



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערער אברהם קירון  
באמצעות ב"כ עו"ד ארז בהגלי

נגד

משיב פקיד שומה נתניה  
באמצעות ב"כ עו"ד סיון הוידה-אסיג

### פסק דין

1

2

#### פתח דבר

3 1. לפניי ערעור על צווים שהוציא המשיב, פקיד השומה, למערער, ביום 6.2.2020, בגין  
4 שנות המס 2013-2016 ועל החלטה על פסילת ספרים לשנת 2015.

5 2. הצדדים נחלקו במספר סוגיות, כאשר המרכזית שבהן היא שאלת סיווג הכנסת  
6 המערער, העוסק בנדל"ן, ממכירת דירות מסוימות בשני פרויקטים, אם  
7 כהכנסה עסקית, כטענת פקיד השומה, או כהכנסה פרטית או הונית, כטענת  
8 המערער.

9 עוד נחלקו הצדדים בשאלת גובה ההכנסות מדירות שיועדו למכירה אך טרם  
10 נמכרו ובינתיים הושכרו, ובסוגית שינוי ייעודן.

11 בנוסף נחלקו הצדדים בסוגיית ייחוס הכנסות המערער, כאשר לטענת המערער  
12 יש לפצל את הכנסותיו, כך שמחציתן תיוחסנה לרעייתו, על שום שהיא שותפה  
13 מלאה לפעילותו בתחום הנדל"ן.

14 3. יש לציין כי בתאריך 4.7.2019, בעקבות מחלוקות שהתגלעו בין המערער לבין מנהל  
15 מס ערך מוסף בנושאים שונים, לרבות אלה הקשורים לדירות נשוא הערעור  
16 דנן, נחתם בין הצדדים הסכם פשרה שקיבל תוקף של פסק דין (להלן: "הסכם



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

1 הפשרה"). גם באשר לנפקות שיש להסכם פשרה זה על הסוגיות העולות  
2 בערעור דנן, נחלקו הצדדים.

### 3 הרקע הנדרש לעניין והצגת המחלוקות העיקריות בין הצדדים

#### 4 מכירת הדירה בפרויקט עמק חפר

5 4. המערער, בעל עסק בתחום הנדל"ן, רכש יחד עם רעייתו בשנת 2009 מקרקעין  
6 ברחוב עמק חפר 58 בנתניה, הידועים כגוש 8228 חלקה 31, שעליהם נבנו ארבע  
7 דירות מגורים (להלן: "פרויקט עמק חפר"). בניית הדירות הסתיימה בשנת  
8 2013.

9 5. על פי המערער, אחת הדירות מהפרויקט יועדה לצרכים הפרטיים שלו ושל רעייתו,  
10 ושלוש הדירות הנוספות סווגו כמלאי עסקי, ומכיוון שטרם נמכרו, הן הושכרו.  
11 יצוין כי בדירה אחת מתוך השלוש התגורר למשך תקופה מסוימת בנו של  
12 המערער, ולאחר מכן היא הושכרה לצד שלישי.

13 6. ביום 11.9.2013 מכרו המערער ורעייתו את הדירה שיועדה לטענתם לצרכיהם  
14 הפרטיים בפרויקט עמק חפר, וזאת בתמורה לסכום של 2,500,000 ₪ (להלן:  
15 "דירת המכירה בעמק חפר").

16 המערער דיווח בשנת 2013 על מכירת דירת המכירה בעמק חפר למשרדי מיסוי  
17 מקרקעין כדירה המזכה בפטור בהתאם לסעיף 49ב לחוק מיסוי מקרקעין  
18 (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 ודיווחו התקבל.

19 המשיב סבר כי נוכח העובדה שהמערער, הרשום במרשמי מס ערך מוסף  
20 כקבלן, החל פעילותו כיום וקבלן בתחום הנדל"ן עוד בשנת 2006, בנה ומכר  
21 חלק מהדירות עד שנת 2009, תוך שהוא מדווח על עסקאות אלו כמכירת מלאי  
22 עסקי, הרי שגם את דירת המכירה בעמק חפר יש לראות כמלאי בעסק לפי  
23 סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן:  
24 "הפקודה"). לפיכך קבע המשיב למערער הכנסה נוספת בשנת 2013 בגין מכירת  
25 דירה זו בסך של 766,936 ₪.

26 7. לטענת המערער, עלה בידו להוכיח כי הוא ורעייתו מימנו את הדירה באופן פרטי  
27 וכי כל עלויות הבניה, לרבות החלק היחסי של עלות המגרש, הבניה ואגרות



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

- 1 הבניה, שולמו על ידם כהשקעה פרטית. בהתאם לכך, המערער לא דרש  
2 הוצאות בניית הדירה במסגרת הפרויקט, וכן לא דרש מס תשומות בגינה.
- 3 8. עוד טען המערער כי בהסכם הפשרה נקבע, בין היתר, כי דירת המכירה בעמק חפר  
4 נמכרה במישור הפרטי, ולפיכך המשיב מושתק עתה מלטעון אחרת.
- 5 9. המשיב, מצדו, טען כי לא הובאו מטעם המערער אסמכתאות להוצאות הפרטיות  
6 בהן נשא, ואף לא הובאו ראיות לכך שהמימון היה פרטי ונבדל מהכספים  
7 שהוזרמו לעסק. לטענת המשיב, מעדות רואה החשבון של המערער, ושל  
8 המערער ואשתו, עולה תמונה בלתי קוהרנטית ונטולת כל ביסוס במסמכים,  
9 בדבר ההלוואות השונות שנטלו - מה שימש ל"דירות הפרטיות" ומה שימש  
10 ליתר הדירות "העסקיות"; מה שימש עבור רכישת הקרקע ומה עבור הבנייה  
11 וכיוצ"ב, כך שלא ניתן להפריד בין כספי העסק לכספי המערער כאדם פרטי.

### 12 הדירות המושכרות בפרויקט עמק חפר

- 13 10. כאמור, שלוש דירות נוספות בפרויקט עמק חפר לא נמכרו, והן מושכרות מאז  
14 שנת 2015. לטענת המשיב, הכנסות השכירות מדירות עמק חפר לא דווחו, זאת  
15 בנוסף לדירה אחרת המצויה בבעלות המערער, דירה ברחוב יהודה הנשיא 46  
16 בנתניה, שגם הכנסות השכירות ממנה לא דווחו.
- 17 11. לאור האמור, קבע המשיב שומה לפי מיטב שפיטה בגין הכנסת השכירות כך  
18 שייחס למערער, בגין כל דירה שההכנסה ממנה לא דווחה, דמי שכירות  
19 חודשיים בסך של 8,000 ₪ לחודש. כפועל יוצא מכך, הוספה להכנסתו של  
20 המערער בשומה הכנסה נוספת בסך 153,863 ₪ ו-288,000 ₪ בשנות המס 2015  
21 ו-2016, בהתאמה. כמו כן, ומאחר שהכנסות השכירות לא דווחו, החליט  
22 המשיב לפסול את ספרי המערער לשנת 2015, בהתאם לסעיף 130(יא)(1)  
23 לפקודה.
- 24 12. מנגד, טען המערער כי המשיב סירב לקבל את הקבלות שרואה החשבון ביקש  
25 להציג לו עם גילוי הטעות באי דיווח על דמי השכירות, כי דמי השכירות שקבע  
26 המשיב מופרזים ואינם עולים בקנה אחד עם האמור בהסכמי השכירות  
27 שצורפו לתצהיר המערער, וכי בכל מקרה הוצאתיו בגין פרויקט עמק חפר



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

- 1 עולות על הכנסות השכירות. בנוסף טען כי מאחר שמדובר בסכומים קטנים,  
2 לא היה מקום לפסול את הספרים, במיוחד מקום בו קיימת דרך ביקורת  
3 חילופית וניתן לעקוב אחר העברת הכספים, זאת מאחר שההכנסות התקבלו  
4 בצ'קים שהופקדו בחשבון הבנק.
- 5 .13 עוד קבע המשיב ביחס לשלוש הדירות בעמק חפר, ולחילופין ביחס לדירה שבה  
6 התגורר בנו של המערער, כי בעקבות השכרתן ו/או השימוש הפרטי בהן, אירע  
7 לגביהן "שינוי ייעוד" ממלאי עסקי לרכוש קבוע לפי סעיף 85(א)(2) לפקודה.  
8 לטענת המשיב, הסברי המערער לכישלוננו במכירת הדירות הנוספות או בדבר  
9 כוונתו למכור את הדירות, לא הוכחו די הצורך, במיוחד בהתחשב בכך  
10 שהדירות מושכרות מזה שנים רבות, ומבלי שהמערער דיווח על כך. כפועל  
11 יוצא מכך קבע המשיב, כי שונה ייעודן של הדירות בשנת 2015, היא השנה  
12 שבה הושכרו הדירות, והוסיף לשומת המערער לשנת 2015 תוספת הכנסה בסך  
13 של 1,937,559 ₪.
- 14 .14 המערער, מנגד, טען כי ייעודן של הדירות לא השתנה ואין לכפות עליו שינוי  
15 שכזה, כי עדיין בכוונתו למכור את הדירות לשם החזר ההלוואות הכבדות  
16 שנטל לצורך הפרויקט, וכי המכירה מתעכבת אך ורק עקב בעיות הקשורות  
17 לאפשרות רישום הדירות, ולאור חוסר אפשרותם של רוכשים פוטנציאליים  
18 לקבל משכנתא לשם רכישתן.
- 19 .15 עוד טען המערער כי גם לעניין זה יש לתת את הדעת להסכם הפשרה בו נקבע  
20 כי רק אחת הדירות, זו שבה התגורר בנו, תתחייב במע"מ, וכי אין לראות  
21 בדירות האחרות כאילו נמכרו, כאשר אף אין זה ברור מדוע המשיב קבע את  
22 מועד שינוי הייעוד למועד שקבע.
- 23 .16 בנוסף טען המערער כי אף את טענתו החלופית של המשיב, לפיה יש לראות  
24 בדירה בה התגורר בנו של המערער כאילו נמכרה, אין לקבל, הואיל ובנו לא  
25 השתמש בדירה בשנת השומה הרלוונטית (2015). יתר על כן, על פי סעיף 3(ט1)  
26 לפקודה יש לראות בנכס כנמכר רק כעבור שנתיים מהמועד בו נעשה שימוש  
27 פרטי בנכס, ולא מיד עם תחילת השימוש בו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

17. בנוסף, המשיב ביטל "הפחתת שווי" בפרויקט עמק חפר בסך של 829,046 ₪  
בשנת 2016, מן הטעם שהמערער לא הוכיח קיומה של ירידת ערך ואף לא  
העלה כל טיעון או נימוק בעניין זה. לטענת המערער, ככל שתקבל עמדת  
המשיב לעניין זה, יש לאפשר לו לתקן את עלות הנכס וממילא את הפחת  
המגיע, שלא נדרש בשל אותה הפחתה.

### 6 הדירות הנמכרות בפרויקט אבא הלל

18. המערער ורעייתו רכשו בשנת 2010 נכס מקרקעין ברחוב אבא הלל סילבר 17  
שבנתניה, הידועים כגוש 8232 חלקה 179. המערער הסביר כי מדובר היה בבית  
פרטי בשכונת מגוריה הקודמים של רעייתו, כאשר מטרתם הייתה לבנות שם  
בית לשימוש הפרטי. עם זאת, בנובמבר 2014, פורסמה תכנית תמ"א 38/3,  
שהעניקה הקלות בניה נרחבות, והמערער ורעייתו החליטו לנצלן. בהתאם לכך,  
בנה המערער על הנכס תשע דירות (להלן: "פרויקט אבא הלל").

המערער דיווח בתחילה למנהל מיסוי מקרקעין על מכירת כלל הדירות  
כמכירת מלאי עסקי, אך בהמשך ביקש לתקן את השומות, כך שהמכירה ביחס  
לשתי דירות מתוכן תסווג במישור הפרטי. בקשתו נדחתה, משסבר המנהל כי  
מדובר במכירת מלאי עסקי.

19. בדומה לדירת המכירה בעמק חפר, סבר המשיב כי המערער לא הוכיח את  
גובה ההוצאות שהוציא בפרויקט אבא הלל שיש לסווגן כהשקעה פרטית, ולא  
הוכיח כי שתי הדירות מומנו באופן שונה מיתר הדירות בפרויקט. כפועל יוצא  
מהאמור הוסיף המשיב להכנסתו של המערער תוספת הכנסה בסך של  
1,451,931 ₪.

כמו כן תיאם המשיב הוצאות הנהלה וכלליות שדרש המערער בניכוי שוטף  
בשנת 2016 בסך של 269,979 ₪, שכן לא שוכנע שהן משתייכות לפרויקט אבא  
הלל כפי שטען המערער, וזאת בשעה שעד לאותה שנה הוצאות אלו הוונו  
ל"מלאי עבודות בביצוע" בפרויקט עמק חפר.

20. המערער, מנגד, טען כי אין מניעה לכך כי אף אדם שעיסוקו בנדל"ן יחזיק נכסי  
מקרקעין כהשקעה במישור הפרטי, וכי עלה בידו להוכיח כי שתי הדירות  
האמורות נבנו באופן פרטי, כאשר כל עלויות הבניה, לרבות החלק היחסי של



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

- 1 עלות המגרש, הבניה ואגרות הבניה, לא נדרשו על ידו, וכך גם לא נדרש ניכוי  
2 מס תשומות בגינן. לטענת המערער, העובדה כי הוצאות המימון ששולמו בכל  
3 שנה, גבוהות מאלה שדווחו בדו"חות הכספיים, מוכיחה כי היו לו ולרעייתו  
4 הוצאות מימון נוספות אותן יש לייחס לדירותיהם הפרטיות. בנוסף, מתצהיר  
5 רואה החשבון עלה כי התקיימה הפרדה בכרטיסות בזמן אמת בין כלל  
6 הפרויקט לבין אותן שתי הדירות. עוד טען המערער כי המשיב הסתמך אך ורק  
7 על הדו"חות הכספיים המפרטים את ההוצאות המיוחסות לעסק, ולא נתן  
8 דעתו למסמכים שהוצגו בפניו ובהן אינדיקציות להוכחת ההוצאות הפרטיות.  
9 לחילופין טען כי ככל שייקבע כי מדובר בעסקאות במישור העסקי, אין לקבל  
10 את השומות כפי שהן, אלא יש להחזיר את הדיון לפקיד השומה כדי לאמוד  
11 את גובה ההכנסה. בנוסף, ככל ויקבע כי מדובר בעסקאות במישור העסקי,  
12 המערער זכאי לדרוש את תשומות הבניה שלא דרש.
- 13 21. לטענת המערער יש לראותו כמי שהלכה למעשה ביצע עסקת קומבינציה,  
14 דהיינו כמי שרכש קרקע באופן פרטי, ולאחר תקופה העבירה לעסקו בתמורה  
15 לשירות בנייה של שתי דירות. לפיכך, אין דינו שונה מדינו של מי שהיה עורך  
16 עסקה כאמור עם קבלן צד ג' המעניק שירותי בניה.
- 17 22. עוד טען המערער כי במסגרת הסכם הפשרה, עת נדונה שאלת סיווג שתי  
18 הדירות האמורות, נקבע כי דירה אחת לפחות תחשב כנמכרת במישור הפרטי,  
19 ואילו בגין מכירת הדירה השנייה הוסכם על תשלום מע"מ בסך 140,000 ₪  
20 במקום 210,000 ₪, וזאת לצרכי פשרה.
- 21 23. המשיב, מנגד, טען כי אין לקבל את טענת המערער לקיומו של השתק, שכן  
22 מדובר בקביעות לצרכי פשרה והסוגיות לא זכו להכרעה לגופן. יתר על כן,  
23 עצם העובדה שהמערער הסכים לשלם את סכום המע"מ בגין אחת הדירות  
24 בפרויקט אבא הלל, מבלי שהצביע על הבדל ענייני בין שתי הדירות, מעידה כי  
25 ההסכמות נבעו מהרצון של כל הצדדים להגיע לפשרה כוללת ולא מסיבות  
26 ענייניות.
- 27 24. אשר לתיאום ההוצאות טען המערער כי, כעולה מתצהירו של רואה החשבון,  
28 הרי שבדיעבד הבין כי טעה עת היוון עלויות אלו ולכן דרש אותן בשנת 2016.  
29 לטענתו, המדובר בהוצאות שלא ניתן לייחס לפרויקט ספציפי מבין שני



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

1 הפרויקטים, ולפיכך ניתן היה לדרוש את ההוצאה באופן שוטף, ואילו סעיף  
2 18(ד) לפקודה אינו מונע זאת.

### 3 **פיצול הכנסות בני הזוג**

4 25. המערער ביקש לפצל את הכנסותיו כך שמחציתן תיוחס לו ואילו מחציתן  
5 לרעייתו וזאת לאור טענתו כי רעייתו שותפה מלאה לפעילותו. לטענתו, רעייתו  
6 לוותה כספים מהבנקים יחד עמו, היא מעורבת וחתומה על הסכמי רכישת  
7 נכסי הנדל"ן, וכן היא מעורבת בתהליך מכירת הדירות והסכמי השכירות.

8 26. לטענת המשיב, אין מקום לפיצול כאמור, שכן הערער הוגש על ידי המערער  
9 כמערער יחיד, ואילו הטענה לפיה רעייתו גם היא בבחינת מערערת, לא מצאה  
10 ביטוי כלשהו בדו"חות, מעולם לא נטענה בדיוני השומה, אלא הועלתה  
11 לראשונה רק במסגרת דיוני ההוכחות, ויש לפיכך לדחותה. לטענת המשיב, יש  
12 לדחות את דרישת המערער לפיצול הכנסותיו, אף לגופו של עניין, שכן המערער  
13 לא הוכיח שרעייתו שותפה בפעילות הנדל"ן.

### 14 **דיון והכרעה**

#### 15 **סיווג ההכנסה ממכירת הדירות – הפרדה בין החלק העסקי והחלק הפרטי**

16 27. כאמור, נחלקו הצדדים בשאלת סיווגן של ההכנסות ממכירת הדירות, דהיינו  
17 הדירה בעמק חפר ושתי דירות בפרויקט אבא הלל (להלן: "**הדירות הנמכרות**  
18 **שבמחלוקת**"). לעמדת המערער הדירות שבמחלוקת נמכרו במישור הפרטי,  
19 בעוד שהמשיב סיווג את ההכנסה מהן כהכנסה מעסק.

20 28. הכלל שנקבע בפסיקה הוא כי המערער בערער המס הוא הנושא בנטל השכנוע  
21 והבאת הראיות, בהיותו בבחינת "המוציא מחברו" (ראו: רע"א  
22 36446/98 כ.ו.ע. נ' **מנהל מע"מ** (1.7.2003); ע"מ (מחוזי מרכז) 44866-04-  
23 12 **מוסטפא דרבאשי נ' מע"מ רמלה** (30.6.2015); ע"מ (מחוזי מרכז) 48652-  
24 10-12 **תעשיות עוף והודו ברקת** (2003) **בע"מ נ' מנהל מע"מ**  
25 **רמלה** (20.8.2017)).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

29. לאחר שנתתי דעתי לטענות הצדדים ולראיות שהובאו על ידם, מצאתי כי  
המערער לא עמד בנטל הנדרש על מנת להוכיח כי יש לסווג את מכירת הדירות  
שבמחלוקת כעסקאות במישור הפרטי, וכי הצדק עם המשיב שסיווגן  
כעסקאות במישור העסקי שההכנסות מהן מתחייבות במס הכנסה.

30. המערער עוסק בתחום הנדל"ן. הוא בעל עסק של יזמות וקבלנות בניין,  
במסגרתו נמכרות דירות (עדות המערער בפרוטוקול מיום 13.12.2021 עמ' 31  
ש' 7-8).

אין מחלוקת על כך שגם אדם העוסק בתחום הנדל"ן, יכול לבצע עסקה פרטית  
בנכס מקרקעין. עם זאת, כאשר מדובר בנכס המשתייך לסוג הנכסים בהם  
נוהג אותו אדם לעסוק במסגרת עסקו, הנטל המוטל עליו להראות כי אותה  
מכירה הנטענת על ידו להיות מבוצעת במישור הפרטי, אינה קשורה לעסק -  
הוא נטל מוגבר.

ראו בהקשר זה את דברי בית המשפט העליון בע"א 4377/17 גיבשטיין נ'  
מנהל מס ערך מוסף רחובות (2.6.2019) (להלן: "עניין גיבשטיין"), שנאמרו  
אמנם בהתייחס להגדרת "עסקה" לצורך חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975,  
אך הם יפים, בשינויים המתחייבים, גם לענייננו (פסקה 29 לפסק דינו של כבוד  
השופט עמית):

"ברי כי עצם העובדה שאדם מנהל "עסק", אין פירושה כי הוא  
אינו יכול לבצע עסקה "פרטית" ... גם אדם העוסק בתחום  
הנדל"ן יכול להחזיק בנכס מקרקעין באופן פרטי, והדוגמה  
הטיפוסית היא קבלן המחזיק דירת מגורים (ע"א 504/65 אסל  
נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד כ(3) 365 (1966)) ..."

ככלל, כאשר בעל עסק מבצע עסקה בנכס המשתייך לסוג  
הנכסים הנסחרים במסגרת עסקו, ומתעוררת מחלוקת בינו  
לבין מנהל מע"מ לגבי "מסחריות" המכירה, הנטל להראות כי  
מדובר בעסקה "פרטית" שלא בוצעה "במהלך עסקו" של  
הנישום מוטל על כתפי הנישום. כך באופן כללי, וכך לגבי סוחר  
נדל"ן הטוען כי עסקת מקרקעין שביצע היא במישור ההוני...  
מטבע הדברים, כובד הנטל עשוי להשתנות ממקרה למקרה. לא  
הרי מכירת דירת מגוריו של הנישום כהרי מכירת נכס  
מקרקעין מניב; ובעוד שבמקרה הראשון הנטל להראות כי  
מדובר במכירה של נכס "פרטי" עשוי להיות קל כנוצה, הנטל





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

1 **במקרה השני יהיה מטבע הדברים כבד יותר, כל מקרה בהתאם**  
2 **לנסיבותיו".**

3 31. בנסיבות ענייננו, מדובר בדירות שיועדו על פי המערער ל"צרכים פרטיים"  
4 (פרוטוקול מיום 13.12.2021 עמ' 33 ש' 6), כאשר המערער ורעייתו לא התגוררו  
5 בפועל בדירות הללו. המערער ורעייתו טענו כי תכננו להעניק את הדירה בעמק  
6 חפר לבתם (שם, עמ' 33 ש' 19-23), ואילו את שתי הדירות בפרויקט אבא הלל,  
7 ייעדו לשימוש פרטי שלהם או של מי מילדיהם, תוך שהם מביאים בחשבון גם  
8 את האפשרות שדירות אלו תימכרנה (שם, עמ' 38 ש' 24-27).

9 32. דא עקא שהמערער לא תמך את טענתו, לפיה הדירות האמורות לא היוו חלק  
10 מפעילותו העסקית, בראיות מספקות, וזאת בנסיבות בהן קיים מכנה משותף  
11 מובהק בין כל הדירות, הן אלו שלא הייתה מחלוקת כי נמכרו במסגרת עסקו,  
12 והן אלו שהמערער טען כי נועדו להשקעות פרטיות או הוניות.

13 ראו למשל דברי המערער לפיהם אין הבדל מהותי בין שתי הדירות הנדונות  
14 שבפרויקט אבא הלל לעומת הדירות האחרות (למעט הפנטהאוז); פרוטוקול  
15 מיום 13.12.2021 עמ' 39 ש' 14-15).

16 כן ראו בעניין זה דברי רו"ח של המערער, מר אלי ברבי, פרוטוקול מיום  
17 13.12.2021 עמ' 20 ש' 12-25:

18 "ש: בשום מקום לא נאמר גם בדוחות הכספיים, לא כתוב  
19 שבפרויקט יש 4 דירות ושלוש מהן עסקיות. הצביעה שאתה  
20 מנסה לעשות בין העסקית ובין הפרטית לא עולה מהדוחות  
21 וצריך לבססה. אתה אומר שהמימון של הדירה הפרטית היה  
22 שונה, ונכנס מחשבון בנק אחר, ויצא ואין לכך שום אסמכתא,  
23 מאיפה אני למדה זאת.

24 ת: ראשית, הדוח הוא על הפעילות העסקית, אין שום הנחיה להכין  
25 דוח על פעילות פרטית. למרות שניתן גילוי מלא לרשות המיסים.  
26 אין שום צורך לכתוב שיש 4 דירות וכל הסיפור, והוא מופיע  
27 ברשויות ובמס שבת, כך שאיני רואה סיבה להוסיף אותו, לפחות  
28 באותו זמן וזה לא מצביע על שום דבר.

29 ש: והיום אתה חושב שכן היה צריך.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

- 1 ת: לא יודע. האסמכתאות לכל מה שאני אומר הן נמצאות בקבצי  
2 הנה"ח של החברה שעמדו לרשות המיסים, יכלו לראות אותם,  
3 בחרו להתעלם, ואמרו לא מקבלים.
- 4 ש: ראינו קודם שביקשו ממך להביא אסמכתאות ספציפיות, כגון  
5 מסמכים שעומדים בבסיס הנתונים, חשבוניות, אם יש זכות או  
6 חובה, משיכה או הפקדה מהעסק.
- 7 ת: יש בכרטסת את הכל. לא התבקשנו להציג, אם היינו מתבקשים  
8 היינו מציגים".
- 9 33. המערער אף לא הוכיח כי נערכה הפרדה בין המימון הפרטי, כנטען על ידו,  
10 לצורך רכישה ובניית הדירות הנמכרות שבמחלוקת, לבין הכספים שהוזרמו  
11 לפרויקטים במסגרת עסקו.
- 12 המערער חזר וטען כי נשא בהוצאות פרטיות בקשר לאותן הדירות שבעמק  
13 חפר ובאבא הלל, אולם לא הביא כל אסמכתאות לכך, על אף שהתבקש לעשות  
14 כן (ראו עדות המפקח מר אמנה בפרוטוקול הדיון מיום 14.3.2022, עמ' 53, ש'  
15 16 – 32).
- 16 גם מעיון בביאורים לדו"חות הכספיים של המערער לשנות המס 2013-2016  
17 (נספח 8 לתצהיר המפקח), עולה כי לא ניתן כל ביטוי לכך שחלק מהדירות הן  
18 "פרטיות".
- 19 בנוסף, לא נוהל חשבון בנק נפרד לעסק ולבני הזוג באופן פרטי (ראו עדות  
20 רעיית המערער, פרוטוקול מיום 14.3.2022 עמ' 48 ש' 3-4), ולא רק זאת אלא  
21 שרואה החשבון ציין כי למיטב ידיעתו המערער העביר כסף "פרטי" שלו  
22 לחשבון הבנק של העסק (ראו בעמ' 9 ש' 28-30 וכן בעמ' 11 ש' 19-20).
- 23 34. באשר לדירת המכירה בעמק חפר, רואה החשבון של המערער ביקש לבסס את  
24 הטענה לפיה המערער מימן את הדירה מכספו הפרטי, בין היתר על כך  
25 שהמערער לא עמד ביתרת חובה משמעותית (ראו פרוטוקול מיום 13.12.2021  
26 בעמ' 10 ש' 27-29), אך לא צירף מסמכים כלשהם בעניין זה.
- 27 35. בדומה, וביחס לפרויקט אבא הלל, לא הוכיח המערער כי שתי הדירות מומנו  
28 באופן שונה מיתר הדירות בפרויקט, לא הציג מסמכים שעומדים ביסוד  
29 הכרטסות, לא הראה במסמכים מהו גובה ההוצאות שהוציא באופן פרטי,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

- 1 ורואה החשבון חזר על הטענה שיש להסיק את המסקנות באשר לאופן מימון  
2 הדירות, מתוך בדיקת יתרת החוב של המערער. ראו את דבריו בפרוטוקול  
3 מיום 13.12.2021 עמ' 23 ש' 5-12:
- 4 "ש: פעלת כאן באופן דומה לפי מה שפעלת בעמק חפר.  
5 ת: כן.  
6 ש: לקחת את כל הוצאות הפרויקט, והמערער גזר מתוכם ויחס  
7 להוצאה פרטית.  
8 ת: כן.  
9 ש: איפה המסמכים שעומדים ביסוד הכרטסת.  
10 ת: אותה תשובה. בספרים. ואם הייתם מכירים את הכרטסת  
11 הייתם רואים.  
12 ש: בנספח ו' יש כרטסת, היכן המסמכים שעומדים ביסוד  
13 הכרטסת.  
14 ת: אני חושב שהמסמכים נמסרו לפקיד שומה והתייחסו אליהם".  
15 ראו עוד בעמ' 26 ש' 1-3:
- 16 "ש: אתה יודע אם יש אסמכתא איך מומן פרויקט אבא הילל ובאופן  
17 ספציפי שתי הדירות הפרטיות?  
18 ת: ה-400,000 ₪ חויבו בשנת 2015. אני הולך ליתרות החובה של  
19 הבעלים".
- 20 36. סבורני כי מקום שבו הנישום כורך יחד את עסקיו עם ענייניו הפרטיים, אין  
21 הוא יכול להסתפק בהפניית פקיד השומה לדו"חות הכספיים על מנת שיסיק  
22 מהם מסקנות באשר לחלק העסקי והחלק הפרטי, אלא עליו להציג בפניו  
23 אסמכתאות ברורות, מפורשות וחד משמעיות המלמדות על קיומה של הפרדה  
24 ברורה ומוחלטת בין חלקים אלה. משלא עשה כן, לא ניתן לומר כי עמד בנטל  
25 המוגבר החל עליו להראות כי חרף היותו עוסק בתחום הנדל"ן, ועל אף  
26 שמדובר בפרויקט אחד הכולל מספר דירות שנבנו כולן כחטיבה אחת, חלק  
27 מאותן דירות הן "פרטיות", בנייתן מומנה באופן פרטי ולפיכך אינן משתייכות  
28 לעסקו, וכי ההכנסות ממכירתן אינן חייבות במס הכנסה כדין יתר הדירות.
- 29 על כך יש להוסיף את הכלל לפיו מקום בו בעל דין נמנע מהבאת ראייה  
30 הנמצאת בחזקתו, קמה חזקה שאילו הובאה הראייה היא הייתה פועלת נגדו



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

1 (ראו: ע"א 7144/14 נתן מכנס נ' מעון רוחמה (3.9.2015) (להלן: "עניין  
2 נתן"); ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בניין ועפר בע"מ נ' מנהל  
3 מע"מ בפסקה 34 (26.8.2014) (להלן: "עניין זאב שרון")). משנמנע המערער  
4 להביא אסמכתאות התומכות בעמדתו בדבר ההפרדה שיש לערוך בין הדירות  
5 "העסקיות" והדירות "הפרטיות", ובטענתו לפיה אין לסווג את ההכנסה  
6 ממכירת הדירות "הפרטיות" כהכנסה מעסק, חזקה היא כי אילו הציג  
7 מסמכים רלוונטיים, לא היה בהם כדי לתמוך בגרסתו.

### 8 סיווג ההכנסה ממכירת הדירות – מבחני העסק

9 37. אף יישום "מבחני העסק" המקובלים בפסיקה, להבחנה בין עסקה שהיא בעלת  
10 אופי עסקי - מסחרי לעסקה שהיא בעלת אופי הוני או פרטי, תומך במסקנה  
11 לפיה המדובר בענייננו בעסקאות הנושאת אופי עסקי.  
12 מבחני העזר לסיווג ההכנסה הם, כידוע - טיב הנכס ואופיו; ההיקף הכספי  
13 ואופן מימון העסקה; בקיאות הנישום בתחום בו מבוצעת העסקה; קיומו של  
14 מנגנון לפיתוח, השבחה, ייזום ושיווק; תקופת החזקה בנכס, תדירות  
15 העסקאות וכן "מבחן ג"י, הבוחן את נסיבותיה של העסקה ב"מבט על" (ראו:  
16 ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן (12.8.2012); ע"א 9187/06 מגיד נ'  
17 פקיד שומה פתח תקוה (16.3.2009) (להלן: "עניין מגיד"); ע"א 9412/03 חזן  
18 נ' פקיד שומה נתניה (2.2.2005) (להלן: "עניין חזן")). על פי הפסיקה, למבחני  
19 העזר האמורים יינתן משקל שונה (ראו: ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש  
20 דן (12.8.2012)), כך שלא מבחן בודד אחד הוא שיכריע את הכף, אלא התמונה  
21 הכללית המצטיירת מיישום מירב המבחנים, תוך בחינת נסיבות המקרה  
22 הקונקרטיות.

23 38. במקרה דנן יישומם של מבחנים אלה תומך במסקנה לפיה מקור ההכנסות  
24 ממכירת הדירות שבמחלוקת הוא עסקי:

25 **מבחן טיב הנכס ואופיו** – בפרויקט עמק חפר המדובר הוא בדירה אחת מתוך  
26 ארבע דירות, ואילו בפרויקט אבא הלל המדובר בשתי דירות מתוך תשע  
27 דירות. לא מצאתי כי עלה בידי המערער לשכנעני כי דירות אלו שונות בטיבן  
28 ואופיין מהדירות האחרות בפרויקט, שדווחו על ידו כמלאי עסקי.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

1 **מבחן תקופת ההחזקה** – הדירה בעמק חפר נמכרה בסמוך למועד סיום  
2 בנייתה. שתי הדירות בפרויקט אבא הלל נמכרו פרק זמן קצר יחסית לאחר  
3 שפורסמה תוכנית התמ"א אשר אפשרה בניית תשע דירות במקום בית פרטי.  
4 פרקי זמן קצרים אלו תומכים בטענה לפיה מדובר בעסקאות המהוות חלק  
5 ממהלך העסקים הרגיל.

6 **נדירות והיקף העסקאות** – המדובר בעסקאות משמעותיות שהתפרשו על פני  
7 מספר מצומצם של שנים ובהיקף כספי ממשי. אף בכך יש כדי לתמוך במסקנה  
8 כי עניין לנו בעסקאות הנושאות אופי עסקי.

9 **מבחן הידע והבקיאות** - בהתאם להלכה הפסוקה, ככל שרבה יותר בקיאותו  
10 של הנישום בתחום שבו נעשית העסקה, כך הנטייה תהא לראות בה פעילות  
11 "עסקית", וככל שקטנה בקיאותו של הנישום באותו תחום, כך גדל הסיכוי כי  
12 התקבול יסווג כ"הוני" (ראו עניין מגיד). בענייננו אין חולק כי המערער הוא  
13 בעל ידע ומומחיות בתחום הנדל"ן.

14 **מבחן ההשבחה והפעילות האקטיבית**– המערער, לא רק בעל ידע ובקיאות  
15 בנדל"ן, אלא הוא אף יישם זאת היטב עת החליט "לנצל את ההטבות  
16 המוענקות מכוח התמ"א" (סעיף 30 לתצהיר המערער), כך שבמקום בית פרטי  
17 שרכש, לטענתו, לצרכיו האישיים, הקים פרויקט רחב היקף, הכולל תשע  
18 דירות.

19 **מבחן המימון וההיקף הכספי**– על פי הפסיקה, בנסיבות בהן הנישום מממן  
20 את הנכס מתוך חסכוניותו ואינו נזקק לסיוע פיננסי חיצוני – הדבר מעיד על  
21 סיווגה ההוני של עסקת מכירת הנכס, בעוד שמקום שבו הנישום נעזר במימון,  
22 ובעיקר מימון קצר טווח, לצורך רכישת הנכס ומכירתו, הרי שהדבר מעיד על  
23 אופייה המסחרי של העסקה, שמטרתה העיקרית היא יצירת הכנסה ורווח תוך  
24 נטילת סיכונים הכרחיים (ראו: עניין מגיד; עניין גיבשטיין). במקרה דנן,  
25 המערער ורעייתו העידו כי הם קיבלו הלוואות בנקאיות רבות לצורך מימון  
26 העסקאות (ראו למשל עדות המערער בפרוטוקול מיום 13.12.2021 עמ' 39 ש'  
27 16-25, שם פירט המערער אודות הלוואות שנטל לשם מימון פרויקט אבא הלל.  
28 כן ראו עדות המערער בעמ' 32 ש' 4-9 לגבי הלוואות שנטל לשם פרויקט עמק  
29 חפר. ראו גם אמירתו "לקחתי הלוואות בלי סוף", עמ' 31 ש' 32-35. ראו אף



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

1 עדות רעיית המערער בפרוטוקול מיום 14.3.2022 עמ' 47 ש' 13- עמ' 49 ש' 25.  
2 כן ראו עדות רואה החשבון (פרוטוקול מיום 13.12.2021 עמ' 11 ש' 18-20 וכן  
3 עמ' 18 ש' 4-26, עמ' 19 ש' 5-21, עמ' 21 ש' 16-29).

4 **מבחן נסיבות העסקה** – נראה כי יישומם של המבחנים הפרטניים דלעיל  
5 מוביל למסקנה כי הכנסות המערער מקורן עסקי, ולא פרטי. מסקנה זו  
6 מתחדדת לנוכח מבחן נסיבות העסקה, הוא "מבחן הגג" לסיווגה של עסקה.  
7 במקרה דנן, מדובר היה בפרויקטים בהיקף כספי גבוה, במסגרתם נדרש  
8 המערער להלוואות רבות. המערער לא החזיק בדירות תקופה ארוכה, ואף לא  
9 התגורר בהן בשום שלב. יתר על כן ועיקר – הדירות הנמכרות שבמחלוקת היו  
10 **חלק בלתי נפרד**, פיזית וארגונית, מפרויקט עסקי שזים והקים המערער,  
11 והמערער לא הוכיח כי נערכה הבחנה והפרדה בין הדירות האמורות ליתר  
12 הדירות. באמור יש כדי לתמוך במסקנה בדבר סיווגן של מכירות הדירות  
13 במחלוקת כעסקיות (לעניין משמעותו של "מבחן הגג" והיחס בינו לבין יתר  
14 מבחני העזר, ראה לאחרונה ע"א 1533/20 **עמיאל לוי נ' מנהל מע"מ פתח**  
15 **תקווה** (2.1.2023) (להלן: "**עניין עמיאל לוי**").

16 **הסכם הפשרה עם מנהל מע"מ והדיווח למיסוי מקרקעין**

17 39. כאמור, לטענת המערער, לנוכח הסכם הפשרה, שקיבל תוקף של פסק דין,  
18 ואשר נחתם בינו לבין מנהל מע"מ, מושתק פקיד השומה לטעון כי הדירה  
19 שנמכרה בפרויקט עמק חפר ודירה אחת מתוך שתיים שנמכרה בפרויקט אבא  
20 הלל, נמכרו במישור העסקי. עוד טען המערער כי על מכירת הדירה בפרויקט  
21 עמק חפר הוא דיווח למנהל מיסוי מקרקעין בשנת 2013 כעסקה למכירת דירת  
22 מגורים מזכה, הפטורה ממס, וכי השומה בעניין זה היא סופית.

23 40. טענה זו של המערער לפיה קיים השתק, אין בידי לקבל.

24 **ראשית**, קביעתה של זרוע אחת של רשויות המס אינה בהכרח מחייבת זרוע  
25 אחרת, כיוון שלכל אחת מהן אמות מידה משלהן, ודגשים שונים. ראו בהקשר  
26 זה, בשינויים המתחייבים, את שנפסק בע"א 5564/98 **זמיר מועלם נ' ממונה**  
27 **אזורי מע"מ** (6.4.2003) (להלן: "**עניין זמיר מועלם**") בפסקה 8:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

1           "גם טענתו האחרת של הנישום, המתבססת על שומות מס  
2           הכנסה לשנים 1989 ו-1990, אינה יכולה להתקבל. בצדק דחה  
3           בית המשפט המחוזי את הטענה כי מנהל המע"מ קשור בשומת  
4           מס הכנסה שנערכה על-פי הסכם לשנת 1989. יש לזכור, כי  
5           אפילו כאשר רוצה מנהל מע"מ להסתמך על השומה של מס  
6           הכנסה, אין זה ראוי כי יאמץ את נתוני השומה ללא הבחנה  
7           ושיקול דעת אלא עליו לבדוק את הנתונים באופן עצמאי  
8           ולהתאימם לשומת מע"מ. ראה ע"א 734/86 מנהל מס ערך  
9           מוסף נ' שהינו ואח', פ"ד מג. 566 (3) שכן אין התאמה מלאה  
10          בין "הכנסות" במס הכנסה לבין "מחזור" במע"מ, וזאת,  
11          למשל, בשל השוני בסוגי הפטור. נמצא, כי מנהל המע"מ  
12          רשאי, ואף חייב, לשום את עסקו של הנישום באופן עצמאי  
13          ובוודאי שאינו כבול לשומה שמקורה בהסכם בין רשויות מס  
14          הכנסה לבין הנישום".

15          ראו גם: ע"א 8945/06 בוסקילה נ' מנהל מע"מ באר שבע (16.3.2010), בפסקה  
16          כ' לפסק דינו של כבוד השופט רובינשטיין.

17          שנית, לרשות המיסים, ככל רשות מנהלית, יש סמכות לשנות ולתקן את  
18          החלטותיה הקודמות, בהתאם לפרמטרים המנהליים להפעלת סמכותה זו  
19          ותוך איזון ראוי בנסיבות עניינו בין האינטרס הציבורי בדמות גביית מס אמת,  
20          לבין אינטרס ההסתמכות של הפרט.

21          ראו לעניין זה את שנקבע מפי כבוד הנשיא א' ברק בעניין חזן, בנסיבות בהן  
22          ביקש פקיד השומה לסווג עסקה אחרת מהאופן בו סווגה על ידי מנהל מס שבח  
23          מקרקעין (פסקאות 29-30 לפסק הדין):

24          "לדעתי, האיזון הנכון בין השיקולים מצדיק הענקת סמכות  
25          לפקיד השומה לסווג עסקה במקרקעין מחדש ולסטות  
26          מקביעה קודמת של מנהל מס שבח בנדון, מאחר שסיווג עסקה  
27          במקרקעין כהונית או פירותית נוגע בוודאי להפעלת הפקודה  
28          ולהטלת מס הכנסה; פקיד השומה הוא בעל הידע והמומחיות  
29          בשאלה זו; בפניו נחשפות כלל העובדות הרלוונטיות; יש לו  
30          הכלים לבירור ראוי ומקיף של השאלה. אך לאור עקרון סופיות  
31          השומה, ובהינתן קביעה קודמת של מנהל מס שבח מקרקעין  
32          בשאלת הסיווג, יש להגביל את סמכות ההתערבות הזו של  
33          פקיד השומה. מקובל עליו האיזון שמגביל את סמכות השינוי  
34          על-פי העקרונות והכללים שפותחו על-ידי פסיקתו של בית-  
35          משפט זה בנוגע לשינוי החלטה מינהלית. איזון זה הוא האיזון



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

1 הראוי בעיניי בין אינטרס הפרט ובין אינטרס הכלל. איזון זה  
2 מגשים את תכלית חוק מיסוי מקרקעין – למסות עיסקה הונית  
3 במקרקעין בלבד – ואת תכלית הפקודה – למסות עיסקה  
4 פירותית במקרקעין. איזון זה מקיים הרמוניה חקיקתית עם  
5 מצבים דומים של שינוי ואיזון בין אינטרסים דומים ... אם כן,  
6 פקיד השומה מוסמך לקבוע סיווג עיסקה לצורך בחינת  
7 כפיפותה לפקודה בהינתן חשיבות הכרעה זו לפעילותו ובהיותו  
8 מתאים לכך ובהיעדר כל הסדרה חקיקתית אחרת לתיאום  
9 הסמכויות בין פקיד השומה ובין מנהל מס שבח. אך מאחר  
10 שמנהל מס שבח כבר הכריע בשאלה זו ויש שומה סופית, ולאור  
11 עקרון סופיות השומה והאינטרס של הפרט, יש להגביל את  
12 סמכותו של פקיד השומה לשנות את החלטתו של מנהל מס  
13 שבח לנסיבות העומדות בכללי המשפט המינהלי לשינוי  
14 החלטה מינהלית. יוצא בעצם כי הן פקיד השומה הן מנהל מס  
15 שבח מוסמכים לדון בסיווג העיסקה לצורך הכרעה במסגרת  
16 הנורמטיבית החלה בהינתן המבנה הנורמטיבי הקיים. אך  
17 בהינתן החלטה קודמת של מי מהם ולאור האינטרסים של  
18 הנישום, מוגבלת סמכות השינוי לכללי המשפט המינהלי...

19 על-פי המשפט המינהלי, נקודת המוצא היא כי השינוי יותר  
20 במקרים "כבדי משקל" .. הבדיקה היא בדיקה נסיבתית  
21 ממקרה למקרה... בכל מקרה, יש לאזן בין השיקולים השונים  
22 על רקע כלל הנסיבות..."

23 ראו גם: ע"א 4576/15 מ.מ.א ניהול בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב  
24 (11.5.2016).

25 41. במקרה דנן, מכוח הסמכות הנתונה למשיב על פי פקודת מס הכנסה, הוא הגיע  
26 למסקנה לפיה יש לסווג את הכנסתו של המערער ממכירות הדירות  
27 שבמחלוקת כהכנסה עסקית, וזאת מאחר שמצא כי לא עלה בידי המערער  
28 להוכיח שקיימת הבחנה בין אותן דירות לבין יתר הדירות בפרויקטים. כאמור  
29 לעיל, גם במסגרת ההליך דנן לא הציג המערער ראיות מספיקות על מנת  
30 להוכיח את טענתו בעניין זה, כאשר מבחני העזר המקובלים בפסיקה לסיווג  
31 ההכנסה, תומכים אף הם, ובאופן מובהק, בעמדת המשיב.

32 סבורני כי בנסיבות אלה, נוכח עוצמת הנימוקים התומכים במסקנה לפיה יש  
33 לסווג את ההכנסות ממכירת הדירות שבמחלוקת כהכנסות עסקיות, וגם





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

- 1 בהביאי בחשבון את כללי המשפט המנהלי, קיימת הצדקה לסטות מהחלטות  
2 קודמות שהתקבלו, ככל שהתקבלו, בעניין אותן דירות.
- 3 42. יתר על כן, ועיקר, איני סבור כי ניתן לראות בשומות דגן כסוטות מהחלטות  
4 קודמות שהתקבלו על ידי רשויות המס בעניין הדירות, ולפיכך אף איני סבור  
5 כי ההסכמות אליהן הגיעו הצדדים במסגרת הסכם הפשרה, או האופן שבו  
6 דווחה העסקה למיסוי מקרקעין, יש בהם כדי למנוע מהמשיב להוציא את  
7 השומות דגן.
- 8 43. אשר להסכם הפשרה, נטען על ידי המשיב, כי הצדדים הגיעו לפשרה אך ורק  
9 בדבר הסכום הכולל שישלם המערער (סעיף 57 לתצהיר המשיב; ראו גם עדות  
10 המפקח בפרוטוקול הדיון מיום 14.3.2022 עמ' 58 ש' 25 – עמ' 59 ש' 8).
- 11 סבורני כי נוסח הסכם הפשרה תומך בטענתו זו של המשיב. ניכר מנוסח  
12 ההסכם (צורף כנספח כ' לתצהיר המערער) כי הוא מתמקד בסכום שישלם  
13 המערער, ובמועדי תשלומו, ולא בסיווג הנכסים. יתר על כן, בסעיף 6 להסכם  
14 נקבע כדלקמן:
- 15 "המערער מצהיר כי זולת בית המגורים ברח' המלכים 23 נתניה  
16 (שבגוש 8322 חלקה 268) ודירת המגורים שברח' יהודה הנשיא  
17 46 בנתניה (שבגוש 8267 חלקה 311), אין לו עוד נכסים  
18 המוחזקים באופן פרטי. אין בהצהרה זו של העוסק כדי להוות  
19 הסכמה בין הצדדים. הצהרה זו תבחן לפי העניין ובמידת הצורך  
20 כאשר יהיה הדבר רלוונטי וככל שהמשיב ימצא לנכון. כל צד  
21 שומר על זכותו לטעון לעניין זה בעתיד".
- 22 אין זאת אלא, כי לא ניתן לומר שהצדדים הגיעו להסכמה באשר לאופן שבו יש  
23 לסווג את הדירות לכל עניין מיסויי, אלא נראה כי הסכם הפשרה אכן מתמקד  
24 בסכום שעל המערער לשלם לרשויות מע"מ. אוסיף כי העובדה שגם לפי טענת  
25 המערער הוא נדרש לשלם את סכום המע"מ בגין אחת הדירות בפרויקט עמק  
26 חפר (הדירה בה התגורר בנו) ובגין אחת הדירות מתוך שתי הדירות בפרויקט  
27 אבא הלל, בעוד שלטענת המערער דין אחד לכל הדירות הנמכרות שבמחלוקת  
28 ואין כל הבדל ביניהן, אף היא מלמדת כי מדובר בהסכם פשרה לצורך מע"מ  
29 בלבד, ואין בו כדי להשליך על סיווגן של הדירות לצורך מיסויי אחר.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

44. אשר לדיווח למיסוי מקרקעין, הרי שביחס לשתי הדירות הנמכרות בפרויקט  
1 אבא הלל, סבר מנהל מיסוי מקרקעין כי מדובר במכירת מלאי עסקי, כך  
2 שממילא לא קמה למערער כל טענת הסתמכות, אלא להפך. בכל הנוגע לדירה  
3 שנמכרה בפרויקט עמק חפר, אכן התקבלה שומתו העצמית של המערער לפיה  
4 נמכרה דירת מגורים מזכה הפטורה ממס שבח. עם זאת, לא רק שאין מדובר  
5 במצב בו מנהל מיסוי מקרקעין בחן את השומה העצמית לגופה ואישר אותה,  
6 אלא שכבר בשלב זה הוא העלה ספק אם אין מקום למסות את המערער במס  
7 הכנסה ולפיכך החליט להעביר את העניין לבחינת פקיד השומה (ראו נספח 11  
8 לתצהיר מטעם המשיב). מכל מקום, יפים לעניין זה דברי בית המשפט בעניין  
9 **גיבשטיין**. באותו עניין נטען על ידי המערערים כי מנהל מס מנהל ערך מוסף  
10 מושתק מלהתייחס למכירת המקרקעין כמכירה במישור העסקי נוכח עמדתן  
11 של רשויות מס אחרות, ובהן רשויות מיסוי מקרקעין והממונה על מס רכוש.  
12 וכך נקבע שם בפסקה 37 לפסק הדין:  
13

"אף בטענה זו אין כדי לשנות את סיווגה של העסקה שלפנינו.  
14 כפי שכבר נפסק בעבר, ככלל, קביעותיהן של רשויות מס שבח  
15 אינן כובלות את סמכותן של רשויות מס אחרות לסווג את  
16 העסקה בהתאם לכלל העובדות העומדות לנגד עיניהן (ראו ע"א  
17 4576/15 מ.מ.א ניהול בע"מ נ' פקיד שומה פס' 5 (11.5.2016)...  
18 בנוסף, לצורך קיומו של השתק שיפוטי, אין די בשומה עצמית  
19 שאושרה על ידי רשויות המס מבלי שנבחנה לגופה, אלא יש  
20 צורך בקביעה פוזיטיבית של רשויות המס (ראו עניין לשם, פס'  
21 103 והאסמכתאות שם)".  
22

[ראו גם עניין עמיאל לוי, פסקה 17 לפסק דינו של כב' השופט כבוב. נראה כי  
23 בסוגיה זו לא הייתה מחלוקת בין שופטי הרוב ושופט המיעוט].  
24

בדומה, אף בענייננו אין בעובדה כי מנהל מיסוי מקרקעין לא פסל את השומה  
25 העצמית של המערער, כדי להקים השתק ביחס למשיב, הרשאי על פי סמכותו  
26 בפקודת מס הכנסה, לבחון מהו סיווג הנכון של העסקאות ולהוציא שומה  
27 בהתאם.  
28

29 **הכנסת דמי השכירות**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

- 1 45. אין מחלוקת על כך שהמערער לא דיווח במועד על הכנסותיו מהשכרת הדירות  
2 בפרויקט עמק חפר, כמו גם על הכנסתו מדירה נוספת שהשכיר ביהודה הנשיא  
3 (ראו: עדות המערער בפרוטוקול מיום 13.12.2021 עמ' 38 ש' 9-13; סעיף 37  
4 לסיכומי המערער). לאור זאת, פסל המשיב, ובצדק, את ספרי המערער לשנת  
5 2015.
- 6 46. לעניין גובה הכנסות דמי השכירות שיוחסו למערער, הסביר נציג המשיב  
7 בעדותו כי מאחר שהמערער כלל לא דיווח על הכנסת השכירות, הוא העריך  
8 את דמי השכירות על בסיס המידע שנאסף מטעמו. כך לדבריו בפרוטוקול מיום  
9 14.3.2022 עמ' 56 ש' 1-13:
- 10 " ש. האם נערך דיון לגבי תקופת השכירות שם?
- 11 ת. המערער לא הצהיר על שכירויות. ראינו תקופת פעילות חשמל,  
12 הבנו שיש פעילות בבתים ועל פיהן עבדנו ודוחות כספיים לא בא  
13 בהם לידי ביטוי שום שכירות של אף דירה של המערער.
- 14 ש. בשלב א' נרשמו הכנסות שכירות חודשיות בסך 5000 שח לגבי  
15 עמק חפר. נספח א' לתצהירו של רו"ח אלי ברבי? למה בשומה  
16 בשלב ב' דמי השכירות גדלו ל- 8000 שח?
- 17 ת. כשהלכנו לבדוק את מוני החשמל בשלב ב', ראינו שיש פעילות  
18 בחשמל בשלוש דירות. בנוסף, רכז המודיעין במהלך שלב ב'  
19 השיג באמצעות עיריית נתניה חוזה שכירות של חלק מהדיירים  
20 שגילינו ששכ"ד עומד על 8000 שח ולא 5000 שח. מפנה לנספח 5  
21 בתצהיר שלי תשאול של אייל ויעל נחום, שכרו בין 2015 ל- 2017  
22 בתמורה לתשלום חודשי של 8000 שח.
- 23 ש. למה הצגת רק חוזה שכירות אחד?
- 24 ת. רכז המודיעין השיג חוזה שכירות אחד של יהודה הנשיא ועוד  
25 חוזה שכירות של עמק חפר. אם אינני טועה היה עוד חוזה  
26 שכירות שלא צוין בו הסכום. המערער טוען כי הדירות שוות  
27 וזהות ולכן קבענו שכ"ד זהה של 8000 שח לכל הדירות".
- 28 47. המערער, מנגד, לא הוכיח מה היו דמי השכירות בגין השכרת הדירות ולא  
29 הפריך את ראיות המשיב. בעדותו הסביר המערער כי הדירות לא היו מושכרות  
30 באופן רציף (פרוטוקול מיום 13.12.2021, עמ' 35, ש' 26-36, עמ' 36 ש' 10).  
31 כשנשאל אודות רישום ההכנסות משכירות השיב כדלקמן (שם, עמ' 36, ש' 19-  
32 30):



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

- 1                    **"ש: האם אין לך רישום של הכנסות שכירות מהדירות הללו, אם**  
2                    **באמצעות שיקים, פלט חשבון בנק שמראה את הכנסות**  
3                    **השכירות.**
- 4                    **ת: אמרתי שזה מופיע בדפי החשבון זה נמצא אצל הרו"ח.**
- 5                    **ש: אתה מכיר את אייל ויעל נחום.**
- 6                    **ת: לא זוכר.**
- 7                    **ש: הם השכירו ממך את אחת הדירות בעמק חפר, נספח 5 לתצהיר**  
8                    **של נציג המשיב, טום, יש תשאל של אייל ויעל נחום**  
9                    **(מצטטת).**
- 10                    **ת: הם שכרו את הדירה, יש לי חשבונית, העברתי לרו"ח, הוצאתי**  
11                    **חשבוניות הם קיבלו ביד, לא זוכר כמה השכרתי, אני רק זוכר**  
12                    **שהם קיבלו חשבונית כי הם הכניסו אותה לעסק שלהם, ואני על**  
13                    **כל דבר הוצאתי חשבונית.**
- 14                    **ש: מתי העברת את החשבוניות לרו"ח.**
- 15                    **ת: לא זוכר."**
- 16                    48. העד מטעם המשיב העיד כי לא הוצגו בפניו קבלות כלשהן בנוגע לדמי  
17                    השכירות (פרוטוקול מיום 14.3.2022 עמ' 56 ש' 28), ועדותו זו לא נסתרה.  
18                    אוסיף כי במעמד הדיון ביקש ב"כ המערער להגיש מספר קבלות, אך לא  
19                    התרתי את הגשתן. המדובר במסמכים שהיו אמורים להיות בידי המערער עוד  
20                    בשלב השומה, ולכל הפחות היה עליו לצרפם לתצהירו, ככל שביקש להסתמך  
21                    עליהם. בוודאי שלא ניתן להגיש מסמכים אלה במועד ההוכחות **באמצעות**  
22                    **העד מטעם המשיב**, המעיד כי אינו מכיר את המסמכים וכי הם אינם מצויים  
23                    בתיק.
- 24                    49. בנסיבות אלו מצאתי לנכון לקבל את קביעותיו של המשיב באשר לגובה דמי  
25                    השכירות. קביעות אלו מתבססות, כאמור, על שני הסכמי שכירות שהגיעו לידי  
26                    המשיב, האחד בנוגע לדירה בעמק חפר והשני בנוגע לדירה ביהודה הנשיא  
27                    (נספח 6 לתצהיר העד מטעם המשיב), כמו גם על מידע שהתקבל משוכרי אחת  
28                    הדירות. קביעותיו הנ"ל של המשיב, ובתוך כך אף הערכתו כי דמי השכירות  
29                    עלו במרוצת השנים (פרוטוקול הדיון מיום 14.3.2022 עמ' 52 ש' 26-21), נראות  
30                    סבירות בעיני ואיני מוצא מקום להתערב בהן.
- 31                    **שינוי ייעוד**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

50. המשיב קבע ביחס לשלוש הדירות המושכרות בפרויקט עמק חפר כי אירע  
1 לגביהן "שינוי ייעוד" בתום שנת 2015. לטענת המשיב, הדירות הושכרו משנת  
2 2015, כאשר באחת מהן התגורר בנו של המערער. קביעתו זו של המשיב  
3 התבססה על מוני החשמל מהשנים 2015-2019 (נספח 4 לתצהיר המשיב) וכן  
4 על מידע שהתקבל משוכרי אחת הדירות בפרויקט עמק חפר לפיו הם שכרו את  
5 הדירה בין השנים 2015 ל-2017 (נספח 5 לתצהיר המשיב).  
6  
7 על פי המשיב, ייעוד הדירות שונה במובן זה שהן הפכו ממלאי עסקי לרכוש  
8 קבוע. לחילופין קבע המשיב תוספת הכנסה בגין הדירה בה התגורר הבן בגין  
9 מלאי עסקי שהועבר ללא תמורה, והפך לקבוע.
51. המערער טען כי לא התכוון להפוך את הדירות הנ"ל לרכושו הקבוע, אלא  
10 למכור אותן ולהחזיר את ההלוואות שנטל, וכי הסיבה לכך שהדירות טרם  
11 נמכרו היא הקושי הקיים ברישומן (פרוטוקול מיום 13.12.2021 עמ' 37 ש' 4-1,  
12 ש' 12-14). דא עקא שטענותיו אלו של המערער כלל לא נתמכו באיזו ראיה,  
13 והוא אף לא סיפק הסבר מניח את הדעת לשאלה במה שונה הדירה האחת  
14 שנמכרה על ידו, חרף הקושי הנטען בעניין הרישום, משלוש הדירות האחרות.  
15
52. עוד טען המערער כי סוגיית שינוי הייעוד לא עלתה במסגרת הסכם הפשרה,  
16 ולפיכך המשיב מושתק כיום מלטעון אחרת. אלא שהאמור לעיל לעניין הסכם  
17 הפשרה וההכנסה ממכירת הדירות שבמחלוקת, נכון גם בכל הנוגע לדירות  
18 המושכרות. זאת ועוד, צודק המשיב הטוען כי בכל הנוגע למע"מ מועד החיוב  
19 ממילא טרם הגיע, ואין זאת אלא מקרה פרטי של העיקרון שנקבע בעניין **זמיר**  
20 **מועלם** הנ"ל, ולפיו קביעותיו של מנהל מע"מ, המפעיל מערכת דינים אחת,  
21 אינן מחייבות את פקיד השומה, המפעיל מערכת דינים אחרת.  
22
53. המערער הלין גם על עיתוי שינוי הייעוד, אך כשנשאל ממתי השכיר את הדירות  
23 השיב כי אינו זוכר (פרוטוקול מיום 13.12.2021 עמ' 34 ש' 32-33). זאת ועוד,  
24 יש אף ממש בטענת המשיב כי מדובר בהרחבת חזית אסורה, משום שקודם  
25 לכן לא העלה המערער טענה כלשהי בעניין עיתוי שינוי הייעוד, אלא רק לעניין  
26 עצם שינוי הייעוד.  
27



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

1 בכל הנוגע לדירה בה התגורר בנו של המערער, טען המשיב כי מגורים אלה היו  
2 בשנת 2015, והמערער לא הפריך טענה זו, אלא רק טען כי מגורי הבן היו בין  
3 השנים 2016-2017 (פרוטוקול מיום 13.12.2021 עמ' 38 ש' 14-16). טענה זו של  
4 המערער לא נתמכה בכל ראיה, והוא אף נמנע מלהביא את בנו לעדות באופן  
5 הפועל לחובתו (ראו: עניין נתן ועניין זאב שרון, שהוזכרו גם לעיל; ע"א 143/08  
6 קרצמן נ' שירותי בריאות כללית (26.5.2010). כן ראו ע"מ (מחוזי מרכז)  
7 20103-07-14 חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ היחידה לפשיעה  
8 חמורה (9.5.2016) וע"מ (מחוזי מרכז) 30290-01-13 יהושע כץ נ' פקיד שומה  
9 פתח תקווה (2.3.2018)).

10 יתרה מזאת, צודק המשיב בטענתו כי מדברי המערער בתצהירו עולה כי היה  
11 מודע לבעייתיות הכרוכה בהחלטתו לאפשר לבנו להתגורר באחת הדירות  
12 (סעיף 22 לתצהיר המערער), וראו אף את דבריו בפרוטוקול מיום 13.12.2021  
13 עמ' 38 ש' 17-19).

14 54. בנסיבות אלו איני מוצא לנכון להתערב בתוספת ההכנסה שנקבעה על ידי  
15 המשיב כפועל יוצא מהשכרת הדירות ושינוי הייעוד. כמו כן ועקב כך, אף איני  
16 מוצא לנכון להתערב בהחלטת המשיב שעניינה פסילת ספרי המערער לשנת  
17 2015.

### פיצול ההכנסות

18  
19 55. מצאתי לנכון לדחות את טענת המערער בדבר פיצול הכנסה בינו לבין רעייתו.  
20 מעבר לעובדה כי מדובר בטענה כבושה, הרי שהמערער אף לא הוכיח במסגרת  
21 ההליך דנן שרעייתו שותפה עמו בפעילות העסק.

22 אציין בהקשר זה שרואה החשבון של המערער אישר כי בדו"חות המערער אין  
23 זכר לפיצול ההכנסה כנטען על ידו (עדות רואה החשבון בפרוטוקול מיום  
24 13.12.2021 עמ' 26 ש' 14-15), וכן כי אישורים לבנקים להוצאות המימון בעמק  
25 חפר הם לרוב על שם המערער ולא על שם המערער ורעייתו גם יחד (שם, עמ'  
26 26 ש' 22-26). כמו כן, העסק נרשם על שם המערער בלבד (פרוטוקול מיום  
27 13.12.2021 עמ' 26 ש' 10-11) והמערער הוא גם היחיד שחתום על ההסכם מול  
28 מע"מ (נספח כ' לתצהיר המערער).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

- 1 **ניכוי הוצאות**
- 2 56. בקשתו החילונית של המערער כאמור בסעיף 36
- 3 לסיכומיו, היא כי ככל שיקבע שיש לסווג את הדירות נשוא הערעור כדירות
- 4 במישור העסקי, יוחזר התיק למשיב על מנת שתינתן למערער הזדמנות להציג
- 5 בפני המשיב נתונים ומסמכים על אודות ההוצאות שהיו לו בקשר לאותן
- 6 דירות. זאת נוכח טענתו לפיה נמנע עד כה מלדרוש בניכוי חלק מההוצאות
- 7 שהיו לו בפרויקטים, משום שהתייחס לאותן דירות כדירות במישור הפרטי
- 8 ולא העסקי.
- 9 57. את בקשתו של המערער להחזיר בשלב זה את
- 10 התיק למשיב על מנת שיוכל להוכיח בפניו את הוצאותיו באמצעות
- 11 אסמכתאות מתאימות, אין בידי לקבל. היה על המערער לעשות כן בשלב
- 12 השומה או, למצער, במסגרת ההליך דנן. אין זה מתקבל על הדעת כי מערער
- 13 יתלה את כל יהבו בערעור על הטענה לפיה אינו חייב במס על הכנסה מסוימת,
- 14 תוך שישמור לעצמו, במידה וטענתו לא תתקבל, את הזכות לחזור לפקיד
- 15 השומה ולהוכיח את מה שנמנע להוכיח קודם לכן. החזרת התיק בשלב זה
- 16 לפקיד השומה, פוגעת בעיקרון סופיות השומה וסופיות הדיון.
- 17 58. כמו כן צדק המשיב שהחליט לתאם הוצאות הנהלה וכלליות שדרש המערער
- 18 בניכוי שוטף בשנת 2016 בסך של 269,979 ₪, שכן לא הוצגה ראיה שיש לשייכן
- 19 לפרויקט אבא הלל כפי שטען המערער, במיוחד כי עד לאותה שנה הוצאות אלו
- 20 הונו ל"מלאי עבודות בביצוע" בפרויקט עמק חפר. כמו כן צדק המשיב שטען
- 21 כי המערער לא הוכיח כי הייתה ירידת שווי בפרויקט עמק חפר, ולפיכך גם לא
- 22 מצאתי להתערב בהחלטתו לתאם את ההוצאות שדרש המערער בגין ירידת
- 23 השווי.
- 24 59. ועם זאת אעיר כי לאחר שהמלצתי לצדדים, בטרם
- 25 ניתן פסק הדין, לשוב ולהידבר על מנת להגיע להסכמה, תוך שהמערער יציג
- 26 מסמכים ונתונים בפני המשיב אודות הוצאותיו, נמסרה ביום 6.12.2022
- 27 "הודעה מוסכמת" מאת הצדדים. בהתאם להודעה, הצדדים לא הגיעו
- 28 להסכמה כוללת באופן שייתר את הצורך בהכרעה שיפוטית, ואולם פקיד
- 29 השומה ערך בדיקה נוספת בקשר לעלויות הקרקע בעקבות ראיות שהוצגו לו,



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

1 ולפיכך, לפני משורת הדין, תוך שפקיד השומה שומר על כל טענותיו, יתיר  
2 המשיב סכומים נוספים כעלות הנכסים, בהתאם לפירוט שצוין בהודעה. יום  
3 לאחר מכן, דהיינו ביום 7.12.2022, הוגשה הודעה מאת המערער לפיה אין  
4 להבין מההודעה המוסכמת הנ"ל כאילו הסכים לחישובי המשיב או לטענותיו,  
5 ועל כן מבוקש להסיר את ההסכמה מההודעה המוסכמת, למחקה ולא  
6 להתייחס אליה.

7 משביקש המערער לחזור בו מהסכמתו האמורה, ממילא שהיא אינה מחייבת.  
8 עם זאת סבורני כי ראוי שהמשיב, כרשות ציבורית, וחרף פסק דין זה הדוחה  
9 את הערעור, יתיר למערער לנכות מהכנסותיו את עלויות הקרקע הנוספות כפי  
10 שפורט בהודעה המוסכמת. ברוח דומה מצא בית המשפט העליון בעניין  
11 **גיבשטיין**, לאחר שקבע כי יש לחייב את העסקאות במע"מ, כי טוב יעשה  
12 מנהל מע"מ אם יבחן את האפשרות לנכות את מס התשומות (ראו פסקה 40  
13 לפסק דין).

14

15

### סוף דבר

16 60. בשים לב לכל האמור, הערעור נדחה.

17 61. לא מצאתי בטעונו האחרים שהובאו מטעם מי מהצדדים, כדי לשנות את

18 תוצאות הדין לגופו של ענין (ראו: רע"א 20/15 **פרץ נ' ורטיס** (18.1.2015);

19 רע"א 6509/14 **זפט נ' יעקב** (3.11.2014)); רע"א 69/12 **משה נ' גוהרי**

20 (21.3.2012); רע"א 1146/11 **צ'רלטון בע"מ נ' ההתאחדות לכדורגל בישראל**

21 (16.8.2011); רע"א 9294/09 **חן נ' בנק הפועלים** (25.3.2010)), לרבות טענת

22 המערער בדבר תחולת סעיף 3(ט) לפקודה בהתייחס לדירת הבן, הטענה לאי

23 המצאת השומה כדין והטענות לאפליה חוקתית, כמו גם הטענה לפיה יש

24 להתייחס למערער כמי שביצע עסקת קומבינציה עם עצמו, טענה שאף לא

25 התקבלה על ידי רשויות מע"מ (ראו עדות העד מטעם המשיב בפרוטוקול מיום

26 14.3.2022 עמ' 58 ש' 5-28).





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 10469-03-20 קירון נ' מס הכנסה - פקיד שומה נתניה

1 62. המערער יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסכום כולל של 30,000 ₪  
2 שישולם בתוך 30 יום מיום מתן פסק דין זה, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה  
3 וריבית כחוק מיום מתן פסק הדין ועד לתשלום המלא בפועל.

4

5 ניתן לפרסם את פסק הדין.

6

7

8

ניתן היום, י"ב טבת תשפ"ג, 05 ינואר 2023, בהעדר הצדדים.

9

שמואל בורנשטיין, שופט

10  
11