



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9114/15

לפני: כבוד המשנה לנשיאה ח' מלצר  
כבוד השופט א' שהם  
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערערים: 1. אייל אורי סלוקי  
2. שמואל סלוקי

נגד

המשיבים: 1. פקיד שומה אשקלון  
2. יצחק סלוקי  
3. ציפורה סלוקי ז"ל  
4. מרדכי סלוקי  
5. יעקב סלוקי

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע  
מתאריך 19.11.2015 ב-ע"מ 4636-04-13

בשם המערער 2: עו"ד תמיר קלדרון

בשם המשיב 1: עו"ד יאיר זילברברג

### פסק-דין משלים (בעניינו של המערער 2)

המשנה לנשיאה ח' מלצר:

1. בפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע (כב' הנשיא י' אלון) שדן בששה ערעורים קשורים בעניין שומות שהוציא המשיב 1, פקיד שומה אשקלון (להלן: המשיב) כנגד המערערים ובני משפחה נוספים בגין השנים: 2009-2005 (ע"מ (מחוזי ב"ש) 46357-03-13; להלן: פסק הדין).

2. מלכתחילה, הערעור נשמע במאוחד יחד עם שני ערעורים נוספים שהוגשו על פסק הדין מטעם בני המשפחה הנוספים: ע"א 466/16 וע"א 1251/16 (להלן:

הערעורים האחרים). בתחילת הדיון בערעורים, שהתקיים בתאריך 29.05.2017, הצדדים הודיעונו על הסדרי פשרה שנערכו בין המשיב לבין חלק מן המערערים, לרבות המערער 1 בערעור דנן. משכך, בתום הדיון ניתן פסק דין חלקי בעניינו של המערער 1 ושל המערערים בערעורים האחרים, במסגרתו ניתן תוקף של פסק דין להסדרי הפשרה, וכן נמחק ערעורה של המערערת 2 בע"א 466/16, לבקשת בא-כוחה.

בכל הנוגע למערער 2 בערעור דנן, מר שמואל סלוקי (להלן: המערער), הורינו לצדדים בתום הדיון להודיע עד לתאריך 12.06.2017 האם הגיעו להסדר פשרה, ולחלופין – אם הסדר כאמור לא יסתייע – מסרנו כי יינתן פסק דין על פי החומר שבתיק והטיעונים שנשמעו במהלך הדיון.

3. המערער הודיע (באיחור) כי הצדדים לא הגיעו להבנות, ומשכך בשלה העת להכריע בטענות המערער. ייאמר כבר כאן, כי לאחר עיון בטענות הצדדים, כפי שבאו לידי ביטוי בכתבי בית הדין ובדיון שהתקיים בפנינו – הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות, תוך סייג יחיד שיפורט בפיסקה 35 שלהלן, וכך אציע לחברי ולחברתי שנעשה.

עתה אביא את הנתונים הצריכים לענין.

רקע

4. המערער היה עד לשנת 2007 שותף בחלקים שווים יחד עם ארבעת אחיו ואמו (להלן יחדיו: בני המשפחה) ב-"שותפות סלוקי שלמה ובניו" (להלן: השותפות), אשר עיסוקה בחקלאות ובהחזקת נכסים חקלאיים.

בשלהי שנת 2007 הוציא המשיב לבני המשפחה דרישה להצהרת הון לשנת 2005, בהתאם להוראת סעיף 135(1)(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה).

בחודש ינואר 2009 בני המשפחה הגישו, באיחור ניכר, את הצהרות ההון עבור שנת 2005. בחינת הצהרות ההון העלתה, כי חל גידול משמעותי בהון, בהשוואה להצהרות ההון הקודמות שהגישו בני המשפחה, מבלי שניתן לגידול זה הסבר ממשי. בעניינו של המערער, חל גידול של 5,733,634 ש"ח ממועד הצהרת ההון האחרונה שהגיש למשיב עבור שנת 1994. לאור האמור, במסגרת השומה שהמשיב ערך למערער

– הגידול בהון נחשב כהכנסה החייבת במס בשנת 2005. בנוסף, המשיב הטיל על בני המשפחה קנסות גרעון מכוח סעיף 191(ב) לפקודה (להלן: קנס הגרעון).

5. בני המשפחה השיגו בפני המשיב על השומות שהוצאו להם, בהתאם להוראות סעיף 150 לפקודה. בכל הנוגע לגידול בהון, הסברם היה כי מקור הכספים ממכירת נכסים באיראן, אותם ירשה אם האחים, ציפורה סלוקי ז"ל (להלן: האם המנוחה) מאביה עם מותו בתחילת שנות ה-70 של המאה הקודמת, טרם מהפכת חומייני. טענת בני המשפחה היתה כי במהלך השנים הועברו כספים ממימוש הנכסים על ידי אחיה של האם המנוחה (להלן: מוסא) בדרך-לא-דרך מאיראן לישראל, בין היתר באמצעות שליחים שהגיעו ישירות לביתה של האם המנוחה, כשהם נושאים מזוודות המכילות שטרות כסף ישראלי במזומן. הסבר זה למקור הכספים נדחה על-ידי המשיב, לאחר שמצא כי טענות בני המשפחה אינן נתמכות בראיות חיצוניות, או במסמכים המוכיחים את הסברם, אלא רק בתצהירים מטעם האם המנוחה ומטעם אחיו הבכור של המערער, יצחק סלוקי (להלן: יצחק). בהקשר זה יוער, כי במהלך הליך השומה הגיע מוסא לישראל לשם מתן עדות בפני המשיב, אך אף עדות זו לא נתמכה בראיות חיצוניות חד-משמעיות, המלמדות על קיומם של כספים כאמור בידי בני המשפחה. משכך, המשיב דחה את ההשגות על השומות וקבע את סכום המס שעל כל אחד מבני המשפחה לשלם – בצווים לפי סעיף 152(ב) לפקודה. יצוין, כי בנוסף לאמור לעיל, המשיב הגדיל במסגרת הצו את הכנסתו החייבת של המערער בסכום של 255,877 ש"ח בשל אי קבלת טענותיו בקשר לתיאום מס בשל חובות אבודים שנצברו לשותפות (להלן: החובות האבודים), וכן בסך של 514,496 ש"ח בשל מחילת חובות של השותפות לספקים שונים בשנה זו (להלן: מחילת החובות).

עוד יוער, כי במסגרת הצווים פורטה גם שומה חלופית, ולפיה הגידול בהון השותפות, כפי שעולה מנתוני העסקיים, מהווה תוצאה עסקית בלתי סבירה בענף החקלאות בו היא פועלת (להלן: השומה החלופית). כפי שיפורט להלן, סוגיית השומה החלופית איננה צריכה לענייננו, באשר המשיב חזר מן האמור בה במהלך הדיון בפני בית המשפט קמא.

זה המקום להדגיש כי במקביל להגשת ההשגה על השומות לשנת 2005, הגישו בני המשפחה באותה העת (בשנת 2012, כשלוש שנים לאחר הגשת הצהרת ההון לתאריך 31.12.2005) הצהרת הון מרצון לתאריך 31.12.2004 (להלן: הצהרות ההון לשנת 2004), ממנה עלה כי הגידול בהון בין תאריך 31.12.2004 לתאריך 31.12.2005 הוא מזערי. בשים לב למועד המאוחר שבו הוגשו הצהרות ההון לשנת 2004 – לאחר

שכבר הוצאו לבני המשפחה שומות לשנת 2005, מהן עלה הגידול בהון, המשיב דחה את האמור בהצהרות אלה.

6. על הצווים הנ"ל הוגשו, כאמור, ערעורים לבית המשפט המחוזי בבאר שבע, בהתאם להוראת סעיף 153(א) לפקודה. בענייננו, המערער הגיש את ערעורו לבית המשפט המחוזי בבאר שבע (ע"מ 13-04-4636) בתאריך 03.04.2013, במסגרתו ערער הן על קביעות המשיב בנוגע למקור הגידול בהון, והן בנוגע לקביעות המשיב בנוגע לחובות האבודים ולמחילת החובות, ועל השתת קנס הגרעון. בתאריך 17.09.2013 בית המשפט קמא קיים דיון מקדמי בששת הערעורים שהוגשו במכלול על-ידי המערער ובני המשפחה, וקבע כי אלה ידונו במאוחד בפניו.

7. בית המשפט המחוזי הנכבד קיים מספר ישיבות, אשר במהלכן נחקרו נגדית עדי הצדדים, אשר הגישו תצהירי עדות ראשית. כן נשמעו עדויותיהם הראשיות של מספר עדים מטעם בני המשפחה, לרבות עדותו של מוטא, אשר הגיע לשם כך מאיראן. בהמשך לכך, הצדדים הגישו סיכומים מטעמם. במסגרת סיכומי התשובה שהגיש המשיב, נטען כי השומה העיקרית שערך מבוססת דיה בראיות שהוצגו בפני בית המשפט, ועל כן הוא אינו עומד יותר על טענותיו באשר לשומה החלופית בגין פעילות השותפות. כן הובהר, בכל הנוגע לקביעות בדבר החובות האבודים ומחילת החובות, כי במידה ותידחה טענת בני המשפחה בנוגע למקור הכספים, הרי שחיובם בשל רכיבים אלה תהווה כפל מס ועל כן צו השומה יתוקן בהתאם, כך שלא יכלול אותם.

8. בשים לב לחזרת המשיב מהשומה החלופית – הגישו בני המשפחה בקשות במסגרתן נטען כי לזניחת השומה החלופית משמעות מכרעת בנוגע לשומה העיקרית, שכן היא נועדה להוות הסבר חלופי למקור הכספים, וביקשו להגיש ראיות נוספות ותוספות לסיכומיהם בהקשר זה. בהמשך לכך, בית המשפט קמא קיים דיון במעמד הצדדים, בסופו בני המשפחה חזרו מבקשותיהם בהקשר זה, תוך שבית המשפט המליץ לצדדים להגיע להסדר מוסכם במחלוקות שעלו בערעורים, ולצורך זה עוכבה כתיבת פסק הדין לתקופה בת 30 ימים.

בתאריך 17.05.2015 בא-כוח המערער הודיע כי לא עלה בידי הצדדים להגיע לפתרון מוסכם.

9. בתאריך 8.10.2015 ניתן איפוא פסק הדין, ובגדרו נדחו הערעורים, הכל כפי שיפורט להלן. יצוין, כי בהמשך חלק מבני המשפחה הגישו בקשות לעיכוב ביצוע ולתיקון פסק הדין, ואף אלו נדחו על ידי בית המשפט קמא הנכבד.

פסק הדין של בית המשפט קמא והשתלשלות ההליכים בפנינו

10. משעניינם של יתר בני המשפחה בא על פתרונו במסגרת הסכמי פשרה, כאמור לעיל, אביא להלן רק את קביעותיו של בית המשפט קמא, אשר רלבנטיות לענייננו.

במסגרת פסק דינו, בית המשפט קמא קבע כי שתי טענות הערעור העיקריות (המשותפות לכלל הערעורים שנדונו בפניו) הן: ההסבר לגידול ההון, וייחוסו של הגידול לשנת 2005 בלבד.

11. אשר להסבר לגידול בהון, צוין כי לשם הוכחת גרסתם בדבר העברת הכספים מאיראן לישראל הגישו המערערים תצהירי עדות ראשית של מוסא ושל בכור האחים, יצחק, וכי תצהירי העדות הראשית של יתר האחים התייחסו לגרסה זו על דרך של עדות שמיעה בלבד, תוך ציון העובדה כי אין להם ידיעה אישית לעניין ההעברות הנטענות. בהקשר זה הודגש כי עדויותיהם של מוסא ויצחק לא נתמכו ולא גובו במסמכים, או בראיות חיצוניות אחרות – לא לעצם התרחשותן של ההעברות הכספיות ולא ביחס לסכומים, או למועדים שלהן. כן הובהר כי המערערים לא הציגו תיעוד בדבר קבלת הכספים הנטענת בישראל, רישום בדבר כספים שנתקבלו, וכיוצא באלה. בית המשפט התייחס באופן פרטני לשלושה מסמכים, עליהם ביקשו בני המשפחה להסתמך: המסמך הראשון הוא "הצהרה" מטעם מוסא מתאריך 05.11.1998 לפיה העביר בין השנים 1998-1990 סכום של 6,150,000 דולר אל אחותו ומשפחתה (להלן: הצהרת 1998), אליה צורפה רשימת תשלומים (סכום ומועד) החל מתאריך 30.03.1990 ועד תאריך 13.09.1998. המסמך השני הוא תצהיר שמוסא ערך בתאריך 17.03.2008 ובו נטען כי מחודש דצמבר 1999 ועד חודש מרץ 2008 העביר סכום של 7,080,000 דולר אל אחותו ומשפחתה (להלן: תצהיר 2008). יוער, כי בניגוד להצהרת 1998 – לתצהיר 2008 לא צורפה רשימת תשלומים. המסמך השלישי הוא דו"ח מעקב של תכנית חסכון בסניף אשדוד של בנק המזרחי המאוחד מתאריך 29.12.2013 (להלן: דו"ח הבנק), ממנו עלה כי בתאריך 23.12.2007 שוחררו לזכות מוסא מלוא תקבולי תכנית החיסכון שלו בסכום מצטבר של 21,045,490 ש"ח. טענת בני המשפחה היתה, כי מסמכים אלה מסבירים את הגידול בהון בסך של למעלה מ-70,000,000 ש"ח.

12. בית המשפט קמא קיבל את טענת בני המשפחה לפיה האם המנוחה היתה אחת היורשות של אביה ושבעזבונו נכללו נכסים לא מעטים. עם זאת, בית המשפט קבע כי לא עלה בידי בני המשפחה להוכיח מהו היקף העזבון, מהם הנכסים שנכללו בו, כיצד ובאילו מועדים נכסים אלה מומשו, ואילו סכומים הועברו לישראל ולידי מי. בהקשר זה צוין כי בני המשפחה לא הציגו מסמכים בנוגע לירושת אביה של האם המנוחה, הגם שהוא נפטר שנים לא מעטות לפני פרוץ מהפכת חומייני ובטרם השתררה המציאות העוינת ביחסי ישראל-איראן. בית המשפט הוסיף וקבע כי אין בעדויות ששמע ובשלושת המסמכים שצורפו כדי לתת את התוקף הראייתי המינימלי הנדרש להוכחת מקור גידול ההון אצל בני המשפחה. אשר להצהרת 1998 ותצהיר 2008, בית המשפט קמא קבע כי אלה אינם מגובים בתיעוד או רישום שיש בו כדי ללמד על העברת סכום מהסכומים המפורטים בהן – לידי השותפות, או לידי מי מהמעוררים.

אשר לדו"ח הבנק – נקבע כי דו"ח זה מראה, אמנם, כי בשנת 2007 היה ברשות הדוד מוסא סך של כ-22 מיליון ש"ח. דא עקא, בני המשפחה לא הציגו כל ראיות בנוגע לטענתם לפיה סכום זה הועבר לחזקתם, ועל כן בית המשפט קמא קבע כי: "גרסת המערערים המבקשת לראות באותה תוכנית חסכון של הדוד (בסכום 22 מיליון ש"ח) כמקור לגידול הונם שלהם – אינה עומדת במבחן ראייתי כלשהו" (עמ' 12 לפסק הדין). אדרבה, בית המשפט קמא ציין כי עצם קיומו של דו"ח הבנק יש בו כדי להחליש את ליבת טענות המערערים, שכן הוא מהווה דוגמא לכך שניתן היה להציג ראיות ומסמכים כדי לתמוך בגרסת בני המשפחה בנוגע למקור הכסף. בהקשר זה, ובשים לב לכך שלפי הנתען הכספים האמורים הופקדו עוד בשנת ה-70 של המאה הקודמת בבנק בישראל, הוסיף בית המשפט קמא וקבע כי: "אין מקום לטענה בדבר החשאיות המתבקשת בהעברת כספים מאיראן או בסכנת הנפשות הכרוכה על פי אותה הטענה בתיעוד או ברישום של העברה שכזו" (שם).

בסכמו נקודה זו, בית המשפט קמא ציין כך (שם, בעמ' 13):

"במכלול הדברים מוצא אני כי יש בהתנהלות זו, ובגרסה נטענת זו של המערערים – להטיל ספק של ממש בדבר חוסר היכולת הנטענת על ידם להחזיק בתיעוד כלשהו גם ביחס להעברות הכספיות הקודמות (נשוא "הצהרת 1998" [...] ו"הצהרת 2008"...). בשתי הצהרות אלה גירסת המערערים (מפי הדוד ומפי יצחק) הינה כי בוצעו עשרות העברות במזומן, בדרך לא דרך וע"י שליחים עלומים מהדוד באיראן, למערכת 1 ולמשפחה בישראל – מתחילת שנות ה-90 ועד ל-2008.

דא עקא – אף לא אחת מאותן עשרות העברות נטענות (לפחות בכל הקשור לתקבול הנטען בישראל) לא תועדה ולא נרשמה בזמן אמת, או לאחר מכן, בספרי השותפות או מי מהמערערים.

רישום שכזה – לעניין עצם התקבולים בישראל (להבדיל מהליכי המימוש הנטענים באיראן ודרכי הוצאת הכספים ממנה) לא היה בו מטבעם של דברים סיכון נפשות או אחר".

לאור מסקנותיו אלה – בית המשפט קמא דחה את ההסבר שהעלו בני המשפחה בנוגע לגידול ההון.

13. לאחר שדחה את ליבת הטענות שהציגו המערערים, בית המשפט קמא נפנה לבחינת טענותיהם של בני המשפחה בנוגע לשומות הפרטניות שהוצאו להם. להלן אתאר את הדיון שערך בית המשפט קמא בסוגיה זו, תוך התמקדות בענייניו של המערער.

בית המשפט קמא בחן את טענת המערער לפיה במועד הוצאת השומה היו שנות המס עד לשנת 2004 (כולל) סגורות, וכי המשיב שגה עת ייחס את הגידול בהון לשנת 2005, כאשר בפניו הוצגו הצהרות הון לתאריך 31.12.2004, מהן עלה כי לא חל גידול בהונם של בני המשפחה מתאריך 31.12.2004 לתאריך 31.12.2005. בית המשפט קמא דחה טענה זו, בציינו כי הצהרות ההון לשנת 2004 היו יזומות, והוגשו רק בחודש פברואר 2012 בעיצומם של הליכי השומה, מושא הערעור, ונועדו ליצור מצג רטרואקטיבי "מתוך מטרה טקטית ברורה של "בידול" (שם, בעמ' 15). עם זאת, בית המשפט קמא קיבל חלק מהטענות הפרטניות שטענו בני המשפחה לייחוסו של גידול ההון בשנים שנסגרו עד לשנת 2005, והורה על גריעתם מבסיס חישוב השומה. בענייניו של המערער, נקבע כי יש לגרוע סכום של 882,159 ש"ח מבסיס חישוב השומה לשנת 2005 בגין זכויות שנרכשו במקרקעין עבור שלושת ילדיו, אשר בהתאם לתצהיר העדות הראשית של גב' ליבנת קינן, מפקחת שומה אצל המשיב, נרכשו בשנים שכבר נסגרו.

יצוין עוד כי בעניינה של האם המנוחה, בית המשפט קמא קבע כי בשים לב לכך שגרעין ליבת עדותו של מוטא לפיה העביר סכומים מסוימים מנכסי העיזבון באיראן לידיה אינה מופרכת מהיסוד, הרי שיש לייחס חלק משמעותי מגידול הונה לכספי ירושתה. על כן בית המשפט קמא קבע, על דרך האומדנה, כי יש להפחית אצלה את הפרש ההון הבלתי מוסבר עבור השנים שקדמו לשנת 2005 בשיעור של 75%. בית

המשפט קמא נקט בדרך זו רק בעניינה של האם המנוחה, ולא עשה כן בעניינם של יתר המערערים, בניה, תוך שקבע (שם, בעמ' 20) כי:

"פרט לרכיב זה [גריעת הסכומים שבהם נרכשו זכויות מקרקעין עבור ילדי המערערים – ח"מ] – לא הוכיחו המערערים 2-6 כנדרש כי לא היה מקום לייחס רכיבי גידול ההון האחרים לשנה הקודמת לשנת 2005.

בנסיבות אלה לא מצאתי מקום לשנות ייחוס מקור יתרת גידול ההון אצל המערערים (למעט זכויות המקרקעין הנ"ל) לשנת המס 2005 – השנה ה"פתוחה" וברת השומה."

14. לבסוף, בכל הנוגע להשלכות זניחת השומה החלופית על ידי המשיב, בית המשפט קמא ציין כי הגם שאין מדובר בדבר של מה בכך – אין לקבל את טענת בני המשפחה כי יש בויתור המשיב על קו טיעון זה משום חיזוק ל-"הסבר האיראני" לגידול בהון. משהסבר זה נבחן ונדחה, בית המשפט קמא לא מצא כי יש בביטול השומה החלופית כדי לשנות את קביעותיו בהקשר זה (שם, בעמ' 24), וכי בני המשפחה לא עמדו בנטל המוטל עליהם להוכיח כי הגידול איננו נובע מהכנסה החייבת במס (שם, בעמ' 25).

15. כאמור לעיל, על פסק דינו של בית המשפט קמא בני המשפחה הגישו שלושה ערעורים שונים: ע"א 9114/15 הוגש על ידי המערער ואחיו אייל; ע"א 466/16 הוגש על ידי האם המנוחה והאח הבכור יצחק; ע"א 1251/16 הוגש על ידי האח יעקב. האח מרדכי לא הגיש ערעור מטעמו.

16. בתאריך 29.05.2017, במהלך הדיון שהתקיים בפנינו בשלושת הערעורים ובעקבות הסדרי פשרה שהוצגו לנו בעניינם של האחים: אייל, יצחק ויעקב – ניתן כאמור תוקף של פסק דין להסדרים אלה. כמו כן בהתאם להצהרת בא-כוחו של המשיב, בשמו של בא-כוחה של האם המנוחה – ערעורה של האם ז"ל נמתק ללא צו להוצאות.

בכל הנוגע למערער דנן, ניתן פרק זמן נוסף לשם הגעה להסדר פשרה, אך כמצוין לעיל, בתאריך 26.06.2017 המערער הודיע כי לא עלה בידי הצדדים להגיע להבנות, אשר ייתרו את ההכרעה בערעור.

17. נפנה, אם כן, להצגת טענות הצדדים.



18. בפי המערער שתי טענות עיקריות נגד פסק דינו של בית המשפט קמא הנכבד:

ראשית, המערער סבור כי בית המשפט קמא שגה עת דחה את ההסבר שניתן על ידו ועל ידי בני משפחתו בנוגע למקור הגידול בהון. לטעמו של המערער, עדותו של הדוד מוסא הן בפני המשיב והן בפני בית המשפט קמא, בשילוב עם עדויות וראיות נוספות שהוצגו – עדותו של העד דוד מוטאי והערה שנרשמה במסגרת הצהרת הונו של אבי המשפחה המנוח לשנת 1985 – יש בהן כדי לבסס את גרסת בני המשפחה.

שנית, המערער סבור כי שגה בית המשפט קמא עת קיבל את עמדת המשיב לפיה יש לייחס את הגידול בהון לשנת 2005 בלבד, היא שנת המס הפתוחה במועד עריכת השומה, מקום בו הוצגו בפני המשיב ובפני בית המשפט קמא ראיות ברורות לפיהן הגידול אירע בשנים שקדמו לכך. על כן, כך אליבא דמערער, לא היה מקום לייחס את הגידול בהון לשנת המס הפתוחה, ודין השומה להתבטל, באשר הגידול בהון ארע בשנים שהתיישנו זה מכבר. בהקשר זה המערער מוסיף וטוען, כי חוסר אחידות ניכר בקביעותיו של בית המשפט קמא, עת הורה על גריעת הכספים שהוצאו לשם רכישת קרקעות לילדיו בשנים עברו, אך באותה העת לא נגרעו סכומים שהופקדו לתכניות חסכון בין השנים 1997-2004 בסך כולל של 4,914,818 ש"ח.

19. חוסר אחידות נוסף, עליו ביקש המערער להצביע נעוץ בקביעותיו של בית המשפט קמא ביחס לאם המנוחה, עת הפחית את גידול ההון בעניינה בשיעור של 75%. לטעמו של המערער, שומה היה על בית המשפט קמא לנקוט באותה גישה גם בעניינו.

בשולי הדברים המערער הוסיף וטען כי יש לבטל את קנט הגרעון שהמשיב הטיל על המערער מכוח סעיף 191(ב) לפקודה. המערער סבור כי חזרת המשיב מן השומה החלופית במסגרת ההליך בפני בית המשפט קמא מובילה למסקנה הברורה לפיה אין לייחס לו רשלנות כלשהי בקשר להכנת הדוחות הכספיים, ועל כן לא היתה כל הצדקה להטלת קנט הגרעון עליו.

טענות המשיב

20. המשיב סבור כי דין הערעור להידחות. לטעמו, נקודת המוצא היא כי כאשר קיים פער בין ההכנסות המוצהרות של נישום לבין הסכום המצטבר של הוצאותיו

ובהעדר הסבר סביר לגידול בהון – מתעורר החשד שהנישום לא דיווח לפקיד השומה על מלוא הכנסותיו. המשיב מדגיש, כי בהתאם להלכה הפסוקה, נטל ההוכחה ליתן הסברים בדבר גידול הון מוטל על הנישום, וכי מקום שבו הנישום מבקש להסביר את המקור להפרשי ההון בתמיכה שקיבל מבני משפחה או קרובים – יש לתמוך את הדברים בראיות אובייקטיביות חיצוניות ובהוכחות משכנעות של ממש.

בהתאם לכך, המשיב סבור כי אין מקום להתערב בקביעתו העובדתית של בית המשפט קמא לפיה לא עלה בידי המערער ובני משפחתו האחרים להוכיח את ההסבר שניתן על ידם לגידול ההון. המשיב מטעים כי בני המשפחה לא הציגו ראיות אובייקטיביות, לא לקיומו של נדל"ן שנמכר באיראן או להיקפו, לא להעברת התמורה לישראל, ואף לא לקבלתה לידי בני המשפחה. המשיב מדגיש, כי אף במסגרת הערעור לא העלו בני המשפחה כל הסבר למחדליהם בדבר הצגת מסמכים וראיות שיוכיחו את טענותיהם בהקשר זה.

21. אשר לייחוס הגידול בהון לשנת המס הפתוחה היחידה – שנת 2005 – המשיב סבור כי הייחוס נעשה כדין. המשיב מדגיש כי בהעדר מידע מהנישום באשר למועד הפקת ההכנסה שלא דווחה (אשר רואים בה כמקור לגידול הבלתי מוסבר בהון), נהוג ככלל לפרוס את גידול ההון באופן שווה בין שנות המס שבתוך תקופת ההשוואה (עד למועד הגשת הצהרת ההון הרלבנטית), אלא אם כן יש אינדיקציה לפריסה שונה, או כאשר חלק משנות המס שבתוך ההשוואה הפכו סגורות ולא ניתן עוד להוציא שומה בגינן. במקרה אחרון זה, כדי שלא יוצר לנישום בענייננו מקלט מס בגין הכנסה שלא דווחה על ידו, ובהעדר ראיה אחרת מצד הנישום – יחוסו של גידול ההון לשנת 2005 היה מוצדק.

בהקשר זה המשיב טוען עוד כי בני המשפחה פעלו כדי להביא להתיישנותן של שנות המס הקודמות, וזאת על ידי הגשת הצהרות ההון לשנת 2005 באיחור ניכר. באופן דומה, נטען כי הצהרות ההון היוזמות לשנת 2004 לא הוגשו במועד הראשון בו ניתן היה לעשות כן, כי אם בתאריך 17.10.2012, כשנה וחצי לאחר הוצאת השומה. נסיבות אלה מובילות, אליבא דמשיב, למסקנה לפיה אין לאפשר למערער, שבהתנהלותו שלו הביא להתיישנות חלק משנות המס, לטעון לאי תשלום מס בשל התיישנות לה הוא גרם בעצמו. כן צוין בהקשר זה, כי הטענות בדבר שיוך הגידול בהון לשנים הסגורות נטענו בשפה רפה בלבד במסגרת הליכי ההשגה, וכי בני המשפחה השליכו את יהבם על ההסבר לפיו הגידול בהון מקורו בכספים מאיראן. על כן, סבור המשיב כי אין מקום לקבל טענות אלה בשלב דיוני זה.

22. לבסוף, המשיב סבור כי על הטוען להתיישנות גידול ההון להודות ראשית לכל בקימו של גידול הון ממקור חייב במס, וכי נוכח העובדה שבני המשפחה לא עשו כן – הם (והמערער בתוכם) מנועים מלהעלות טענת התיישנות כאמור.

23. אשר לגריעת הכספים לרכישת הקרקעות לבני משפחת המערער – המשיב ציין כי בית המשפט קמא נהג בהתחשבות בהקשר זה, שכן כלל לא הוכחו – לא המקור הכספי לרכישת נכסים אלו ולא צמיחתו של מקור זה במהלך השנים הסגורות. משמדובר בהתנהלות של לפני משורת הדין בלבד – המשיב סבור כי אין מקום להרחיב עוד התחשבות זו.

24. בכל הנוגע להפחתת שיעור הגידול בהון שניתנה לאם המנוחה, המשיב סבור כי זו נעשתה בשים לב לכך שבית המשפט קמא הנכבד לא שלל את היותה אחת מיורשות אביה. המשיב סבור, כי בהעדר ראיות לעניין שיעור זכויות האם המנוחה בעיזבון, כמו גם לסכומי הכספים שהתקבלו והמועדים בהם הועברו, לא היה מקום לבצע הפחתה כאמור, אף לא בדרך האומדנה, ומשכך יש לראות בה הפחתה לפני משורת הדין. על כן, ובשים לב לכך שהמערער אינו אחד מיורשי הסב – המשיב סבור שאין כל הצדקה להרחיב את ההכרה בהסבר זה, כך שיחול גם על עניינו.

25. לבסוף, המשיב סבור כי בדין הוטל על המערער קנס גירעון מכוח סעיף 191(ב) לפקודה. המשיב אוחו בדעה, כי משייחוס הגידול בהון לשנת 2005 נעשה כדין, ומשנטל ההוכחה כי המערער לא התרשל בעריכת הדו"ח מושת עליו – מדובר בגידול העונה על התנאים שנקבעו בפקודה להטלת קנס הגרעון האמור, ואין מקום להורות על ביטולו.

תשובת המערער

26. בתאריך 16.05.2017 המערער הגיש סיכומי תשובה מטעמו, במסגרתם התייחס לטענות המשיב, וחזר, ככלל על טענותיו שבכתב הערעור. בכל הנוגע לקנס הגירעון צוין, כי חלק מטענותיו של המשיב בהקשר זה הועלו לראשונה במסגרת סיכומיו בערעור ועל כן הם מהווים הרחבת חזית אסורה.

27. כאמור לעיל, לאחר עיון בטענות הצדדים ובכל החומר שבתיק ושמיעת טיעוני באי-כוחם בדיון – הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות, וכך אציע לחבריי שנעשה, בכפוף לאמור בפסקה 35 שלהלן בנוגע לקנט הגרעון שהוטל על המערער. אנמק מסקנותיי אלו להלן.

28. אשר לדחיית ההסבר לגידול בהון, מקובלות עליי קביעותיו העובדתיות של בית המשפט קמא, לפיהן לא עלה בידי המערער לבסס את טענותיו לכך שהמקור לגידול בהון טמון בכספים, אשר הגיעו לידי בני המשפחה מהדוד מוסא, אשר מימש נכסים שהיו בבעלות אביה של האם המנוחה באיראן. אף אם אניח לטובת המערער כי קיים קושי אובייקטיבי בהצגת מסמכים שעניינם מכירת הנכסים באיראן (הגם שכאמור, אבי האם נפטר מספר שנים טרם פרוץ מהפכת חומייני) – אין בכך כדי להצדיק אי הצגת ראיות אובייקטיביות לקבלת הסכומים על ידי בני המשפחה בארץ. מבלי לקבוע מסמרות בהקשר זה, ייתכן וניתן היה לקבל טענות בדבר הסכנה הנשקפת מתיעוד כאמור בכל הנוגע לשלבי המכירה והוצאת הכספים מאיראן, אך ברי כי אין הדבר נכון בכל הנוגע לאשר אירע בהקשר זה בתוך תחומי מדינת ישראל. על כן, לא בכדי בית המשפט המחוזי הנכבד ציין כי דווקא מד"ח הבנק ניתן ללמוד שניתן גם ניתן היה לתעד בזמן אמת את העברות הכספים הנטענות, ומשהמערער לא הציג תיעוד כאמור – סיבותיו, כנראה, עמו. ודוקו – אין מדובר בסכומים של מה בכך שיתכן וניתן היה להבין את אי-רישומם, כי אם בעשרות מיליוני שקלים שעל פי הנטען הועברו לידי המערער ובני משפחה נוספים וזאת ללא כל רישום, והדבר אומר דרשני. על כן, בדין בית המשפט קמא דחה את טענות המערער בנושא זה.

29. נותרנו, אם כן, עם גידול בלתי מוסבר בהון בסך הקרוב ל-5,000,000 ש"ח (סכום השומה המקורי שנקבע, בניכוי הכספים שהוכרו על ידי בית משפט קמא הנכבד ככאלה שהוצאו לשם רכישת נכסים עבור ילדי המערער, כאמור בפסקה 14 שלעיל). האם בדין ייחס המשיב גידול זה לשנת המס 2005, היא שנת המס הפתוחה היחידה במועד הוצאת השומה? לטעמי, התשובה לשאלה זו היא חיובית, ואפרט הדברים מיד בסמוך.

30. ראשית, מקובלת עלי טענת המשיב לפיה המערער טוען בהקשר זה טענות מנוגדות. אין להלום מצב בו דרות בכפיפה אחת טענות לפיהן מקור הגידול בהון

בהכנסה שאינה חייבת במס (בענייננו – כספי ירושת אבי האם המנוחה) יחד עם טענות לפיהן הגידול בהון נבע מהכנסה חייבת במס, אך שזו התיישנה. מקרים כגון דא נדונו לא אחת בפסיקתו של בית משפט זה, ונקבע כי בשל תקנת הציבור וכעניין שבמדיניות שיפוטית ראויה – אין לאפשר דיבור שכזה "בשני קולות" (ראו: ע"א 10704/05 לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון, בעמ' 7 (10.07.2008) (להלן: עניין לוגסי); ע"א 9650/05 פרוינד נ' פקיד שומה ת"א 4, בעמ' 6 (07.08.2008); כן ראו מהעת האחרונה ע"א 7909/16 סוף מתכות בע"מ נ' הממונה האזורי – אגף המכס ומע"מ, באר שבע, פסקה 31 לפסק דינו של השופט ד' מין (26.04.2018)). כשלעצמי, סבורני כי די בטעם זה בלבד כדי להביא לדחיית הערעור.

31. שנית ולמעלה מן הצורך אציין, כי אף לגופם של דברים – הדין הוא עם המשיב. ככלל, מקום בו נמצא כי קיים גידול בהון, אשר נוצר כתוצאה מהכנסה החייבת במס, הכלל הוא כי בהיעדר ראיות אחרות, יש לייחס את הגידול בהון באופן שווה לכל אחת משנות המס שבין הצהרות ההון (ראו, לדוגמא: ע"א 2388/13 יוסף נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 12 (18.12.2014) (להלן: עניין יוסף)). כן נקבע, כי כאשר חלק משנות המס נסגרו זה מכבר, הרי שבהעדר 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 אכן אירע בשנים אלה (ראו: ע"א 3654/96 גלם נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד נד(2) 673, 677 (2000); עניין לוגסי, בפסקה 8).

סוגיה זו אף עלתה ב-ע"א 552/02 חנני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1) 112 (2005) (להלן: עניין חנני), ממנו מבקש המערער להיבנות. דא עקא, דומה כי אין דמיון רב בין המקרה דנן לבין עניין חנני, בו נקבע כי התקיימו "נסיבות מיוחדות המצדיקות ייחוס חלק מהפרש ההון לשנים הסגורות אף-הן" (פסקה 19 לפסק דינו של המשנה לנשיא מ' חשין). באותה פרשה, פקיד השומה קבע בתחילה כי יש לייחס חלק מהפרשי הון שהתגלו בהצהרות שהגיש המערער שם לשנים סגורות, אולם חזר בו – והורה על ייחוס הפרשי ההון לשנים הפתוחות בלבד – לאחר שהעניין הובא לפניו שוב, בהוראת בית המשפט, ששוכנע כי יש לבחון את טענות המערער שם בשנית. חזרתו זו של פקיד השומה מקביעתו הראשונית, הוגדרה על ידי בית המשפט בעניין חנני כמהלך של "שינוי חזית", המצדיק את ייחוס חלק מהפרשי ההון לשנים הסגורות, כפי קביעת פקיד השומה בתחילה. נסיבות חריגות אלה אינן מתקיימות בענייננו, וממילא אין כל הצדקה לסטות מהכלל הרגיל, ולפיו בהעדר ראיות מספקות, יש לזקוף את הפרשי ההון לשנים הפתוחות בלבד (עניין יוסף, בפס' 13).

32. זאת ועוד – אחרת. קבלת טענת המערער לפיה היה מקום לייחס את הגידול הבלתי מוסבר בהון באופן שווה לכלל השנים שחלפו בין הצהרת ההון הראשונה לזו השנייה תוביל לפגיעה בעקרון היסוד של דיני המס – הצורך בתשלום מס אמת – ובה בעת תיטיב עם המערער, שלא דיווח על הכנסותיו המלאות במסגרת דיווחיו בשנים הסגורות, וכך יימצא חוטא נשכר (ראו עניין חנני, פסקה 17 לפסק דינו של המשנה לנשיא מ' חשין). על כן, אני סבור כי בדין דחה בית המשפט קמא את טענות המערער בהקשר זה.

33. המערער מבקש להיבנות מהצהרת ההון הרצונית שהגיש עבור שנת 2004, ממנה עלה כי לא חל גידול בהונו בין תאריך 31.12.2004 לבין תאריך 31.12.2005, ומשכך יש להסיק כי כל הגידול בהון חל בשנים שהן כבר "סגורות". אין בידי לקבל טענה זו, ונימוקי בית המשפט קמא בהקשר זה מקובלים עלי. אינני סבור כי יש בהצהרת 2004 כדי להוות ראיה אובייקטיבית (ודאי לא כזו מזמן אמת), אשר יש בה כדי לשנות את המסקנה לפיה יש לייחס את הגידול בהון לשנת המס ה"פתוחה" בלבד.

34. משדחיתי לעיל את טענותיו העיקריות של המערער, דומה כי מאליהן נדחות יתר טענותיו. כך בנוגע לטענה לפיה היה על בית המשפט קמא להפחית את גידול ההון שיוחס לו, בדומה לאשר נעשה בעניינה של האם המנוחה; ואבהיר: משנדחתה גרסתו העובדתית של המערער, ברי כי קיים הבדל מהותי בין האם המנוחה, אשר בעניינה נקבע, כעניין שבעובדה, כי לא נסתרה ליבת גרסתה לפיה הייתה יורשת מעזבון אביה, לבין עניינו של המערער, אשר גרסתו העובדתית בדבר קבלת כספים מאיראן נדחתה כולה, מה גם שהוא לא הראה שהוא היה בבחינת יורש של סבו.

35. נותרנו, אם כן, עם טענתו האחרונה של המערער בנוגע להטלת קנס הגרעון מכוח סעיף 191(ב) לפקודה. אמנם לכאורה בשל דחיית הערעור, באפשרותו של המשיב לפעול בהתאם להוראות הדין ולגבות את קנס הגרעון. עם זאת, בנסיבות העניין, ובשים לב לכך שבמסגרת הסכמי הפשרה שנערכו עם יתר בני המשפחה הוסכם על ביטול קנס הגרעון, סבורני כי אף בעניינו של המערער יש, בהתחשב בעקרון השוויון ובעובדה שבית המשפט המחוזי הנכבד לא נדרש לכך בפסק דינו – להורות על ביטולו של קנס הגרעון.

36. סיכומו של דבר: הנני בדעה כי יש לדחות את הערעור, בכפוף לאמור בפיסקה 35 שלעיל בכל הנוגע לביטול קנס הגרעון. מעבר לכך אציע כי המערער ישא בהוצאות המשיב בסך של 25,000 ש"ח.

המשנה לנשיאה

השופט א' שהם:

אני מסכים.

שופט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה לנשיאה ח' מלצר.

ניתן היום, כ' בסיון התשע"ח (3.6.2018).

שופטת

שופט

המשנה לנשיאה