
10 עניין, וכל טיעונו של רו"ח חתר התמצה בכך שטען כי "פקיד השומה טעה עת ביסס את
11 שומות 03 בשל "הפרשי הון בלתי מוסברים".
- 12 טענה, לפיה פקיד השומה טעה – אינה בגדר נימוק להשגה, ככל שמכתב "ההשגה" כולל אך
13 ורק טענה שכזו.
- 14 **34**. עמדתי היא כי פקיד השומה מוסמך שלא לקלוט מכתב הנושא כותרת "השגה", ככל שאינו
15 כולל כל נימוק לגופו של עניין. אין כל מקום לחייב את פקיד השומה לרשום "השגה" ריקה
16 מתוכן, כאשר הגשתה ללא הנמקה פוגעת ביכולתו של המשיב למלא את תפקידו ולבחון
17 כראוי את השומה בשלב אי' ולקבוע אם הינה סבירה ומבוססת אם לאו, וכאשר נראה כי
18 מטרת הגשתה של השגה שכזו היא לצורך עיכוב גבייתו של מס, שלא ברור כלל ועיקר שהינו
19 שנוי במחלוקת או שיכול להיות שנוי במחלוקת.
- 20 אוסיף ואדגיש, כי עצם העובדה שנתונה בידי המשיב הסמכות לפי סעיף 151 לפקודה לדרוש
21 במסגרת שלב ההשגה פרטים ומסמכים ולזמן עדים בפניו – אינה סותרת או שוללת את
22 סמכותו לקבוע כי השגה שהוגשה בלא כל הנמקה – אינה בגדר "השגה" כדין ואינה ראויה
23 לרישום ככזו, באופן המפעיל את שעון ההתיישנות.
- 24 **35**. נישום אינו רשאי לגלגל לפתחו של המשיב את האחריות להשגת מסמכים לצורך בחינת
25 "השגה" נטולת כל נימוקים ומסמכים רלוונטיים. אחזור ואזכיר, כי נטל הראיה מונח על
26 כתפי הנישום להוכיח טענותיו, לרבות בשלב ההשגה, ואין הוא יכול לנהוג בפאסיביות
27 ולפטור עצמו רק בכך שהגיש נייר הנושא כותרת של "השגה", תוך ציפייה כי במסגרת שלב
28 ההשגה יציג מה שידרוש המשיב ממנו, ולא יותר.
- 29 התנהלות שכזו, מעבר לכך שאינה עומדת בדרישות הדין, נראית בעיניי כחוסר תום לב
30 וניצול לרעה של ההליך.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 נישום נדרש – הן בשלב א' של השומה וביתר שאת בשלב ההשגה – להציג בשקיפות ובפירוט 36.
2 את כל טענותיו ולגבות טענות אלו במסמכים ובאסמכתאות המצויים בידיו. הדברים
3 נכונים שבעתיים ביחס לשומת הפרשי הון, שהינה לבר פנקסית, כאשר ברי כי מלוא הידע
4 והמסמכים באשר להפרשי ההון מצוי בידיו של הנישום. נישום שאינו פועל כך, ומגיש השגה
5 לאקונית וללא נימוקים, שאינה נתמכת בראיות – אין לו אלא להלין על עצמו ככל שרישום
6 השגתו נדחה על ידי המשיב.
- 7 לא למותר אף לציין, כי רו"ח חתר הכיר בכך שהמכתב שהגיש ביום 27.11.17 היה חסר 37.
8 נימוקים, ועל כן הגיש את המכתב מיום 15.1.2018 (נספח י' לתצהיר המפקח). גם במכתב
9 זה ספק רב אם ניתן למצוא נימוק מספק להפרשי ההון שנקבעו על ידי המשיב בשומה בשלב
10 א' – ראו הטיעון הלאקוני בסעיף 2 למכתב מיום 15.1.2018.
- 11 אוסיף אף ואציין, כי טענת ההתיישנות בתצהירו של רו"ח חתר (ראו סעיפים 6-3 לתצהירו, 38.
12 אשר סומן מע/1) – מוטב היה לה אלמלא נטענה, בוודאי באופן בו נטענה.
- 13 רו"ח חתר לא צירף לתצהירו את מכתב ה"השגה" מיום 27.11.2017, ואף לא את מכתב
14 המפקח שיצא בעקבות אותו מכתב, בו הודיע על סירובו לרשום את ההשגה. לא צורף אף
15 המכתב ששלח רו"ח חתר ביום 15.1.2018 ולא תגובת המפקח עליו.
- 16 רק בשלב מאוחר בתצהיר (ראו סעיפים 41-38), ולא כחלק מטענת ההתיישנות – צוין כי
17 היתה התכתבות בין רו"ח חתר לבין המפקח שטען כי ההשגה אינה מנומקת.
- 18 על כן, העלאת טענת התיישנות בלא צירוף המסמכים האמורים, לא נעשתה באופן הראוי
19 והינה מוקשית בעיניי.
- 20 לא זו אף זו, עמידת המערערים על טענת ההתיישנות הינה בבחינת חרב פיפיות, שכן ככל 39.
21 שלטעמם היה מקום לרשום השגה ביום 27.11.2017, וככל שהמשיב סירב לרשום את
22 ההשגה במועד האמור – היה על המערערים להגיש ערעור על החלטה זו במסגרת פרק הזמן
23 הקבוע בדין להגשת ערעור. משלא הגישו המערערים ערעור כאמור, וההשגה נרשמה לפני
24 משורת הדין ביום 14.2.18 – לא יכולה להישמע טענת ההתיישנות מצד המערערים.
- 25 אין גם צורך לומר כי העובדה שהמפקח הסכים בסופו של יום לרשום את ההשגה, חרף
26 זאת שלא היה, כנטען על ידי המערערים, "שוני מהותי" בין האמור במכתב "ההשגה" מיום
27 27.11.17 לבין זה מיום 15.1.18, בוודאי שאינה מצדיקה לראות במכתב הראשון כהשגה.
28 המפקח הסביר בעדותו כי עשה כן אך ורק לפני משורת הדין ורק לאחר שרו"ח חתר סר
29 למשרדו והבטיח כי יתייצב לדיוני השומה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לא יעלה על הדעת, כי הסכמה כאמור תעניק יתרון כלשהו למערערים ותכשיר בדיעבד
2 מסמך כך שייחשב כ"השגה" למרות שאינו כולל כל נימוק של ממש.
- 3 40. לנוכח כל האמור, אני קובעת כי אין לראות במכתב מיום 27.11.17 – אשר בו הנימוק
4 היחידי הוא כי המשיב טעה – כהשגה, ובדין קבע המפקח כי אין מקום לרישום השגה בגין
5 אותו מכתב. לפיכך, נדחית גם טענת ההתיישנות שהועלתה על ידי המערערים ביחס למועד
6 הוצאתה שומה בצו.
- 7 **ב. בחינת שומת הפרשי ההון:**
- 8 41. כלל ידוע הוא, כי הצהרות הון הן כלי עזר בידי המשיב לבחינת הכנסותיו של נישום. פער
9 בלתי מוסבר בין שתי הצהרות הון מצביע, לכאורה, על גידול הנובע מהכנסה בלתי-מדווחת.
10 מכאן, עובר הנטל אל הנישום להסביר את פשר הגידול בהון ואת מקורו, וכל זאת באמצעות
11 ראיות אובייקטיביות ופוזיטיביות.
- 12 ראו: ע"א 562/08 **דוד בן חיים נ' פקיד שומה אשקלון**, בפסקה 22 (16.11.2011) (להלן –
13 **עניין בן-חיים**); ע"א 2388/13 **סולטן יוסף נ' פקיד שומה ירושלים**, בפסקה 12
14 (18.12.2014) (להלן – **פרשת יוסף**); ע"א 9019/16 **אוסאמה מבאריקי נ' פקיד שומה נצרת**,
15 בפסקה 19 (25.3.2018) (להלן – **עניין מבאריקי**).
- 16 42. הנטל להוכיח וליתן הסברים להפרש ההון מוטל מתחילתו ועד לסופו על כתפי הנישום,
17 מאחר ועסקינן בשאלה לבר-פנקסית, אשר אינה נלמדת מספרי הנישום. משכך, אך ראוי
18 הוא כי נטל השכנוע יוטל על כתפי הנישום, שבידיו מצוי מלוא המידע להוכחת צדקתו [ע"מ
19 (מחוזי חיפה) 746/05 **נידאל חדאד נ' פקיד שומה חיפה**, בפסקה 12 (20.08.2009) (להלן –
20 **פרשת חדאד**); ע"א 236/83 **אריה ליברמן נ' פקיד שומה תל אביב 4**, לט(2) 810, 812
21 (1985); **עניין בן-חיים**, בפסקה 24].
- 22 43. נטל זה אינו כולל רק את הוכחת מקור גידול ההון גרידא, אלא גם את השנים שבהן הופק
23 גידול ההון. הכלל הוא, כי בהיעדר נתונים מצד הנישום באשר לשנים שבהן הופק גידול
24 ההון, רשאי פקיד השומה לייחס אותו לשנים הפתוחות בלבד. אם יבקש הנישום לייחס
25 חלק מגידול ההון לשנים שהתיישנו, עליו יוטל הנטל להוכיח את מועד הפקתו (**עניין**
26 **מבאריקי**, בפסקה 20).
- 27 44. המערערים הפנו לפסקי הדין בעניין ע"מ 10156-09-13 **ציון כהן נ' פקיד שומה גוש דן**
28 (26.2.2017) ובעניין ע"א 552/02 **איתן חנני נ' פקיד שומה חיפה**, ס(1) 112 (2005), אשר
29 בהם נפסק כי יש לייחס את הפרש ההון גם לשנים הסגורות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 דומני, כי נסיבות המקרה בעניינינו אינן דומות לנסיבות שבאותה פסיקה אליה הפנו
 2 המערערים. בעוד שבפסקי דין אלו התהוו נסיבות מיוחדות, כגון שנות שומה ארוכות או
 3 מצג מקדים של המשיב, אשר הצדיקו את ייחוס הפרש ההון גם לשנים הסגורות, בעניינינו
 4 אין כל נסיבה המצדיקה חריגה מהמדיניות השיפוטית הרווחת בדבר ייחוס הפרש ההון
 5 לשנים הפתוחות בלבד.
- 6 45. יובהר, כי ייחוס הפרש ההון לשנים סגורות יוביל לפגיעה בעקרון גביית מס אמת, וייתן
 7 בידי הנישום "פרס" על הימנעותו מדיווח מלא על הכנסותיו בזמן אמת. בתוך כך, קבלת
 8 טענות המערערים תתמרץ נישומים אחרים להמתין לשעת כושר להגשת הצהרותיהם או
 9 ערעוריהם, בודעין כי חלק מהפרש ההון יימחל להם.
- 10 איני סבורה כי יש לקבל התנהלות כזו.
- 11 ראו: פרשת יוסף, בפסקה 13-14; ע"א 9114/15 אייל אורי סלוקי נ' פקיד שומה אשקלון,
 12 בפסקה 31-32 (3.6.2018).
- 13 "קשה להלום כיצד יוכל נישום, שהעובדות הרלוונטיות הן מטבע הדברים
 14 בידיעתו, לטעון בערכאה הדיונית כי הגידול בהון אינו נובע כלל מהכנסה בלתי
 15 מדווחת... ובאותו הבל פה להוסיף ולטעון לחלופין כי אותו גידול בהון נובע אכן
 16 מהכנסה לא מדווחת אך הראיות שיש בידו... מלמדות כי זו צמחה בשנים סגורות.
 17 טיעון כזה של עובדות המכחישות זו את זו נגד אותו בעל דין אינו אפשרי בערכאה
 18 הדיונית..."
- 19 [ע"א 10704/05 חיים לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון (10.7.2008), בפסקה 6].
- 20 46. עוד יש להדגיש, כי הואיל ולפי גרסת המערערים, מרבית ההשקעה בעסקם נעשתה בסיוע
 21 כספים מקרובי משפחה (למעט סכום של 63,500 ₪ הון ראשוני של המערער) – הרי שהנטל
 22 המוטל על כתפיהם להסביר את גידול ההון באמצעות מתנות או הלוואות מקרובי משפחה
 23 הוא נטל כבד ביותר.
- 24 ראו לעניין זה את פרשת חדאד, בפסקה 14:
- 25 "נישום הטוען לקבלת מתנות ו/או הלוואות מבני משפחתו, ומבקש בטיעון כזה
 26 להסביר את גידול הונו, מידת הראייה הנדרשת היא משמעותית וכבדה. במקרה
 27 כגון זה, אין די בטענות בלבד, ובמתן עדות ללא ביסוסה בראיות פוזיטיביות
 28 ואובייקטיביות שיש בהן כדי לתמוך בעדות כזו הצורך לתמוך טענת מתנות
 29 בין קרובים בראיות של ממש, באופן המורה על יצירת קשר סיבתי הדוק וברור
 30 בין הסכומים לבין ההעברות הנטענות, לרבות היכולת הכספית לעשות כן, תוך
 31 תמיכה בתיעוד חיצוני נדרש."
- 32 וכן ראו: עמ"ה 1176/02 אולשטיין דן נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (10.7.2005),
 33 בעמוד 4.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

סיוע כספי מבני המשפחה:

- 1
- 2 47. המערערים פירטו בהרחבה את הסכומים שנטען כי העניק להם אביו של המערער, מר נואף
- 3 להיאני (להלן – האב) הכוללים: סך של 100,000 ₪ שמקורם בהלוואה שנטל האב מבנק
- 4 ירושלים ביום 19.10.09; סך של 73,000 ₪ שמקורם בתגמולים ופיצויים שצבר האב ב"דש
- 5 ניהול קופות גמל בע"מ" (להלן – קופ"ג דש) שנמשכו במהלך חודש מרץ 2009; סך של
- 6 54,000 ₪ שמקורם בקרן השתלמות רעות ניהול קופות גמל בע"מ (להלן – קרן רעות). יצוין,
- 7 כי כספים אלו נמשכו בשנת 2008; חשבון בבנק הפועלים שכלל פיקדון בסך 50,000 ₪ וכן
- 8 יתרת עו"ש בסך 150,000 ₪, שמקורם בתוכנית חסכון וניירות ערך; 20,000 דולר שקיבל
- 9 האב מאחינו על חשבון החזר הלוואה שנתן לו; סך של 70,000 ₪ ממכירת תכשיטים
- 10 שקיבלה אשתו של האב; פיצויי פרישה בסך 750,000 ₪ שנטען כי את רובם נתן האב
- 11 למערער.
- 12 48. בנוסף לכספים שנטען כי התקבלו מהאב, טענו המערערים כי קיבלו מאת אחיו של
- 13 המערער, מר פאדי להיאני (להלן – פאדי), סיוע כספי בסך 500,000 ₪, שמקורם בהלוואה
- 14 מובטחת במשכנתא מבנק ירושלים שנטל פאדי ביום 7.8.12, לאחר שלא עלה בידי המערער
- 15 לקבל הלוואה באופן אישי.
- 16 49. המערערים צירפו אסמכתאות להוכחת נטילת הלוואת האב מבנק ירושלים ומשיכת כספי
- 17 קופ"ג דש וקרן רעות, וכן דו"ח יתרות הצהרות הון בחשבון הבנק משנת 2008 ועד שנת
- 18 2013 (נספח 1 לתצהיר האב, סומן כמוצג מע/2). כמו כן, צירפו המערערים את טופס הקמת
- 19 המשכנתא שנטל פאדי (נספח 1 לתצהיר פאדי, סומן כמוצג מע/3).
- 20 50. ערכן הראייתי של אסמכתאות אלו מצטמצם להוכחת עצם נטילת ההלוואות על-ידי האב
- 21 ופאדי – זאת ותו לא. לא הוצגה בפניי ראיה אובייקטיבית מטעם המערערים לכך כי כספים
- 22 אלו הועברו מאת האב או מפאדי לידי המערערים או שימשו להשקעה בעסק.
- 23
- 24 51. בחקירותיהם הנגדיות בבית המשפט, כאשר נשאלו המערער, האב ופאדי האם יש בידיהם
- 25 ראיות על העברת הכספים הנטענים לידי המערערים, השיבו כי אין בידיהם מסמכים אלו
- 26 וכן לא התבקשו להמציאם:
- 27 ראו עדות האב בחקירתו הנגדית:
- 28 "ש. מה שיש לנו מסמכים בנספחים של תצהירך, זה 100 אלף + 73 אלף ₪
- 29 ו- 54 אלף ₪ ולא ראיתי בנספחים של התצהיר שלך מסמכים נוספים
- 30 וגם לא ראיתי טענות בתצהיר שלך להלוואות כפי שטענת עכשיו.. אתה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 65403-02-19 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מסכים איתי שכל מה שיש לך להציג לי עכשיו זה מה שיש לך בתצהיר,
2 אחרת היית מציג לנו?
3 ת. לא. אלו דברים שאין לי שום מסמך עליהם, זה ביני לבין אחייני, אני
4 רוצה להוסיף עוד משהו שאין עליו מסמך תכשיטים של אשתי בסך 70
5 אלף ₪ וקרתה אז תאונה ואשתי ירשה תכשיטים בזמנו שלא היה שווה
6 להחזיק אותם ולתחזק אותם ואדון ואפי רצה להקים את העסק משלו,
7 ולכן הבאנו גם את זה לואפי וגם על זה אין לי מסמך.
8 ש. אז אין לך מסמך, אתה לא מזכיר את זה בתצהירך, והכול קרה לקראת
9 הקמת העסק נכון.
10 ת. נכון, הרי אז רצינו לגייס כסף, אז מאיפה נגייס את הכסף? אז ההתחלה
11 שלנו היא כזו. אז הבאנו מכל מקום אפשרי.
12 (בעמוד 34, שורות 7-17)
13
14 ת. אני רוצה לחזור בסיפור האישי שלי, טיפה אחורה, התפטרתי מבנק
15 הפועלים אחרי 28 שנים, וקיבלתי אז בזמנו פיצויים מוגדלים, נתנו לנו
16 230 אחוזים. ה 100 אחוזים נשארו בקרן וה- 130 אחוזים הנוספים, שאז
17 היו שווה ערך של 750 אלף ₪ בערך, בזמנו, אלה נכנסו לחשבון, אני לא
18 זוכר אם תשאל אותי עכשיו, עם הזכרון שלי, קשה לי לזכור, אבל כל
19 הכספים האלה עברו דרך החשבון, ולא הבאתי מסמכים משנת 2003 ועד
20 2008 וזאת למה? כי אני לא יודע לא נדרשתי להמציא ואני לא בטוח
21 שאפשר להשיג אותם. כל הכסף הזה, רובו ככולו עבר לואפי להשתמש
22 בו להקמת העסק. לחלק את זה לסכומים, אין לי זיכרון מי יודע מה, ואני
23 לא כל כך, וזה לא הצד הטוב שלי.
24 ש. לבית המשפט: איפה רואים את ההעברות של הכסף?
25 ת. זה מה שאני טוען שבשנים האלה בין 2003 ל 2008 זה אמור להיות עבר
26 בחשבון ואין לי על זה מסמכים. "
27 (עמוד 35, שורות 10-20)
28
29 וכן בחקירתו של פאדי, בעמוד 39, שורות 13-24:
30 ש" באוגוסט 2012 חתמת יחד עם אשתך על הסכם קבלת הלוואה במשכנתא
31 מבנק ירושלים.
32 ת. נכון
33 ש. אז עשית הסכם רכישה בינד לבין אביך, ועל סמך הסכם זה קיבלת את
34 המשכנתא הזו נכון.
35 ת. נכון
36 ש. הסכם הרכישה, זה למעשה רכשת את הבית של אבא שלך שבו אתה גר?
37 ת. את הבית שנתן לי אבא.
38 ש. ומה עשית עם הכסף הזה ה 500 אלף ₪.
39 ת. נתתי אותו לואפי אחי,
40 ש. איך נתת אותו?
41 ת. חלק בהעברה וחלקים במזומן.
42 ש. ויש לך מסמכים שמעידים על כך?
43 ת. לא התבקשתי להמציא. "
44
45 ובחקירת המערער, בעמוד 46, שורות 12-23:
46 ש" טענת שאביך העביר לך 600,000 ₪?
47 ת. כן
48 ש. תראה לי איך אביך העביר לך את ה- 600,000 ₪?



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ת. ב 2009
 2 ש. מסמכים?
 3 ת. אין לי מסמכים.
 4 ש. אתה מסכים איתי, אחרי שישבת כאן ושמעת אותי חוקר את רו"ח
 5 שירבל חתר, את אביך ואחיך, אתה בטח מבין שאין במסמכים שאתה
 6 מצרף לתצהירך וגם לא אלה שצורפו לתצהיר אביך, אין את ה 600 אלף
 7 שאתה מבין את זה?
 8 ת. יש 600 אלף ש.
 9 ש. תראה לי איפה הם?
 10 ת. מה שהסביר לך אבא לפני, מה שנתן לך אבא זה רשום אצלי פה."
 11
 12 52. כידוע, אין לו לשופט אלא את מה שענינו רואות. המערערים לא תמכו את גרסתם
 13 באסמכתאות כלשהן, ובכלל זה לא הציגו בפני בית המשפט הוכחה לכך שכספים שפדה
 14 האב מקופ"ג דש, מקרן רעות, או כספי פיצויים שקיבל – הועברו לחשבון הבנק של
 15 המערערים או של העסק. כך גם באשר לכספי ההלוואה שנטל פאדי – לא הוצגה ראיה לכך
 16 שאותם כספי הלוואה בסך 500,000 ש"ח הופקדו בחשבון הבנק של המערערים. ממילא לא
 17 הוצגו אסמכתאות לתשלומים על חשבון החזר ההלוואות שקיבלו.
 18 בהיעדר אסמכתאות על גורל הכספים שנטען כי הועברו מידי האב ופאדי לידי המערערים
 19 – לא ניתן לקבל את טענות המערערים בעניין זה כהסבר למקור לגידול בהון.
 20 53. יתרה מזו, המערערים אף לא הביאו כל אסמכתא באשר לקבלתם של יתר הכספים שנטען
 21 כי ניתנו על-ידי האב, שמקורם על פי הנטען בהחזר ההלוואה מאחינו, במכירת תכשיטים
 22 של אשת האב ופיצויי פרישה, או לשימוש בהם, וכך גם באשר להון הראשוני שנטען כי היה
 23 בידי המערער (עמוד 43, שורות 8-11).
 24 לפיכך, אין לי אלא לקבוע כי המערערים לא הרימו את נטל הראיה המונח על כתפיהם ועל
 25 כן לא ניתן לקבל את גרסתם גם באשר לכספים אלו.
 26 54. יובהר, כי לצורך הוכחת טענותיהם, נסמכו המערערים על תצהיר המערער ויתר העדים
 27 מטעמם (תצהיר רו"ח חתר, תצהיר האב ותצהיר פאדי). אולם, אף כי תצהיר הינו ראיה
 28 כשלעצמו, אין די אך בו, מקום בו השכל הישר ושורת ההיגיון מחייבים כי סכומי כסף
 29 ניכרים, מאות אלפי שקלים חדשים, ימצאו את ביטויים במסמכים המתעדים את העברתם
 30 לידי המערערים. על אחת כמה וכמה, שאין די באמירות בתצהיר, מקום בו רף ההוכחה
 31 הנדרש מהמערערים הוא גבוה, ומצריך ראיות אובייקטיביות וכבדות משקל על מנת
 32 להרימו.
 33 ראו עמ"ה 1045/03 קראווי משה נ' פקיד שומה כפר סבא (23.1.2006), בעמוד 7:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 "ככל שהמערערים נשענים בהסבריהם על העברות בין קרובים ומתנות, הרי
2 שמוטלת עליהם החובה להוכיח הדברים בראיות של ממש באופן השואף לתמונה
3 נטולת סדקים תוך יצירת קשר סיבתי הדוק וברור בין הסכומים, ההעברות,
4 היכולות הכספיות, תיעוד חיצוני, וכיוצא בזה..."
5

6 55. אוסיף ואציין, כי לא ניתן לקבל טיעון לפיו המערערים לא נדרשו להציג ראיות להעברת
7 הכספים אליהם מהאב, מפאדי, ממכירת תכשיטים וכיוצ"ב. כאמור, נטל הראיה הוא על
8 המערערים, וההלכה הפסוקה הינה ברורה וחד משמעית לא רק באשר להוכחת מקור
9 הכספים כהסבר לגידול ההון אלא גם באשר להוכחת העברת הכספים מבני המשפחה
10 לידיהם. על כן, המערערים לא רשאים היו "לשבת רגל על רגל" ולהמתין לדרישת מסמכים
11 מאת המשיב. חובתם שלהם היא להציג את המסמכים המשלימים את התמונה הכוללת
12 של הלוואות כספים שניטלו על ידי בני המשפחה בצירוף ראיות על העברות הכספים
13 לידיהם.

כספי ההלוואות שנטלו המערערים:

14 56. המערערים טענו כי נטלו הלוואות רבות למימון ההשקעה בעסק, העולות כדי למעלה
15 ממיליון ₪, כאשר חלק מכספים אלו הושקע בעסק וחלקם שימש להחזר הלוואות
16 שהתקבלו מבני משפחה, לרבות האב ופאדי. לתמיכה בטענות אלו, צירפו המערערים את
17 טפסי הלוואות שאותן נטלו מבנק הפועלים, בין השנים 2009-2011 וכן הלוואה משנת 2014,
18 בסך כולל של 1,093,000 ₪ (נספח 7 למע/4).

19 57. אלא, שהמסמכים שהציגו המערערים כוללים גם הלוואה מבנק הפועלים בסך 600,000 ₪
20 שניטלה ביום 25.3.14, אשר אינה נכללת בשנים מושא הערעור, והינה מאוחרת להן. לפיכך,
21 לא ניתן להתייחס לסכום הלוואה האמור בסך 600,000 ₪ כהסבר להפרשי ההון בשנות
22 המס שבערעור.
23

24 על כן, יש להתייחס ולבחון אך ורק את הסכום של 493,000 ₪ שאותו תמך המערער
25 באסמכתאות בתצהירו.
26

27 58. אולם, גם הכרה בסכום זה כהסבר להפרש ההון – אינה חפה מקשיים. סכום בלתי מבוטל
28 זה לא הוצהר בהצהרת ההון של המערערים מיום 31.12.13 כמקור. בהצהרת ההון
29 האמורה, הוצהרו אך ורק הלוואות מבנק לאומי ומבנק מזרחי טפחות – ולא בכדי.

30 דו"ח יתרות החשבון בבנק פועלים, שמצורף להצהרת ההון המאוחרת, אינו כולל פירוט
31 הלוואות קיימות. משמע, שכל הלוואות שניטלו מבנק פועלים – ושעליהן הצהיר המערער
32 בתצהירו – נפרעו טרם יום 31.12.13. משכך, הרי סכומים אלו מהווים מקור ושימוש גם
33 יחד, והאחד מבטל את השני.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 59. לפיכך, לא ניתן להתחשב בהלוואות שניטלו מבנק הפועלים כהסבר להפרשי ההון אותם
2 קבע המשיב בשומה בצו.
- 3 60. יתרה מזאת, לא ניתן להימנע מלומר כי רו"ח חתר מסר עדות שונה, ביחס להלוואות
4 שניטלו על ידי המערערים. לפי עדותו של רו"ח חתר, המקור לסכום בסך של 1,050,000 ₪
5 הוא בהלוואות בסכום כולל של כ-350,000 ₪ שניטלו מאת בנק לאומי בשנת 2009 ובשנת
6 2011; הלוואה בסכום של 300,000 ₪ שניטלה מבנק פועלים בשנת 2008 וכן הלוואה בסכום
7 של 400,000 ₪ שניטלה מאת בנק מזרחי טפחות במועד בלתי ידוע (נספח ב' למש/1).
- 8 61. אלא שגם להלוואות אלו אין כל מסמך של הקמת הלוואה או ראייה אובייקטיבית על מועד
9 נטילתן ואופן פירעונן, ובכך מתערור קושי לקבל את גרסת רו"ח חתר – על אחת כמה וכמה
10 כשהיא **סותרת** את גרסתם המערערים, אשר טענו כי מקור הכספים הוא בהלוואות אחרות.
- 11 62. בהקשר זה יש להוסיף, כי תצהירו של רו"ח חתר אינו מבסס עובדות מידיעה אישית באשר
12 למקור הכספים ואופן קבלתם, והוא נשען, כך לטענתו, על דברים נשאמרו לו על-ידי
13 המערערים ובני משפחתם. רו"ח חתר אף לא ראה את מסמכי הקמת ההלוואות שעליהן
14 הצהיר כי מסתכמות בסך של כמיליון ₪ (עמוד 13 שורה 1; עמוד 14, שורה 12). על כן, אין
15 די בתצהיר זה כדי לתמוך באופן אובייקטיבי בגרסת המערערים.
- 16 **נעבור לסעיף 11 ג לתצהירך. כתבת שאחיו של המערער, מר פאדי להיאני**
17 **נטל משכנתא בסך 500 אלף ₪ ומסר אותה למערער?**
18 **ת. נכון**
19 **ש. למה זה נכון, מאיפה אתה יודע?**
20 **ת. זה מה שכתוב, אמרתי שנכון שכתוב.**
21 **ש. לבית המשפט: מאיפה אתה יודע שזה מה שקרה?**
22 **ת. משיחות עם אחיו של המערער.**
23 **ש. מתי היו השיחות האלה?**
24 **ת. במהלך השנים.**
25 **ש. אתה יודע להגיד מתי המשכנתא הזו ניטלה?**
26 **ת. לא.**
27 **ש. מאיזה בנק היא ניתנה.**
28 **ת. גם לא. כי זה בשיחות ולא ראיתי מסמכים.**
29 (עמוד 10, שורות 9-21)
- 30 63. כך או כך, הרי שגם יתרת הלוואות מבנק לאומי ומבנק מזרחי טפחות (בסך כולל של
31 279,406 ₪) נלקחה בחשבון על-ידי המשיב בשומתו כהפחתה מההון ועל כן הן אינן יכולות
32 להיכלל כמקור (ראו מש/1). עוד יש להוסיף, כי באשר להלוואה בסך 300,000 ₪ שניטלה
33 לכאורה מבנק פועלים בשנת 2008 – הרי שאף היא חורגת מתקופת הבחינה. מדובר אם כך,
34 ביתרת הלוואה שהופיעה בהצהרה הראשונה, ועל כן איננה יכולה לשמש גם כמקור.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 64. אשר על כן, המערערים לא הצליחו להרים את הנטל להוכיח כי מקור הסכום בסך של
2 כמיליון ₪ מקורו בהלוואות שניטלו על-ידם.
- 3 65. המשיב מצידו העלה סברה, לפיה נטילת ההלוואות שימשה את המערערים ובני
4 משפחותיהם להשקעה באפיקים אחרים, ולא לשם השקעה בעסק, ומכאן שכספים אלה
5 אינם יכולים להיחשב מקור לשימושים (עמוד 49, שורה 18; עמוד 35 שורה 6; עמוד 34
6 שורה 27. ראו גם את עדותו של פאדי, לפיה רכש רכב מסוג אאודי ב-290,000 ₪ וכן הקים
7 עסק בתמיכת המשפחה – עמוד 40 שורה 13 – עמוד 41 שורה 5).
- 8 לטעמי, הגם שלא ניתן לשלול סברה זו כבלתי מתקבלת על הדעת או כבלתי סבירה – הרי
9 שאין צורך להתעמק בבחינתה, שכן די בכך שהמערערים לא סיפקו כל הסבר מניח את
10 הדעת באשר למקור השימושים וגידול ההון, כדי לדחות את גרסתם.

11 מתנות החתונה של המערערים:

- 12 66. המערערים הצהירו כי קיבלו לרגל נישואיהם מתנות חתונה בסך 300,000 ₪. דומני כי ניתן
13 להכיר בסכומים אלו כמקור להוכחת גידול ההון וזאת כעולה מהאסמכתאות בשפה
14 הערבית שהוגשו בעניין זה [ראו את ההזמנה לחתונתם ורשימת מוזמני החתונה נספח 4
15 למע/4; נספח 11 למע/1].
- 16 67. המערער טען כי לרגל חתונתו הוזמנו כ-1,600 מוזמנים. החתונה נערכה בעסקו של
17 המערער, והוצאותיה הסתכמו בכ-80,000 ₪, המשקפות עלות מנה של 50 ₪. לדברי
18 המערער, זהו היקף החתונות המקובל בכפרם:

19 "ש. מה היה אופי החתונה?
20 ת. היו לי 1600 מוזמנים והוצאתי חשבונית אז על סך 80 אלף ₪ כפול 50 ₪
21 למנה.
22 ש. זה היה באולם אל בוסתן?
23 ת. כן.
24 ש. והיה זמר?
25 ת. אין אצלנו דבר כזה.
26 ש. ארוחת ערב מברוק, והביתה?
27 ת. כן.
28 (עמוד 46, שורות 4-11)

29
30 המערער אף העיד על אופן עריכת רשימת המתנות ועל זהות הגורם שערך אותה:

31
32 ש. בוא נעבור על הרשימות, מי ערך אותן? של המתנות מהחתונה?
33 ת. אני.
34 ש. איפה ערכת אותן, ומתי?
35 ת. אצל ההורים רשמנו אז.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ש. בלילה ?
- 2 ת. אחרי שסיימנו את החתונה, כן, וגם ביום אחרי כי לקח לנו הרבה זמן.
- 3 ש. למה לא רשמת תאריך מתי ערכת את הרשימה?
- 4 ת. לא חייב לרשום תאריך.
- 5 ש. תעניין ברשימות איתי, תסכים איתי שיש שוני בכתב היד, יכול להיות
- 6 שזה שני אנשים שרשמו.
- 7 ת. כן שני אנשים,
- 8 ש. מי הם?
- 9 ת. אני פתחתי את המעטפות ואבא ואימא רשמו.
- 10 (עמוד 45 שורה 23 – עמוד 46 שורה 3)
- 11
- 12 68. אין מחלוקת כי אירוע החתונה התקיים, ועדותו של המערער על אודות אופייה של החתונה
- 13 מקובלת עליי. כמו כן, מעיון ברשימת סכומי המתנות בחתונה, אשר הממוצע שלהן הינו כ-
- 14 100-200 ₪ (להוציא מתנות בודדות בגובה של מאות שקלים עד אלף שקלים, שניתנו ככל
- 15 הנראה ממקורבים), נראה כי מדובר בסכומי מתנות בסדר גודל ההולמים אירוע מסוג זה.
- 16 69. אבהיר, כי על פני הדברים, אין ברשימת מתנות שנערכה בכתב יד במועד בלתי ידוע כדי
- 17 להוות ראיה לקבלת הסכומים הללו בפועל, באופן שיהווה הוכחה מספקת והסבר מקור
- 18 גידול ההון. עם זאת, וכפי שהסברתי בפסק דיני בע"מ 15-47646-01 יובל קיטה נ' פקיד
- 19 שומה חיפה (7.9.2016), בהיעדר ראיה לסתור ניתן לראות ברשימה זו כאותנטית,
- 20 ומשקפת הן את העובדה כי האירוע נערך והן את סכומי המתנות הכספיות שניתנו:
- 21 "אמנם, הראיה של רשימת המתנות בכתב ידה של מיטל, אין בה, על פניה, כדי
- 22 להוכיח את קבלת הסכומים המפורטים בה כמתנות מקרובים וחברים לרגל
- 23 אירוע הולדת הילדים. אך עם זאת, בתוך עמנו אנו יושבים, וה"מנהג" של עריכת
- 24 רשימה של סכומי הכסף המתקבלים כמתנה מקרובים וחברים המשתתפים
- 25 באירוע משפחתי – ברית, בריתה, בר מצווה, חתונה וכד' – הינו נפוץ, מקובל
- 26 וידוע. יתרה מזו, שורת ההיגיון מובילה למסקנה כי לא סביר להניח שהיה נכתב
- 27 ברשימה כאמור סכום שלא התקבל בפועל. זאת, כמובן, בהנחה שהמדובר
- 28 ברשימה אותנטית ולא כזו שהוכנה רק לצורך מתן הסבר לגידול ההון." (שם,
- 29 בפסקה 66).
- 30
- 31 70. לאור האמור, אני מוצאת כי יש לקבל את טענת המערערים כי קיבלו לידיהם מתנות חתונה
- 32 בסכום של 300,000 ₪, ובהתאם ניתן לראות בסכום זה כ"מקור". בהינתן כי המערער טען
- 33 כי אירוע החתונה התקיים בעסקו (אולם אל בוסתאן) ועלה כ-80,000 ₪, אזי יש להפחית
- 34 סכום זה מסכום ה"מקור", ולהעמידו על סך של 220,000 ₪.
- 35
- 36 סעיף ה"הכנסות לקבל":
- 37 71. טענת המערער, באמצעות רו"ח חתר, היא כי תוספת ההכנסה שהוספה למערער בשומות
- 38 מע"מ – השומה בהסכם והשומה בפס"ד, נכללה בטעות בדוחות הכספיים של המערער
- 39 תחת סעיף ה"הכנסות לקבל".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המערער טוען כי במסגרת שומות המע"מ המתוקנות נזקפה לו הכנסה נוספת בסך של
2 145,000 ₪ לשנת 2009; 175,731 ₪ לשנת 2010; 281,225 ₪ לשנת 2011; 422,570 ₪ לשנת
3 2012; וסך של 270,000 ₪ לשנת 2013. לטענת רו"ח חתר, נפלה שגגה בעריכת הדוחות
4 הכספיים (נספח 6 למוצג מע/1), אשר הובילה לכך, שתוספת ההכנסה לשנים 2009-2012
5 נרשמה תחת סעיף "הכנסות לקבל" ואילו תוספת ההכנסה
6 לשנת 2013 נרשמה תחת הכותרת "קניות" (ראו דוח רווח והפסד מתוקן לשנת 2013 – נספח
7 9 למע/1).
- 8 72. יאמר תחילה, כי עמדת המערערים לפיה זקיפת ההכנסה הנוספת על-ידי מנהל מע"מ
9 מהווה מקור לגידול ההון – מקובלת עליי, ויש לומר גם כן, כשלעצמה, טענה זו מקובלת
10 גם על המשיב (ראו תשובת המפקח במענה לשאלת בית המשפט בעמוד 54 לפרוטוקול שורה
11 17). הגדלת ההכנסה שנקבעה על-ידי מנהל מע"מ, הובילה לחבות במס עסקאות
12 למערערים, ואיני סבורה כי ניתן להתייחס לגידול זה בהכנסות המערערים הנובע מתוספת
13 ההכנסה שיוחסה להם בשומת מס העסקאות (שבהסכם ושעל פי פסק הדין שנתן תוקף
14 להסכם) כגידול "וירטואלי" בלבד, כעמדת המשיב. בנסיבות אלה, השאלה שיש לשאול היא
15 האם מקור זה כבר נכלל בדו"חות והובא בחשבון לצורך מס הכנסה.
- 16 73. טוענים המערערים כי מקור זה אכן נכלל בדוחותיהם לפקיד השומה תחת סעיף "הכנסות
17 לקבל". מנגד, טוען המשיב כי מאחר שהנתונים המספריים בסעיף הנ"ל נכללו בדוחות
18 כספיים שהוגשו למשיב עוד לפני שנחתם הסכם השומה והסכם הפשרה בבית המשפט, אין
19 זה סביר להניח כי היה ביכולתו של רו"ח חתר להעריך מראש מה יהיה סכום תוספת מס
20 העסקאות שיידרשו המערערים לשלם. מכאן, כך טען המשיב, יש להסיק שסעיף ה"הכנסות
21 לקבל" בדוחות הכספיים של המערערים כולל הכנסה ממקור אחר.
- 22 אכן התיקונים בדיעבד שנערכו בדוחות הכספיים ושאלת העיתוי של הופעת סכומים אלו
23 תחת סעיף "הכנסות לקבל" – כשחלקם מופיעים במועד מוקדם ליום הסכם השומה או
24 פסק הדין שנתן תוקף להסכם בין הצדדים בערעור המע"מ – מעלים תמיהות.
- 25 עם זאת, בסופו של יום, הכנסה נוספת במסגרת שומות מע"מ אכן נזקפה לחובת
26 המערערים, והסכומים הרשומים בדוחות המערערים תחת הסעיף "הכנסות לקבל"
27 תואמים באופן מדויק את הסכומים שנוספו כהכנסה בשומות המע"מ, ולפיכך נראה כי
28 אכן מדובר באותו רכיב, ורישומו תחת סעיף "הכנסות לקבל" נעשה בטעות כפי שהעיד
29 רו"ח חתר. בנסיבות אלה אין מקום לזקוף לחובת המערערים את טעויותיו של רואה
30 החשבון ברישום הנתונים בדוחות הכספיים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 74. על כן, יש לראות כמקור לגידול בהון בסכום המשקף את זקיפת ההכנסה לשנים 2010-
2 2013 בשומת מס העסקאות.
- 3 75. שונה הדבר לגבי לשנת 2009 – לא שוכנעתי כי יש להחיל דין דומה לעניין סעיף "ההכנסות
4 לקבל" בשנה זו.
- 5 רו"ח חתר טען בתצהירו כי סעיף "ההכנסות לקבל" בשנת 2009, משקף גם הוא את שומת
6 מע"מ, אלא ששנה זו לא נכללה בהסכם השומה או בהסכם הפשרה שקיבל תוקף של פסק
7 הדין. מנגד, במסגרת עדותו טען רו"ח חתר טענה **סותרת**, לפיה מדובר בסכום שנרשם
8 ביוזמתו עקב תשלומי לקוחות שהתקבלו באיחור (עמוד 20, שורות 5-6). לנוכח סתירות
9 אלו, אשר אף לא אחת מהן מבססת הסבר מספק, ובהיעדר אסמכתאות מתאימות, אני
10 קובעת כי סעיף "ההכנסה לקבל" בשנת 2009, בסך 145,500 ₪, אינו יכול לשמש כהסבר
11 לגידול ההון בשומת הפרשי ההון.
- 12 76. בבחינת למעלה מן הצורך אבהיר, כי איני מקבלת את אמירתו של רו"ח חתר, כי המפקח
13 הבכיר, מר חיכמת עבאס, קיבל את טענותיו אלו לרבות גרסתו כי סעיף "ההכנסות לקבל"
14 גם בשנת 2009, הוכר כתקין (עמוד 30, שורות 15-23). טענות אלו לא גובו באסמכתאות ולא
15 ניתן לקבלן באמירה בעל פה בלבד.
- 16 77. לא ניתן אף להימנע מלהוסיף ולומר, כי הטענה המצויה בסעיף 17 לתצהיר רו"ח חתר,
17 המלין על כך כי היה יעל פקיד השומה לבדוק את מהותם של המספרים ולהתייחס לגופם
18 של ולהתחקות אחרי מקורם ולא להטלות [צ"ל – להיתלות – א.ו.] בטעויות טכניות וזאת
19 בשים לב שחלה עליו החובה לפעול בתום לב מובהק בהיותו רשות סטטוטורית מדינתית."
20 – מוטב היה אלמלא נטענה.
- 21 78. הרושם שנוצר, הן מתצהירו של רו"ח חתר והן מעדותו, הוא כי נעשו על ידו טעויות לא
22 מעטות בעריכת דוחותיהם הכספיים של המערערים, וטעויות אלו הפכו, כלשונו ל"טעויות
23 מתגלגלות". אלא שטעויות אלו, אינן טעויות "טכניות", כטענתו. כאשר לא ניתן להבין
24 מהדוח הכספי כי נכללה בו תוספת הכנסה בשל שומת עסקאות בהסכם – זו אינה טעות
25 טכנית. כאשר רואה החשבון כולל נתונים תחת סעיפים שאינם קשורים כלל לתוספת
26 הכנסה זו – זו אינה טעות טכנית.
- 27 אם לא די בכך, הרי שמן המסמכים והעדויות שהוצגו בפני עולה כי לחלק מדיוני השומה
28 אליהם זומן – הן בשלב א' והן בשלב ב', לא הגיע רו"ח חתר, לחלקם שלח רואה חשבון
29 אחר במקומו שלא היה בקיא בפרטים, ובמהלך הדיונים שבכל זאת התקיימו – לא הוצגו
30 ראיות מספקות שיש בהן כדי ליתן הסברים לגידול בהון.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 אכן, לפקיד השומה יש חובה לבדוק. אך לנישום יש חובה להגיש דוחות מסודרים ונכונים,
2 להתייצב כדין לדיונים, להציג מסמכים ואסמכתאות באופן מסודר וראוי, וליתן תשובות
3 ברורות לשאלות של פקיד השומה. להתרשמותי, רו"ח חתר לא נהג באופן זה. לפיכך, אין
4 מקום לטרונייתו של רו"ח חתר, ומוטב היה שלא היתה מוצאת מקומה בתצהירו.

5 עודף תשומות על הוצאות:

6 79. המשיב זקף לחובת המערערים גידול הון הנובע מעודף תשומות. המשיב ערך תחשיב
7 הוצאות אשר דווחו למס הכנסה, אשר אותו השווה לתשומות שנדרשו במע"מ, וגילה כי
8 בשנת 2011 קיים פער של 105,444 ₪; בשנת 2012 קיים פער של 125,123 ₪; ובשנת 2013
9 קיים פער של 209,072 ₪. לפיכך, קבע המשיב כי קיים שימוש בלתי מדווח.

10 80. מנגד, טוענים המערערים, כי המשיב ערך תחשיב מעוות, וכי היה עליו לסכום את סך
11 התשומות בכל שנות הבחינה – או אז הייתה מתקבלת התוצאה, שישנן יותר תשומות
12 שדווחו למע"מ מאשר הוצאות מדווחות למס הכנסה. לפיכך, הרי שקיים חוסר בתשומות
13 – דבר שמהווה לשיטת המערערים מקור.

14 81. עוד טוענים המערערים, כי בעוד שהמשיב בחר לסכום את מלוא ההכנסות והקניות במשך
15 כל שנות הבחינה, בבחינתו את עודף התשומות הוא בחר להתמקד בשנים ספציפיות אשר
16 מניבות לו עודף תשומות, ולהתעלם מהשנים שהיו עשויות ליצור "חוסר תשומות". לאור
17 כך, גורסים המערערים כי המשיב עושה איפה ואיפה בהחלטותיו, ומשתמש בכלי
18 ההתיישנות באופן סלקטיבי, ורק כאשר זה מסייע לו להגדיל את הפרש ההון.

19 82. בחנתי טענה זו של המערערים – אך אין בידי לקבלה.

20 ראשית ייאמר, כי טענות המערערים בעניין זה מתמצות באמור בסעיפים 22-24 לתצהיר
21 רו"ח חתר, אשר העלה בהן טענות בעלמא בלא כל אסמכתא.

22 שנית, לא הוצג כל תחשיב מטעם המערערים בכדי לבסס את טענתם לפיה לא קיים עודף
23 תשומות על הוצאות. מתכונת הקיזוז בין השנים בהן קיים עודף תשומות לבין השנים בהן
24 נטען על חוסר בתשומות, עליהן הצביעו המערערים (עמוד 27 שורה 31 – עמוד 28 שורה 2)
25 נעדרת בסיס עובדתי. טענה כזו אינה יכולה להידון כל עוד אין בנמצא תחשיב חלופי מטעם
26 המערערים, שממנו ניתן ללמוד על עודף – או חוסר – בתשומות לפי גישתם.

27 83. לא מצאתי כי נפל פגם בקביעת המשיב, שעה שבחן את עודף התשומות ביחס לכל שנה
28 ושנה, כפי שמתחייב מסדרי עבודתן של רשויות המס ומאופי הדיווח השנתי.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 65403-02-19 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 יוזכר, כי הסיבה שבגינה בחר המשיב לסכום את מלוא גידול ההון רק לשנים 2012-2013
2 נעוצה אך ורק במערערים, ובמחדלם להוכיח מתי צמח גידול ההון. אין מדובר "באיפה
3 ואיפה" שמבצע המשיב, אלא בנסיבות שמקורן בהתנהלות המערערים בלבד.
4
5 84. עוד יובהר, כי הסבריו של רו"ח חתר, לפיהם היו מקרים שבהם הושמטו מדוחות המע"מ
6 תשומות, אשר נכללו בדוחות של השנה שלאחר מכן, ומכאן נובע הפער בין התשומות
7 להוצאות – רחוקים מלהניח את הדעת, לא כל שכן שעה שמלבד עדותו בעל פה – לא הוצגה
8 כל אסמכתא לכך.
- 9 ממילא, טענה זו משמעה רישום בלתי תקין של תשומות המע"מ, באופן שמעלה תמיהה
10 באשר לתקינות ספרי המערערים. אולם בין כך ובין כך, בהיעדר תחשיב או פירוט מדויק
11 של החשבונות, שיכול היה להצביע מה הם הפערים "החורגים" משנה לשנה – אין מקום
12 לקבל את טענת רו"ח חתר בעניין זה ומחדלם של המערערים רובץ לפתחם.
13
14 85. על כן, המשמעות הנובעת מהעובדה כי תשומות המע"מ עולות על ההוצאות, כפי שדווחו
15 למס הכנסה, היא כי ישנן הוצאות נוספות בלתי מדווחות – דהיינו, שימוש בלתי מוסבר.
16 תצהירו של רו"ח חתר לא נתן הסבר כלל וכלל למהות הפרשים אלה, אלא טען בעלמא כי
17 ההפרש מסתכם בסכום זניח של 48,000 ₪ בלבד. בהעדר כל תחשיב או מסמך מטעם
18 המערערים בעניין זה, אשר יש בו כדי להסביר את עודפי התשומות או מדוע אלו מסתכמים
19 ב-48,000 ₪ בלבד לשיטתו של רו"ח חתר - אין לי אלא לדחות את טענת המערערים בעניין
20 זה ולקבל את קביעת המשיב.
- 21
22 הוצאות המחייה:
- 23
24 86. המערער יצא חוצץ נגד הוצאות המחייה שנקבעו לו על ידי המשיב בשומה בצו, בסך של
25 9,650 ₪ לחודש, אשר על פני חמש שנות הבחינה מגיעים לכדי סך של 579,000 ₪. המערער
26 טען כי מדובר בהוצאות מחייה מופרזות, אשר נקבעו ללא כל בסיס ומבלי להתחשב
27 במעמדו באותה העת כרווק הסמוך על שולחן הוריו.
- 28 87. המערער טען להוצאות מחייה בסך 25,344 ₪ לשנה במשך ארבע שנות הבחינה, בהן היה
29 רווק, וגורס כי הוצאותיו לאחר נישואיו, בשנת הבחינה החמישית, לא עלו על 42,168 ₪.
30 את נתונים אלו מבקש המערער לבסס על טבלאות המחייה לוח 5 של הלשכה המרכזית
31 לסטטיסטיקה.

32



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

88. תחילה ייאמר, כי לא ניתן על-ידי המערערים הסבר מדוע בחרו הם לבסס את הוצאות המחייה שלהם על לוח 5 דווקא, בפרט כאשר לא הגישו טופס רמת חיים כנדרש. מלבד זאת יש לציין, כי הוצאות המחייה המופיעות בלוח 5 אינן כוללות הוצאות שהוצהרו עליהן בהצהרות ההון ובטופס רמת החיים (שכאמור, לא הוגש), הכוללות הוצאות ריהוט, בידור, אחזקת רכב ונסיעות לחו"ל – הרלוונטיות גם לנישום יחיד, לא כל שכן, לזוג צעיר בתחילת דרכו.

89. נשאלת גם השאלה מדוע נדרש בכלל המערער ללוח 5 לצורך ביסוס טענותיו בדבר הוצאות המחייה שלו ומדוע לא הביא אסמכתאות באשר לרמת החיים שבה חי בשנות הבחינה או להכנסת הוריו, אשר גם הן מהוות נתונים לחישוב ההוצאה הממוצעת לנפש. המערער נמנע מהבאת כל ראיה באשר להוצאות המחייה הקונקרטיות בשנים אלו, ובכלל זה לא צירף תדפיסי חשבון בנק או כרטיס אשראי מאותה תקופה או הוכחות לתמיכת הוריו בו. גם ביחס להוצאות מחייתו לאחר נישואיו בשנת 2012 – לא הוצגו ראיות כלשהן על ידי המערער. המערער אך טען בעלמא כי להערכתו הוצאות אלו הסתכמו ב-25,344 ₪. לא ניתן לקבל טענה שכזו בלא כל ביסוס. [עמ"ה 1014/02 פרוינד נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4 (24.07.2005)].

90. אכן, החלטת המשיב בעניין הוצאות המחייה אינה מבוססת על תחשיב ברור או על אומדן סטטיסטי מקובל, אלא נטען כי היא נשענת אך ורק על ניסיון החיים. עם זאת, בהינתן כי נטל ההוכחה מוטל על כתפי המערער ובהינתן כי המערער לא מסר למשיב נתונים קונקרטיים להיסמך עליהם ולא הציג ולו בדל של ראיה או הסבר להערכתו את הוצאות המחייה – איני מוצאת כי קביעת המשיב היא בלתי סבירה.

21
22 "לעניין גובה השומה שהוצאה, ידועה ההלכה, שכאשר הנישום אינו מציג
23 נתונים נדרשים בפני פקיד השומה, רשאי המשיב להוציא שומה לפי מיטב
24 השפיטה, ובנסיבות אלה ניתן לפקיד השומה שיקול דעת רחב בקביעת השומה,
25 ומעבר לחובת סבירותה, אין הוא מחוייב לראיות מדוייקות, בייחוד ככל שהדבר
26 נוגע לנתונים העובדתיים, שהיו מצויים אצל הנישום והוא נמנע מלהציגם. רשאי
27 פקיד השומה בנסיבות אלה לקבוע שומתו גם על-פי הערכות ואומדנים."
28 עמ"ה 455/03 עו"ד אגבריה ודיע נ' פקיד השומה חדרה (08.08.2007), בפסקה 16.

סוף דבר:

29
30 91. הערעור נדחה ברובו.

31 המשיב קבע בשומה בצו מושא הערעור כי למערערים קיים גידול הון בלתי מוסבר בסך של
32 3.2 מיליון ₪ לשנים 2009-2013.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-02-65403 להיאני ואח' נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 כפי שנקבע והוסבר לעיל, מצאתי לנכון לקבל את סכום מתנות החתונה שקיבלו
2 המערערים, בהפחתת הוצאות החתונה וכן את ההכנסה שנוקפה לחובת המערערים
3 במסגרת שומות המע"מ לשנים 2010-2013 כמקורות לגידול בהון.
4 כל יתר טענות המערערים – נדחות.
5 טענת ההתיישנות שהועלתה על ידי המערערים – נדחית אף היא.
6 92. אשר על כן, ובשים לב לתוצאת פסק הדין, יישאו המערערים בהוצאות המשיב ובשכר
7 טרחת עו"ד בסכום כולל של 25,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא
8 בחיוב הפרשי ריבית והצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

9

10 **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

11

12

13 ניתן היום, ח' אלול תשפ"א, 16 אוגוסט 2021, בהעדר הצדדים.

14

15

16

אורית וינשטיין, שופטת

17

18