

## בתי המשפט

עמ"ה 000359/99		בית המשפט המחוזי בירושלים	
17/07/2003		כבוד הנשיא, השופט ורדי זילר	בפני:

**בעניין:** מישאלי אברהם  
 ע"י ב"כ עו"ד  
 עו"ד בן-נח מתניה  
**המערער**  
 נ ג ד  
 פקיד שומה  
 ע"י ב"כ עו"ד  
 ניר סרי  
**המשיב**  
 מפרקליטות מחוז ירושלים

## פסק דין

ערעור זה נסוב על שומות מס שהוצאו למערער על-ידי המשיב לשנות המס 1990 עד 1996. הערעור מתייחס להכנסות המערער מעיסוק בבניה ומהכנסותיו מהשכרת נכסים. אחל את הדיון בנושא ההכנסות מעיסוק בבניה.

אין חולק שהמערער היה מעורב בבניית בית בן 16 דירות על ארבע חלקות (85, 86, 101/1, 101/2 בגוש 30080) המצויות ברח' גרוסברג 11 בירושלים (להלן - המבנה). שתיים מתוך החלקות היו בבעלות המערער ושני אחיו, והשתיים האחרות היו בבעלות זרה. לטענת המערער היה הכרחי להכנסות המערער על ארבעת החלקות ולכן הוא טרח ואירגן קונים שיקנו יחידת "קרקע/דירה" ישירות מהבעלים "הזרים". יחידת "קרקע/דירה" זיכתה כל רוכש יחידה כזו לבנות דירה ב"מבנה". כיוון שלא ניתן לבנות דירה מבלי לבנות את המבנה כולו, לקח המערער לעצמו את תפקיד המוציא, ומביא, ומארגן, ופועל למען בניית המבנה. תמורת טיפולים אלו הוא היה זכאי לקבל, לפי גירסתו, 15,000 דולר לכל חדר מידי כל בעל יחידת "קרקע/דירה". את רכישת יחידת הקרקע הסדיר בעל היחידה ישירות עם הבעלים "הזרים".

לכל הפעילות הזו אין זכר בדוח שהגיש המערער למשיב, שכן מבחינתו הוא לא עשה דבר, הוא היה רק "מוציא ומביא", ובנוסף לכך היו לו רק הפסדים עקב פעילותו זו.

המשיב לא היה מוכן לקבל את הגישה המיתממת של המערער, והוא הוציא שומה משלו גבי תשע מהדירות שנבנו ב"מבנה". את הזכויות בשמונה מהדירות רכשו בעלי "יחידות הקרקע" ויחידה אחת נמכרה לאחר שנבנתה לאדם אחר, הוא אבא שאול. לפי הנטען בהודעה המפרטת את נימוקי השומה, כפי שהוגשה לבית המשפט ביום 6.12.99 על-ידי המשיב, ההכנסה המיוחסת למערער בגין העיסקות האמורות בשנת המס 1993 היא 446,738 ₪ ובשנת המס 1994, 321,067 ₪. בישיבת קדם משפט ביום 14.1.2003 נדרש המשיב ליתן פרטים על "עסקי הבניה" של המערער. פרטים אלו ניתנו ב"הודעה מטעם המשיב" שהוגשה לבימ"ש ביום 6.4.2003. בסעיף 5 להודעה זו נטען כך:

"המערער התקשר עם שמונה רוכשים, אשר לפחות לחלק מהם הציג עצמו כקבלן, בחוזה לבניית דירה בבנין. בחוזה נקע מועד למסירת הדירה לרוכש, וכי התמורה שסוכמה בין המערער לרוכש הינה קבועה ומוחלטת ולא תשתנה וזאת בלי קשר לעלויות הבניה. עוד התחייב המערער בחוזה לאחריות, לטיב הבניה והחומרים. בהסכם נקבע כי התמורה תשולם בהתאם להתקדמות הבניה".

בישיבת בימ"ש מיום 29.4.2003 נתבקש ב"כ המערער להגיב על העובדות הכלולות בהודעה. תגובתו בכל הנוגע לסעיף 5 היתה שהוא התקשר עם ששה רוכשים (ולא עם שמונה), זאת "כנציג שלהם לצורך בניה". ביחס לשני האחרים, הרי שאלו "היו בעלי זכות בקרקע וההתקשרות איתם היתה רק לצורך מתן שירותי בניה" (ההדגשות כאן ובהמשך שלי - ז.ו.). ענין נוסף שצוין ע"י ב"כ המערער כשנוי במחלוקת ביחס לסעיף 5 האמור הוא השימוש במילה "קבלן". לדבריו "המשיב [צ"ל המערער] לא הציג עצמו כקבלן".

בהמשך אותה ישיבה הבהיר ב"כ המערער כי בכל מקום בהודעת המשיב בה נאמר שהדירות נרכשו, צריך להיאמר שמה שהשמונה רכשו מהמערער הם "שירותי בניה" ולא "רכישת דירה".

יושם אל לב שבין העובדות שנטענו בהודעת המשיב, שלא הוכחו על-ידי המערער, גם עובדות אלו:

א. כל פרטי סעיף 5 כפי שצוטטו לעיל, למעט מה שהוכחש.

ב. נגד המערער הגישו חלק מהרוכשים תביעה "בשל ליקויי בניה" (סעיף 8 להודעה).

ג. המערער הגיש נגד אחד מהשמונה תביעה בה הציג עצמו "כמבצע של בניית הבנין".  
וטען כי הרוכשת נותרה חייבת לו כספים והיו לה טענות בענין ליקויי בניה. לאחר דין ודברים בין המערער לרוכשת סוכם שהמערער יבצע עבודות ותיקונים שונים אותם ביצע לטענתו.  
ד. בהסכמים עם לפחות חלק מהרוכשים קיבל המערער על עצמו "אחריות ... לטיב העבודה והחומרים" (סעיף 26 להודעה).  
ה. בתביעה שהוגשה על-ידי המערער נגד אחת הרוכשות צוין ש"הנתבעת הינה בעלת הזכויות מכח הסכם בין המערער ואחרים לבין הנתבעת" (סעיף 33 להודעה).  
ו. עבודות השלמה שנעשו על-ידי אחד הרוכשים בדירתו נוכו מהסכומים שהגיעו למערער (סעיף 39).  
ז. מס רכוש הצריך להשתלם על-ידי הבעלים (שהם כזכור לפי טענת המערער הרוכשים) שולם בפועל על-ידי המערער, לאחר שהרוכשים ניכו בהסכמת המערער סכומים שאולצו לשלם לרשויות מס רכוש מהסכומים שהגיעו מהם למערער.  
ח. כנגד כספים שרוכשים שונים שילמו למערער הם קיבלו ממנו "פתקים" ובהם אישור לקבלת הסכומים.  
ט. המערער ועורך דינו הציגו את המערער בפני אחד הרוכשים כ"אחראי על הבניה".  
י. המערער לבדו התקשר עם חברת גביר בע"מ לביצוע עבודות הבניה. ההתקשרות של הרוכשים היתה עם המערער ולא עם חברת גביר.  
יא. התשלומים לחברת גביר בע"מ נעשו על-ידי המערער ולא על-ידי הרוכשים.  
לא הבאתי אלא חלק מהעובדות עליהן אין חולק, ונראה לי שיש די בהן כדי להסיק שהמערער היה, אם לנקוט לשון "ניטרלית", יזם שבנה מבנה שלם על קרקע שחלקה היתה בבעלותו ובבעלות אחדים מבני משפחתו, וחלקה היתה של אחרים. מתוך הדירות במבנה זה התקשר "היזם" בהסכמים עם שמונה רוכשים, ובהם התחייב לבנות עבורם דירות, להיות אחראי לטיב העבודה והחומרים, להעמיד את הדירות לרשותם במועד קבוע, והכל כנגד סכומים בשיעור שפורט בהודעת המשיב.  
המערער נרתע לכל אורך ההליכים אלו מפני תיאורו כ"קבלן". ה"תארים" בהם דבק בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור שהוגשה על-ידו לבימ"ש ביום 22.3.2001 הם: "נאמן", מי

שקיבל על עצמו "לרכז, לתאם ולנהל את ענייני הבניה עבור כל המעוניינים", מי ששימש כ"מתאם" וכמי "שדחף לקידום הבניה על המגרש". ב"תארים" אלו משתמש המערער גם בסיכומיו.

כדי לרצות את המערער בחרתי כאמור לעיל במילה "יזם" שנראית לי כראויה ביותר למציאות אותה מתאר המערער עצמו. לעצם הענין, חוששני שהקפדת המערער על התואר היאה לו היא הקפדת שווא, שכן אין אנו עוסקים בתורת הלשון אלא בתורת המיסוי. תורה אחרונה זו בוחנת את מהות הדברים ולא את הכינוי הניתן להם.

מבחינת המהות, מה שעשה המערער הוא פעולה מסחרית רגילה למדי של הקמת מבנה ושל הענקת זכויות ו/או שירותי בניה, והכל בקשר לדירות אותן רכשו הרוכשים השונים.

הניסיון לראות במבנה המשפטי אותו בחר המערער עיר מקלט לשם ינוס כל המבקש להימנע ממס, הוא ניסיון נואל. העובדה ששמונה מהרוכשים קנו "יחידות קרקע" בהסכם ישיר עם הבעלים "הזרים" של שתיים מהחלקות עליהן נבנה "המבנה", איננה רבוא, ולא היתה "רבוא" אפילו לא היתה נקיה מספקות.

הטעם לכך הוא שגם מי שפועל על דרך העיסוק בהענקת ובארגון שירותי בניה על קרקע של המזמין, חייב במס על הכנסותיו. בענייננו הדברים נכונים שבעתיים נוכח העובדה שרכישת הקרקע בהסכמים ישירים בין שמונה מהרוכשים לבין הבעלים "הזרים" לא נעשה כדי לייצג מציאות אמיתית של רכישת קרקע, אלא אך ורק כדי להבטיח את כספם של הרוכשים שהיו אמורים להפקיד ממון רב בידי המערער.

על כל הדברים האלו העיד במפורש ובבהירות עורך-דינו של המערער, שלא רק שייצג את המערער בכל העסקאות האמורות, אלא שהיה גם מי שייצג והדריך וכיוון את המערער במעשיו.

עורך דין זה (הוא עו"ד באב"ד) אמר (ע' 12) ש"המערער היה קבלן מבצע להקמת הדירות, הם [הרוכשים השונים - ו.ז.]. רכשו את הקרקע מהבעלים והמערער צריך היה לבצע את הבניה, אני ליוויתי את הפרוייקט". עו"ד באב"ד נשאל מהו השוני בין מכירת דירה "רגילה", לבין העסקה בה רכשו הרוכשים השונים בעלות חלקית בחלק מחלקות הקרקע עליהם נבנה "המבנה", והוא השיב שהשוני האחד והיחיד "הוא בבטחון הקרקעי שיש לרוכשים, יש גם חסכון במס". הוא הוסיף והעיד, שבעלי הקרקע הכירו "רק את המערער, המוכרים לא ידעו קונה אחר זולת המערער" (עמ' 13).

ברוח זו העידו בפני ו/או מסרו הודעות רוכשי דירות אחרים. אחד מהם, אליהו נאמן, העיד בפני ואמר (עמ' 13) שהוא לא הכיר איש זולתי המערער. את הקרקע קיבל כבטחון, ואיש לא אמר לו שמדובר בעסקה מפוצלת כביכול בה הוא קונה בנפרד קרקע ובנפרד שירותי קבלנות לבניה.

דירה תשיעית נמכרה כפי שכבר אמרתי, מאוחר יותר. המערער אישר בפני (עמ' 3) שהוא היה זה שמכר את הדירה, ובלשונו הוא: "אני מכרתי דירה זו". הדירה נמכרה לרב אבא שאול. על עסקה זו לא דווח כלל, בטענה שהיא יותר "תואנה", שהכספים שנתקבלו הם כספי פיקדון כביכול, ובטענה המאוחרת יותר, שאף היא איננה יותר מ"תואנה", שהוצא נגדו צו מניעה בענין עסקה זו על-ידי אחיו. כל אלו אינם יותר ממשענת קנה רצוף. הדירה נמכרה, היה גם הליך בוררות שאישר זאת, הכספים נמצאו בידי המערער והעסקה היתה צריכה למצוא ביטוי בדו"ח שהמערער הגיש למשיב.

את העסקה כולה, יהיה כינויה אשר יהא (יזמות, קבלנות, ארגון, מכירה או כל שם אחר) עשה המערער, והמערער בלבד. בעדותו הוא אישר שאחיו לא נטלו חלק בעסקה זו, שהמימון נעשה ו/או גויס על-ידו, ושהתקבולים כולם הגיעו אליו. התחשבות בענין העסקה בינו לבין אחיו, אם יש או תהיה כזו, היא ענין פנימי בין האחים שאיננו נוגע למשיב, והיא מצויה במישור אחר, הוא מישור היחסים שבינו לבין אחיו, בדיוק כפי שעסקאותיו בשל רכישת תשומות שונות בבנין (ציוד, שירותי קבלנות, חומרים וכו'), אינם הופכים את הגופים הנוגעים לאלו כנישומי העסקה שמדובר בה. העובדה ששניים מאחיו הם בעלי חלק מהקרקע אינה משנה את המסקנה, משום שמבחינת המהות הקרקע הועמדה לרשות המערער על מנת שהוא ישקיע ויעשה בה כהבנתו, תמורת טובות הנאה כאלו או אחרות שיגיעו אולי לאחיו.

המערער לא ניהל ספרים, אין יודע אם עשה הסכמים ואיזה הסכמים הוא עשה עם כל הנוגעים בדבר, ומכל מקום אין כמעט חומר בכתובים - לא על הוצאותיו ולא על הכנסותיו. המערער "זרק" אמנם סכומים אותם העריך או שאותם הוא ראה כהוצאות, ואולם אינני מוכן לסמוך על אלו, כשם שאינני מוכן לסמוך על עדות כלשהי אחרת של המערער כשאין להן אסמכתא מוצקה ממקור מהימן. גירסאותיו ואופן עדותו של המערער לא היו מהסוג שניתן לסמוך עליהם, והדברים נאמרים בלשון המעטה.

בנסיבות אלו ערך המשיב את השומה בפרטים החסרים, כשהוא מתבסס על תחשיבי מס הכנסה, ובדין עשה כן. אינני מוכן לקבל את עדות "המומחה" (שהוא מומחה לקונסטרוקציה בלבד, במקרה הטוב) שאותו העיד המערער במטרה לקעקע את תחשיב המשיב. המשיב הביא בחשבון לצורך חישוב ההוצאות רק את אלו הרלבנטיות לדירות שנמכרו (וכזכור, יש דירות שלא נמכרו), והדברים הם בבחינת פשיטא. הנסיון לייחס הוצאות נוספות לדירות שמדובר בהן, הוא נסיון לא יצלח.

סופו של דבר, שאני דוחה את ערעור המערער בכל הנוגע לעיסקאות הבניה, ומאשר את שומת המשיב.

ומכאן לענין ההכנסות משכירות. המערער משופע בלא מעט נכסי דלא נידי אותם הוא השכיר. את השומה בגין הכנסות אלו מבסס המשיב על דבריו של המערער עצמו עת נחקר על-ידי אנשי המשיב. אין לי קושי לקבוע שהשומות שנעשו בתחום זה אכן עולות בקנה אחד עם גירסאות המערער כפי שהועלו בחקירותיו.

חרף העובדה שהשומה מבוססת על מידע שנמסר על-ידי המערער, המערער חולק עליה. את המחלוקות בנושא זה הגדירו ב"כ הצדדים באותה ישיבת קדם משפט מיום 14.1.2003 שכבר הוזכרה, וכך נאמר על ידם:

"לית מאן דפליג שבשנות המס 90-92 היו למערער הכנסות משכר דירה. המחלוקת היא אם הכנסות אלו פטורות ממס נוכח העובדה שנתקבלו מיחיד ששכר אותם למגורים, או שמא נתקלו מתאגיד. המערער טוען שהם נתקבלו מיחידים ששכרו את המקום למגורים, ולכן הוא פטור. המשיב טוען כי תאגיד הוא ששכר את הדירות. גם בשנים 93-96 היו הכנסות משכר דירה, וגם על כך אין חולק. המחלוקת היא אם ההכנסות היו גבוהות מתקרת הסכום המזכה את המשכיר לפטור ממס. המערער טוען שהוא מתחת לסכום התקרה, המדינה טוענת שהוא למעלה מסכום התקרה".

גירסת המערער לחוקר המשיב נמסרה ב-1997. עדותו של המערער בבימ"ש ניתנה השנה. בין לבין חלפו כשש שנים (!). רק פתי יאמין שזכרוננו של המערער טוב יותר לאחר חלוף שש שנים אלו כשמדובר באירועים שאירעו סמוך יותר למועד בו הוא מסר את גירסתו לחוקרים מטעם המשיב.

בניסיונו להיחלץ ממלתעות מסקנה הגיונית כל-כך, מנסה המערער להתבסס על "ראיה" בדמות אישור העיריה על המועד בו דווח לה על "קיום חזקה" במושכר. הערתי במהלך הדיון, ואני חוזר ואומר זאת אף פה, שאישור העיריה איננו על מה שראה איש מטעם העיריה, אלא על מה שדווח לעיריה. דווחי המערער אינם אמינים יותר מעדותו, גם לא יותר מפעילותו, שכולה מתאפיינת בחריגה בולטת מהליכים מסודרים שיש בהם רישומים ככלל, ורישומי אמת בפרט. רישומים אלו לא ניתנים למעקב ואינם בסיס להסקת מסקנות.

הצעתי למערער במהלך עדותו להיזקק לאישורי חברת החשמל על התקופות בהן סופק על-ידה זרם חשמלי לכל מושכר גביו מתעוררת שאלה אם דרו בו אם לאו. הוא המציא אכן לאחר העדות אישור מחברת החשמל, ואולם ממנו מתברר שאפילו במושכר גביו הודה המערער שהוא הושכר, אפילו אז עוד לא היה בו חיבור חשמל. ה"גירסה הסיכומית" שלו היא שהוא טעה גם בגירסתו המאוחרת. גירסה מאוחרת זו אני דוחה גם משום שהמערער אינו עושה רושם של מי שטועה "לרעתו". כל "טעויותיו" הן "טעויות" לטובתו. המסקנה ההגיונית יותר היא שדירות הושכרו על-ידי המערער, תוך שהוא משתמש בחשמל מדירה אחרת, או ממתקן קבלני, שהרי היתה לו שליטה על חלקי מבנה גדולים מאד.

נימוק נוסף שמעלה המערער הוא שהזכויות במושכרים שייכים לו ולאחיו, ולכל אחד שלישי בהם. את תקבולי השכירות יש לחלק לכן בין שלושתם, ואם כך ייעשה הוא יימצא מתחת ל"סף" שמעבר לו מתחייבים תקבולי שכ"ד במס. גירסה מאוחרת זו אני דוחה. בחקירותיו ייחס המערער את ההכנסות מהשכירות השונות אליו. הוא אישר כזכור שאחיו לא השתתפו בבניה, לא במימון ולא בעשייה.

אני מבין שפרצו מחלוקות עמוקות מאד בין האחים בנושאי הרכוש שביניהם. הדבר עולה מתוך החומר המצוי בפני בתיק זה - ואינני צריך להיזקק לשם כך למידע המצוי בתיק בית המשפט בו מתבררות המחלוקות, תיק שהתברר בפני. על המדוכה של פירוק השיתוף בין האחים הניצים יושב כבי' סגן הנשיא (בדימוס) י' בזק זה מספר שנים. מסתבר שהתסבוכת שבין האחים היא עמוקה ומרה ובמחלוקת זו תובע כל אחד לעצמו נתחים המשתרעים כמעט על כל רכוש השותפות. בין כך בין אחרת, המערער הודה שהוא המשכיר והוא זה שקיבל את תקבולי השכירות. הודאה זו מקובלת עלי, היא ניתנה באופן ספונטני, בטרם צויד המערער בטיעוני מס אותם ראוי לטעון בבית דין. אני דוחה טענותיו בנושא זה.

גם בנושאי השכירות המערער "נקי" כמעט לחלוטין ממסמכים כתובים או מאסמכתא אחרת. אין רישומים, אין קבלות, אין הסכמים, אף שוכר לא הובא לעדות, והדברים כולם סתומים לחלוטין. בעדותו בפני ניסה המערער לייחס לילדיו וחתניו דמי שכירות שנתקבלו ממושכרים שונים בבנין, ואולם מדובר בילדים צעירים מאד ונעדר מעש. הוא גם הסתייג מכך שהשוכר של דירה ברח' שאול המלך היתה "פנימיה לבנות", כמו שהסתייג מכך שהשוכר בדירה אחרת (דירת רח' רוקח) היתה פנימיה בשם "פנימית עקיבא ויגאל". הכינוי האחרון מתייחס לדבריו לקרובי משפחתו ולא לפנימיה.

קשה מאד לרדת לנבכי האמת נוכח פעילותו של המערער שכל כולה נעשית רחוק מהעיניים בכלל ומעיני הרשויות בפרט. פעילות זו נעשית תוך תכנון מרשים שמטרתו להקשות עד כמה שאפשר את היכולת להתחקות אחר מעשיו. לא היה קושי למערער לקיים רישומים, לשמור על מסמכים, לנהל מערכת כספים בת עקיבה (בחשבון בנק או אחרת). משלא עשה כך, ומשנתפס בקלקלתו במספר נושאים, אין לבוא בטענות על רשויות המס הנעזרות בחומר העובדתי שהמערער עצמו מספק בחקירותיו, כדי לבסס עליהם שומה.

עתה, כעשור לאחר האירועים, מעלה המערער מנבכי זכרונו פרטים אשר הוא עצמו לא שיערם בסמוך יותר למועד התרחשותם. אלו ואלו הם דבריו שלו, את השומה עשה המשיב בהתבסס על דבריו הראשונים, ואין ספק ששומתו נכונה כשהיא מתבססת על דברים אלו. מנקודת המבט של בחינת מעשי הרשות, אין לבוא על המשיב בטענות שכך הוא נהג. אינני סבור שראוי שבימ"ש ישנה דברים שבזמן עשייתם נסמכו על תשתית ראויה, רק משום שאותו פה עליו התבסס המשיב מוציא במהלך ההליך המשפטי "גלי קול" שיש להם תוכן שונה במקצת. הדברים נכונים שבעתיים נוכח הודאתו של המערער במהלך עדותו שאין לו "זכרון אקטיבי" של האירועים.

חרף זאת, תוך הליכה לקראת המערער עד קצה הגבול האפשרי, ותוך הבאה בחשבון שיש בהודעותיו של המערער עליהן הסתמך המשיב, נתונים המבוססים על הערכה ואומדן לא מדוייק, ותוך נסיון ליתן גם לכך משקל אני נכון לקבוע על בסיס של אומדנא דדינא שיש לתקן את הכנסות המערער משכ"ד כפי שנקבעו בשומה, על-ידי ניכוי של 10% מכל הכנסה והכנסה כזו.

בכפוף לכך נדחה הערעור.

המערער יישא בהוצאות המשיב בערעור זה ובנוסף בשכ"ט עו"ד של 10,000 ש"ח.



ניתן היום, י"ז בתמוז תשס"ג (17 ביולי 2003), בהעדר הצדדים. המזכירות תמציא

העתקים לב"כ הצדדים.

---

ורדי זילר, נשיא