



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9019/16

לפני: כבוד המשנה לנשיאה ח' מלצר
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופט י' אלרון

המערער: אוסאמה מבאריקי

נגד

המשיב: פקיד שומה נצרת

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בנצרת מיום
21.9.2016 בע"מ 17362-12-12 שניתן על-ידי כבוד השופטת
ע' הוד

תאריך הישיבה: כ"ט בשבט התשע"ז (14.2.2018)

בשם המערער: עו"ד רועי פלר; עו"ד מישל חזן

בשם המשיב: עו"ד הילה בז'ה-דולינסקי

פסק-דין

השופטת ד' ברק-ארז:

1. האם בדין חויב המערער במס הכנסה בגין גידול הון? ואם כן – מה היקפו של גידול ההון האמור ולאילו שנות מס יש לייחסו? אלה השאלות שבהן אנו נדרשים להכריע בגדרו של הערעור שבפנינו.

הרקע לערעור

2. בתקופה הרלוונטית לערעור היה המערער המנהל של חברת מבאריקי לעץ בע"מ (להלן: החברה) ובעל השליטה היחיד בה. המערער נדרש להגיש הצהרות הון ליום 31.12.2002 וליום 31.12.2007. יוער כבר עתה כי המערער הגיש את שתי הצהרות ההון באיחור. כך, ההצהרה הראשונה הוגשה ביום 29.1.2007 במקום ביום 24.9.2003 ואילו ההצהרה השנייה הוגשה ביום 3.8.2010 במקום ביום 30.10.2008.

3. על בסיס ההשוואה בין שתי ההצהרות שהגיש המערער הוציא לו המשיב, פקיד שומה נצרת, שומה לפי מיטב השפיטה מכוח סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן בהתאמה: שומת שלב א' ו-פקודת מס הכנסה). השומה הוצאה ביחס לשנים 2006-2007 בלבד, שבאותה עת היו השנים ה"פתוחות" היחידות לצורך חיוב במס. בשומה זו צוין כי בין שתי הצהרות ההון שהגיש המערער קיים הפרש הון בלתי מוסבר בסך של כ-1.425 מיליון שקלים. קביעה זו התבססה, בין היתר, על חישוב של הוצאות מחיה משוערות בסך של 150,000 שקלים. ראוי להבהיר, כי רכיב הוצאות המחיה מחושב לפי "לוחות הוצאות מחיה" של רשות המסים, המבוססים על הוצאות שנתיות ממוצעות של משפחות על בסיס נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, בחלוקה לפי רמת הכנסה ומספר נפשות במשפחה. לוחות הוצאות המחיה מחולקים לשלוש דרגות: לוחות 1-2 משקפים רמת מחיה גבוהה; לוחות 3-4 משקפים רמת מחיה ברף ביניים; ולוחות 5-6 משקפים רמת מחיה ברף התחתון.

4. המערער הגיש השגה על שומת שלב א', והשגתו נדחתה על ידי המשיב. בהמשך לכך, ביום 8.11.2012 הוציא המשיב למערער בצו שומה לפי מיטב השפיטה מכוח סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (להלן: שומת שלב ב'). בשומה זו נקבע כי בין שתי הצהרות ההון שהגיש המערער קיימים הפרשים בלתי מוסברים בסך כולל של 2,491,589 שקלים (להלן: גידול ההון). מכיוון שגידול ההון נזקף כאמור לשנים הפתוחות בלבד (2006-2007), בכל אחת משנים אלה הוסף להכנסת המערער סך של 1,245,795 שקלים. השינוי בגידול ההון בין שומת שלב א' לשומת שלב ב' נבע, בין היתר, מכך שרכיב הוצאות המחיה של המערער הועמד על סכום גבוה יותר של 421,000 שקלים. במלים אחרות, בשומת שלב א' יוחסו למערער הוצאות מחיה ברף הנמוך, בעוד שבשומת שלב ב' חושב רכיב הוצאות המחיה שלו לפי לוח 3, כלומר ברף הביניים. כמו כן, בשומת שלב ב' התווסף סכום של כ-1.16 מיליון שקלים, לנוכח דחית טענת המערער על כך שסכום זה התקבל כהלוואה לחברה מאמו.

5. ערעור שהגיש המערער בעניין שומת שלב ב' לבית המשפט המחוזי בנצרת נדחה ביום 21.9.2016 (ע"מ 17362-12-12, השופטת ע' הוד). בפתח הדברים דחה בית המשפט המחוזי טענות שהעלה המערער בעניין הבדלים בין שומת שלב א' לבין שומת שלב ב', וכן בעניין מידת הפירוט של השומה. בית המשפט המחוזי קבע כי סכום הפרש ההון שצוין בשומת שלב א' לא היה סופי, והדגיש כי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה קובע כי ככל שלא הושג הסכם בין הנישום המשיג על שומת שלב א' לפקיד השומה, פקיד השומה רשאי לקיים את השומה, להגדילה או להפחיתה. על כן, נקבע שאין פסול

בכך שישנם הבדלים בין שומה זאת לשומת שלב ב'. עוד הוסיף בית המשפט המחוזי כי שומת שלב ב' הייתה מפורטת ומנומקת.

6. בנוסף, בית המשפט המחוזי דחה טענות שהעלה המערער באשר לכך שגידול ההון מקורו בויתור ללא תמורה של אחיו, כמיל, על כ-50% מזכויות בחברה שבהן החזיק, וכן בהלוואות ומתנות שונות שקיבל מהוריו. בית המשפט המחוזי הדגיש כי נטל ההוכחה הרובץ על נישום הטוען כי מקורו של גידול ההון במתנה או הלוואה שקיבל מקרוב משפחה הוא כבד מהרגיל, שכן טענות מסוג זה הן טענות "חשודות" במהותן. בהמשך לכך, בית המשפט המחוזי קבע כי בעדותו של כמיל התגלו סתירות מהותיות היורדות לשורשו של עניין, וכי הטענה שהוא ויתר על חלקו בחברה ללא תמורה, שנתיים בלבד לאחר שהשקיע בחברה סכום משמעותי, אינה סבירה "בלשון המעטה" (פסקה 33 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי). עוד צוין כי טענות אלה לא נתמכו במסמכים רלוונטיים. בנוסף, בית המשפט המחוזי קבע כי התעוררו ספקות באשר לאמינות עדותו של האב, מנסור, באשר לשאלה האם נתן למערער את הסכום הנטען על ידו, ואף לא הוברר עד תום האם מדובר בהלוואה או במתנה. עוד נקבע כי כלל לא הוכח שלאב הייתה היכולת הכלכלית לתת למערער את הסכום הנטען, וכן כי כל הטענות בעניין זה הועלו בעלמא וללא כל ביסוס ממשי. באשר להלוואה שהתקבלה לכאורה מאמו של המערער, נקבע כי לא הוכחה יכולתה הכלכלית של האם ובאופן ספציפי שהיה בידה להעביר למערער סכום נכבד של למעלה ממיליון שקלים, כפי שנטען על ידו. בית המשפט המחוזי ציין גם כי אמו של המערער לא זומנה לעדות, וכי עובדה זו פועלת לרעת המערער. בית המשפט המחוזי אף קבע כי המסמכים שהוגשו בעניין זה – ובהם פלט חשבון הבנק של האם וכרטיס הנהלת חשבונות של החברה – אינם מלמדים על כך שהאם העבירה כספים למערער.

7. באשר לשנים שלהן יש לייחס את גידול ההון ציין בית המשפט המחוזי כי הכלל בעניין זה הוא כי בהיעדר ראיות סותרות יש לייחס את הגידול בהון לשנים הפתוחות, וזאת באופן שווה, וכי ככל שהנישום מבקש לייחס אותו לשנים הסגורות – עליו הנטל להוכיח כי הגידול אירע בשנים אלו. בהמשך לכך, בית המשפט המחוזי קבע כי במקרה זה לא עלה בידו של המערער להוכיח כי גידול ההון נצבר במהלך השנים הסגורות. עוד ציין בית המשפט המחוזי כי כאשר הצהרות ההון מוגשות בשיהוי ניכר, כבמקרה דנן, ייחוס גידול ההון לשנים הסגורות משמעותו כי הנישום ייהנה מתוצאות מעשיו, בבחינת "החוטא יצא נשכר". במובן זה, כך נקבע, הדבר עלול לתמרץ נישומים להגיש הצהרות הון בשיהוי רב, בתקווה שחלק מגידול ההון ייוחס לשנים הסגורות.

8. לבסוף, קבע בית המשפט המחוזי כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי נפל פגם בחישוב הוצאות המחיה שלו. בית המשפט המחוזי קבע בעניין זה כי לא די בנתונים שענינם מצבו האישי של המערער (רווק), המגזר שאליו הוא משתייך או מקום מגוריו כדי ללמד שהיה מקום לקבוע את רכיב הוצאות המחיה בהתאם לרף הנמוך.

הטענות בערעור

9. המערער טוען כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי שגוי. באופן כללי, המערער טוען כי העובדה שקיימים פערים משמעותיים בין שומת שלב א' לבין שומת שלב ב' מעוררת קושי. לטענתו, שומת שלב ב' הציגה גידול הון גבוה בכ-1.066 מיליון שקלים ביחס לשומת שלב א', ללא הנמקה ראויה וללא הצדקה. מעבר לכך, המערער חוזר ומעלה טענות בשלושת המישורים שצוינו – מקורות גידול ההון, ייחוס חלק מגידול ההון לשנים הסגורות וחישוב הוצאות המחיה.

10. באשר למקורותיו של גידול ההון, המערער חוזר בעיקרו של דבר על ההסברים שהציג בבית המשפט המחוזי. כך, הוא טוען כי אמו הלוותה כספים לחברה שבבעלותו, כי קיבל הלוואה מאביו על סך 820,000 שקלים, וכי הזכויות בחברה שבהן החזיק אחיו כמיל הועברו אליו ללא תמורה. לטענת המערער, הוא הציג די ראיות התומכות בהסברים אלה, ובכללן תצהירים ועדויות של בני משפחתו.

11. באשר לשנים שלהן יש לייחס את גידול ההון, המערער טוען כי יש מקום לייחס את הגידול לכל התקופה שבין שתי הצהרות ההון, דהיינו גם לשנים הסגורות. לשיטתו, יש די ראיות המעידות על כך שההון נצבר בעיקרו במהלך השנים הסגורות. כך למשל, הוא מפנה לכך שהעברת המניות הנטענת מהאח כמיל התבצעה בשנת 2004 ואף חלק מההעברות מאמו התבצעו לאורך השנים הסגורות.

12. לבסוף, המערער טוען כי בית המשפט המחוזי שגה בכך שדחה את טענותיו בעניין האופן שבו חושב רכיב הוצאות המחיה בשומת שלב ב'. לטענתו, יש לחשב את רכיב הוצאות המחיה שלו לפי לוח 5 או 6, וזאת מכיוון שרמת החיים המפורטת בלוח 3 היא גבוהה ולא משקפת את מצב הדברים בפועל. בהקשר זה המערער מצביע על כך שבשנות המס הרלוונטיות הוא היה רווק שהתגורר אצל הוריו בבית המשפחה. המערער מוסיף וטוען כי באזור מגוריו – העיר נצרת – מקובל לקבוע הוצאות מחיה לפי לוחות 5-6, בהתחשב במצב הסוציו-אקונומי במגזר הערבי בכלל ובעיר בפרט.

13. מנגד, המשיב סבור כי יש לדחות את הערעור.

14. המשיב מדגיש כי בכל הנוגע למקורותיו של גידול ההון טענות המערער מכוונות נגד ממצאי עובדה ומהימנות שקבע בית המשפט המחוזי. גם לגוף הדברים, המשיב סבור כי טענותיו של המערער נעדרות כל בסיס ולכן דינן להידחות. בהקשר זה סומך המשיב את ידיו על קביעותיו של בית המשפט המחוזי באשר למהימנותם של העדים, ובפרט לסתירות המהותיות בעדותו של האח כמיל, לעובדה שהטענה בדבר ויתורו של כמיל על חלקו לא נתמכה במסמכים רלוונטיים, וכן לכך שהמערער לא זימן את אמו לעדות מטעמו ולא הגיש כל תצהיר מטעמה בעניין.

15. המשיב מוסיף וטוען כי אין מקום לייחס את גידול ההון לשנים הסגורות. בהקשר זה מסתמך המשיב על קביעותיו של בית המשפט המחוזי, ומדגיש כי לשיטתו אין מקום לאפשר לנישום שהגיש את הצהרות ההון באיחור ניכר לפרוס את גידול ההון גם לשנים הסגורות. מכל מקום, לשיטתו של המשיב לא מתקיימות במקרה זה נסיבות חריגות המצדיקות ייחוס של גידול ההון לשנים סגורות.

16. לבסוף, המשיב טוען כי אין מקום להפחתת הוצאות המחיה שיוחסו למערער. המשיב מדגיש כי השימוש בלוחות 5-6 נעשה רק כאשר נמסרים נתונים באשר לכלל ההוצאות הנוספות של הנישום וכן לאחר שהוגש על ידי הנישום טופס רמת מחיה. בהיעדר מידע כאמור, נאלץ פקיד השומה לעשות שימוש בלוחות אחרים, בהתאם לשיקול דעתו, ולקבוע את הוצאות המחיה על דרך של אומדן. במקרה דנן, כך נטען, יוחסו למערער בשומת שלב א' הוצאות מחיה ברף הנמוך, מתוך ציפייה שהמערער יציג הוכחות בנוגע לרמת חייו, אולם ראיות כאלה או טופס רמת מחיה לא הוצגו, ועל כן בשומת שלב ב' לא היה מנוס מחישוב הוצאות המחיה לפי לוח 3. עוד טוען המשיב, כי די בעובדה שהמערער השקיע סכום של כ-2.7 מיליון שקלים בחברה ובטענותיו להימצאותם של מיליוני שקלים בידי הוריו, כדי לקבוע שאין לייחס לו הוצאות מחיה מינימליות. המשיב טוען גם כי הטענה שיש לייחס למערער את לוחות 5-6 בשל השתייכותו למגזר הערבי היא כוללנית ולא רלוונטית. בהמשך לכך, המשיב אף טוען כי יש לדחות את טענותיו של המערער בדבר היעדר ההנמקה של שומת שלב ב'. כאמור, המשיב מדגיש כי הדבר נבע בין היתר מהגדלת רכיב הוצאות המחיה, לאחר שהמערער מנע מהצגת נתונים אודות הוצאות מחייתו ולנוכח התרשמותו של המשיב מרמת חייו של המערער בפועל.

17. להשלמת התמונה, יצוין כי בצד הערעור הגיש המערער בקשה לעיכוב ביצוע של פסק הדין שנתן בית המשפט המחוזי. בקשה זו נדחתה ביום 23.4.2017 על ידי השופט נ' הנדל. כמו כן, המערער הגיש בקשה להוסיף כראיה חדשה הודעה שהוגשה לרשות החברות ביום 24.5.2005 על כך שמניות בחברה הועברו מן האח כמיל לידי המערער. המשיב התנגד להגשתה של הראיה, ומכל מקום טען כי אין למסמך האמור כל השלכה על ההכרעה בערעור, שכן אין בו כדי להעיד על כך שההעברה בוצעה ללא תמורה. יצוין, כי המערער הגיש את המסמך האמור כחלק מתיק המוצגים שלו עוד בטרם התקבלה הכרעה בבקשה. המשיב טען כי התנהלות זו כשלעצמה מצדיקה שלא לצרף את הראיה. בתום הדיון שהתקיים בפנינו קבענו, למעשה לפנים משורת הדין, כי הראיה הנוספת תתקבל בכפוף לשמירת טענות המשיב באשר לכך שהיא אינה מועילה למערער.

דיון והכרעה

18. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים בכתב ובעל-פה אני סבורה כי דין הערעור להידחות בעיקרו, למעט בעניין רכיב הוצאות המחיה של המערער, וכך אציע לחברי לעשות.

19. כידוע, כאשר קיים פער בלתי מוסבר בין שתי הצהרות הון, הנישום הוא שנושא בנטל להוכיח את המקור להכנסותיו ולגידול בהון, שאם לא כן ייחשב הגידול בהון כהכנסה לא מדווחת החייבת בתשלום מס (ראו: ע"א 9541/04 שרפיאן נ' פקיד שומה ת"א 3, פסקה 10 (29.6.2008) (להלן: עניין שרפיאן); ע"א 10213/07 בן דוד נ' פקיד השומה ירושלים 1, פסקה 11 (29.4.2010); ע"א 2099/13 נצר נ' פקיד שומה חדרה, פסקה 17 (29.12.2014)). במקרה דנן, בית המשפט המחוזי קבע כי המערער לא הרים את הנטל האמור. קביעה זו התבססה על בחינה מעמיקה ומלאה של הראיות השונות בתיק. אין מקום להתערב בכך, בהתחשב בכלל שלפיו אין דרכה של ערכאת הערעור להתערב בממצאי עובדה ומהימנות שקבעה הערכאה הדיונית (ראו למשל: ע"א 2059/10 מטיקה נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה 3 (4.1.2012); ע"א 2657/13 שריג נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 3 (23.9.2014)). אוסיף, כי לא מצאתי שיש בראיה החדשה שהוגשה על ידי המערער כדי לשנות ממסקנה זו.

20. כמו כן, לא ראיתי מקום לקבל את טענותיו של המערער בכל הנוגע לייחוס גידול ההון לשנות המס הסגורות. כפי שציין בית המשפט המחוזי בפסק דינו, בעבר נחלקו הערכאות הדיוניות בעמדותיהן באשר לעניין זה (ראו: ע"א 552/02 חנני נ' פקיד

שומה חיפה, פ"ד ס(1) 120 (2005)). אולם, בית משפט זה חזר מספר פעמים על הכלל שלפיו בהעדר ראיות סותרות, יש לייחס את הגידול בהון לכל השנים הפתוחות באופן שווה, ובמידה שהנישום מבקש לייחס את הגידול בהון לשנים הסגורות, מוטל על כתפיו הנטל להראות כי הגידול בהון אירע בשנים אלה (ראו: ע"א 2388/13 יוסף נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 13 וההפניות שם (18.12.2014) (להלן: עניין יוסף)). בית המשפט המחוזי יישם כלל זה בעניינו של המערער, בקבעו כי הנטל האמור לא הורם במקרה דנן. אף זו היא קביעה עובדתית שאיני רואה להתערב בה. בהתחשב בכך שגרסתו של המערער באשר למקורו של גידול ההון נדחתה ונקבעה כלא אמינה, קיים קושי לקבוע מהו המועד המדויק שבו התרחש הגידול (ראו גם: עניין שרפיאן, בפסקה 11). עוד יש להוסיף, כי יש טעם רב בדבריו של בית המשפט המחוזי באשר לקושי הנוסף המתעורר במקרה זה בייחוס גידול ההון לשנים הסגורות בהיבט התמריצי, וזאת לנוכח העובדה שהצהרות ההון הוגשו באיחור ניכר (ראו בהקשר זה: ע"א 9650/05 פרוינד נ' פקיד שומה ת"א 4, פסקה 6 (7.8.2008); עניין יוסף, בפסקה 14).

21. לצד כל האמור, אני סבורה כי יש מקום לקבל במידה מסוימת את טענותיו של המערער בנקודה הנוגעת לרכיב הוצאות המחיה שיוחס לו. כפי שהוסבר, בשומת שלב א' הועמד רכיב הוצאות המחיה של המערער על סך של 150,000 שקלים. לעומת זאת, בשומת שלב ב' הועמד בסופו של דבר רכיב זה על סך של כ-420,000 שקלים. דומה כי מדובר ב"קפיצה" משמעותית – למעשה, מדובר כמעט בשילוש של הסכום שהוערך בשומת שלב א'. מחד גיסא, המערער לא הגיש טופס רמת מחיה באופן שהקשה על המשיב לערוך אומדן מדויק של הוצאות המחיה, ובמובן זה טענתו של המערער כי יש לייחס לו רמת מחיה אחרת מזו שנקבעה היא כוללנית. מאידך גיסא, אני סבורה כי מטעם זה בלבד הייתה הצדקה להעלאה כה משמעותית של רכיב הוצאות המחיה בין שומת שלב א' לשומת שלב ב', ללא הנמקה של ממש. זאת, בין היתר בשים לב לטענותיו של המערער – שהיו בפניו של המשיב – בנוגע לכך שבשנים הרלוונטיות היה המערער רווק שהתגורר עוד בבית משפחתו, נהג לסעוד עמם וכדומה. באיזון השיקולים השונים, כמו גם בהתחשב בעקרון העל של הטלת מס אמת, אני סבורה כי יש לאפשר למערער להגיש בתוך 14 ימים מיום מתן פסק דין זה את טופס רמת המחיה. בעקבות זאת יקבע המשיב את הוצאות המחיה המעודכנות ויתקן את השומה בהתאם לכך, בתוך 30 ימים מיום הגשת הטופס על ידי המערער. לא למותר להעיר כי טוב יהיה אם ישכילו הצדדים להקדים ולהגיע להסכמות אשר ייתרו את הצורך בהליכים נוספים.

22. אשר על כן: אציע לחבריי לדחות את חלקו העיקרי של הערעור, ולקבלו באופן חלקי בנוגע לרכיב הוצאות המחיה בלבד, כמפורט בפסקה 21 לעיל. בשים לב לתוצאה המוצעת ולמכלול נסיבות העניין, אציע שכל צד יישא בהוצאותיו.

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה ח' מלצר:

אני מסכים.

המשנה לנשיאה

השופט י' אלרון:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז.

ניתן היום, ט' בניסן התשע"ח (25.3.2018).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה