



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 69283-11-19 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערים:

1. חנה לנדאו

2. יוסף לנדאו

ע"י ב"כ עוה"ד דוד קמחין ואסף יאיר

נגד

המשיב:

פקיד שומה ירושלים 1

ע"י ב"כ עו"ד תומר פרידמן  
מפרקליטות מחוז י-ם (אזרחי)

1

### פסק – דין

2

3 לפני ערעור על שומות מס הכנסה (להלן: "השומות") לשנים 2013-2014 (להלן: "תקופת המס").  
4 השומות הוצאו בצו לפי מיטב השפיטה, בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב],  
5 התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). המשיב הוציא את השומות למערערים על יסוד השוואת שתי  
6 הצהרות הון שהגישו, וזאת מהנימוק כי חל אצל המערערים 'הפרש הון בלתי מוסבר', בין שתי  
7 הצהרות ההון שהוגשו על ידם.

8

9

### רקע בתמצית

10 1. המערערים הינם בני זוג הנשואים זל"ז; בין המערערים נכרת הסכם ממון בשנת 2005 (להלן:  
11 "הסכם ממון"; "ההסכם"); ההסכם נכרת ביום 23 בפברואר 2005 (י"ד אדר א' התשס"ה)  
12 ואושר על ידי בית דין צדק קהל מחזיקי הדת, ביום 17 במרץ 2005 (ו' אדר ב' התשס"ה).

13

14 2. בהסכם ממון הוסכם על הפרדה רכושית וממונית בין הבעל לבין האישה; נקבע: כי האחריות  
15 על מימון משק הבית ממועד ההסכם תחול אך ורק על הבעל (המערער 2); כי עסקיה הכלכליים  
16 של האישה (המערערת 1) יהיו שמורים לאישה בלבד, ולא יהא לבעל זכות או חלק בהם; כי  
17 הבעלות על הדירה, שהייתה רשומה – החל מיום רכישתה – במרשם המקרקעין ע"ש שני בני  
18 הזוג, תעבור לבעלותו הבלעדית של הבעל (המערער 2), שכן הוא רכש אותה מכספו (כך לטענתו  
19 בסעיף 7 לתצהירו; וסעיף 19 לתצהיר המערערת); הוסכם כי הבעל מצדו מתיר לאשתו  
20 (המערערת 1) להתגורר בדירה באריכות ימים ושנים, ככל ולא ייפרדו; מעמדה של האישה  
21 בדירה – בהתאם להסכם ממון – הוא של בת רשות הדירה (ללא תמורה).

22

23 3. 'בן הזוג הרשום' אצל פקיד השומה, היא המערערת 1 (האישה). בשאלתה (21.8.2013) ממערכת  
24 שע"מ של רשות המסים מופיע: 'חישוב נפרד'. המערערים הגישו, יחד, שתי הצהרות הון כפי  
25 שיורחב אודותיהן להלן.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

4. האישה – המערערת 1- גבי חנה לנדאו (להלן: "המערערת") – הייתה (בתקופה הרלוונטית לשומות) בעלת עסק בתחום שיווק ומכירה של גרביים ומוצרים נלווים. בשיאו מנה העסק 10 סניפים, זאת באמצעות שתי חברות, כפי שיפורט אודותיהן לקמן.
5. הבעל – המערער 2- מר יוסף לנדאו (להלן: "המערער") – הינו שכיר בחברת 'א.ק.ה אחזקות בע"מ', חברה שאינה קשורה לחברות בבעלות המערערת.
6. המערערת הייתה, בשנות המס 2004 ועד 2014 (להלן: "שנות המס"), בעלת מניות בשתי חברות:
- א. החברה האחת – חברת **גרביים הבית הלבן בע"מ** [ח.פ. 512072307] (להלן: "גרביים") – בה החזיקה, בשנים 2010-2017, ב-100% מהון המניות, כאשר בשנים שקדמו לשנת 2010, החזיקה אך מחצית מהון המניות, ואילו שותפתה – הגבי שרה קמינסקי (להלן: "השותפה") – החזיקה במחצית האחרת;
- ב. החברה השנייה – חברת **סילק טאצ' בע"מ** [ח.פ. 513261420] (להלן: "סילק") – בה מחזיקה, החל משנת 2010, ב-100% מהון המניות. אף בחברה זו החזיקה המערערת בשנים שקדמו לשנת 2010 במחצית מהון המניות ואילו שותפתה החזיקה במחצית הנוותרת (להלן יחד: "החברות").
7. המערער, כאמור לעיל, שכיר בחברה שאינה קשורה לחברות בבעלות המערערת, צירף את הצהרתו בדבר הונו ופרכה יחד עם הצהרות ההון שהגישה המערערת; זאת, למרות שאינו חייב בדיווח למס הכנסה, אינו חייב בהצהרת הון ואף לא התבקש להצהיר על הונו.

### הצהרות הון

#### הצהרת הון לשנת 2004

8. הצהרת הון ליום 31 בדצמבר 2004 הוגשה ביום 18 במאי 2006, ובה ציינו המערערים כי יתרת ההון נטו שלהם היא: 84,881 ₪ (להלן: "הצהרת הון 2004") – להלן תמצית הצהרת הון 2004:
- א. רכוש בעסק (שתי החברות): 255,278 ₪;
- ב. דירה (שווי היסטורי - נומינלי): 320,000 ₪;
- ג. חיסכון, עו"ש ותכולת בית: 111,679 ₪;
- ד. התחייבויות (משכנתא): (602,076) ₪;
- ה. סה"כ הון עצמי: 84,881 ₪; [נטו – פרטי ועסקי]



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31

### הצהרת הון לשנת 2014

9. הצהרת הון ליום 31 בדצמבר 2014 הוגשה ביום 2 בנובמבר 2015 ובה ציינו המערערים כי יתרת ההון נטו שלהם היא: 3,980,259 ₪ (להלן: "הצהרת הון 2014") – להלן תמצית הצהרת הון 2014:

א. רכוש בעסק (שתי החברות): 6,850,385 ₪;

ב. דירה (שווי היסטורי - נומינלי): 316,812 ₪;

ג. חיסכון, עו"ש ותכולת בית: (80,365) ₪;

ד. התחייבות (משכנתא + הלוואות): (3,106,574) ₪;

ה. סה"כ הון העצמי: 3,980,259 ₪; [נטו – פרטי ועסקי]

### שומות מס לשנים 2013 ו-2014

10. ביום 8 באוקטובר 2018 הופקו שומות מס הכנסה למערערים בגין שנות המס שבערעור (2014-2013). בשומות נקבע כי הונם של המערערים גבוה מההון המוצהר, וכי קיים הפרש בלתי מוסבר בגובה ההון העצמי של המערערים, בשנות המס נשוא השומות – כפי שיפורט להלן.

11. מפקחת המס – הגב' רחל עזרן (להלן: "המפקחת") – שערכה את השומות התייחסה בעיקר להסבר לפיו סכום של 2,250,000 ₪ נובע מכספים שהתקבלו מאביו המנוח של המערער – כספים שאסף (כך נטען) בהיותו משמש כגבאי צדקה, וכן להתחייבויות בגין שתי הלוואות שניתנו מקרובי משפחה, ע"ס 400,000 ₪ כ"א (ובסה"כ 800,000 ₪ - קרן). כן התייחסה המפקחת לרמת החיים ולגודל המשפחה של המערערים, ובהתאם לכך העריכה את הוצאות המחיה לפי לוח 5-6.

12. לדעת המשיב – מאחר והמערערים לא הציגו אסמכתאות אשר יתמכו בגרסתם כי התקבלו כספים מהאב המנוח של המערער, בסכום הנ"ל; כי התרשם שלקרובי המשפחה אין יכולת להעניק הלוואות; על כן, יש להכיר אך ורק בסכומים מדווחים אשר לגביהם יש אסמכתא לאמתותם. זאת, תוך אי התחשבות המשיב בהסברים לכספים מהאב המנוח ומהלוואות מקרובי המשפחה.

13. כן קבע המשיב, כי המערערים התרשלו בניהול פנקסים ועל כן, דחה המשיב את הצהרותיהם של המערערים וקבע, בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודה, שומה בצו לפי מיטב שפיטה; כמו כן, בהתאם לסעיף 191(ג) לפקודה, קבע עוד המשיב כי יש להטיל על המערערים קנס גירעון. אולם, בשומות שהוציא המשיב למערערים, לא פירט את שיעור הקנס לדעתו.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1  
2 14. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, בהתאם לתקנה 5(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני  
3 מס הכנסה) התשל"ט-1978, שטח המשיב את נימוקיו לדחיית הצהרות המערערים, כדלהלן:  
4  
5 15. הפרש הון בלתי מוסבר לשנות המס בין השנים 2004 ל-2014:  
6 א. המשיב לא קיבל את גרסת המערערים לפיה הועברו כספים בסך כולל של כ-2.25 מיליון ₪  
7 מחמיה של המערערת אל המערערת. זאת מפני שבמסגרת דיונים בהשגותיהם – באמצעות  
8 מייצגם – לא טרחו להמציא מסמכים המעידים או מאששים את קיומם של העברות כספים  
9 במזומן, מחמיה המנוח אל המערערת.  
10 ב. בעקבות כך, קבע המשיב כי אין לקבל את ההסבר לכספים שהוזרמו מחמיה המנוח של  
11 המערערת אל החברות; כמו כן, המשיב אף לא קיבל את גרסת המערערת לכך כי שניים מבני  
12 משפחתה הלוו לה, לצורכי העסק, סך של 400,000 ₪ כ"א ובסה"כ הלוואות בסך 800,000 ₪.  
13 ג. על כן, ביצע המשיב חישוב הפרשים בין הצהרת הון 2004 לבין הצהרת הון 2014.  
14 ד. לאור האמור, נוכח המשיב כי ישנו הפרש בלתי מוסבר בסך של 3,118,640 ₪.  
15 ה. לפיכך, המשיב ייחס את הפרש ההון הבלתי מוסבר, בהתאם לפסיקה, באופן שווה (פריסה  
16 ליניארית) ל-2 שנות המס של השנים הפתוחות שבין שתי הצהרות ההון-היינו, תוספת הכנסה  
17 של 1,559,320 ₪ לכל אחת מהשנים 2013-2014.  
18 ו. בפירוט השומות ציין המשיב כדלהלן:  
19 1. סה"כ הפרש בין הצהרות ההון: 3,980,259 ₪.  
20 2. על סך הנ"ל הוסיף המשיב –  
21 א. תכולת בית: 68,800 ₪;  
22 ב. העדר הכרה בהלוואות: 800,000 ₪;  
23 ג. תשלומים למס הכנסה: 260,628 ₪;  
24 ד. תשלומים לביטוח הלאומי: 198,796 ₪;  
25 ה. הוצאות מחיה (2004-2014): 632,232 ₪; [בהתאם ללוח 6]  
26 3. מהסכומים לעיל הפחית המשיב בגין הכנסות (לשנים 2004 עד 2014) סך של 2,737,194 ₪ –  
27 הכנסות מדווחות ששולם בגין מס; כן הפחית את יתרת ההון לשנת 2004 בסך: 84,881 ₪.  
28 4. לפיכך, העמיד המשיב את סך ההון הבלתי מוסבר, על סך: 3,118,640 ₪ (להלן: "ההכנסה  
29 הנוספת").

טענות הצדדים

טענות המערערים



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

16. לטענת המערערת, השומות מבוססות על יסוד המוצג בדוחות הכספיים של החברות, אולם הדוחות אינם משקפים בצורה נאותה את המוצג בהם. על כן, שגה המשיב בהחשיבו את ההון האמור בחברות למערערת וכן נטען כי היתרות עצמן אינן נכונות.
17. זאת ועוד, לטענת המערערת, הצגת היתרות נעשתה בהערכה, לנוכח סכסוך רב השנים עם שותפתה, אותה מאשימה המערערת כי רימתה, הונתה ומעלה בכספי החברות.
18. המערער טען, כי אין הוא חב כל עיקר בהגשת הצהרת הון או בהגשת דוחות כספיים או בדיווח למס הכנסה, שכן כאמור הוא שכיר – הא ותו לא. יתרה מזו, לטענת המערער, קיימת בינו לבין אשתו (המערערת) הפרדה רכושית כאמור לעיל, וכי גם הדירה אינה בבעלות אשתו, וכי הוא נושא בכל הוצאות המחיה של משפחתו ועל כן, גם מטעם זה אין להשית עליו שומה כלשהי. כמו כן, נטען כי השומות שהוצאו לאשתו מתייחסות אך ורק לאשתו מתוקף היותה בעלת מניות בחברות המחויבות בדיווח וכי כל ההפרשים להם טען המשיב נבעו אך ורק מעסקיה של אשתו ולא ממשלח ידו כשכיר.
19. טענות המערערים, בהשגתם על השומות, נסובו סביב הטענות דלהלן:
- א. כספים שהועברו מאביו המנוח של המערער למערערת לצורך הבראת החברות: לטענת המערערת, המשיב התעלם מההסבר לפיו חמיה המנוח הזרים כספים לעסקיה במזומן. בהשגתה טענה המערערת, כי חמיה – אביו המנוח של המערער – הזרים לה כספים כל אימת שפנתה אליו כי חלו קשיי נזילות בעסק, וכי עליה לשלם חובות לנושי החברות: עובדים, ספקים, מע"מ, חשבונות, מקדמות למס הכנסה וכיו"ב. לטענתה, חמיה הזרים ברבות השנים סך כולל של כ-2,250,000 ₪.
- המערערת הטעימה כי חמיה המנוח שימש כגבאי צדקה וכי נדיבים רבים פתחו ליבם וכיסם, והוזילו מהונם סכומים גבוהים מאוד לחמיה. כספים אלו שימשו את חמיה המנוח בהוצאות השוטפות של המשפחה, רכישת נכסים [דירה ברח' סורוצקין בי-ם ודירה נוספת באשדוד], נישואי הילדים וגם עזרה לכלתו (המערערת דנא) שהייתה במצוקה עקב קשיים כלכליים בעסקיה. כן הוסיפה המערערת וציינה כי עקב מחלוקת כספית שהתגלעה בינה לבין השותפה – גב' קמינסקי הנ"ל – נאלצה להזרים כספים לעסק בכדי שלא יקרוס – וכי, ציינה עוד המערערת, העסק היה מפעל חייה אותו הקימה, יחד עם שותפתה, בעמל וביזע רב.
- ב. הלוואות מבני משפחה: לטענת המערערת, לצורך הבראת החברות 'כעסק חיי' נאלצה לקבל הלוואה משני קרובי משפחתה בסך כולל של 800,000 ₪. האחד – בנה מר שמחה בונם לנדאו, הלוואה בסך של 400,000 ₪ [בהתאם להסכם הלוואה מיום 25.3.2012]; השני – אביה



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 המנוח מר אברהם דב רוזנברג, הלוואה אף היא בסך של 400,000 ₪ [בהתאם להסכם הלוואה  
2 מיום 9.4.2014].
- 3  
4 המערערת הסבירה כי, בנה למרות היותו צעיר לימים – רק בן כ-19 שנים – לקח הלוואה  
5 בנקאית על שמו והעבירה אליה. עוד הסבירה המערערת כי בנה הנ"ל נישא לעלמה יתומה,  
6 ממשפחה מיוחסת, וכי נפתחה קרן צדקה לנישואי היתומה. נטען כי מכספים שהתקבלו מהקרן  
7 הנ"ל, לטובת היתומה, נרכשה דירה באשדוד בסך של 975,000 ₪, ובכך יכול היה למשכן דירתו  
8 וליטול הלוואה לטובת אמו – המערערת. כן, ובנוסף אביה, אף הוא נרתם לעזרתה, על מנת  
9 שעסקיה לא יקרסו, והזרים אף הוא הסך הנ"ל.
- 10
- 11 ג. סכסוך כספי של המערערת עם שותפתה: כמו כן, לטענת המערערת עקב סכסוך רב שנים עם  
12 שותפתה, נאלצה לשאת על כתפיה את עול ניהול החברות, על מנת שאלה לא יקרסו כלכלית.  
13 לטענתה, שותפתה רימתה ומעלה בכספי החברות. בהליכים משפטיים והליכי בורות נקבע כי  
14 השותפה תעביר את מלוא מניות החברות לידי המערערת.
- 15
- 16 על כן, לטענת המערערת, מעת שהשותפה הייתה הרוח החיה והמנהלת של החברות, ומחמת  
17 שסמכה ונתנה אמונה המלא בשותפה, נאלצה – ללא ידע מקצועי וללא ידע עסקי – לנסות להציל  
18 את עסקי החברות שעברו אל בעלותה המלאה.
- 19
- 20 פועל יוצא מהאמור לעיל, לטענת המערערת, כי הנהלת החשבונות התנהלה בצורה לקויה ולאור  
21 זאת לא ניתן היה להציג בצורה נכונה את האירועים הכלכליים בחברות. כמו כן, כפי שיורחב  
22 לקמן, הדוחות הושפעו לרעה – כך שלא ניתן, לטענת רואה החשבון, לבקר את החברות ולכן  
23 נאלץ לתת חוות דעת מסויגת.
- 24
- 25 ד. הדוחות הכספיים אינם משקפים באופן נאות את ההון העצמי: כאמור לעיל, לטענת המערערת,  
26 השומות מבוססות על יסוד המוצג בדוחות הכספיים של החברות, לפיהן ישנן יתרות בעלים, על  
27 שם המערערת, בסך כולל של מעל ל-6,850,000 ₪. לטענת המערערת – המוצג בדוחות הכספיים  
28 של החברות אינו משקף באופן נאות את מצבן הכלכלי של החברות בכלל ואת יתרות המערערת  
29 בפרט. המערערת מציינת כי כל הדוחות הכספיים של החברות, אינן בעלות חוות דעת רואה  
30 החשבון המבקר 'חלקה' – היינו, חו"ד חשבונאית בלתי מסויגת, כזו המשקפת באופן נאות את  
31 האמור בדוחות הכספיים. אלא – לטענת המערערת – חוות הדעת שניתנו הינן חוות דעת  
32 מסויגות.
- 33



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 המערערת צירפה את הדוחות הכספיים של החברות, תוך ציון כי בחוות הדעת החשבונאיות –  
2 לאחר פסקת ההיקף – ישנן הסתייגויות. למשל, בחוות הדעת לשנת 2007 צוין כדלהלן: "בגין  
3 סכסוך קשה שפרץ בין בעלי המניות, נוצר קושי בקבלת נתונים. אי לכך, יתרות מסוימות  
4 נרשמו על פי דפי בנק והצהרות בעלת המניות זכתה בבוררות, ביניהן, יתרות בעלי מניות  
5 וצדדים קשורים, חו"ז עם ספקים, הוצאות שכר (שלגביהן אין טופס 126) והוצאות שונות."

6  
7 ביתר הדוחות הכספיים של חברת גרביים, לשנים 2007-2014 (למעט שנת 2012 שחסר עמי  
8 חו"ד), אותם צירפה המערערת לתצהירה – בין 'פסקת ההיקף' ל'פסקת חוות הדעת' – ציין  
9 רואה החשבון המבקר של החברות 'הסתייגות' בנוסח דומה לנוסח ההסתייגות לעיל. ובנוסף,  
10 בדוחות חברת סילק לשנים: 2008, 2012 ו-2014 – מופיעה הסתייגות בחוות הדעת.

11  
12 כתוצאה מליקויים בהנהלת החשבונות, כנ"ל, ובהעדר יכולת לבקר את הדוחות הכספיים, נאלץ  
13 רואה החשבון המבקר (או מנהל/ת החשבונות) לסגור יתרות פתוחות או כאלה שאין להן כרטיס  
14 נגדי מול כרטיס חו"ז בעלים'.

15  
16 על כן, יוצא אפוא, לטענת המערערת, כי הדוחות אינם משקפים באופן נאות את מצב הכספי  
17 של החברות, ובפרט את יתרות בעלי המניות (כרטיס המערערת) שלגביהן ציין רו"ח המבקר  
18 הסתייגות.

19  
20 הנה כי כן, נטען כי המשיב אינו יכול להסתמך על היתרות המצויות בהצהרות ההון, שכן אלו  
21 מקורן מהמוצג בדוחות הכספיים של החברות, אשר כאמור אינם מדויקים, ולקבוע כי חלו  
22 הפרשים בלתי מוסברים בהון המערערים, ובפרט בהון המערערת.

23  
24 ה. פריסת ההכנסה הנוספת לשנים סגורות ולא פתוחות: לטענת המערערת, מעת שמעל ל-60%  
25 מהכנסות הינן בגין שנים שקדמו, ומאחר ועסקינן בתקופה של 10 שנים, הרי שאין לייחס את  
26 ההכנסה הנוספת לשנים פתוחות בלבד אלא יש ליחסה לשנים סגורות, או למצער מחצית לשנים  
27 סגורות ומחצית לשנים פתוחות.

28  
29 ו. קנס גירעון: כן השיגו המערערים על החיוב בקנס גירעון. לטענת המערערת, הדברים לא נעשו  
30 במזיד וכי מעת שאין למערערים חובה לנהל ספרים הרי שאין מקום להטלת קנס גירעון. כמו  
31 כן, לטענת המערערת, היא מצדה הגישה דוחות כספיים בשתי החברות מדי שנה, בביקורת של  
32 רו"ח והמשיב קיבלם. והראיה היא, כי השנים הפתוחות הן החל משנת 2013.

טענות המשיב



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 20. המשיב, מנגד, שלל את טענות המערערים וסבר כי קיימים הפרשים בלתי מוסברים המעידים על  
2 הכנסות שלא דווחו כדין למס הכנסה. על כן, נטען כי השומה בצו לפי מיטב שפיטה שהופקה  
3 משרתת את תכליתה לגביית מס אמת, וכי לא נפל פגם בשומות שהוצאו למערערים.  
4
- 5 21. המשיב הדגיש כי מסמכים שהתבקשו המערערים להמציא – לא הומצאו; כמו כן, במהלך דיוני  
6 ההשגה בשומה, לא נטען כי קיים הסכם ממון בין המערער לבין המערערת.  
7  
8
- 9 22. ביחס להעברות כספים מחמיה המנוח של המערערת, טען המשיב כי, מלבד צוואת אמו שתחיה  
10 של המערער, אין אינדיקציה כי אכן הועברו כספים לחברה או אל המערערת מחמיה המנוח.  
11 המשיב הדגיש, כי כאשר עסקינן בסכומים כה גבוהים צריכים להיות מסמכים כלשהם  
12 המצביעים על העברות כספים מחמיה המנוח אל המערערת. זאת אין בנמצא, למרות דרישות  
13 המשיב להמצאתם.  
14
- 15 23. כמו כן, לטענת המשיב, אין לקבל את הטענה לפיה הדוחות הכספיים מסויגים שכן הסתייגות  
16 אינה מאיינת את האינדיקציה לפיה חישב פקיד השומה את הפרשי ההון.  
17
- 18 24. נוסף על האמור לעיל, המשיב הפנה לפסקי דין בהם נקבע כי הצהרת הון היא עניין לבר-פנקסי,  
19 כלומר אינה קשורה ואינה נובעת מדוחות כספיים או מספרי הנישום.  
20
- 21 25. זאת ועוד, לדעת המשיב, אין זה סביר כי בנה של המערערת, העמיד הלוואה בסך של 400,000 ₪,  
22 בהיותו כבן 18, בו בזמן שבאותו הגיל כבר רכש דירה בעלות של 975,000 ₪. כן הטיל המשיב  
23 ספק בהעמדת הלוואה מאביה המנוח של המערערת, שכן הוא אינו רשום כבעל הכנסה וכי אשתו  
24 (אמה של המערערת) השתכרה בסך של 30,000 ₪ בשנה. על כן, הסיק המשיב כי לנותני הלוואות  
25 הנ"ל לא הייתה היכולת הכלכלית לתתן.  
26
- 27 26. לטענת המשיב, במסגרת דיוני ההשגה על השומות, המערערים הפחיתו סך של 800,000 ₪ מסך  
28 ההתחייבויות, היינו הלוואות הנ"ל. כלומר, המערערים חזרו בהם מההסבר להפרשי ההון בגין  
29 אותן הלוואות.  
30
- 31 27. ביחס לטענת המערערים לייחס את השומות גם לשנים הסגורות – היינו – לשנים שקדמו לשנת  
32 2013 (2005-2012), טען המשיב, כי נטל ההוכחה רובץ על כתפי הנישום – המערערים דנא וכי  
33 בהלכה הפסוקה נקבע כי ההכנסה הנוספת תתחלק ביחס שווה לשנים הפתוחות.  
34





## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

28. כן ציין המשיב, כי הטענה לפיה היה צריך להוציא שומות לחברות ולא למערערת, אינה טענה –  
א. מפני שכאשר עסקינן בשומה של בעל שליטה אין חובה לערוך שומה או לערוך ביקורת  
לחברות. ב. טענת המערערת הינה טענה כבושה, שכן גם טענה זו לא נטענה בדיוני ההשגה.

### דיון והכרעה

#### נטל ההוכחה בדיוני המס

29. אשוב ואציין כי בהליך תביעה אזרחי הכלל הוא: "המוציא מחברו עליו להביא ראיה", היינו, על  
התובע לעמוד בנטלי ההוכחה- נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות (ע"א 641/66 צבי אריה ו-מאיר  
שפיר נ' אוה (חוה) קליבנסקי ו-משה שפיר, כא(2) 358 (1967)).

30. אולם, בדיוני המס נטלי ההוכחה מתהפכים. היינו, על המערער – שהוא נחשב כתובע (היוזם את  
ההליך) – מוטלים נטלי השכנוע והבאת הראיות לסתור את השומה שהוצאה לו על ידי רשות  
המסים. בפרט שחזקה על המשיב שהוציא החלטה כדין תחת ידו, והמערער עליה הינו בגדר  
"המוציא" שעליו להביא ראיה (רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושירותים  
בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פד"א כ 539 (1992); ע"א 5468/12 ניסים עופר יונסוף נ' פקיד  
שומה ירושלים פסקה 25 לפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז (08.07.2014); ע"מ (מחוזי מרכז)  
30422-11-10 וואיל אלדעאדלה נ' מס הכנסה פקיד השומה רמלה (15.01.2013)).

31. בענייננו – הן נטל הבאת הראיה והן נטל השכנוע נותרו על כתפי המערערים (ע"א 9792/02 פואז  
מוחמד נ' מס הכנסה - טבריה (13.09.2005)).

32. באשר למערער – אקדים את המאוחר ואציין כי לא מוטלת עליו כל חובת דיווח או מתן הצהרה  
על הונו, וממילא שלא התבקש לעשות כן, כפי שאפרט לקמן.

#### הימנעות מהבאת ראיה

33. כידוע, ואף דובר בהלכה הפסוקה רבות, כי צד שעליו להביא ראיה ונמנע מהביאה, הרי שהעדרה  
של הראיה יזקף לחובתו.

34. במה דברים אמורים: לאחר שקבענו כי על המערערת דנא מוטלים נטל הראיה והשכנוע, מוטל  
על המערערת להביא עדים רלוונטיים או אסמכתאות אשר יאששו את גרסתה, לפיה קיבלה  
כספים והלוואות.

35. יפים לענייננו דברי השופט מ' חשין בע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות כימיות  
בע"מ נ' פרץ רוזנברג, פ"ד מז(2) 605 פסקה 14 לפסק דינו (1993) –



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 "14. סבבנו הלכנו והגענו לנקודת המוצא: (...). כך (ה)דין אף במקום שצד למשפט נמנע  
2 מהעיד עד פלוני, שעה שבנסיבות העניין היה מקום להעידו. ובדברי השופט גולדברג בע"א  
3 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו ואח' [6], בעמ' 658 : "אי-הבאתו של עד  
4 רלוואנטי מעוררת, מדרך הטבע, את החשד, כי יש דברים בגו וכי בעל הדין, שנמנע מהבאתו,  
5 חושש מעדותו ומחשיפתו לחקירה שכנגד". (...). וכן הם דבריה של השופטת בן עתו בע"א  
6 548/78 אלמונית ואח' נ' פלוני [7], בעמ' 760 : "...כלל נקוט בידי בתי המשפט מימים  
7 ימימה, שמעמידים בעל-דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראיה, שהיא לטובתו, ואם  
8 נמנע מהבאת ראיה רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו  
9 הובאה הראיה, הייתה פועלת נגדו. כלל זה מקובל ומושרש הן במשפטים אזרחיים והן  
10 במשפטים פליליים, וככל שהראיה יותר משמעותית, כן רשאי בית המשפט להסיק מאי-  
11 הצגתה מסקנות מכריעות יותר וקיצוניות יותר נגד מי שנמנע מהצגתה".  
12
- 13 36. כן ראו עוד: ע"א 256/17 הרשקוביץ שי נ' מדינת ישראל - רשות המיסים, אגף המכס והמע"מ,  
14 פסקה 15 לפסק דינו של השופט ד' מינץ (18.08.2019); ע"א 8294/14 רוני גנגינה נ' פקיד שומה  
15 פתח תקוה, פסקה 25 לפסק דינו של השופט י' עמית (20.03.2018).  
16
- 17 37. אדגיש וכפי שיפורט בהמשך – המערערת לא המציאה אסמכתאות מחמיה המנוח ביחס להעברת  
18 כספי הצדקה אליה; לא המציאה אסמכתאות מאביה המנוח ביחס למתן הלוואה; לא העידה  
19 את בנה ביחס למתן הלוואה ממנו; לא העידה את חמותה (אם המערער) ביחס לצוואתה, אף  
20 לא הציגה הצהרות בכתב מבנה וחמותה; לא הציגה מסמכים המאששים משכנתא מבנק  
21 ירושלים; משכנתא ע"ש אביה המנוח וע"ש בנה יב"א, דפי בנק גם אין בנמצא.  
22
- 23 38. אף ביחס לדוחות הכספיים של החברות – המערערת עצמה סמכה על האמור בהם, שכן הצהרת  
24 ההון שלה התבססה על יתרות בעל מניות כפי המוצג בחברות, למרות ידיעתה כי הדוחות  
25 מסוייגים, היה למערערת לערוך הצהרת הון מפורטת יותר המתבססת על נתוני אמת, או למצער  
26 נתונים שהמערערת מודה בנכונותם ולבאר ולצרף פירוט, כי שאכן עשתה, להצהרת הון, בו  
27 מסבירה כי היתרות אינן מדויקות וכיו"ב.
- 28 39. אלא מאי?! המערערת התבססה על האמור בדוחות הכספיים, ביארה ופירטה את מה שהיה נראה  
29 לדעתה טעון ביאור והתעלמה מכך שמשך כ-10 שנים, הדוחות הכספיים בעלי חוות דעת מסוייגת.  
30 אבהיר, אין למשיב חובה בדין לערוך במקום הנישום את החישובים המוטלים על הנישום. מעת  
31 שנישום מצהיר בחתימת ידו כי ההון עצמי שלו מבוסס על מכלול העובדות שהוא עצמו מצהיר  
32 עליהן – אין לו להלין אלא על עצמו.  
33

34



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

40. על כן, בהעדר עדויות של עדים שלא זומנו, מסמכים שלא הומצאו והתבססות של המערערת על עצמה על הדוחות הכספיים בעת שהצהירה על הונה, קיים קושי לקבל את גרסת המערערת.

### השוואת הצהרות ההון

41. שיטת השוואת ההון בין שתי הצהרות הון, אומצה בשיטתנו ככלי עזר לפקיד השומה בקבעו 'מס אמת'. ידועים הדברים שנאמרו בע"א 552/02 איתן חנני נ' פקיד שומה חיפה, פ"ד ס(1) 112 (2005), ונשוב להזכירם עתה – לאמור:

"על חשיבות הצהרת הון ככלי עזר בידי פקיד השומה לשם קביעת ההכנסה החייבת במס אין צורך להכביר מלים, והדבר הוסבר רבות... "סעיף 135 לפקודה מורה, כי פקיד השומה רשאי לדרוש מנישום למסור לו, בין היתר, דין וחשבון על הונו ונכסיו... אם גדל ההון, כפי שהוא תיאר בהצהרת ההון, מעבר להכנסות שנתגלו בדו"חותיו יידרש הנישום להסביר את מקורו של הפרש, ובאין לו הסבר מתקבל על הדעת, די יהיה בהפרש כדי להוכיח קיומן של הכנסות עליהן לא דיווח כיאות" (ע"א 2/81 שפירא נ' פקיד השומה חיפה, בעמ' 419).

13. ההיגיון הנוסף בעורפה של השיטה – שיטת השוואת הצהרות ההון – חל הן על עצמאי הן על שכיר. בכוחו ללמד על הכנסות בלתי מדווחות של שכיר, ממש כפי שבכוחו ללמד על הכנסות בלתי מדווחות של עצמאי. שהרי גם לעובד שכיר יש דרכים שונות שלא לדווח על הכנסות".

ראו עוד:

ע"א 10704/05 חיים לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון פסקה 7 (10.7.2008); ע"א 562/08 דוד בן חיים נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה 22 (16.11.2011);

42. על כן, גם מטעם זה, על המערערת מוטל נטל ההוכחה לכך כי לא קיים גידול, או לתת הסבר להפרש ההון.

### המערער אינו חב בשומות שהוצאו למערערת

43. טרם אדון לגופן של טענות המערערים, אדון תחילה ביחס למעמדו של המערער בשלב הוצאת השומות.

44. אקדים אחרית לראשית; לטעמי, המערער אינו קשור לעסקיה של אשתו, ומעת שכך – ומטעמים נוספים כפי שארחיב בהמשך – אין לייחס לו את השומות של אשתו בגין הכנסותיה.

45. המשיב עצמו, מרבה להשתמש בעיקרון העל בדיני המס – הלוא הוא: 'גביית מס אמת'. אין צורך להרחיב בעניין זה - בבחינת 'מן המפורסמות שאינן צריכות ראייה'.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 46. על כן, בשל עיקרון העל הנ"ל, סבורני כי המערער נקלע למצב בו מן הדין לא היה למשיב להכניסו.  
2 – להלן אפרוש טעמי למסקנה זו; כדלהלן:  
3  
4 47. תחילה אבהיר, בית המשפט אינו דן בטענות שלא נטענו על ידי מי מהצדדים, מלבד כאשר ישנה  
5 תוצאה הגורמת לעיוות דין חמור או להפסד זכויות אבסורדי – שלא כמבקרה דנן, וכאמור  
6 בפסיקה (ראו: מאמרו של פרו' אביעד הכהן **פְתַח פִּיךָ לְאֵלִים!?!**) – **בית המשפט כמסייע לבעל**  
7 **דין** (המחלקה למשפט עברי, גילון 522 תשפ"ב) [והפסיקה המובאת שם בעיקר - רע"א 2401/21  
8 **ג'אעוני נ' נחלת שמעון בע"מ**, פס' 11-13 לחו"ד של השופט נ' סולברג (1.3.2022); ע"א 536/89  
9 **פז חברת נפט בע"מ נ' לויטין**, פ"ד מו(3) 617, 625 (1992); ע"א 3832/19 **פאי סיאם לינקולן בע"מ**  
10 **נ' מדינת ישראל – רשות מקרקעי ישראל**, פסקה 4 (26.10.2022); ולפסק הדין של השופט ח' כהן  
11 בע"א 634/76 **עוזבון גרליץ נ' אהרון**, פ"ד לג(1) 255 (1979)].  
12  
13  
14 48. לפיכך, מעת שהוצג הסכם ממון, לפיו חלה הפרדה רכושית וממונית בין המערער לבין המערערת,  
15 אין לערער על הסכם זה, ובפרט שהוא מאושר על ידי בוררים (בית דין צדק של קהל מחזיקי הדת,  
16 וכנ"ל). על כן לא שוכנעתי כי אין הוא משקף בצורה נאותה את המצב המשפטי בין בני הזוג.  
17  
18 49. לטעמי, הדיכוטומיה שיזם המערער בינו לעסקי המערערת בשנת 2005, שנים רבות לפני הגשת  
19 הצהרת הון 2014, מהימנה וסבורני כי היא איננה למראית העין בלבד.  
20  
21 50. ממכלול העובדות והעדויות עולה כי דעתו של המערער לא נחה מעסקיה של המערערת, וכי לא  
22 הוכח אחרת שהדירה שהייתה רשומה על שם שני בני הזוג, נרכשה מכספי המערער בלבד ובמועד  
23 שניתן היה להעביר את הדירה על שמו של המערער, כך נעשה, למרות מכשולים משפטיים אותם  
24 הציג המערער בחקירתו. התרשמתי כי העדות מהימנה, והמערער פעל להעברת הדירה על שמו.  
25 ממילא, למרות שהדירה לא הועברה באופן רשמי, במרשם המקרקעין, על שם המערער בלבד,  
26 אין זה מונע ממנו לטעון לבעלותו הבלעדית עליה.  
27  
28 51. ודוק; ברי ונעלה מספק, כי בן זוג שחי חיי שלום ואהבה עם זוגתו, למרות שהיו קשיים בזוגיות,  
29 ובחר לעשות מעשה בכל הקשור לדיכוטומיה הברורה בין הכנסותיו לבין הכנסות זוגתו, אין  
30 מקום להטיל עליו את חובותיה של זוגתו, אף משום שהפרדה זו מעידה ברורות כי חל בענייננו  
31 שומה בנפרד ולא שומה לתא משפחתי – שומה מאוחדת. כמו כן, אינני רואה פסול בעזרה של בן  
32 הזוג לבת זוגו. אדרבה, כך פועלים בני זוג, בשיתוף ובהרמוניה תוך עזרה וסיוע הדדי זל"ז.  
33  
34 52. מקבל אני את טענת המערער כי הפרשנות הראויה לסעיף 66 לפקודה – העוסק במיסוי נפרד של  
35 בני זוג, אינו קובע הסדר שלילי, אלא נוקט בפרקטיקה הניתנת לבחירתם של בני זוג.  
36



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 53. אמת נכון הדבר, כי המערער לא פנה אל המשיב בבקשה למיסוי יחיד והפרדת השומות בינו לבין  
2 המערער. אכן, אי ידיעת הדין אינה פוטרת, אלא שפרוצדורה איננה מיטת סדום, כידוע.
- 3  
4 54. סבורני כי במקרה דנן, האינדיקציות העולות הינן ברורות ולפיהן, קיימת הפרדה רכושית בין  
5 המערער לבין המערער. לטעמי, לא ניתן להתעלם מעיקרון העל, 'גביית מס אמת', שהמשיב  
6 נתלה ומעלה תכופות, ועל כן סבורני כי אין הצדקה אך בשל פרוצדורה בה לא נקט המערער  
7 (הודעה למשיב כי הוא מעוניין בחישוב נפרד) ייגרע מעמדו בחישוב המס, ויוטל עליו מס שאינו  
8 חב בו, ובפרט כי לא נהנה מכל הכנסותיה של המערער.
- 9  
10 55. למען הסדר, אציג להלן את האינדיקציות לפיהן חלה בענייננו הפרדה רכושית המקרינה על חבות  
11 המס בגין הצהרת ההון של המערער; כדלקמן:
- 12  
13 א. ביום 23.2.2005 נערך ונחתם הסכם ממון בין המערער לבין המערער;  
14 ב. ביום 17.3.2005 אושר הסכם הממון על ידי בד"צ של קהל מחזיקי הדת;  
15 ג. לא הועלתה כל טענה אף לא במרומוז כנגד נכונותם של המסמכים לעיל.  
16 ד. ביום 24.12.2006 נשלחה למערער דרישה להגשת הצהרת הון 2004;  
17 ה. ביום 18.5.2006 הוגשה הצהרת הון 2004;  
18 ו. חתימת המערער בלבד, מצויה על הצהרת הון 2004. יוצא, אפוא, כי המערער לא הצהיר;  
19 ז. מעמדה של המערער ברשות המסים הוא של: 'בן הזוג הרשום', מה שמלמד כי הנישום  
20 שבגיניו נפתח התיק במס הכנסה, ובגיניו הוצאו דרישות להצהרת הון היא המערער ולא  
21 המערער;  
22 ח. בשאילתה מיום 21.8.2013, מופיע אצל המשיב, כי המס מחושב: כ'חישוב נפרד';  
23 ט. ביום 17.12.2018 התקבל מכתב אצל המשיב לפיו טען המערער כי אינו קשור להכנסות  
24 זוגתו- המערער, וכי אין לחייבו במס שזוגתו חייבת בו, לאור ההפרדה הממונית.  
25 י. ביום 23.12.20218 התקבל אצל המשיב, אותו מכתב הנ"ל בשנית – אולם, המשיב לא טרח  
26 להשיב עניינית לטענות המערער.
- 27  
28 56. העולה מכל האמור עד כה, כי ישנן אינדיקציות לכך שהמערער לא היה מעורב בעסקי המערער  
29 ועל כן חישוב המס בענייננו צריך להיעשות – כ'חישוב נפרד' כפי שמופיע במחשבי המשיב עצמו.
- 30  
31 57. על כן, מעת שנכחנו כי אין תלות כלכלית ועסקית בין הכנסות המערער לבין הכנסותיה של זוגתו-  
32 המערער, אין לי אלא לקבוע כי המערער אינו הנישום בשומות שהוצאו, וכי אלו חלות על  
33 המערער, ועליה בלבד.
- 34



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 58. אסיים עניין זה, בדברי בית המשפט העליון, בה אושררה הלכת מלכיאל, בבג"ץ 453/13 נחום  
2 ליכטיק נ' רשות המיסים (נבו 12.2.2013) – לאמור:  
3  
4 "עניינה של העתירה הוא כאמור בסוגיה של חישוב המס על הכנסת בני זוג לפי פקודת מס  
5 הכנסה, הקובעת כלל של חישוב מאוחד וחריג של חישוב נפרד המותנה בכך שאין תלות בין  
6 מקורות ההכנסה של בני הזוג. עניין זה עמד במרכזו של פס"ד מלכיאלי בו נדונה פרשנותה  
7 של הוראת סעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה. לאחר פסיקות סותרות של בתי המשפט  
8 המחוזיים, ניתן על ידי בית משפט זה פס"ד מלכיאלי, אשר הפך לחלוט והשיב הלכה על  
9 מכונה לגבי החוק הקיים לנוכח המצב שנוצר עקב פסיקות סותרות בבתי המשפט  
10 המחוזיים".  
11
- 12 59. הנה כי כן, במקרה דנן, לאור הלכת מלכיאל (ע"א 8114/09 משה מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון  
13 1.2.2012), ולפי האמור לעיל, מתקיים החריג של חישוב נפרד, שכן כאמור, נוכחנו כי ישנה  
14 הפרדה ממונית בין המערערים ומתקיימת אי תלות בהכנסותיהם - כבני זוג. וממילא גם, כנ"ל,  
15 שהמערער שכיר בחברה שאינה קשורה כל עיקר לחברות של המערערת.
- 16 60. אעיר לסיום כי, טענות המשיב כי לא ראה או כי לא הגיעו לידו מכתביו של המערער, אינן  
17 מתקבלות, שכן המכתב של המערערת הוגש פעמיים למשיב, והתקבלה חותמת 'נתקבל', והיה על  
18 המשיב להידרש לטענות המערער בכובד ראש. זאת לא נעשה.
- 19 61. עתה נבוא לדון בשומות ביחס לטענות המערערת; כדלהלן.  
20
- 21 62. למען הסדר יוער; מאחר ושתי הטענות המרכזיות, של המערערת, העומדות לפנינו הן: העברת  
22 כספים לעסק וקבלת כספי הלוואות, שניתנו על ידי אבותיהם של המערערים שהלכו לבית עולמם,  
23 על כן – אביו של המערער יכונה: 'חמיה המנוח' של המערערת; וביחס לאבא של המערערת –  
24 יכונה: 'אביה המנוח' של המערערת.  
25
- 26 כספים שהתקבלו מחמיה המנוח של המערערת
- 27 63. בריח התיכון, בערעור דנא, היא טענת המערערת לפיה חמיה המנוח העביר לה סכומי כסף רבים  
28 לסילוק חובות החברות בבעלותה. מנגד, וכזכור, המשיב ממאן להכיר בהעברת הכספים מחמיה  
29 המנוח של המערערת, שכן לא הוצגה אסמכתא על העברת הכספים.  
30
- 31 64. להלן נדון בפרטי טענת המערערת, לפיה חמיה העביר לה כספים לכיסוי חובות החברות, כדלהלן;  
32
- 33 65. לטענת המערערת, חמיה המנוח היה גבאי צדקה ואסף כספים, וכך גם צוין בצוואת אמו של  
34 המערער, שתיבדל לחיים טובים וארוכים, כי היה גבאי צדקה, והעביר לבנה וכלתה (המערערת



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 דנא) כספים: וזו לשון האם בצוואתה: "היות ובני יוסף וכלתי חנה קיבלו מבעלי, כחודשיים  
2 לפני פטירתו, סכום גדול מאוד במזומן כ- $2\frac{1}{4}$  מיליון ש"ח, כספים שאסף כגבאי צדקה כל  
3 השנים, כספים פרטיים שלו. לכן מאחר שהם קיבלו את חלקם ובגדול, לכן אני לא מכלילה  
4 אותה בסעיף 3 בחלוקת הירושה שלי."
- 5  
6 66. אזכיר שוב, נטל ההוכחה רובץ על כתפי המערערת.
- 7  
8 67. תחילה אקדים ואציין, כי תופעת איסוף כספים בציבור החרדי ידועה ומפורסמת (ביידיש: שְׁנוֹר).  
9 איסוף הכספים נובע ממצוות הצדקה החשובה עד מאוד – עדי כדי כך שנאמר במקורותינו  
10 "וצדקה תציל ממִּוֹת" (משלי, י ב), אין צורך להרחיב בחשיבות מצוות הצדקה והעזרה לעניים  
11 בבחינת "הלוא פָּרַס לרעב לחמך" (ישעיהו, נח ז).
- 12  
13 68. כמו כן, המצב המשפטי ביחס לכספי צדקה (קיבוץ נדבות), בהתאם לסעיפי המקור בפקודת מס  
14 ההכנסה, כי אינם חייבים במס הכנסה ואף אין חובה לדווח על הכנסה מאיסוף נדבות.  
15
- 16 69. ברם, סבורני כי כאשר נישום טוען כי הכספים שברשותו הינם ממקור פטור ממס, הרי שבהתאם  
17 לפקודה, למרות הפטור על עצם ההכנסה, חובת ההוכחה מוטלת על כתפי הנישום הטוען למקור  
18 הכנסה פטור – במקרה דנא, איסוף כספי נדבות.
- 19  
20 70. הוי אומר: ככל ויוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי מקור הכספים מהכנסה פטורה אזי,  
21 יהא פטור הנישום מתשלום מס. אולם, כאשר לא יצליח הנישום להוכיח טענתו, כי מקורם של  
22 הכספים מכספי צדקה, אזי מסתכן הוא בכך שפקיד שומה יראה את הכספים הללו כהכנסה לא  
23 מדווחת ("הון שחור") או כי הסבריו ל-הפרש הון בלתי מוסבר, כבענייננו, לא יתקבלו, על כל  
24 המשתמע מכך.
- 25  
26 71. במה דברים אמורים; כאשר התגלה אצל נישום הפרש הון בלתי מוסבר, וחפץ הוא כי יתקבלו  
27 הסבריו לכך כי הסכום הבלתי מוסבר נובע מכספים שמקורם בצדקה, עליו נטל ההוכחה – נטל  
28 הבאת הראיות ונטל השכנוע – כי אכן מקור הכספים מכספי צדקה.
- 29  
30 72. כמו כן, כאשר עסקינן בסכומים גבוהים שגם אדם מן הישוב אין סיפק בידו לאסוף סכום  
31 לחיסכון בסדר גודל כזה, משך כל חייו ממשכורת ממוצעת במשק – הדבר, ביתר שאת, מעלה  
32 חשש כי גרסת הנישום אינה משקפת את המציאות.  
33



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 73. בענייננו, טוענת המערערת כי הסבר לחלק הארי מסכום ההון הבלתי מוסבר – בסך של 2,250,000  
2 ש"ח – מקורו באיסוף כספים של חמיה המנוח (אבי בעלה). ברם, לא עלה בידה של המערערת,  
3 להרים אף לא כראשית ראיה את נטל ההוכחה למקור הכספים. המערערת לא הציגה אף בדל  
4 ראיה כי אכן חמיה המנוח עסק באיסוף כספים, או כי העבירם לה. לא הוצגו כל דרכי או אמצעי  
5 העברה ולא הוצג אף לא מסמך אחד לפליטה, בכתב ידו של חמיה המנוח, כי העביר כספים  
6 במזומן ובהיקף כה גדול.
- 7  
8 74. ודוקו היטב, כל יהבה של המערערת הושלך על צוואת אמו של המערער, היינו, ללא האמור  
9 בצוואת האם אין ולו שמץ ראיה לכך שחמיה המנוח היה גבאי צדקה; כי חמיה המנוח העביר לה  
10 כספים; וכי הכספים הועברו לטובת כיסויי חובות החברות.
- 11  
12 75. על כן, קשה להלום כי המנוח גם פרנס את משפחתו גם רכש דירה בה התגורר ודירה נוספת – כפי  
13 הצהרת המערער (עמ' 78 לתצהיר המשיב, התכתבות דוא"ל מיום 13.6.2019) – וגם העניק סכום  
14 כה גבוה לבנו וכלתו. הדבר נוגד את השכל הישר, ואין מקום לקבלת גרסה זו.
- 15  
16 76. אבהיר, אינני עוסק, חס ושלוס, בנאמנותו של חמיה המנוח בתפקידו כגבאי צדקה וכל שכן  
17 בשאלה, האם מעל או לא בכספי צדקה – על כן, גם מטעם זה אין בידי לקבל את גרסת המערערת.  
18
- 19 77. הנה כי כן, עיינינו הרואות כי העברת סכום של 2.25 מיליון ש"ח, בנתוני משפחת חמיה המנוח של  
20 המערערת, איננה מתקבלת על הדעת, כל עיקר. הפוך בה והפוך בה ולא נצליח למצוא לימוד זכות  
21 על העברת סכום כה גבוה ובמזומן.
- 22  
23 78. כאמור לעיל, המערערת נתלית בצוואת חמותה, שתיבדל לחיים טובים וארוכים, כראיה קבילה  
24 להסבר הון ביחס לסך של 2.25 מיליון ש"ח. לטענת המערערת, האמור בצוואה כמוה כראיה לנכונות  
25 הסבריה להפרשי ההון, שכן זו נאמרה כמשיחה לפי תומה – בסמוך לפטירת חמיה המנוח, וכי  
26 אין זה משנה אם ניתן לשנות את הצוואה – הרלוונטי לענייננו זו האמירה של האם, כי חמיה  
27 המנוח היה גבאי צדקה וכי העביר 2.25 מיליון ש"ח לבנה ולכלתה.
- 28  
29 79. דעתי היא, כי אין לראות בעובדות מחוץ לצוואה כראיה לנכונותם – אלא, ככל אמרת עד, שיש  
30 לבררה.
- 31  
32 80. אסביר; האמור בצוואה אינו בגדר רשומה מוסדית או בעל תקפות ראייתית מהיבט של דיני  
33 הראיות. אלא האמור בה הוא ציווי של המצווה מה ייעשה וכיצד יחולק עיזבונו באחרית הימים.  
34 לטעמי, עובדות המופיעות בצוואה הן כמו של 'אמרת עד' שיש לאפשר חקירתו על האמרה.





## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 בעניינינו, האם (המצווה) לא נחקרה על אמירתה ואף לא צורף תצהיר המאמת את העובדות  
2 האמורות בה.
- 3  
4 81. כמו כן, המערערת התבקשה להעיד את חמותה, אך נטען כי מפאת גילה המתקדם אין באפשרותה  
5 להעיד. אף תצהיר מטעמה לא הוצג ואף לא הועלה פתרון משפטי אחר מצד המערערת, שנטל  
6 ההוכחה מוטל על כתפה, על מנת להוכיח, ולו לכאורה, כי אכן חמיה המנוח היה גבאי צדקה.
- 7  
8 82. זאת ואף זאת, ראיות חיצוניות – למשל, כתב מינוי או הצהרה מהקהילה בא שימש חמיה המנוח  
9 כגבאי צדקה, וכי אכן כך הם פני הדברים, אין בנמצא.
- 10  
11 83. על כן, אין בידי לקבל את אמרת האם בצוואתה, כראיה להוכחת העברות הכספים מחמיה המנוח  
12 של המערערת אליה.
- 13  
14 84. ממילא שהצוואה לא הומצאה לרשם הירושות; הצוואה לא מפרטת, כאמור לעיל, פרטים בדבר  
15 נכסיה של האם (שחמיה המנוח של המערערת הותיר אחריו); הצוואה נתונה לשינוי, כך שייתכן  
16 והעובדות המוצגות בה עשויות להשתנות, או אז ממילא אין להן כל תוקף.
- 17  
18 85. לאורך כל ההליך דנא, המערערים טענו כי חמיה המנוח של המערערת היה גבאי צדקה; ניהל  
19 קופת גמ"ח; וכי תרמו לו סכומי כסף גבוהים מאוד, מה שמאשש כי לא עסקינן באיסוף כספים  
20 באופן עצמאי אלא בתפקיד של 'גבאי צדקה'.
- 21  
22 86. אכן, קל להטיל על אדם שאיננו עמנו היום את העובדה להעברת כספים בתורת 'צדקה', ללא  
23 יכולת לאשש כי כך אכן היה.
- 24 – לאמור –
- 25 "ש. בתקופה הרלבנטית שבה הגעת לקבל את הכסף?  
26 ת. היה גבאי צדקה וניהל גמ"ח, ולמד תורה.
- 27 ש. איך למי שעובד כמנהל גמ"ח וגבאי צדקה בבית כנסת יש סכומים מזומנים של מעל 2  
28 מיליון ₪ בבית וכל פעם שאת באה, הוא נותן לך מהכסף הזה?  
29 ת. אני לא יכולה לענות על השאלה הזאת. זאת לא שאלה שאמורה להיות מופנית אליי".
- 30  
31 87. נשאלת השאלה, למי אכן יש להפנות את השאלה לעיל, אם לא למערערת, כאשר חמיה איננו עמנו  
32 היום, האם תבדל"א, מנועה מלהגיע למתן עדות בשל גילה המתקדם – וכי סבורה המערערת כי  
33 על המשיב להשיב על השאלה!?
- 34  
35 88. בנוסף, יובאו דבריה של המערערת, בדיון ההוכחות:  
36



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 "ש. לא ראית איזה טעם לפגם בכך שכספי צדקה שנאספו ע"י חמך כגבאי הגיעו לטובתך  
2 האישית?

3 ת. מה זה טובתי האישית?

4 ש. לטובתך האישית, ז"א כספים שנועדו לשמש לכיסוי חובות בחברות הפרטיות שלך ולא  
5 לטובת שימושים רגילים של צדקה, לדוגמא: מתפלל שבא לבית כנסת ומבקשים ממנו לתת  
6 צדקה, אני מניח שמדובר בצדקה אולי לילדים ולא למנות, בטח לא לכיסוי חובות של אדם  
7 פרטי?

8 ת. אני הייתי בכזאת מצוקה, שעוד רגע הילדים שלי היו יתומים ובעלי אלמן, ואני חושבת  
9 שזה היה ממש מעשה צדקה ומעשה ראוי ואני מודה לחמי מאוד שהציל אותי. הכסף לא  
10 הלך למותרות אלא אך ורק לכיסוי חובות ולתשלומי משכורות. לא נהיית מהכסף הזה. חד  
11 משמעית צדקה! עצוב מאוד! זה היה המצב".

12  
13 הלוואות מקורבי משפחה

14 89. בע"מ (מרכז) 38177-09-12 עבדול רחמן אזברגה נ' פקיד שומה רמלה (1.12.2015) (להלן: "בענין  
15 אזברגה") – נכתב כדלקמן:

16  
17 "בעמ"ה 6/09 בן דוד סוקניק אלחנן נגד פקיד שומה ירושלים (ניתן ביום 22.5.13,  
18 פורסם בנבו). אשר אושר על ידי בית המשפט העליון בע"א 4891/13 נאמר יש  
19 להתייחס בחשדנות להעברות בין קרובי המשפחה כהסבר לגידול הון ונדרשת הצגת  
20 ראיות אובייקטיביות להוכחת הטענה:

21 "כנטען על ידי המשיב, טענת נישום לפיה קיבל כספים כמתנה או  
22 הלוואה מקרוב משפחה היא טענה שיש להוכיחה בראיות אובייקטיביות  
23 בעלות משקל. לא אחת נפסק כי -

24 "ככל שהמערערים נשענים בהסבריהם על העברות בין קרובים ומתנות, הרי  
25 שמוטלת עליהם החובה להוכיח הדברים בראיות של ממש באופן השואף לתמונה  
26 נטולת סדקים תוך יצירת קשר סיבתי הדוק וברור בין הסכומים, ההעברות, היכולות  
27 הכספיות, תיעוד חיצוני, וכיוצא בזה" (עמ"ה 1405/03 + עמ"ה 1046/03 קראונוני  
28 משה וציון נ' פקיד שומה כפר סבא (מיסים), ראו גם: עמ"ה 1142/01 קוסטה יוסי  
29 נ' פקיד שומה תל אביב-יפו 3 (מיסים), אפריל 2007, עמ"ה 1206/01 + 1009/03 מומי  
30 אוסדון נ' פקיד שומה תל אביב 3 (מיסים), אוגוסט 2007)".

31  
32 90. נקבע בפס"ד אזברגה: "הסכם הלוואה הוא ממצא אובייקטיבי כל עוד האותנטיות שלו לא  
33 הופרכה על ידי המשיב.", אולם ענייננו שונה בתכלית מהמקרה המתואר באותו מקרה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1
- 2 91. בעניין אזברגה, הייתה הלוואה אחת של 350,000 ₪ ללא העברות כספיות אחרות מקורבי
- 3 משפחה. באותו מקרה, הוסבר בצורה מפורטת מהיכן מקור הכספים (כספי פיזויים של מדינת
- 4 ישראל בגין הפקעה ופינוי ממקרקעין). במקרה דנא, סך העברות מקורבי משפחה נאמד במעל ל-
- 5 3 מיליון ₪, אשר כללו הלוואות על ידי 3 קרובי משפחה, דבר שמעלה יותר חשד ביחס לאותנטיות
- 6 של הגרסה. בענייננו, מעבר לחוזה שאינו מאומת על ידי עו"ד (כבמקרה שנדון בעניין אזברגה),
- 7 לא נפרשה תשתית עובדתית לכך כי אכן הועברו כספים מקרובי המשפחה אל המערערת).
- 8
- 9 92. ודוק, לראשונה בחקירתה הנגדית (עמ' 12 לפרוטוקול, שו' 9-31), סיפרה המערערת כי בנה לקח
- 10 הלוואת משכנתא על דירתו והעבירה אליה. מסמכי משכנתא לא הומצאו, דפי חשבון בנק של הבן
- 11 או של המערערת או של החברות, אף הם לא הומצאו.
- 12
- 13
- 14 93. יתרה מזו – המערערת נשאלה ביחס לשיעור הריבית על ההלוואה אך לא ידעה להשיב. עסקינן
- 15 בחוזה הלוואה שנכתב על עמוד אחד, בו נאמר במפורש כי ההלוואה אינה נושאת ריבית והצמדה.
- 16 על פי המשפט העברי אין לגבות ריבית על ההלוואה, אלא אם מדובר בהלוואה לפי 'היתר עסקה'
- 17 ובחוזה נאמר במפורש כי לא נעשה 'היתר עסקה'. לאמור –
- 18
- 19 **"ת. הבן שלי היה בן 19, הוא התארס עם בחורה יתומה שהיה קרן בשבילה. אבא שלה רכש**
- 20 **דירה לזוג והבן שלי לקח משכנתא והעביר אליי את המשכנתא כדי לעזור לי.**
- 21 ש. למה לא צירפתם שום דבר שקשור למשכנתא, למתן העזרה? הסיפור הוא חדש ולראשונה
- 22 אני שומע אותו היום.
- 23 **ת. הסיפור הוא ישן מאוד, וידוע. גם רו"ח שלי יודע מזה.**
- 24 ש. את יכולה להראות לי איפה אמרתם או טענתם על זה?
- 25 **ת. בסעיף 12 לתצהיר שלי.**
- 26 ש. אני שואל את הסיפור הזה שהבן שלך לקח הלוואה לצורך דירה, שהוא לא היה צריך לקחת
- 27 הלוואה רק כדי לעזור לי. אני שואל אותך האם טענת את זה בפני פקיד שומה, או כתבת את
- 28 זה בתצהירך, או צירפת ראייה לכך?
- 29 **ת. אתה כל מה שאתה שואל אותי עכשיו, ידוע לך פעם ראשונה. רו"ח שלי ידע שקיבלתי**
- 30 **הלוואה מהבן שלי, יכול להיות שהוא לא ידע להגיד שהוא התחתן עם יתומה שהיה לה קרן**
- 31 **והם קנו דירה. אני לא חושבת שזה משנה כל כך. לצורך מה אני צריכה לספר את זה?**
- 32 ש. את יודעת שפקיד שומה דחה את ההסבר הזה של המייצג שלך, מאחר שבנך במתן מועד
- 33 ההלוואה היה בן 19, ומאחר שלא סביר שילד בן 19 שלא עובד באותה שנה, גם רוכש דירה
- 34 וגם נותן לאמו הלוואה של 400 אלף ₪. לכן, ההסבר שלך היה צריך להיתמך בראיות מאוד



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 מאוד חזקות. וכשראיתם שפקיד שומה דחה את ההסבר, היה עליך להסביר את הסכום הזה,  
2 מאיפה הוא הגיע. לא עשית זאת לא בשלב ההשגה ולא בשלב התצהיר.  
3 **ת. מה יש לך להגיד על הסיפור הזה?**  
4 ש. שאני שומע את זה בפעם הראשונה את הסיפור הזה.  
5 **ת. ומה הבעיה אתו? דברים כהוייתם!**  
6 ש. מה היה אחוז הריבית של ההלוואה?  
7 **ת. אין לי מושג".**  
8  
9 94. מדוע אם כן, כאשר ידעה המערערת כי הסבריה (לפיהן ישנן שתי הלוואות מקרובי משפחה) נדחו,  
10 לא טרחה להמציא אסמכתאות או ראיות לנכונות טענותיה. שאלה זו נותרה ללא מענה.  
11  
12 95. כך גם לגבי ההלוואה מאביה המנוח, סיפרה המערערת לראשונה כי הלה משכן את דירתו בשביל  
13 להעמיד לה הלוואה, אך לא המציאה ולו ראשית ראיה לכך.  
14  
15 96. למרות שהמערערת הזכירה שם של בנק (בנק מזרחי) לא מצאה לנכון להמציא, למשיב, את  
16 מסמכי הבנק בקשר להלוואה או להציג דפי חשבון בנק של חברת גרביים, לשם הועברו כספי  
17 ההלוואה. לאמור (עמ' 13, שו' 11-17) –  
18  
19 "ש. בנוסף להלוואה הזאת יש הלוואה נוספת מאביך. מאיפה הגיעו 400 אלף שקל האלה?  
20 **ת. גם אבא שלי ראה את המצוקה הקשה שלי ולקח בבנק מזרחי הלוואה של 400 אלף ₪**  
21 **כדי להעביר לי שאני אוכל לכסות חובות. את ההלוואה הזאת כבר סיימתי לשלם ואבא שלי**  
22 **נפטר לפני 3 שנים. קצת לפני שאבי נפטר, סיימתי לשלם את ההלוואה הזאת. שילמתי בכל**  
23 **חודש בסביבות 4,000 ₪ וזה יצא מחשבון הבנק של החברה.**  
24 ש. איזו חברה?  
25 **ת. גרביים הבית הלבן".**  
26  
27 97. סבורני כי לא עלה בידי המערערת להוכיח את ההלוואות, ובהתאם לדיני המס ממילא נטל  
28 ההוכחה מוטל עליה, אך היא לא הצליחה להרימו.  
29  
30 98. על כן, אין בידי לקבל הסבריה של המערערת ביחס לשתי ההלוואות.  
31  
32  
33 הדוחות אינם משקפים באופן נאות את האמור בהם  
34 99. כזכור, לטענת המערערת, הדוחות הכספיים אינם משקפים באופן נאות את האמור בהם. קרי,  
35 יתרות מסוימות ובפרט יתרות בעל מניות (חו"ז בעלים) אינו מדויק ואף שגוי.  
36



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

100. אעיר שתי הערות חשובות –
- 1
- 2 א. המערערת, לכאורה, סותרת עצמה מיניה וביה – וכבר היה ער לכך ב"כ המשיב (בעמ' 7
- 3 לסיכומיו; ובחקירת המערערת עמ' 14, שו' 1-19) – מחד גיסא, נטען כי עקב סכסוך עם
- 4 השותפה הדוחות לא מציגים כראוי את היתרות של המערערת בחברות; מאידך גיסא, נטען
- 5 כי ההסבר לגידול ההון נובע, מכספי חמיה המנוח וכספי הלוואות, משמע כי קיים גידול הון.
- 6 על כן, אצא מנקודת הנחה, לפני משורת הדין, כי גרסת המערערת היא - כי סכומים
- 7 מהותיים שקיבלה לא מצאו את ביטויים בדוחות הכספיים, וזאת עקב הסכסוך עם השותפה,
- 8 כך שהדוחות הכספיים אינם משקפים באופן נאות את המוצג בהם. אך אומר כבר עתה, אין
- 9 בידי לקבל אף הנחה זו.
- 10 ב. תמוה הדבר מדוע שנה אחר שנה, רואי החשבון המבקרים של החברות ביקרו את הדוחות
- 11 הכספיים של החברות, תוך שהם מסייגים את חוות דעתם משך כ-10 שנים ברציפות. בהתאם
- 12 לכללי החשבונאות, היה על רואי החשבון המבקרים, לשקול במקרה כגון דא, להוציא תחת
- 13 ידם חוות דעת שלילית או למצער הימנעות מחוות דעת. חוות דעת מסויגת, במהותה לפי כללי
- 14 החשבונאות, יכולה להינתן במצב דברים בו "חוות דעת מסויגת תינתן כשקיימת סיבה
- 15 מהותית המביאה את המבקר למסקנה שאינו יכול לתת חוות דעת בלתי מסויגת, אך
- 16 ההשפעה של אותה סיבה אינה כה מהותית כדי שתידרש חוות דעת שלילית או הימנעות
- 17 מחוות דעת." [ס' 17 לתקן ביקורת (ישראל) 705, בדבר דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי
- 18 מהנוסח האחיד (2.8.20218) – מחליף את גילוי דעת מס' 72]. במקרה דנן, לפחות לכאורה,
- 19 ישנה השפעה מהותית על הדוחות הכספיים ועל שומת בעל המניות.
- 20
- 21 101. הטענה כי הדוחות אינם משקפים את מצבם הכלכלי של החברות, הינה תמוהה, שכן דבר זה
- 22 דומה למי 'שאוחז את החבל משני קצותיו: מחד גיסא, הדוחות הכספיים – לטענת המערערת –
- 23 אינם משקפים באופן נאות את האמור בהם. מאידך גיסא, שנה אחר שנה דיווחה המערערת למס
- 24 הכנסה דיווחים שהינם, לכאורה, כוזבים או למצער דיווחים שאינם מדויקים.
- 25
- 26 102. כמו כן, וכאמור לעיל, מעת שהמערערת הסתמכה בעצמה על היתרות האמורות בדוחות
- 27 הכספיים, ולא נמנעה מלהצהיר עליהן בהצרת הון 2014, משמע כי התבססה על הדוחות הכספיים
- 28 של החברות. כאמור לעיל, היה על המערערת לסייג את הצהרתה או לפרט כי ההון המוצהר אינו
- 29 מדויק ולפרט את טענותיה, כפי שטענה בהליך דנא.
- 30
- 31 103. השאלה המתבקשת היא - מדוע, לא הופיע לעדות רואה החשבון (או מי מטעמו), הבקיא בפרטים,
- 32 שישפוך אור על ההתנהלות המערערת, העברות כספים, תיעוד תשלום לספקים, ניהול חובות וכל
- 33 פרט כיו"ב. המענה לפיו רו"ח נמנע מהעיד ומסיבה שאינה ידועה סירב לשתף פעולה, מעלה
- 34 תמיהה (סעיף 17 לתצהיר המערערת), ופועלת לחובת המערערת.
- 35



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36  
37

### הגידול נובע מיתרת בעלי מניות בחברות

104. המערערת טענה, כי המשיב התעלם מכך שכל הגידול עליו נשען, נובע מהפרש בין יתרות הבעלים בחברות ליום 31.12.2004 לבין היתרות ליום 31.12.2014. על כן, עניין לנו עם ספרי החברות – היינו, הדוחות הכספיים של החברות, וכי המשיב היה צריך להוציא שומות לחברות ולא למערערת.

105. מנגד, טען המשיב כי ניהול פנקסים (במקרה דנא, עריכת דוחות כספיים של החברות) אינו רלוונטי, שכן גיול ההון הינו עניין לבר-פנקסי, היינו, גידול המשתקף גם מחוץ לדוחות הכספיים.

106. 'יתרת בעלים' המצויה ביתרת זכות, כמוה כנכס של הנישום (התחייבות של החברה כלפיו). הוי אומר: כאשר נישום מצהיר למס הכנסה על הונו. עליו לפרט את כל רכושו (מיטלטלין וכיו"ב) נכסי נדל"ן ונכסים אחרים – קרי, תיקי השקעות, ני"ע וכיו"ב. בין יתר נכסיו של הנישום ישנו נכס המכונה 'השקעות בעלים בחברות', זהו למעשה יתרות הבעלים בחברה, המבטאים את הכסף שהזרים בעל המניות לחברה.

107. על כן, אין זה רלוונטי האם תוצאת החברה חיובית (רווחית) או שלילית (גירעונית). הכסף שהזרים הבעלים לחברה, מקורו מאיפה שהוא (מקור החייב או הפטור ממס).

108. עד כה, כפי שקבענו לעיל, לא הצליחה המערערת להרים את נטל ההוכחה באשר לקבלת כספים מחמיה המנוח וקבלת הלוואות מקרובי משפחתה. הנה כי כן, הצדק עם המשיב, עת ערך השוואה בין הנכס המכונה 'יתרת בעלים בזכות', לפיה חל גידול בהון העצמי של המערערת, ללא שהתקבל הסבר המניח את הדעת.

109. לטענת המערערת, השותפה מעלה בכספים, הוי אומר: או שיש להוסיף ליתרת בעלים את סכום המעילה, שלכאורה שייך למערערת; או שיש להפחית את הסכום אותו מעלה מיתרת הבעלים – אך המערערת, מעבר לטענה בעלמא כי קיים סכסוך, לא העלתה טענה לפיה סכום מסוים יש להפחית, שכן מקורו ממעילת השותפה.

ברם, למרות שאין טוענים לבעל דין; ובכדי למנוע עיוות דין, בפרט מכוח העיקרון של 'גביית מס אמת', מוכן אני לקבל כי סכום בסך 250,000 ₪, שלגביו נקבע בהחלטה שיפוטית כי אכן השותפה מעלה ואף הודתה במעילה זו, ישמש כהסבר לחלק מהגידול בהון [ראו: תיק ה"פ 7149/08 פרוטוקול הדין מיום 11.4.2008, עמ' 3, שו' 33; ובהחלטה (שם), עמ' 4, שו' 25; נספח א' לתצהיר המערערת].

פריסת ההכנסה הנוספת לשנים סגורות



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

110. לטענת המערערת, מעת שהציגה כי הגידול המשמעותי בהון חל בין השנים 2004 עד לשנת 2012, מדובר בכ-60% מהיקף הגידול. תחשיבה של המערערת הוא כך:
- א. סך הגידול, ליום 31.12.2014, עמד על סך: 6,850,385 ₪;
- ב. סך הגידול, ליום 31.12.2004, עמד על סך: (255,278) ₪;
- ג. לפיכך, סך הגידול המצרפי הוא: 6,595,107 ₪;
- ד. על כן, בהתחשב בגידול עד 12/12 בסך: 4,301,806 ₪;
- ה. בניכוי יתרת שנת 2004 בסך: (255,278) ₪;
- ו. יוצא אפוא, כי הגידול עד ל-12/12 הוא: 4,046,528 ₪;
- ז. הנה כי כן, רוב הגידול חל בשנים הסגורות: כך – שסך הגידול המצרפי חלקי הגידול עד ליום 31.12.2012 מהווה 63%. הוי אומר: כי כ-63% מגידול ההון נוצר בשנים הסגורות.
111. בעניין חנני סקר בית המשפט את האסכולות מזה ומזה, וציידד כי הדעה הרווחת היא זו לפיה יש לייחס את הגידול בהון לשנים הפתוחות. אולם, בעניין חנני לא נקבעו מסמרות בדבר האפשרות לייחס את הגידול גם לשנים הסגורות.
112. בע"א 10704/05 חיים לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון (10.7.2008) סברה כב' השופטת א' חיות כי למרות שנטל ההוכחה מוטל על הנישום, ככל ויביא ראיה לפיה הגידול בהון ייחס לשנים סגורות הרי שניתן לייחס את הגידול לשנים סגורות – לאמור:
- "בעניין חנני ציין בית המשפט, אף כי לא הכריע בדבר, כי הגישה המשפטית הרווחת כיום לעניין ייחוס הכנסות לא מדווחות הנלמדות מגידול בלתי מוסבר בהון, היא הגישה הגורסת כי בהעדר ראיות אחרות יש לייחס אותן לשנים הפתוחות בלבד ואין חולק כי נטל הבאת הראיות בעניין זה מוטל על הנישום (ע"א 3654/96 גלם נ' פקיד שומה כפר סבא, פ"ד נד(2) 673, 677(2000))."**
113. כמו כן, גם בע"א 9114/15 סלוקי נ' פקיד שומה (3.6.2018) לא נשללה האפשרות שהנישום יוכיח לאלו שנים לייחס את הגידול בהון.
114. בעניינו, וכאמור בתחשיב לעיל, המשיב הסתמך אך על האמור בדוחות הכספיים, ועל פי המוצג בדוחות, כ-63% מהגידול אכן נובע מהשנים הסגורות. על כן, לדידי, המערערת הוכיחה כי הגידול ניתן לייחוס, לשנים הסגורות.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

115. גם המשיב עצמו אישר כי יש גידול המיוחס עד לשנת 2012, שהיא שנה סגורה. אולם, המשיב לא ערך את החישוב בקשר לייחוס הגידול לשנים הסגורות, ועל כן לא קיבל את טענת המערער. מחקירת המצהירה מטעם המשיב (עמ' 29-31 לפרוטוקול) נראה כי היה מקום לקבל את טענת המערער כי כ-60% מהגידול בהון הוא משנת 2004 ועד לשנת 2012 ורק יתרת גידול ההון נצבר לאחר מכן.

116. על כן, וכאמור לעיל, אני מקבל את טענת המערער באופן חלקי וקובע כי רק 37% מההכנסה הנוספת תיוחס לשנים הפתוחות.

### קנס גירעון

117. בנסיבות המקרה, אף שלא עלה בידי המערער להוכיח את טענותיה בדבר קבלת כספים מחמיה המנוח וההלוואות, איני סבור כי הגירעון נוצר במזיד (לעניין סעיף 191(ג) לפקודה). משום כך, אין מקום לחיוב בקנס גירעון, בוודאי אין לחייב בקנס בשיעור של 30% כפי שחייב המשיב.

118. העדה מטעם המשיב, המפקחת, אישרה (עמ' 31 לפרוטוקול, שוי' 6-15) כי לא נפל פגם בהגשת דוחות כספיים של החברות וכי לא התבקשו הצהרות הון נוספות, מעבר למה שהוגשו על ידי המערערים – לאמור:

"ש. את מאשרת לי שהמערער ואת מציינת בסעיף 10 לתצהיר שלך – כדבר שבשגרה, המערער נתבקשה להגיש הצהרות הון... מצטטת. את מאשרת לי שלא נדרשו הצהרות הון נוספות?

**ת. נכון.**

ש. את מאשרת שהמערער עמדה בדרישות פקיד שומה?

**ת. כן.**

ש. האם יש דרישות אחרות?

**ת. לא.**

ש. אז אני אומר לך שהמערער בעצם לא התרשלה במונח הפרוצדורלי של דרישות הגשת דוחות של פקיד השומה?

**ת. נכון."**

119. על כן, כאמור, אין מקום לחייב את המערער בקנס גירעון.

### עוללות





## בית המשפט המחוזי בירושלים

29 יולי 2024

ע"מ 19-11-69283 לנדאו נ' פקיד שומה ירושלים 1

120. טבלאות מחיה – הטענה לפיה יש להפחית מהוצאות מחיה, שכן עסקינן במשפחה החיה בצניעות, אין בידי לקבלה, הן לאור גובה השכר של המערער, והן לאור העובדה שהמשיב פועל בהתאם לנהלים הפנימיים שברשותו כדין, קרי: לוחות המחיה המצויים אצלו ומפורסמים לכול.

121. תכולת בית – אין בידי לקבל גם טענה זו, שכן לא ייתכן כי תכולת הבית משך 10 שנים התכלתה לגמרי, וגם אם כך הדבר, אך הרי שהמערער תרכוש ציוד אחר.

122. נסיעות לחו"ל – אכן טיסות לחו"ל מהוות אינדיקציה על רמת חיים גבוהה ועל הכנסה. במקרה דנן, אני מקבל את הטענה לפיה הטיסות, לפחות רובן הגדול, היו לצורכי עבודה, מה גם שאלו דווחו בדוחות הכספיים של החברות.

### סוף דבר

123. לאור כל האמור לעיל, הערעור ביחס למערער מתקבל באופן חלקי והערעור ביחס למערער מתקבל. נקבע בזאת כי סכום ההכנסה הנוספת למערער – בניכוי 250,000 ₪ בגין המעילה של השותפה – יעמוד על סך 2,868,640 ₪, ומתוך סכום זה, 37% ייוחס לשנות המס הפתוחות.

124. מעת שהערעור ביחס למערער התקבל בחלקו, וביחס למערער התקבל, תישא המערער בהוצאות משפט ושכר טרחת ב"כ המשיב, על הצד הנמוך, בסך של 15,000 ₪ - שישולמו תוך 45 ימים מהיום, שאם לא כן יתווספו לסכום זה הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

**המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.**

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, כ"ג תמוז תשפ"ד, 29 יולי 2024, בהעדר הצדדים.

26  
7  
8  
9  
30  
31  
32

אביגדור דורות, שופט

33