



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

לפני כב' השופט אבי גורמן

נחמיה יוסף

המערער

באמצעות ב"כ עו"ד תמיר סולומון

נגד

פקיד שומה רמלה

המשיב

באמצעות ב"כ עו"ד רועי רותם
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין

1 המערער, בעל נחלה במושב, עליה ניצבים מבנה תעשייתי ומספר יחידות דיור. ההכנסות שהפיק המערער
2 ממבנים אלה, וההוצאות שנדרשו לו לשם כך, הם העומדים לדיון בערעור זה.

3

4

כללי

1. מר יוסף נחמיה (להלן: "המערער"), הוא בעל הזכויות בנחלה במושב תעוז (להלן: "המקרקעין").
2 במקרקעין נבנו 4 יחידות דיור, כאשר באחת מהן גר המערער. בנוסף יש במקרקעין מבנה תעשייתי
3 בשטח של כ- 480 מ"ר, אשר שימש בעבר כלול תרנגולות ועבר שיפוץ ובניה במרוצת השנים
4 (להלן: "המבנה"). המבנה מחולק לשני חלקים פנימיים, כ- 240 מ"ר כל חלק (הנחלק אף הוא
5 לחלוקת משנה והכולל בין השאר, חדרי שירותים ומטבחון). בשנת 2010 החל המערער בתהליך
6 של שדרוג המבנה ושיפורו, כאשר בשנת 2012 התקבל היתר מהוועדה המקומית לתכנון ובניה
7 במטה יהודה להקים מערכת סולארית על גג המבנה. כדי להתאים את המבנה ואת הגג להתקנת
8 מערכת סולארית, בשנים 2012-2013 ביצע המערער עבודות התאמה במבנה.
9
10 2. בשנים 2013-2015 (להלן: "שנות המס שבמחלוקת"), השכיר המערער את המבנה לשלושה שוכרים
11 עיקריים: למר עופר שטיינברג (להלן: "מר שטיינברג") השכיר המערער את גג המבנה לטווח ארוך,
12 על מנת שמר שטיינברג יתקין על הגג מערכת סולארית לייצור חשמל, ולשני שוכרים אשר שכרו
13
14
15



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 את החלק הפנימי של המבנה - לחברת מרץ טכנולוגיות בע"מ (להלן: "מרץ טכנולוגיות") - החל
2 מחודש אוקטובר 2013, ולגב' מיטל בצלאל (להלן: "גב' בצלאל") - החל מחודש אפריל 2014.
3 .3 בשנת 2013 נוצר קשר בין המערער לשוכר פוטנציאלי לחלקו הפנימי של המבנה, מר מארק הרמן
4 (להלן: "מר הרמן"), וביום 22.11.2013 חתמו השניים על הסכם שכירות, אשר תחילתה, ככל
5 הנראה, החל מיום 1.1.2014 (הסכם השכירות לא הוגש לבית המשפט). במועד החתימה על ההסכם,
6 שילם מר הרמן למערער מקדמה בסך של 61,000 ₪ על חשבון דמי השכירות, ואשר נועדה ככל
7 הנראה לשם ביצוע התאמות במושכר.
8 בסמוך למועד תחילת השכירות, בראשית שנת 2014, הגיע למקום נציג של היחידה הארצית לפיקוח
9 על הבנייה ומסר למערער צו להפסקת עבודות. בעקבות כך, ביטל מר הרמן את הסכם השכירות
10 והגיש, בחודש מרץ שנת 2014, תביעה כספית נגד המערער. בתאריך 6.5.2015 ניתן פסק דין,
11 במסגרתו חוייב המערער לשלם להרמן סך של 251,000 ₪. המערער החל בביצוע התשלומים רק
12 בשנת 2016.
13 .4 בדוחות הכספיים שהגיש המערער, דיווח הוא על הוצאות מרובות שהיו לו בהשכרת המבנה, כך
14 שלטענתו, כל אחת משנות המס שבמחלוקת הסתיימה בהפסד [בשנת 2013 הפסד בסך 39,979 ₪,
15 בשנת 2014 הפסד בסך 97,831 ₪, ובשנת 2015 הפסד בסך 253,588 ₪].
16 בנוסף, המערער דיווח על הכנסותיו מהשכרת המבנה, כהכנסה מעסק, לפי סעיף 2(1) לפקודת מס
17 הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"). כתוצאה מסיווג זה, ההפסדים עליהם דיווח, סווגו כהפסדים
18 עסקיים, והם קוזזו כנגד המשכורת שהפיק המערער מעבודתו כשכיר באותן שנים.
19 המשיב לא קיבל חלק ניכר מההוצאות עליהן דיווח המערער, ובנוסף לא קיבל את סיווג ההכנסות
20 מהשכרת המבנה כפעילות עסקית אלא כהכנסה פסיבית שמקורה, לטענת המשיב, בסעיף 2(6)
21 לפקודה. כתוצאה מסיווג זה, לא ניתן לדעת המשיב לקזז את ההפסדים משכר העבודה.
22 .5 להשלמת התמונה יצוין כי במהלך החקירה הנגדית (עמ' 10 לפרוטוקול, שורות 12-15), העיד
23 המערער כי במהלך שנת 2017 ניתן צו להריסת המבנה בגין בנייה שלא כדין. כתוצאה מכך, נהרס
24 החלק הפנימי של המבנה, ולכן, כיום, משכיר המערער את גג המבנה בלבד למר שטיינברג, ושני
25 השוכרים הנוספים של המבנה, גב' בצלאל ומרץ טכנולוגיות אינם שוכרים עוד את המבנה. מדברי
26 המערער עלה כי כיום הוא ממתין לאישור להסבת המבנה לשימוש חקלאי. נתונים אלה אינם נוגעים
27 לשנות המס שבמחלוקת, והרלוונטיות שלהם תתברר בהמשך.
28 .6 מלבד ההכנסות מהשכרת המבנה, המערער דיווח בדוחות השנתיים שהגיש למשיב, אף על השכרת
29 יחידת דיור (דירת מגורים) המצויה במקרקעין. דמי השכירות דווחו כפטורים ממס. במהלך דיוני
30 השומה אצל המשיב, מסר המערער כי יש במקרקעין עוד 2 יחידות דיור נוספות, השייכות לטענתו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 לבניו ואשר הושכרו על-ידם. לטענת המערער, דמי שכירות אלה אינם שייכים לו, אלא כל אחת
2 מהיחידות שייכת כאמור לאחד מבניו הבגירים, וכל אחד מהם זכאי לפטור ממס.
3 המשיב לא קיבל טענה זו, והוא סבור כי יש לייחס למערער את כל דמי השכירות ולחייבו במס
4 בהתאם.
- 5 7. רכבו של המערער נשרף ביום 10.5.2015. לטענת המערער, ברכב היו חלק ניכר מספרי החשבונות
6 שניהל. המערער הציג ראיות אודות שריפת הרכב (נספחים ו, ז להודעה המפרשת את נימוקי
7 הערעור), אך לא על כך שספרי החשבונות היו ברכב בעת קרות השריפה.
8 המשיב לא פסל את ספרי המערער.
- 9 8. כאמור, המשיב לא קיבל את דיווחיו של המערער וביום 12.1.2017 הוציא לו שומה. ביום
10 12.2.2017 הגיש המערער השגה על השומה שהוצאה לו. לאחר מספר דיונים בין הצדדים, ניתנה
11 החלטת המשיב בהשגה. הצווים שהוציא המשיב עסקו במספר עניינים:
12 א. תוספת הכנסה מהשכרת המבנה, עליה נטען כי לא דיווח המערער.
13 ב. אי התרה בניכוי של הוצאות מסוימות ואי הכרה בחלק גדול מהפחת.
14 ג. אי הכרה בקיזוז ההפסדים מהשכרת המבנה כנגד המשכורת.
15 ד. תוספת הכנסה מהשכרת שתי יחידות דיור נוספות.
16 ה. הטלת קנס גרעון בהתאם לסעיף 191 לפקודה, בשל התרשלותו של המערער בעריכת הדוחות
17 והדיווח.
- 18 9. כנגד הצווים שהוציא המשיב, הוגש הערעור שבפניי. בהתאם לסעיף 4 להודעת הערעור, סכומי
19 המס השנויים במחלוקת, הם כדלקמן: 2013 – 84,337 ₪, 2014 – 30,637 ₪ ו- 2015 – 30,637
20 ₪ (הסכומים כוללים הפרשי הצמדה, ריבית וקנס גירעון).
- 21 10. בתחילה הייתה יריעת המחלוקת שבין הצדדים רחבה, והיא כללה עניינים שונים – כמפורט
22 בכלליות לעיל. בהמלצת בית המשפט, כל אחד מהצדדים חזר בו מחלק לא מבוטל מטענותיו. כך,
23 בין השאר, המערער חזר בו מהטענה כי יש לסווג את דמי השכירות כהכנסה מעסק והסכים כי יש
24 לסווגם כהכנסה פסיבית שמקורה בסעיף 2(6) לפקודה; המשיב חזר בו מהחלטתו שלא להכיר
25 למערער בשורה של הוצאות.
- 26 11. לאור מכלול הנסיבות, אשר חלקן יתברר בהמשך, חשבתי כי יש מקום לנסות ולהביא את המחלוקת
27 שנתרו בין הצדדים לכדי סיום, על דרך הפשרה. הדבר לא צלח, ומשכך נקבע התיק לשמיעת ראיות.
28 המערער הגיש חוות-דעת של השמאי מר יניב רפאל, בנושא אומדן עלויות בניית המבנה. השמאי
29 מר רפאל, נחקר על ידי המשיב על חוות-הדעת שהגיש. עוד מטעם המערער העיד המערער בעצמו.
30 מטעם המשיב העידה גב' שרה ארגמן לוי, המשמשת כמפקחת ראשית (למען הפשטות יכונה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 בהמשך התצהיר שהגישה: "תצהיר המשיב". לאחר חקירת העדים, הגישו הצדדים את סיכומיהם
2 בכתב.
3 12. כפי שעלה מסיכומי הצדדים (ראו לדוגמה דברי המערער בפתיח לסיכומי התגובה שהגיש,
4 המתייחסים בין השאר לנתונים שפירט המשיב בעמ' 6 לסיכומיו ואשר עליהם לא ביקש המערער
5 לחלוק, למעט בעניינים שהעלה בהמשך סיכומיו), העניינים שנותרו שנויים במחלוקת והדורשים
6 לכן הכרעה, נחלקים לשני ראשים:

7 א. מיסוי השכרת דירות המגורים.

8 ב. מיסוי השכרת המבנה – ובכלל זה מספר סוגיות משנה.

9 למען הפשטות, כל אחת מהסוגיות הדורשות הכרעה תידון להלן בפני עצמה, תוך הצגת העובדות
10 הרלוונטיות לה, עיקרי טענות הצדדים וההכרעה בעניינה. בסוף פסק הדין אתיחס להטלת קנס
11 הגרעון שהשית המשיב על המערער.

12 13. לפני שאכנס לעובי הקורה בכל אחת מהסוגיות הדורשות הכרעה, יובהר כי בערעור זה, כפי שככלל
13 בכל ערעור בענייני מיסים (למעט חריגים, שלא כאן המקום לפורטן), המידע נמצא בהישג ידו של
14 המערער ומשכך, נטל ההוכחה מוטל עליו, בהיותו "המוציא מחברו". יפים לעניין זה דבריה של
15 כבוד השופטת ע' ארבל בע"א 5324/05 בשיר נבהאן שחאדה נ' פקיד שומה עכו (9.8.2009) בפסקה
16 : 23

17 כידוע, נקודת המוצא בחלוקת הנטלים במשפט האזרחי קובעת כי "המוציא מחברו עליו
18 הראייה". מי מבעלי הדין אשר מבקש לעורר טענה העומדת לדין, עליו מוטל הנטל להוכיח
19 את טענותיו. כך בדין הכללי, כך גם בדיני המס (ע"א 9792/02 מחמד נ' מס הכנסה טבריה
20 (טרם פורסם, [פורסם בנבו], 13.9.05)). בהיעדר חריגים, על המערערים להוכיח, באמצעות
21 הבאת ראיות אובייקטיביות, כי השומה שהוציא המשיב אינה מדוייקת וכי הן דרך בניית
22 השומה והן גובה השומה שגויים.

23 במידת הצורך ותוך התייחסות לטענות הצדדים, אשוב ואתיחס לחלוקת הנטלים בהמשך פסק
24 הדין.

25

26 א. השכרת דירות המגורים

27 העובדות

28 14. במקרקעין, המצויים ברשות המערער, מצויות 4 דירות מגורים: ביתו של המערער ועוד 3 יחידות
29 העומדות להשכרה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

15. בשנות המס שבמחלוקת, המערער דיווח על השכרת אחת היחידות בלבד. דמי השכירות שדווחו, לא הגיעו לתקרת הפטור הקבועה בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה משכר דירה למגורים), התש"ן – 1990 (להלן: "הוראת הפטור"), ולכן לא חוייבו במס.
16. במהלך הדיונים אצל המשיב, עלה מדברי המערער כי יש על-גבי המקרקעין עוד שתי דירות, אשר לטענתו שייכות לשני בניו הבגירים, לכל אחד דירה אחת, ואשר דמי השכירות מכל אחת מהן זכאים לפטור ממס בהתאם להוראת הפטור.

עיקרי טענות המשיב

17. המשיב טוען שתי טענות בייחס לדמי השכירות משתי הדירות הנוספות עליהם לא דיווח המערער:
א. זהות הנישום – המערער ולא בניו: המערער הוא בעל הזכויות במקרקעין, עליהם מצויות הדירות. המערער לא הראה כל הסכם, במסגרתו העביר את הזכויות בדירות לבניו. הדירות שייכות למערער - הוא "בעל העץ", ולכן הוא גם "בעל הפרי" – דמי השכירות.
ב. גובה ההכנסה מדמי שכירות שיש להוסיף למערער: בדיון בהשגה שנערך במשרדי המשיב ביום 28.3.2017 (נספח 2 לתצהיר המשיב, בעמ' 2), מסר המערער כי אחת היחידות הושכרה בתמורה לדמי שכירות חודשיים בסך של 2700 ₪. בהעדר נתונים נוספים שסיפק המערער, יש לזקוף למערער הכנסה בסכום זהה גם בגין היחידה הנוספת, וזאת בייחס לכל שנות המס שבמחלוקת. תוצאת הדברים היא כי למערער הוספה הכנסה בסך של 64,800 ₪ [= 12 x 2 x 2700] לכל אחת משנות המס שבמחלוקת.

עיקרי טענות המערער

18. המערער חולק על שתי קביעותיו של המשיב:
א. זהות הנישום – בניו ולא הוא: במושבים, כגון זה בו מתגוררים המערער ומשפחתו, לא ניתן בנקל להעביר יחידות דיור שנבנות בנחלה ולרשום אותם על שם הבנים, תוך פיצול הנחלה ליחידות משנה. על אף זאת, נהוג להעמיד דירות לרשות הילדים ולאפשר להם לנהוג ביחידות אלה כבשלהם. הדירות נבנו על-ידי הבנים ודמי השכירות הועברו לחשבונם, ולכן יש לראות בהם כחייבים במס בגין דמי השכירות. לאור הוראת הפטור, דמי שכירות אלה אינם חייבים במס ולכן לא דווחו על-ידי הבנים.
ב. גובה ההכנסה מדמי השכירות: לטענת המערער, אחת מבין הדירות לא הושכרה כלל בשנות המס שבמחלוקת, והדירה השנייה הושכרה באופן חלקי בלבד. לאור זאת, גם אם תתקבל טענת המשיב כי יש לייחס לו את ההכנסה מדמי השכירות, הרי שגובה ההכנסה צריך להיות נמוך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 באופן ניכר (פירוט מצוי בסעיף 95 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור). המערער טוען כי
2 פרוטוקול הדיון אצל המשיב, נרשם באופן מקוטע ובלתי מהימן, ולכן אין לתת לו משקל.

3 דיון והכרעה

4 19. המידע אודות אופן השכרת דירות המגורים, מצוי בידי המערער. המערער יודע למי הושכרו הדירות,
5 בידי מי (הוא או ילדיו), לאיזו תקופה ובתמורה לכמה דמי שכירות. המערער בחר שלא להציג ראיות
6 של ממש בעניין זה. הוא לא הביא לעדות את מי מהשוכרים ואף לא את מי משני בניו.

7 כל שהציג המערער (נספח לג' להודעה המפרשת את נימוקי הערעור) הוא דוח משלם ארנונה, ממנו
8 ניתן ללמוד, באופן חלקי, כי בחלק מהתקופה שילם המערער חלק מהארנונה.
9 במהלך דיון שמיעת הראיות (עמ' 15 לפרוטוקול ש' 11-19), המערער למעשה הודה כי נספח לג'
10 אינו מלמד אודות שנת 2013 וכי קשה להסיק ממנו מסקנות של ממש אף בייחס לשאר השנים.
11 המערער אמר (שם, בש' 17-18):

12 **יש אסמכתאות לגבי משלמי הארנונה. תוך יום אני אוציא אותם. הם היו בתיק, כרגע יצאו בטעות**
13 **מהתיק. ניתן היה לראות, אם היו מוגשים, כי אני זה ששילמתי את הארנונה לכל הנכסים ...**
14 אין צריך לומר כי המועד להגשת ראיות היה קודם למועד החקירה הנגדית אודותיהם. ראיות אלה
15 לא הוגשו. כאמור, המערער לא הביא עדים לעניין זה והוא אפילו לא צירף את חווי השכירות אלא
16 באופן חלקי למדי (ראו עמ' 14 לפרוטוקול ש' 21-22; ושם בש' 25-33 עת צירף המערער הסכם
17 שסומן מע/1 ואשר עוסק בעיקר בפרק זמן שאינו כלול בשנות המס שבמחלוקת).

18 גם אם יש בפי המערער טענות אודות אופן ניהול הפרוטוקול אצל המשיב, הרי שהיה בידי המערער
19 פרק זמן ארוך למדיי – כל משך הזמן בו התנהל הערעור בבית המשפט, בו הכיר הוא היטב את
20 טענות המשיב, ובכל זאת בחר שלא להציג ראיות – אשר חובה היה עליו להציג.

21 המערער טוען כי נטל ההוכחה מוטל על המשיב, שכן פנקסיו לא נפסלו. איני מוצא ממש בטענה זו.
22 ראשית, אזכיר כי לטענת המערער, ספרי חשבונותיו נשרפו יחד עם רכבו, ולכן הם לא הוצגו למשיב.
23 שנית, ולעניינינו כאן די בכך, המחלוקת אודות זהות המשכירים ואודות גובה דמי השכירות שגבו,
24 היא מחלוקת לבר פנקסית והנטל בעניינה מוטל בצדק על המערער. המערער הוא שמכיר את נתוניו,
25 ולכן מוצדק לראות בו "המוציא מחברו" בדיני מסים, אשר עליו הנטל להביא ראיה לטענותיו
26 ולשכנע בצדקתם. מעבר לנדרש נזכיר כי כל בעל דין – גם מי שנטל ההוכחה אינו מוטל על שכמו,
27 אשר נמנע מהבאת עד נדרש או מהצגת ראיות המצויות באמתחתו, הדבר נזקף לחובתו. אלא שכפי
28 שיובהר מיד, הלכה ברורה היא כי בעניין כגון זה שלפנינו, נטל ההוכחה מוטל על המערער.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

20. כלל גדול בדיני המס, הוא, כלשונו של המשפט האנגלי – כור מחצבתם של דיני מס הכנסה שלנו, כי "בעל העץ הוא בעל הפרי". אין חולק כי המערער הוא "בעל העץ" – הזכויות במקרקעין ובמחובר להם, ולכן אם ביקש הוא לטעון כי אין לראות בו "בעל הפרי" שכן הוא ביצע עיתוק של מקור ההכנסה, חובה היה עליו להציג ראיות משכנעות לכך. חובה זו נקבעה בע"א 1107/03 יעקב טהורי נ' פקיד שומה תל-אביב 2 (4.8.2004), פסקאות 9 ו-10, מפי כבוד השופט (כתוארו דאז) מ' חשין:
- על הטוען לעיתוק הכנסה – כמערער בעניינו – להוכיח כי הכנסתו אכן עותקה לאחר ...
מסקנה נדרשת מן האמור היא שטענת המערער כי פירותיו של הנכס (דמי השכירות) עותקו לחברה, נדרשת להוכחה. היה אפוא על המערער לגבות את טענתו על-אודות העיתוק בראיות שמהן היה ניתן ללמוד על טיבו ועל אופיו של אותו עיתוק.
- המערער לא הציג כל ראיה לכך שעל אף היותו "בעל העץ", אין לייחס לו את הפירות (דמי השכירות) שעץ זה הניב. המערער לא הציג הסכם בינו לבין בניו, הוא לא טרח להביא לעדות את בניו ואת השוכרים, או לפחות מי מהם, כדי לשפוך אור על העובדות. המערער אפילו לא הציג נתונים מחשבונות הבנק של בניו, אליהם, לטענתו, הגיעו דמי השכירות (בראיה אודות הגורם לו משולמים דמי השכירות לא היה די, שכן היה בכך כדי ללמד על השימוש בהכנסה ולא על עיתוק המקור, אולם אפילו עניין בסיסי וראשוני זה, לא הוכח בידי המערער). מדובר בנתונים בסיסיים, בלעדיהם, בנסיבות כאן, אין לי אלא לקבוע כי המערער לא הרים את נטל ההוכחה שעל כתפיו, וכי דין ערעורו בעניין זה להידחות. המערער הוא הנישום אותו יש לחייב במס בגין דמי השכירות.
21. אף בכל הנוגע לגובה דמי השכירות, איני מקבל את טענות המערער, וגם כאן – מאותה סיבה. מדובר בנתון המצוי בידי המערער ובידי השוכרים, נתון אותו ניתן היה להוכיח באופן משכנע בנקל, ולכן אין די בטענות המערער גרידא. כפי שעולה מסעיף 54 לפקודת הראיות [נוסח חדש], תשל"א-1971, לא בנקל יפסוק בית המשפט על סמך עדות יחידה של בעל דין, שאינה נתמכת בראיות נוספות. יתירה מזו, כאשר ראיות שכאלה זמינות בנקל, חובה על בית המשפט לתהות מדוע אלה לא הובאו בפניו. כך לדוגמה, יתכן, ואיני קובע כי כך הם פני הדברים, כי עדים שהיו מגיעים היו מוסרים כי חלק מדמי השכירות היו גבוהים מסך 2700 ₪ לחודש ליחידה, שקבע המשיב, או שהיו מוסרים מידע אחר שהיה עומד בניגוד לאינטרס של המערער (בעניין דמי השכירות או בעניין אחר השנוי במחלוקת בין הצדדים). כך או אחרת, אי הבאת עדים רלוונטיים, נזקפת לחובת המערער. במצב דברים זה, אין בידי לקבוע כי נפלה שגיאה בהחלטת המשיב, המחייבת התערבות שיפוטית, ולכן דין הערעור בעניין זה להידחות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 22. בשולי הדברים אציין כי בסוף הסיכומים מטעמו, טען לפתע המערער כי המס בגין דמי השכירות
2 חושב לו במתכונת שאינה תואמת את הנחיות רשות המסים, במובן זה שהמשיב לא לקח בחשבון
3 רכיב פטור לו הוא זכאי מכוח הוראת הפטור ובהתאם לעמדת המשיב עצמו.
4 המשיב לא התייחס בסיכומיו לעניין זה כלל, ומכאן אין לי אלא להסיק כי הוא מודה בטענת המערער.
5 לאור זאת, לצד זה שדחיתי את טענות המערער בכל הנוגע לדמי השכירות, הרי שהמשיב יחשב את
6 דמי השכירות באופן המיטבי המתאפשר בהתאם לעמדת המשיב עצמו בהנחיות שפרסם. לצד זאת,
7 לאור העובדה שהמערער העלה עניין זה רק בסיכומיו, וגם שם, בעמימות מסוימת, הרי שבמקרה של
8 מחלוקת בין הצדדים בעניין זה, לא יהיה למערער להלין אלא על עצמו (על שבחר שלא להציג את
9 העניין במסגרת הערעור שהגיש, באופן ברור וכנדרש), והחשוב יתבצע בדרך המקובלת על המשיב
10 ובהתאם להנחיות שפרסמה רשות המסים ולפסיקה הרלוונטית.

11

ב. השכרת המבנה

12
13 23. כאמור לעיל, עיון בסיכומים שהגישו הצדדים מלמד כי בעניין השכרת המבנה נותרו ביניהם מספר
14 מחלוקות הדורשות הכרעה:

- 15 א. היקף ההכנסות מהשכרת המבנה
- 16 ב. הוצאות הפחת
- 17 ג. הוצאות המימון
- 18 ד. הוצאות הרכב
- 19 ה. העסקה עם הלרמן

20 אדון להלן בכל אחד מהעניינים הנזכרים לעיל, כל סוגיה בהתאם להיקף הנדרש בעניינה – מי
21 בקצרה ומי באריכות רבה יותר.

22

א. היקף ההכנסות מהשכרת המבנה

23
24 העובדות ועיקרי טענות הצדדים

25 24. שנת 2013: תחילה הייתה מחלוקת בין הצדדים באשר לתוספת ההכנסה לשנת 2013, אך בהמשך
26 הדרך הסכימו הצדדים כי אין לקבוע תוספת הכנסה לשנה זו, ולפיכך לא אתייחס לעניין זה. עם זאת,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 בכל הנוגע לשנה זו נותרה בין הצדדים מחלוקת הנוגעת לתשלום שקיבל המערער בסך 61,000 ₪
2 מהלרמן. עניין זה יידון בנפרד, בתת פרק בפני עצמו.
3 25. בשנים 2014 ו-2015: המשיב ערך ביקורת צולבת ומצא כי המערער לא דיווח על סכומים עליהם
4 דיווחה (כהוצאה) השוכרת גב' בצלאל. סכומים אלה, אותם הוסיף המשיב כהכנסה אצל המערער,
5 הם כדלקמן:
6 שנת 2014 - סך של 20,212 ₪ (זהו הסכום העולה מסעיף 15 לתצהיר המשיב). סכום זה מורכב
7 (בקירוב) משני סכומים:

8 א. 10,000 ₪ ששולמו למערער על ידי השוכרת גב' בצלאל, בשיק שנכתב על גביו כי הוא "שיק
9 ביטחון".

10 המערער טוען כי מדובר בבטוחה בלבד, ולכן אין לראות בכך הכנסה. המשיב מנגד טוען כי
11 המערער הוציא בגין סכום זה חשבוניות, ולכן יש לראות בו הכנסה.

12 ב. 11,150 ₪ ששולמו למערער על ידי גב' בצלאל, בגין החזר תשלומי ארנונה ששילם עבורה
13 ואשר בהתאם להסכם השכירות היא זו שחייבת בהם.

14 שנת 2015: סך של 27,345 ₪ אשר בדומה לסכום הקודם, אף הם שולמו למערער על ידי גב' בצלאל,
15 בגין החזר תשלומי ארנונה ששילם עבורה המערער.

16 בנוגע להחזרי תשלומי הארנונה, המערער טוען כי מדובר בהחזר תשלומים שאינו בבחינת הכנסה.
17 המשיב מנגד טוען כי הוא לא שוכנע כי המערער לא ניכה סכומים אלה כהוצאה, ולכן יש לזקוף את
18 התשלומים כהכנסה.

דיון הכרעה

19
20 26. שנת 2014 – שיק ביטחון בסך 10,000 ₪: שיק ביטחון, שאינו מופקד בחשבונו של המערער
21 והמערער אינו נוהג בו מנהג בעלים, אכן אינו הכנסה. אלא שהמערער לא הוכיח כי כך הם פני
22 הדברים. יתירה מזו, עיון בטענות המערער מלמד כי אין הוא טוען בפה מלא, כי שיק הביטחון לא
23 הופקד ונפרע על-ידיו. אין די בטענות עקרוניות בעלמא (על כך שבטוחה אינה הכנסה). בהעדר
24 ראיות, אותן היה על המערער להציג ואלה לא הוצגו, אני מניח כי השיק אכן נפרע וכי המערער נהג
25 בכסף מנהג בעלים. במקרה כזה, מה שקובע אינה כותרתו של השיק, אלא האופן בו נהג בו המערער
26 בפועל. לאור האמור ובהינתן זה שהמערער דיווח על הכנסותיו לפי בסיס מזומן (כך טען והוכיח
27 המשיב בסעיף 8 ובסעיף 10 לסיכומיו, דבר אשר לא הוכחש על-ידי המערער), בעת קבלת השיק על
28 המערער לדווח על הכנסה – כפי שאכן נהג כאשר הוציא חשבונית בגין תשלום זה (ואם וכאשר ישיב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 את הסכום לשוכרת, יוכל המערער לדווח על ניכוי הוצאה). לאור האמור, צודק המשיב כי יש להוסיף
2 להכנסתו של המערער בשנה זו, סך של 10,000 ₪.
3 27. בשנים 2014 ו-2015 – החזר תשלומי ארנונה: המשיב לא חלק על כך שמהחשבוניות עולה כי
4 מדובר בהחזר תשלומי ארנונה. כל שטען המשיב הוא כי ייתכן כי המערער ניכה סכומים אלה
5 כהוצאה בגין תשלומי ארנונה, וכל עוד לא הוכיח המערער כי לא עשה כאמור, יש לזקוף סכומים
6 אלה כהכנסה. טענה זו של המשיב נכונה היא, אלא שיש ליישמה תוך התייחסות בפועל לדיווחי
7 המערער.
8 שנת 2014: המשיב התיר למערער הוצאה בגין מיסים עירוניים בסך של 17,238 ₪ (סעיף 30 לסיכומי
9 המשיב; נתון זה עולה גם מעמ' 7 לסיכומי המערער). כפי שעולה מנספח כה' להודעה המפרשת את
10 נימוקי הערעור, סכום זה כולל סך של 10,000 ₪ אשר שולם לרשות מקרקעי ישראל כדמי שימוש
11 חורג, כך שרק 7238 ₪ הנו ניכוי בגין מיסים עירוניים ששילם המערער (לטענתו בגין רכיב אחר,
12 אלא שעניין זה לא הוכח). לאור זאת, מתוך הסך של 11,150 ₪ החזר מיסים עירוניים ששילמה
13 השוכרת למערער, ברור כי הוא לא ניכה כהוצאה לכל הפחות סך של 3912 ₪ (ההפרש בין שני
14 הסכומים הנ"ל) - ולכן לגבי סכום זה, אין מקום לחששו של המשיב ואין לזקפו כהכנסה בידי
15 המערער. מנגד, סך של 7238 ₪ (לגביו לא עלה בידי המערער להוכיח כי לא נוכח על-ידו כהוצאה)
16 – ייזקף כהכנסה נוספת של המערער מהשכרת המבנה. לאור זאת, טענות המערער בעניין זה
17 מתקבלות באופן חלקי – כאמור לעיל.
18 שנת 2015: עיון בסעיף 31 לסיכומי המשיב מלמד כי בשנה זו לא הכיר המשיב למערער כל הוצאה
19 בגין מיסים עירוניים. משכך, אין מקום לחששו של המשיב שמא המערער ניכה סכום זה כהוצאה.
20 לאור האמור, אני מקבל בעניין זה את טענות המערער וקובע כי אין לזקוף לו הכנסה נוספת בסך של
21 27,345 ₪ לשנה זו כפי שזקף המשיב. לצד זאת, המערער בהגינותו הודה כי כשערך שוב את
22 חישוביו בעת הגשת התצהיר, מצא כי יש לזקוף לו הכנסה נוספת בשנה זו בסך של 5104 ₪ (סעיף
23 26 לתצהיר המערער וסעיף 9 לסיכומי המשיב). משהודה בכך המערער, אזקוף סכום זה כפי שעלה
24 מדבריו.
25 28. סיכום ביניים: מהאמור בפרק זה עולה כי להכנסותיו של המערער יתווספו הסכומים הבאים: שנת
26 2014 - סך של 17,238 ₪; שנת 2015 – סך של 5104 ₪.
27

ב. הוצאות פחת

העובדות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

29. אין חולק כי על המקרקעין ניצב מבנה רחב ידיים, שטחו כ- 480 מ"ר, גובהו במרכז המבנה – 5.7 מ', ובצדדיו – 4.5 מ' [הנתונים לקוחים מתוך חוות-דעת של השמאי יניב רפאל (להלן: "השמאי"), אשר הוגשה מטעם המערער (להלן: "חוות-דעת השמאי")]. מבנה זה שימש את המערער בייצור הכנסה מדמי שכירות, הן באמצעות השכרת פנים המבנה והן באמצעות השכרת הגג – כמפורט לעיל.
30. בהתאם להוראות סעיפים 17(8) ו-21 לפקודה, בגין עלויות הבנייה של נכס מסוג זה, זכאי נישום לנכות פחת. הצדדים אינם חלוקים כי גובה הפחת החל על המבנה, הוא בשיעור של 6.5% לשנה.
31. אין בידי המערער תיעוד מלא אודות עלויות בניית המבנה, אלא באופן חלקי בלבד. נראה כי אין מחלוקת כי חלק מההוצאות הוצאו מבלי שהמערער קיבל כנגדן חשבוניות, כגון בנייה שבוצעה על-ידי פועלים מהשטחים (בסיפא של סעיף 11 לסיכומיו, מפנה המשיב למספר מקומות בהם אכן הודה המערער כי כך היו פני הדברים). לשם הוכחת עלות בניית המבנה, הגיש המערער את חוות-דעת השמאי מטעמו. המשיב לא הגיש כל חוות-דעת שמאית ולא הביא כל ראיה בעניין זה.
32. המערער הודה כי לא כל המבנה היה בנוי באופן מלא בשנת 2013, וחלקו הושלם בשנה זו ובשנת 2014 (סעיפים 90-93 לתצהיר המערער). לאור זאת, אין חולק כי הוצאות הפחת לשנת 2013 צריכות להיות נמוכות מאלה של השנים 2014 ו-2015.
- עיקרי טענות המשיב
33. המשיב הכיר בהוצאות פחת, בגין עלויות בנייה שהיה בידי המערער להוכיח באמצעות חשבוניות שהגיש. בהתאם לנתונים המפורטים בסעיפים 29-31 לסיכומי המשיב, המשיב נהג לעניין הפחת באופן הבא:
- לשנת 2013 התיר המשיב ניכוי פחת בסך של 5,904 ₪ (ולא בסך של 16,250 ₪ כפי שדרש המערער). לשנת 2014 התיר המשיב ניכוי פחת בסך של 9,593 ₪ (ולא בסך של 52,000 ₪ כפי שדרש המערער). לשנת 2014 התיר המשיב ניכוי פחת בסך של 9,593 ₪ (ולא בסך של 52,000 ₪ כפי שדרש המערער).
- המשיב לא נקט במשנה סדורה בכל הנוגע לשווי בו הוא העריך את המבנה, ולמעשה אין בידי לנקוב בשום שווי שהוא לדעת המשיב שוויו המבנה. בה בעת, המשיב לא טען כי עמדתו העקרונית, אותה הוא מיישם לגבי כלל הנישומים, היא כי אין להתיר פחת בגין עלות שלא הוצאה כנגדה חשבונית.
- עיקרי טענות המערער
34. המערער טען כבר בדיון הראשון שנערך לו אצל המשיב (דיון מיום 5.1.2016 – עמ' אחרון לנספח 2 לתצהיר המשיב), כי עלות ההשקעה במבנה הייתה כ- 800,000 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 המערער הגיש חוות-דעת שמאי מטעמו, בה הוכח כי שווי המבנה הוא כ- 820,800 ₪. השמאי נחקר
2 בבית המשפט, עדותו לא נסתרה והוא אף טען כי נקט בהערכת שווי מקלה, אותה גיבה בשורה של
3 ראיות. המשיב לא ערך כל הערכת שווי למבנה, והוא לא הגיש כל חוות-דעת שמאית נגדית או ראיה
4 כלשהיא בעניין זה. במצב דברים זה, דין שווי עלות המבנה להיקבע בהתאם לחוות-דעת השמאי,
5 שהגיש המערער.

6 דיון והכרעה

7 35. ככלל, אני סבור כי דין טענות המערער בעניין זה להתקבל, וזאת מחמת העדר כל ראיה מצד המשיב
8 בעניין שלפנינו. אפרט ואנמק את קביעתי.

9 36. המערער הפנה לחוזר מס הכנסה 2/2012 - "אסמכתאות להתרת הוצאות ו/או דרישת עלויות"
10 (להלן: "החוזר"). בחוזר נקבע כי לצורך חישוב ההכנסה החייבת של הנישום לעניין מס הכנסה, גם
11 בהעדר אסמכתאות המגובות בחשבוניות, המשיב יכיר בהוצאה או בעלות אשר תוכח לפניו. כמובן,
12 במקרה כזה יבחן המשיב היטב האם ההוכחה שהוצגה לו אכן מניחה את דעתו, אולם אם אכן כן,
13 הרי שהוצאה או עלות זו תילקחנה בחשבון בעת חישוב מס הכנסה, על אף העדר החשבוניות.
14 קביעה זו נובעת מן ההכרה החשובה, כי גם אם נישום שגה או אפילו חטא - וייתכן כי על כך עליו
15 לתת את הדין, הרי שמס הכנסה צריך להיות מוטל על רווחיו האמתיים של הנישום, ולכן בכפוף
16 לכך שהנישום הרים את נטל ההוכחה שעל כתפיו, יילקחו בחשבון בחישוב ההכנסה החייבת אף
17 הוצאות שאינן מגובות בחשבוניות.

18 החוזר מתייחס באופן מפורש אף לניכוי פחת כאשר – "הנישום דורש הוצאות פחת כאשר ... אין
19 בידיו של הנישום את החשבונית המעידה על הרכישה ועל המחיר המקורי של הנכס לגביו נדרשת
20 התרת הפחת" (סעיף 2.2 לחוזר). אחת הדרכים בהם נוקב החוזר כדרך לגיטימית להערכת שווי של
21 נכס, היא הערכת שמאי (סעיף 3.2.4 לחוזר).

22 המשיב לא העלה לפני כל טענה, מדוע הוא סבור כי אין להתיר למערער ניכוי פחת במתכונת הנזכרת
23 בחוזר. מדובר במבנה רחב ידיים (במסגרת חוות-דעת השמאי צורפו אף תמונות, מהם נקל
24 להתרשם), אשר לא יכולה להיות מחלוקת כי עלה למערער לבנותו.

25 37. אני סבור כי במקרה בו נישום לא שמר תיעוד חשבוני שחובה היה עליו לשמור, הדבר צריך להיזקק
26 לחובתו (וזאת בכפוף למבחן הנסיבות) ובהחלט סביר כי רף ההוכחה שיוצב בפניו – לא יהיה מהסוג
27 המקל. לאור זאת, אם המשיב היה מציג חוות-דעת סבירה כלשהיא, בהחלט יתכן כי הייתי נוטה,
28 לאחר בחינה, לקבלה. אולם על כגון זה ניתן לעשות שימוש מושאל בביטוי התלמודי, "פטור בלא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 כלום אי אפשר". לא יתכן כי המערער יציג חוות-דעת, מבוססת ומנומקת, ואילו המשיב יסתפק
2 באמירות בעלמא כדי להפריכה.

3 כאשר נשאלה המצהירה מטעם המשיב, אודות חוות הדעת וניכוי הפחת, השיבה כדלקמן (עמ' 16
4 לפרוטוקול ש' 22 - 32):

5 ש. שמעת כאן את עדותו של השמאי, למה לא הבאת חוות דעת נגדית להתמודד איתה?

6 ת. ...

7 בתיקים הרבה יותר גדולים, מגיעים מהמחלקה כלכלית עושים שווים ומתייחסים כל
8 דבר לגופו.

9 ש. אז לפי מה שאני מבין ממך הוא תיק קטן ולכן לא הבאתם הערכות שמאי ולא ערכתם
10 הערכות שווי?

11 ת. כן. ...

12 ובהמשך החקירה (עמ' 22 לפרוטוקול ש' 26-31):

13 ש. העיד היום השמאי, הפנינו אותך לטעות שלך שלא מדובר בהערכת שווי אלא בהערכת עלות
14 כפי שסברתם.

15 ת. שמתי לב. לדעתי הערכת עלות הזאת הבנק עושה וזה לא אמין בעיניי. ניתן לחתוך משם כמה
16 אחוזים טובים.

17 ש. איך את חותכת?

18 ת. לא חשבתי על זה.

19 מדובר בתשובות שאינן מניחות את הדעת.

20 המשיב ציין בסיכומיו כי פועלים המובאים מהשטחים ואינם מוציאים חשבוניות, משתכרים על-פי
21 רוב שכר נמוך. השכל הישר וניסיון החיים מתיישבים עם טענה זו. גם השמאי מטעם המערער, אישר
22 בחקירתו טענה זו (עמ' 8 לפרוטוקול, ש' 7-8). בחוות-דעת השמאי, אין הפחתת עלויות בגין עניין
23 זה.

24 לאור זאת וכאמור לעיל, אם המשיב היה מציג חוות-דעת בעניין עלות המבנה, ישנו סיכוי לא מבוטל
25 כי הייתי נוטה לאמץ את עמדתו, אלא שכאמור, המשיב לא טרח לעשות כן. ייתכן כי כדברי העדה
26 מטעמו, סבר המשיב כי מדובר בתיק קטן, אשר אינו מצדיק את הטרחה מצדו. אלא שאם כך בחר,
27 אין לו להלין אלא על עצמו. אל לו למשיב לצפות כי בית המשפט על דעת עצמו יבצע הפחתה מסכום
28 הנקוב בחוות-דעת שהוגשה לו, מבלי שהוצג בפניו ולו נתון כלשהוא על בסיסו יוכל לבצע באופן
29 מבוסס הפחתה כאמור. גם אם עבור המשיב מדובר ב-"תיק קטן", הרי שעבור הנישום מדובר לא
30 פעם בתיק הרה גורל, ולכן בהעדר חוות-דעת מטעם המשיב (ולמעשה בהעדר נתון ממשי כלשהוא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 שמציג המשיב), אין לי אלא לקבוע כי אני מקבל את הערעור בנוגע לסוגית הפחת, באופן אשר יפורט
2 להלן [אודות המשמעות שיש לתת לחוות-דעת שמאית שאינה נסתרת, ראו: ע"א 8244/02 פאולה
3 כרמל נ' מנהל מס שבח מקרקעין (26.11.2003), פסקה ה לפסק דינו של כבוד השופט א' א' לוי].
4 38. בסיכומים מטעמו טען המערער (עמ' 4 לסיכומים, ושוב בעמ' 6-8), כי יש להתיר למערער פחת
5 בשיעור של 6.5% מסך עלות מבנה של 820,800 ₪, הסכום שקבע השמאי. טענה זו מרחיקת לכת,
6 והיא אינה תואמת את טענות המערער עצמו, אשר אישר כי המבנה נבנה בשלבים וכן אין היא
7 תואמת את הפחת שדרש המערער מלכתחילה (בגין עלות בסך 800,000 ₪ בלבד). לאור זאת, הפחת
8 שיותר בניכוי, יהיה הפחת אותו דרש המערער, וכדלקמן: לשנת 2013 – סך של 16,250 ₪ (שהם
9 6.5% מ- 250,000 ₪ - כאמור בסעיף 90 לתצהיר המערער), לשנים 2014 ו- 2015 – סך של 52,000
10 ₪ לכל שנה (כפי שדרש המערער וכפי שעולה מסעיף 93 לתצהיר המערער).
11 כמובן, מסכומים אלה יופחת הפחת שהתיר כבר המשיב, כך שיתווסף בכל שנה ההפרש מהסכום
12 שקבעתי לסכום שכבר הותר בניכוי פחת.

ג. הוצאות המימון

14
15 39. המערער דרש בניכוי הוצאות מימון שנדרשו לו בגין הלוואות אותם נדרש לדבריו לקחת לשם בניית
16 המבנה. מדובר בהלוואות בסך של 365,700 ₪, והן נלקחו משלושה גורמים: בנק דיסקונט, בנק
17 לאומי והלוואות חוץ בנקאיות מעסק בשם "אגם השקעות" (סעיפים 52 ו- 53 להודעה המפרשת
18 את נימוקי הערעור). לאחר הפחתות מסוימות, הוצאות המימון עליהן עמד המערער בסופו של
19 ההליך, הן כדלקמן: 2013 - סך של 17,800 ₪, 2014 - סך של 16,720 ₪, ושנת 2015 - בסך של
20 16,720 ₪ (כמפורט בעמ' 6-7 לסיכומי המערער).
21 40. המשיב לא הכיר למערער בכל הוצאות מימון. בעניין זה, נשאלה נציגת המשיב והשיבה, כדלקמן
22 (עמ' 18 לפרוטוקול שורות 16-25):

- 23 ש. ... את ההוצאות מימון אז לא התרת לי?
24 ת. לא. גם כי ביקשנו מסמכים וגם כי רצינו לאמת את זה שזה נוגע לעסק.
25 ש. איך אימתת את זה?
26 ת. לא יכולתי כי הוא לא הביא לי מסמכים.
27 ש. המערער עשה הברלה בין הוצאות פרטיות שהוא לווה לצורך האישי שלו לבין הצורך העסקי.
28 אחם לא הכרתם אפילו בשקל אחד הוצאות מימון, זה נראה לך סביר?
29 ת. ביקשנו מסמכים מהנישום לגבי ההוצאות האלה ולגבי הקשר שלהם להכנסות הרלוונטיות
30 בשנים הרלוונטיות. אני למשל ראיתי שהסכומים הגדולים שהוא לקח מהבנק למשכנתאות זה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

- 1 בשנת 2000-2001, שלדעתי זה לא בדיוק שימש את העסק, אולי לבניית היחידות או לבית
2 הפרטי שלו. בכל מקרה עברו הרבה שנים מכדי לשייך.
- 3 41. המשיב טוען אפוא כי המערער לא הציג בפניו מסמכים, אלא שעיון בסעיפים 52-56 לנימוקי
4 הערעור ובנספחים שצורפו (נספחים כג ו- כד), מלמד כי המערער צירף מסמכים רבים מהם ניתן
5 ללמוד על הלוואות בגינן ביקש לנכות את הוצאות המימון. ממסמכים אלה עולה באופן ברור כי
6 מדובר בהלוואות שנלקחו בין השנים 2009 ל- 2014 ולא כדברי המשיב (בשנים 2000 - 2001).
7 42. החלטת המשיב שלא להכיר בהוצאות המימון מכל וכל, אינה סבירה בעיני. מדובר בהלוואות
8 החופפות את פרק הזמן בו טוען המערער כי החל בשיפוץ הלול הישן ובבניית המבנה. מבנה
9 ההלוואות, המורכב משורה של הלוואות שנלקחו טיפין טיפין ולא מסכום אחד גדול שנלקח בבת
10 אחת, תואם את טענת המערער כי בנה בשלבים ותוך שהוא רוכש חומרים ומביא פועלים שונים
11 מעת לעת.
- 12 אם המשיב היה מכיר ולו בחלק מהוצאות המימון, באופן המתיישב עם ניסיון החיים ועם מבחן
13 השכל הישר, הייתי ככל הנראה מוצא לנכון להציב רף ראייתי גבוה בפני המערער ודורש ממנו
14 להוכיח באופן מפורט למה שמשו אותן הלוואות שנתרו שנויות במחלוקת. אלא שבהינתן החלטת
15 המשיב המתעלמת מכך שנלקחו הלוואות בתקופת הבנייה ואינה מתירה כל הוצאה בגין הוצאות
16 המימון (תוך שהוא מתבסס על טענות שמצאתי כלא נכונות), וכאשר סכומי ההלוואות מתיישבים
17 עם הנתונים שבחוות דעת השמאי מטעם המערער – ואשר כנגדה לא הציג המשיב כל נתון, אני
18 מוצא כי בנסיבות מיוחדות אלה יש להתיר את הוצאות המימון בניכוי.
- 19
- 20 **ד. הוצאות רכב**
- 21 43. המערער דרש ניכוי הוצאות רכב, בסכומים הבאים: 2013 - 10,350 ₪, 2014 – 12,750 ₪, 2015
22 – 15,194 ₪. לטענת המערער, הוא נדרש להשתמש ברכבו לצורך קיום דיונים במקומות שונים
23 לצורך קבלת היתר להשכרת המבנה, וכן לצרכים נוספים הנוגעים למבנה.
- 24 44. אין בידי לקבל טענות אלה. בהתאם להוראות סעיף 32(1) לפקודה, אין להתיר בניכוי הוצאה שאינה
25 כרוכה בהליך ייצור ההכנסה. המערער לא הציג כל ראיה ממשית לכך שהוצאות הרכב שדרש,
26 כרוכות בהליך הפקת הכנסה משכירות. במציאות החיים המודרניים, אנו כמובן מתניידים באמצעות
27 כלי רכב. אולם אין בכך שהמערער נאלץ לנסוע מספר פעמים בענייני השכרת המבנה, כדי להפוך
28 את הוצאות הרכב להוצאות הכרוכות בייצור הכנסה פסיבית מהשכרת מבנה. במבחן השכל הישר,
29 כנגדו לא הציג המערער כל ראיה של ממש, יש להניח כי מדובר בנסיעות בהיקף מצומצם, אשר
30 אינו מצדיק את ניכוי ההוצאות שדרש המערער בעניין זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

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

ה. העסקה עם הלרמן

העובדות

45. כאמור לעיל, ביום 22.11.2013 נחתם הסכם בין המערער לבין מר הלרמן, להשכרת חלק מהמבנה. הסכם זה לא הוגש לעיונו של בית המשפט. מסעיף 4 לנספח יא' להודעה המפרשת את נימוקי הערעור, עולה כי החל מיום 18.12.2013 היה רשאי הלרמן להשתמש במושכר (אמנם, מסעיף 1 לנספח יב' עולה כי השכירות החלה רק ביום 1.1.2014; בהינתן כי לא הוצג הסכם השכירות, איני יכול לקבוע מה הנכון). במועד החתימה על ההסכם, שילם הלרמן למערער מקדמה על חשבון דמי השכירות ואשר נועדה ככל הנראה גם לשם ביצוע התאמות במושכר, בסך של 61,000 ₪. ושוב, בהעדר הסכם שכירות לפניי, קשה לעמוד על הדברים לאשורם. בסמוך למועד תחילת השכירות, בראשית שנת 2014, הגיע למקום נציג של היחידה הארצית לפיקוח על הבנייה ומסר למערער צו להפסקת עבודות. בעקבות כך, ביטל הלרמן את הסכם השכירות והגיש, בחודש מרץ שנת 2014, תביעה כספית נגד המערער. בתאריך 6.5.2015 ניתן פסק דין (נספח יב') להודעה המפרשת את נימוקי הערעור), במסגרתו חויב המערער לשלם להלרמן סך של 251,000 ₪. המערער החל בביצוע התשלומים רק בשנת 2016.

46. הצדדים חלוקים לגבי דינם של ה- 61,000 ₪ שקיבל המערער בשנת 2013 (להלן בפרק זה: "הסכום").

עיקרי טענות הצדדים

47. טענות המערער: טענות המערער בעניין זה סובלות מחוסר עקביות, אם כי תוצאתם זהה – ניסיון להגיע למצב בו הסכום לא ימוסה. אפרט בקצרה את טענותיו המשתנות של המערער:

א. המערער דיווח בשנת 2013 על הסכום כהכנסה, ולצד זה ביקש כבר באותו דוח, לנכותו כהוצאה. לטענת המערער, לאור ביטול ההסכם, יש להכיר לו בהוצאה בגין "חוב תלוי". המערער ביקש להסתמך בעניין זה על פסק הדין בע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1 (24.1.2005) (להלן: "עניין גני עופר"). טיעון זה הוא שהופיע בסעיפים 28-30 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור.

ב. בסיכומים שב המערער וביקש כי הסכום יותר לו בניכוי, אולם לצד זה העלה בשפה רפה טיעון חדש, ולפיו מדובר במקדמה אשר בנסיבות ביטול העסקה, אין לראות בה כהכנסה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 ג. בסיכומי התגובה שהגיש המערער, העלה הוא טיעון חדש. לדבריו, מכוח כללי המשפט
2 המנהלי, היה על המשיב להימנע מהטלת מס על הסכום שהתקבל בשנת 2013, וזאת מכיוון
3 שבעת הוצאת השומה היה ידוע כבר לצדדים כי הסכום הושב להלרמן. בטענה זו מבקש
4 המערער להסתמך על דברים שנאמרו על-ידי כבוד השופט נ' סולברג בפסקאות 5 ו-6 לפסק
5 דינו בדנ"א 2308/15 פקיד שומה רחובות ואח' נ' אילנה דמארי ואח' (12/9/2017) (להלן: "עניין
6 דמארי").

7 48. טענות המשיב: בשנת 2013, עם קבלת הסכום, המערער הוציא להלרמן חשבונית, והוא עצמו ראה
8 בסכום זה הכנסה. הסכום הושב רק בשנת 2016, מה שמלמד כי עד למתן פסק הדין נגדו, המערער
9 סבר כי מדובר בהכנסה שאין עליו חובה להשיבה. במצב דברים זה, אין להתיר למערער לנכות
10 הוצאה בגובה הסכום אלא במועד התשלום בפועל, ויש לראות בסכום כהכנסה – כפי שראה בו
11 המערער.

דיון והכרעה

12
13
14
15 49. על אף ההבנה לתחושה הקשה שחש המערער, שכן הוא נדרש לשלם מס בגין הכנסה שבסופו של
16 דבר נאלץ להשיב, אין בידי לקבל את טיעוניו בעניין זה.

17 המערער בחר לדווח על הכנסותיו לפי בסיס מזומן. כידוע, שיטות הדיווח הן שקובעות את מועדי
18 הדיווח על הכנסות ועל הוצאות. לכל שיטת דיווח, בסיס מזומן או בסיס מצטבר (בסיס מסחרי), יש
19 יתרונות וחסרונות, והמערער הוא שבחר בדיווח לפי בסיס מזומן. בשיטת דיווח זו, כשמתקבל
20 תקבול יש לדווח על הכנסה, וכשמוצא תשלום יש לדווח על הוצאה. זוהי שיטת דיווח פשוטה,
21 ובפשטותה – יתרונותיה וחסרונותיה. הפרשה בגין חוב תלוי, כפי שביקש המערער לעשות, אינה
22 אפשרית אצל מי שמדווח לפי בסיס מזומן (בעניין זה, ראו: אמנון רפאל, בהשתתפות שלומי לזר,
23 מס הכנסה, כרך א עמ' 500-501). המערער ביקש להסתמך על שנפסק בעניין גני עופר, אולם עיון
24 בפסק הדין (לדוגמה בפסקה 9) מלמד כי הוא עסק באופן ברור רק במי שמדווח לפי בסיס מצטבר
25 ולא במי שמדווח לפי בסיס מזומן.

26 המערער דיווח בצדק על ההכנסה במועד קבלתה, בשנת 2013, והוא יהיה רשאי לדווח על הוצאה,
27 במועד בו הוציא את הסכום מרשותו והשיבו להלרמן. המערער נהג במשך שנים בסכום זה מנהג
28 בעלים, דבר המלמד על האופן בו ראה הוא עצמו סכום זה – כחלק מהכנסותיו מהמבנה (למעלה
29 מן הצורך אציין כי המערער לא הראה כי ביצע בפועל בשנת 2013 כל הפרשה לטובת החזר הסכום).
30 העובדה כי בשנת 2015 נפסק כי עליו להשיב את הסכום ואף לשלם פיצויים להלרמן, אינה יכולה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 לשנות למפרע את הדרך בה בחר המערער לנהוג (הוא הרי היה יכול מיד להשיב את הסכום להלרמן
2 – סמוך למועד בו קבלו, אלא שהוא בחר לא לעשות כאמור).
3 טענות המערער אשר הועלו לראשונה במסגרת סיכומי התגובה ולפיהם מכוח כללי המשפט המנהלי
4 היה על המשיב להימנע מהטלת מס על ההכנסה (עליה כזכור דיווח המערער), דינם אף הם
5 להידחות, וזאת מכמה טעמים. ראשית, מדובר בהרחבת חזית, שנעשתה כבר "בשעת הנעילה" –
6 במסמך האחרון שהוגש בתיק, ולכך אין כמובן מקום. שנית, לא הוצגה בפני בית המשפט התשתית
7 העובדתית הנדרשת כדי להחליט אם יש מקום לטענה החריגה שמעלה המערער. בית המשפט אינו
8 יודע מה יהיו ההשלכות אם ההוצאה תוכר, כפי הדין, רק במועד בו הוצאה – בשנת 2016. בשנים
9 אלה הפיק המערער הכנסה מדמי שכירות. כמו כן, על אף שהעיד בפני כי במועד מאוחר יותר הוצא
10 צו ונהרס החלק הפנימי של המבנה, הרי שהגג עודנו מושכר, והמערער ציין כי הוא עושה מאמצים
11 להכשיר את השכרת החלק הפנימי של המבנה לשימוש חקלאי. בנסיבות אלה, כלל לא ברור כי
12 קיימת הצדקה לצפות מהמשיב לסטות מכללי הדין הרגילים ולא לכלול בשומה הכנסה עליה דיווח
13 הנישום (בעקבות עובדות שהתבררו מאוחר יותר), וזאת מבלי שאביע דעה בשאלה האם במקרים
14 חריגים יש לכך מקום.
15 הפניה אל כללי המשפט המנהלי בדיני המס – ומכוחם הדרישה כי המשיב יימנע מהטלת מס על
16 הכנסה, אפשרות שאכן הועלתה על-ידי כבוד השופט סולברג בעניין דמארי, טרם לובנה והוכרעה
17 בבית המשפט העליון, ונראה כי אליבא דכולי עלמא, היא שמורה למקרים חריגים בלבד וכמוצא
18 אחרון מפני תוצאות מס קשות. כאמור לעיל, במקרה שלפניי, לא הונחה התשתית הנדרשת כדי
19 שאשתכנע כי זהו המקרה להיענות לבקשתו החריגה של המערער.
20 אכן, מבין אני כי בהחלט יתכן כי המערער ימצא את עצמו עם הפסדים העולים על הכנסותיו ובמצב
21 של חוסר יכולת לקזז את הפסדים בהעדר הכנסות עתידיות [ואת נוכח הוראותיו של סעיף 28(ח)
22 לפקודה, המאפשר קיזוז הפסדים ממבנה כנגד הכנסות עתידיות מהמבנה]. אלא שעניין עובדתי זה,
23 כאמור לעיל, כלל אינו ידוע לי (שכן מדובר בשנות מס שהדיון בהן אינו לפניי), כך שאין מקום כי
24 אפעיל כלי כה חריג במקרה בו העובדות המלאות אינן לפניי. עניין זה והעיוותים הנובעים ממנו,
25 הוא עניין למחוקק לענות בו – ואין לי אלא להצטרף לקריאתו של סגן הנשיאה באותה העת, כבוד
26 השופט א' רובינשטיין (פסקה ט לפסק דינו בעניין דמארי) אשר קרא לרשות המסים לבחון עריכת
27 רפורמה בסוגיה של קיזוז רטרואקטיבי של הפסדים, בדרך דומה למקובל במדינות אחרות
28 ובמתכונת אשר תמנע עיוותי מס.
29 לאור כל האמור, אני דוחה את הערעור בעניין זה, ולא תוכר למערער הוצאה בשנת 2013 בגין
30 הפרשה לחוב תלוי בסך של 61,000 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 17-11-21361 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1 ער אני לכך כי תוצאה זו אינה קלה עבור המערער, וייתכן כי אם הצדדים היו משכילים להביא לסיום
2 התיק על דרך הפשרה, ניתן היה להמתיק תוצאה זו, אלא שכאמור הדבר לא עלה בידם ופנו הם אל
3 הדין, ובדין – דין הערעור בעניין זה להידחות.
4 50. כפי שכבר כתבתי, סברתי כי נכון היה כי תיק זה יסתיים על דרך הפשרה. דרך זו יפה בעיני תמיד,
5 אך בעיקר מתאימה היא למקרים בהם בעמדתו של כל אחד מהצדדים נפלו שגיאות, וכשהמצב של
6 הנישום – וכאן ניתן לאמץ מבט רחב מזה של שנות המס שבמחלוקת, אף הוא תומך בבחירה בדרך
7 הפשרה. אלא שפשרה היא כמובן עניין המסור להחלטת הצדדים, והדבר כאמור לא עלה בידם.
8 51. המשיב הטיל על המערער קנס גרעון, מכוח סעיף 191 לפקודה. בשים לב למכלול הנסיבות
9 וההכרעות אליהן הגעתי, ובהינתן זה כי גם בדרך התנהלות המשיב נפלו שגיאות (בחלקן הודה וחזר
10 בו המשיב), אני סבור כי בנסיבות העניין אין מקום להטלת קנס גרעון ולכן אורה על ביטולו.
11

סוף דבר

12 52. במחלוקות שנותרו בין הצדדים, הגעתי להכרעות הבאות (כפי שפורט ונקבע לעיל):
13 א. דמי השכירות מהשכרת שתי יחידות הדיור הנוספות, יתווספו להכנסתו של המערער ודין
14 הערעור בעניין זה להידחות.
15 ב. היקף ההכנסות מהשכרת המבנה – הערעור התקבל באופן חלקי, כמפורט לעיל.
16 ג. הוצאות הפחת – הערעור התקבל, וההוצאות יותרו כמפורט לעיל.
17 ד. הוצאות המימון – הערעור התקבל, כמפורט לעיל.
18 ה. הוצאות הרכב – הערעור נדחה.
19 ו. העסקה עם הירמין – הערעור נדחה.
20 ז. קנס הגרעון יבוטל.
21 53. לאור התוצאה אליה הגעתי ובנסיבות העניין, איני עושה צו להוצאות.
22
23

24 ניתן לפרסם את פסק הדין.

25 המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.
26
27
28
29
30
31



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 21361-11-17 יוסף נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני:

1

2

3

ניתנה היום, י"ט אייר תש"פ, 13 מאי 2020, בהעדר הצדדים.

4

5

אבי גורמן, שופט