

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9650/05

בפני: כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט י' אלון

המערער: רונן פרוינד

נגד

המשיב: פקיד שומה ת"א 4

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב יפו בעמ"ה 1014/02 שניתן ביום 24.7.2005 על ידי כבוד השופט מ' אלטוביה.

תאריך הישיבה: כ"ח באלול התשס"ז (11.9.07)

בשם המערער: עו"ד יובל קינן

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופטת א' חיות:

זהו ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כבוד השופט מ' אלטוביה) אשר דחה ערעור שהגיש המערער על שומות מס לפי מיטב השפיטה לשנים 1997 ו-1998 שקבע לו המשיב ובהן הוסיף להכנסתו המוצהרת של המערער הפרשי הון בלתי מוסברים בסך של 2,235,916 ₪.

העובדות הצריכות לעניין ופסק דינו של בית המשפט המחוזי

1. בשנת 1992 הקים המערער את חברת ט.ר.ת שיווק בע"מ (להלן: חברת ט.ר.ת). הוא החזיק במניותיה וניהל אותה עד להפסקת פעילותה בסוף שנת 1994,

ובדוחות הכספיים של החברה ליום 31.12.1992 עליהם חתם נרשמה לזכותו של המערער כבעל מניות התחייבות שוטפת בסך של 1,656,969 ₪. בשנת 2000 הודו והורשעו המערער, חברת ט.ר.ת וחברה נוספת בניהולו, טומיפלסט בע"מ, בשורה של עבירות מס ובהן, בין היתר, עבירות של הוצאת חשבוניות פקטיביות במיליוני שקלים והשמדת ראיות (פנקסי חשבוניות) אשר בוצעו במהלך השנים 1993, 1994 ו-1995. המשיב ערך השוואה בין שתי הצהרות הון שהגיש המערער, ליום 31.12.1989 וליום 31.12.1998 (להלן בהתאמה: הצהרת ההון הראשונה והצהרת ההון השנייה) ונמצא כי המערער לא הצהיר על השקעתו בחברת ט.ר.ת שכנגדה כאמור נרשמה לזכותו בספריה יתרה בסך 1,656,969 ₪. משכך תיקן המשיב את ההון המדווח על ידי המערער ליום 31.12.1998 והוסיף לו את הסך של 1,656,969 ₪. כמו כן הוסיף המשיב להון המדווח סך של 438,328 ₪ בגין הוצאות מחייה משוערות ובסך הכל קבע, בהעדר הסבר אחר מצד המערער, כי בתקופת ההשוואה שבין שתי הצהרות ההון נתגלו הפרשי הון בלתי מוסברים בסך כולל של 2,235,916 ₪. המשיב ייחס הפרשים אלה כהכנסות לא מדווחות לשנות המס 1997 ו-1998 בשומות לפי מיטב השפיטה שהוציא למערער ביום 20.12.2001 על פי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה).

2. המערער לא השלים עם שומות אלה ובערעור שהגיש לבית המשפט המחוזי בתל אביב מיקד את טיעונו בפן העובדתי וטען כי היתרה לזכותו שנרשמה במאזן חברת ט.ר.ת לשנת 1992 אינה משקפת העברת כספים במזומן ממנו לחברה אלא העברת סחורה, מלאי ורכוש קבוע משתי חברות (טומיפלסט בע"מ שבבעלות אביו ותומר פלסט בע"מ שבבעלותו), אשר התמזגו לחברת ט.ר.ת. כמו כן טען המערער כי לא ידע את שהתרחש בחברת ט.ר.ת וכי אביו המנוח הוא שניהל אותה והפעילה הלכה למעשה. אשר להוצאות המחייה המשוערות שייחס לו המשיב טען המערער כי אלה מופרזות ואינן תואמות את רמת חייו בפועל.

בפסק-דינו מיום 24.7.2005 דחה בית המשפט המחוזי את טענותיו של המערער וקבע כי המערער לא הרים "ולו במעט שבמעט" את נטל השכנוע המוטל עליו לבסס את עמדתו ולשלול את עמדת המשיב. לעניין היתרה שהופיעה לזכות המערער בדו"ח הכספי של חברת ט.ר.ת לשנת 1992 קבע בית המשפט כי:

אין עדות התומכת בעמדת המערער כי מקור ההתחייבות לבעל המניות [המערער] הרשומה בספרי טרת הינה בשל העברת סחורה ומלאי כאשר מנגד מצויות קבלות

מפורשות המעידות על הזרמה כספית מאת בעל המניות הוא המערער.

(ההדגשה הוספה)

בית המשפט הוסיף וקבע בהקשר זה כי:

המערער לא חלק על כך שהוא היה הבעלים של החברה ומנהלה הרשום, משכך אין הוא יכול לכ[ח]סות בצלו של אביו המנוח כאילו לא ידע את שמתרחש בחברה. מה גם שעיון במאזן טרת ליום 31.12.92 (מ/ש/3) מצביע על כי המאזן נחתם בידי המערער עצמו כמנהל החברה. חתימת המערער מצויה באותו עמוד בו מצוינת ההתחייבות לבעל המניות בסך 1,656,969 ₪.

(ההדגשה הוספה)

אשר לאומדן הוצאות המחייבה שייחס המשיב למערער קבע בית המשפט המחוזי בדחותו את טענות המערער כי:

המערער בחר שלא למלא טופס "רמת מחיה" על אף שנתבקש לעשות כן ואשר יכול היה לסייע למשיב לבחון את טענת המערער... המערער לא הביא כל ראיה לסתור את עמדת המשיב או ראיה שיש בה כדי להבהיר מהי רמת החיים על פיה יש לחשב את הוצאות מחייתו. נושא רמת החיים לא הועלה על ידי המערער בנימוקי הערעור וגם לא באופן קונקרטי במהלך עדותו בפני. אין בפני כל תשתית מטעמו של המערער [באשר לשאלה] מהי רמת החיים בה הוא חי בשנים הרלוונטיות לחישוב הפרשי ההון.

מכאן הערעור שבפנינו.

תמצית טענות הצדדים בערעור

3. בערעור דנן העתיק המערער את מוקד טיעונו לזירה חדשה. הוא אינו מלין עוד על הפן העובדתי שהיווה בסיס לשומות נשוא הערעור שהוציא המשיב ועתה הוא טוען - תוך השלמה עם ממצאיו העובדתיים של בית המשפט המחוזי - כי משקבע בית המשפט שהוא הלווה לחברת ט.ר.ת סך של 1,656,969 ₪ במהלך שנת 1992 היה על המשיב לייחס חלק זה מן הגידול הבלתי מוסבר בהונו לשנת המס 1992 ולא לשנות המס 1997 ו-1998 כפי שעשה. המערער מפנה בהקשר זה אל פסק הדין בע"א 3654/96 גלם נ' פקיד שומה כפר טבא, פ"ד נד(2) 673 (2000) (להלן: עניין גלם) והוא מוסיף וטוען כי בהתחשב בכך ששומת המס לשנת 1992 כבר הפכה סופית והיא שנה "סגורה"

לא ניתן עוד לחייבו במס בגין הכנסה המשויכת לה. לחלופין טוען המערער כי אף אם יאשר בית משפט זה את שיוך הכנסתו הבלתי מדווחת לשנים 1997 ו-1998 הרי משנקבע שהלוואתו לט.ר.ת הפכה בשנת 1994 להפסד הון, יש לאפשר לו לקזז את הפסדו זה אל מול הכנסתו הנטענת.

המערער מוסיף וטוען כי אף את תוספת ההכנסה החייבת הנובעת מאומדן הוצאות המחייב (438,328 ₪) היה על המשיב לייחס לכל תשע השנים שחלפו בין שתי הצהרות ההון באופן שווה ולא לשתי השנים האחרונות בלבד (1997 ו-1998) וכי היות ששבע השנים הראשונות (1990-1996) הן כולן שנים "סגורות", טענה זו ככל שתתקבל משמעותה היא כי 7/9 מסכום הוצאות המחייב שיוחס לו כאמור לא ימוסה.

4. המשיב טוען מנגד כי טענות המערער בעניין ייחוס הכנסתו הבלתי מדווחת לשנות המס 1997 ו-1998 מושמעות לראשונה בשלב הערעור ולדידו יש לדחותן על הסף משום שמדובר בהרחבת חזית פסולה. המשיב מוסיף ומדגיש כי המערער הגיש את "הדו"ח האישי שלו לשנת המס 1992 רק ביום 13.5.1999. על כן שנת מס זו הפכה "סגורה" רק ביום 31.12.2002 ואילו היה המערער מעלה את טענתו כנגד שיוך הכנסתו הבלתי מדווחת בגין ההלוואה לט.ר.ת לשנות המס 1997 ו-1998 בשלב ההשגה או למצער במסגרת ההליך דלמטה, לא הייתה מניעה לייחס אותה לשנת 1992 כנטען עתה. אך העלאת טענה זו רק בשלב הערעור ורק לאחר ששנת המס 1992 כבר הפכה "סגורה", נגועה לטענת המשיב בחוסר תום לב. עוד טוען המשיב כי ייחוס הכנסתו הבלתי מדווחת של המערער בגין ההלוואה לחברת ט.ר.ת לשנים 1997 ו-1998 אף שבאותו שלב ניתן היה לייחס אותה לשנת 1992, הקטינה את חיובו של המערער בהפרשי הצמדה וריבית. לגופו של עניין טוען המשיב כי על מנת לבחון את טענות המערער לפיהן יש לשייך את ההכנסה הבלתי מדווחת שיוחסה לו בגין ההלוואה וכן את ההכנסה הבלתי מדווחת שיוחסה לו בגין הוצאות מחייב לשנים אחרות מאלה שנקבעו בשומה לפי מיטב השפיטה היה עליו להניח תשתית עובדתית המוכיחה באילו שנים צמחה הכנסה בלתי מדווחת זו הלכה למעשה והוא מוסיף וטוען כי אין כל חזקה לפיה ההכנסה שהיוותה מקור להוצאות מחייב של נישום הופקה במועד שבו הוצאו אותן הוצאות.

5. המערער לא התעלם מכך שהעלאת הטענה בדבר ייחוס ההכנסה הבלתי מדווחת לשנים "סגורות" לראשונה בשלב הערעור מעוררת קושי ובסיכומי תשובתו בערעור הוא ניסה להסביר זאת כך:

המערער לא 'נצר בליבו' כל טענה שהיא. מלכתחילה טען המערער כי לא היה לו גידול בהון, מכאן שלא היה מקום להוסיף להצהרת ההון שלו סכומים כלשהם, ומכאן שהוא לא העלים הכנסות, לא בשנות השומה ולא בשנה קודמת להן. המערער התייחס הן לשנת 1992 והן לשנים 97 ו-98.

[האם] המשיב ציפה כי המערער יטען בפני בית המשפט קמא, טענות עובדתיות סותרות: ראשית - לא היה כל גידול בהון, ולחלופין - הגידול בהון נוצר בשנת 1992. והרי כזאת לא יתכן. המערער פעל בתום לב עת טען בפני בית המשפט [קמא] כי לא היה לו כל גידול בהון. לא בשנת 1992, לא בשנת 1998 ולא בכלל...

בית המשפט לא קיבל את טענות המערער, וקבע קביעות עובדתיות אחרות. בין אם כתוצאה ממחדלי המערער מלייצג עצמו כראוי ומלטעון טענותיו כראוי, ובין אם מכל סיבה אחרת. קביעות עובדתיות אלה, למצער, אינן עניין לערכאת ערעור. ולא יועיל למערער גם אם יטען היום אחרת.

(ההדגשות במקור)

ובמילים אחרות טוען המערער כי מאחר שבהליך דלמטה הוא הכחיש כל גידול בלתי מוסבר בהונו לא ניתן היה לצפות ממנו כי ייטען כבר אז טענה עובדתית סותרת לפיה יש לייחס את הכנסתו הבלתי מדווחת (ככל שתימצא כזו) גם לשנים הסגורות. המערער מוסיף וטוען בזאת כי משנדחו טענותיו אלה אין עוד כל מניעה להעלות את טענותיו החלופיות בשלב הערעור. עוד הוא טוען כי אף המשיב אינו נמנע מהעלאת טענות חדשות בשלב הערעור שכן הטענה לפיה שיוך הכנסתו הבלתי מדווחת של המערער לשנים 1997 ו-1998 נעשתה כדי להיטיב עימו ולחסוך ממנו תשלום של הפרשי הצמדה וריבית, לא נטענה בהליך דלמטה והוא מדגיש בהקשר זה כי הסמכות להקטין חיובי הצמדה וריבית אינה נתונה כלל בידי המשיב אלא בידי ה"מנהל" כהגדרתו בפקודת מס הכנסה.

ד"ן

6. צודק המערער באומרו כי לא ניתן היה להעלות בערכאה הדיונית עובדות המכחישות זו את זו דהיינו כי הגידול בהון אינו נובע מהכנסה בלתי מדווחת ולחלופין כי מכל מקום יש לשייך את ההכנסה הבלתי מדווחת ממנה צמח הגידול בהון לשנים סגורות. האיסור על העלאת טענות עובדתיות חלופיות מעוגן בתקנה 72 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984 וזו חלה מכוח תקנה 9 לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978 גם על ערעורי מס הכנסה הנדונים בבית המשפט

המחוזי. הרציונאל שביסוד איסור זה עניינו בתקנת הציבור ובמדיניות שיפוטית ראויה המבקשת לשמור על טוהר ההליך השיפוטי ולהקים מחסום מפני שימוש לרעה בהליכי משפט ולכך נדרשנו אך לאחרונה בע"א 10704/05 לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון (טרם פורסם, 10.7.2008) (להלן: עניין לוגסי). במקרה דנן בחר המערער לטעון בשלב ההשגה וכן בערעור בפני בית המשפט המחוזי כי הגידול בהון שיוחס לו בגין ההלוואה לחברת ט.ר.ת ובגין אומדן הוצאות מחייה לא היה ולא נברא והוא מיקד את כל טענותיו בבית המשפט המחוזי בקו הטיעון הזה. דא עקא בית המשפט סבר כי המערער לא עמד בנטל המוטל עליו להוכיח טענותיו אלה ומשכך דחה אותן. העובדה כי קו הטיעון אותו בחר המערער להעלות לא התקבל, אינה מפגיגה את האיסור החל על העלאת טענות עובדתיות חלופיות ואין בה כדי להכשיר העלאת טענות עובדתיות חלופיות בשלב הערעור לאחר שאלה לא עלו בבית המשפט המחוזי וממילא לא הובאו שם ראיות לביסוסן.

ניסיון להתנהלות דומה מצד הנישום נפסל בעניין לוגסי שם צויין כי:

שומה על פי מיטב השפיטה נועדה להטיל מס אמת על הכנסת אמת ואף שהנישום רשאי להשיג על השומה ולתקוף אותה ואת כל רכיביה, אין לאפשר לו התנהלות מניפולטיבית (ראו והשוו: ע"א 9541/04 שרפיאן נ' פקיד שומה ת"א 3, פסקה 11 (טרם פורסם, 29.6.2008) (להלן: עניין שרפיאן)) ועליו לבחור בקו הטיעון העובדתי והמשפטי אותו הוא חפץ להציג כנגדה. במילים אחרות יש להקפיד עימו כמי שהעובדות הרלוונטיות מצויות בידיעתו, שלא יטען בעת ובעונה אחת או לאורך השלבים השונים של ההליכים טענות עובדתיות חלופיות כמו למשל כי הגידול בהון נובע ממקורות שאינם הכנסות החייבות במס ולחלופין כי אף אם מדובר בהכנסות החייבות במס שלא דווחו הן נצמחו בשנים סגורות (שם, פסקה 7).

קביעות אלה יפות לענייננו וביתר-שאת נוכח העובדה שבמקרה דנן כמו בעניין שרפיאן (הנזכר לעיל בפסקה שצוטטה), אילו היה המערער מעלה לכתחילה ומוכיח בראיות את הטענה כי יש לייחס את סכומי ההלוואה שנתן לחברת ט.ר.ת כהכנסה בלתי מדווחת לשנת 1992, ניתן היה למסותו בגינה באותו שלב. שהרי המערער הגיש את הדו"ח האישי שלו לשנת 1992 רק ביום 13.5.1999 ולפי סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה (כנוסחו בתקופה הרלוונטית) הפכה אותה שנת מס לשנה "סגורה" רק ביום 31.12.2002, דהיינו כשנה לאחר הוצאת השומה לפי מיטב השפיטה ולאחר שהוגש הערעור לבית משפט קמא.

בעניין שרפיאן שלל בית משפט זה התנהלות דומה מצד נישום באומרו:

יש טעם בדבריו של המשיב לפיהם המערער יכול היה עוד בעבר לטעון שגידול ההון אירע בשנת 1994 כאשר שנה זו היתה "פתוחה". אין ספק כי התנהלות כזו מעלה חשש כי המערער ציפה לכך ששנת 1994 "תיסגר" ואז יוכל הוא לטעון כי השנה כבר סגורה וכי אין למסות את ההון שצמח בה. זוהי התנהלות שלא בתום לב, ואין לקבלה (שס, פסקה 11).

7. בטרם חתימת פסק-הדין נתאפשר לי לקרוא את אשר כתב חברי השופט י. אלון ומצאתי להוסיף התייחסות קצרה לדבריו.

חברי מציין כי בית משפט קמא דחה כבלתי אמינה את גרסת המערער באשר ליתרה בסך 1,659,969 ש"ח שנרשמה לזכותו במאזנה של חברת ט.ר.ת לשנת 1992. עוד מציין חברי כי בית משפט קמא אימץ לעניין זה את עמדת המשיב לפיה הזרים המערער במהלך 1992 כספים לחברת ט.ר.ת ובעקבות כך יש לייחס לו גידול הון הנובע מהכנסה חייבת שלא דווחה במהלך התקופה שבין שתי הצהרות ההון (זו מ-1989 וזו מ-1998). ממצא עובדתי זה, כך לגישת חברי, מוביל אל "מסקנה בלתי נמנעת.... כי אותה הכנסה חייבת נוצרה קודם למועד היווצרות ההון הנובע ממנה, דהיינו היא נוצרה בטרם יום 31.12.1992 ועל כן, כך הוא מוסיף וקובע "ההנחה או הטענה כי הון שנצבר בידי פלוני בשנת 1992 נובע מהכנסות שהתקבלו (!) על ידו בשנים 1997 או 1998, מהפכת עבר לעתיד ועתיד לעבר".

בניגוד לחברי אני סבורה כי אין מדובר במסקנה "בלתי נמנעת" ובוודאי לא בהנחה "[ה]מהפכת עבר לעתיד ועתיד לעבר". לטעמי, העובדה שהמערער הזרים לחברת ט.ר.ת כספים בשנת 1992 אינה מחייבת מסקנה אחת ויחידה לפיה הכספים שהזרים נובעים מהכנסה חייבת שנוצרה קודם למועד ההזרמה (ראו והשוו דברי חברתי השופטת מ. נאור בע"א 9541/04 יעקב שרפיאן נ' פקיד שומה ת"א 3), אם כי זוהי כמובן אחת האפשרויות.

כך בהחלט יתכן כי הון בלתי מוסבר יצטבר בידי נישום בשנה פלונית אף שהכנסה הבלתי מדווחת שבאמצעותה נצבר אותו ההון טרם נצמחה לו. טלו לדוגמא נישום הרוכש מכוונות או ציוד לעסקו בשנה פלונית ומממן את הרכישה בהלוואות או באשראי שקיבל, אותם הוא פורע מהכנסותיו לאחר מועד הרכישה ולאורך מספר שנים;

או טלו נישום אחר המזרים בשנה פלונית כספים לעסקו (דוגמת הזרמת הכספים על ידי המערער לחברת ט.ר.ת במקרה שלנו) מהלוואה שנטל אותה הוא פורע מהכנסותיו לאחר מועד ההזרמה לאורך מספר שנים. אינני קובעת כמובן שכך אירע במקרה שלפנינו. כל שברצוני לומר הוא כי העובדה שהוזרם כסף או נרכש נכס בשנה פלונית אין בה בהכרח משום ראייה חלוטה לכך שההכנסה הבלתי מדווחת המיוחסת לנישום נוצרה אף היא במועד ביצוע ההזרמה או הרכישה כאמור ואין לשלול בהקשר זה אפשרויות נוספות כגון אלה המפורטות לעיל. בנסיבות שנוצרו ובייחוד נוכח העובדה כי בינתיים "נסגרה" שומת המס לשנת 1992, מוטל על המערער הנטל להצביע על מועד היווצרות ההכנסה הלא מדווחת וערפל, ככל שנותר בעניין זה, צריך שיפעל לחובתו (ראו והשוו ע"א 3654/96 גלם נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד נד(2) 673 (2000)). המערער בחר שלא להציג ראיות כלשהן באשר למקור הכספים שהזרים לחברת ט.ר.ת וזאת משום שלאורך כל ההליכים עד שלב הערעור דבק בגרסה עובדתית שקרית לפיה אין מדובר כלל ביתרה העומדת לזכותו בחברת ט.ר.ת או בכספים שהזרים אליה. משזהו קו ההגנה בו נקט המערער נראה לי מן הטעמים שפרטתי כי אין לאפשר לו בשלב הערעור לאמץ גרסה עובדתית שונה ולטעון עתה כי הכספים שהזרים לחברת ט.ר.ת מקורם בהכנסות בלתי-מדווחות שנוצרו אצלו בשנת 1992. מסקנה זו מתבקשת ביתר שאת נוכח העובדה שבינתיים "נסגרה" כאמור השומה לשנת 1992 וגישה אחרת תאפשר למערער להנות מפרי מעלליו ולצאת פטור בלא כלום אף שהעלים הכנסות ונקט קו הגנה שקרי עד שלב הערעור. תוצאה כזו היא בעיני בלתי-רצויה ואינה מתיישבת עם תכליתם של דיני המס ועם מדיניות משפטית ראויה. מכל מקום ובניגוד לחברי השופט אלון, אני סבורה כי אפילו ניתן היה לשמוע מפי המערער לראשונה בשלב הערעור טענות בדבר מועד יצירת ההכנסה הלא מדווחת, לא היה בכך כדי להועיל לו. זאת בהעדר תשתית ראייתית מספקת המבססת את טענתו כי מדובר בהכנסה שנצמחה בשנת 1992 וכבר נאמר כי העובדה שהכספים הוזרמו לחברת ט.ר.ת באותה שנה היא לבדה אינה מהווה ראייה קונקלוסיבית לכך שבאותה שנה עצמה צמחה גם ההכנסה הבלתי מדווחת שיוחסה למערער בעקבות כך.

8. בשל כל הטעמים המפורטים לעיל אני מציעה לדחות את הערעור ולחייב את המערער לשלם למשיב שכר טרחת עורך דין בערעור בסך 20,000 ₪.

אני מסכימה לחוות דעתה של חברתי השופטת א' חיות לרבות האמור בסעיף 7 לחוות דעתה המתייחס לחוות דעתו של חברי השופט י' אלון.

שופטת

השופט י' אלון:

חולק אני על חלק ממסקנותיה של חברתי השופטת א' חיות, ולדעתי דין הערעור להתקבל בחלקו.

1. גידול לא מוסבר בהונו של נישום, בין מועד הצהרת הון אחת למועד הצהרת הון שלאחריה, מהווה את אחד הכלים לקביעת שומת הכנסותיו על פי מיטב השפיטה. וכדברי המשנה לנשיא מ' חשין (בע"א 552/02 חנני נ' פקיד השומה, 18.4.05, לא פורסם):

”ההיגיון המונח ביסודה של דרך זו, היגיון פשוט הוא. קיומו של הפרש הון בלתי מוסבר בין שני מועדים שבהם נערכו הצהרות ההון, מלמד כי בפרק הזמן שבין לבין היו לנישום תקבולים מסוימים שהגדילו את הונו מעבר להכנסות ולהוצאות המדווחות ... בהעדר הסבר סביר על מקורות שאינם חייבים במס, נותרת האפשרות הסבירה כי הפרש ההון נובע מהכנסה חייבת במס שלא דווחה כדין”.

הצהרת ההון הראשונה של המערער דנן התייחסה למצב הונו ב-31.12.89 והצהרה שלאחריה למצב הונו ב-31.12.98.

פקיד השומה מצא בבדיקותיו, כי נכון ליום 31.12.92 (יום המאזן של חברת ט.ר.ת) נרשמה לזכותו התחיבות של החברה בסכום של 1,659,969 ש"ח, וכנאמר בפסק הדין קמא "המשיב הסיק מכך כי התחיבות זו נוצרה בשל כספים שהעביר המערער לט.ר.ת". לאור זאת, "סכום זה (1,659,969 ש"ח – י"א) הוסף על ידי המשיב למסגרת ההון העצמי (של המערער) להצהרת ההון ליום 31.12.98”.

בית המשפט קמא, כממצא שבעובדה, דחה את טענת המערער כי הרישום האמור במאזנה של ט.ר.ת לא שיקף כספים שהחברה חבה לו, אלא העברת סחורה מלאי ורכוש קבוע מחברה אחרת (טומיפלסט בע"מ) שבבעלות אביו של המערער.

בית המשפט קמא אימץ בפסק הדין את ממצאיו ומסקנותיו של פקיד השומה (המשיב) וקבע כממצא שבעובדה כי :

"סכום זה (1,659,969 ש"ח – י"א) אינו נובע מ'פעולת יומן' של רישום התחיבות בשל העברת מלאי וסחורה מחברת טומיפלסט. המערער הזרים במהלך 1992 כספים לט.ר.ת."

בית המשפט קמא מפנה למוצגים שונים התומכים במסקנה האמורה, ומוסיף :

"המקובץ תומך בעמדת המשיב כי פעילות ט.ר.ת מומנה בדרך של הזרמות כספיות מאת המערער. המערער לא נשא בנטל השכנוע כי לא כך היו פני הדברים. יוער, כי המערער בחר שלא להעיד את מי שערכה את המאזן הבוחן האמור והדבר פועל לחובתו."

לאמור, נמצא לפקיד השומה ואושר ע"י בית המשפט קמא, כי בתקופה שבין שתי הצהרות ההון (מ-1989 ו-1998) נוצר אצל המערער הפרש הון בלתי מוסבר בסכום של 1,659,969 ש"ח.

אולם, באותה הנשימה, באותו הממצא ובאותה הקביעה – נמצא כי גידול זה בהונו של המערער התרחש בטרם יום 31.12.92, יום עריכת המאזן של ט.ר.ת. וכלשון פסק הדין קמא: "המערער הזרים במהלך 1992 כספים (דהיינו, הסכום הנ"ל של 1,659,969 ש"ח – י"א) לט.ר.ת."

הסבריו של המערער כי המדובר אינו ביתרת זכות לטובתו וכי הסכומים הנ"ל לא הועברו כלל על ידו לט.ר.ת – נדחו כבלתי אמינים. פועל יוצא מכך הינו, כי הפרש ההון האמור נובע מהכנסה חייבת במס שלא דווחה כדין.

ברם – ובאותה הנשימה – מסקנה בלתי נמנעת מאותו הממצא העובדתי, הינה כי אותה הכנסה חייבת נוצרה קודם למועד היווצרות ההון הנובע ממנה, דהיינו היא נוצרה בטרם יום 31.12.92.

לאור זאת, ההנחה או הטענה כי הון שנצבר בידי פלוני בשנת 1992 נובע מהכנסות שהתקבלו (!) על ידו בשנים 1997 או 1998, מהפכת עבר לעתיד ועתיד לעבר.

2. הנחה שכזו גם אינה מתבקשת מהמבחנים שנקבעו בפסיקת בית משפט זה לעניין יחוס הפרשי הון לשנות המס הפתוחות.

בע"א 9541/04 שרפיאן נ' פקיד השומה, ביקש המערער לטעון כי הפרש ההון בעניינו נוצר בשנת 1994, שכבר היתה אותה שעה "סגורה". טענתו זו נדחתה על בסיס קביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי באותו העניין, כי "אין בפניו כל אינדיקציה לגבי השאלה מתי ובאיזה זמן התרחש הגידול בהון" (סעיף 5 לפסה"ד). קביעה זו של בית המשפט המחוזי נתאשרה בפסק הדין שבערעור, ומתוך כך (בין היתר) נדחה הערעור באותו העניין.

בעניין ע"א 10704/05 לוגסי נ' פקיד השומה (טרם פורסם, 10.7.08), כפר המערער בבית המשפט המחוזי בעצם קיומו של הפרש ההון הנטען, ובית המשפט דחה את גירסתו. טענתו בערעור היתה, כי משנקבע קיומו של הפרש ההון, מן הדין לפרוש אותו באופן יחסי על כל תקופת השנים שבין שתי ההצהרות, כולל השנים שבינתיים היו ל"סגורות". טענתו נדחתה, מהטעמים שפורטו באותו העניין בפסק דינה של חברתי השופטת א' חיות.

ברם, בעניין לוגסי לא הונחה תשתית עובדתית מוכחת ולא נקבע ממצא עובדתי שיפוטי לפיו מועד התגבשות הפרש ההון היה במהלך השנים הסגורות.

הוא הדין בנסיבות הדברים שבע"א 552/02 חנני נ' פקיד השומה הנ"ל ובע"א 3654/96 א' גלם נ' פקיד השומה, פ"ד נ(2) 673.

בעניינו, לעומת זאת, הממצא העובדתי עליו סמך המשיב את שומתו הינו כי הפרש ההון התקיים כבר בדצמבר 1992. ממצא זה של פקיד השומה אומץ ע"י בית המשפט קמא ונקבע בפסק הדין כממצא שבעובדה.

4. האם קמה בפני המערער "המניעות הדיונית" מהעלאת הטענה (בערעור) כי הפרש ההון התקיים כבר ב-1992, נוכח כפירתו מלכתחילה בעצם קיומו של אותו הפרש הון?

נראה לי, כי גם בשאלה זו יש מקום להבחין בין העניין דנן לעניינים שנדונו ונפסקו בפרשת שרפיאן ובפרשת לוגסי. שבשני האחרונים הממצאים עליהם נסמכו השומות ושנתאשרו כממצאי עובדה בהליכי הערעור על השומות, הסתכמו בעצם התקיימותו של הפרש הון במהלך התקופה שבין שתי הצהרות ההון. ממצאים אלה לא כללו נתון עובדתי פוזיטיבי ומוכח בדבר נקודת הזמן על פני אותה התקופה, אשר בה הפרש ההון כבר התגבש והיה לנתון שבעובדה.

בענייננו אנו, לעומת זאת, הן הממצא העובדתי של פקיד השומה והן הקביעה העובדתית שבפסק הדין קמא קובעים קטגורית כי הפרש ההון היה כבר כדבר שבעובדה ביום 31.12.92. גרסתו העובדתית של המערער בהליכי הערעור קמא לא היתה כי במאזנה של ט.ר.ת ליום 31.12.92 לא נרשמה יתרת זכות בסכום המדובר. טענתו היתה, כי אותה היתרה לא היתה לזכותו כי אם לזכות אחרים.

גרסתו זו נדחתה, ונקבע בפסק הדין כי אותה יתרת הזכות היתה אמנם לזכותו של המערער.

ברם, הקביעה העובדתית היתה ונותרה, כי המדובר בהון שהתקיים עוד לפני 31.12.92. קביעה זו אינה נסמכת על טענה עובדתית שנטענה על ידי הנישום, אלא על ממצאי העובדה של המשיב כפי שאומצו בפסק הדין על ידי בית המשפט קמא.

בהינתן זאת, טענתו של המערער כי בלתי אפשרי ולא ניתן לראות ביתרת זכות זאת מ-31.12.92 כהפרש הון הנובע מהכנסה בשנים 9-1997, אין לראות בה מניפולציה עובדתית מצידו, אלא טיעון משפטי בדבר ההיסק שניתן או לא ניתן להסיק מקיום יתרת הזכות האמורה כבר ביום 31.12.92.

לאמור, היכולה היא לשמש אינדיקציה וראיה בשומה לפי מיטב שפיטה ביחס להכנסותיו ב-8-1997, אם לאו.

להשקפתי, לא קמה בנסיבות אלה המניעות הדיונית שנדונה בפרשות שרפיאן ולוגסי.

5. אכן, אילו העלה המערער טענתו זו בשלב ההשגה על השומה, היתה אותה השעה גם שומת 1992 שומה "פתוחה". ברם, כל הנתונים הבסיסיים הצריכים לעניין זה אמורים היו להיות בידיעתו של פקיד השומה כבר בעת הוצאת השומה, שעה שהחליט לאלו שנות מס לייחס את הפרש ההון שהתקיים כבר ב-31.12.92.

בהינתן זאת, ונוכח הכשל הלוגי המתבקש לדעתי מייחוס הון שהתקיים כבר ב-1992 להכנסות שנוצרו או התקבלו חמש ושש שנים לאחר מכן – מסקנתי הינה כי דין הערעור לעניין זה להתקבל. דהיינו, על המשיב לתקן שומות המערער לשנים 1997-8 בדרך הסרת מרכיב ההכנסה שנקבע בהסתמך על הפרש ההון האמור בסך 1,659,989 ש"ח.

6. אשר להפרש ההון הנוסף בסכום של 438,328 ש"ח, אשר חושב בשומה כהוצאות המחיה שהוציא המערער בתקופות השומה – דין הערעור להדחות.

בית המשפט קמא קבע, כי המערער לא הביא כל ראיה לסתור את ממצאי ונתוני המשיב שהובאו בפניו לעניין זה, ולא הניח תשתית כלשהי לטענותיו כנגד כל אותם הנתונים. איני מוצא מקום או הצדקה לשנות מקביעותיו אלה של בית המשפט קמא ומהמסקנה המתבקשת מהם.

7. סוף דבר, אילו דעתי תישמע – אציע כי נקבל הערעור לעניין מרכיב הפרש ההון בסך 1,659,969 ש"ח (נשוא מאזן ט.ר.ת ליום 31.12.92), ונדחה את שאר מרכיבי הערעור.

ש ו פ ט

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, ו' אב, תשס"ח (07.08.2008).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט