



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

לפני כב' השופט ה' קירש

המערער

יעקב ארביב

ע"י ב"כ עוה"ד מאורי עמפלי ושי ארז

נגד

המשיב

פקיד שומה יחידה ארצית לשומה

ע"י ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. המערער הוא בשנות השישים לחייו ולו שישה ילדים. בבעלות המשפחה לפחות עשרה נכסי נדל"ן המצויים בעיר נתניה. הנכסים נרכשו על ידי המערער על פני השנים, וחלקם נרשמו על שם ילדיו. רוב הנכסים פוצלו ליחידות דיור קטנות, עשרות במספר. המערער היה אחראי להשכרת נכסי המשפחה, והם הושכרו בעיקר לאוכלוסיות מעוטות הכנסה, למשל, פועלים שהגיעו ממדינות אפריקה ועבדו בסביבה. עניינו של ערעור זה הוא אופן מיסוי דמי השכירות בשנת המס 2011 עד 2014.
2. המערער הצהיר על ההכנסות שנבעו מהשכרת הנכסים הרשומים על שמו. עיקר ההכנסות דווחו כהכנסות פאסיביות שחייבות בשיעור מס של 10% בהתאם לסעיף 122 לפקודת מס הכנסה, ועל יתרת ההכנסות נדרש פטור ממס. על פי הטענה, גם דמי השכירות שהניבו הנכסים שנרשמו על שם חמשת בניו של המערער פטורים ממס.
3. המשיב דחה את דיווחי המערער. לשיטתו, המערער ניהל עסק להשכרת מקומות מגורים בשנות המס שבערעור ולפיכך הסדרי המס המוטבים הני"ל אינם חלים, ויש לחייב את ההכנסות מהשכרה בשיעור המס השולי של המערער. נוסף על כך, המשיב סבור כי יש לייחס למערער את **מלוא** הכנסות השכירות שהופקו מכל נכסי המשפחה, בין אם הנכסים נרשמו על שם המערער ובין אם לאו.
4. המחלוקת בתיק מתמקדת, אפוא, בשני מישורים: **שיעור המס** שיחול על ההכנסות מהשכרת נכסי המקרקעין, וכן, **היקף הכנסות השכירות** שיש לייחס למערער באופן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

אישי.

5. יצוין כי כנגד המערער נפתח הליך פלילי בקשר להשכרת נכסי הנדל"ן בין השנים 2009 עד 2014 (ת"פ 5839-05-17 מדינת ישראל נ' יעקב ארביב), אשר נדון בבית משפט השלום בפתח תקווה. המערער מואשם בעבירות שונות לפי הפקודה (השמטת הכנסות, מסירת אמירה או תרשומת כוזבת ושימוש במרמה, עורמה או תחבולה בכוונה להתחמק ממס). ההליך הפלילי עדיין תלוי ועומד.

הצדדים לערעור דנו הסכימו כי אין טעם לעכב את ניהולו של תיק זה בגלל ההליך הפלילי ומן הראוי להמשיך בשמיעתו.

ב. הוראות החוק הנוגעות לעניין

6. לא מכבר סקר בית המשפט העליון בפסק דינו בעניין **לשם ובירן** את שלושת המסלולים הקיימים בחוקי המס בנוגע למיסוי הכנסה מדמי שכירות: (א) מסלול "רגיל" שבו מחושב המס על פי מדרגות המס עד לשיעור המס השולי; (ב) מסלול פטור ממס הכנסה עד גובה תקרה כספית הקבועה בחוק; ו-(ג) מסלול מס מופחת הקובע שיעור מס של 10% על מלוא מחזור ההכנסה (ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל, ניתן ביום 2.1.2018; סעיף 23 לחוות דעתו של כבוד השופט מינץ).

לפני שאתאר בתמצית את הסדרי המס הנ"ל, אזכיר כי המסלולים המוטבים (ב' ו-ג') מוצעים ליחיד רק במצב שבו דמי השכירות אינם נחשבים להכנסות עסקיות בידיו. לב המחלוקת בתיק שלפניי הוא אפוא בשאלה אם בנסיבות המקרה מתקיים סייג זה.

7. נתיב הפטור מעוגן בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), תש"ן-1990 ("חוק הפטור ממס על הכנסה מהשכרה" או "חוק הפטור"). לפי הסדר זה, יחיד רשאי לבקש פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים עד לגובה התקרה הקבועה בחוק. במצב שבו הכנסת היחיד "מהשכרת דירת מגורים אחת או יותר" עולה על רף הפטור, התקרה קטנה בגובה הסכום העודף עד לאיפוסה. בשנות המס שבערעור, גובה התקרה נע בין 4,790 ש"ח ל-5,080 ש"ח לחודש.

8. בחוק הפטור ממס על הכנסה מהשכרה קיים סייג למצב שבו הכנסת השכירות נחשבת להכנסה עסקית. על פי הגדרתה בחוק, "דירת מגורים" אינה כוללת דירה "הרשומה או שיש לרשמה בפנקסים שחייבים לנהל לגבי הכנסת המשכיר מעסק" (סעיף 1(2) לחוק).

9. נפנה למסלול המס המופחת הקבוע בסעיף 122(א) לפקודה. על פי סעיף זה, יחיד יהיה רשאי לשלם שיעור מס מוגבל של 10% על הכנסתו מדמי שכירות, ובתנאי ש"ההכנסה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1)."

10. בהמשך, סעיף 122(ג) קובע כי יחיד שבחר בהסדר מס זה אינו רשאי לנכות את הוצאותיו בקשר לדירה, כך שלמעשה המס בשיעור 10% מוטל על מחזור הכנסותיו משכירות:

"על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ..."

11. מלשון ההוראה הנ"ל עולה גם כי נישום שדרש פטור ממס, והכנסתו מהשכרת דירה מסוימת חצתה את תקרה הפטור, לא יוכל ליהנות מהוראות סעיף 122 לפקודה בקשר לסכום ההכנסה העודף מאותה הדירה.

ג. רקע עובדתי ונתונים כללים

12. המערער הוא יליד שנת 1956 ולו חמישה בנים (טל, ציון, ניר, עידן ונתנאל) ובת. בשנות המס הנדונות, עידן ונתנאל התגוררו עם המערער בבית מגוריו בעיר נתניה.

13. בשנות השלושים לחייו, המערער נפצע קשה בראשו במהלך עבודתו, ונקבעה לו נכות צמיתה בשיעור של 97% על ידי ועדה רפואית של המוסד לביטוח לאומי.

14. מזה עשרות שנים, למערער יש עסק להתקנת דודי שמש כאשר משרדו ממוקם באזור התעשייה בנתניה. באחת מחקירותיו, המערער נשאל על תחום הפעילות של העסק והוא השיב: "אנו פועלים בכל. בעיקר בדודי שמש. היינו עובדים בהתקנות של דודי שמש ואחרי זה באינסטלציה." (ראו הודעה שנגבתה בחקירה של רשות המיסים מיום 16.11.2015, שורה 21 עד שורה 32, אשר צורפה כנספח ב' לתצהיר מטעם המשיב). בתקופה הרלוונטית, שניים מבניו, ניר ועידן, עבדו יחד עמו בעסק דודי השמש.

15. המערער הצהיר כי הוא לא עבד מימיו בתחום הנדל"ן ואין לו רקע בתחום. מחומר הראיות שהוצג עולה כי המערער בעל כישורים בתחום הבנייה. פרט לעבודות אינסטלציה כאמור, המערער יודע למשל, לבצע עבודות חשמל ולבנות קירות גבס. כפי שעוד יסופר, המערער ניצל יכולות אלו בקשר לנכסי המקרקעין בענייננו.

16. למעט שתי דירות שקיבל בירושה מהוריו יחד עם שמונת אחיותיו ואחיו ("דירות הירושה"), המערער רכש את יתר נכסי הנדל"ן (תשעה נכסים לפחות) בעצמו במועדים שונים במרוצת השנים. חמישה מהנכסים נרשמו אחד על שם כל אחד מבניו ("הנכסים הרשומים על שם הילדים"). יצוין כי על פי האמור בתצהיר מטעם המשיב והשומה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

שהוצאה למערער קודם לכן על פי סעיף 194 לפקודה, היו בבעלותו של המערער נכסי נדל"ן **נוספים**, אולם אלה לא נדונו בהחלטת המשיב בהשגה ועל כן אינם חלק מערער זה.

17. ניתן אפוא לחלק את נכסי הנדל"ן המשפחתיים לשלוש קבוצות: (1) נכסים שנרכשו על ידי המערער ונרשמו על שמו (ארבעה נכסים); (2) נכסים שנרכשו על ידי המערער ונרשמו על שם ילדיו (חמישה נכסים); ו- (3) נכסים שהתקבלו בירושה ונרשמו בחלקים שווים על שם יעקב ושמונת אחיותיו ואחיו (שתי דירות). להלן אשתמש גם בכינויים **"קבוצת הנכסים הראשונה"**, **"קבוצת הנכסים השנייה"** ו-**"קבוצת הנכסים השלישית"**.

18. כל נכסי הנדל"ן המושכרים מצויים בעיר נתניה, ולהוציא שלושה מהם, הנכסים מרוכזים באזור השוק בעיר (סעיף 10 לסיכומי המערער). לפי דברי המערער שיקול זה הובא בחשבון בבחירת הנכסים לרכישה (**"בדרך כלל הנכסים שקניתי זה באזור... אותו אזור... שיהיה לי נוח לגבות את הכסף"**; פרוטוקול הדיון, עמוד 81, שורה 13 עד שורה 15).

19. אין מחלוקת כי במהלך שנות המס, המערער טיפל והיה אחראי **לבדו** על השכרת כלל נכסי הנדל"ן שבבעלות המשפחה (הדברים נכונים, ככלל, גם לגבי דירות הירושה, כפי שיפורט בהמשך).

20. להלן נתונים על אודות נכסי הנדל"ן שנרכשו על ידי המערער (קבוצת הנכסים הראשונה והשנייה, לא כולל דירות הירושה), כפי שנמסרו מפיו ונרשמו ברישומיו:

מועד הרכישה	השימוש בנכס ומצבו בעת הרכישה	מספר יחידות דיור שהועמדו להשכרה	סך הכנסות משכירות בשנות המס (ש"ח)	הנכס רשום בלשכת המקרקעין על שם -
1983	דירה לא מפוצלת [שימשה בעבר למגורי המשפחה]	4 עד 6	197,800	המערער
1995	דירה מפוצלת ל-4	4 עד 6	278,850	המערער
1996	מחסן	1	51,400	המערער
1999	חנות לא מפוצלת	6 עד 7	345,950	ציון ארביב יליד 1981
2000	בית מלאכה לא מפוצל	16 [הנכס לא הושכר במשך כשנתיים]	243,890	טל ארביב יליד 1978



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

ניר ארביב יליד 1984	83,500	2	דירה לא מפוצלת	2003
עידן ארביב יליד 1988	265,020	4	דירה מפוצלת	2009
המערער	318,275	תחילה ל-16 ובהמשך ל-8	מרתף לא מפוצל ושטח נוסף בקומת הקרקע	2011
נתנאל ארביב יליד 1992	20,450	5	מלטשה מפוצלת	2013

21. נוסף כי מקורות המימון לרכישת נכסי הנדל"ן נבעו מהונו העצמי של המערער, אשר כלל גם את התקבולים מהשכרת הנכסים הרשומים על שם הילדים (ועל כך ארחיב בהמשך), וכן מהלוואות שנטל המערער מבנקים (סעיף 19 לתצהיר המערער וסעיף 53 לסיכומיו).

22. אשר לדירות הירושה (קבוצה הנכסים השלישית) - המערער ירש את חלקו בדירות אלו, לאחר פטירת הוריו בשנות התשעים. המערער השכיר את דירות הירושה בשלמותן והן לא פוצלו (עמוד 113, שורות 32-33).

23. כפי שעוד יוסבר, כל אחד מהצדדים לערעור הציג חישוב שונה לסך ההכנסות מהשכרת כל נכסי הנדל"ן המשפחתיים בתקופת השומה. על פי המערער סכום ההכנסה הסתכם בכ- 1.8 מיליון ש"ח, ואילו המשיב קבע הכנסה בגובה של כ- 1.9 מיליון ש"ח. כלומר, ההכנסה החודשית הממוצעת מתשעת הנכסים יחד הייתה כ-39 אלפי ש"ח. כמחצית מן הסכום האמור מקורו בנכסים הרשומים על שם הילדים. ומכאן, אפשר להבין את החשיבות שמייחסים שני הצדדים להכרעה בשאלת שיוך ההכנסות מנכסים אלה.

כמו כן, על פי חישובי המערער, סכום דמי השכירות (הכולל) שהופקו מזירות הירושה במהלך כל שנות המס שבערעור הוא כ-28 אלפי ש"ח.

24. להשלמת התמונה, נציין כי מחזור הכנסותיו של המערער מעסק הדודים עמד על סכום ממוצע של כ-2.1 מיליון ש"ח בשנות המס. לצד זאת, בחלק מהשנים נרשמו הפסדים בעסק.

ד. על האופן שבו דווחו הכנסות השכירות למשיב

25. המערער ניהל מחברות אישיות שבהן נהג לרשום, בין היתר, את דמי השכירות מכל נכסי הנדל"ן המשפחתיים ("המחברות"). מהודעת המערער בחקירתו עולה כי המידע שמסר לרואה החשבון לצורך הכנת דוחותיו נסמך, בין היתר, על רישומיו במחברות (המחברות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

- עצמן מעולם לא הועברו לידי רואה החשבון; ראו הודעה שנגבתה בחקירה של רשות המיסים מיום 10.11.2016, החל משורה 91).
26. כפי שכבר ציינתי, במסגרת דיווחיו השנתיים, המערער הצהיר **רק** על ההכנסות מהשכרת הנכסים הרשומים על שמו, ודמי השכירות בקשר לנכסים הרשומים על שם הילדים לא נכללו בהם. בפתח ההליך שלפניי, טען המערער כי גם לשיטתו יש להוסיף על הכנסות השכירות שדווחו למשיב תוספות הכנסה כדלקמן: שנת 2011 - 25,450 ש"ח; שנת 2012 - 304,742 ש"ח; שנת 2013 - 100,950 ש"ח; שנת 2014 - 75,339 ש"ח. נאמן לגישתו, המערער טען כי יש לחייב תוספות אלו בשיעור מס של 10% בהתאם להוראות סעיף 122 לפקודה (סעיף 2.2 להודעת הערעור).
27. נוסף כי הכנסותיו המדווחות של המערער חושבו על ידיו על **בסיס נטו**, לאחר שנטרל את הוצאות החשמל, המים והארנונה בקשר לנכסים המושכרים. המערער הסביר לחוקריו:

"בדרך כלל שאתה משכיר למישהו הוא משלם גם את המים והחשמל והארנונה. במקרה שלי מדובר באנשים שאי אפשר לסמוך עליהם כי הם לא משלמים ולכן אני לקחתי בחשבון שאני צריך לשלם את ההוצאות של המים והחשמל והארנונה."

(הודעה שנגבתה בחקירה של רשות המיסים מיום 10.11.2015, שורה 80 עד שורה 83; יצוין כי בחקירה מאוחרת יותר, המערער הודה שהחישב על בסיס רווח נעשה על דעתו בלבד ולא לפי עצת רואה החשבון)

28. אשר לדיווח על הכנסות מהשכרת הנכסים הרשומים **על שם הילדים** (קבוצת הנכסים השנייה) - לטענת המערער, פרט לציון וטל, אשר משכירים נכסי מקרקעין נוספים בעצמם, יתר הבנים זכאים לפטור ממס עד לגובה התקרה בקשר להכנסה שהופקה מהשכרת הנכס הרשום על שמו:

"בנכסים הרשומים על הילדים שלי אני לוקח בחשבון את תקרת הפטור שלהם בסכום שמגדיר החוק לכל אחד ואחד. אם הרווח הנקי... עובר את התקרה השנתית אז אני מדווח את מה שעבר כי הוא מבחינת הילדים שלי חייב במס. אני מטפל בכל. הילדים שלי שירתו את המדינה ויש להם זכויות כמו קבלת תקרה פטורה. ולפי זה עשיתי את החישוב לכל נכס שעל שמו מופיע אחד מהילדים שלי. לגביי אני מפעיל את התקרה"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

שלי לפי החוק וכל מה שעובר את התקרה ברווח נטו אני מדווח ומשלם את המיסים."

(הודעה שנגבתה בחקירה מיום 10.11.2015, שורה 184 עד שורה 190; ולגבי ההכנסות מהשכרת הנכסים הרשומים על שם ציון וטל - ראו גם בהודעה שנגבתה בחקירה של רשות המיסים מיום 8.12.2015, שורה 219 עד שורה 235)

29. אולם מחומר הראיות עולה כי ההכנסות מהשכרת הנכסים הרשומים על שם הילדים לא דווחו למשיב כלל (סעיף 18 לסיכומי המשיב ועוד). אף ניתן להבין כי המשיב לא הוציא לבנים שומות חלופיות בקשר לדמי השכירות שהניבו הנכסים הרשומים על שם, וטענותיו מתמקדות במערער (ראו למשל, את חקירתו הנגדית של נציג המשיב - עמוד 172, שורה 27 ובהמשך).

30. קודם לתיאור פעולות השכרת נכסי המקרקעין, אתייחס בקצרה לגישת הפסיקה בנוגע לסיווג הכנסות מדמי שכירות.

ה. עמדת הפסיקה בשאלה אם יש לראות בהכנסות שכירות כתשואה

פאסיבית על נכסי נדל"ן - או - כפירותיו של "עסק" להשכרת

הנכסים

31. השאלה אימתי הכנסה שהתקבלה מהשכרת נכסים למגורים תיחשב להכנסה פעילה-עסקית העסיקה את בתי המשפט פעמים רבות והקורא מופנה לפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **לשם ובירן** והאסמכתאות המובאות שם, ובין היתר - ע"א 10251/05 **ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת** (ניתן ביום 19.12.2007).

32. על מנת לבחון אם לפנינו הכנסה עסקית לפי סעיף 12(1) לפקודה, השוללת את האפשרות להחיל על דמי השכירות את הסדרי המס המוטבים כאמור, יש להיעזר במכלול המבחנים שהותוו בפסיקה: קיומו של מנגנון (פעילות קבועה, מתמשכת ושיטתית); תדירות הפעולות; ידע ובקיאיות הנישום בתחום הפעילות; פיתוח, השבחה ושיווק; ההיקף הכספי של הפעילות; טיב הנכסים; משך תקופת ההחזקה בנכסים; אופן המימון; ייעוד התמורה; מבחן כלל הנסיבות ועוד (לסקירה רחבה יותר - ראו בסעיפים 33-34 לחוות דעתו של השופט מינץ בעניין **לשם ובירן**).

33. כפי שצינתי בעניין **יהל**, בצומת ההכרעה בקשר לסיווג הכנסה מדמי שכירות כפירותית-פאסיבית או לחלופין כפירותית-אקטיבית ועסקית (להבדיל משאלת סיווג הכנסה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

כהונת או כפירותית), כמה מבין מבחני העזר הנ"ל רלוונטיים וחשובים יותר (ע"מ 14-01-49967 ורדה יהל נ' פקיד שומה תל אביב 4, פורסם ביום 14.7.2016, סעיף 29 לפסק דיני).

כפי שאפרט בהמשך, לדעתי **בנסיבות המקרה דנן** יש לתת דגש לכמות הנכסים שהועמדו להשכרה, להשבת הנכסים (במובן של הגברת יכולת הפקת ההכנסה מהשכרתם), לקיומו של מנגנון (פשוט ככל שיהיה), להיקף ולתדירות הפעולות שנדרשו מהמערער לצורכי ההשכרה, לידע המעשי ולבקיאות שצבר המערער בקשר לנישה ייחודית זו של השכרה, וכן לנטילת סיכון מוגבר (כלכלי אך לא רק).

34. כידוע, לצד בחינת סימני ההיכר המקובלים, בפסיקה הוזכר גם מבחן גורמי הייצור הפנימיים והחיצוניים של ההכנסה, שנועד להתחקות אחר הסיבה שהובילה להנבת ההכנסה (ראו סעיף 50 לחוות דעתו של כבוד השופט מינץ בעניין **לשם ובירן**; וכן את סעיף 31 לפסק דיני בעניין **יהל** והאסמכתאות המוזכרות שם).

בעניין **יהל** הבעתי את עמדתי כי במסגרת ניתוח גורמי ייצור ההכנסה יש לתת את הדעת לשני רבדים:

"... רובד ראשון הוא רובד העסקה הבודדת מול לקוח מסויים (קונה, שוכר, לווה) ואילו הרובד השני הוא רובד 'מערכתית', הקשור להתארגנות ולהיערכות של הנישום עצמו - כלומר, התשתית הכללית המאפשרת לו לערוך את העסקאות הבודדות. קיומו של עסק עשוי להילמד מפועלו של הנישום בכל אחד מהרבדים הנ"ל או בשניהם יחד." (סעיף 77 לפסק הדין ואילך)

כפי שהדגמתי שם, יתכנו מקרים שבהם בחינת הרובד המערכתית תשנה את מסקנתנו בקשר לסיווג העסקה הבודדת, והוא ישווה לפעולות הנישום צביון עסקי.

35. בעניין **לשם ובירן** קבע בית המשפט העליון כי במצב של ריבוי נכסים העומדים להשכרה קמה **"חזקה [הניתנת לסתירה - ה"ק] 'לעסקיות' ההכנסה"**. וכך נימק השופט מינץ את עמדתו:

"... כאשר אדם בוחר להשקיע את תזרימי המזומנים שלו בנכסים 'פיסיים' מסוג דירות למגורים ולהפיק הכנסה מהשכרתן, ברי כי ככל שעולה כמות הנכסים המושכרים, כך הכניסה אל תחום הרמה המערכתית מצריכה התעסקות משמעותית סביבם. זאת, אף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

אם מדובר בפעולות בסיסיות בלבד ברמת כל אחד מהנכסים הבודדים כשלעצמם, וההכנסה עבור כל אחד מהנכסים משקפת 'הכנסת הבסיס' מהשכרתן במחיר השוק ולא יותר מכך.

על יסוד האמור, ככל שגדלה כמות הנכסים המושכרים עד שעוברת לרמה המערכתית, קשה לתאר כיצד ניתן להפיק אף את ההכנסה הבסיסית עצמה מהשכרתם של כל הנכסים, לא כל שכן הפקתה ביעילות, בהיעדר תשומה משמעותית של הון אנושי ויגיעה אישית. מדרך הטבע נישום שמשכיר עשרות דירות ולא משקיע יגיעה אישית ותשומות של הון אנושי - בין אם בעצמו ובין אם באמצעות שלוחיו - מסתכן בפגיעה בזרם תזרימי המזומנים הצפוי להתקבל מנכסיו. פגיעה זו עלולה להתרחש כתוצאה מן האפשרות שחלק מהדירות כלל לא יאוּשׁוּ, המשך בגביית חסר או גבייה בלתי אפקטיבית וכלה בחשיפה לתביעות מצד שוכרים בגין אי-עמידה בחובות הבסיסיות שהמשכיר חב כלפיהם מכוח דין או הסכם (תחזוקה שוטפת וטיפול בתקלות שמתרחשות בדירות מפעם לפעם ועוד). אכן, השכרתן של דירות בודדות יכול שתיעשה 'אגב אורחא' ומבלי שייפגע זרם ההכנסות הצפוי מהן. אך לא כך הם פני הדברים בהשכרת ריבוי של דירות ברמה המערכתית." (מתוך סעיפים 54-55 לפסק הדין)

36. ובהמשך, הוסיפה כבוד השופטת ברק-ארז :

"... ככלל, בנוסף למספר הנכסים שמדובר בהם, יש מקום לתת משקל להיקף הפעילות הנבחנת. כך למשל - אף מחוץ להקשר של נכסים המוגדרים דירות מגורים - ניתן לחשוב על הדוגמה של נכס אחד המושכר על-ידי הבעלים, אך מספר העסקאות הנוגע אליו הוא רב, ככל שהוא מושכר באופן חוזר ונשנה לפרקי זמן קצרים. אם כן, כאשר אדם משכיר נכסים רבים, הדגש אינו מושם רק על מספר הנכסים, אלא גם על העובדה שמשמעות הדברים היא מערכות יחסים משפטיות ואחרות עם מספר רב של אנשים, פעילות המאפיינת עסק." (מתוך סעיף 1 לחוות דעתה של השופטת ברק-ארז)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

דברים אלו יפים ונכונים גם לתיק הנוכחי.

1. תמצית טענות הצדדים

37. כאמור, במוקד הערעור שתי סוגיות: הראשונה נוגעת לשאלת סיווג ההכנסה מדמי שכירות שיקבע את שיעור המס שיש להחיל עליה, ואף עשוי להשפיע על אופן התרת הוצאות ועל אפשרויות קיזוז ההפסדים.

הסוגיה השנייה קשורה להיקף ההכנסה שיש לייחס למערער עצמו: האם יש להכניס אל תוך סל הכנסותיו גם את דמי השכירות שהניבו הנכסים הרשומים על שם הילדים, וכן, מה חלקו של המערער בדמי השכירות שהופקו מדירות הירושה (קבוצת הנכסים השלישית)?

הטענות בנושא סיווג ההכנסה מהשכרת נכסי המקרקעין

38. המשיב מדגיש את הטרחה הרבה הכרוכה בפעילות השכרת הנכסים. הוא מצביע, בין היתר, על הכמות הגדולה של יחידות הדירור, שבחלק מהן שהו לעיתים מספר דיירים-שותפים; על כך שזהות השוכרים גרמה לאי ודאות וארעיות המאפיינות שכירות המתחדשת מדי חודש (שאף השוותה על ידי המשיב לשהייה בפונדק דרכים או אכסניה); על פעולות ההשבחה שיזם המערער שהתבטאו בהכשרת המבנים למגורים, פיצולם למספר יחידות והתאמתם לקהל השוכרים; ועוד מפנה המשיב למומחיות שהמערער צבר בתחום ההשכרה כפי שעולה מעדותו שלו.

39. המערער, לעומת זאת, מצייר תמונה שונה לחלוטין. לדבריו, מדובר בפעילות השקעה שנעשתה בקלות, פשטות ואף בחובבנות (שגרמה לו לטענתו, לא פעם, לחיסרון כיס). הוא כתב בתצהירו:

"השכרת הדירות הייתה פשוטה בתכלית ודרשה מעט מאוד זמן ומאמץ. אני מתגורר... לא רחוק מאזור השוק של נתניה וגם המשרד שלי [לעסק הדודים] נמצא בקרבת מקום. במהלך השבוע יוצא לי לבקר בשוק לעתים קרובות. הן במסגרת עבודתי להתקנת דודים, והן לצורך הפוגות והפסקות קפה עם חברים. לכן, השכרת הדירות (אשר... רובן מצויות באזור השוק) לא הצריכה ממני להגיע במיוחד לאזור אלא התרחשה כמעט תמיד 'על הדרך' או בשעות הפנאי ולאחר שעות העבודה, וממילא לא מדובר במספר גדול של נכסים." (סעיף 21 לתצהירו)

40. מוסיף המערער וטוען כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

- (א) הטיפול בנכסים התבצע רובו ככולו על ידיו, כך שהוא לא העסיק עובדים או הפעיל משרד להשכרה;
- (ב) אופן ההתנהלות היה בסיסי ביותר (למשל, דמי השכירות שולמו לו במזומן; הסיכום עם הדיירים נעשה בעל פה, וכשנערכו חוזי שכירות הם היו גנריים);
- (ג) לא הייתה למערער כוונה להשכיר את הנכסים לתקופה קצרה, וככל שכך התגלגלו הדברים, הרי שהדבר לא אירע ביוזמתו. כשדייר עזב, שוכר חדש הגיע אליו מפה לאוזן מבלי שהוא נדרש לפרסם את היחידה שהתפנתה;
- (ד) פעולות התחזוקה אשר בוצעו עבור הדיירים היו בסיסיות, ובהתאם לחובות המערער בדיון;
- (ה) פיצול הנכסים והתקנת התשתיות המתאימות למגורים היו בגדר "שיפוצים סטנדרטיים שנעשו לשם השקעה בלבד", ולראיה - הם נעשים "על ידי בעלי דירות רבים, אשר איש אינו טוען כי יש בבעלותם 'עסק' להשכרת דירות" (סעיף 50 לסיכומיו);
- (ו) ההיקף הכספי של הכנסות השכירות היה נמוך, והתקבולים שימשו לצרכי המחייב של המערער ומשפחתו;
- (ז) הנכסים נרכשו מהון עצמי ומהלוואות מבנקים, ועלותם זניחה באופן יחסי ("כולם יחדיו שווי ערך לכל היותר לדירה אחת בגודל ממוצע באזור גוש דן"; סעיף 52 לסיכומיו).
41. אקדים ואומר: לפי מכלול הראיות שהוצגו התרשמתי שעל המנעד שבין שני המצבים - התעסקות ממשית ומאומצת אל מול פעילות השכרה שנעשתה "על הדרך" - הלך הדברים היה קרוב יותר לאפשרות הראשונה.
42. יוער כי שני הצדדים החילו את מרבית מבחני העזר לקביעת אופי ההכנסה על מכלול הנכסים כמקשה אחת, מבלי שזהות הגורם שעל שמו רשומות הזכויות במקרקעין (המערער, אחד מהבנים או שמא המערער ואחיו) הובאה על ידיהם בחשבון. דרך ניתוח זו נכונה בעיניי, שהרי אין חולק כי הניהול והטיפול בהשכרת כל נכסי הנדל"ן נעשו על ידי המערער באופן מרוכז ומשותף. על כן, כך אעשה גם אני בהצגת הדברים להלן.

הטענות בנושא ייחוס הכנסות השכירות למערער



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

43. המשיב מעלה שתי טענות חלופיות בקשר לנכסים שיש לשייך למערער:¹

(א) המשיב סבור כי מבחינה פיסקאלית-מהותית **כל** נכסי המקרקעין שייכים למערער: הוא נהג בנכסים כבשלו מבלי לערב את ילדיו כלל (המערער איתר, רכש, ביצע פיצול, התקשר עם דיירים, טיפל בנכסים באופן שוטף, וגבה את דמי שכירות).

אשר לכספי השכירות - נטען כי המערער השתמש בכספים שהתקבלו אצלו כראות עיניו. אין כל ראיה לכך שהסיוע הכלכלי שהעניק לילדיו נלקח מאותם תקבולים, ולא קיימת זיקה בין ההכנסה מנכס פלוני לבין העזרה הכלכלית שניתנה לאותו ילד אשר על שמו רשום הנכס.

לעמדת המשיב, **"מי שמבקש להשאיר לילדיו נכסים לאחר מותו, אינו צריך לרשום את הדירות על שמו, אלא יכול להותיר צוואה מסודרת ובה הוראות המייחדות נכס לכל ילד וילד"**. לגישתו, הרישום הקנייני של הנכסים על שם הילדים הוא **"לא רק ... מלאכותי אלא אף בדוי או פיקטיבי ממש"** (סעיפים 6 ו-9 לסיכומיו).

כאן, לחלופין, המשיב מוסיף וטוען כי גם אם ייקבע כי לא נפל פגם בדרך **רישום הנכסים**, יש לראות ב"רישום ההכנסות אשר שייכות למערער בלבד על שם הילדים ... [כפעולה מלאכותית]" (סעיף 18 לסיכומיו).

כפועל יוצא של גישת המשיב לפיה המערער הוא בעליהם המהותי של הנכסים הרשומים על שם הילדים (כלומר הוא בעל "העץ"), המשיב מוסיף וטוען כי:

"אין צורך כלל לעמוד במבחנים הנדרשים לצורך 'עיתוק הכנסה' שכן הדירות, מן הפן הכלכלי, מעולם לא היו שייכות לילדיו של המערער, ולכן גם לא היו צריכים לעשות כל פעולה על מנת להעביר - לא את פירות העץ, ולא את העץ עצמו, אל המערער." (סעיף 16 לסיכומי המשיב)

(ב) לחלופין, על פי המשיב יש לקבוע כי ההכנסה הועתקה מהילדים אל המערער. הוא מנמק:

"לא מדובר בשימוש בהכנסה, ובהעברתה לידי האב [המערער], אלא בניכור ההכנסה ממש ועל ידי העברת הנכס, על אף רישומו, לחזקתו"

¹ כאן אינני מתייחס לטענות המשיב בקשר לדירות הירושה. אדון בהן בנפרד במסגרת פרק י' להלן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

הבלעדית של האב לצורך הפקת הכנסות שכירות, עד למותו." (סעיף 17 לסיכומיו)

44. המערער, לעומת זאת, מגייס את הכלל שלפיו "בעל העץ הוא בעל הפרי" המוכר היטב בפסיקה. לדבריו, עיתוק ההכנסה נעשה יחד עם העברת מקור ההכנסה אשר לא התרחשה כאן. שהרי הילדים לא העבירו את זכויותיהם הקנייניות בנכסי המקרקעין אל המערער.

המערער גם מדגיש את ההקשר המשפחתי אשר לאורו יש לבחון את הנסיבות כאן. זכויותיו בנכסים הרשומים על שם הילדים - השימוש וההחזקה בנכסים עד ליום מותו - אינן זכויות משפטיות בנות אכיפה, ומקורן בהבנות במשפחה ובכבוד שרחשו לו ילדיו. על פי הטענה, בכל רגע נתון הילדים יכלו להחזיר לעצמם את השליטה. עוד נטען כי נוכח תמיכתו הכספית של המערער בילדיו ותלותם הכלכלית בו, אין לעובדה שהכנסות השכירות התקבלו אצלו חשיבות רבה.

וכך הוא מסכם:

"... ההכנסה מדירות הילדים אינה שייכת למערער, מהטעמים הבאים: המערער לא קיבל זכויות בעלות או חכירה בדירות הילדים, ועל כן אין לומר שבוצע 'עיתוק' הכנסה מהילדים למערער; המערער לא קיבל זכויות במקרקעין בדירות הילדים; הילדים רשאים מבחינה חוקית להחזיר לעצמם את השליטה בדירות הילדים ככל שיחפצו בכך; הכנסות השכירות התקבלו אצל המערער בשנות המס שבערעור כאשר בתקופה זו (וגם אחריה) מרביתם היו סמוכים על שולחנו של המערער, והיו זקוקים לסיועו הכספי." (סעיף 23 לסיכומי המערער)

45. כנגד עמדת המשיב כי רישום חלק מהנכסים על שם הילדים נעשה באופן מלאכותי, בפי המערער שני טיעונים:

(א) המשיב נושא בנטל השכנוע בעניין זה, והוא לא הוכיח כי במועד ביצוע הפעולה "החשודה" (רישום נכסי הנדל"ן על שם הילדים) נצמחה למערער טובת הנאה של הפחתת מס מכך שלא רשם את הנכסים על שמו.

ראשית, ארבעה מתוך חמשת הנכסים נרכשו לפני שנות המס שבערעור (משנת 1999 ועד לשנת 2009). והמשיב לא הראה שבאותה התקופה המערער ניהל עסק להשכרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

או שהיקף הכנסותיו מהשכרת הנכסים הרשומים על שמו חצו את תקרת הפטור הקבועה בחוק הפטור.

שנית, שניים מהנכסים הנזכרים נקנו במועדים שבהם טרם הוסף לסעיף 122 לפקודה הסייג לפיו "ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק". כך שבעת רכישת אותם נכסים, גם בגין הכנסה שסווגה כעסקית ניתן היה לדרוש שיעור מס מוגבל של 10%. אומנם באותה תקופה נקבעה בסעיף תקרה להכנסה המוטבת, אך המשיב לא הביא ראיות לכך שבשעתו היקף הכנסותיו של המערער מנכסיו האישיים עבר תקרה ז.

על פי המערער, אפוא, כיוון שלא הוכח כי עצם רישום הנכסים על שם ילדיו גרם לו לחסכון במס באותה התקופה, לא ניתן לומר כי תועלת זו הייתה המניע לפעולתו.

(ב) לגישת המערער יש לבחון את טיב הפעולות באספקלריה של מערכת היחסים הנוהגת בין הורה לילדיו ("ודאי שרכישת דירה על ידי הורה על שם בנו היא דפוס מקובל"), תוך התחשבות במטרות ובשיקולים האישיים שבהם היא מתאפיינת (כך למשל, יש לראות בשאיפת המערער להבטיח את ביטחונם הכלכלי של ילדיו בעודו בחיים כמטרה לגיטימית). המערער מטעים כי המניע המרכזי לרישום הנכסים על שם ילדיו לא היה הפחתת מס, אלא דאגתו להם:

"... המשיב לא הוכיח כי בשנים הקודמות רכישת דירות הילדים על שם הילדים יצרה הפחתת מס עבור המערער. יתרה מכך, גם אם בשנות המס שבערעור המשך רכישת דירות על שם הילדים הייתה עשויה ליצור הפחתת מס, בשנים אלו היה המערער עמוק בתוך התהליך של יצירת צבר נכסים אצל ילדיו. הפסקת התהליך באמצע, גם אם מחשש ללזות שפתיים של הפחתת מס ועסקה מלאכותית, הייתה יוצרת מתחים ברורים בתוך המשפחה כתוצאה מאי שוויון בין הילדים, דבר ממנו ביקש המערער להימנע מלכתחילה. לכך יש להוסיף את החשש שהרע מכל יכול לקרות לו בכל רגע נתון לאור פציעתו הקשה ומצבו הגופני והנפשי הרעוע. מכאן שהמניע העיקרי של המערער ברישום דירות הילדים על שם הילדים היה 'לבר פיסקאלי'..." (סעיפים 32 ו-38 לסיכומי המערער)

ז. תיאור פעילות השכרת נכסי הנדל"ן

התאמת הנכסים לצורך השכרתם למגורים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

46. המערער ביצע פעולות הכשרה שונות בנכסי הנדל"ן שרכש לפני שהעמיד אותם להשכרה. ניתן לחלק את הפעולות שנעשו לשלוש קבוצות:

(א) התאמה לשימוש למגורים - הכוונה לפעולות הכשרה באותם נכסים ששימשו למשל למחסן, למלטשה או לחנות בעת רכישתם, והמערער הסב אותם לניצול לצורכי מגורים - לקבוצה זו משתייכים מעל מחצית מהמבנים (חמישה מתוך תשעה נכסים; ראו לדוגמה, את עדותו של המערער בקשר למבנה ששימש כמפעל בעת רכישתו וחולק על ידיו ל-16 יחידות דיור - עמוד 98, שורה 12 עד עמוד 99 שורה 4).

(ב) פיצול נכסים ששימשו למגורים - מדובר בנכסים שנרכשו כדירות שלמות וחולקו על ידי המערער לאחר מכן. כאן ניתן למנות שני נכסים. אחד מהם שימש למגורי המערער ומשפחתו במשך שנים רבות, ופוצל בשלב כלשהו לאחר עזיבתם (עמוד 62, שורה 29 עד עמוד 63, שורה 7).

(ג) שדרוג נכס מפוצל - הקטגוריה האחרונה כוללת דירה שהייתה מחולקת בעת רכישתה והמערער התקין בכל חדר מקלחת ומטבחון (עמוד 89, שורה 13 עד שורה 15; רק לשם שלמות התיאור, יצוין כי המערער רכש למעשה שתי דירות מפוצלות, אך הוא לא נשאל על מעשיו בקשר לדירה השנייה).

47. ומה כללו כל אותן פעולות הסבה? המערער העיד כי הוא התקין במבנים תשתיות חשמל ואינסטלציה, פיצל אותם ליחידות באמצעות בניית קירות גבס, הקים פינות מטבח, שירותים ומקלחת, התקין חלונות ועוד. והכול כמובן, בהתאם למצב הנכס.

המערער העיד כי, ככלל, בכל היחידות ניתן למצוא מטבחון, שירותים ומקלחת, והוא צייד אותן במקרר ובפלטה חשמלית ובריהוט אלמנטרי כגון מיטה וארונית (כל יחידה בת השכרה תכונה מעתה: "יחידת דיור"; ראו סעיפים 6 ו-13 לתצהיר המערער; עמוד 140, שורה 11 עד שורה 19 ועוד).

48. מעדות המערער עולה כי הוא ביצע את העבודות בעצמו, אך גם נעזר באנשי מקצוע מעטים במידת הצורך. קשה להעריך מדברי המערער מה היה היקף הסיוע שקיבל, אך לדעתי ממילא אין לכך משמעות רבה בענייננו.

49. והנה דברים שנאמרו בקשר למרתף בניין שנרכש על ידי המערער. מעדותו עולה כי הדברים יפים גם בקשר ליתר הנכסים שקנה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

"מר ארביב: ... הוספנו מקלחת, שירותים, עשינו בור ספיגה, כל הדברים האלה אני עשיתי אותם, תכננתי אותם אני. ... הייתי צריך לעשות בורות... עם משאבה לעלות למעלה...

כב' הש' קירש: כל הפיצולים האלה... לא העסקת אדריכל[?]

מר ארביב: לא, לא העסקתי אדריכל.

...

חשמלאי כן, חשמלאי מוסמך. כן.

הש' קירש: וקירות אתה עושה?

מר ארביב: קירות אני עושה, קירות גבס אני עושה.

כב' הש' קירש: [איזה] עוד בעלי מלאכה צריכים כדי לעשות את זה?

מר ארביב: כאילו מה שאני הייתי צריך להביא זה עזרה קצת, זאת אומרת אני הייתי עושה גם את האינסטלציה, אולי אני אצטרך... מישהו שיעזור לי... לעשות את זה... כאילו עובד שיעזור לי, לא עובד שלי, הייתי מביא עובד והייתי מעסיק אותו איתי ביחד. ...

עו"ד ויזל: שאתה אומר שהבאת פועל שיעזור לך במה? בבניית קירות, באינסטלציה, במה בדיוק עזר לך הפועל?

מר ארביב: בכול, בכול, מה שאני רוצה, אם יש לי עובד אז אני מעסיק אותו בכל.

עו"ד ויזל: ... אתה צריך להתקין דלתות אתה עושה את זה בעצמך?

...

מר ארביב: לפעמים שאני מביא עובד, עוזר לי, עובד שבא ועוזר לי, זהו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

כב' הש' קירש: והרכישות של הכלים, דלתות, כיורים, אסלות,
זה אתה?

מר ארביב: אני עושה אותם."

(עמוד 90, שורה 7 עד שורה 33; וראו גם בעמוד 63, שורה 8 עד שורה 11 -
שם העיד המערער כי עשה הכול לבדו; וכן עמוד 99, שורות 27-28; עמוד
107, שורה 19 עד שורה 27)

50. על פי המערער פיצול הנכסים נועד לצורך השכרה ("עשיתי אותם בשביל להשכיר";
עמוד 63, שורה 32). למעשה, קיים רק נכס אחד, ברחוב שער העמק, שנרכש בשלמות ולא
חולק לאחר מכן, ולגביו הוא העיד:

"עו"ד ויזל: למה לא פיצלת אותו ל-2?

מר ארביב: הלוואי ויכולתי, הייתי מנצל את זה ל-2, הייתי מרוויח
יותר, אבל לא יכולתי.

עו"ד ויזל: למה לא יכולת? כי היא קטנה?

מר ארביב: היא קטנה מדי וגם היא נמצאת 3-4 מדרגות מתחת
למפלס של המים וזה בעיה עם הביוב גם."

(עמוד 87, שורה 25 עד שורה 29; הדיבור בלשון זכר ונקבה מכוון לאותו
הנכס: "חדר סטודיו" או "דירת סטודיו")

51. במקרה אחר, המערער הקטין את מספר יחידות הדיור באתר כדי להגדיל את פוטנציאל
השכרתן הקיים. לדבריו, מרתף שפוצל תחילה לחמש עשרה יחידות, "אורגן מחדש"
לשבע יחידות גדולות יותר כדי לאפשר את השכרתן. וכך תיאר המערער במילותיו:

"מדובר בשטח של כ-500-600 מ"ר במרתף מתחת לאדמה. חילקתי את
החלל ל-7 חדרים. היה יותר בהתחלה אבל לא היה מספיק אוויר ולכן
הרחבתי את גודל החדרים וה[ם] מאז עומדים על 7. לפני ההרחבה היו
שם 15 חדרים לתקופה של כשנה אבל היה לי קשה להשכיר אותם כמו
שאמרתי ולכן הרחבתי את השטח של כל אחד והקטנתי את כמות
החדרים מ-15 ל-7."

(הודעה שנגבתה בחקירת המשטרה מיום 4.11.2015, שורה 8 עד שורה 12)

52. לגישת המשיב, פעילות המערער כפי שתוארה לעיל "וודאי עונה על מבחן היזמות הקבוע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

בפסיקה (סעיף 20.ח. לסיכומיו). המערער, לעומת זאת, סבור כי מדובר ב"שיפוצים סטנדרטיים" המאפיינים בעלי דירות אחרים המשכירים אותן במישור הפרטי (סעיף 50 לסיכומיו).

זהות השוכרים

53. במהלך תקופת השומה, המערער השכיר את יחידות הדיוור לדיירים קשי-יום. המערער ציין כי "הדירות מושכרות למבקשי מקלט מאפריקה (אריתראים, סודנים וכו'), אשר עובדים בקרבת השוק, וכן לאוכלוסיות חלשות אחרות." (סעיף 15 לתצהירו; עמוד 110, שורה 9; עמוד 111, שורה 20 ועוד).

54. כפי שיפורט מיד, דפוס ההשכרה בענייננו הושפע מזהות השוכרים. ואכן, טיעוני המשיב בעניין ההתעסקות המשמעותית שנדרשה מהמערער לצורך השכרת יחידות הדיוור נסמכים, במידה רבה, על נקודה זו (ראו למשל, סעיפים 20.ב., 20.ג., 20.ז., 20.ח. ו-20.י"ב. לסיכומיו).

55. המשיב צירף לתצהירו פרוטוקולים משימועים שנערכו לחלק מהדיירים ששכרו יחידות דיוור מהמערער והודעות שנגבו מדיירים נוספים. השוכרים נתפסו במהלך פעילות של פקחי רשות האוכלוסין וההגירה בעיר נתניה בשיתוף עם משטרת נתניה ורשות המיסים, ולחלקם הוצאו צווי העברה למשמורת או צווי הרחקה מישראל לאחר השימוע (נספחים ח' עד ל"ב, חוץ מנספח כ"ה, לתצהירו של נציג המשיב).

בין היתר, נשאלו הדיירים על התקשרותם עם בעל הבית ועל תנאי השכירות.

56. אומנם נגבו עדויות כאמור רק משוכרים מסוימים (סך הכול 24 נשים וגברים), אך נראה כי ניתן להיעזר במידע כאינדיקציה כללית למהות ההסכמות אליהן הגיעו השוכרים מול המערער ודרך יישומן בחיי היום-יום.

עוד יצוין כי הדיירים תושאלו אומנם בנובמבר 2015, לאחר שנות המס הנדונות, אולם מעל מחצית מהם מסרו כי שהו ביחידות הדיוור בתקופה החופפת בחלקה לתקופת השומה. כמו כן, פרט לטענת המערער כי כיום הוא מקפיד על עריכת חוזה בכתב, לא נטען במפורש כי דרכי ההתקשרות השתנו במהלך השנים (ראו עמוד 142, שורה 30 ובהמשך).

הגעת השוכרים ליחידות הדיוור

57. השמועה בדבר השכרת יחידות הדיוור עברה מפה לאוזן. הדיירים שהתגוררו ביחידות הדיוור הגיעו דרך מכרים או קרובי משפחה או לאחר שחיפשו ושאלו אנשים בסביבה. על פי המערער, הוא לא פרסם את יחידות הדיוור שעמדו להשכרה, ופגש את המתעניינים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

אגב ביקוריו באזור השוק (סעיף 22 לתצהיר המערער וכן בהודעות שנגבו מהדיירים).
58. המערער סיפר שנהג לבדוק את האישורים של האדם שהתעניין ולצלם את האיש באמצעות הטלפון הנייד שלו. לדבריו, הוא לא השתמש בתמונות (למשל, לצורכי מעקב) ומטרתן הייתה ליצור הרתעה:

"אני מצלם אותו שהוא יפחד ממני... זה השיטה שלי, שהוא יפחד לעשות משהו, ככה הוא יודע שיש לי את התמונה שלו... יכול להיות שאני לא אמצא את התמונה אבל אני צילמתי אותו באותו רגע שיפחד... שלא יגנוב ממני." (עמוד 141, שורה 22 עד שורה 32)

59. בחלק מיחידות הדיור התגוררו מספר אנשים שהגיעו למקום בזמנים שונים. המערער סיפר בחקירתו כי לפני כניסת דייר נוסף הוא היה מגיע למקום כדי לאשר אותו. לעיתים נכנסו "אנשים זרים" ללא ידיעתו (הודעות שנגבו בחקירות של רשות המיסים מיום 10.11.2015, שורה 173 עד שורה 183; ומיום 16.11.2015, שורה 165 עד שורה 167).

משך זמן ההשכרה

60. תקופה ההשכרה בפועל השתנתה מדייר אחד לשני. המערער הצהיר כי לא הייתה לו כוונה להשכיר את יחידות הדיור לזמן קצר, ותקופת השכירות הייתה תולדה של נסיבות כל מקרה ומקרה:

"מכורח הנסיבות, עקב קשיים כלכליים ועקב היתקלויות עם משטרת ההגירה, חלק מהשוכרים נאלצו לעזוב את הדירות לאחר תקופות קצרות, אך חלק מהשוכרים התגוררו בדירות במשך שנה ואף יותר. בכל מקרה, לא הייתה כוונה מצדי להשכיר דירות לטווח קצר דווקא." (סעיף 15 לתצהיר)

61. מעדות המערער בבית המשפט עולה כי לשוכרים לא הייתה התחייבות לפרק זמן מינימאלי, ומשך ההשכרה, שהתברר בדיעבד, יכול היה לנוע בין מספר שבועות לשנים אחדות:

"תמיד יהיו דיירים כאלה ודיירים כאלה, תמיד היו לי... אני לא מחזיק אותם, יש כאלה שהם באים ואחרי שבוע תחזיר לי גם את הכסף, מצאו משהו אחר, אני מחזיר להם את הכסף או שאני מסתדר איתם באיזו שהיא צורה, אבל תכלס זה לא קבוע, זה יכול להיות אפילו שלוש שבועות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

**ושבועיים וחודש וחודשיים ושנה, שנתיים, זה לא קבוע, זה לא דברים
קבועים.** (עמוד 145, שורה 8 עד שורה 12)

ובאחת מחקירותיו אמר:

**"אני לא משכיר לאותו אדם לשנה. אני משכיר לחודש, לשבוע שבועיים
משהו מהיר מהיר כמה שלבן אדם יש לשלם."**

(הודעה שמסר בחקירת רשות המיסים מיום 16.11.2015, שורות 158-159)

מכאן שגם אם המערער לא כיוון לכך מיוזמתו, הוא היה מודע היטב לאפשרות כי תקופת
ההשכרה תהיה קצרה למדי.

62. נוסף על כך הייתה גם תחלופה של דיירים-שותפים אשר לא הצריכה את "החזרת
המפתחות" למערער. לדברי המערער, היו מקרים שבהם דיירי משנה נכנסו בנעליהם של
שוכרים קיימים (sublet) ("לפעמים אני מוצא את האנשים ששכרו ממני ולפעמים לא.
אנשים זרים אלו מספרים לי כי הם קבלו את המפתח מהשוכר שלי והם מחליפים
אותו."; שם, שורה 165 עד שורה 167).

63. מעיון בהודעות שנגבו מהשוכרים הנ"ל עולה כי תקופת השכירות הממוצעת של יחידת
דיור (או חלק ממנה) הייתה אצלם כ-20 חודשים. למעט שיטת מהדיירים (ארבעה), כל
היתר שהו ביחידה מעל חצי שנה, ולרוב במשך תקופה של שנה ויותר. יש מי שהתגוררו
במקום גם שנתיים ואף עשר שנים.

המערער טוען כי הנתונים הנ"ל מלמדים כי לא מדובר בדיירים זמניים כטענת המשיב.
אכן ניתן להבין כי היו דיירים שהתגוררו ביחידות לתקופות ארוכות. אך היו גם שוכרים
שנשארו ביחידות הדיור לפרקי זמן קצרים מאוד, כפי שהודה המערער בעצמו
בהזדמנויות שונות.

בהקשר זה, צודק המשיב שהמערער לא הביא, מיוזמתו, נתונים נוספים שיכלו להבהיר
את המצב העובדתי, לכאן או לכאן (יצוין כי לאחר הגשת עדויות הדיירים על ידי המשיב,
אפשרתי למערער להגיש תצהיר משלים בעניין זה או להיחקר על כך בחקירה ראשית,
אך הוא ויתר על כך - עמוד 4, שורה 25 עד עמוד 5, שורה 1; עמוד 6, שורה 6 עד שורה
12; עמוד 62, שורה 6 עד שורה 9).

64. המשיב מכיר בכך כי בחלק מהמקרים ההשכרה הייתה ממושכת, אך המוקד הוא,
לשיטתו, בהעדר זמן השכרה קבוע וידוע מראש:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

"העובדה כי בכל שלב יכול היה כל אחד מן הדיירים לעזוב את הנכס, וכי ממילא לא הייתה בטוחה בידי המערער כי דיירים ישהו זמן ממושך בדירות מחייבת התייחסות לשכירות ככזו המתחדשת חודש בחודשו, ואף בתקופות קצרות יותר." (סעיף 20.ב. לסיכומיו)

לפי גישת המשיב, המצב המתואר יצר למערער התעסקות ממשית, בייחוד נוכח ריבוי יחידות הדיור.

65. יוער כי לא הונחו בפני בית המשפט נתונים בקשר לכמות השוכרים הכוללת לאורך התקופה ולא ברור גם בכמה מהיחידות התגוררו שותפים (אך יצוין כי מעל מחצית מהשוכרים שנשאלו מסרו כי הם חלקו את יחידת הדיור יחד עם אחרים. לרוב היה מדובר בשותף אחד או שניים).

צורת ההסכם בין המערער לדיירים

66. על השאלה אם נערכו חוזי שכירות בכתב, המערער ענה תשובות שונות.

בתצהירו כתב **"לא ערכתי הסכמי שכירות, והסיכומים עם השוכרים היו בעל פה"**, אך בחקירתו הנגדית הוא שינה את גרסתו ומסר כי חלק או רוב ההסכמים נערכו בכתב. המערער הסביר כי היו דיירים שנוקקו לחוזה כתוב על מנת שיוכלו לקבל החזר כספי מהמדינה. הוצגו למערער שאלות נוספות בעניין: האם היו מצבים שבהם יזם בעצמו כריתת חוזה כתוב? מה שיעור ההסכמים שנערכו בכתב? והוא השיב שאינו זוכר, אך הוסיף כי מדובר בהסכם גנרי שרכש בחנות כלי כתיבה (עמוד 142, שורה 30 עד עמוד 145, שורה 1).

המערער לא יישב את דפוס ההתקשרות בסיכומיו.

יש לציין, בהקשר זה, כי לצורך גיבוש זכאות המערער לפטור ממס (או זכאות ילדיו על פי הטיעון), היה עליו להחזיק במסמך כתוב המאשר את דבר ההשכרה. סעיף 3 לחוק הפטור ממס על הכנסה מהשכרה קובע: **"הפטור... יחול רק אם בידי המשכיר מסמך בחתימת ידו של השוכר המאשר כי הדירה משמשת לו למגורים בלבד."**

67. בין הודעות השוכרים שהמציא המשיב, ניתן למצוא העתקים של ארבעה הסכמי שכירות שנערכו מול דיירים שונים (חלקם צורפו באופן חלקי; נספחים ט', י"ד, ט"ו ו-ט"ז לתצהיר מטעם המשיב). מדובר בטופס סטנדרטי המודפס בשפה בעברית. בכל אחד מהחוזים מולאו פרטים שונים בכתב יד. למשל, צוינה דרך התשלום במזומן, תכולת היחידה ותקופת השכירות למשך שנה החל מיום מסוים. לגבי שניים מתוך שלושה חוזים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

שבהם צוין כי משך ההשכרה הוא לשנה - הדיירים המשיכו לשהות ביחידה מבלי שהחוזה הוארך במפורש.

יוער כי מקריאת הודעות השוכרים מתקבל הרושם כי לא כולם הבינו את משמעות הטופס. כך למשל, אחד מהם סיפר לחוקר "אני לא יודע לקרוא עברית, אני חתמתי על הדף מול יעקב [המערער]". כמו כן, היה מי שמסר כי ביקש לערוך חוזה, אך המערער סירב ("הוא אמר לי שלא צריך בגלל שאם באים משטרה שלא יהיה בעיות...") (נספחים י"ד ו-י"ז לתצהיר מטעם המשיב, בהתאמה).

תשלום דמי השכירות

68. דמי השכירות שולמו במזומן מדי חודש (במקרים בודדים התשלום נעשה בשיק - עמוד 135, שורה 20 עד שורה 25). על פי גרסת המערער, היו "הרבה מקרים שאני נותן לו [לדייר] להיכנס ואז הוא מחכה למשכורת שלו ומשלם לי". היו גם מקרים ששכר הדירה החודשי שולם לו מראש (עמוד 140, שורה 30 עד עמוד 141 שורה 3; ועוד) - שלושה מהשוכרים שנתפסו (מתוך 24 אנשים) ציינו במפורש כי העבירו למערער את הכספים מראש.

69. על סמך הראיות שהובאו נראה כי גובה השכירות לחודש נע בין 800 ש"ח לסך של 1,700 ש"ח ואף יותר עבור השכרת יחידת הדיור כולה (ממוצע שכר הדירה שנגבה מהשוכרים שנתפסו הוא כ- 1,250 ש"ח). סכום זה כלל גם תשלום בעד הוצאות חשמל, מים וארנונה.

לא הובאו ראיות המלמדות על בסיס מה נקבע שכר הדיור, והאם הוא השתנה מעת לעת או נותר קבוע.

70. המערער לא נתן לשוכרים קבלה או מסמך כלשהו המאשר את התשלום (עמוד 130, שורה 13 עד שורה 16).

71. במצב שבו התגוררו ביחידה מספר שותפים, המערער ראה בדייר הראשון שנכנס כמי שנושא באחריות על מלוא התשלום. וכך הוא מסר בחקירתו:

"שאלה: לפי מה אתה מחייב את הלקוחות שלך בתאי ההלנה?

תשובה: אני דבר ראשון בודק אם יש לו אישורים. אם יש לו אישור תקין אז אני אומר לו שכל חדר זה נגיד 1,000 שקל. כולל הכול. אני אומר לו שהוא משלם לי 1,000 שקל עבור התא. הוא למעשה לוקח תא שלם לחודש. והוא רשאי להכניס לתא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

שותף אחד שיש לו רישיון תקין וכמובן שאני אראה אותו לפני שהוא מכניס אותו כשותף לתא. המחיר כמו שאמרתי הוא לתא אחד בין 800 ל-1,600 שקל לחודש. כך שאם לשוכר שלי יש שותף אז שניהם מתחלקים בסכום... אני גובה את הסכום הכולל מאותו אחד שלקח את החדר ראשון והכניס לעצמו את השותף. אני מצלם את הבחור הראשון בתא ורואה בו אחראי על התשלום ועל החדר. וגם אני מגיע לעשות בדיקה בלילות."

(הודעה שנגבתה בחקירה של רשות המיסים מיום 10.11.2015, שורה 173 עד שורה 183)

72. נוסף כי לדברי המערער, הוא לא דרש מהשוכרים למסור ביטחונות כלשהם לצורך ההתקשרות, כמו למשל פיקדון כספי או ערבות.

תיקון תקלות

73. המערער העיד כי במקרה של תקלה השוכרים היו מצלצלים אליו והוא היה מגיע לאזור. לשאלת בית המשפט בדבר תכיפות התיקונים, הוא השיב שמתעוררות בעיות רק לעיתים רחוקות.

74. לדבריו, כיוון שהשוכרים לא תמיד דיווחו לו על הליקויים, הוא הגיע לסביבה ובדק מיוזמתו אם יש תקלה המצריכה טיפול כדי לצמצם עלויות:

"אני מסתכל על דירות ואני משלם את המים, לא מעניין אותם [הכוונה לדיירים - ה"ק], גם ברז נוזל לא מעניין אותם, אז אני מגיע לשם, עושה סיבוב ואני מסתכל מי נוזל, אני מטפל בזה במקום למה אני משלם כסף על המים." (עמוד 134, שורה 5 עד שורה 18)

75. אשר לטיב התיקונים - המערער טען כי ביצע תיקונים סטנדרטיים שנועדו לאפשר את מגורי הדיירים, בהתאם לחובתו כמשכיר על פי הדין - לדוגמה, החלפת דלת שנשברה או תיקון ברז דולף כאמור. לדבריו, הוא נהג לצבוע רק במקרה שבו לא ניתן היה להשכיר את היחידה במצבה, אחרת השוכר היה מטפל בזה בעצמו (עמוד 130, שורה 27 ובהמשך). המערער הדגיש כי מעבר לאמור הוא לא סיפק כל שירותים לשוכרים. לדבריו, אין לראות בתשלום החשבונות השוטפים על ידיו בתור "שירות", במיוחד במצב שבו לא היו מונים נפרדים לכל יחידה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

דומה כי המשיב אינו חולק נחרצות על גרסת המערער בעניין זה, אך לעמדתו "וודאי היה צורך כמעט קבוע בתיקונים שוטפים, גדולים או קטנים... תחזוקה של מספר רב כל כך של יחידות הלנה, מחייבת פעולות באופן קבוע וסדיר." (סעיפים 20.ז. לסיכומיו).

76. לדברי המערער, הוא לא נעזר בבעלי מקצוע לביצוע התיקונים ביחידות הדיור. כשהופנה להודעות חלק מהדיירים שמסרו כי שלח אנשים אחרים לבצע תיקונים, הוא דבק בגרסתו:

"אני מגיע למקום, אני מטפל, אני נמצא באזור, למה אני צריך לשלוח מישהו שאני יכול לטפל? ... מה אני צריך לשלוח אנשים שיעלה לי כסף? ... אם אני אשלח מישהו כבר לא יישאר לי כלום, אם אני לא אטפל בזה בעצמי... המיסים והחשמל והמים לא יישאר לי עוד כסף ואני שולח עוד בן אדם, איך אני אשלח בן אדם?"

(עמוד 130, שורה 18 עד עמוד 134, שורה 4)

גביית התמורה מהשכרה

77. לדברי המערער, הוא הגיע אל יחידות הדיור וגבה את דמי ההשכרה בעצמו. רק לפעמים הוא נעזר באחד מבניו שגבה אותם "עבורו" כלשונו (סעיף 48.1 לסיכומיו).

מעדותו אפשר להבין כי לא תיאם מול הדיירים את שעת הגעתו. כאשר הוא צפה שהשוכרים יימצאו בבית, בשעות הבוקר המוקדמות או בערב, הוא היה מסתובב בין היחידות ודופק על הדלתות כדי לאסוף את הכספים. לטענתו, כמה מהם זיהו את רכבו והגיעו אליו לשלם (עמוד 127, שורה 1 עד שורה 8).

78. פעם טען המערער כי ככלל היה יום גבייה מוגדר בחודש: "הגבייה נעשתה לרוב ב-10 לכל חודש", וזאת כדי להדגיש את פשטות פעולותיו. ופעם טען, באותו מסמך ממש, כי מועד התשלום היה אקראי ולא קבוע. ובכך ניסה להמחיש את התנהלותו ה"חובבנית ולחלוטין לא עסקית" (ראו והשוו סעיף 48.1 וסעיף 55.1 לסיכומיו).

אוסף כי פחות ממחצית מהדיירים שתושאלו (עשרה אנשים) ציינו במפורש כי יום התשלום חל ב-10 לחודש.

79. אשר לשיעורי הגבייה - לאורך כל ההליך, המערער חזר על כך שלא תמיד הצליח לגבות את שכר הדיור במלואו. לשאלת בית המשפט בעניין זה השיב: "בחודש יכול להיות ב-80% [גבייה] ויכול להיות שיש חודשים ב-40% וב-60% וב-20%, אבל תלוי בחודשים האלה, זה לא מדויק..." (עמוד 127, שורה 12 עד שורה 16).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

80. המערער תיאר שלושה סוגי מקרים שהובילו להעדר תשלום:

(א) שוכר שברח מבלי לשלם - המערער העיד שבמצב שבו לא איתר את הדייר, הוא חזר לחפש אותו כעבור כמה ימים והשתדל לגבות את הכסף. אם הניסיון כשל, הוא השלים עם חיסרון הכיס בלית ברירה (עמוד 126, שורה 22 עד שורה 33; עמוד 69, שורה 10 עד שורה 14).

(ב) שוכר ששהה ביחידת הדיור אך לא שילם - בתרחיש כזה, המערער אמר שנהג לתת לדייר הזדמנות לשלם תוך חודש ימים, והזהיר אותו כי אם לא יעמוד בתשלום הוא ייאלץ לעזוב.

לדבריו, חלק מהדיירים היו מודעים לכך שהוא לא יכול לפנותם מבלי לפנות לבית המשפט, וניצלו זאת. כשהעניינים הסתבכו הוא הגיש תלונות במשטרה ואף ניסה לפנות לערכאות. כשהבין שההליך המשפטי לא כדאי עבורו, הוא זנח את האפשרות. המערער תיאר למשל, מקרה שבו נתן לדיירים להישאר עד שעזבו בעצמם תוך מספר חודשים (עמוד 127, שורה 18 עד שורה 33).

(ג) שוכר שלא נדרש לשלם מפאת מצבו - המערער סיפר כי לפעמים ריחם על הדייר נוכח מצבו הקשה ואִפְּשֵׁר לו ללון ביחידת הדיור מבלי לדרוש ממנו דמי שכירות. לדבריו, במצב זה הוא המשיך לשאת בהוצאות השוטפות (עמוד 129, שורה 18 עד שורה 27).

81. על פי גרסת המערער, במהלך שנות המס היו יחידות דיור שלא הושכרו לפרקי זמן ארוכים, הן משום שעמדו ריקות שעה שאיש לא ביקש לשוכרן, והן משום ניתוקן מחשמל וממים על רקע מחלוקת מול העירייה.

82. במסגרת השומה שהוציא המשיב הוא התחשב בתפוסה הלא מלאה של יחידות הדיור כאמור, אך סירב להביא בחשבון את גרסת המערער בקשר לגבייה החלקית (סעיפים 19 ו-29 לתצהיר מטעם המשיב ועוד).

דרכי התיעוד של המערער (המחברות)

83. כפי שכבר סופר לעיל, המערער ניהל מחברות בקשר להשכרת יחידות הדיור (העתקי המחברות בנוגע לשנות המס שבערעור צורפו כנספח 3 לנימוקי הערעור).

המחברות נערכו בכתב יד, והן כוללות את כתובות נכסי הנדל"ן (וגם נכסים אחרים שאינם בגדר המחלוקת); תאריכים (הכוונה לציון היום הראשון לאותו החודש); סכומים; ומילים כמו: "סגור", "חוב", "שולם" ו-"יתרה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

84. מתבונן מן הצד יתקשה להבין את משמעות הרישומים. ואכן, בחקירתו הנגדית המערער נשאל רבות על אודות פשר הכתוב והגיונו.

המערער העיד כי המחברות כוללות מידע בקשר לשכר הדירה, מועדי גבייה, היותה של יחידת הדיור פנויה ועוד. לדבריו לא תמיד הקפיד על ניסוח אחיד. כך למשל, לעיתים ציין "סגור" כשיחידת הדיור לא הושכרה, אך לפעמים לא כתב דבר. היו גם מקרים שרשם "סגור" והתכוון לכך ששכר הדירה שולם לו, כלומר שההתחשבות מול השוכר בקשר לאותו החודש נסגרה. כמו כן, פעמים רבות הוא השיב שלא זכר מדוע רשם בצורה כזו או אחרת (עמוד 72, שורה 30 עד עמוד 73, שורה 13; עמוד 94, שורה 24 עד עמוד 95, שורה 5 ועוד).

85. בין הצדדים ניטשה מחלוקת בשאלה אם סכומי שכר המגורים הרשומים במחברות משקפים כספים שהמערער היה זכאי להם או שמדובר בסכומים שהוא גבה בפועל.

לעמדת המערער הוא רשם מראש את דמי השכירות המגיעים לו, אך לא תמיד גבה אותם: "הסכומים שנרשמו בפנקסים [הכוונה למחברות - ה"ק] אינם משקפים את הסכומים ששולמו לי, אלא רק את הסכומים אותם הייתי צריך לקבל. לעתים קרובות לא הצלחתי לגבות מהדיירים דמי שכירות." (סעיף 12 לתצהירו). הוא שמר על אותה גרסה לכל אורך הדרך, החל משלב החקירות (ראו לדוגמה בהודעה שמסר בחקירה במשטרה מיום 4.11.2015, שורות 195-196).

86. המערער טען כי לא ניהל כל רישום או מעקב בכתב בנוגע לכספים שקיבל למעשה מהשכרה. כשנשאל כיצד זכר מי מבין הדיירים שילם לו, המערער השיב שהוא זוכר בראש או שהוא יודע לזהות מי מהשוכרים משקר לגבי התשלום (ראו הודעות שמסר בחקירתו במשטרה מיום 6.11.2015, שורות 26-27; ובחקירתו אצל רשות המיסים מיום 8.12.2015, שורה 130 עד שורה 146).

87. במהלך חקירתו הנגדית של המערער הקשיתי ושאלתי כיצד התנהלותו - רישום דמי השכירות שעליו לגבות מבלי לתעד את קבלת הכספים - מתיישבת עם בעיות הזיכרון שמהן הוא סובל לטענתו. תשובתו הייתה כי הרישום נועד "רק בשביל לתכנן את הראש" (עמוד 129, שורה 8 עד עמוד 130, שורה 12; וראו גם חוות דעת רפואית שהמערער הגיש המתייחסת, בין היתר, לירידה בזיכרונו לטווח קצר ובינוני - נספח 13 לתצהירו).

88. מנגד, המשיב העלה שלל טענות מדוע עמדתו שלפיה הסכומים המופיעים במחברות מייצגים את כספי ההשכרה שנגבו בפועל היא סבירה יותר. כך למשל, לגישת המשיב המילה "שולם" המופיעה במחברות כאמור אינה מתיישבת עם הגרסה כי הרישום נעשה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

מראש.

89. והנה בסופו של דבר, גם לגישת המערער, בהיעדר מקור אחר, אין מנוס אלא להסתמך על הרישום במחברות לצורך כימות הכנסות השכירות החייבות במס (סעיף 7 לסיכומיו).

ביקוריו של המערער ביחידות הדיור ובסביבתו

90. כפי שצינתי, קו הטיעון העיקרי של המערער הוא שהשכרת הדירות "לא הצריכה [ממנו] להגיע במיוחד לאזור אלא התרחשה כמעט תמיד 'על הדרך' או בשעות הפנאי ולאחר שעות העבודה". ניתן למנות חמש סיבות שבגינן המערער הלך ובא אל יחידות הדיור:

(א) גביית דמי השכירות - כמוסבר, כאשר הדייר לא נמצא, המערער נאלץ לשוב למקום לאחר מכן כדי לנסות ולגבות את הכסף;

(ב) תיקון ליקויים - בעקבות פנייה של דייר או מיוזמתו לצורך חיסכון בעלויות כאמור. בהקשר זה, המערער סיפר שהוא מפקח גם על צריכת המים וגם על צריכת החשמל כדי למנוע בזבוז (עמוד 142, שורה 1 עד שורה 19);

(ג) כניסה של דייר או של דייר-שותף שהצטרף - כפי שצוין, המערער סיפר כי פרט לדייר הראשון שנכנס הוא הגיע לבדוק ולאשר דייר נוסף שהצטרף ליחידת דיור שהושכרה;

(ד) בדיקת זהות האנשים המצויים בנכס - המערער נהג לערוך ביקורות כדי לוודא שמי שמתגוררים ביחידות היו אותם האנשים שהשכיר להם. כך על פי הטענה, הוא ווידא שלא נמצאים שם שוהים בלתי חוקיים (סעיף 23 לתצהיר; עמוד 139, שורה 19 ואילך);

(ה) בדיקת תכולת יחידות הדיור ומצבן - כשנחקר אמר שהוא נוהג להגיע ליחידות כדי "לראות את הבית שהוא שלם ולא גנבו לי את המיטה או המקרר" (הודעה שמסר בחקירת רשות המיסים מיום 16.11.2015, שורה 169).

מובן כי המערער יכול היה לבצע לפחות חלק מהפעולות המנויות באותה הזדמנות. הדגש כאן, ועוד אעמוד על כך בהמשך, הוא בצורך בהגעתו לאזור.

91. אציין כי המערער לא מסר גרסה סדורה בקשר לתדירות ושעות ביקוריו, אך הדגיש כי הדבר היה תלוי רק בו. בחקירה הנ"ל סיפר: "אני יכול להגיע לנכסים שלי פעם [בשבוע או פעמיים או שלוש פעמים ויש שבוע שאני לא מבקר בכלל]" (שם, שורות 170-171); בתצהיר הוא כתב שנהג לערוך ביקורת בלילות (סעיף 23); ובחקירתו הנגדית העיד שאין זמנים קבועים - הוא מבקר שם בכל שעות היום, לפעמים מגיע פחות ולפעמים יותר (עמוד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

139, שורה 24 עד עמוד 140, שורה 7).

המשיב מצדו סבור כי הביקורים התכופים שנדרשו מהמערער בנסיבות המתוארות מצביעים על מאמציו ויגיעתו בהשכרת יחידות הדיור.

השימושים בכספים שנגבו מהשכרה²

92. המערער שמר את כספי השכירות שגבה בכספת שהחזיק במשרדו. הוא סיפר כי נמנע מהפקדת המזומנים בחשבון בנק, כדי לחסוך בעמלות (הודעה שנגבתה בחקירה במשטרה מיום 4.11.2015, שורות 39-40; עמוד 101, שורה 6 עד שורה 8; עמוד 136, שורה 20 עד שורה 25).

93. מתוך כספי המזומן הנ"ל הוא שילם את הוצאות החשמל, המים, הארנונה והמיסים הקשורים ביחידות הדיור (עמוד 136, שורה 29 עד עמוד 137, שורה 5).

94. לגבי השימוש ביתרת הכספים - בתצהירו ובסיכומיו כתב המערער שהכספים שימשו לצרכי המחייה שלו ושל משפחתו. וכשנשאל בחקירתו הנגדית אם הוא משתמש בכספים "לחיי היומיום", הוא השיב שהוא "משתדל לא לערבב... שם אותם בצד" (עמוד 137, שורה 5 עד שורה 10).

95. כמו כן, המערער העיד שאם נותרו לו מזומנים בכספת, הם שימשו לרכישת נכסי הנדל"ן לצד הסיוע שקיבל מהבנק (עמוד 111, שורה 31 עד עמוד 112, שורה 7).

(יוער כי לפי הגרסה שמסר המערער לחוקרי המשטרה, הוא הפקיד בכספת גם מזומנים שנבעו מעסק הדודים, ולא רק מפעילות ההשכרה; הודעה שנגבתה ביום 4.11.2015, שורות 154-155).

96. נוסף כי גם מהתשובות שסיפק המערער בחקירתו במשטרה אפשר להבין שלא השתמש בכל כספי השכירות, וחלק מהם נצברו לאורך השנים. בהקשר זה, המערער סיפר לחוקריו כי מקור המזומן שנתפס בכספת בגובה של כ-40 אלפי ש"ח הוא בדמי שכירות שגבה במשך עשר שנים (שם, שורה 156 עד שורה 158; שורה 164 עד שורה 169).

97. מכל מקום, עת שנחקר במשטרה, המערער אמר שכספי השכירות שייכים לו, והוא אישר שהשתמש בהם כרצונו:

"תשובה: ... לגבי כל הנכסים שהזכרתי כעת [נכסי המשפחה] - אני

מטפל בהם ואני גובה את דמי השכירות מכל השוכרים

² בחלק זה, אינני מתייחס לכספים מהשכרת דירות הירושה. לדיון בסוגיה זו - ראו בפרק י' בהמשך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

שלי... אני גובה לוקח את הכסף אליי ואח"כ [אני] מחלק את
הכסף לילדיי לפי הצרכים שלהם. ...

...

שאלה: מדבר[י]ך... עולה כי אתה מנהל את רשימת הנכסים
שהזכרת. גובה את דמי השכירות המגיעים לך ומשתמש
בכספים אלו כראות עיניך. האם נכון?

תשובה: כן. הכסף שאני גובה מהדירות שייך לי ואני משתמש בו
בקופה של המשפחה. אם ילד שלי למשל זקוק לכסף עבור
למשל לימודים, בגדים וכו' אז אני משתמש בכסף הזה
ששייך לי."

(שם, שורה 43 עד שורה 45 וראו גם שורה 30 עד שורה 33; ושורה 139 עד
שורה 142)

גם במסגרת ההליך שלפניי, המערער מסר גרסה דומה, אך הדברים הוצגו באופן מסויג
יותר.

98. נקודה חשובה נוספת להמשך הדיון היא מידת הזיקה בין גובה דמי השכירות לסיוע
הכלכלי שהמערער העניק לילדיו. המערער נחקר בנושא זה בחקירתו הנגדית:

"עו"ד ויזל: אתה מחלק את הכסף לילדים, כל אחד לפי מה
שהוא צריך, נכון?

מר ארביב: כן.

עו"ד ויזל: אתה לא בודק שזה יותר או פחות ממה שקיבלת
בדמי שכירות, מי שצריך ויש לך אתה עוזר לו.

מר ארביב: נכון.

עו"ד ויזל: נכון? כלומר אם יכול להיות שיש איזה שהוא נכס
שלא היה לך הכנסות ממנו בכלל והוא רשום על
שם אחד מהילדים אבל הילד צריך עזרה אתה
תעזור לו בכל מקרה, אם אתה יכול.

מר ארביב: אם יש לי את האפשרות אני תמיד עוזר.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

- עו"ד ויזל: למה אתה לא מעביר לילדים את דמי השכירות ופשוט נותן לכל אחד כמה שהוא צריך? למה פשוט לא כל... תקבל איזה סכום קבוע או סכום שמגיע מאחת מהדירות, למה אתה מחזיק את הכסף אצלך ואז אתה עוזר כל פעם למישהו אחר?
- מר ארביב: שיקולים... אני בדרך כלל מי שצריך משהו, שצריך כסף אז אני מביא לו [.]. לא סתם אני נותן לו כסף ואחרי זה מבזבז אותו...
- עו"ד ויזל: הבנתי. כלומר אתה בודק אם מה שהם רוצים את הכסף להוציא עליו הוא משהו שמקובל עליך או נראה לך הגיוני ורק אז אתה נותן...
- מר ארביב: אם אני אתן זה ישתחרר להם, הכול ישחררו לי.
- עו"ד ויזל: כלומר זה לפי שיקול הדעת שלך, אתה קובע.
- מר ארביב: כן, אני שומר להם את הכסף, כן, אני שומר, מתי שהוא זקוק באמת ואני רואה שהוא צריך אני מעביר לו את זה, מתי שהוא לא צריך אני שומר לו בצד."

(עמוד 119, שורה 22 עד עמוד 120, שורה 15)

99. בהמשך לקטע המובא לעיל יובהר כי לא הונחו בפני בית המשפט ראיות לכך שתקבולי השכירות נחסכו עבור הילדים באופן מזוהה ונפרד, והדבר לא נטען על ידי המערער במפורש ואף לא בסיכומי התגובה מטעמו. מכלול טיעוניו בעניין מותירים דווקא את הרושם ההפוך.

שוק ההשכרה באזור שבו פעל המערער

100. בעדותו, המערער התייחס לקבוצת משכירים נוספים הפועלים באותו אזור, באופן דומה, ואף "מתחרים" ביניהם:

- "כב' הש' קירש: יש במרכז נתניה עוד מקומות כאלה? יש תחרות בשוק הזה מבחינת המשכירים או שאתה היית אחד הבודדים שהשכיר בסגנון הזה? ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

...

מר ארביב: יש הרבה מקומות, יש המון. בנתניה היא מלאה בהשכרות כאלה, זה היה פעם מפעלי יהלומים... נתניה עיר היהלומים פעם הייתה, כל הדבר הזה נהפך להיות דירות לאריתראים, כל המקומות האלה.

כב' הש' קירש: עם פיצולים כאלה[?]

מר ארביב: עם פיצולים, ויש הרבה... יש המון המון המון... מעל 100...

כב' הש' קירש: 100 מה?...

מר ארביב: בעלי עסקים כאלה כמו שלי...

כב' הש' קירש: משכירים[?]

מר ארביב: בעלי דירות, כן. משכירים, יותר מ-100.

...

זה אזור קטן, לא אזור גדול, זה אזור של שוק כולה. יש המון בתים.

...

... אחרי הכול זה... זה תחרות."

(עמוד 145, שורה 22 עד עמוד 146, שורה 12)

101. על רקע כל האמור, נפנה לניתוח הנסיבות ולהכרעה בסוגיות השנויות במחלוקת.

ח. האם יש לראות במערער כמי שניהל עסק להשכרת יחידות הדיור?

102. עד כה תוארה פעילות המערער בקשר להשכרת נכסי המשפחה במקובץ, מבלי להתחשב באופן רישום הזכויות בנכסים. לטעמי, גם לצורך בחינת השאלה אם המערער ניהל עסק של השכרות, יש להמשיך וללכת באותה הדרך, ולהביא בחשבון את כל נכסי הנדל"ן הרשומים על שם בני המשפחה. וזאת, במנותק מההכרעה בסוגיה השנייה שבמחלוקת (מה היקף הכנסות השכירות שיש לייחס למערער).

אני סבור כי טיפולו המרוכז של המערער בענייני ההשכרה של כל נכסי הנדל"ן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

המשפחתיים, מחייב להביט על המכלול כדי להעריך את טיב מעשיו לצורך סיווג ההכנסה (וראו והשוו לאמור בסעיף 68 לחוות דעתו של כבוד השופט מינץ בעניין **לשם ובירן**). כמו כן, היה בעצם ריכוז פעילות ההשכרה תחת ידי המערער כדי להשפיע על אופי הטיפול בכל נכס מושכר.

103. אקדים ואומר כי לטעמי יש לראות בפעילות המערער בקשר להשכרת יחידות הדיור כעסקית ואקטיבית. אנמק את עמדתי.

ריבוי יחידות הדיור

104. ראשית יוער כי יש להבין מטיעוני המערער שגם לשיטתו אמת המידה המתאימה לבחינת ההיקף הכמותי בענייננו היא יחידת דיור, ולא נכס הנדל"ן בשלמותו (סעיף 52 לסיכומיו).

105. מספרן של יחידות הדיור שהניבו הכנסות שכירות השתנה (גדל אך גם קטן) במהלך שנות המס. השינויים במניין היחידות היו תוצאה של רכישת נכסי נדל"ן נוספים, השתנות החלוקה הפנימית של חלל המבנים, סגירה זמנית של חלק מיחידות הדיור עקב מחלוקת עם העירייה וכולי.

106. כל אחד מהצדדים הציג כמות יחידות דיור שונה. מטיעוני המערער עולה כי על פני התקופה מספר היחידות המושכרות (כולל דירות הירושה) היה לפחות 30 ואף הגיע ליותר מ-50. ואילו לשיטת המשיב כמות היחידות נעה בין 34 ל-58 לאורך שנות המס (סעיפים 3, 5 ו-8 לסיכומי המערער ונתונים נוספים שמסר בעדותו; סעיף 3 לסיכומי המשיב).

107. גם אם אאמץ גישה מקלה עם המערער, ולשם הדיון בלבד אתחשב ברף הכמותי התחתון שעל פיו הוא השכיר למצער 30 יחידות דיור במהלך שנות המס, נראה כי **בנסיבות המקרה הנוכחי** די בכך כדי להצביע על עסקיות ההכנסה מהשכרה.

108. בפסק הדין בעניין **לשם ובירן** בית המשפט העליון נמנע מלהגדיר רף כמותי שמעבר אליו תתקיים חזקת העסקיות. עם זאת, לדברי כבוד השופט מינץ:

"... קשה לדמיין השכרה של 20-30 דירות והפקת הכנסה שוטפת מהשכרתן במשך שנים, מבלי שיתקיים מנגנון והיערכות ברמה המערכתית המשלבת מרכיב משמעותי של הון אנושי ויגיעה אישית."

על קביעה זו, הוסיפה וכתבה כבוד השופטת ברק-ארז (ואליה הצטרף גם כבוד השופט פוגלמן):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

"דירות מגורים שבהם מתגוררים דיירים רבים על-פי חוזים מחייבים תחזוקה (ולו בסיסית) הצורכת השקעה של זמן ותשומת לב, וכן ניהול של מערכות היחסים המשפטיות עמם, לרבות טיפול בגבייה של דמי השכירות. כל אלה, בהצטברותם יחד, לגבי שורה ארוכה של דירות יוצרים 'מסה קריטית' של פעילות שאין דרך אחרת לתארה אלא כפי שהיא: עסק."

(מתוך סעיף 58 לחוות דעתו של השופט מינץ וסעיף 1 לפסק דינה של השופטת ברק-ארז)

109. לדעתי, המערער לא הרים את הנטל המוטל עליו לסתור את החזקה האמורה. כפי שהסביר השופט מינץ:

"... החל מרף מסוים של כמות דירות יידרש הטוען נגד סיווג ההכנסה כעסקית להרים נטל שאינו פשוט כלל ועיקר לשכנע כי מתקיימות בעניינינו נסיבות מיוחדות החורגות מן הכלל."

(שם, בסעיף 56 לחוות דעתו; יוער כי פסק הדין בעניין לשם ובירן ניתן בינואר 2018, מספר חודשים לפני שהתקיימו דיוני ההוכחות בתיק זה)

110. במקרה דנן לא מדובר אך בהשכרתן של תשע או אחת עשרה דירות מגורים (בהתחשב בשתי דירות הירושה) אלא בפעילות השכרה של מכלול או מערך יחידות משנה רבות (שאף כונו על ידי המשיב "תאי הלנה") לעיתים לתקופות קצרות. כמות יחידות הדיור היא משמעותית בכל קנה מידה.

111. מלבד העיסוק המתמיד שהיה כרוך בענייני השכרת יחידות הדיור, קיימים סממנים עסקיים נוספים התומכים במסקנה כי יש לראות בהכנסת המערער מדמי שכירות כאקטיבית-עסקית. אדון בהם כעת אחד לאחד.

פעולות השבחה ושיפור יכולת הפקת ההכנסה מהשכרת יחידות הדיור

112. כפי שסופר, המערער ביצע פעולות הכשרה שונות לצורך השכרת המבנים שרכש למטרת מגורים: התקין תשתיות חשמל ואינסטלציה; בנה קירות גבס ופיצל אותם ליחידות דיור (למעט נכס אחד שלגביו הדבר לא התאפשר לטענתו נוכח מאפייניו הפיזיים של הנכס); הקים מתקנים הדרושים למגורים, כגון: מטבחון, שירותים ומקלחת; רכש את האביזרים הדרושים כמו כיורים, ברזים ודלתות; התקין חלונות; וכן צייד את היחידות בציוד חשמלי וריהוט בסיסי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

113. אין מחלוקת כי המניע לפעולות הפיתוח האמורות הייתה להגדיל את פוטנציאל ההכנסה מהשכרה. כאמור פעולות אלו נמשכו גם במהלך תקופת ההשכרה (אזכיר בהקשר זה, את חלל המרתף שתוכנן מחדש לאחר שנת השכרה, ומספר היחידות בו הותאם לצרכים).

אני מסכים עם המשיב כי הפעולות נועדו גם להתאים את היחידות לאוכלוסיית השוכרים הפוטנציאליים ("קהל שהוא בדרך כלל חסר כל, ואין בידי רכוש..."), כדברי המשיב בסעיף 20.ח. לסיכומיו). וזאת, למרות החשש מפני גניבת הציוד והתממשותו בפועל בחלק מהמקרים (עמוד 140, שורה 8 עד שורה 17).

114. ניתן לסכם נקודה זו ולומר כי מעשי ההשבחה שנועדו להגדיל את התמורה מהשכרה ולהגביר את "סחירות" יחידות הדיור על ידי התאמתן למאפייני השוכרים וצורכיהם מצביעים על אופי עסקי.

אף יישום מבחן גורמי הייצור הנזכר לעיל מוביל בנסיבות כאן למסקנה דומה. שכן, במקרה דנן חלק מהגורמים הבולטים להפקת ההכנסה מהשכרה היו "פנימיים", כלומר קשורים להפעלת המשאבים והכישורים של המערער לרבות שימוש ביכולותיו בתחום הבנייה. משכך, ובהתאם להגיונו של מבחן זה, מוצדק יהיה לראות בהכנסה מדמי השכירות כהכנסה עסקית.

היקף העשייה השוטפת וחיוניותה להפקת ההכנסה

115. על פי התמונה העולה ממכלול הראיות שהונחו לפניי - השכרת יחידות הדיור הצריכה גיעה של ממש. בנסיבות המקרה, נדרשה פעילות קבועה, נמשכת ושיטתית לשם הפקת דמי השכירות.

אמת, ייתכן שבמקרה דנן "נחסכו" מהמערער סוגי פעולות אשר עשויות לאפיין השכרת דירת מגורים ברגיל, כגון: פרסום הדירה להשכרה ואיתור שוכר מתאים; בדיקת יכולתו הכלכלית של השוכר ושל מי שערב לו וכן גביית ביטחונות מספקים; הפקדת התשלומים בבנק ומעקב אחר פירעונם במועד; קריאת מונים בעת יציאה וכניסה של דייר; ועוד כאלה מעשים.

116. אלא שהמציאות כפי שתוארה על ידי המערער, חייבה עשייה שונה שהיקפיה ותדירותה משמעותיים. כפי שכבר ציינתי, היו סיבות שבגינן הגעתו של המערער אל יחידות הדיור באופן שוטף הייתה הכרחית. בין היתר: (1) גביית תשלום מדי חודש ובימים משתנים - כאמור, המערער עבר מדלת לדלת ולעיתים הוא נאלץ לחזור למקום בניסיון לאתר את השוכר; (2) פיקוח שוטף על מצבן הפיזי של יחידות הדיור ותכולתן - המערער לא בטח בדיירים והוא לא דרש ערובות כלשהן שיכלו לעודד אותם לנהוג באחריות או לחלופין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

להבטיח את כיסוי נזקיו. גם לגרסתו, לא היה די בתמונות שצילם כדי ליצור הרתעה מספקת: "אני גם עושה את זה [סיוורים במקום], זה נכס שלי שזה כמו פרה שחולבת, אני אשמור עליה שתמשיך לחלוב, אם לא תיגמר לי, אז אני שומר עליה" (עמוד 139, שורות 22-23); ו-3) מעקב אחר השוהים ביחידות הדיור, שלעיתים התחלפו או נכנסו לנכס ללא ידיעתו - בעניין זה, המערער הצהיר: "כדי לוודא שאיני עובר על החוק ומשכיר דירות לשוהים בלתי חוקיים... נהגתי לערוך ביקורים ליליים בדירות, אחת למספר שבועות..." (סעיף 23).

117. לא זו בלבד שפעולות אלו לא היו יכולות להיעשות מעצמן, אלא שהימנעות מביצוען בזמן עלולה הייתה להעמיד את המערער בפני שוקת שבורה ולהגדיל את עלויותיו. איחור באיסוף דמי השכירות למשל, היה יכול להוביל לגביית חסר: "מדובר באנשים שאם לא תפסת אותם ביום הגבייה אז הם הולכים ולא חוזרים וככה הם מרוויחים את החודש. לא כל האנשים שליל[ים] כאלו אבל רובם כאלו שאני צריך להיזהר מהם..." (מתוך הודעה שנתן בחקירתו ברשות המיסים מיום 8.12.2015, שורה 138 עד שורה 143).

דוגמה נוספת היא צריכה מופרזת של חשמל ומים על ידי השוכרים. המערער, שנשא בהוצאות אלו, הקפיד לעקוב אחר היקף השימוש:

"פעם אחת באתי... ראיתי מישהו פותח את המים בבוקר, משאיר את המים פתוחים עד שהוא מגיע הביתה ואז אמרתי אני אעשה לכולם שעונים, אני אסתכל עליהם... הפסדתי כסף שמה..."

ועוד -

"יש לי מקומות שיש מונים ומתי שיש צריכה יותר מידי גדולה אני מסתכל על זה, מסתכל על כולם, בודק שלא יהיה לי, שאני אפסיד כסף שם... יש כאלה שמדליקים פלטה חשמלית שיחמם להם את הבית, אז אני עוצר אותם, אני מפסיד כסף על אותו חדר..."

(עמוד 142, שורה 6 עד שורה 17)

118. נוסף על כך, המערער ביצע "הנהלת חשבונות" מסוימת באופן שוטף וקבוע. כוונתי לביצוע מטלות כגון: רישום במחברות (גם אם הדבר נעשה כדי "לתכנן את הראש" ולא על בסיס תשלום כגרסתו); תשלום הוצאות התחזוקה של יחידות הדיור (ארנונה, מים וחשמל), אשר לדבריו בוצע במזומן ולא דרך הוראת קבע; ועריכת החישובים המתאימים לגישתו לצורך דיווח לרואה החשבון (ובעניין אחרון זה - ראו את הודעת המערער



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

- בחקירתנו במשטרה מיום 6.11.2015, שורה 28 עד שורה 31 ועוד).
- כפי שיפורט בהמשך, גם טיפולו של המערער בהשכרת דירות הירושה, הצריך לטענתו התחשבות עם אחיותיו ואחיו מדי חודש.
119. אשר למשך הזמן שהושקע בהשכרה - לא הונחה בפניי תשתית ראייתית לקביעת פרק הזמן או התדירות המדויקים שהמערער הקדיש לעיסוק בענייני ההשכרה. לגבי עיסוקו האחר של המערער, בתחום דודי השמש, הוא אומנם הודה כי **"רוב הזמן הוא לא בעסק"**, וביום-יום הוא נמצא שם **"בבוקר וקצת בצהריים"**, אך לא ברור אם כך נהג גם במהלך שנות המס, ואפילו אם כן - עדיין מתעוררת שאלה איזה חלק מיתרת זמנו הפנוי הוקדש לפעילות ההשכרה (עמוד 128, שורה 30 עד עמוד 129, שורה 2).
120. אני מתקשה לקבל את גרסת המערער כאילו **"העיסוק בדירות לא הצריך ממנו להגיע במיוחד לאזור אלא התרחש כמעט תמיד 'על הדרך', בין עיסוקיו בהתקנת דודי שמש באזור נתניה לבין הפוגות והפסקות קפה באזור השוק"**. (סעיף 48.1 לסיכומיו).
- דומה כי המערער המעיט בזמן הנדרש לו לצורך השכרה וגימד את מידת הכרחיות מעשיו. וזאת בייחוד אם מביאים בחשבון את ריבוי הפעולות הנדרש נוכח מספרן הנכבד של יחידות הדיור אשר חלקן הושכרו למספר דיירים-שותפים, ואת תדירות תחלופתם.
121. לטעמי לא ניתן לקבל את טענת המערער כי הוא **"לא הפעיל מנגנון של ארגון וניהול, ואף לא היה לו צורך בכך"**. וזאת, גם אם פעל בעיקר לבדו, מבלי ששכר את שירותיו של איש, ומעשיו נעשו על הצד הפשוט והמינימאלי ביותר (סעיף 48 לסיכומי המערער).
122. כבר הבעתי את דעתי כי: **"הכנסה עשויה להחשב הכנסה עסקית בשל ההיקף (הכמותי) של הפעילות שמצמיחה אותה ולא רק בשל טיב (איכות) הפעילות"** (ראו את הדברים שכתבתי בסעיף 77 ואילך לפסק דיני בעניין יהל).
- בנסיבות כאן אמירה זו נכונה - גם במישור נכס הנדל"ן הבודד (שפוצל לרוב למספר יחידות דיור) - דווקא בשל אותה התנהלות בסיסית שהמערער שב והדגיש בטיעונו. הרי בדיוק משום שהתחשבות מול השוכרים נעשתה על בסיס מזומן, ולא מראש - המערער נאלץ להגיע, פיזית, לכל מקום לפחות אחת לחודש ולגבות את הכספים. כך גם, הימנעות המערער מדרישת ביטחונות הגדילה את חשיפתו לנזקים, והצריכה אותו לנקוט בפעולות זהירות שונות (צילום הדיירים, בדיקת מונים, כניסה אל תוך היחידות עצמן ועוד). כמו כן, העובדה שהמערער ביצע את הפעולות הכרוכות בהשכרה בעצמו, כמו למשל תיקון תקלות, חייבה את זמינותו לפניות השוכרים, ויש בה כדי להמחיש את האקטיביות שנדרשה ממנו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

בקיאות והתמצאות המערער בנישת השכרה

123. המערער טוען כי אין צורך בבקיאות מיוחדת להשכרת נכסים. לדבריו, הוא חסר בקיאות בתחום הנדל"ן או בהשכרה. כמו כן, כיוון שפעל לבדו ולא העסיק עובדים תחתיו, אף לא ניתן לייחס לו "בקיאות שילוחית". המשיב לא מסכים והוא מפנה לתשובת המערער בחקירתו הנגדית שבה השתמש בביטוי "מקצוע" בהקשר זה (עמוד 145, שורה 15 עד שורה 17).

124. בשלב מוקדם יותר בחקירתו, המערער גם העיד מיוזמתו:

"... אם עושים לי נזק אז זהו, אני הפסדתי כסף. אז אני משחק בדברים האלה, אתה נהיה יותר בעל מקצוע, אתה לומד את זה, אתה לומד, כל דבר לומר, לומד, מתחיל ללמוד."

(עמוד 143, החל משורה 1; הקשר הדברים היה התמודדות המערער עם צריכה בזבזנית של מים וחשמל על ידי התקנת מונים ומעקב אחר שימוש הדיירים)

125. לטעמי, על סמך התשתית הראייתית שהוצגה, יש לייחס למערער רמה מסוימת של בקיאות והבנה בהשכרת נדל"ן, ובפרט בשוק ההשכרה הייחודי בענייננו. וזאת, ללא קשר להתבטאויותיו הנ"ל, שלהן יש לדעתי לייחס משקל מוגבל. אסביר.

126. נכון לשנות המס, עיסוקו של המערער בהשכרה באזור נמשך מעל 15 שנים. במהלך התקופה, היקף הנכסים שהשכיר הלך וגדל, ומגעיו עם הדיירים, על כל המשתמע מכך, התרבו. על רקע שני אלו, המערער ודאי צבר ניסיון, והתמצאותו בשוק ההשכרה, על מאפייניו הייחודים, גדלה גם כן.

127. הראיות מגלות כי פעילות המערער לא הייתה אקראית, אלא בהתאם לשיטות עבודה ברורות ש"פיתח" וסיגל לעצמו. אף אם, כדברי המערער, אותן שיטות לא היו יעילות או "מקצועיות" במיוחד, הוא פעל על פיהן בעקביות, לאורך כל הדרך. כוונתי לפיצול והשמת המבנים למטרת מגורים, הרישום במחברות, צילום דיירים נכנסים, ביקורים וביקורות ביחידות הדיור, אופן גביית התקבולים מהשכרה ועוד.

128. כמובן שגם יכולות המערער לבצע עבודות בניין סייעו לו בהעמדת היחידות להשכרה, ובתחזוקתן השוטפת. שאם לא כן, הרי שלא הייתה לו היכולת לחסוך בעלויות, כגרסתו, ולהימנע מהזמנת אנשי מקצוע.

ניתן להבין כי חלק מכישוריו נרכשו בעסק דודי השמש שניהל במשך שנים ארוכות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

(המערער העיד כי העניק ללקוחותיו שירותי אינסטלציה למשל), כך שהיה לו ידע קודם שאפשר לו לפעול בענף השכרה זה.

129. כאמור המערער ניסה לצייר את הפעולות שלו כחובבניות והביא רשימה של דוגמאות לכך שהתנהל בצורה קלוקלת. לא שוכנעתי שאופן ההתנהלות בנסיבות העניין תומך במסקנה שלא נוהל עסק של השכרה. הניסיון להיבנות מכך ש"הוא נמנע מלנהל רישום מסודר ועקבי של היחידות ושל תשלומי דמי השכירות, ובמקום זאת ריכז את הרישום בפנקסים מבולבלים ובלתי קריאים" אינו ברור, והדבר ודאי לא יכול לעמוד לזכותו של נישום במחלוקת מול רשות המיסים (סעיף 55.8 לסיכומיו).

130. אם כן, יכולותיו של המערער, ניסיונו והכרתו את שוק השכרה, אשר קרוב לוודאי השפיעו גם על היקף פעילותו, מורים אף הם על אופייה העסקי של פעילותו.

נטילת סיכונים

131. פועלו של המערער בקשר להשכרת יחידות הדיור היה כרוך בסיכונים, דבר התומך במסקנה כי אכן מדובר בפעילות עסקית. אביא מספר דוגמאות:

132. **מימון זר** - המערער העיד כי רכישות נכסי הנדל"ן מומנו בעזרת הלוואות משכנתא, שאותן הוא ממשיך לשלם עד היום (עמוד 80, שורה 11 עד עמוד 81, שורה 6; עמוד 105, שורה 9 עד שורה 14). המערער אומנם לא ידע להשיב לשאלות באת כוח המשיב בדבר היקף ההלוואות שלקח מהבנק או היתרות שנותרו לתשלום, אך גם לגישתו מדובר במהלך שדרש אומץ:

"... כל הקניות שלי עשיתי דרך הבנק, לא היה לי כסף, גם הבית שאני גר בו... הראש שלי עבד ככה, להגיע למשהו. אם אני לא מגיע עם הבנק לא הייתי מגיע לכלום, תמיד היה לי את האומץ הזה לקחת הלוואה, קודם כל לקחת הלוואה, הבנק נותן לי, יש לי משכון על זה, מקסימום מחזיר אותה בחזרה... זה השיקול מקסימום אני לא שילמתי, אני הולך מהעולם הזה אז הוא משלם, מוכרים את הנכס, זאת הנקודה. ... יש כאלה שפוחדים מהלוואות, אני לא פחדתי מהלוואה... אשתי תמיד אומרת לי מה פתאום, המצב שלך, אמרתי אנחנו עושים, הבנק נותן, זה כמו שאבא מלמעלה נתן לי, זהו, אני ממשיך הלאה..."

(עמוד 106, שורה 4 עד שורה 30)

133. המשיב סבור כי "בנסיבותיו של מקרה זה יש בלקיחת הלוואות בגין כל הנכסים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

שרכש ובסיכון שלקח בהגדלת המינוף הפיננסי כדי להעיד על האופי הפירותי של העסקה." (סעיף 20.ה. לסיכומיו).

134. בעניין לשם ובירן בית המשפט העליון דן במידת תרומתו של מבחן אופן המימון:

"בפסיקת בית משפט זה צוין לא אחת כי דרך מימונה של הפעילות אינה אלא נסיבה אחת מתוך המכלול... לא זו אף זו, ייתכן שכוחו של מבחן זה מוגבל עוד יותר לצורך ההבחנה בין הכנסה פאסיבית לבין הכנסה אקטיבית-עסקית. זאת, בשונה ממידת תרומתו להבחנה בין הון לבין פירות... הוזה אומר, גם אם קיומו של מימון זר מהווה סממן עסקי במובן מסוים, אין בהיעדרו כדי לשלול כי לפנינו עסק של השכרת נכסים. הדבר נבחן לאור מכלול הנסיבות."

(מתוך סעיף 72 לפסק הדין; וראו גם סעיף 29 לפסק דין יהל שניתן על ידי)

135. האם בענייננו המימון הזר יכול ללמד על קיומו של עסק?

התלבטתי בסוגיה זו: מצד אחד, לקיחת הלוואה מבנק לצורך רכישת דירה (למגורים או להשקעה) היא דרך מקובלת "למנף" חיסכון עצמי שהצטבר; מצד שני, במקרה כאן לא מדובר בנכס בודד שמומן במשכנתא ואף לא בשניים או שלושה. כאמור בתוך תקופה של 30 שנים המערער רכש תשעה נכסי נדל"ן (שמונה מהם נקנו תוך 18 שנים, החל משנת 1995).

136. המערער מסר תמונה חלקית מאוד בעניין זה, ורוב הנסתר על הגלוי:

(א) לגבי עלויות הרכישה - המערער נקב בעלויות של כמחצית מהנכסים, וציין בסיכומיו כי "עלות הרכישה [הכוללת] לא תעבור את הסך של מיליוני שקלים בודדים" (סעיף 52 לסיכומיו);

(ב) אשר לתנאי ההלוואות והיקפן - גרסת המערער לא הייתה עקבית וגם בעניין זה המידע שמסר הוא חלקי.

בנימוקי הערעור נטען "כל הדירות מומנו באמצעות הון עצמי של המשיג ומחזור של המשכנתא על בית המגורים שלו"; לעומת זאת, בתצהיר המערער לא הזכיר שנערך בהלוואות וכתב: "את כל הדירות (למעט אלו שירשתי ואני מחזיק יחד עם אחיי) רכשתי מהון עצמי, ואיני מתכוון למשכן אותן או להשתמש בהן כבטוחה לרכישת דירות נוספות." (סעיף 6.51 לנימוקי הערעור; סעיף 19 לתצהיר המערער).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

בעדותו שינה שוב ומסר כי לקח משכנתא לגבי כל אחד מהנכסים שרכש, והוא ממשיך לשאת בתשלום ההחזרים. לדבריו, אלמלא מעורבות הבנק הוא "לא [היה] מגיע לכלום"; בסיכומיו, חזר על כך וטען כי כל הנכסים שרכש מומנו באמצעות הון עצמי ומשכנתאות (בלשון רבים) לטווח ארוך (עמוד 80, שורה 32 עד עמוד 81, שורה 6; סעיף 53 לסיכומיו).

137. במצב דברים זה, אני נוטה לקבל את עמדת המשיב, במובן זה שקיומו של מימון זר אכן הגדיל את רמת הסיכון של פעילות ההשכרה. סכום של "מיליוני שקלים בודדים" אינו דבר של מה בכך כפי שניסה המערער לטעון. לדעתי, יש לזקוף את הימנעותו ממסירת מידע בעניין זה לחובתו.

138. הסיכונים ואי הוודאות שנבעו מההתקשרות עם השוכרים - כאן ניתן למנות, בין היתר, את חשיפת המערער לעלויות ולהפסדים עקב אי תשלום כספי השכירות, שימוש לא ראוי ביחידת הדיור ובמתקניה, סירוב שוכר להתפנות, גניבה של ציוד המצוי ביחידה וכדומה.

לדברי המערער, כפי שהתנסח בחקירתו הנגדית, "זה הכול ריזיקה שמה... אני נמצא במצב של ריזיקות ושל אנשים כאלה... אם הוא [השוכר] הולך עם המקרר אני לא יכול לתפוס ממנו כלום, זה החיים שלי" (עמוד 140, שורה 27 עד שורה 29 ועוד).

139. פעילות הרשויות באזור ההשכרה - הטיפול בענייני ההשכרה היה כרוך בהתמודדות עם פועלן של רשויות שונות. להלן שתי דוגמאות שמקורן בזהות השוכרים:

(א) פעולות אכיפה של רשות האוכלוסין וההגירה - כפי שצוין, עדויות הדיירים שהוגשו על ידי המשיב, נגבו לאחר תפיסתם ביחידות הדיור על ידי פקחי הגירה בליווי שוטרים. בהקשר זה, אזכיר את החשש שהביע המערער מפני הלנת שוהים בלי חוקיים ללא ידיעתו, שבגינו הוא הקפיד "לערוך ביקורים ליליים בדירות, אחת למספר שבועות" (סעיף 23 לתצהיר המערער);

(ב) פעולותיה של עיריית נתניה למען שמירה על הסדר - המערער סיפר בעדותו על צעדים שנקטה העירייה בנוגע לבניין שבו שוכן אחד הנכסים המושכרים:

"עם העירייה הייתה בעיה שזה בניין... בתוך השוק ויש בעיה שמה של נרקומנים וכל מיני אנשים שנכנסים לשמה ועושים לנו בלגאן... בתקופה ההיא החליטו [נציגי העירייה] לסגור את הבניין הזה, ניתקו לו את המים ואת החשמל. ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

... זה דבר שפחות או יותר מתפרנסים והם החליטו בעצמם לנתק את המים והחשמל, העירייה. באו וניתקו את המים ואת החשמל תקופה ארוכה, שנתיים, שלוש, ארבע שנים ואחרי זה חידשו לנו, היה בית משפט, לא אני עשיתי, זה היה מישהו אחר והיה תקדים לזה ואז החזירו לנו את הכול." (עמוד 97, שורה 19 עד עמוד 98, שורה 4)

140. מכל הנימוקים שפורטו לעיל, ועל סמך משקלם המצטבר, הגעתי אפוא למסקנה כי יש לראות בפעילות המערער כעסקית.

ט. מהו היקף ההכנסות שיש לייחס למערער?

141. לאחר ההכרעה בשאלת אופייה של פעילות ההשכרה וסיווגה כעסקית, יש לפנות אל השאלה השנייה שבליבת המחלוקת, והיא: האם יש לכלול בסל ההכנסות של המערער מהשכרה את דמי השכירות שהופקו מנכסי הנדל"ן הרשומים על שם ילדיו (קבוצת הנכסים השנייה)?

יובהר כי פרק זה אינו עוסק בהכנסות מהשכרת דירות הירושה (קבוצת הנכסים השלישית), אשר יידונו בנפרד בהמשך.

142. נזכיר כי הרישום הנפרד של הזכויות בנכסי הנדל"ן המשפחתיים - חלק נרכשו ונרשמו על שם המערער, וחלק אחר (חמישה נכסים) נרכשו ונרשמו על שם כל אחד מהילדים - הוא הבסיס לדרישת המערער לקבלת פטור ממס על ההכנסות מהשכרת כל אחד מנכסי הילדים (לצד פטור אישי משלו).

143. עמדה זו נשענת על הוראת סעיף 2(א) לחוק הפטור, שלפיה ההכנסה הנבחנת לצורכי זכאות לפטור (המכונה "הכנסת היחיד") אינה כוללת את דמי השכירות של ילדי הנישום שעברו את גיל 18. כך שכל אחד מהם - הנישום וכל ילדה וילד - זכאי לפטור נפרד (ככל שיתקיימו יתר התנאים המנויים בחוק).

144. על פי הטיעון, אפוא, כיוון שילדי המערער חצו את גיל 18, כל אחד מהם פטור ממס על דמי השכירות שהופקו מהנכס הרשום על שמו. על הגיון זה, חזר המערער במהלך חקירותיו:

"אני רוצה לומר שחלק מהדירות רשמתי על שם הילדים שלי והם זכאים לתקרת פטור עד 6,000 שקל לערך בחודש."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

"הילדים שלי שירתו את המדינה ויש להם זכויות כמו קבלת תקרה פטורה. ולפי זה עשיתי את החישוב לכל נכס שעל שמו מופיע אחד מהילדים שלי."

"... אם יש לי נכס שרשמתי אותו על השם של הבן שלי ודמי השכירות שם לא מגיעים ל-6,000 שקל לחודש אז הבן שלי לא צריך לשלם על ההכנסה הזו מס הכנסה."

(הודעות שנגבו בחקירה מיום 4.11.2015, שורות 45-46, בחקירה מיום 10.11.2015, שורות 187-188, ובחקירה מיום 8.12.2015, שורה 93 עד שורה 95)

145. כפועל יוצא, אם מסקנת הניתוח כאן תהא שיש לייחס את ההכנסות מהשכרת הנכסים הרשומים על שם הילדים למערער עצמו, יישמט הבסיס מתחת לטענתו בהקשר זה. ובהמשך למסקנתי הקודמת, ההכנסות ימוסו כעסקיות החייבות במס לפי סעיף 12(1) לפקודה.

יוזכר כי ההכנסות מהשכרת הנכסים הרשומים על שם הילדים לא דווחו למשיב, לא על ידי המערער, וככל הנראה גם לא על ידי הילדים.

146. אפנה לתיאור התשתית העובדתית הנדרשת לעניין.

147. המערער תיאר בחקירתו ברשות המיסים את נסיבות רכישת הנכסים שנרשמו על שם ילדיו ואת כוונותיו באותה עת:

"שאלה: האם החתמת את אחד מילדיך על ייפוי כוח בלתי חוזר על

מנת שאתה תוכל לרכוש על שמם את אחד מנכסיך?

תשובה: לא. תמיד הייתי מבקש מהם ללכת לעורך דין כדי לחתום על

מסמכי הרכישה. עשיתי את זה כדי שהילדים יידעו שיש להם נכס או נכסים על שמם שיעבור לרשותם לאחר 120 שנה שלי.

...

שאלה: מה הסברת לילדיך כאשר ביקשת מהם ללכת ולחתום על

מסמכי רכישה אצל עו"ד כזה או אחר?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

תשובה: הסברתי להם שאני קונה להם נכס שיהיה להם לעתיד בעזרת ה'. ואני הולך להשתמש בו והוא יעמוד להם בעתיד. הסברתי להם שאני הולך להשכיר אותם ושאני אקח את הכסף לעצמי.

שאלה: האם סיפרת לילדיך במעמד הרכישה או לאחריו שאתה הולך להשכיר את הנכסים הרשומים [על] שמם לעובדים זרים ולאחרים?

תשובה: לא סיפרתי להם. אבל אמרתי להם שאני הולך להפעיל את הנכסים למה שיתאים באזור."

(הודעה שנגבתה בחקירה מיום 10.11.2015, שורה 51 עד שורה 72)

148. דומה כי הצדדים אינם חלוקים לגבי העובדות הבאות:

(א) המערער הוביל ויזם את רכישות נכסי הנדל"ן, והוא נשא באחריות המלאה למימונם (בין היתר, באמצעות נטילת הלוואות).

על פי חומר הראיות בתיק, ככלל מעורבות הילדים ברכישת הנכסים התמצתה בחתימה על מסמכי הרכישה אצל עורך דין. כמה מהם ביקרו בנכס עצמו, אך נראה כי לא הייתה להם השפעה על איתורו ובחירתו.

(ראו, כדוגמה, את העדויות בקשר לנכס שנרשם על שם ציון ברחוב ספיר 1 בעיר: עדות המערער - עמוד 91, שורה 20 עד שורה 27; ועדותו של ציון - סעיף 5 לתצהירו ובעמוד 27, שורה 19 עד עמוד 28, שורה 8).

(ב) בשנות המס, המערער היה אחראי לבדו על הטיפול בענייני ההשכרה, והדברים נעשו על פי שיקול דעתו הבלעדי. כוונתי, בין היתר, להכשרת הנכסים למטרת מגורים, להתקשרות עם שוכרים וקביעת הסדר השכירות מולם (לרבות גובה שכר הדירה), וכן לדרכי המעקב והביקורת אחר הגבייה, מצב הנכסים ותכולתן וזהות השוהים בהם (בין היתר: סעיף 5 לתצהירו של ציון; סעיף 4 לתצהיריהם של עידן ונתנאל; ועדויותיהם בבית המשפט).

(ג) בתקופה הנ"ל המערער קיבל את דמי השכירות לידי, והשתמש בכספים כרצונו. כמו כן, המערער נשא בכל העלויות הכרוכות בפעילות ההשכרה (שם).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

(ד) לאורך השנים, המערער תמך בילדיו מבחינה כלכלית בדרכים שונות: מימון הוצאות המחייה של חלק מהבנים (עידן ונתנאל התגוררו בבית המשפחה בשנות המס, ניר התגורר יחד עם אשתו וילדיו באחת מיחידות הדיור); רכישת נכסים; העברת מזומנים ועוד (סעיף 10 לסיכומי המשיב; סעיף 16 לתצהירו של המערער; סעיף 7 לתצהירו של ציון; סעיף 5 לתצהיריהם של עידן ונתנאל; ועדויותיהם בבית המשפט).

הסיוע הכלכלי שניתן לכל אחד מילדיו נעשה בהתאם להבנת המערער ושיקוליו, ללא כל זיקה להיקף דמי השכירות שהניב הנכס הרשום על שמו של כל ילד.

לא הוכח (וגם לא נטען במפורש), כי הפער, ככל שקיים, בין תקבולי ההשכרה מנכס הרשום על ילד כלשהו ובין היקף תמיכת המערער בו, נזקף לזכותו או לחובתו של הילד (ראו גם סעיפים 98-99 לעיל).

(ה) הילדים, מצדם, לא העלו דרישה לקבלת אותם הכספים שנגבו מהשכרת הנכסים הרשומים על שם כל אחד מהם. אם פנו לאביהם וביקשו את עזרתו הכספית, הדבר נעשה באופן כללי ולא משום שקיים נכס הרשום על שמם המניב דמי שכירות.

149. אשר לגורל נכסי הנדל"ן הרשומים על שם הילדים - לדברי המערער, הוא מתכוון להעביר את הנכסים לבניו לאחר אריכות ימיו. המערער הדגיש בסיכומי התגובה: **"כבר בחקירות המשטרה... ציון המערער כי דירות הילדים ישמשו אותו עד פטירתו וכך גם נאמר בעדויות של הילדים."** (סעיף 5).

150. ואכן, פרט לנתנאל (כפי שיפורט בהמשך), מעדויות יתר הבנים (בבית המשפט או בחקירות רשות המסים) עולה כי הם ראו את הדברים באופן דומה: במהלך חייו של אביהם (המערער), נכסי הנדל"ן הרשומים על שמם היו **למעשה שלו**.

151. כדי להמחיש את הדברים, אביא מקצת מעדותם של המערער ושל ציון בקשר לנכס שנרכש ונרשם על שמו. להלן דברי המערער:

"עו"ד ויזל: מה המשמעות של המשפט הזה [שנאמר על ידי המערער באחת מחקירותיו ברשות המיסים], אמרת מדובר על נכס שלי שרשמתי על שמו [של ציון], מה זה אומר?

מר [יעקב] ארביב: נכס שלי, כאילו שאני קניתי אותו בשבילו, זה שלי למעשה, כמו שאני אמרתי, עד 120, אין לו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

שום מעורבות חוץ מאשר חתם שם [הכוונה למסמכי הרכישה] בשביל זה שלו.

עו"ד ויזל: כלומר רק אחרי 120 שאתה תלך לעולמך זה שלו.

מר ארביב: נכון, וגם עכשיו זה שלו, למעשה זה שלו, יכול להגיד לי אבא צא החוצה, אני אצא החוצה, זה שלו.

עו"ד ויזל: אז מה המשמעות של עד 120?

מר ארביב: זה כבוד. כבוד. כבוד ואני עוזר להם.

...

זה הילדים שלי ואני עוזר להם, ואני אתן את הצוואר שלי...

עו"ד ויזל: אני עדיין רוצה להבין שאתה אומר, אמרת את זה

כמה וכמה פעמים, אחרי 120 הם יקבלו את הדירות, אני רוצה להבין למה אתה מתכוון.

מר ארביב: ... הייתה לי כוונה לרשום כל נכס לילד.

כב' השופט קירש: לדאוג לילדים.

מר ארביב: כן."

(עמוד 92, שורה 1 עד שורה 20)

152. וכך העיד ציון לגבי אותו נכס נדל"ן הרשום על שמו:

"כבוד הש' קירש: ... האם אתה יכול לקחת את ספיר 1 [כתובת

הנכס הרשום על שמו של ציון] למכור את הדירה ולהשתמש בכסף לממן למשל... חתונה של אחד הילדים שלך?

...

מבחינת ההבנות במשפחה...

מבחינת הניירת... מבחינת החוק במדינת ישראל [ציון]:

אני יכול לעשות מה שאני רוצה...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

כבוד הש' קירש: ומבחינת ההבנות במשפחה... [?]

[ציון]: זה בעלים של אבא, זה אין לי בכלל, אני לא מסתכל על זה אפילו. אני אפילו לא עובר דרך המקום...

כבוד הש' קירש: אז מה שאתה אומר לי, אני שואל, שמבחינת החוק והניירות אתה יכול ל[מ]כור את זה אבל מבחינת ההבנות במשפחה אתה לא יכול לעשות את זה?

[ציון]: אני לא יכול לעשות עם זה שום דבר.

...

עו"ד ויזל: אתה יכול מחר לדרוש מאבא שייתן לך את השכירות שהוא מקבל מספיר 1 להגיד לו הכסף שייך לי תן לי אותו? מבחינת ההבנות במשפחה. אתה יכול מחר ביחסים שלך עם אבא מחר לבוא להגיד אני רוצה את השכירות עליי?

[ציון]: ... אני לא יכול [ל]בוא לאבא שלי לבקש ממנו את הנכס או לבקש כסף זה לא יקרה...

כב' הש' קירש: אז התשובה שלילית [?]

[ציון]: זה לא יקרה לעולם. הנכס רשום על שמי כי אני יודע שבבוא היום יכול [ל]היות שזה יהיה שלי, אני לא [יודע] מה אבא שלי עשה[,], אנחנו לא דיברנו על איזה ירושות או משהו כזה, גם לא נגיע לזה... אבל אני יודע שזה הכול שלו. זה רשום על שמי, הכול בבעלותו..."

(עמוד 36, שורה 16 עד עמוד 37, שורה 11; וראו גם את עדותו קודם לכן החל מעמוד 35, שורה 5 - שם חזר על כך ש"הנכס שייך לאבא")

153. עדויות המערער ובנו ציון מספרות סיפור דומה וקוהרנטי: למערער הייתה שליטה מלאה בנכסי הנדל"ן הרשומים על שם ילדיו. גם אם לפי "הניירת" ציון יכול היה לדרוש מאביו "לצאת החוצה" כלשונו, הסבירות להתממשות תרחיש זה קלושה ("זה לא יקרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

לעולם"). וכעניין שבעובדה - החל ממועד רכישת נכסי הנדל"ן - אף אחד מהילדים לא נהג כך.

(לאמירות דומות שנמסרו מפי שלושה בנים נוספים בקשר לנכסים הרשומים על שם - ראו את עדות עידן - עמוד 56, שורות 27-28; עמוד 59, שורה 16 עד שורה 26; הודעת ניר בחקירתו מיום 6.11.2015, שורה 23 עד שורה 25, אשר צורפה כנספח ד' לתצהיר המשיב; וכן דברי טל בהודעה שנגבתה בחקירתו מיום 4.11.2015, שורה 332 עד שורה 336, ושורות 481-482, שצורפה כנספח ג' לתצהיר המשיב).

154. לעומת זאת, נקודת מבטו של נתנאל בקשר לנכס הרשום על שמו הייתה שונה. הוא העיד:

"ש. [עו"ד ויזל]: ... אם אתה תרצה מחר לקנות דירה משלך אתה יכול לקחת את הדירה בספיר 10 [הרשומה על שמו] ולמכור? [זו] החלטה שלך או החלטה של אבא?"

ת. [נתנאל]: קודם כל זה דירה שלי כי זה מה שידוע לי אבל כמובן שאני אתייעץ עם אבא ואני אשאל אותו...

ש. : אם אבא לא יסכים ואתה תרצה אפשר למכור את הדירה? אתה תמכור את הדירה?

ת.: כן בטח.

ש. : כן? בלי הסכמה שלו?

ת.: כן. כי זה שלי כאילו. זה מה שרשום."

(עמוד 50, שורה 3 עד שורה 11)

155. כיוון שרוב בני המשפחה (המערער וארבעה מבניו) ראו את הדברים בצורה שונה מנתנאל, אני סבור שיש להעדיף את עדותם בעניין זה (יוער כי המערער עצמו לא עמד על השוני בין עדויות הבנים - ראו בסעיף 5 לסיכומי התגובה שהובא לעיל).

156. לטעמי, בנסיבות הנתונות, מתחייבת המסקנה כי דמי השכירות מכלל הנכסים שהיו בבעלות המערער וילדיו היו בבחינת הכנסה בידי המערער עצמו.

157. אינני סבור כי כדי להגיע למסקנה זו יש צורך להתעלם כליל מרישום חלק מן הנכסים על שם הילדים בלשכת רישום המקרקעין. התעלמות כזאת, שיכולה להיות מבוססת על הוראות סעיף 86 לפקודה בהתקיים התנאים המנויים שם, תוביל לתוצאה שלפיה לצורכי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

- מס כלל הנכסים ייחשבו כבעלות המערער ומניה וביה כלל ההכנסות המופקות מהם ייוחסו לו. נקיטת גישה זו תחייב קביעת ממצא לפיו לא היה כל "טעם מסחרי יסודי" לרישום הנכסים על שם הילדים (והשוו ע"א 2965/08 סגנון שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח-תקווה, ניתן ביום 21.6.2011).
158. אינני משוכנע כי אכן מתבקשת קביעה כזו כאן, לנוכח ההסברים כי היה למערער אינטרס לטווח הארוך לגרום לכך כי כל ילד יקבל נכס. רצון כזה איננו יוצא דופן וכן קשה לומר כי רישום הבעלות על שם הילדים כבר בשלב הרכישה היה נגוע כולו במלאכותיות ונעדר טעם מסחרי או משפחתי יסודי כלשהו.
- כמו כן, לטענת המערער, המשיב לא הראה כי התקיים "תנאי הסף" להפעלת סעיף 86 לפקודה ונוצרה הפחתת מס במועד רכישת הנכסים כתוצאה מרישומם על שם הילדים.
159. אולם שליטתו המוחלטת של המערער הן בנכסים והן בתשואה הכספית אשר נבעה מהם מובילה למסקנה כי יש לייחס את דמי השכירות למערער לצורכי מס, וזאת באחת משתי דרכי ניתוח אשר יפורטו מיד.
160. הדרך הראשונה היא לקבוע כי **מראש** הותיר המערער בידיו הוא את הזכות להפיק דמי שכירות מכלל הנכסים, למשך כל ימי חייו. הרי אין חולק כי הילדים לא מימנו את רכישת הנכסים ולא היו מעורבים ברכישתם. לפי הגישה האמורה, הבעלות שנרשמה על שם הילדים הייתה בעלות פחותה אשר לא כללה מלכתחילה את הזכות להשכיר את הנכסים וליהנות מן הפירות השוטפים שהם יניבו.
161. קביעה זו תתבסס על מכלול הנסיבות כמתואר ועל ההבנות שעליהן העידו בני המשפחה. ניתן למצוא תקדים לדרך ניתוח זו בהלכות ותיקות כגון: ע"א 341/54 **היועץ המשפטי לממשלת ישראל נ' לאה בן אבי**, ניתן ביום 13.1.1955 ("... זכות ההשכרה הוצאה מראש מכלל הזכויות שהיא [המשיבה] רכשה מן הקבלן"); ע"א 340/62 **יעקב פוסקלינסקי נ' פקיד השומה תל אביב**, ניתן ביום 7.4.1963 ("אפשר גם לפרש את המוסכם בין הצדדים כויתור מראש מצד המערער על חלקו בדמי-המפתח..."); ע"א 320/70 **פקיד השומה רחובות נ' אבינועם זהבי**, ניתן ביום 3.1.1971; עמ"ה 27/71 **לביא דוד נ' פקיד השומה גוש דן**, ניתן ביום 27.4.1971 ("התוצאה של עסקה זו היתה העברת בעלות המשרד לבת אך בעלות זו צומצמה לכתחילה ע"י תנאי החוזה... בדבר מסירת ההכנסות לאם"); ראו גם עמ"ה 77/94 **נחמן גינצבורג ואח' נ' פקיד שומה חיפה ואח'**, ניתן ביום 2.10.1996, והפסיקה הנוספת המובאת שם.
162. והנה אף בהוראות המקצועיות של רשות המסים (החב"ק) בנוגע לסעיף 84 לפקודה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

הוטעם כי "כאשר מדובר בהסבה אמיתית של הפירות אל המוסב, תוכר ההסבה. החייב במס יהיה בעל הזכות לפירות ולא בעל הנכס, דהיינו כאשר קיימות ראיות מוצקות להסבה של הזכות לפירות בלי הסבת הנכס והסבה זו אינה נגועה במלאכותיות או בהפחתת מס בלתי-נאותה..." (מתוך סעיף 3.1 לקובץ הפרשנות).

163. דרך ניתוח שנייה היא למצוא עיתוק מקור ההכנסה לתקופה בלתי מוגבלת בזמן וללא תנאי מידי הילדים לידי המערער (כלומר, היקף זכויות הבעלות שבידי הילדים לא צומצם מראש אלא כתוצאה מהקניית זכויות על ידי הילדים לידי המערער). כאמור, ניכר על פי הראיות כי שררה הבנה במשפחה כי כל עוד המערער בחיים הנכסים הם למעשה שלו וכך ההכנסות הנובעות מהם. אמנם הסדר זה לא קיבל ביטוי מפורש בכתב אולם התנהגות והתנהלות כל הנוגעים בדבר על פני כל השנים מלמדים כי כך הובן.

164. מכיוון שכך, אין לפנינו "שימוש בהכנסה", משל הילדים היו מפיקים את ההכנסות (באמצעות עמלו של המערער) ומפקידים את הכספים בידי המערער לצורך ניהולם הפיננסי על ידיו. ואכן ניתן למצוא כאן "ניכור הכנסה" לפיו השליטה הן בנכסים והן בהכנסות מצויה בידי המערער (על ההבחנה בין שימוש בהכנסה מחד וניכור או עיתוק הכנסה מאידך, ראו ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל, ניתן ביום 21.3.2016; וכן ע"מ 13-08-3790 משה רוזנקרנץ נ' פקיד שומה חולון, ניתן על ידי ביום 16.12.2015).

165. ניתן להסיק כי המצב הנדון נוצר - חרף רישום חלק מן הנכסים על שם הילדים - כתוצאה מעשיית הסדר בין הילדים לבין המערער על פיו כלל זכויות החזקה והשימוש בנכסים, לרבות הזכות להפיק מהם דמי שכירות, הוקנו למערער לתקופה בלתי מוגבלת (ובהקשר זה יש להזכיר כי: (א) על פי סעיף 23 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973, "חוזה יכול שייעשה בעל פה, בכתב או בצורה אחרת", ו-(ב) על פי סעיף 3 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, "שכירות מקרקעין היא זכות שהוקנתה בתמורה להחזיק במקרקעין ולהשתמש בהם שלא לצמיתות" וכך גם לפי סעיף 1 לחוק השכירות והשאיילה, התשל"א-1971. לענייננו, "התמורה" גלומה בהחלטת המערער לרשום את הנכסים על שם הילדים, חרף העובדה שהרכישות מומנו על ידיו ולא על ידם).

166. והנה בעניין בנלי טל הנ"ל הדגיש כבוד השופט עמית את היבט השליטה: "סיכומם של דברים, העתקת ההכנסה... מעבירה את השליטה בנכס ובהכנסה לידי הנסב...". יוער לגבי עניין בנלי טל כי שם בית המשפט העליון לא קיבל את טענת הנישום (הבן) אשר גרס כי למרות שהעסק הנדון היה רשום על שמו, ההכנסה שהופקה ממנו הייתה שייכת לאביו מכוח ניכור (כלומר, מצב הדברים שם היה הפוך לזה שנדון בערעור הנוכחי, בו האב טוען כי לא התקיים ניכור או עיתוק, והכנסות השכירות שייכות לילדים מכוח בעלותם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

הרשומה בנכסים). הנמקתו של בית המשפט העליון התמקדה בנושא תוכן הדיווחים שנמסרו לידי רשויות המס על ידי הבן והאב - מצגים אשר לדעת בית המשפט העליון הקימו השתק שיפוטי שמנע מהם לאחר מכן לטעון כי ההכנסה שייכת דווקא לאב.

167. בפסק דין טהורי (ע"א 1107/03 טהורי נ' פקיד שומה תל אביב 2, ניתן ביום 4.8.2004 ואוזכר בעניין **בנלי טל**) הובאה ההמחשה הבאה על ידי כבוד השופט חשין:

"... אם ייטול ראובן [בעל עץ מעלה פרי] את העץ ויעתיקנו לחלקתו של שמעון על מנת שפריו יעבור לתקופת שנים לשמעון, כי אז יראו את ראובן כמי שהתנכר לפרי, ושמעון הוא שיחויב במס על הפרי במלואו." (סעיף 9 לחוות דעתו; קו ההדגשה איננו במקור)

168. באותו אופן נקבע קודם לכן בע"א 468/61 פקיד שומה נתניה נ' עזבון מנצור (ניתן ביום 17.4.1962) כי:

"...כדי לנכר הכנסה ולעשותו מלכתחילה להכנסת הזולת... יש צורך, אם לא בהעברת הבעלות, אז לפחות בפעולה משפטית אחרת כגון החכרת הרכוש." (פסקה ג' בעמוד 934 לפסק דינו של כבוד השופט ויתקון; קו ההדגשה איננו במקור)

169. הנה כי כן, עיתוק ההכנסה מחייב התנכרות בעל הנכס מיתרונות הבעלות, ולו לתקופת זמן אם לא לצמיתות, כאשר התנכרות זו מלווה בהעברת השליטה בנכס ובהכנסות לידי הנסב. על מנת שיהיה תוקף להעתקה כאמור, נדרש כי העברת מקור ההכנסה תקבל ביטוי בפעולה משפטית (וראו בהיבט זה את פסקי הדין **בנלי טל, טהורי ורוזנקרנץ**; בפסק דין **גינצבורג** מוזכר בהקשר זה **"קיום הסכם מפורש או מכללא"** - קו ההדגשה איננו במקור).

170. יצוין כי דרישת הפעולה המשפטית היא תולדה של פסיקה אשר עסקה ברובה במקרים שבהם היו אלה הנישומים שטענו לקיום ניכור הכנסה תקף, ואילו במקרה הנוכחי הרי המערער גורס כי ילדיו לא העתיקו את הכנסותיהם אליו.

171. יתרה מזו, בפסיקה נדונו לרוב מקרים בהם הנכס (העץ) היה קודם אצל המסב (על פי סימנים אובייקטיביים) ועל כן נדרשה הוכחה משכנעת כי כן בוצעה פעולת הסבה כנטען. כאן, לעומת זאת, על פי כל העדויות, הנכסים נרכשו תחילה על ידי המערער (הנסב כביכול, לפי גישת העיתוק) והוא נקט פעולה ל"הרחקתם" מעצמו - הרישום על שם הילדים - פעולה אשר כאמור גובלת במלאכותיות בנסיבות העניין.

172. כאמור, אינני סבור כי יש לנקוט צעד מרחיק לכת יותר ולהצהיר כי עצם רישום הנכסים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

על שם הילדים היה פעולה מלאכותית (אם כי, גם טיעון זה איננו מופרך בנסיבות המקרה), ולדידי נכון יותר להביט על מכלול העובדות כמעיד על הסבת הנכסים מידי הילדים לידי המערער, פעולה שהביאה בעקבותיה עיתוק ההכנסות אליו.

173. הדבר דומה ל"הסבה" כמשמעותה בסעיף 82 לפקודה ("...**לרבות הקנאה, חוזה, הסכם, הסדר או העברה של נכסים**"). עולה מהוראות סעיף 84 לפקודה כי כאשר אין בידי המסב כוח "להחזיר לעצמו את השליטה... על ההכנסה או על הנכס שממנו היא נובעת", אזי ההכנסה תיחשב כהכנסתו של הנסב. לדעתי כך הוא המקרה שלפניי, וזאת לאור שליטתו הבלתי מעורערת והנמשכת של המערער בנכסים ובהכנסות וכאשר הילדים לא הותירו לעצמם כל סממן של בעלות זולת הרישום. התרשמתי כי ההבנות במשפחה לא הותירו לילדים אפשרות אמיתית לדרוש את דמי השכירות לעצמם.

174. לחלופין, אפשר לומר כי הזכות ליהנות מתשואת הדירות הושארה בידי המערער מראש והבעלות שנרשמה על שם הילדים היא בעלות "מצומצמת" במובן המוסבר לעיל.

175. על כן, יש לדעתי לייחס למערער את מלוא ההכנסות מהשכרת הנכסים הרשומים על שם הילדים.

176. בשולי חלק זה אבהיר כי מסקנתי נשענת על מערכת העובדות הקונקרטיות במקרה זה. אינני מתכוון לומר כי בכל מצב שבו הורה רוכש נכס נדל"ן לטובת ילדיו או מעורב בהשכרתו, יש לשייך לו באופן אישי את הכנסות השכירות (והשוו עמ"ה 363/02 ישעיהו גריל נ' פקיד השומה חיפה, ניתן ביום 6.1.2005).

י. דירות הירושה

177. בין הצדדים קיימת תמימות דעים כי במהלך שנות המס שבערער, המערער היה אחראי על השכרת דירות הירושה וגביית הכספים בגינן. כפי שיפורט להלן, עיקרה של המחלוקת בעניין זה נסב על חלקו של המערער באותם דמי שכירות.

178. אזכיר כי הנפקות הכספית של עניין זה איננה רבה. סך ההכנסות מהשכרת דירות הירושה בתקופה הרלוונטית לגישת המערער הוא כ-28 אלפי ש"ח, ולשיטת המשיב, הסכום הוא אף נמוך יותר (ראו סעיף 7 לסיכומי המערער; סעיף 19 לתצהיר המשיב).

המשיב סבור כי יש לייחס למערער את מלוא ההכנסות מהשכרה, המסתכמות על פי חישוביו בסך של 23,500 ש"ח. מנגד, המערער טוען כי בהתאם לחלקו בדירות הירושה, רק שביעית מההכנסות השכירות שייכות לו. לפי התחשיב שלו, גובה ההכנסה הוא 4,057 ש"ח בלבד (כ-28 אלפי ש"ח לחלק ב-7).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

179. את מלאכת ההשכרה תיארתי בהרחבה מעלה. פרט להיבט הכספי, הכרוך בחלוקת כספי השכירות בין האחים, לא נטען כי קיים שוני של ממש בהשכרת דירות הירושה. בהתאם לכך, אתמצת את העובדות והנסיבות הצריכות לעניין.

בעלי הזכויות בדירות הירושה

180. הוריו של המערער נפטרו שניהם בשנת 1996. ההורים המנוחים הורישו לתשעת ילדיהם, בחלקים שווים, שתי דירות השוכנות ברחוב יוספטל בעיר נתניה - הן דירות הירושה (סעיף 39 לסיכומי המערער).

הדירות קטנות בממדיהן: אחת בשטח של כ-34 מ"ר (כולל מרפסת), והשנייה בגודל של כ-43 מ"ר.

181. בשנת 1998 לערך, מכרו שניים מהאחים את חלקם בשתי דירות הירושה ליתר האחים, כך שלאחר מכן, כל אחד מהם החזיק בשביעית (1/7) מהזכויות במקרקעין (יוער כי לפי נסחי המקרקעין, הזכויות במקרקעין רשומות על שם כל האחים, לרבות האחים המוכרים).

אוסף כי שתיים מבין האחיות נפטרו מאז המכירה הנ"ל, וזכויותיהן בדירות הירושה הועברו ליורשיהן.

182. המכירה בין האחים לבין עצמם "התגלתה" בשלב מאוחר בהליך זה, עם הגשת תצהירו של המשיב. המערער, שפתח בהבאת הראיות, כתב בתצהיר שמסר כי הוא מחזיק בתשיעית (1/9) מהזכויות בדירות הירושה וההכנסות מהשכרתן מתחלקות בינו לבין שמונת אחיו (או יורשיהם). הוא לא התייחס כלל למכירה בין האחים. גם אחותו של המערער, ליזה נחאיסי, הפנתה בתצהירה לרישום בנסחי המקרקעין, שבהם, כפי שהזכרתי, אין רמז להעברה בין האחים.

תחילה המערער התנגד להגשת הראיות בעניין זה (הסכם המכר ותדפיס שע"מ על מצב חשבון מס הרכישה בקשר לשביעית משווי הרכישה) מהטעם שההסכם לא נמסר לו בשלב ההשגה. בהחלטתי בפתח ישיבת ההוכחות, דחיתי בקשה זו היות שהמערער הוא צד להסכם וההסכם עשוי לתרום לבירור העניין (עמוד 4, שורות 5-6).

חלוקת דמי השכירות שנגבו מדירות הירושה

183. המערער ואחותו ליזה תיארו את אופן חלוקת דמי השכירות בין האחים כך:

"בכל חודש בו מתקבל שכר דירה, הכסף מוענק לאחד מהאחים או האחיות - לפי סדר הגילאים (הראשון הוא המבוגר ביותר והאחרון הוא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

הצעיר ביותר). אם התור לקבל את הכסף הוא של אחיותיי המנוחות...
אז הוא מועבר ליורשים שלהן." (סעיפים 9 ו-7 לתצהירים שמסרו,
בהתאמה)

184. ליזה אישרה בעדותה כי בעקבות המכירה בין האחים בשלהי שנות התשעים כאמור,
חלוקת דמי השכירות נעשתה בין שבעת האחים בלבד, על פי אותה המתכונת (עמוד 19,
שורה 18 עד שורה 31 ועוד).

185. לדברי ליזה, חלוקת דמי השכירות הייתה מתבצעת באופן הבא:

(א) המערער הגיע לביתה עם הכספים שגבה מהשכרת דירות הירושה;

(ב) מדמי השכירות שנגבו הופרש סכום לכיסוי החשבונות השוטפים (מים, חשמל,
מיסים ועוד). לדבריה, "נשאר 2,000 שקל כל פעם אח אחד לוקח את זה";³

(ג) על פי הרישומים בספרון שהחזיקה ליזה בביתה ("הספרון"), השניים היו בודקים
מי מבין האחים הוא הבא בתור, וליזה מסרה לו את הכסף.

(ראו בעדותה - עמוד 7, שורה 11 עד שורה 24; עמוד 9, שורה 17 עד שורה 22; ואת דברי
המערער בעדותו - עמוד 116, שורה 33 עד עמוד 117, שורה 12)

186. מדברי המערער ואחותו משתמע כי לא מדובר בסכום מדויק, והכסף לא נמסר בהכרח
מדי חודש וחודש.

ליזה סיפרה כי במקרה ונדרש להוציא כספים לתיקון תקלות בדירות, הם משולמים
מתוך דמי השכירות ("אנחנו מורידים את הטרחה גם כן מה-2,000"). עוד הוסיפה,
"כשיש לנו הוצאה אפילו גדולה אנחנו משאירים עד לפעם הבאה שכל אחד יקבל 2,000
[ש"ח] לא משנה לנו הזמנים כי אנחנו לא רצים אחרי זה. אנחנו רוצים שיהיה לכול אחד
משהו." אפשר להבין מהדברים כי במצב שבו ההוצאה משמעותית, האחים מעדיפים
להמתין ולדחות את סבב החלוקה, במקום להעביר סכום קטן של כסף (עמוד 8, שורה 30
עד שורה 32; עמוד 11, שורה 6 עד שורה 8; ובעדות המערער - עמוד 113, שורה 19 עד
שורה 25).

נוסף על כך, המערער הצהיר כי גם השכרת דירות הירושה לא הייתה רצופה, והיו פרקי
זמן שבהן הן נותרו פנויות.

³ יוער כי לא ברור כיצד סכום זה מתיישב עם סכומי ההכנסות מהשכרת דירות הירושה שהוצגו על ידי הצדדים, כאמור
בסעיף 178 לעיל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

187. אשר לספרון שהזכרתי קודם - ליזה העידה כי הוא כלל תיעוד של הכנסות השכירות, העלויות השונות והחלוקה בין האחים. לדבריה, כשספרון אחד התמלא, היא השתמשה בספרון חדש וזרקה את הקודם (עמוד 13, שורה 19 עד שורה 22; עמוד 17, שורה 24 עד שורה 28).

יובהר כי נוסף על הרישומים הנטענים, ובנפרד מהם, המערער ציין את ההכנסות מדירות הירושה במחברותיו האישיים.

188. המשיב הלין על כך שקיום הספרון התגלה, במפתיע, אגב חקירתה הנגדית של ליזה, ולא הועלה קודם לכן:

“בדיון [ההוכחות] נטען, לראשונה, כי מנוהל פנקס מסודר [הכוונה לספרון] בו נרשמים סכומי החלוקה. אלא שהפנקס לא אוזכר - לא בדיוני השומה ולא בתצהירים מטעם המערער... חזקה, כי אם היה במסמך כדי לחזק את עמדת המערער על חלוקת הכספים בין אחיו, וכי אין מדובר בכספים השייכים לו - היה מגיש את המסמכים כראיה מטעמו במועד. נציין, כי לטענת הגב' נחאיסי [ליזה], בכל חודש היא ויעקב נפגשים, רושמים את הסכומים המתקבלים, ודואגים להעביר את הכספים לאחד מן האחים. לא מדובר אם כן במסמך שנערך לפני זמן רב ונשכח, אלא במסמך אליו חוזרים לכאורה, הן המערער והן הגב' נחאיסי מדי חודש ורושמים בו את הנדרש. הסתרתו מפני המשיב ואי הכללתו בראיות המערער מעידה כי כנראה שאין בפנקס כדי לתמוך בטענות המערער בעניין זה.” (סעיף ג' בעמודים 7-8 לסיכומי המשיב)

189. ליזה הביאה עמה לעדותה בבית המשפט את אחד מהספרונים שניהלה. הספרון לא התקבל כראיה לתוכנו, אך בית המשפט רשם לפניו את דבר קיומו כפי שאחות המערער העידה (עמוד 16, שורה 18 עד שורה 27; עמוד 17, שורה 22 עד שורה 30).

190. לאחר שקילת הראיות בנושא זה, אני נוטה להאמין לגרסת המערער כי לא לקח לעצמו את מלוא כספי ההשכרה, והם חולקו, בצורה כזו או אחרת, בין האחים.

191. מעיון בראיות עולה כי מעשה חלוקת הכספים תואר באופן עקבי על ידי המערער. כבר בחקירתו הראשונה במשטרה, הוא סיפר כי התחלק עם אחיו בכספים שגבה מהשכרת דירות הירושה:

“מדובר בנכס שהועבר אליי ואל אחיי בירושה מהוריי. אני מטפל בהשכרה ובגבייה. מדובר בשטח כולל של 60 מ"ר. הנכס למעשה בנוי מ-



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

2 דירות קטנות. אני גובה על הראשונה סכום של 1,500 שקל לחודש ועל השניה סכום של 1,400 שקל לחודש. את הכסף אני מעביר לאחים שלי אחרי שניכיתי את ההוצאות כמו חשמל ומים וכו'. במחברת מופיע כ'יוספטל'... על שמות תשעת האחים שלי."

(מתוך הודעה שמסר בחקירה מיום 4.11.2015, שורה 30 עד שורה 33)

דבר חלוקת הכספים מופיע גם בהשגה שהוגשה על השומה, נימוקי הערעור שהוגשו בראשיתו של הליך זה, ובמסמכים נוספים כאמור.

192. מבלי להצדיק את ההתנהלות שעליה הצביע המשיב (גילוי ראיות קשורות לכאורה בשלב מאוחר וחוסר הדיוק במספר האחים), אני מוכן להניח, כי היא נבעה מסכומה הנמוך של המחלוקת בהיבט זה.

על כן הייתי מייחס למערער רק שביעית מהכנסות ההשכרה שנבעו מדירות הירושה.

יא. סוגיות נוספות

לבסוף אדרש שלושה נושאים נוספים שהועלו:

(1) סכום הכנסות השכירות

193. שני הצדדים עשו שימוש במידע הכלול במחברות המערער לצורך חישוב ההכנסות מהשכרת נכסי הנדל"ן המשפחתיים. כל אחד מהם הגיע לתוצאה שונה.

194. על פי חישובי המערער סכום ההכנסה מהשכרה בשנות המס הוא כ- 1,809 אלפי ש"ח; ואילו המשיב חישב סך תקבולים של כ- 1,918 אלפי ש"ח (סעיפים 7 ו-9 לסיכומי המערער; סעיף 19 לתצהיר המשיב וסעיף 27 לסיכומיו; והעתקי גיליונות האקסל שהוגשו על ידיהם).

195. למעט שיטת החישוב השונה בקשר לדירות הירושה, לא ברור ממה נובע ההפרש.

המערער חלק באופן כללי על הסכומים שהציג המשיב, אך לא נעשה כל מאמץ להפריך את חישוביו באופן פרטני. בעניין זה, אוסיף כי נציג המשיב העיד בחקירתו הנגדית כי הוא מכיר היטב את הנתונים, ואף הציע לבא כוח המערער: "אתה יכול לשאול אותי מה שאתה רוצה, להשוות את האקסלים... אני מכיר הכול כי עשיתי את זה עשרות פעמים...". אך הזדמנות זו לא נוצלה לחקירה ודרישה (סעיף 8.2 לנימוקי הערעור; עמוד 179, שורה 32 ואילך).

196. כיוון שהמערער לא עמד בנטל המוטל עליו בנושא זה, יש לקבל את שומת המשיב שעל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

פיה נקבעה ההכנסה החייבת. וזאת, כפוף לקביעתי בקשר להיקף ההכנסות שיש לשייך למערער מהשכרת דירות הירושה כאמור בסעיף 192 לעיל.

2) הגדלת שיעור המס על הכנסות השכירות בשל אי ניהול פנקסים

197. בהמשך לעמדתו כי המערער ניהל עסק להשכרה, המשיב מעלה טענה נוספת. לדבריו, כיוון שהמערער לא ניהל פנקסי חשבונות בקשר לפעילות זו, יש להפעיל את הסנקציה הקבועה בסעיף 191ב לפקודה. המשמעות היא חיוב המערער במס נוסף בשיעור של 10% מהכנסתו החייבת מהשכרה בשנת 2011; והוספת מס בשיעור של 20% מהכנסת השכירות בכל אחת מהשנים 2012 ועד 2014 (סעיף 27 לתצהיר נציג המשיב).

במונחים כספיים, ועל בסיס תחשיב ההכנסות שערך המשיב כאמור, ככל הנראה מדובר בתוספת מס בסך של כ- 280 אלפי ש"ח.

198. המערער קובל כנגד חיובו בשיעורי מס מוגדלים. הוא סבור כי "יש לבטל או לפחות לצמצם את הטלת הסנקציות בגין אי ניהול ספרים" (סעיף 27 לסיכומי התגובה).

199. בנסיבות התיק הנוכחי, אני סבור כי יש מקום לבטל את הגדלת המס שקבע המשיב וזאת מכוח סמכות בית המשפט לפי סעיף 156 לפקודה.

המקרה שלפנינו אינו מקרה מובהק, והוא אכן עורר ספק בקשר לאופן שבו יש לסווג את פועלו של המערער בהשכרת יחידות הדיור. נראה כי לא בכדי נדרשה התערבותו של בית המשפט במחלוקת שניטשה בין הצדדים (וראו את הדברים שכתבתי בע"מ 13-03-19898 רפי אמית (אמשיקשוילי) נ' פקיד שומה תל אביב 4 (ניתן ביום 15.6.2016), החל מסעיף 145). אומנם הגעתי למסקנה (בדיעבד) כי על פי מכלול הנסיבות מדובר בהכנסה מעסק כטענת המשיב, אך אם סבר המערער אחרת "בזמן אמת", הרי הדבר לא היה כה מופרך שמוצדק להטיל עליו על סנקציה נוספת.

200. עוד אזכיר כי חלק מפסקי הדין שעסקו בהשכרה של דירות רבות למגורים והשפעת היקף הנכסים המושכרים על סיווג הפעילות, ניתנו לאחר שנות המס הנדונות כאן, ותוצאותיהן היו שונות (עמ"ה 12-01-39515 דפנה לשם נ' פקיד שומה תל-אביב 4, ניתן ביום 22.7.2015; ע"מ 15-01-30384 שרגא בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1, ניתן ביום 7.8.2016; בשני המקרים נקבע כי הכנסת הנישומים מהשכרת הנדל"ן היא פאסיבית. לימים, כידוע, תוצאה זו השתנתה בפסק דינו של בית המשפט העליון בשנת 2018. בין לבין פורסם גם פסק דיני בעניין יהל).

כמו כן, היו תיקים שבהם רשות המיסים היא זו שטענה כי פעילות ההשכרה היא פאסיבית (עמ"ה 143/91 דן מרדכי נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 19.2.1995).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

201. אכן כל מקרה ונסיבותיו. ואולם, נוכח סימני השאלה שהעלה התיק הנוכחי, וגם על רקע המצב המשפטי המתואר, אין מקום להחמיר בעניין שיעור המס אשר יחול על ההכנסה העסקית. על כן הגדלת שיעורי המס שנעשתה על בסיס סעיף 191ב לפקודה תבוטל.

3) עיתוי ההכרה בהכנסה מעסק דודי השמש

202. לטענת הצדדים, המערער ערך הסכם שומות מס ערך מוסף לשנים 2012 ו-2013 בקשר לעסק דודי השמש. במסגרת ההסכם נקבע כי יוספו למחזור עסקאותיו של המערער, הכנסות בסך של כ-656 אלפי ש"ח וכ-232 אלפי ש"ח, בהתאמה (סעיף 32 לתצהיר המשיב; סעיף 3 להודעת הערעור).

203. בעקבות ההסכם כאמור, כך נטען, תיקן המערער את דיווחיו לעניין מס הכנסה ביחס לשתי שנות המס **במסגרת הדו"ח לשנת 2013**. המשיב מתנגד לתיקון זה. את תוספת ההכנסה שנקבעה בהסכם לשנת 2012, יש לייחס לגישתו לשנת מס זו ולא לשנת 2013.

204. לא הוצגו בפני בית המשפט כל ראיות בעניין. גם כאן, המערער מתכחש לטענת המשיב מבלי להסביר ולפרט. לפיכך, ובהתחשב בנטל ההוכחה, אין לי אלא לדחות את טענתו בעניין זה ולקבל את עמדת המשיב.

י.ב. לסיום

205. אסכם את מסקנותיי בקשר לשנות המס הנדונות:

- (א) הכנסת המערער מפעילות השכרה תסווג כעסקית לפי סעיף 12(1) לפקודה;
 - (ב) בחישוב הכנסותיו של המערער יכללו גם ההכנסות מהשכרת נכסי הנדל"ן הרשומים על שם ילדיו;
 - (ג) המשיב יפחית את גובה ההכנסה מהשכרת דירות הירושה שייחס למערער, כך שישויכו לו רק שביעית (1/7) ממנה;
 - (ד) תבוטל הגדלת שיעור המס לפי סעיף 191ב לפקודה;
 - (ה) תוספת ההכנסה מעסק דודי השמש בקשר לשנת 2012 תיוחס לשנת מס זו.
206. לאור האמור, הערעור נדחה ברובו ומתקבל בחלקו. המערער ישלם למשיב הוצאות בסך 20,000 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים ממועד מתן פסק הדין. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 ספטמבר 2019

ע"מ 17-04-27431 ארביב נ' מדינת ישראל

ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, י"ט אלול תשע"ט, 19 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט