ע"מ 66945-08-22 אלעזאזמה נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני:

המערער	**וליד אלעזאזמה** **ע"י ב"כ עוה"ד הישאם נעאמנה וויסאם ג'אליה**
	נגד
המשיב	**פקיד שומה באר שבע** **ע"י ב"כ עו"ד איתן כהן**

פסק דין

מבוא

1. ערעור על החלטת המשיב (להלן- "**פקיד השומה**") בצו לפי סעיף 152(ב) **בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א- 1961** (להלן- "**פקודת מס הכנסה**"), לשנות המס 2016-2019, שעיקרה קביעת שומה בעקבות הפרש הון בלתי מוסבר.

2. המערער, תושב שגב שלום, עוכב ביום 4.10.2020 על ידי משטרת ישראל בשעה שנהג ברכבו סמוך למקום בו בוצע ירי. בחיפוש המשטרתי שנערך ברכבו נמצא סכום כסף מזומן בסך של כ- 470,000 ₪ (433,333 ₪ ו- 10,300 $). במהלך החיפוש הודה המערער בכך שסכום הכסף שנמצא ברכב שייך לו, ונתן הסברים סותרים באשר למקורו. את המצאות הכסף ברכבו תירץ בכך שהיה בדרכו לחברו, אשר בידיו ביקש להפקיד את סכומי חסכונותיו ששמר בביתו, כיון ששבועיים לאחר מכן הוא עתיד להשתתף בחתונה של בן דודו, ועל כן יעדר מביתו. את פרטיו של חברו סירב למסור.

3. פקיד השומה בדק ומצא כי בשנות המס נושא הערעור התגורר המערער עם אשתו וששת ילדיו בשגב שלום. בתקופה האמורה עבד כשכיר (שומר) במועצה המקומית שגב, והכנסותיו ממשכורת עמדו על סך של כ- 75,000 ₪ בשנה (כ- 6,250 ₪ בחודש). בבדיקה נמצא כי המערער לא דווח על הכנסות מעסק של מכירת כבשים, אף שאחת מגרסאותיו באשר למקור הכסף שנתפס ברכבו היה כי סכומי הכסף הם תמורה שקיבל בעד כבשים שמכר. לאשתו של המערער היו הכנסות נמוכות משכר עבודתה במט"ב, שירותי כ"א סיעודי לשנים 2016-2018 המסתכמות לכ- 12,000 ₪ בשנת 2016 ו-כ-1,000 ₪ בשנים 2017- 2018. הבדיקה העלתה כי בבעלות המערער מגרש שרכש ב- 29.12.16 בעלות של 34,043 ₪. על המגרש בנה המערער בית בשטח של כ- 330 מ"ר, ובדיקה שנערכה ברשות המקומית העלתה כי המערער שילם תשלומי

http://www.CapiTax.co.il/Attachments/66945-08-22.pdf

ארנונה החל בשנת 2019. עוד העלתה הבדיקה כי בשנת 2020 רכש המערער, ביבוא אישי, רכב שטח מסוג בומברדיה, וכי בבעלותו רכב ג'יפ מסוג לנדקרוזר שאותו רכש לטענתו בשנת 2018 בתמורה ל- 100,000 ₪, ששולמו על פי הודעתו במזומן.

4. על יסוד הממצאים האמורים שהתגלו בחקירה (סכום כסף גדול במזומן שנמצא ברכבו, אשר לא ניתן הסבר מניח את הדעת להימצאותו ברכב או למקורו; סירובו של המערער למסור את פרטי החבר שבידיו ביקש לטענתו להפקיד את הכסף; סירובו לפרט את פרטי הציינג'ים בהם המיר לטענתו שקלים לדולרים; השינויים בגרסאותיו של המערער ביחס למקור הכסף; ההכנסות המדווחות הנמוכות), סבר פקיד השומה כי מקור הכספים שנתפסו ברכב בהכנסה בלתי מדווחת.

5. בעקבות זאת נערכה למערער שומה המבוססת על הפרשי הון לשנים 2016-2019, מכוח סעיפים 145(ב) ו- 194 בפקודת מס הכנסה, בגדרה נקבעו הפרשי הון בלתי מוסברים בסך 1,498,872 ₪. סכום זה נפרס לכל אחת מארבע שנות המס נושא השומה, סך של 374,696 ₪ לכל שנה. חוב המס הסופי שנקבע בשומה, הכולל קנס גירעון, קנס אי ניהול פנקסים, ריבית והצמדה, עמד על סך של 676,359 ₪ נכון ליום 24.1.21.

6. ביום 24.1.21 הוציא פקיד השומה למערער דרישה להפקדת ערובה, לפי סעיף 194 בפקודת מס הכנסה. לאחר שהמערער לא שילם את המס, אף לא הפקיד ערובה כלשהי לתשלום המס על פי השומה, הגיש פקיד השומה לבית המשפט, ביום 20.1.2021, בקשה דחופה במעמד צד אחד, לפי סעיף 194 בפקודת מס הכנסה, שבגדרה התבקש בית המשפט להורות על עיקול ותפיסה של סכומי הכסף שנתפסו בידי המערער והמוחזקים בידי משטרת ישראל. כמו כן התבקש בית המשפט להורות על עיקול ברישום של רכב מסוג טויוטה לנדקרוזר מ.ר. 7907963. הצווים האמורים התבקשו לשם הבטחת תשלום חוב המס של המערער לשנות המס 2016-2019, בסך של 676,359 ₪ נכון ליום 24.1.21. פקיד השומה טען כי קיים חשש כבד שהמס לא ייגבה וכי מאזן הנוחות נוטה לטובתו, שכן מדובר בכסף מזומן שעלול להיעלם במהירות במידה ויוחזר למערער, בעוד שהשארתו בידי המדינה מבטיחה את החזקתו במקום בטוח עד לתום הבירור. ביום 31.1.2021 ניתן צו לעיקול ולתפיסת הכספים כמבוקש, לאחר שמצאתי כי השומה נתמכת בראיות מהימנות לכאורה לביסוסה, וכן כי קיים לכאורה חשש שהמס לא יגבה (ת"א 55718-01-21).

7. המערער הגיש השגה על השומה שנקבעה מכוח סעיף 194 בפקודת מס הכנסה, אשר נדחתה במסגרת צו השומה, ומכאן הערעור שלפני.

<u>ההחלטה בצו השומה</u>

8. בנימוקי ההחלטה בהשגה (להלן: "**צו השומה**") מיום 6.7.2022, קבע פקיד השומה כי לאחר הדיון בהשגה מצא שיש לדחות את ההשגה ולקבוע את הכנסת המערער בצו לפי סעיף 152(ב) בפקודת מס הכנסה.

9. פורט כי על פי המידע הקיים ברשות המסים אין למערער הכנסה מלבד שכר עבודה וכי הכנסות אשתו זעומות, כמו כן היו למערער ולאשתו הכנסות מקצבאות הביטוח הלאומי (קצבת נכות וקצבת לידה). פורט כי בהתאם לרישומים ולהודאת המערער רכש המערער מגרש, ועל פי מידע שהועבר מהרשות המקומית בנה על המגרש בית, עליו שילם תשלומי ארנונה משנת 2019.

10. בצו השומה פורט כי פקיד השומה מצא שיש לדחות את טענות המערער באשר למקור הכסף שנמצא ברכבו, ועל כן נקבע כי סכומי הכסף שנתפסו ברכבו, בסך כולל של כ - 470,000 ₪, מהווים הכנסה בידיו אשר לא דווחה לרשויות המס כמתחייב בדין. פקיד השומה דחה את טענות המערער כי מקורם של הסכומים בירושה שהוריש לו אביו, שנפטר ביום 16.2.2015, מאחר שהמערער לא הציג אסמכתא מספקת כלשהי לעניין ירושה זו, דוגמת צו ירושה, ומאחר שלא ניתנו הסברים המניחים את הדעת למקור הכספים של אביו, אותם ירש המערער לפי טענתו.

11. פורט בצו השומה כי בעקבות דרישה של פקיד השומה להציג צוואה של אבי המערער וצו קיום צוואה המאושר על ידי בית הדין השרעי, העביר מייצגו של המערער לפקיד השומה, ביום 12.12.2021, צילום דף יומן מיום 4.11.2013, ובו רשומה לכאורה צוואת האב. הרישום נערך בכתב יד בערבית, חתום לכאורה על ידי האב ואדם נוסף בשם אבן סעיד חסן, שמספר תעודת הזיהוי שלו נרשם. פקיד השומה לא ראה בצילום האמור הסבר להפרש הון, וציין כי המסמך אינו חתום על ידי עו"ד, או על ידי בית הדין השרעי, וכי לא יצא צו קיום צוואה.

12. פורט כי מייצגו של המערער הגיש השוואת הון שנערכה על ידו, ואולם לא צורף כל מסמך לתמיכה בה.

13. אשר לעלויות הבנייה, פירט פקיד השומה כי הכנסותיו של המערער בשנות המס הרלוונטיות ובשנים שקדמו להן אינן מהוות הסבר מניח את הדעת לכך שההכנסות המדווחות היוו מקור למימון הבנייה, ועל כן הוסיף פקיד השומה להונו של המערער גם את עלות הבנייה.

14. צוין כי בשלב א' נערך תחשיב עלויות הבנייה על בסיס נתוני "דקל"- מאגר המחירים לענף הבנייה, תוך שימוש בסכומים נמוכים משמעותית מהמאגר האמור, מתוך גישה מקלה ושמרנית. בתחשיב האמור נלקח ניכוי בסך של 30% מעלויות הבנייה, בהעדר אסמכתאות, והתוצאה שהתקבלה הייתה 1,178,100 ₪.

15. עוד צוין כי במסגרת הדיונים בהשגה הגיש המערער חוות דעת של שמאית מקרקעין מוסמכת, גב' עאידה ג'באלי, אשר העריכה את עלות בניית הקומה הראשונה בבניין בלבד, מבלי שהעריכה את עלות בניית המרתף ואת עלות בניית הקומה השנייה. על פי חוות דעתה עלות הבנייה של מ"ר היא כ- 2,000 ₪, ללא תוספת מע"מ וללא רווח יזמי, פיקוח על הבנייה, פועלים ואנשי מקצוע.

16. בעקבות הגשת חוות דעתה של השמאית מטעם המערער פנה פקיד השומה לשמאי רשות המסים, אשר ערך תחשיב בהתאם למחירון דקל לשנת 2018, ממנו עולה כי עלות הבנייה כולל מע"מ עומדת על סך של כ- **2,036,000** ₪. צוין כי ממצאי חוות הדעת של שמאי רשות המסים הוצגו למייצגו של המערער, אשר סירב לקבלם והודיע שהוא מתכוון לערער על השומה.

17. על יסוד הנתונים האמורים נערכה למערער השוואת הון לשנים 2016-2019 ונמצא הפרש הון בלתי מוסבר בסך של **2,307,772** ₪, אשר נפרש על פני 4 שנות מס, כך שלכל שנת מס יוחס סכום של **576,943** ₪.

18. צוין בצו השומה כי על פי **הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973** (להלן: "**הוראות ניהול פנקסים**"), היה על המערער לנהל פנקסים בגין ההכנסות שהובילו להפרש ההון הבלתי מוסבר, ומאחר שלא ניהל פנקסים, ולא דיווח על הכנסותיו בשנות המס לפקיד השומה, חויב המערער במס בשיעור מוגדל על פי סעיף 191ב בפקודת מס הכנסה.

19. מאחר שלא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שהמערער לא התרשל בהגשת הדוחות לשנות המס 2016-2019, קבע פקד השומה קנס גירעון, בהתאם לסעיף 191(ב) בפקודת מס הכנסה, בשיעור 15% מהסכום שבו עודף המס שהנישום חייב בו על המס שהתחייב בו על פי הדוח.

<u>תמצית טענותיו של המערער בערעור</u>

20. תמצית טענתו של המערער הייתה כי מקורם של סכומי הכסף שנתפסו ברכבו הוא ירושה שקיבל מאביו המנוח, הכנסתו מעבודתו כשומר והכנסתו ממכירת כבשים. לטענתו, ירש מאביו המנוח סך של 1,000,000 ₪, וכן סך של 20,000 דינר, אשר שווים עמד על סך של כ- 100,000 ₪ במועד קבלתם.

21. המערער הדגיש כי בהצהרת ההון ליום 31.12.19 הצהיר על החזקת סכום כסף מזומן בביתו בסך של 600,000 ₪, ולטענתו התעלם פקיד השומה מכך ללא כל נימוק מניח את הדעת.

22. המערער טען כי שגה פקיד השומה בכך שלא נתן לצוואת אביו המנוח את המשקל המשפטי המתאים, במיוחד לאחר שביום 10.11.22 הורה בית הדין השרעי על קיום צוואת המנוח. כמו כן שגה פקיד השומה בכך שהתייחס לבניין כולו כרכושו הבלעדי של המערער, בעוד שהוא המחזיק והבעלים של דירה אחת בלבד, ששוויה כ- 228,000 ₪ בלבד, בהתאם לחוות דעתה של השמאית מטעמו. פקיד השומה שגה גם כאשר העדיף את חוות דעתו של שמאי רשות המיסים על פני חוות דעת השמאית מטעמו של המערער, מבלי שהציע מינוי שמאי מוסכם שיכריע ביניהן.

23. המערער טען כי קביעת הפרש ההון התעלמה מנכסיו של המערער עד יום 31.12.2016, דבר שהוביל למסקנה שגויה ואבסורדית כאילו היה נטול נכסים ומובטל עד למועד זה.

24. כמו כן הלין על כך שבצו השומה הועמד הפרש ההון על סך 2,307,772 ₪ והמס הועמד על כ- 1,290,052 ₪, מבלי שניתן הסבר לפער הבלתי מובן בהשוואה לשומה בשלב א' מיום 24.01.2021, בה הועמד הפרש ההון על סך 1,498,782 ₪ בלבד והמס על סך 676,359 ₪.

25. המערער טען כי לא היה כל מקום לחייבו בשיעור מס מוגדל מכוח סעיף 191(ב) לפקודה, לנוכח ההסברים והאסמכתאות שסיפק לפקיד השומה.

<u>תמצית טענתו של פקיד השומה בערעור</u>

26. לטענת פקיד השומה קיים למערער הפרש הון בלתי מוסבר בסך של 2,307,772 ₪ לשנים 2016-2019, המהווה הכנסה חייבת מעסק שלא דווחה, ושנפרסה על פני שנות המס, בסך של 576,943 ₪ לכל שנה. מאחר שהמערער לא ניהל ספרים ולא דיווח על הכנסותיו, הוא חויב בשיעורי מס מוגדלים בהתאם לסעיף 191ב בפקודת מס הכנסה. פקיד השומה הפנה לכך שהמערער הודה כי ניהל עסק בלתי מדווח לממכר כבשים, במקביל לעבודתו כשכיר במועצה המקומית שגב שלום תמורת שכר בסך של כ-75,000 ₪ לשנה.

27. פקיד השומה טען כי גרסת המערער שלפיה סכום הכסף שנתפס ברכבו, בסך 433,333 ₪ ו-10,300 דולר, מקורו בירושה מאביו, היא גרסה כבושה ובלתי אמינה. הודגש כי המערער מסר שלוש גרסאות סותרות בעת עיכובו, לפיהן מקור הכסף הוא מכירת כבשים, הלוואה מחבר או הלוואה מבנק לאומי, ורק בחקירתו מיום

05.10.2020 טען לראשונה לקבלת ירושה במזומן מאביו המנוח בסך מיליון שקלים. עוד נטען כי המסמך שהציג המערער כצוואה אינו מקורי או מאומת, ופנייתו לבית הדין השרעי נעשתה רק ביום 10.11.2022, שנים לאחר פטירתו של האב ולאחר הוצאת צו השומה. הודגש כי המערער נמנע מלזמן לעדות את העד שלכאורה נכח בעת עריכת הצוואה.

28. אשר לבית המגורים, טען פקיד השומה כי המערער רכש את המגרש ביום 29.12.2016 בעלות של 34,043 ₪ ובנה עליו בית תלת-מפלסי בשטח של 330 מ"ר. שמאי מטעם פקיד השומה העריך את עלות הבנייה בסך של 2,036,000 ₪, בהתאם למחירון "דקל" לשנים 2017-2018, תוך קביעה כי המבנה נבנה בסטנדרט גבוה. פקיד השומה טען כי יש לייחס את מלוא עלות הבנייה למערער בלבד, בהיותו בעל מלוא הזכויות במקרקעין ומשלם הארנונה, ומאחר שנמנע מלהביא עדים אחרים שנשאו כביכול בעלויות הבנייה.

29. לטענת פקיד השומה יש לדחות את חוות הדעת של השמאית מטעם המערער בשל פגמים יסודיים שנפלו בחוות דעתה, כגון התעלמות משני שלישים משטחי המבנה (התייחסה ל-114 מ"ר בלבד מתוך 330 מ"ר), והפחתות שרירותיות שערכה, בהיקף של 20%-30%, ללא ביסוס. כמו כן, נטען כי אורח חייו הנהנתני של המערער, שכלל 9 טיסות לחו"ל בשנת 2019 לבדה, הימורים בקזינו בטאבה ונסיעה בג'יפ לנדקרוזר יוקרתי, אינו עולה בקנה אחד עם טענתו כי הכנסתו היחידה היא שכר חודשי בסך של כ-5,600 ₪ מעבודתו כשומר. לבסוף, הדגיש פקיד השומה כי נטל ההוכחה והשכנוע מוטל במלואו על המערער בהיות המחלוקת לבר-פנקסית, וכי משלא עמד בנטל זה, יש לדחות את הערעור ולייחס את גידול ההון לשנות המס הפתוחות באופן שווה.

<u>דיון והכרעה</u>

30. השומה בצו השומה נקבעה כאמור על יסוד השוואת הון לשנים 2016-2019 שהעלתה הפרש הון בלתי מוסבר. המפקחת קטיה וטסל, אשר הוציאה את צו השומה (להלן: "**המפקחת**"), ביארה בצו השומה וכן בתצהיר עדות ראשית שהגישה, כי הכנסותיו המדווחות של המערער אינן מהוות הסבר מניח את הדעת לעלות בניית הבית, לסכומי הכסף במזומן שנמצאו ברכבו, לאורח חייו הנהנתני, הבא לידי ביטוי ברכישת רכבים ובנסיעות רבות לחו"ל.

31. סך הפרש ההון הבלתי מוסבר, אשר חושב על בסיס סכומי הכסף שנתפסו ברכבו של המערער, ועל הערכת עלות בניית ביתו, עמד על 2,307,772 ₪, אשר נפרש על פני 4 שנות מס, כך שלכל שנת מס יוחס סכום של 576,943 ₪.
32. המערער נתן מספר הסברים להפרש ההון, בעיקרו של דבר התייחס לירושה שקיבל מאביו, וכן לעלות הבנייה, שהיא נמוכה לטענתו לעין שיעור מזו שחושבה על ידי פקיד השומה. עוד טען כי פקיד השומה התעלם מנכסים שהיו לו לפני שנת 2016; שלא ניתן הסבר לפער בין גידול ההון שנקבע בצו השומה לבין גידול ההון שנקבע בשלב א'; וכן לכך שפקיד השומה כלל לא הוכיח שהיו למערער הכנסות בלתי מדווחות מעסק.
33. נדון בטענותיו של המערער אחת לאחר.

<u>ההסבר בדבר ירושה</u>

34. הסברו העיקרי של המערער להפרשי ההון היו ירושה שקיבל מאביו, הסבר אשר לא התקבל כאמור על ידי פקיד השומה. לאחר עיון בראיות הצדדים ובטענותיהם מצאתי שיש לדחות את הסברו של המערער בדבר קבלת ירושה, שכן גרסתו לא הייתה קוהרנטיות, חלו בה תמורות ונפלו בה סתירות, היא אף לא נתמכה בראיות אובייקטיבית.
35. מעיון בדוחות הפעולה שערכו השוטרים בעקבות החיפוש ברכבו של המערער עולה כי במהלך החיפוש נתן המערער 3 גרסאות שונות באשר למקור סכומי הכסף שנמצאו ברכבו, באף אחת מהן לא טען כי מדובר בכספי ירושה שקיבל מאביו. בתחילה טען כי יש ברכב סכום מזומן בסך של 100,000 ₪ בלבד, שמקורו במכירת כבשים. לאחר שנמצאה ברכבו שקית נוספת מלאה בשטרות כסף, טען המערער כי ברכב סך של 300,000 ₪ במזומן, אשר מקורו בהלוואה שקיבל מחבר. בגרסתו השלישית שניתנה באותו מעמד טען כי מקור הכספים בהלוואה שנטל מבנק לאומי.
36. את הגרסה בדבר ירושה שקיבל כביכול מאביו העלה לראשונה **בחקירה במשטרה שנערכה ביום 5.10.2020.** במקביל להעלאת הטענה בדבר ירושה, הכחיש שבמהלך החיפוש ברכבו טען כי מדובר בכספי הלוואות. בחקירה האמורה טען כי בשנת 2015 קיבל מאביו המנוח סכום של מיליון ₪ במזומן, טרם פטירתו של האב. את הכסף קיבל בביתו של האב ושמר אותו בידיו. באותה חקירה פירט שימושים שונים שעשה לדבריו בסכומי הכסף שקיבל מאביו: לכל אחד משני אחיו נתן במועד חתונתם סכום של 100,000 ₪; הוא רכש לעצמו ג'יפ לנדקרוזר מודל 2008 בעלות של 100,000 ₪;

וכן תמך באחיו הלומד רפואה במולדובה, בכך שהעביר לו במשך 4 שנים סך של 500-600 יורו מידי חודש.

37. המערער טען בתחילה שאיש מבני משפחתו אינו יודע שכספי הירושה בידיו, ולאחר מכן תיקן ואמר שבני המשפחה יודעים על כך, ואולם אינם יודעים באיזה סכום מדובר. המערער ביאר שהוא האח הגדול, והוא כמו אב עבור אחיו. עוד השיב שאת הדולרים החליף בצ'יינג' כדי לשלוח לאחיו, ואולם הוא סירב לפרט באיזה צ'יינג' מדובר. כמו כן הסביר כי 120,000 ₪ מתוך סכום הכסף שנמצא ברכבו הם מירושת אביו, והיתרה מכספים שחסך. לשאלה מדוע נטל לטענתו הלוואה בסך 100,000 ₪ אם יש לו סכומי כסף במזומן בביתו, השיב כי הכסף אינו רק שלו אלא גם של אחיו, והוא עתיד להעבירו לידיהם בשעה שיתחתנו או ככל שירצו ללמוד.
הגרסה הנלמדת אפוא מדבריו בחקירה המשטרתית היא כי כספי 'הירושה' ניתנו למערער עוד בחיי אביו, וכי 120,000 ₪ בלבד מהכספים שנתפסו ברכבו הם כספי הירושה.

38. בחקירתו באזהרה מיום **12.10.2020**, השיב המערער כי לאביו היו 6 בנים וארבע בנות. כמו כן השיב שאין לו מסמכים המעידים על כך שהאב נתן לו סכומי כסף, אף אין לו צוואה או פסק דין של בית הדין השרעי. את הכסף נתן לו אביו ביד, מתוך שקיות. באותו מעמד נכחו הוא ואביו בלבד. היה זה כחודש לפני פטירתו של אביו. אביו היה מכונאי, ואולם לפני פטירתו היה נכה והתפרנס מקצבת נכות.

39. בחקירתו במשטרה של אחיו של המערער, מורד, מיום 19.10.2020, השיב מורד שכאשר התחתן קיבל מהמערער 100,000 ₪, והמערער הסביר לו שמדובר בכספי ירושה. הוא לא ידע כמה כסף נתן האב למערער, אף לא ידע האם אח נוסף שהתחתן קיבל סכומי כסף לנישואיו. לראשונה נודע לו על הירושה כשהתחתן וקיבל מהמערער 100,000 ₪. הוא לא ידע להשיב מאיפה היה לאביו כסף והיכן שמר האב את הכסף. כמו כן לא ידע מה קיבלו האחים האחרים.

40. בתמיכה לטענתו בדבר ירושה הציג המערער תחילה בפני פקיד השומה תצהיר של אמו, **מיום 15.2.2021**, בו הצהירה כי אביו המנוח השאיר ירושה במזומן בסך של מיליון ₪ לפני פטירתו, בנאמנות של המערער, שהוא הבן הבכור.

41. כזכור, על פי המפורט בצו השומה, בדיון המנהלי שהתקיים ביום 23.11.2021, התבקש המייצג להגיש צוואה וצו קיום צוואה, ובעקבות הדרישה התקבל ביום **12.12.2021** לראשונה צילום דף היומן שבו לכאורה צוואת אביו של המערער. בתרגום לעברית (שצורף לתצהיר עדותו הראשית של המערער כנספח 3), נכתב

בסעיף 3 כי האב מצווה את הכספים שלו, בסך של 1,000,000 ₪ ו- 20,000 דינר ירדני, "**בניהולו של בני וליד אשר יתן לכל אחד מילדי הזכרים סך של 100,000 ₪ במעמד הנישואין, והם מוחמד, מוראד ואיוב, בלאל, אדם ומחמוד**". (לשם השלמת התמונה ומעבר לדרוש אציין כי על פי האמור בצוואה ציווה המנוח את זכויותיו בחלקת האדמה ובביתו לאשתו ולארבעת בנותיו).

42. **בתצהיר עדותו הראשית** טען המערער כי ביום **10.11.2022** ניתן צו קיום צוואה על ידי בית המשפט השרעי בעכו. כמו כן טען כי על פי ייעוץ משפטי שקיבל שגה פקיד השומה בכך שלא הכיר במסמך האמור כצוואה, שכן מדובר במסמך משפטי מחייב העונה על הגדרת צוואה. בתצהירו לא ביאר המערער מדוע בחקירתו במשטרה מיום 5.10.2020 טען כי אין לו צוואה; מדוע הוגש המסמך לראשונה לפקיד השומה ביום 12.12.2021; מדוע לא הוגש בשלב מוקדם יותר, בשלב החקירה המשטרתית או באחד השלבים המוקדמים של ההליך המנהלי; מדוע לא הוגש באופן ייזום אלא אך ורק במענה לדרישה מפורשת מצד פקיד השומה; מדוע ניתן צו הירושה רק לאחר הוצאת צו השומה. כמו כן לא ביאר מתי וכיצד הובא המסמך הנחזה להיות צוואה לידיעתו, כיצד מתיישב הסכום של מיליון ₪ עם ירושה של 100,000 ₪ לכל אחד משבעת בניו של המנוח, ומה יעשה ביתרה. כמו כן לא ביאר מיהו האדם שהיה עד לכאורה לחתימת המנוח על המסמך, אף לא זימנו לעדות.

43. **בחקירתו הנגדית** נשאל המערער מדוע השיב בחקירתו במשטרה שאין לו צוואה כתובה, והשיב כי החקירה נערכה לפי זמן רב והוא אינו זוכר אותה. לשאלה מאיפה הביא את המסמך המהווה לדבריו צוואה, השיב כי היא הייתה בידיו זמן רב, ביחד עם מסמכים שונים ותצלומים של אביו. בחקירתו השיב כי אינו יודע מהיכן היה לאביו את סכום הכסף שהוריש. עוד השיב שאחיו שקיבלו 100,000 ₪ יודעים על ירושה ועל סכומה. לדבריו לא היו עדים לכך שקיבל את סכומי הכסף מאביו. לאחר מכן השיב שיתכן שאמו הייתה נוכחת. היה זה כשנה שנתיים לפני פטירת האב, אשר סבל ממחלה קשה (בניגוד לדבריו בחקירה המשטרתית אז טען כי היה זה כחודש לפני פטירת האב).

44. בחקירתו הנגדית התבקש המערער לפרט מדוע השיב בחקירתו במשטרה כי 100,000 ₪ בלבד היו מכספי הירושה, אף נשאל היכן הייתה יתרת הירושה, בסך של כ- 600,000 ₪, בהינתן העובדה שלדבריו חולקו כ- 400,000 ₪ מכספי הירושה לו ולשלושה מאחיו. לדבריו בעת שהעביר את סכומי הכסף ברכבו לא נותרו סכומים כלשהם בבית. ביתרת סכום הירושה השתמש לבניית ביתו.

45. לתצהיר עדותו הראשית צירף המערער את **תצהירי עדותה הראשית של אמו**, אשר פירטה בתצהיר כי בעלה המנוח השאיר אחריו צוואה, בה ציווה למערער מיליון ₪ וכן 20,000 דינר. עוד הצהירה כי ידוע לה שהמערער פנה לבית הדין השרעי, אשר אישר את הצוואה והוציא תחת ידו צו קיום צוואה. כמו כן הצהירה כי כל אחד מבניה, מוחמד ומוראד, קיבלו מהמערער 100,000 ₪ במועד חתונתם. בחקירתה הנגדית השיבה כי בעלה המנוח אמר לה שמדובר במיליון ₪. היא הייתה נוכחת בעת שבעלה המנוח נתן את הכסף למערער. המנוח היה חולה באותה עת ואמר למערער לשמור על הכסף. לדבריה היא לא ראתה שהמנוח כתב מסמך כלשהו בקשר לסכום הכסף.

46. לתצהיר עדותו הראשית של המערער צורף גם **תצהיר אחיו, מורד**, אשר הצהיר הצהרה דומה להצהרת אמו. בין היתר הצהיר כי לאחר שהתחתן נתן לו המערער 100,000 ₪ במזומן. **בחקירתו הנגדית** השיב כי הוא אינו נשוי, וכי שמע כי אחיו קיבלו 100,000 ₪ בעת שנישאו. כאשר הופנה לכך שעל פי האמור בתצהירו הוא נשוי ובעת שהתחתן קיבל 100,000 ₪, שינה את גרסתו וטען כי היה אמור להתחתן, ועל כן קיבל 100,000 ₪. מאוחר יותר השיב שהוא התגרש. כן השיב ששמע שישנה צוואה, אך ראה רק את 100,000 השקלים שקיבל.

<u>דין והכרעה בעניין הירושה</u>

47. לאחר עיון בראיות ובטענות הצדדים מצאתי שלא נפל פגם בהחלטת פקיד השומה לדחות את גרסת המערער באשר לקבלת ירושה מאביו כהסבר לגידול ההון.

48. גרסתו של המערער בדבר הירושה הייתה גרסה כבושה, אשר לא הועלתה בהזדמנות הראשונה, במהלך החיפוש, אף שסביר להניח כי אילו אכן היה מדובר בכספי ירושה, הייתה טענה זו עולה בהזדמנות הראשונה.

מאז שהועלתה הטענה לראשונה בדבר קבלת ירושה מהאב, במהלך החקירה המשטרתית הראשונה, חלו בגרסה תמורות רבות, אף התגלו בה סתירות מהותיות שאינן מאפשרות לאמץ את הגרסה. בחקירה המשטרתית הראשונה נטען כאמור כי רק 120,000 ₪ מהכספים שנתפסו הם כספי ירושה ובחקירה המשטרתית השנייה נטען כי אין למערער מסמך התומך בגרסתו, כגון צוואה או פסק דין של בית הדין השרעי.

בתחילת ההליך המנהלי תיאר המערער את הירושה כמעין מתנה שניתנה לו על ידי האב בעודו בחיים. רק לאחר שפקיד השומה דרש לקבל מסמך בכתב של הצוואה

ושל צו קיום הצוואה, הופיע לפתע מסמך הנחזה להיות צוואה. המערער טען שהמסמך היה בידו ביחד עם שאר מסמכי האב ותצלומיו, והוא לא נתן הסבר מניח את הדעת לכך שבשלבים הראשונים, הן בחקירה המשטרתית, הן בתחילת ההליך המנהלי, טען שאין צוואה בכתב ולא הציג אותה מיוזמתו.

לא ניתן הסבר מניח את הדעת לכך שהפנייה לבית הדין השרעי נעשתה רק לאחר הוצאת צו השומה, אף שסוגיית הירושה הייתה במחלוקת בכל ההליך המנהלי.

מי שהיה לכאורה עד לכתיבת הצוואה לא זומן לעדות לתמוך בגרסתו של המערער, ואחד מהאחים זומן לעדות לא התייצב ותצהירו הוצא מהתיק.

בנסיבות האמורות ניתן להניח שאילו היו העדים האמורים מתייצבים לעדות לא היה בעדותם כדי לתמוך בגרסתו של המערער.

גרסתם של שני העדים שזומנו לעדות בעניין זה, האם והאח, לא הייתה עדות משכנעת ולא היה בה כדי לתמוך בגרסה. עדותה של האם הייתה מגמתית, ולא היה בה הסבר לתמורות שחלו בגרסתו של המערער ולכך שהצוואה כביכול לא הוצגה באופן יזום בשלבים המוקדמים. עדותו של מורד לא הייתה אמינה, ולא ניכרו בה סימני אמת. האח שינה את עדותו בהתאם לשאלה שנשאלה, פעם אחת העיד בתצהיר שקיבל את הכסף לאחר חתונתו (כפי שגם העיד במשטרה). בחקירתו הנגדית השיב שהוא אינו נשוי אך היה אמור להתחתן, לאחר מכן השיב שהתחתן והתגרש.

משקלו של המסמך הנחזה להיות כתב ירושה הוא נמוך נוכח נסיבות הגשתו, עיתויה, והסתירות הרבות בגרסה.

49. לא למותר לציין כי סתירות מהותיות בגרסתו של המערער התגלו גם לא רק בנושא הירושה, אלא גם בנושאים נוספים. כך למשל טען בחקירתו במשטרה שאת הכספים הסיע ברכבו לחברו, שבשמו לא הסכים כאמור לנקוב, כדי שלא יישארו בביתו ללא השגחה בזמן חתונת בן דודו שהייתה אמורה להתקיים כשבועיים ימים לאחר מכן. בתצהיר עדותו הראשית הצהיר לעומת זאת כי בעת שנתפס עם הכסף ברכבו היה בדרכו לחתונה. בחקירתו הנגדית לא ידע ליישב את הסתירה האמורה, וטען כי לא היה בדרכו לחתונה, וכי החתונה התקיימה סמוך לביתו זמן קצר לאחר התפיסה.

50. לא זו אף זו. לא ניתן כל הסבר מניח את הדעת לכך שלאב היה סכום כסף נכבד במזומן, בן למעלה ממיליון ₪, שאותו היה באפשרותו להוריש למערער, ולא הובאו כל אסמכתאות לסכומי כסף שהיו בידיו ולמקורם.

המפקחת השיבה בחקירתה הנגדית שהיא בדקה את הכנסותיו של האב במשך 10 השנים שקדמו לשומה, בניסיון למצוא מקור לכספים ולא מצאה שהיו לאב משכורות או מקורות הכנסה אחרים (תמליל הדיון שהתקיים ביום 16.11.2025 (להלן: "**התמליל**"), עמ' 39, ש' 22-8). עוד השיבה כי ביקשה אסמכתאות אובייקטיביות למקורות הכסף של האב (תמליל, עמ' 39, ש' 30-28 ; 38-37).

51. **אשר על כן אני דוחה את ההסבר שנתן המערער לגידול ההון, שלפיו מקור סכומי הכסף שנתפסו ברכבו או שהיוו מקור למימון עלות בניית הבית היה בירושה שקיבל מאביו.**

<u>עלות בניית הבית</u>

52. פקיד השומה דחה כאמור את חוות הדעת של השמאית מטעם המערער, והעדיף את חוות דעתו של שמאי רשות המסים באשר לעלות הבנייה. כמו כן דחה את גרסתו של המערער לכך שהוא מימן את בנייתה של קומה אחת בלבד, שהיא קומת מגוריו.

<u>היקף הבנייה</u>

53. המערער לא הציג ראיות התומכות בטענתו בדבר הסכומים ששילם עבור הבנייה, אף לא בדבר טענתו שהוא מימן בניית קומה אחת בלבד בבניין, ושבעלות הבנייה של הקומות האחרות נשאו אחרים, שבזהותם לא נקב. כתמיכה לטענתו הסתפק בכך שבחוות דעתה של השמאית מטעמו, גב' עאידה ג'באלי (להלן: "**השמאית**"), התמקדה השמאות בקומה אחת בלבד במבנה.

בחקירתו הנגדית הודה המערער כי הוא אכן נשא במלוא עלויות הבניה (ראו למשל תמליל, עמ' 7, ש' 13-12). בין היתר השיב שהוא שילם את אגרת הבנייה, כיון שהמגרש רשום על שמו (תמליל, עמ' 6, שורות 6-5); הוא שרכש בשטחים את חומרי הבנייה לבניין כולו (תמליל, עמ' 6); הוא זה שנשא בעלות סגירת קומת המסד אף שלא זכר מה הייתה עלות הסגירה (תמליל, עמ' 8 ש' 29-28). עוד השיב שהוא שילם עבור הבניה אף שלטענתו כל אחיו התגוררו בבניין (תמליל, עמ' 10, ש' 19-17). **בחקירה חוזרת** התבקש המערער לפרט מי שילם לפועלים ובתחילה השיב שהוא זה ששילם, ואולם כאשר נשאל פעם נוספת האם זה כסף שלו או של האחים, השיב כי **מדובר בכסף של כולם** (עמ' 23, ש' 21-14). ניכר היה שבחקירה הנגדית הדריך בא כוחו של המערער את המערער וכיוונו להשיב כי הכספים שמימנו את **הבנייה שייכים לכולם**, מבלי שפורט מי הם אותם "כולם"). תשובה זו עומדת בסתירה

לתשובותיו בכל חקירתו הנגדית, שבה השיב כאמור המערער, פעם אחר פעם, שהוא זה שמימן את עלות הבנייה של הבניין בכללותו, בין היתר מהטעם שהבניין רשום על שמו. תשובה זו עומדת בסתירה גם לגרסה הקודמת שהעלה המערער בהליך המנהלי, לפיה הוא נשא בעלות בנייה של קומה אחת בלבד, שכן משתמע ממנה לכאורה ש"כולם" נשאו בכל עלות הבנייה, גם בעלות הבנייה של דירתו.

54. מעבר לכך שהתרשמתי מתשובותיו של המערער בחקירה הנגדית שהוא הודה בכך שנשא במימון בניית הבניין כולו, הראיות שהוצגו תומכות בכך.

המגרש והבניין במלואו רשומים כאמור על שמו של המערער בלבד;

החלוקה הפונקציונלית של הבניין, המתוארת בחוות דעתו של שמאי רשות המסים, מעידה על כך, שבמבנה שתי יחידות דיור בלבד: האחת, בקומת המסד (שבה מתגורר אחיו של המערער); והשנייה, בשאר המבנה ובה מטבח אחד ופינת אוכל אחת (תמליל, עמ' 50 ש' 12-10). יצוין כי השימוש של האח ביחידת הדיור הנפרדת, אינו מעיד על כך שמי שמימן את עבודות הבנייה אינו המערער עצמו, אשר הודה כאמור בחקירתו הנגדית במפורש שהוא נשא גם בעלות בניית קומת המסד;

המערער לא זימן לעדות איש מבין אלו שלטענתו מימנו את בניית הקומות האחרות, לרבות אחיו המתגורר בקומת המסד שנסגרה ללא היתר. גם אמו ואחיו של המערער, אשר הגישו תצהיר והתייצבו לעדות, לא העידו דבר בעניין עלויות הבנייה, והסתפקו בעדות בסוגיית הירושה.

55. בנסיבות האמורות לא מצאתי שנפל פגם בהחלטת פקיד השומה לקבוע שהמערער נשא בעלויות בניית הבניין כולו.

<u>הערכת עלות הבנייה</u>

56. המערער לא הגיש כאמור חוזים או קבלות המתעדים את עלות הבנייה, והסתפק בהגשת חוות דעתה של השמאית. במסגרת טיעוניו קבל המערער על כך שהמפקחת ביכרה את חוות דעת של שמאי רשות המסים על פני חוות דעתה של השמאית.

57. בחוות דעתה לא הסתמכה השמאית על מסמכים המעידים על עלות הבנייה בפועל או על העובדות הספציפיות, אלא הניחה מספר הנחות יסוד באשר לעלויות הבנייה, וביניהן כי ברוב היישובים הבדווים בדרום, ובשגב השלום בפרט, מתבצעת הבנייה על ידי בני המשפחה, ורק במידת הצורך נשכרים עובדים תושבי השטחים בשכר יומי. כמו כן הניחה, על יסוד המקובל ביישובי הבדווים בדרום כי מרבית חומרי הבניין נרכשים מהשטחים.

58. בחישוב עלויות הבנייה לא הביאה השמאית בחשבון רווח יזמי, מע"מ, או פיקוח על הבנייה. מעלות הקמה לדירות "עד המפתח", הפחיתה עלות שכר אנשי מקצוע, הנע, על פי האמור בחוות דעתה, על שיעור שבין 35% ל-40% ממחיר הקמת מבנה למגורים. על יסוד ההנחות האמורות קבעה כי עלות חומרי הבניין להקמת מבנה המתאים לבית הקיים, נכון לשנת 2017, היא בגבולות של **2,000** ₪ ל-1 מ"ר מבנה, כולל עובדים מזדמנים במידת הצורך. על יסוד הנחותיה האמורות העריכה כי עלות בניית דירתו של המערער בשנת 2017 הייתה 228,000 ₪.

59. **בחקירתה הנגדית השיבה** כי היא לא מדדה את שטח הקומה אלא הסתמכה על התוכניות, אף שבפועל גם הדירה שייחסה למערער הייתה בשטח גדול יותר מהשטח בהיתר הבנייה (תמליל, עמ' 24, ש' 34-33). כמו כן השיבה כי העלויות במגזר הערבי נמוכות בין 20% עד 30% מהעלויות של מחירון דקל, שכן אין רווח יזמי. עלויות התכנון הן כמעט חצי מהעלויות במגזר היהודי. (תמליל, עמ' 25, ש' 15-12). לגבי חיפוי אבן ירושלמית, השיבה השמאית שאם מדובר באבן מסוג טובזה הרי שהיא יקרה ב- 15% אחוז ואם מדובר בנסור האבן יקרה ב- 10% (תמליל, עמ' 25, ש' 20-21).

השמאית השיבה כי קיומם של ארון חשמל בכל קומה משפיע על עלות הבניה באחוז קטן (תמליל, עמ' 25, ש' 38-37), וכך גם אריחי ריצוף שגודלם 90/90 בשטח העיקרי משפיע על עלות הבנייה (תמליל, עמ' 26, ש' 17-15).

השמאית השיבה שהיא לא רשמה כמה מחומרי הבניה נרכשו בחברון וכמה בארץ (תמליל, עמ' 26, ש' 30-29). לדבריה לא בדקה מה עלות הבניה של החומרים בחברון אלא חישבה לפי מחירון דקל והניחה כי עלויות הבניה הן כמעט 50% (תמליל, עמ' 26, ש' 39-37). עוד ציינה כי המידע שקיבלה היה שהבית נבנה בשנת 2017 ואם אכן נבנה בשנת 2018 יש להוסיף לעלות כ- 200 עד 300 ₪ למטר (עמ' 28, ש' 30-27).

60. **שמאי רשות המסים**, מר יניב ביליה (להלן: "**השמאי**"), התייחס בחוות דעתו לעלות המבנה בכללותו, וכן לפיתוח המגרש, הכולל ריצוף בשטח ניכר, משטחי חנייה, ופרגולה. השמאי ציין כי הבניין כולל קומת מסד, אשר נסגרה ללא היתר, וכן בנייה בקומת קרקע, קומה א, ובנייה בגג. שטח המבנה על פי ההיתר הוא 342.91 מ"ר, וכן תוספת בנייה בקומת המסד ששטחה 77.76 מ"ר. צוין כי בהתאם להיתר אמורים היו להיבנות 7 חדרים וממ"ד בקומת העמודים, אך נבנו גם ללא היתר יחידת דיור בת שלושה חדרים בקומת המסד, בה מתגורר אחיו של המערער. כמו כן נבנו שני

חדרים ביציאה לגג. פורט בחוות הדעת כי סטנדרט הבנייה טוב, וכי לא מדובר בסטנדרט בנייה נמוך או בסיסי.

61. לחוות דעתו צירף השמאי תצלומים המעידים על כך שמדובר בבית מידות מצופה אבן, וניתן להתרשם מרמת הבנייה הגבוהה.

62. חוות דעתו של השמאי נערכה על בסיס מחירון דקל לעלויות הבנייה למגורים, ועלות הבנייה הייתה כדלקמן:

מרכיב בבית המגורים	שטח במ"ר	עלות בנייה למ"ר	עלות בנייה למ"ר כולל מע"מ	סה"כ עלות
שטח עיקרי	303.37	4,790	5,604	1,700,176
ממ"ד	12	5,269	6,165	73,977
קומת מסד (עמודים)	77.76	2,532.8	1,793	139,453
שטחי שירות (מדרגות)	27.54	1,340	1,568	43,177
פיתוח מגרש	822.67	350	410	336,883
עלות בנייה ישירה לפני תוספות				2,293,667
עלות תכנון- כ- 5% מעלות הפרויקט				114,683
עלויות פיקוח- כ- 5% מעלות הפרויקט				114,683
עלות בנייה כוללת מע"מ				2,523,033
עלות במעוגל				₪ 2,500,000

63. בחקירתו הנגדית השיב השמאי שמחירון דקל הוא מחירון אובייקטיבי. כמו כן הבהיר שככל שרמת הגימור גבוהה יותר היחס בין עלות בניה במגזר הערבי לבין עלות בניה במגזר היהודי מצטמצמת. הפער קיים בעיקר בבניה נמוכה וכאשר סטנדרט הבניה הוא פשוט, שכן במגזר הערבי קיימים בתים פשוטים שאינם נבנים עוד במגזר היהודי (תמליל, עמ' 47, ש' 16-21).

השמאי ציין שמחירון דקל מכיר בעלויות נוספות בלתי צפויות, כגון עלויות מימון, ששיעורם בין 20% ל- 30%, ואולם הוא עצמו לא הוסיף בתחשיב עלויות שכאלו, שהן פחות מקובלות במגזר הערבי (תמליל, עמ' 47, ש' 30 ; עמ' 48, ש' 2-1).

השמאי הבהיר שהוא מלווה את החברה הערבית, וערך חוות דעת רבות בתחום זה (תמליל, עמ' 49, ש' 9-6). לדבריו לא הביא בחשבון בשמאות שערך שבמגזר הערבי נעזרים בפועלים תושבי שטחים ובחומרי בניה הנרכשים בחברון, וציין כי מקובל להפחית בין 20% עד 30% בגין רכיבים אלה, הנחסכים בעלויות הבניה במגזר (תמליל, עמ' 49, ש' 24-22). בחקירה חוזרת השיב כי במפרט הטכני שבו מדובר, גבול ההפרש בין הבניה במגזר היהודי לבין הבנייה במגזר הערבי הוא 20% (תמליל, עמ' 51, ש' 3-1).

64. פקיד השומה העדיף כאמור את שומת השמאי על פני שומת השמאית, ולאחר עיון בטענות הצדדים לא מצאתי פגם בכך (אף שמצאתי שיש לערוך התאמות בתחשיבו של השמאי, כפי שאפרט להלן). מעבר לכך שהשמאית התייחסה כאמור לחלק מהמבנה בלבד, הנחות יסוד שהניחה הופרכו בתשובותיו של המערער בחקירתו הנגדית.

65. המערער השיב תחילה בחקירתו הנגדית שהוא שרכש בשטחים את חומרי הבנייה לבניין כולו (תמליל, עמ' 6), והעריך שרכש בשטחים 90% מהחומרים. לאחר שהופנה להוצאות בגין רכישת בטון, תיקן וציין כי רכש בארץ 30% מחומרי הבנייה, ולא 10% כפי שהעריך לראשונה. לדבריו לא ידע שצריך לשמור על חשבוניות המע"מ, אף שהונפקו חשבוניות שכאלה (תמליל, עמ' 6, ש' 39-15). לאור דברים אלו אין מקום להניח כי כל חומרי הבנייה נרכשו בשטחים. המערער השיב שהוא פנה למהנדס או לאדריכל לשם הוצאת תכניות מהטעם שהוא לא מבין בכך (תמליל, עמ' 5, ש' 38-36), כך שאין מקום להנחה שלא הייתה העזרות באנשי מקצוע. הבניה נבנתה לדבריו בידי פועלים תושבי השטחים, ששכרם שולם, ולא על ידי בני משפחה, כפי שהניחה השמאית. לעומת זאת האינסטלטור והחשמלאי הם חבריו ועל כן לא שילם להם כסף (תמליל, עמ' 8, ש' 9-8). מאוחר יותר השיב שעלות הבניה הייתה בין 600 ל- 700 אלף ₪, וכי הוא בנה 165 מטר בכל קומה (תמליל, עמ' 15, ש' 30-21), סכום יותר מכפול מהערכת עלות הבנייה על פי חוות הדעת של השמאית.

66. הערכתה של השמאית אינה מתיישבת איפה עם עדותו של המערער בדבר עלויות הבנייה, והנחות היסוד שהניחה אינן נתמכות בנסיבות הבנייה הספציפיות.

67. חוות דעתו של השמאי מבוססת אל מחירון דקל, וניתן היה להתרשם מעדותו שהוא בקיא בעלויות הבנייה במגזר הערבי. אף שכאמור לא מצאתי פגם בכך שפקיד השומה העדיף בנסיבות העניין את שמאות השמאי, מצאתי שיש לערוך בתחשיב מספר התאמות, בהתאם לממצאים שעלו במהלך דיון ההוכחות.

ראשית, מצאתי שיש להפחית מ"עלות הבנייה ישירה לפני תוספות" 20%, בשל **התאמה לעלויות במגזר הערבי**, הנובעת בעיקרה מהפער בין עלות חומרי הבנייה בארץ ובשטחים, כפי שפירט השמאי בחקירתו הנגדית, ובשל העדר רווח יזמי. השמאי ביאר בחקירתו החוזרת שהפחתה בשיעור 20% מתאימה יותר לסטנדרט הבנייה שבו מדובר בעניינו, ועל כן מצאתי שיש להפחית 20%. (יצוין כי הנחה זו תואמת גם את הנחת השמאית, אשר לא שללה אפשרות להפחית 20% בלבד, וציינה כי יש להפחית בין 20% לבין 30% מעלויות הבנייה).

שנית, מצאתי שיש להפחית את התוספת בסך של 5% אשר הוסיף השמאי בשל **עלויות הפיקוח**, שכן ניתן ללמוד מהעדות כי המערער השתמש בשירותיו של מהנדס לצורך **עריכת התכניות**, אך לא לצורך פיקוח.

אשר **לתוספת מע"מ**, המערער עצמו השיב בעדותו שחלק מחומרי הבנייה נרכשו בארץ, כך למשל בטון, וכך גם חומרים שעלותם בארץ ובשטחים זהה. על פי הערכתו 30% בלבד מרכישת החומר הייתה בארץ, ואולם בנסיבות העניין, נוכח הקשיים באימוץ גרסתו בשל קשיים באמינותה, אינני מוצאת שיש לקבל את הערכתו זו אשר אינה נתמכת בראיות אובייקטיביות. בשים לב לכך שעלות הבנייה מתייחסת גם לפועלים תושבי שטחים, מצאתי להעריך כי יש להוסיף מע"מ למחצית בלבד מהעלות לכל מ"ר.

68. **פקיד השומה יערוך את ההתאמות הנדרשות על פי אמות המידה שנקבעו בסעיף 67 האמור.**

<u>הפער בין גידול ההון בין שלב א לבין שלב ב'</u>

69. המערער קבל כאמור על כך שבשומה בשלב א' יוחס לו גידול הון נמוך מגידול ההון שיוחס לו בצו השומה.

בצו השומה פורט כי בשלב א' בוצע תחשיב המבוסס על מחירון דקל, אך אומצו סכומים נמוכים מאלו המופיעים במחירון, מתוך גישה מקלה ושמרנית. עוד פורט כי בהעדר אסמכתאות על עלות הבנייה הובא בחשבון ניכוי של 30% מעלויות הבנייה, והתוצאה שהתקבלה הייתה 1,178,100 ₪.

70. שומה הנעשית במסגרת החלטה בהשגה אינה מוגבלת לסכומים שנקבעו בשלב א' ועורך השומה רשאי להפעיל את שיקול דעתו ולבחון את הנתונים, לרבות נתונים חדשים שהתגלו. על אחת כמה וכמה שעה שהשומה בשלב א' הוצאה כאמור מכוח סעיף 194 בפקודת מס הכנסה, כמו בענייננו. השומה על פי סעיף 194 בפקודה נקבעה מבלי שהוגש תחילה דוח על ידי המערער, על רקע חשש שהמס על הכנסה לא ייגבה, כאמור בסעיף. מטבע הדברים נערכת השומה האמורה "במעמד צד אחד", במצב של חסר בנתונים, וסביר להניח שלאחר שתוגש השגה (המוגשת באמצעות הגשת דוח) תבחן השומה מחדש. אין להוציא מכלל אפשרות שלאחר הדיונים בהשגה תהיה השומה גבוהה יותר מזו שנקבעה בשלב א.

71. צו השומה מוצא רק בנסיבות שבהן לא הגיע נישום להסכם שומה עם פקיד השומה, ומטבע הדברים יתכן שבמהלך הדיונים יוצעו לנישום הצעות פשרה בסכום נמוך מהסכום שנקבע בצו. כך היה בענייננו. המפקחת הצהירה בתצהיר עדותה הראשית כי בדיון השומה לא חלק המערער על קביעתה שלא היה בהכנסותיו המדווחות כדי להוות הסבר מניח את הדעת למימון עלות בניית הבית.

72. במהלך המשא ומתן שנוהל בין הצדדים לקביעת עלות המבנה הגיש המערער את חוות הדעת של השמאית מטעמו. אף שמצאה פגמים רבים בחוות הדעת של השמאית מטעם המערער (בכך שהשומה התייחסה לעלות בניית הקומה הראשונה בלבד, מתוך 3 קומות המבנה, ואף שהאמדן של עלות בסך 2,000 ₪ לא הביא בחשבון תוספת מע"מ, רווח יזמי, עלות פיקוח, עלות פועלים, עלות אנשי מקצוע בתחום הטיח, אינסטלציה, חשמלאי, אינסטלטור וכיוצ"ב), ניסתה המפקחת בתחילה להגיע לפשרה עם המערער, תוך אימוץ העלות שקבעה השמאית ויישומה לכלל הבנייה, ואולם המערער סירב לכך, והודיע שבכוונתו לערער על השומה, ועל כן פנתה המפקחת לשמאי של רשות המסים לשם עריכת חוות דעת מקצועית.

73. על יסוד חוות דעתו של השמאי נקבעה שומה גבוהה מזו שנקבעה בשלב א', אף מזו שהוצעה למערער כפשרה, ואולם כפי שציינתי קודם לכן, אין בכך כל פגם. משהוגשה חוות דעת של שמאי רשות המסים, שהיא מדויקת יותר, אין מקום להתעלם ממנה. מדובר כאמור בשומה המבוססת על מחירון דקל ועל ההנחות המקובלות, אשר נערכה לאחר ביקור בשטח, ובנסיבות הקיימות, ולאור כל מה שנאמר לגבי חוות דעתה של השמאית, לא נפל פגם בכך שהמפקחת העדיפה את חוות דעתו של שמאי רשות המסים על פני חוות דעתה של השמאית מטעם המערער.

<u>התעלמות מנכסים שהיו למערער לפני שנת 2016</u>

74. לטענת המערער התעלם פקיד השומה מנכסים שהיו לו לפני שנת 2016.

75. המפקחת הצהירה בתצהיר עדותה הראשית כי המערער לא הביא כל נתונים על הון שהיה לו לפני שנת 2016. במערכת המידע שבה נעזר לא הופיעו על שמו של המערער נכסים כלשהם. עוד הצהירה כי במהלך הדיון בהשגה לא העלה המערער כל טענה בעניין זה, ואילו הייתה מועלית טענה שכזו הייתה נערכת בדיקה גם לגבי הכנסותיו בשנים קודמות.

76. המערער לא הוכיח גם בהליך שלפני כי היו לו נכסים שאותם צריך היה להביא בחשבון בהערכת גידול ההון, ועל כן אני דוחה את טענתו.

<u>הכנסה מעסק</u>

77. המערער טען כי לא הוכח על ידי פקיד השומה שהיה לו עסק, או הכנסות מעסק, ועל כן אין מקום לחיוב כהכנסה מעסק.

78. המפקחת הסבירה בחקירתה הנגדית שלא הוצג בפניה מסמך המעיד על כך שהמערער ניהל עסק כלשהו אף לא עסק של מכירת כבשים (תמליל, עמ' 40, ש' 23-27). עוד פירטה כי רק לאחר שומת שלב א' הגיש המערער דוחות בהם דיווח על הכנסות ממכירת כבשים בשנות המס נושא הערעור, בין היתר הדגישה כי המערער לא דיווח על הכנסותיו מהעסק האמור אף שהיה צריך לדווח על הכנסות מעסק, ורק לאחר הוצאת שומות שלב א' לפי סעיף 194 הגיש דוחות בנושא. לא זו בלבד שלא הגיש דוחות על הכנסות, אף לא ניהל ספרים (תמליל, עמ' 41, ש' 25-11).

79. בעת תפיסת הרכב השיב כאמור המערער כי 100,000 ₪ שהתגלו ברכבו מקורם במכירת כבשים. כמו כן השיב שהתמורה שקיבל בעד כל כבש הייתה 1,800 ₪. גם בחקירתו במשטרה הציג את תמורת מכירת הכבשים כהסבר לסכומי הכסף שנמצאו ברכבו. לעומת זאת בחקירתו הנגדית לא ידע להשיב באופן מדויק על היקף הכנסותיו ממכירת כבשים, וניסה להמעיט מהכנסותיו אלו ומכך שלא דיווח כראוי על הכנסות ממכירתן. כך למשל טען כי הכנסותיו ממכירת כבשים היו מעטות, והסתכמו בכ- 30,000 לשנה, סכום המהווה הפסד. כאשר הופנה לכך שלפי דבריו במשטרה היה מדובר ב- 90,000 ₪ בגין המכירה האחרונה של 50 כבשים, לא ידע להסביר את האמור, ולהבהיר את היקף הכנסותיו.

80. המידע העובדתי מצוי בידי הנישום, וכאשר הנישום אינו מדווח על הכנסות ואינו מנהל פנקסים, לא בהכרח קיים בידי פקיד השומה מידע על קיומו של עסק, והוא

רשאי להניח על יסוד גידול הון שמקורו ל גידול ההון בהכנסות מעסק, אלא אם כן ניתן הסבר לגידול ההון.

81. בעניינו הודה כאמור המערער על הכנסות ממכירת כבשים, הן בדוחות שהגיש כהשגה על השומה שנקבעה על פי סעיף 194 בפקודת מס הכנסה, הן בחקירתו. יחד עם זאת לא הציג פנקסים שניהל על פי הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג- 1973, אף שהיה עליו לנהלם. המערער אף לא הציג רישומים חלופיים שיש בהם כדי ללמד על היקף הכנסותיו. נוכח הקשיים בעדותו, והעדר ניהול ספרים אודות הכנסותיו מהכבשים, אין מקום לקבל גרסתו שלפיה מדובר בהכנסות מצומצמות ממכירת כבשים. על כל פנים, יש לראות את הפרש ההון כהכנסה מעסק שלא דווחה, ויחולו לגביה הוראות סעיף 191ב' בפקודת מס הכנסה.

<u>קנס גירעון</u>

82. לא מצאתי שנפל פגם בהחלטת פקיד השומה לחייב את המערער בקנס גירעון, בהתאם לסעיף 191(ב) בפקודת מס הכנסה, בשיעור של 15% מהסכום שבו עודף המס שהמערער חייב בו על המס שהתחייב בו על פי הדוח, בהעדר כל טענה שיש בה כדי להצדיק את דחיית קביעתו של פקיד השומה. בעניינו מדובר בהעלמת הכנסות, נסיבות המצדיקות השתת קנס גירעון.

<u>סיכום</u>

83. אשר על כן אני דוחה את עיקרו של הערעור. **השומה תתוקן בהתאם לאמור לעניין עלויות הבנייה, כאמור בסעיף 67 בפסק הדין.**

84. בשים לב להליכים בתיק זה ולסכום המס ישלם המערער לפקיד השומה את הוצאותיו בגין הליך זה, בסכום כולל של 70,000₪, בתוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית כדין.

ניתן היום, י"ב חשוון תשפ"ז, 23 אוקטובר 2026, בהעדר הצדדים.

יעל ייטב, שופטת