



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

בפני: כב' השופט מגן אלטוביה

1
2
3
4

המעוררים:

1. נעמי איפרגן

2. יעקב ישראל איפרגן

ע"י ב"כ עוה"ד טל בן משה, שרון בוחניק, זיו שרון, גיא חן.

נגד

המשיב

פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

ע"י ב"כ עוה"ד שירה ויזל ויונתן בן דוד, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

5
6
7

פסק דין

8
9

בפניי ערעור על שומות מס ההכנסה שקבע המשיב לשנות המס 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ו- 2014.

10
11
12

רקע ועיקרי טענות הערעור

13
14
15

הרב יעקב ישראל איפרגן (להלן: "המעורר" או "הרב איפרגן") צאצא לשושלת רבנים, משמש כרב ומנהיג רוחני בקהילתו. הרב איפרגן מקבל את קהל מאמיניו, מברך, מייעץ בתחומים אישיים ועסקיים, משתתף בחתונות, באירועי בר מצוות ובריתות, ביקור חולים, הילולות ו"תיקונים". כן, מנהל הרב איפרגן מפעלי חסד, צדקה, חינוך ולימוד תורה באמצעות שלוש עמותות: "יד יהודית", "קול יהודית", ו"ברית שלום וחסד" (להלן: "עמותות החסד"). פעילות זאת של הרב איפרגן מניבה ממון ונתמכת בדרך של "תרומות" מצד קהל המאמינים של הרב איפרגן.

16
17
18
19
20
21
22

המשיב, ייחס סכומים שהופקדו או הועברו אל חשבונות הבנק של המערער בשנות המס הרלבנטיות למכלול הפעילות של המערער לרבות ברכות, ייעוץ, השתתפות באירועים וטקסים ארגון הילולות ותיקונים וביקור חולים, וראה בסכומים האמורים הכנסות ממקור של עסק או משלח יד לפי הוראות סעיף 2 (1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), או הכנסה מתשואה על נכסים לפי הוראות סעיף 2 (7) לפקודה, או הכנסה ממקור אחר לפי הוראות סעיף 2 (10) לפקודה.

23
24
25
26
27

כן, מצא המשיב את הממצאים שלהלן:

28
29
30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

- 1 א. בשנות המס שבערעור בוצעו הפקדות או העברות לחשבונות הבנק על שם המערערים בסך כולל של
2 43,863,543 ₪ (סכום זה שונה מהסכום בצו נוכח תיקון טעויות שביצע מפקח בכיר אלי גואטה,
3 בבדיקה חוזרת).
- 4 ב. עד שנת 2014 קיבל המערער משכורת מעמותת ברית שלום וחסד.
5 אשתו של המערער קיבלה אף היא משכורות מעמותות שונות.
- 6 ד. לצורכי מס שווי הטיסות והשהות בחו"ל של המערערים בתקופה הרלבנטית הסתכם ל 859,388 ₪.
7 ה. בספרי עמותות החסד נרשם חוב הלוואה בסך 605,805 ₪ לזכות המערער.
8 ו. כספים שהתקבלו אצל המערער הועברו לחברה בבעלותו לצורך רכישת מקרקעין.
9 ז. המערערים לא ניהלו פנקסים בשנות המס שבערעור ובהתאם בשנות המס שבערעור חייב המשיב
10 את המערערים בתוספת מס בשיעור 10% מההכנסה החייבת בשנת המס 2003 ובתוספת מס בשיעור
11 20% בשנות המס האחרות.
- 12
13 השגת המערערים על שומות לשנות המס 2003 – 2010 נדחתה ובסמוך הגישו המערערים ערעור מס הכנסה
14 לבית המשפט כאן (ע"מ 13-06-2697), במסגרתו הסכימו הצדדים להחזיר את הדיון לשלב ההשגה גם ביחס
15 לשנות המס 2011 – 2014, וכך נקבע בהחלטה מיום 19.3.2015.
- 16
17 משנדחו טענות המערערים במסגרת הדיון בהשגה, הגישו המערערים את הערעור שלפני.
18
- 19 טענות המערערים:
- 20
21 א. עיקר פועלו של המערער בגיוס כספים לצורך פעילותן של עמותות החסד ולשם כך נפגש המערער
22 עם תורמים פוטנציאליים בארץ ורחבי העולם. המערער רואה עצמו שלוח לפעול למען עמותות
23 החסד לקבל צדקה ולהעבירה לנזקקים. הכספים אותם מגייס המערער לטובת העמותות "עוברים
24 ישירות לעמותות" ואת החסר מממן המערער מכספו. לעניין זה מבהיר המערער כי הכספים
25 המועברים לחשבונותיו אינם נותרים בידי אלא מועברים כתרומות לעמותות כדי לקדם את
26 מטרתיהן ואלמלא גיוס התרומות עמותות החסד לא יכולת היו להתקיים.
- 27
28 ב. בביקורם בעמותות החסד נוכחו נציגי המשיב בעשייה המרובה לרבות לימוד תורה ועשיית צדקה
29 לקשישים, נזקקים ופושטי יד אשר הסתייעו במתנדבים שחילקו פירות, ירקות ומצרכים חינם אין
30 כסף "ברוח לב ובנדיבות". כך בכל ימות השבוע ובמיוחד לקראת שבת.
- 31
32 ג. בשל קשיים כספיים אליהם נקלעו עמותות החסד בתקופה האחרונה (כשנה וחצי), הן אינן משלמות
33 את משכורות העובדים באופן סדיר ואינן עומדות בהתחייבויותיהן הכספיות.
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

- 1 מעבר לפעולות באמצעות עמותות החסד, פועל המערער לחלוקת כספים לנצרכים ונזקקים בעילום
2 שם. בדרך כלל מדובר בעזרה מיידית ודחופה (תשלום חשבון חשמל, תרופות או אוכל לשבת) בהיקף
3 של כ – 100,000 ₪ בשבוע ללא רישום פרטים על החלוקה.
4
5 ה. אין למערער "עסק" השואף להשאת רווחיו ומאז ומעולם פעל המערער לקיים את בני משפחתו ואת
6 עמותות החסד כאשר כל הפעילות הדתית והרוחנית נעשית לשם שמיים ולצדקה.
7
8 ו. מדי פעם מוזמן המערער לערוך טקסי ברית מילה, חתונות ובר מצוה, והוא נענה באהבה וברצון
9 טוב למען בני משפחה וחברים. המערער אינו מבקש תמורה בגין עריכת הטקסים או ההילולות,
10 הברכות והתיקונים שהוא עורך והוא רואה בכך שליחות בה הוא מצווה. תרומות שמתקבלות
11 מקהל המאמינים באירועים האמורים מועברות לעמותות החסד.
12
13 ז. המערער נעזר בנהג המסיע אותו ממקום למקום היות ומדובר בעיקר בנסיעות ארוכות. כן, נדרש
14 לטפל בלוח הזמנים של המערער. יחד עם זאת, אין מדובר במנגנון או ניהול עסקי והמערער אינו
15 נעזר באמצעי פרסום או שיווק.
16
17 ח. הקשרים של המערער עם מאמיניו מבוססים על הפן הרוחני, דתי, ערכי ו/או חברי ואינם בגדר
18 "קשרים עסקיים".
19
20 ט. נסיעותיו של המערער לחוץ לארץ החל משנת 2004 ועד לשנת 2014 היו ברובן המכריע לצורך גיוס
21 תרומות לעמותות החסד מיהודים אמידים, ללא נגיעה עסקית. במשך השנים הוציא המערער
22 מכיסו מאות אלפי שקלים למימון הנסיעות לגיוס כספים לטובת עמותות החסד.
23
24 י. המערער מקבל מתנות מאת שני נדבנים. מתנות אלה ניתנות מאהבתם, הוקרתם ויחסי החברות
25 העמוקים שבין הנדבנים לבין המערער ומבלי שהנדבנים מצפים לתמורה או שירות. "הגם שסכומי
26 המתנות שניתנים לנו מאת הנדבנים עשויים להיראות בעיני אדם מן היישוב כסכומים חריגים, הרי
27 שלשני הנדבנים, הנמנים עם שועי עולם, אין מדובר בסכומים חריגים כלל ועיקר והם עושים זאת
28 כדי לאפשר לנו להקדיש זמננו ללימוד תורה ולעשיית מצוות, דבר שהינו מנהג יהודי מקובל מימים
29 ימימה – לתמוך ברב וליתן צדקה".
30
31 כך, מר חיימה גילינסקי, יהודי קולמביאני העביר למערער מתנות כספיות בסך 18,000,000 ₪ בעוד
32 מר ג'ין צ'ארלס נאורי העביר למערער מתנות כספיות בסך 7,600,000 ₪. סכומים אלה אינם
33 מהותיים ביחס לעושרם של הנדבנים אשר העניקו את מתנותיהם מתוך אהבה והערכה לרב.
34
35 לא ניתן כל שירות או תמורה מצד המערער לשני הנדבנים האמורים והם מצדם "לא ציפו מעולם
36 לתמורה כלשהי בעבור המתנות שהעניקו". חלק גדול מהכספים שהופקדו בחשבונות המערער
37 עליהם סמך המשיב את שומותיו "מהווה למעשה את אותן מתנות שקיבלנו משני הנדבנים". מוסיף
38 המערער וטוען כי מתנות כספיות אלה סייעו בתחזוקה והפעלה של עמותות החסד.
39



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

- 1 .יא. לטענת המערער משנתבקשו להגיע למתן עדות בישראל במסגרת ההליך כאן, ניתקו הנדבנים קשר
2 עם המערער ובכך יש כדי ללמד שהנדבנים העניקו למערער מתנות מנדבת ליבם ואינם תלויים
3 במערער ולא קיבלו ממנו שירות כלשהו.
4
5 .יב. גם איש העסקים מר נוחי דנקנר העביר למערער מתנה של מיליון ₪ בשל הערכתו למערער ולפעילות
6 עמותות החסד ונוכח "חברות אמיצה ארוכת שנים", מבלי שניתן בגין כך שירות מצד המערער.
7
8 .יג. בשנת 2008 ערך המערער מסיבת בר מצוה לבנו ובשנת 2014 ערך המערער טקס חתונה לבנו.
9 באירועים אלה התקבלו מתנות בסך 6 מיליון ₪ שהופקדו בחשבונו של המערער בסמוך לאחר
10 האירועים ובמשך כשלושה חודשים לאחר מכן. מדובר במתנות שניתנו על ידי קרובי משפחה
11 וחברים לרגל אירועי הבר מצוה והחתונה.
12
13 .יד. כספים נוספים התקבלו בידי המערער "כתרומות מאנשים שונים" לטובת עמותות החסד מבלי
14 שניתנה תמורה לתרומות אלה.
15
16 .טו. התנהלות המערער לא בוקרה מעולם על ידי רשות המיסים ובהתחשב במהות הפעילות לא ראו
17 המערערים את עצמם כמי שמחויבים לנהל ספרים או כבעלי "עסק".
18
19 .טז. ההכנסות אותן מציג המשיב בשומותיו אינן הכנסות אלא "שומה מנופחתי" שאין לה אחיזה
20 מינימלית במציאות והיא מתעלמת מהסבריו של המערער כמפורט לעיל.
21
22 .יז. בחלוף השנים הרבות אבדו חלק מהקבלות עבור התרומות, אולם בהנהלת החשבונות של העמותות
23 הצליחו לשחזר חלק מהתרומות שהעביר המערער לעמותות החסד ובסה"כ בין השנים 2008 עד
24 2014 העביר המערער לעמותות החסד סך של 6.5 מיליון ₪. אמנם ביחס לשנים 2003 – 2007 לא
25 נמצא תיעוד להעברת התרומות אולם להערכת המערער בכל אחת מהשנים האמורות העביר
26 תרומות בסך של כמיליון ₪.
27
28 .יח. בהתחשב בנסיבות לא יכול היה המערער להעלות על דעתו שצריך היה לשמור תיעוד במשך שנים
29 כה רבות כדי להוכיח שאינו מנהל עסק.
30
31 .יט. מוסיף וטוען המערער כי למרות ניסיונו לשתף פעולה עם המשיב באופן מלא, לא יכול היה לעמוד
32 בדרישות המשיב משום שכלל לא ניהל ספרים ומשום שהוא סבור שלא היה חייב להמציא למשיב
33 נתונים הפוגעים בפרטיותו או שחל עליהם חיסיון מוחלט של כהן דת.
34
35 .כ. חישוב עלויות הטיסות והשהייה בחו"ל כהכנסה חייבת של המערערים, לוקה בכשל, משום שמדובר
36 בהוצאות שהוציאו המערערים לכאורה לצורך ייצור הכנסה, ועל כן, ככל שסכומים אלה התקבלו
37 כהכנסה חייבת יש לנכות את אותם סכומים כהוצאה בייצור הכנסה.
38



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

- 1 כא. כן טוען המערער כי המשיב שם את המערערים שנים רבות לאחר שבוצעו לכאורה הפעולות
2 העסקיות שמייחס המשיב למערערים, העיכוב הלא סביר בקביעת השומה גרם למערערים נזק
3 ראייתי ובשלב זה קשה למערערים לצרף ראיות שיפריכו את טענות המשיב.
4
- 5 כב. השומות שקבע המשיב על סמך "הערכות ואומדנים מנופחים" אינם בגדר שומת אמת, ועל כן, אין
6 לקבלן.
7
- 8 כג. בסיכומיו התייחס המערער לפסק הדין בע"מ 9472-01-14 הרב יקותיאל נ' פקיד שומה היחידה
9 הארצית לשומה (פורסם בנבו) (בינתיים ניתן פסק הדין בערעור – אליו אתייחס בהמשך – מ.א.)
10 וטען, כי בפסק הדין האמור נקבע כי אין לראות כהכנסה כספים שהופקדו בחשבונותיו של המערער
11 שם והועברו ממנו אל עמותות שפעלו לטובת נזקקים ותלמידי תורה.
12
- 13 כד. עוד טען המערער בסיכומיו כי הנסיבות כאן שונות מהנסיבות שנדונו בעניין אבוחצ'רא מאחר
14 והכספים שקיבל המערער שימשו למימון עמותות החסד וסיוע לנזקקים.
15
- 16 כה. לחילופין טוען המערער, כי יש לנכות מסכום ההכנסה החייבת את סכומי ההלוואות והתרומות
17 שהועברו לעמותות (כפי שמופיע בנספח ה' לתצהיר המערער). עוד יש לנכות כספים המועברים
18 מהמערער לנזקקים באופן יום יומי באופן ישיר, כפי שנקבע בעניין אבוחצ'רא לגבי כספי תמיכה.
19
- 20 כו. לחילופי חילופין טוען המערער כי יש לסווג כספים אלה כהוצאה מידי המערער ולקזזם מההכנסה
21 בשומה או למצער היה על המשיב לזכות את המערער במס בסך 35% מסכום התרומה.
22
- 23 כז. לחילופי חילופי חילופין טוען המערער כי יש לחשב את השומה על פי הפרשי ההון הלא מוסברים
24 בשנים נשואות השומה ולמסות את אלו, ולא להסתמך על ההפקדות בחשבונות הבנק של המערער.
25
26
- 27 טענות המשיב:
28
- 29 א. המערער הוא רב ידוע ומקובל המספק באופן אישי שירותי דת לקהילה לרבות: ברכות, הילולות,
30 ייעוץ בנושאים שונים, קביעת מזוזות, חנוכת בית, עריכת חתונות, ביקור חולים, סנדקאות, דרשות
31 בניחום אבלים, בר מצוות זבת הבת וקבלת קהל.
32
- 33 ב. פעילות המערער מהווה עסק או משלח יד כאמור בסעיף 1(2) לפקודה. כך, קביעות פעילות המערער
34 ותדירותה, מעמדו הגבוה בקרב מאמיניו, קיומו של מנגנון עסקי הכולל משרד ועוזרים אישיים,
35 הכספים הרבים (43,863,543 ₪) שהופקדו בחשבונותיו באופן תדיר ומתמשך. לכך יש להוסיף, כי
36 בחלק מהכספים שקיבל המערער רכש מקרקעין.
37
- 38 ג. המערער רכש מקרקעין בחלק מהכספים.
39



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

1 ד. בשנים הרלבנטיות נרשמה לזכות המערער הלוואה על סך 605,805 ₪ בלבד בפנקסי עמותות החסד.

2
3 ה. בשנים הרלבנטיות נסעו המערערים לחוץ לארץ מספר פעמים על חשבון מאמיניו של המערער ושווי
4 הטיסות והשהיות של המערערים הסתכם ב 859,388 ₪.

5
6 ו. לחילופין, יש לראות בהכנסות המערערים כהכנסות מהמקורות המנויים בסעיפים (7)2 או (10)2
7 לפקודה.

דיון

8
9
10
11
12 1. בע"א 3159/19 הרב יקותיאל אבוחצירא נ' פקיד שומה היחידה הארצית לשומה ואח' (פורסם בנבו)
13 (להלן: "עניין אבוחצירא"), נקבע (שם, פסקה 33):

14
15 "המונח "משלח יד" פורש כאמור בפסיקה בצורה רחבה ביותר. אכן, אין מדובר
16 בענייניו במשלח יד שגרתו, אך מדובר בעיסוק העונה על עיקרי המאפיינים הנדרשים
17 ממשלח יד לצרכי חיוב במס. התקבולים שהרב מפיק מקיומה של חצרו ומפעילותו
18 כאמור, נובעים מכישוריו האישיים והמוניטין שקנה לו, לרבות ייחוסו המשפחתי
19 ("זכות אבות"), ואלה משמשים כאבן שואבת למאמיניו ולחברי קהילתו המצטופפים
20 סביבו, ובגנים מועברים לו הכספים המשמשים אותו ואת משפחתו.

21
22 גם אם בראייתו הסובייקטיבית של המערער, פעילותו היא לשם שמים, ולא לצורך
23 הפקת הכנסות, אין בכך כדי לשנות מהמסקנה כי אגב פעילות זו מופקת לטובתו
24 הכנסה קבועה החייבת במס. יודגש כי אין בקביעה כי מדובר בפעילות שהיא בגדר
25 "משלח יד" משום זילות מעמדו או פעילותו של המערער כרב ומנהיג רוחני של ציבור
26 מאמיניו. המדובר הוא אך בקביעה פורמלית של סיווג הכנסותיו לצרכי דיני המס, הא
27 ותו לא."

28
29 עוד נקבע בעניין אבוחצירא (שם, פסקה 38):

30
31 "המונח "מתנה" אינו מוגדר בפקודה, אף שהוא נזכר בה בהקשרים שונים (סעיפים
32 88 ו- 97 לפקודה), וגם העיסוק בו בפסיקה אינו רב. עם זאת, נפסק כי תקבול עשוי
33 להוות הכנסה חייבת במס גם אם נותן התקבול נתן אותו מרצונו החופשי ומבלי
34 שהתחייב לכך מראש, ולמקבל לא הייתה כוונה להפיק תקבול מפעילותו. תקבול
35 שהתקבל בקשר עם עיסוקו של הנישום יתחייב במס גם אם מקורו בנדיבות ליבו של
36 הנותן, שכן לא כוונתו של הנותן היא שנבחנת אלא ההקשר בו ניתן והנסיבות
37 האובייקטיביות שהולידו את התקבול.
38 ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

1 אכן, עצם העובדה שתקבול מסוים כונה או הוגדר על ידי הצדדים כ"מתנה" או
2 "תרומה" אינה מכרעת לעניין סיווגו לצרכי מס, ואין הכרח כי תתקיים זהות בין האופן
3 בו הצדדים מסווגים את החלפת המשאבים ביניהם, לבין האופן בו היא תסווג לצרכי
4 מס (עמ"ה (חי') 13/82 פרומקין נ' פקיד השומה חיפה, פ"מ תשמ"ג (1) 410, 414
5 (1982); עניין קרצמר, פסקה 22 לחוות דעת השופט הנדל; ענין סלפותי).

...

7 נוכח מכלול הוראות הפקודה נותר מרחב מצומצם מאוד של הכנסות שאינן חייבות
8 במס, ונהוג בהקשר זה לציין מציאות ומתנות – "מתת שמים" (windfall), או מתת
9 אדם (bounty) – כאשר הכוונה היא לתקבול אקראי ומזדמן, כגון מציאה אקראית או
10 מתנות אישיות בתום-לב, בין קרובים או חברים, כגון לכבוד יום הולדת, אירוע
11 משפחתי או אירוע חברי (עניין קרצמר, פסקה 22 לחוות דעת השופט הנדל, פסקה 8
12 לחוות דעת השופט אלרון. והשוו גם סעיפים 88 ו-97 לפקודה). במסגרת זו נקבע
13 בפסיקה בין היתר כי סיווגם של תקבולים יעשה על פי בחינה כלכלית מהותית, ולא
14 על פי שמם או צורתם הפורמלית, וזאת במגמה להגשים את תכלית החקיקה ולמנוע
15 עקיפת דיני המס.

17 על מנת להכריע אם תקבול מסוים מהווה אכן מתנה, יש לבחון בין היתר מהו "הכובע"
18 שבמסגרתו הוא ניתן והתקבל. ככל שהמתנה ניתנה על רקע אישי-משפחתי-חברי,
19 שאינו קשור ל"כובעו" המקצועי של המקבל (ולעיתים אף הנותן), ובסכום מקובל
20 בנסיבות כאלה, הנטייה לראות באותו תקבול כמתנה תגבר ולהיפך. התשובה לשאלה,
21 האם מתנה ניתנה כ"דבר שכולו בנדיבות לבו של המשלם ללא תמורה מצד המקבל",
22 כלשון בית המשפט בעניין ברזל, אינה נקבעת אפוא רק על פי אומד הדעת
23 הסובייקטיבי של מי מהצדדים או אף שניהם, אלא היא נבחנת כאמור על פי בחינה
24 כלכלית מהותית ומושפעת מסוג מערכת היחסים ומהנסיבות במסגרתם הועבר
25 התקבול. ניתן לומר כי התנאי כי התקבול ניתן מנדיבות לבו של הנותן וללא תמורה
26 מצד המקבל הוא תנאי הכרחי לסיווג תקבול כמתנה, אך כי הוא אינו תנאי מספיק.

28 עוד נקבע (שם, פסקה 46):

30 "אף אני סבור, כמפורט בהרחבה לעיל, כי יש לראות בהכנסות האישיות של
31 המערער כהכנסה ממשלח יד החייבת במס, לצד זאת אדגיש, כי גם אם הייתי מגיע
32 למסקנה כי התקבולים הנדונים אינם מהווים הכנסה ממשלח יד, אין ספק בעיני שהם
33 "נתפסים" ברשותו הרחבה של סעיף העוללות, ואף ביתר קלות. זאת, מאחר שכל
34 שנדרש לצורך סעיף העוללות הוא קיומו של מקור הכנסה, ואין נדרש לסווגו לאחד
35 המקורות הספציפיים שבפסקאות 1-9 לסעיף 2, וממילא לא נדרש להראות עמידה
36 במאפיינים של מקור ספציפי, כגון יסוד התמורה לעניין משלח יד, עליו השליך
37 המערער במידה רבה את יהו. במקרה דנן אין ספק כי ההכנסות מקורן ב"מקור",
38 וזאת נוכח האופי הפירותי של ההכנסות, הנובעות ממקור בעל פוטנציאל להפיק
39 הכנסות חוזרות ונשנות, היינו, הרצף והמחזוריות של ההכנסות לאורך שנים והיקפן,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

כמפורט לעיל (וראו גם: נמדר – מס הכנסה, 232-233; גרוס – דיני המס החדשים, 232-234 והאסמכתאות הנזכרות במקורות אלה).

כספי הפקדה והעברות לחשבונות המערערים

2. מנימוקי השומה עולה כי חשבונות הבנק של המערערים, נבדקו על ידי המשיב ונמצא כי בשנת המס 2003 הופקדו בחשבונות הבנק של המערער בבנק הפועלים ובבנק מזרחי 229,074 ₪, בשנת המס 2004 הופקדו בחשבונות האמורים 201,567 ₪, בשנת המס 2005 הופקדו בחשבונות האמורים 203,178 ₪, בשנת המס 2006 הופקדו בחשבון בנק הפועלים של המערער 45,400 ₪, בשנת המס 2007 הופקדו בחשבון האמור 996,938 ₪ ובוצעו העברות מט"ח לחשבון (דולר ואירו) בשווי 62,210 ₪, בשנת המס 2008 הופקדו בחשבון האמור 1,961,772 ₪ ובוצעו העברות מט"ח לחשבון בשווי 1,599,814 ₪, בשנת המס 2009 הופקדו בחשבון האמור 444,628 ₪ ובוצעו העברות מט"ח לחשבון בשווי 6,399,699 ₪, בשנת המס 2010 הופקדו בחשבון האמור 391,786 ₪ ובוצעו העברות מט"ח לחשבון בשווי 6,946,290 ₪, בשנת המס 2011 הופקדו בחשבון האמור 1,060,972 ₪ ובוצעו העברות מט"ח לחשבון בשווי 8,128,317 ₪, בשנת המס 2012 הופקדו בחשבון האמור 71,668 ₪ ובוצעו העברות מט"ח לחשבון בשווי 6,555,916 ₪, בשנת המס 2013 הופקדו בחשבון האמור 55,990 ₪ ובוצעו העברות מט"ח לחשבון בשווי 2,891,452 ₪ ובשנת 2014 הופקדו בחשבון האמור 4,391,078 ₪ ובוצעו הפקדות מט"ח לחשבון בשווי 2,518,883 ₪.

יצוין כי סכום ההעברות וההפקדות הכולל בחשבון המערער בשנות המס הרלבנטיות, תוקן על ידי המשיב לסך של 43,863,543 ₪.

3. כאמור המשיב ייחס את הכספים שהופקדו או הועברו לחשבונות הבנק של המערער לפעילותו של המערער כמנהיג רוחני, ועל כן ראה בכספים האמורים הכנסה מעסק או משלח יד לפי הוראות סעיף 2 (1) לפקודה.

בסיכומיהם טוענים המערערים כי לא הוכח קשר או קשר סיבתי בין הכספים בחשבונות הבנק של המערער לבין מתן שירות כלשהו מצד המערער.

4. אין חולק שכספים בהיקף של מיליוני ₪ הופקדו או הועברו לחשבונותיו של המערער, והנטל על המערער להוכיח שאין מדובר בהכנסה חייבת במס.

מחקירתו של מר אליהו גואטה, מטעם המשיב, עולה כי במסגרת דיוני השומה וההשגה לא סיפקו המערערים הסברים באשר למקור הכספים בחשבונותיו של המערער. כך העיד (ש' 5 ע' 187 לפרוטוקול הדיון מיום 29.1.2019):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

1 **"...מדובר בבן אדם שנותן שירותים ויש לו הפקדות בלתי מוסברות בבנקים**
2 **שהוא לא מסביר אותן".**

3
4 5. זאת ועוד. בתצהירו מיום 21.8.2018 מאשר המערער את הקשר בין פעילותו לבין הכספים בחשבונו,
5 וכך הצהיר (שם, סעיף 31):

6
7 **"רוב פעילותנו, לרבות הטיסות לחו"ל, ביקורינו אצל מאמינים ואצל קהילות**
8 **יהודיות בחו"ל, בהם הסתייענו בעוזרים – הינה עשיית מצוות, מתן ברכות**
9 **ולשם גיוס תרומות לעמותות מיהודים אמידים בחו"ל. הכספים המגויסים**
10 **לא נותרים בידינו אלא מועברים לעמותות ומסייעים לפתרון הקושי הכלכלי**
11 **שהעמותות מתמודדות עמו באופן מתמיד".**

12
13 6. אכן, לא ניתן למצוא קשר ישיר, קונקרטי חד חד ערכי בין כל הפקדה או העברה בחשבונו של
14 המערער לבין פעולה שביצע בתקופה הרלבנטית, אולם נוכח הצהרתו של המערער באשר לאופן גיוס
15 הכספים, ועדותו לפיה כספים שקיבל במסגרת פעילותו לרבות חלק מכספי מתנות שקיבל באירועים
16 משפחתיים אישיים (למעט הוצאות אירוע ומזומנים שהשאיר כדי לתת לנזקקים) הופקדו בחשבון
17 הבנק שלו (ש' ע' 49, ש' ע' 18, ש' ע' 50, ש' ע' 25, ש' ע' 51, ש' ע' 3, ש' ע' 52 לפרוטוקול הדיון מיום 23.12.2018).
18 בנסיבות כפי שהתבררו במסגרת דיוני השומה ובהליך כאן, אין חולק כי המאמינים מושא פעילותו
19 של המערער, המקבלים ברכות, נוכחות בטקסים, ייעוץ ועוד, הם המקור לכספים שהופקדו או
20 הועברו לחשבונו של המערער בתקופה הרלבנטית. הם גם המקור לכספים נוספים שהתקבלו
21 במזומן בידי המערער ועוזריו ולא הופקדו בחשבון הבנק של המערער (ש' ע' 1, ש' ע' 54 לפרוטוקול הדיון
22 מיום 23.12.2018).

23
24 כאן יש להוסיף, כי בסיכומיהם התייחסו המערערים לעדותו של אלי גואטה, לפיה לא מצא קשר
25 בין תקבול ספציפי לשירות מסוים שניתן על ידי המערער, וטענו כי יש בכך משום הוכחה כי "אין
26 קשר בין הפקדות הכספים בחשבון הבנק לבין מתן שירות כלשהו מצד הרב". אלא שאין בטענת
27 המערערים כלום. מטבע הדברים, נציגי המשיב לא נכחו בפעילותו של המערער או בעת הפקדת
28 הכספים בחשבון והם ניזונים מנתונים ומידע שעל המערערים ואחרים לספק להם על פי דין. משכך,
29 בדרך כלל אין לסמוך על עדות נציגי המשיב ביחס לפעילות הנישום בזמן אמת. מכל מקום,
30 במסגרת הליכי השומה ובהליך כאן, הנטל על המערערים להוכיח שהתקבולים שנמצאו בחשבון
31 הבנק של המערער פטורים ממס, ואין בעדותו של אלי גואטה כדי לפרוק מעליהם את הנטל האמור.
32 הוא הדין באשר לטענות המערערים באשר לתוכן עדותו של אלי גואטה בעניין השירות ו/או
33 התשלום במסגרת פעילותו של המערער. חיוב המערערים במס נעשה בהתאם להוראות הפקודה
34 והדין ועל פי ההוכחות שסיפקו המערערים ביחס לפעילות המערער והתקבולים שקיבל בשנות המס
35 הרלבנטיות.

36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

7. למעט עניין המתנות שניתנו למערערים במסגרת אירועי הבר מצווה והחתונה של בנם אשר על פי עדותו של המערער חלקם הופקד בחשבונות הבנק שלו, לא מצאתי כאמור קשר חד חד ערכי בין תקבול לבין שירות כזה או אחר אלא שכבר נקבע כי חצר הרב ומאמיניו המעבירים כספים וששה ערך כספי לרב ולחצר הרב או מי מבני משפחתו ומקורביו פועלים כך מתוך אמונה עמוקה, שלמה מכוח נוהג מסורת וצורך לשמר את חצר הרב ואת פעילותו. משלח ידו של הרב אם לנקוט בלשון הפקודה היא תוארו והמוסד שהוא משמר. שני אילו מהווים מקור הכנסתו. כל התמורות המגיעות לידי המערער במישרין או בעקיפין מקורם בהון האנושי הזה, בדומה עם כל הכבוד לכל משלח יד ועיסוק המאופיינים בתמורה כנגד השקעת הון אנושי. הגם שאין לטעמי צורך בפניה לסעיף הסל שבפקודה סעיף 2(10) אזכיר שוב את שנקבע בעניין אבוחצירא (שם, פסקה 40):

"...פקודת מס הכנסה ביקשה לכסות לצורכי מס כמעט כל תקבול שמקבל אדם, מכל מקור שהוא, ולמנוע קיומם של "חורים" ברשת המס...נוכח מכלול הוראות הפקודה נותר מרחב מצומצם מאוד של הכנסות שאינן חייבות במס...".

8. בתצהירו וגם בעדותו (ע' 81 לפרוטוקול הדיון מיום 23.12.2018) מעיד המערער כי פעילותו נובעת מאמונה דתית ותחושת שליחות עמוקה כלפי עם ישראל, בהיותו חלק משושלת רבנים אשר החלה במרוקו לפני 600 שנים והמשיכה מדור לדור עד המערער, בנו של הרב שלום איפרגן זצוק"ל. עוד ציין המערער בתצהירו כי הוא מצווה לקבל צדקה ולהעבירה לנוקדים, כך הוא פועל באופן יום יומי, וכל אדם אלמנה או יתום המבקש עזרה מזכה את המערער במצווה של עשיית חסד ומתן צדקה. המערער מדגיש כי כספים המתקבלים אצלו מועברים לעמותות החסד לקיום פעילותן, והוא אינו מצפה לקבל תקבול לעצמו.

בהתייחסו לפעילות עמותות החסד, מצהיר המערער כי עמותות החסד פועלות בשיתוף פעולה עם מוסדות הרווחה המקומיות, והן מפעילות בתי חינוך, כוללים לאברכים, בית ספר לבנים ובית ספר לבנות.

כן, מצהיר המערער כי הוא מוזמן לערוך טקסי בריתות, חתונות ולכבד בנוכחותו אירועים משפחתיים הילולות ותיקונים, והוא עושה זאת באהבה ולזכר אביו, בעיקר למען משפחה וחברים. המערער מוסיף כי הוא רואה בפעילותו שליחות והוא אינו מבקש תמורה עבור ברכות או עצות שהוא מעניק למאמיניו, וככל שמאמיניו תרמו כספים הועברו כספים אלה לעמותות החסד.

בעדותו, אישר המערער כי הוא משתתף בחתונות, משמש כסנדק, מתקין מזוזות, מרצה, מעביר שיעורים בכולל ומיעץ בעניינים פרטיים ועסקיים. לעדותו, את הכספים המתקבלים באירועים אלה הוא מעביר לעמותות החסד (ש' 2 ע' 89 לפרוטוקול הדיון מיום 23.12.2018). בהמשך עדותו, הבחין המערער בין תקבולים המתקבלים בשיקים אותם לעדותו הוא מעביר לעמותות החסד לבין תקבולים המתקבלים במזומן ומועברים אליו בחלקם לצורך תשלום לאברכים ומתן צדקה לנוקדים (ש' 24 ע' 91 לפרוטוקול הדיון מיום 23.12.2018). באשר לרישום הכספים שלעדותו הוא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

- 1 מחלק לנזקקים, העיד הרב כי לא תיעד את החלוקה לכל נזקק ונזקק שקיבל ממנו כסף משום
2 שמדובר ב"מאות אנשים בשבוע" ומשום שאינו מעוניין לבייש את הנזקקים בדרך של רישום
3 פרטיהם (שם, ש' 6 ע' 94).
- 4
- 5 באשר לרישום התקבולים ותיעוד פעילות המערער, העיד המערער כי הוא לא עסק בזה וכי בני מנהל
6 את היומן והרישומים (ש' 23 ע' 112 לפרוטוקול הדיון מיום 23.12.2018). עוד העיד המערער כי
7 שיקול הדעת בקביעת פגישות ומועדי קבלת הקהל מסורים לפיני אזולאי האחראי על קבלת הקהל
8 (שם, ש' 20 ע' 113).
- 9
- 10 בהמשך עדותו התייחס המערער לקשרים ולפעילות שהייתה לו עם אנשי עסקים בארץ ובחוץ לארץ
11 לרבות מר הרשברג מבלגיה, מר אלכס מקניה, מר משה רייך, מר רפי דהן, מר יאיר וינקלר, מר
12 אברהם מוישה, מר אריה בויס הבעלים של אושר עד, מר נוחי דנקנר, מר חיים גלינסקי, מר נאורי
13 ואנשי עסקים נוספים. ביחס למר דנקנר העיד המערער כי לא דיבר עמו על עסקיו אלא רק התפלל
14 להצלחתו (ש' 12 ע' 126 לפרוטוקול הדיון מיום 23.12.2018).
- 15
- 16 9. בחקירתו אישר מר בנימין איפרגן כי שימש כנהג וכעוזרו של הרב וטיפל בתיאום אירועים וביומונו
17 של המערער (ש' 17 ע' 5 לפרוטוקול הדיון מיום 20.12.2018), וזאת בשכר חודשי שקיבל מעמותת
18 יד יהודית. עוד אישר מר בנימין איפרגן בעדותו כי המערער נעזר גם במר פיני אזולאי לקביעת התור
19 לקבלת קהל והחתמה על הוראות קבע, במנכ"ל העמותות מר יצחק זוהר והמנכ"ל שקדם לו יצחק
20 קמחי ומר יהודה אלבו ששימש כעוזר של המערער בתקופה הרלבנטית. כן, עולה מעדותו של מר
21 בנימין איפרגן שלמערער משרדים או אגף בכולל של עמותת ברית שלום בו מקבל המערער את קהל
22 מאמיניו ובמשרדים, חדר רו"ח, שתי פקידות ומזכירה העונה לטלפונים ומשרדו של מר פיני אזולאי
23 ואדם נוסף בשם בנדה (בן אברהם דוד) שמסייע.
- 24
- 25 10. מעדותו של המערער, עולה כי בשנות הערעור היה מעורב בגיוס כספים, מתן ייעוץ וברכות, השתתף
26 בחתונות ואירועים דומים ונפגש עם אנשי עסקים בארץ ובחוץ לארץ, והכל בצורה שוטפת
27 ואינטנסיבית, תוך שהוא נעזר במערכת אירוגנית הכוללת עוזרים שעסקו בתיאום פגישות, קבלת
28 קהל, תיאום טיסות, תיאום אירועים וקבלת כספים. כן עולה מהראיות שהוצגו כי במסגרת פעילות
29 זו קיבל המערער מיליוני שקלים במזומן, המחאות או העברות לחשבון הבנק הפרטי שלו.
- 30
- 31 11. בכל אלה, יש כדי ללמד שמתקיימים בעניינם של המערערים המבחנים המצביעים על עסק או
32 במשלח יד לפי סעיף 2 (1) לפקודה, ראה עניין אבוחצירא וראה גם ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד
33 שומה פתח תקווה (פורסם בתקדין).
- 34
- 35
- 36
- 37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

השימוש בכספים שהתקבלו על ידי המערער בקבלת קהל

12. בעניין אבוחצירא נקבע (שם, פסקה 43):

1 "....נוכח תכליות דיני המס והמבחנים שנקבעו בפסיקה, כמו גם לאור הגיונם של
2 דברים, הנסיבות דנן אינן עונות, אף לא בקירוב, למאפיינים של מתנה הפטורה ממס.
3 אין לקבל כי תקבולים בהיקף של מיליוני ₪, שמקבל המערער באופן שטתי לאורך
4 השנים, במסגרת פעילותו ומעמדו כרב וכרועה רוחני בקהילתו, בנסיבות שתוארו
5 לעיל, ייחשבו כמתנה פטורה ממס. המדובר במקרה מובהק של מקור הכנסות מחזורי
6 ומתמשך, של הכנסות קבועות ובהיקף מאוד משמעותי, הניתנות במסגרת הרחוקה
7 ממתת שהוא אך מנדבת ליבו של הנותן, אלא נטועה במערכת של תן וקח, הן ברמה
8 הקהילתית הכללית והן בהקשר של פעולות ספציפיות מצד המערער של מתן ברכות,
9 עצות והשתתפות באירועים משפחתיים של המעניק.

10 ...

11 לצד האמור אזכיר, כמצוין כבר לעיל (פסקה 7), כי בית המשפט קמא ערך הבחנה בין
12 כספים אותם קיבל המערער לטובתו ולטובת בני משפחתו – לגביהם נקבע כי הם
13 חייבים כאמור במס כהכנסה ממשלח יד, בין אם ניתנו בתמורה לשירות ישיר או
14 בתמורה לשירות עקיף מצד הרב; לבין כספים שקיבל המערער למטרות הקהילה,
15 ואשר הוכח כי אכן שימשו למטרות ציבוריות של הקהילה – לגביהם נקבע כי לא יהיו
16 חייבים במס, מכוח הפטור לפי סעיף 9 (2) לפקודה. בנוסף, נקבע כי מהכספים שקיבל
17 במסגרת אירועים משפחתיים שלו יש לנכות את הסכומים שמקובל לתת כמתנות
18 באירועים משפחתיים כאלה, אותם יש לראות כמתנות הפטורות ממס...".

19 13. מר בנימין איפרגן העיד ביחס לשימוש שנעשה בכספים שהתקבלו בימי קבלת קהל של המערער (ש'
20 ע' 12 לפרוטוקול הדיון מיום 20.12.2018):

21 "....זה הוצאות שוטפות, זה אומר שיש אברכים שצריך לשלם כסף, מלגה שמגיעה
22 להם סוף חודש, מוסדות חינוך, עזרה למשפחות. יש הוצאות מן הסתם, מי שמחזיק
23 עמותה ומוסדות אז יש, הוא מתחייב לדברים...".

24 14. מהאמור עד כאן, נראה כי למצער חלק מהכספים שקיבל המערער באופן שוטף במסגרת קבלת
25 קהל, כלל לא הופקדו בחשבון הבנק של המערער ובהתחשב באופן בו נערכה השומה, אין רלבנטיות
26 לנעשה בכספים אלה. עם זאת, יש לחזור ולהדגיש כי על פי דין היה על המערער לנהל פנקסים
27 ביחס להכנסות האמורות בין אם התקבלו בידי המערער ובין אם התקבלו בידי עמותות החסד.

העברות הכספים ממר גילינסקי ומר נהוראי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

15. לטענת המערער, המקור העיקרי של הכספים בחשבון הבנק האישי שלו נובע ממתנות כספיות שקיבל ממר גלינסקי וממר נהוראי, יהודים "אשר ביקשו להעניק לרב כספים מטוב ליבם ובשל אהבתם והערכתם לרב, וכן מתוך רצון לפטור את הרב מדאגות העולם הגשמיות". מוסיף המערער וטוען כי "לא ניתן כל שירות במישרין או בעקיפין מצד הרב לנדבנים".
16. מתצהירו של מר אלי גואטה עולה כי בשנות המס שבשומה זיהה העברות בסך 12 מיליון ₪ ממר גילינסקי וכ – 9.5 מיליון ₪ ממר נאור (שם, סעיף 21).
- בין הצדדים התעוררה מחלוקת באשר להיקף הסכומים שהעביר כל אחד מהאישים האמורים (ראה סעיף 84 לסיכומי המערערים), אולם לא נראה שעניין זה צריך הכרעה, לפי שנוכח הקבוע בעניין אבוחצירא ביחס לכספים המתקבלים אצל המערער ממאמיניו, חבריו וכאלה המעריכים את המערער בשל מעמדו ופעילותו, מהווים כספים אלה הכנסה ממשלח יד או מעסק. במיוחד כך כאשר מדובר בסכומים המגיעים למיליוני ₪. משכך, ולצורכי הדיון בשומות שערך המשיב, אין להבחין בין העברות והפקדות כספים לחשבון המערער שבוצעו על ידי מר גילינסקי ומר נהוראי לבין העברות כספים מאישים אחרים.
- אוסף, כי הועבר אל המשיב מכתב מיום 16.6.2014 ממר נהוראי בו צוין כי סך של 925,496 אירו הועברו למערער כמתנה וכי מר נהוראי לא ציפה לקבל שירות מהמערער. עוד הועבר למערער מכתב ממר גילינסקי בו צוין כי מר גילינסקי העביר למערער מתנה בסך 250 אלף דולר, היה לו תענוג לשוחח עם המערער והוא לא יכול להגיע לבר מצווה ומחכה לפגוש את המערער. אלא, שמר גילינסקי ומר נהוראי לא העידו בפני אודות היחסים בינם לבין המערער, ומתצהירו של המערער עולה כי מר גילינסקי יצר קשר עם המערער לאחר ששמע עליו ממכרים, דהיינו מדובר על חברות שנולדה וצמחה על רקע פעילותו ומעמדו של המערער. מתצהירו של המערער עולה כי גם ההיכרות עם מר נהוראי נעשתה בחתונה של מכרים, דהיינו במסגרת פעילותו של המערער כעורך חתונות או בשל מעמדו של המערער. בנסיבות אלה נראה כי אין הבדל בין היחס של מר גילינסקי ומר נהוראי למערער לבין היחס של קהל המאמינים של הרב המעריך ומוקיר אותו בשל מעמדו ופעילותו. עוד אוסף, כי לצורכי מס, כאשר מדובר במתנה יש להבחין בין מתנה צנועה המשקפת יחסי חברות תמימים, לבין מתנה בסך מיליוני שקלים שבוצעה בדרך של עשרות העברות לחשבון המערער, אותה ככלל לא ניתן לייחס ליחסי חברות. רק בנסיבות מיוחדות בהן נזקק אדם לפעולה מצילת חיים או דומה לכך וחברו הטוב נרתם לעזרתו אפשר שהענקה של סכום גדול שאין בצדה תמורה, תיחשב כמתנה. לא זה המקרה כאן, ועל כן, אין לראות בסכומים שהעבירו מר גילינסקי ומר נהוראי למערער, גם אם כטענת המערער עשו כן על רקע חברי והערכתם למעמדו ופעילותו של המערער, כמתנה שאינה חייבת במס. הוא הדין באשר להעברה בסך 1,000,000 ₪ שלטענת המערער העביר מר נוחי דנקנר לחשבונו והוא הדין ביחס להעברות כספים דומות מאישים נוספים. לעניין זה יש להוסיף, כי אין ליתן משקל מכריע אם בכלל לכך שהאישים האמורים הגדירו את הכספים שהעבירו למערער כ"מתנה גמורה" או לתוכן השיחות שניהלו אישים אלה עם המערער והאם יש בכך משום שירות מצד המערער. גובה הסכומים תדירות ההעברות והנסיבות בהן התוודעו אישים אלה אל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית
לשומה

- 1 הרב, כמו גם המערכת המאורגנת של הרב המאפשרת את המפגשים והשיחות עם אישים אלה,
2 מלמדים שמדובר בפעילות המגיעה כדי עסק או משלח יד הנובעת מתוארו, תפקידו, מעמדו
3 הכשרתו כישוריו והמוניטין האישיים של המערער. לפיכך, לצרכי מס ומהטעמים שפורטו בעניין
4 אבוחצירא, אין לראות בכספים שהתקבלו מאישים אלה מתנה פטורה ממס, אלא כתקבולים
5 שהתקבלו על רקע פעילותו ומעמדו של המשיב, דהיינו הכנסה מעסק או ממשלח יד לפי סעיף 2 (א)
6 לפקודה.
7
8 נוכח מסקנותיי שלעיל, איני רואה צורך להידרש לטענה או לחשד של המשיב לפיהם הכספים
9 שהעבירו מר גילינסקי ומר נהוראי לחשבון הבנק של המערער הם כספים שגייס המערער במסגרת
10 פעילותו בחוץ לארץ ואישים אלה שימשו כלי להעברתם לארץ לאחר שהמערער נמנע מלעשות זאת
11 בעצמו (סעיף 15 לסיכומי המשיב).
12 מתנות באירועים
13
14 17. עוד טוען המערער כי כספים נוספים הגיעו לחשבוננו ממתנות כספיות שקיבל בחגיגת בר מצווה
15 שערך בשנת 2008, לבנו, שלום מאיר, ומתנות כספיות שקיבל בחתונת בנו שהתקיימה בשנת 2014.
16 לטענת המערער באירועים אלה נכחו אלפי מוזמנים אשר העניקו לו מתנות כספיות במזומן,
17 בשיקים ובהעברות בנקאיות.
18
19 נוהג הוא שאורחים באירועים משפחתיים מעניקים לבעל האירוע מתנות בכסף מזומן או
20 בהמחאות. עם זאת, ונוכח מעמדו של המערער, יש להבחין בין מתנה הניתנת על רקע האירוע בלבד,
21 שאז מדובר במתנה פטורה ממס לבין מתנה שכולה או חלקה ניתנים על רקע מעמדו ופעילותו של
22 המערער שאז אין לראות בכך מתנה על רקע האירוע אלא מתנה או תרומה על רקע פעילותו ועיסוקו
23 של המערער. ככלל יש לשאוף להחיל בדיני המס פשטות וודאות ועל כן נראה כי ההבחנה בין מתנה
24 על רקע האירוע לבין מתנה על רקע מעמדו ועיסוקו של המערער צריכה להיות בהתאם לגובה סכום
25 המתנה, דהיינו ככל שסכום המתנה סביר ואינו חורג מהמקובל, יש לראות במתנה כמתנה על רקע
26 האירוע בלבד. לעומת זאת, אם סכום המתנה גבוה ואינו פרופורציוני לאירוע ואין למערער הסבר
27 המניח את הדעת לגובה המתנה, יש לראות במתנה תרומה או תשלום על רקע מעמדו ופעילותו של
28 המערער. בהתאם נראה כי מתנה עד לסך של 800 ₪ מהווה מתנה על רקע האירוע ופטורה ממס
29 ואילו מתנה שסכומה עולה על 800 ₪ שאין בצדה הסבר המניח את הדעת, מהווה תרומה או תשלום
30 על רקע פעילותו ומעמדו של המערער.
31
32 18. מאחר והנטל על המערער להוכיח שהתקבולים בחשבון הבנק שלו אינם חייבים במס (במיוחד כך
33 משלא ניהל פנקסים בתקופה הרלבנטית), היה על המערער להמציא למשיב נתונים מפורטים אודות
34 סכומי המתנות שקיבל מכל אחד מהאורחים באירוע הבר מצווה שהתקיים בשנת 2008 וכך גם לגבי
35 אירוע החתונה שהתקיים בשנת 2014. מתצהירו של אלי גואטה עולה כי בדיוני השומה מסרו
36 המערער או נציגיו רשימת שמות מוזמנים ללא פרטים שיאפשרו יצירת קשר ובידוק ובכך מנע
37 מהמשיב לבדוק את טענותיו לעניין המתנות במסגרת הליך השומה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

- 1
2 לטענת המערער, באירוע בר המצווה קיבל מתנות בסך 2.9 מיליון ₪ ואילו באירוע החתונה קיבל
3 מתנות בסך 3.1 מיליון ₪. לביסוס טענתו, צירף המערער רשימות מוזמנים לבר מצווה ולחתונה
4 (נספחים ב ו – ג).
5
6 נספח ב' כולל רשימת שמות ללא ציון סכום המתנה של כל אחד מהאורחים הנטענים וממילא אין
7 בה כדי לסייע בבירור הסכום שהעניק כל אחד מהאורחים באירוע הבר מצווה. נספח ג' כולל רשימה
8 של 1564 שמות חלק עם בנות או בני זוג, ללא ציון הסכום שהעניק כל אחד מהאורחים הנטענים,
9 וממילא אין בה כדי לסייע בבירור הסכום שהעניק כל אחד מהאורחים באירוע החתונה.
10
11 ועוד. בחקירתו, אישר המערער כי לא ערך את הרשימה שצורפה כנספח ב' (ש' 31 ע' 46 לפרוטוקול
12 הדיון מיום 23.12.2018). דהיינו, לבד משאין בנספח ב' כדי לסייע בבירור הסכום שהעניק כל אחד
13 מהאורחים, ספק אם יש בה כדי ללמד על כמות או זהות האורחים באירוע הבר מצווה, לפי
14 שהמערער לא העידו את מי שערך את המסמך. לעניין זה אוסיף, כי בחקירתו הבהיר המערער
15 שאפשר לזמן את רעייתו אשר ככל הנראה ערכה את רשימת האורחים וסכומי המתנות, אולם
16 רעיית המערער לא זומנה לעדות מטעם המערער. עוד אוסיף, כי גם הצעתו של המערער לבדוק
17 את חשבון הבנק, לא בוצעה על ידי המערער ולא הובאו ראיות שיש בהן כדי ללמד שהמקור
18 לסכומים שהופקדו בבנק היה מהמתנות שהתקבלו באירוע הבר מצווה. במיוחד כך, נוכח עדותו של
19 המערער לפיה חלק מכספי המתנות שימש להוצאות האירוע ומוזמנים השאיר בידיו לצרכי צדקה.
20
21 כאשר עימות בא כוח המשיב את המערער עם העובדה שלא הוצגו על ידי המערער ראיות שיש בהן
22 כדי ללמד איזה סכום מתנה הביא כל אחד מהאורחים באירוע הבר מצווה, אמר המערער "אני יכול
23 להביא לכם... אז נתקשר לבנק שיביא". אלא שהמערער לא טרחו לספק ראיות שילמדו על סכומי
24 המתנות שקיבלו מכל אחד מהאורחים באירוע הבר מצווה ואף לא צירפו ראיות שילמדו כי סכומים
25 אלה הופקדו בחשבונו של המערער, שאם לא כן, כל עניין המתנות בבר מצווה אינו רלבנטי לחיוב
26 הכספים בחשבון הבנק של המערער במס.
27
28 לתצהירו של המערער צורף מסמך הכולל "הסברים" ומצוינים בו סכומים המיוחסים לבר מצווה
29 ולמר גילינסקי (נספח א). מסמך זה אשר ככל הנראה נערך לקראת דיוני השומה וההליך כאן, לא
30 נערך על ידי המערער ולא נערך בזמן אמת ועל כן, אין לייחס לו משקל ראייתי רב. מכל מקום, למעט
31 "מתנת בר מצווה" בסך 850,000 ₪ המיוחסת למר גילינסקי שנוכח האמור לעיל, אינה יכולה
32 להיחשב כמתנה פטורה ממס, אין למצוא במסמך פירוט של סכום המתנה שהעניק כל אחד מאורחי
33 הבר מצווה.
34
35 19. באשר לאירוע החתונה משנת 2014. המערער לא צירף את ההסכם עם האולם, ולשאלת בא כוח
36 המשיב באשר להסכם, ענה: "אני אמצא בבית, בטח... הכל אני אביא לך, אני אביא לכם, אין
37 בעיה". אולם המערער לא צירף את ההסכם עם האולם גם בשלב מאוחר יותר, ולמעשה חדל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

- 1 המערער מלצרף ראיות אודות מספר האורחים או סכום המתנה של כל אחד מאורחי החתונה שערך
2 בשנת 2014. ועוד. בחקירתו אישר המערער כי אינו יודע כמה כסף נתן כל אחד מהמוזמנים (שם, שי
3 2 ע' 49). לציין, כי מתצהירו של אלי גואטה, עולה כי במסגרת דיוני השומה המציאו המערערים
4 רשימת אורחים ללא פרטי זיהוי הכוללת סכומים שהתקבלו לכאורה כמתנות.
5
6 לתצהירו של המערער צורף נספח א הכולל מסמך בו מצוינות העברות/הפקדות כספים בשנים 2011
7 – 2014. אין מדובר במסמך בנקאי וכאמור המערער לא היה שותף לעריכתו, כך שאיני רואה לייחס
8 לו משקל ראיתי רב. למעלה מכך, אין במסמך זה כדי לסייע למערער לפי שאין מחלוקת לגבי
9 ממצאי המשיב באשר להפקדות וההעברות בחשבון המערער בשנות המס הרלבנטיות.
10
11 במסגרת נספח א האמור, צורף מסמך נוסף שכותרתו "ריכוז תקבולים לפי משלמים (ש)". גם כאן,
12 מדובר במסמך שהמערער לא היה שותף לעריכתו ואין לייחס לו משקל ראיתי רב. לבד מכך, למעט
13 התייחסות כללית להפקדות שלכאורה בוצעו בסמוך לחתונה, אין למצוא במסמך פירוט של סכום
14 המתנה שהעניק כל אחד מאורחי החתונה.
15
16 20. מהאמור לעיל, נראה כי המערערים כשלו בהוכחת טענתם לפיה חלק מהכספים שהועברו או
17 הופקדו בחשבון הבנק של המערער בשנות המס הרלבנטיות, התקבלו כמתנות באירועי הבר מצווה
18 והחתונה של בנו של המערער. לכך יש להוסיף, כי אף שסביר להניח שאורחים שהגיעו לאירועי הבר
19 מצווה והחתונה (בני משפחה, חברים ומכרים) העניקו למערער מתנות אך ורק על רקע האירועים
20 האמורים, מעדות המערער נראה כי חלק מהכספים שהתקבלו כמתנות שימשו למימון הוצאות
21 האירועים וממילא לא הופקדו בחשבון הבנק של המערער.
22
23 21. מתצהירו של אלי גואטה המצהיר מטעם המשיב, עולה כי בחודשים מרץ מאי 2008 הופקדו בחשבון
24 המערער כ – 1,900,000 ₪ ועוד כ – 273 אלף דולר. עוד עולה מתצהירו של אלי גואטה כי בחודש
25 יוני 2014 הופקד סך של 1.8 מיליון ₪ בחשבון הבנק של המערער ובנוסף הופקדו 24,959 דולר ו –
26 482 אלף דולר. יוער, כי אף שנראה כי בסמוך לאירועי הבר מצווה והחתונה הופקדו בחשבון
27 המערער סכומים המגיעים כדי 6 מיליון ₪ בקירוב, אין לראות בכל הסכום האמור כמתנות פטורות
28 ממש מהטעמים שפורטו לעיל.
29
30 בהתחשב בכל אלה ובנסיבות המיוחדות למקרה כאן, נראה כי מטעמי הגינות ועקרון מס אמת
31 (בקירוב) יש להכיר במכפלה של 800 ₪ מתנה של כל אורח (על רקע האירוע בלבד) כאשר על דרך
32 האומדן ורק לצורכי מס, יש לקבוע כי לכל אירוע הגיעו 1,200 אורחים. בהתאם, נקבע בזאת, כי
33 בחשבון המערער הופקדו או הועברו כספים כמתנות אירוע בסך כולל של 1,920,000 ₪
34 (800X2,400), אותם יש להפחית מהכנסות המערערים בשנים 2008 ו - 2014.
35
36
37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

העברות כספים לעמותות החסד

22. בהתחשב בעדויותיהם של המערער ובני איפרגן כפי שפורטו לעיל, נראה כי יש להבחין בין העברות כספים לעמותות החסד או לנזקקים שנעשו מכספי מזומן שהתקבלו מקהל המאמינים במהלך פעילות הייעוץ ומתן הברכות של המערער והועברו ישירות לאברכים, לנזקקים ולעמותות החסד (להלן: "כספי ההעברה הישירה") לבין כספים שהתקבלו במזומן, בהמחאות או העברות בחשבון הבנק של המערער ומשם הועברו לעמותות החסד (להלן: "כספי ההעברה מהבנק").

כאמור, המשיב ערך וחישב את השומה של המערערים על סמך ההפקדות וההעברות לחשבוננו של המערער, ממילא כספי ההעברה הישירה, כלל לא חושבו כהכנסה של המערערים והם לא מוסו. זאת, אף שלטעמי היה על המערער לנהל רישום של ההכנסות וההוצאות האמורות באופן שוטף ושיטתי ובהתאם היה מקום לערוך ולחשב את שומות המערערים גם ביחס לכספי ההעברה הישירה. בנסיבות העניין המיוחדות ומשלא כך נעשה על ידי המשיב, באופן יוצא מהכלל, אתעלם מכספי ההעברה הישירה לצרכי מס.

אשר לכספי ההעברה מהבנק. בסעיף 46 לתצהירו מצהיר המערער כדלהלן:

"מצ"ב כנספח ד ריכוז הפקדות לחשבון הבנק שלנו החל משנת 2003 – 2014. במשך השנים ובעיקר בשנות המס הרלוונטיות העברנו לעמותות סכומים רבים. חלק מהתרומות סווגו תחילה כהלוואה, אך מכיוון שלא היה נכון לסווגן כך מלכתחילה מחלנו על כל ההלוואות והן הומרו לתרומות. בפועל אפילו לא שקל אחד חזר אלינו מכל הכספים שתרמנו לעמותות.

הגם כי אין בידינו את כל הקבלות עבור התרומות הואיל וחלף זמן רב, הצליחו בהנהלת החשבונות של העמותות לשחזר חלק מהתרומות שהועברו מאיתנו לעמותות במהלך השנים.

נציין כי ע"פ הקבלות שיש בידינו ניתן לראות כי בין השנים 2008 – 2014 הועברו על ידנו סכומים של כ- 6.5 מיליון ₪ תרומות לעמותות.

עבור השנים 2003 – 2007, חרף כל המאמצים לא הצליחו בעמותות למצוא תיעוד בגין התרומות בשל חלוף הזמן הרב, אבל למיטב הערכתנו, בשנים אלה הועברו לעמותות סכומים של כמיליון ₪ בכל שנה.

מצ"ב כנספח ה לתצהירי ריכוז נתוני תרומות בין השנים 2008 – 2014 אשר הועברו לשלושת העמותות"

המערער צירף לתצהירו את נספח ה, הכולל מסמך בין שלושה עמודים שכותרתו "ריכוז תרומות של הרב יעקב ישראל איפרגן שליט"א". המסמך כולל פירוט סכומים שהעביר המערער לעמותות, מועדי ההעברה ומספר קבלה. מסמך זה אושר על ידי יצחק זוהר מנכ"ל עמותות החסד. למסמך זה צורפו עשרות העתקי קבלות על סכומים שונים כולן על שם המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

- 1 בתצהירו התייחס אלי גואטה לממצאי המשיב ביחס להעברות כספים מהמערער לעמותות, ונראה
2 כי הוצגו בפניו נתונים לפיהם בשנים 2001 - 2014 העביר המערער לעמותות יד יהודית 510,000 ₪
3 ולעמותות ברית שלום וחסד סך של 5,686,200 ₪, כאשר סכומים שנרשמו בספרי עמותות החסד
4 כהלוואה שניתנה על ידי המערער הוסבו בסופו של דבר כתרומה שלא הוחזרה למערער.
5
6 בהתחשב באמור בתצהירו של המערער ובנספחים לו, בנתונים שהוצגו למשיב כמפורט בתצהירו
7 של אלי גואטה ובעדותו של המערער לפיה הוא מקדיש חלק ניכר מאוד מזמנו לגיוס כספים לצורך
8 מימון פעילות עמותות החסד, ובהתחשב בקשיים הראייתיים הנובעים מחלוף הזמן והעובדה שרק
9 ביום 12.8.2009 נדרש המערער לדווח על הכנסותיו משנת 2003 (סעיף 3 לתצהירו של אלי גואטה),
10 נראה כי יש לקבל את עמדת המערער ולראות בסכומים הנקובים בתצהירו של המערער כהכנסה
11 של עמותות החסד כשהמערער משמש כמעין צינור להעברת כספי עמותות החסד מהתורמים. זאת,
12 אף שראוי היה שהתרומות שניתנו לטובת פעילות עמותות החסד יועברו במישרין לעמותות החסד
13 ולא דרך חשבונו האישי של המערער. אוסיף, כי מאחר והעמותות החסד אינן צד לערעור שלפני,
14 איני נדרש לשאלה האם הכנסתן של עמותות החסד באה בגדרו של הפטור הקבוע בסעיף 9 (2)
15 לפקודה.
16
17 23. לפיכך, יש להפחית מהשומות שערך המערער 43,328,736 ₪ (בהתאם לתיקון הנוכח בתצהירו של
18 אלי גואטה) סך של 11.5 מיליון ₪ (6.5 מיליון בשנות המס 2008 עד 2014 ועוד מיליון ₪ בכל שנת
19 מס בשנים 2003 עד 2007, וכך נקבע. אין בקביעה זו משום קביעת נורמה מותרת והיא נעשית
20 לפני משורת הדין בנסיבות הייחודיות כאן ומבלי לגרוע מחובות ניהול ספרים, רישום תקבולים,
21 דיווח וכיוצא בזה.
22
23 הוצאות הטיסות
24
25 24. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, ציין המשיב כי מבדיקת הנסיעות של המערער ואשתו ולפי
26 תדריך מס הכנסה נמצא כי שווי הטיסות והשהות בחו"ל של המערער ואשתו במהלך שנות המס
27 הרלבנטיות מסתכם ב – 859,388 ₪.
28
29 מחקירתו של המערער עולה כי הטיסות לחוץ לארץ נועדו לגיוס כספים לקיום פעילות עמותות
30 החסד (ע' 120 – 124 לפרוטוקול הדיון מיום 23.12.2018). בחקירתו העיד המערער שאינו יכול לומר
31 איזה מהנסיעות היו על חשבונו ואיזה מהן מומנו על ידי אחרים. עם זאת, העיד הרב: "שילמתי
32 המון נסיעות זה בטוח" (ש' 9 ע' 122 לפרוטוקול הדיון מיום 23.12.2018).
33
34 כך או כך, נראה כי עיקר נסיעותיו של המערער לחוץ לארץ בוצעו בתוקף פעילותו ומעמדו של
35 המערער ונועדו לגיוס תרומות למימון פעילות המערער ו/או עמותות החסד ומשנראה כי המקור
36 של חלק מהסכומים שהופקדו או הועברו לחשבון הבנק של המערער הוא במסעות הגיוס האמורים,
37 אפשר שנכון לראות בהוצאות הכרוכות בטיסות לחו"ל לצורך גיוס כספים כהוצאה לצורך הכנסה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

1 הן משום שכפי שהעיד המערער חלק מהטיסות מומנו על ידו והן משום שההוצאה הכרוכה בטיסות
2 ובשהייה בחו"ל נועדה לייצור ההכנסה אותה מייחס המשיב למערער.

3
4 אכן, המערער לא ניהל פנקסים וברגיל לא ניתן לקבל שינוכו מהכנסתו של המערער סכומי ההוצאה
5 בעד טיסות ושהייה בחו"ל כל עוד לא הצביע המערער על ההכנסה הקונקרטיה המיוחסת לכל נסיעה
6 לחו"ל, אולם מטעמי הגינות ומס אמת, בהתחשב במכלול נסיבות העניין המיוחדות ואופן עריכת
7 השומות על ידי המשיב, נראה כי אין מקום להוסיף את שווי הטיסות והשהייה בחו"ל להכנסתו של
8 המערער, וכך נקבע. גם זאת, לפני משורת הדין בנסיבות הייחודיות כאן.

הגדלת שיעור המס בשל אי ניהול פנקסים

9
10
11
12 25. סעיף 191ב לפקודה, קובע כי נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות שלא ניהל פנקסי חשבונות חייב
13 בתוספת של 10% מההכנסה החייבת בשנת המס בה לא ניהל פנקסים ובכל שנה שלאחר מכן בה
14 לא ניהל פנקסים חייב בתוספת 20% מהכנסה כאמור.

15
16 בסעיף 11 לנימוקי השומה, ציין המשיב כי מכיוון שהכנסת המערער היא הכנסה מעסק היה עליו
17 לנהל פנקסים והיות שלא ניהל פנקסים בשנות המס 2003 עד 2014 יתווסף לחישוב המס 10%
18 מההכנסה החייבת לשנת המס הראשונה בה לא ניהל המערער פנקסים ולכל שנה שלאחר מכן בה
19 לא ניהל המערער פנקסים יתווסף לחישוב המס 20% מההכנסה החייבת.

20
21 בהתחשב במכלול הנסיבות ומשהמשיב פנה אל המערער רק בשנת 2009, נראה כי יש להחיל על
22 המערער את הוראות סעיף 191ב לפקודה רק משנת המס 2009 ואילך, וכך נקבע.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 8198-02-17 נעמי איפרגן ויעקב ישראל איפרגן נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

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

סוף דבר

הערעור מתקבל בחלקו ובהתאם יש להפחית מסכום השומות לשנות המס הרלבנטיות אשר על פי תצהירו של אלי גואטה עומד על 43,863,453 ₪, את הסכומים שלהלן:

א. סך של ₪1,920,000 כאמור בסעיף 21 שלעיל.

ב. סך של ₪11,500,000 כאמור בסעיף 23 שלעיל.

ג. סך של ₪859,388 כאמור בסעיף 24 שלעיל.

הוראות סעיף 191ב לפקודה, יחולו על השומות שייקבעו למערערים רק משנת המס 2009 ואילך.

נוכח תוצאות פסק הדין ובהתחשב בנסיבות, כל צד יישא בהוצאותיו.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים
ניתן היום, ה' כסלו תשפ"ב, 09 נובמבר 2021, בהעדר הצדדים.

עמ' אלטוביה
מגן אלטוביה, שופט