



ת"פ 13963/01/17 - מדינת ישראל נגד חיים איכר

בית משפט השלום בתל אביב - יפו

ת"פ 13963-01-17 מדינת ישראל נ' איכר
לפני כבוד השופטת פנינה נויבירט

בעניין: מדינת ישראל
ע"י ב"כ עו"ד רינת ברנדל
פרקליטות מחוז תל-אביב (מיסוי וכלכלה)
נגד
חיים איכר
ע"י ב"כ עו"ד יגאל מדר
המאשימה
הנאשם

הכרעת דין

רקע עובדתי כללי והשתלשלות ההליכים המשפטיים

תמצית כתב האישום

1. הנאשם הואשם בביצוע עבירות בניגוד להוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה").

2. בעובדות כתב האישום נטען, בתמצית, כלהלן:

א. בין השנים 2010 - 2014 (להלן: "התקופה הרלוונטית") השכיר הנאשם דירות למגורים ולעסקים. הנאשם העלים עיסוק זה מפקיד השומה והשמיט ההכנסות אותן הפיק מהעיסוק במטרה להתחמק מתשלום מס.

ב. במהלך התקופה הרלוונטית היו בבעלות הנאשם שתי דירות, האחת בקומת קרקע והשנייה בקומה השלישית ברח'ברמת גן. דירות אלה פוצלו על ידי הנאשם למספר יחידות דיור, אותן השכיר לכל הפחות לחמישה עשר שוכרים שונים לאורך התקופה הרלוונטית.



ג. בנוסף, הנאשם הפיק הכנסות לאורך התקופה הרלוונטית מדמי שכירות בגין דירות שלא היו רשומות בבעלותו: דירה ברח', רמת גן, שחולקה לשלוש יחידות דיור שהושכרו; דירה ברח' XXXX ברמת גן, ששימשה כמשרד והושכרה; וכן דירות בבניין ברח' 0000000 בתל אביב (לעיתים שלוש דירות ולעיתים ארבע דירות) שהושכרו.

ד. בכל אחת משנות המס 2010 עד 2014 (חמש שנות מס) הפיק הנאשם הכנסות מדמי שכירות.

ה. הנאשם לא הודיע על התחלת העיסוק לפקיד השומה, לא הגיש דוחות על הכנסותיו מדמי שכירות לפקיד השומה, ולא שילם המס שנבע מההכנסות שהופקו מהשכרת הנכסים. מעשיו נעשו במזיד ובאופן שיטתי במטרה להפיק רווח כלכלי אסור.

ו. הנאשם השמיט הכנסות מהשכרת הנכסים בסכום לא ידוע, אשר אינו פחות מסך של 976,598 ₪, כמפורט בטבלה בכתב האישום.

3. על רקע עובדות נטענות אלה הואשם הנאשם בכתב האישום בחמש עבירות של שימוש במרמה, עורמה ותחבולה, בניגוד להוראות סעיף 220(5) לפקודה (עבירה אחת לכל שנת מס בתקופה הרלוונטית).

תשובת הנאשם לאישום והמשך ההליכים המשפטיים

4. תשובת הנאשם לאישום ניתנה באמצעות בא-כוחו, במעמד הדיון ביום 12.6.17. הנאשם אישר כי הוא הבעלים של דירות ז'בוטינסקי, אך כפר ביתר עובדות כתב האישום.

5. נוכח תשובה זו נקבע התיק לשמיעת הראיות לפני, תוך מתן הוראות באשר להגשת תיק מוצגים מטעם המאשימה (בפרוטוקול מיום 18.7.17, בעמ' 6 - 7). המוצגים בתיק זה (ת/1 עד ת/41) כוללים, בין היתר, את ההודעות שנגבו מהנאשם ברשות המסים (ת/1 עד ת/3), הודעות שנגבו משוכרים שונים ברשות המסים, על צרופותיהן (ת/4 עד ת/11), וכן הסכמי שכירות ומכר (חלקם חתומים וחלקים לא חתומים) שנתפסו במהלך החיפוש שנערך בביתו של הנאשם (ת/20 עד ת/40), וכן דוחות מס של הנאשם משנת 2015 (ת/41). במהלך שמיעת הראיות הוגשו מספר מוצגי תביעה נוספים.

6. בישיבת ההוכחות מיום 15.10.18 העידו עדי התביעה. בישיבת ההוכחות מיום 15.11.18 העיד הנאשם. בתום חקירתו הראשית במעמד דיון זה ביקש הנאשם להעיד את דודו מר מרדכי חביב, שמסר עדות כעד מטעם התביעה בישיבת ההוכחות הקודמת. הוריתי לנאשם, כי ככל שהוא עומד על בקשתו יעתור בבקשה מסודרת לאחר תום ישיבת ההוכחות. הנאשם לא עתר בבקשה כאמור. בתום ישיבת



ההוכחות מיום 30.1.18 הוריתי על הגשת סיכומים בכתב ונקבע מועד להכרעת דין ליום 12.7.18.

ביום 7.2.18 הגיש הנאשם "בקשת עיכוב הליך הגשת הסיכומים על ידי הצדדים וקיום דיון וזימון עדים מרכזיים". המאשימה הגיבה לבקשה זו ביום 15.2.18. בהחלטתי מיום 15.2.18 הוריתי לנאשם להשיב לתגובה. חרף החלטתי זו, וכן החלטה נוספת מיום 28.2.18 שהורתה לנאשם להשיב, לא התקבלה כל תשובה מטעם הנאשם. על כן, בהחלטתי מיום 11.3.18 קבעתי דיון בבקשה ליום 21.3.18. הנאשם ובא כוחו לא התייצבו לדיון. במעמד הדיון נקבע דיון נוסף ליום 9.4.18. הנאשם ובא כוחו לא התייצבו אף לדיון זה. במעמד דיון זה ניתנה ארכה להגשת סיכומי הצדדים. סיכומי המאשימה הוגשו ביום 30.4.18. הנאשם אמר היה להגיש סיכומיו עד ליום 21.6.18, ברם חרף החלטה זו, וכן החלטות נוספות בהן ניתנו לנאשם ארכות להגשת סיכומיו מיום 27.6.18, 3.7.18 - לא הגיש הנאשם סיכומיו. ביום 8.7.18 הגיש ב"כ הנאשם בקשה למתן ארכה להגשת סיכומים וזאת בתוך ששים יום וכן בקשת ביטול מועד הכרעת הדין שנקבע. בהחלטתי מיום 9.7.18 הוריתי כי מועד הדיון יוותר על כנו.

ביום 9.7.18 הגיש הנאשם, שלא באמצעות בא כוחו, בקשה דחופה להגשת שלוש ראיות חדשות בתיק (ציטוטים מקטעי עיתונות, תמלולי שיחות, פרוטוקולים של דיונים). הדיון ביום 12.7.18 התקיים במעמד ב"כ המאשימה, הנאשם ובא כוחו. בהחלטתי מפרוטוקול דיון זה נדרשתי לבקשת הנאשם. הבהרתי כי מאחר ששלוש הראיות שצירופן מבוקש לא צורפו, ומפאת עמימות הבקשה, ככל שעומד הנאשם על בקשתו יעתור בשנית בבקשה מסודרת בצירוף הראיות שתוגש בידי בא כוחו עד ליום 24.7.18, וכן ניתנה לנאשם ארכה נוספת בת עשרים יום, להגשת סיכומיו. ביום 25.7.18 הגיש הנאשם שלא באמצעות בא כוחו "תגובה" להחלטת בית המשפט במסגרת התגובה, ונקבע דיון בתגובה/ בקשה זו, כמו גם בבקשת הנאשם המקורית ליום 12.9.18. ביום 6.8.18 הגיש ב"כ הנאשם בקשה נוספת למתן ארכה להגשת סיכומים עד ליום 20.8.18. גם במועד נדחה זה, אותו ביקש ב"כ הנאשם בעצמו - לא הוגשו סיכומי הנאשם. סיכומים כאמור לא הוגשו אף חרף החלטתי בנושא מיום 4.9.18. ביום 12.9.18 התקיים דיון במעמד ב"כ המאשימה, הנאשם ובא כוחו. נוכח טענותיו בקשר למעורבותה של גרושתו כעולה מבקשותיו השונות ניתנה לנאשם האפשרות להעדת עדים נוספים. הנאשם נדרש להודיע עד ליום 20.9.18 מי העדים שבכוונתו להעיד וניתנה ארכה נוספת להגשת סיכומיו. ביום 20.9.18 הגיש הנאשם באמצעות בא כוחו בקשה לזמן את גרושתו, הגב' לאה איכר, למתן עדות. ביום 23.9.18 הגיש הנאשם בעצמו בקשה לזימון עדים נוספים. הנאשם לא הגיב לתגובות המאשימה לבקשותיו, ונקבע דיון ליום 15.11.18, אשר התקיים במעמד ב"כ המאשימה, הנאשם ובא כוחו. בהחלטתי מפרוטוקול דיון זה קיבלתי את בקשת הנאשם להעדת גרושתו, ונקבע מועד לשיבת הוכחות ליום 13.1.19. הגב' לאה איכר לא התייצבה לדיון. במעמד הדיון הודיע הנאשם באמצעות ב"כ כי הנאשם מוותר על חקירתה וביקש הגשת סיכומים. נקבע מועד חדש להגשת סיכומי הנאשם עד ליום 7.2.19 ונקבעה הכרעת דין ליום 27.3.19. ביום 6.2.19 הגיש הנאשם בעצמו "בקשה דחופה ביותר" לפיה הוא בנתק עם מייצגו, הנאשם טען לכשלים בהגשת כתב האישום וביקש לדון בהליך מחדש. ביום 11.2.19 הגיש הנאשם בקשה נוספת ברוח בקשתו הקודמת. ביום 13.2.19 הודיע ב"כ הנאשם כי סיכומי הנאשם מוכנים להגשה, אך אלו לא הוגשו, וזאת חרף החלטה נוספת בעניין שניתנה ביום 5.3.19 במסגרתה ניתנה ארכה נוספת להגשת הסיכומים והומרה ישיבת הכרעת הדין שנקבעה בתיק לשיבת תזכורת במעמד הצדדים, ואף חרף ארכה נוספת שניתנה ביום 13.3.19. בדיון מיום 27.3.19 שהתקיים במעמד ב"כ המאשימה, הנאשם וב"כ, הוגש עותק קשיח של הסיכומים של הנאשם והתיק נקבע להכרעת דין להיום.



אחריות הנאשם לעבירה בה הואשם - הראיות הרלוואנטיות:

תמצית פרשת התביעה

7. בתיק הוגש בהסכמה תיק מוצגים בו נכללו, בין היתר, הודעות שוכרי דירות על צרופותיהן (מוצגים ת/4 - ת/11) וכן חוזי שכירות של דירות (ת/21 - ת/40).

8. הנאשם נחקר שלוש פעמים ברשות המסים באזהרה. החקירה הראשונה נערכה על ידי החוקרים ויקטור אטיאס ואלדד קפאח (הודעה ת/1 מיום 18.8.13), החקירה השנייה והחקירה השלישית נערכו על ידי החוקר רמי אסעד (הודעה ת/2 מיום 3.9.14 והודעה ת/3 מיום 30.11.14 בהתאמה).

9. בהודעה הראשונה (ת/1) אישר הנאשם את בעלותו בשתי הדירות ברח' ז'בוטינסקי, וטען כי הוא מתפרנס מהשכרתן, וכן "ממה שנותנים לו קרובים" (ת/1, עמ' 2 להודעה, בשורה 12). לדבריו ירש מאמו "סכומים מאוד גדולים ונכסים רבים שמושכרים בנינים אדמות חקלאיות דירות מושכרים", וכי הוא "מקבל חלק משכר הדירה" מנכסים אלו, כחלק מירשת אמו (עמ' 2 להודעה, שלוש השורות הראשונות).

באשר לדירות ברח' ז'בוטינסקי, טען הנאשם כי דירות אלה שופצו על ידו בעבר, כי הוא שנשא בעלות שיפוצן בסך כולל של 900,000 ₪ (600,000 ₪ בגין שיפוץ הדירות שש שנים קודם למסירת ההודעה וכן 300,000 ₪ בגין שיפוץ הדירה בקומת הקרקע שלוש שנים קודם למסירת ההודעה, ת/1, עמ' 2, שורות 13 - 14), וכי הוא הוא מקבל שכר דירה בסך של כ- 9,000 ₪ לחודש מהשכרתן (ת/1, עמ' 2, שורה 29).

באשר לדירה ברח' המעגל, טען הנאשם, כי דירה זו מחולקת לשלוש יחידות, המושכרות לפחות שלוש שנים וחצי (ת/1, עמ' 3, שורות 9 - 11). עוד טען הנאשם, כי הוא השקיע בשיפוץ הדירה סך של חצי מיליון ₪ לפני כחמש או שש שנים (ת/1, עמ' 3, שורה 10), וכי הוא מקבל שכר דירה בסך של 1,800 ₪ עבור כל אחת מהיחידות (מהקשר הדברים עולה כי הכוונה לשכר דירה חודשי אף כי הדבר אינו מפורש בנוסח ההודעה).

במעמד החקירה מסר הנאשם לידי החוקרים שלושה דפים בכתב ידו, בהם פירוט הכנסותיו משכר דירה מהדירות ברח' ז'בוטינסקי (א.ק.1), פירוט הדירות ברח' ז'בוטינסקי הרשומות על שמו ונכסי הירושה שאינם רשומים על שמו (א.ק.2), וכן פירוט נכסי הירושה (א.ק.3) (ת/1, עמ' 2, שורות 30 - 33, עמ' 2, שורות 1 - 2).

הנאשם אישר כי לא הגיש דוחות מס לשנים 2005 - 2012, וטען כי לא היתה הצדקה להגשת דוחות, שכן ההכנסה פטורה ממס. לדבריו דמי השכירות שנגבו בגין הדירות ברח' ז'בוטינסקי לא עברו את גובה הפטור ממס



בגין השכרת דירה, וכי הבעלות בדירה ברח' המעגל שנויה במחלוקת, ובלשונו (במענה לשאלה: "למה לא הגשת דוחות מס לשנים 2005-2012?"): "לא היה לי מה להגיש דוחות מס כי השכרת הדירות פטורות ממס הדירה במעגל בר"ג יש עליה מחלוקת בפסק דין שבו מונה כונס ובדירות בזבוטנסקי לא היה צורך להצהיר כי סך גובה הסכומים שנגבו בפועל לא עברו את גובה הפטור המזכה ממס מהשכרת דירה" (ת/1, עמ' 3, שורה 16).

בנוסף, טען הנאשם, כי לא ניכה את עלויות השיפוץ והשיקום של הנכסים, וכי הוא תובע את הכספים שהושקעו מיורשיהם של עזבונות שונים, ובלשונו: "לא התקזזתי בשקל ואני בתביעה לקבלת הכסף שהושקע מול היורשים עיזבון חיים חביב עיזבון יעקב ויורשיו עיזבון יוסף חביב ויורשיו ורה חביב מרדכי חביב עיזבון דוד חביב ויורשיו ומשה חביב ובניו" (ת/1, עמ' 3, שורות 21 - 23). לדברי הנאשם, השיפוצים בוצעו על ידי "חיים חביב וקבלני משנה" (ת/1, עמ' 3, שורה 25). הנאשם פירט את מקורות התשלום בגין שיפוץ כל אחד מהנכסים, כדלקמן: "הכסף על שיפוץ הדירות בר"ג בר' זבוטנסקי שולם גם בכסף מזומן מהחשבון של אבא שלי הייתי לוקח שקים מהחשבון של אבא שלי מושך כסף ומשלם במזומן לגבי הדירה בר' המעגל 1 ר"ג אני שילמתי מכיסי בכסף מזומן לגבי הדירות האחרות חיים חביב דודי {המוריש} היה קבלן שיפוצים הוא העסיק עובדים זרים והוא קזז לי את זה מהחוב" (ת/1, עמ' 3, שורות 27 - 31).

10. בהודעתו השנייה מיום 3.9.2014 (ת/2) פירט הנאשם את מקורות הכנסתו בעשר השנים האחרונות. הוא טען כי ירש מהוריו דירה אחת ברח' ז'בוטנסקי 41 (דירה מס' 5), וכן מחצית דירה ברח' אבא הילל 67 ברמת גן (ת/2, עמ' 2, שורות 30 - 33). עוד מסר הנאשם, כי ירש מאביו סך של כ- 300,000 ₪ במזומן (ת/2, שורה 35), וכי ירש מדודו נכסים בבת ים, בתל אביב ובנתניה, הנתונים כולם תחת כינוס נכסים (שם, שורות 36 - 42). הנאשם פירט את הנכסים שהותיר אחריו דודו חיים חביב (ת/2, שורות 45 - 49), וטען כי ירש מדודו "שישית מתוך שישית" מרכושו (ת/2, עמ' 51, ובעמ' 3, שורות 52 - 53).

באשר לדירות ברח' ז'בוטנסקי, הנאשם שב והודה בבעלותו בשתי הדירות ברח' ז'בוטנסקי (ת/2, בעמ' 3, שורות 78 - 79, ובעמ' 4, שורות 80 - 81), ומסר כי התגורר בדירה שבקומה השלישית עד לפני כחמש שנים (ת/2, בעמ' 3, שורות 78 - 79, ובעמ' 4, שורות 80 - 83). הנאשם טען, כי בתקופה 11.8.2008 - 10.8.2009 הושכרה הדירה בקומה השלישית לגב' קוזולובצקי ויקטוריה ולבן זוגה בתמורה לשכ"ד בסך של 2,000 ₪ (ת/2, עמ' 4, שורות 83 - 90, וכן הסכם השכירות ש.כ. 1 שצורף להודעה). עם תום תקופה זו הושכרה הדירה בקומה השלישית למר שרון טל, המתגורר בה עד היום (כעולה מהסכם השכירות ש.כ. 2 שצורף להודעה). בתמורה למגוריו בתקופה 25.4.2010 - 24.4.2011 שיפץ מר טל את האמבטיה בדירה וכן שילם שכ"ד חודשי בסך של 1,500 ₪, בנוסף לשיפוץ שעשה (ת/2, עמ' 4, שורות 92 - 105). עוד טען הנאשם, כי שלוש שנים קודם למסירת ההודעה פוצלה הדירה בקומה השלישית לשלוש יחידות. לאחר פיצולה שילם מר טל שכ"ד חודשי בסך של 1,500 ₪ עבור השנה הראשונה, בסך של 1,600 ₪ עבור השנה השנייה ובסך של 1,700 ₪ עבור השנה השלישית (ת/2, עמ' 5, שורות 107 - 108). יחידה נוספת בדירה (מבין השלוש) הושכרה לגב' תמר בינציג לתקופה 3.6.12 - 31.12.13 בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 1,800 ₪ (על פי הסכם שכירות ש.כ. 3 לתקופה 3.6.12 - 3.6.13 שצורף להודעה). יחידה זו הושכרה שוב בחודש בו נמסרה ההודעה השנייה



לשוכר בשם רפאל בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 1,800 ₪ (ת/2 עמ' 5, שורות 110 - 117). היחידה השלישית (מבין השלוש) מושכרת מזה כחצי שנה (נכון למועד מסירת ההודעה) לשוכר בשם רועי בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 2,100 ₪ (ת/2 עמ' 5, שורות 121 - 122).

באשר לדירה בקומת הקרקע ברח' ז'בוטינסקי, הנאשם טען, כי בשנת 2010 פוצלה הדירה למשרד וליחידת מגורים והושכרה החל מאז לשוכרים מזדמנים לתקופות של חודשים בודדים, ששילמו שכ"ד חודשי בסך של 2,000 ₪. לדבריו, בתקופה 1.1.2013 - 31.12.2013 הושכרה הדירה לגב' אלינה מקסימוב בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 2,200 ₪ לחודש (על פי הסכם השכירות ש.כ. 4, שצורף להודעה, וכן ת/2 עמ' 5, שורות 132 - 134, עמ' 6, שורות 135 - 137). לדברי הנאשם, על אף לשון ההסכם ממנה עולה כי תקופת השכירות הסתיימה ביום 31.1.2013, בפועל התגוררה הגב' מקסימוב בנכס עד סוף שנת 2013.

באשר לדירה ברח' המעגל, טען הנאשם כי ירש מכוח צוואה שני שלישים מדירה זו ממר שלמה יהלומי, עימו עבד בעבר, שנפטר שש שנים קודם לכן. התגלע סכסוך משפטי בין מספר טוענים לנכס, והדבר נדון בבית משפט. לדבריו, בהתאם להחלטת בית משפט שהתקבלה לפני שלוש שנים (ממועד ההודעה) חלקו בדירה עומד על שיעור של 17% - 20% (ת/2, עמ' 6, שורות 145 - 152). הדירה עמדה ריקה במהלך שלוש שנים ממועד הפטירה של מר יהלומי. לפני כשלוש שנים (ממועד ההודעה) מונה כונס נכסים על ידי בית המשפט. לדברי הנאשם הוא מנהל "מלחמה על הדירה" עם כונס הנכסים, אשר "עדיין לא הצליח לקחת" לנאשם את הדירה (שם, שורות 157 - 158). הנאשם טען כי הדירה מחולקת לשלוש יחידות. יחידה אחת השאיר הנאשם לעצמו, ואילו את שתי היחידות הנוספות משכיר הנאשם החל משנת 2010. הנאשם טען כי לא היה רצף של שוכרים. יחידה הושכרה לגב' שרונה אהרון החל מיום 1.9.2011 ועד למועד ההודעה בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 2,400 ₪ לחודש (ת/2, עמ' 6, שורות 159 - 162, עמ' 7, שורה 163, וכן ראו הסכמי השכירות ש.כ. 5, שצורפו להודעה). בנוסף הודה הנאשם כי יחידה הושכרה לגב' מיכל מיום 1.9.2012 ועד למועד ההודעה בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 1,800 ₪ לחודש.

באשר לדירות ברח' שלמה המלך, בתחילת הודעתו טען הנאשם, כי דודו, מר חיים חביב, היה בעלים של שישית מהבניין. לאחר פטירתו קיבל בירושה שיעור של 1% מחלקו של הדוד בנכס (ת/2, בעמ' 2, שורות 46 - 47). בהמשך הודעתו טען הנאשם כי בבעלותו שיעור של 1% מהבניין. לדבריו, בשלוש השנים האחרונות (נכון למועד ההודעה) הוא מנהל עבור דודו מר מרדכי חביב את השכרת הדירות שבבעלותו בבניין (מראה לשוכרים את הדירות, אחראי לשיפוצים תחזוקה ובירוקרטיה כמו תשלומי מיסים), ובתמורה מקבל תשלום חודשי בסך של 5,000 ₪ במזומן, ובלשונו: "יש לי זכויות של 1% בבניין, אני לא מקבל כסף מהזכות שלי. תמורת זה שאני מנהל לדוד שלי את ההשכרות ששייכות לו בבניין הוא נותן לי כול חודש 5000 ₪ במזומן" (ת/2, בעמ' 8, שורות 193 - 199, וכן שורה 207). הנאשם העריך את הכנסות דודו מהשכרת הדירות בסך ש"בין 15,000 ל 12,000 ₪", כלשונו (שם, שורה 199).

הנאשם התייחס בהודעתו אף לדירה ברח' אבא הלל סילבר שאת מחציתה ירש מאביו, מאחר שנכס זה אינו נכלל בכתב האישום איני מוצאת להרחיב על כך.



הנאשם אישר כי החוקר ערך עימו טבלת אקסל בה נרשמו הכנסותיו ברוטו (לפני ניכוי הוצאות) לשנים 2008 - 2014 משכירות ומדמי ניהול כאמור, המסתכמות בסך של 621,400 ₪ (ת/2, בעמ' 8, שורות 209 - 211, וכן ראו קבצי האקסל ר.א. 1 - א.א. 8, נושאים חתימת הנאשם, שצורפו להודעה).

כשנשאל מדוע לא דיווח על הכנסותיו האמורות טען, כי הוצאותיו מהשכרת הנכסים עולות על הכנסותיו. עוד טען, כי יש לקרות בתקבולים אותם קיבל מהשכרת הדירות ברח' שלמה המלך כ"דמי שכירות" או כ"קיצוז מכספי ירושת אימו" להם הוא זכאי לטענתו, ובלשונו: "יש לי יותר הוצאות מהכנסות בנכסים שאותם השכרתי. ולגבי דמי הניהול אני מוחה על ההגדרה אני חושב שיותר נכון לומר ולהגדיר את הכספים בתור דמי שכירות או קיצוז מסכומים המגיעים מירושת אימי. לפי הצוואה שסבי השאיר, מגיע לאימי סכום כסף שעומד היום על מיליון ₪ במזומן שאני אמור לקבל מהדודים שלי והכספים האלה מוחזקים על ידי דודי בקופת הירושה שמוחזקת על ידי דודי משה חביב ומרדכי חביב" (ת/2, בעמ' 8, שורות 215 - 217, וכן בעמ' 9, שורות 218 - 220).

11. בהודעתו השלישית מיום 30.11.2014 (ת/3) נדרש הנאשם לשני חוזי שכירות של דירות ברח' שלמה המלך: חוזה שכירות להשכרת דירת סטודיו בת שני חדרים בבניין ברח' שלמה המלך לשוכר מר גיל ויגדורוביץ לתקופה 10.5.2011 - 9.5.2012 (ר.א. 1, שצורף להודעה), וחוזה שכירות להשכרת דירת סטודיו בת חדר וחצי בבניין ברח' שלמה המלך לשוכר מר אסף בר גיל לתקופה 15.8.2010 - 14.8.2011 (ר.א. 2, שצורף להודעה). הנאשם הבהיר, כי שני חוזי השכירות מתייחסים לאותה הדירה, השייכת, לטענתו, לדודו מר מרדכי חביב. הדירה הושכרה תחילה ביום 10.8.2010 לתקופה של חצי שנה, ולאחר מכן הושכרה לתקופה 7.5.2011 - סוף שנת 2011. שכר הדירה החודשי עבור כל אחת משתי התקופות עמד על סך של 2,500 ₪. הנאשם טען, כי כספי השכירות שולמו לדודו (ת/3, בעמ' 2, שורות 30 - 35).

עוד נדרש הנאשם לחוזה שכירות להשכרת דירת שני חדרים בבניין ברח' שלמה המלך לשוכרת הגב' שירי פרנס החל מיום 22.10.2009 ולמשך שנה (ר.א. 3, שצורף להודעה). הנאשם טען כי הדירה בה מדובר בבעלות דודו המנוח מר חיים חביב. לדבריו הדירה הושכרה בתמורה לשכר דירה חודשי בסך של 3,000 ₪ לתקופה של חצי שנה החל מאוקטובר 2009 ועד תחילת 2010. לאחר עיון נוסף חזר בו הנאשם מדבריו וטען כי "החוזה הזה לא נחתם בסוף" (ת/3, בעמ' 3, שורות 57 - 60). הנאשם טען, כי חוזה זה אינו קשור אליו, שכן הוא רק עזר לדודו ללא תמורה (שם, שורה 60).

הנאשם נשאל בהודעתו על בניין ברח' שאול המלך 33, ומסר כי אינו יודע מי מקבל את כספי השכירות בגין הדירות שבו (ת/3, בעמ' 2, שורה 47). מאחר שהנכס ברח' שאול המלך אינו כלול בכתב האישום איני מוצאת להרחיב על כך.

עדות דוד הנאשם, מר מרדכי חביב



12. מר מרדכי חביב, דוד הנאשם, נחקר בנוגע לדירות בבנין ברח' שלמה המלך ובנוגע לדירה ברח' פני הגבעה. לדבריו, רשומות על שמו חמש יחידות דיור בבנין, אשר בינתיים אינן מושכרות (עמ' 21 לפרוטוקול, שורות 24, 26). העד הכחיש קבלת כספים מהנאשם (עמ' 22, שורות 13, 15), וכן הכחיש כי הנאשם ניהל עבורו השכרת דירות בבנין, או גבה עבורו דמי שכירות (שם, שורות 17 - 18, 25, 27). בחקירתו הנגדית אף טען העד, כי העניק לחיים חצי דירה ברח' שלמה המלך, ללא הסכם כתוב, ובלשונו: "נתתי לחיים בפועל אבל בלי הסכם כתוב היות הוא לא הסכים לתת לי בטחונות לשלם את מס השבח. אמרתי לו תיקח את זה ככה בעל פה והוא עושה בזה שימוש ... בתל אביב. חצי מהדירה בשלמה המלך" (עמ' 24, שורות 25 - 26, 28).

באשר לדירה ברח' פני הגבעה, טען העד, כי הנאשם מחזיק בדירה זו ברשות דודו מר חיים חביב, וכי הנאשם הוא הבעלים של הדירה (עמ' 23, שורות 7, 15). העד אף הציג דרישה לתשלום חוב ארנונה מיום 25.8.17 ממוענת לנאשם, המוצג בה כ"מחזיק בנכס" (מוצג ת/42).

עדות החוקרים מר רמי אסעד ומר אלדד קפאח

13. עוד העידו מטעם המאשימה חוקרי רשות המסים - מר רמי אסעד ומר אלדד קפאח. מר אסעד היה, כזכור, החוקר שגבה מהנאשם את הודעותיו השניה והשלישית (ת/2 ו- ת/3). החוקר אסעד נחקר ממושכות על טבלת האקסל שצורפה להודעת הנאשם השניה, המפרטת את סך הכנסות הנאשם מדמי שכירות בשנות המס 2010 - 2014, על בסיסה נערך כתב האישום. החוקר אסעד העיד, כי הטבלה נערכה במעמד הנאשם, ולראיה חתימתו המתנוססת עליה, כמו גם התיעוד של עריכתה בהודעת הנאשם ת/2. חרף זאת, הודה החוקר כי נערכה בנוכחותו, הודה החוקר אסעד, כי הטבלה אינה חפה מטעויות, ותלה זאת בראיות שלוקטו לאחר עריכתה, שסייעו בהבהרת התמונה. בכלל זה, אישר החוקר אסעד, כי בטבלה נכללים שני "שוכרים", האחד בשם רועי רוזן והשני בשם רועי הר ציון, בעוד שלמעשה, ככל הנראה מדובר היה בשוכר אחד בלבד, ובלשונו (במענה לשאלה: "יכול להיות שמדובר לא באותו בן אדם?"): "כן, יכול להיות. עכשיו זכור לי שאי התאמה זה בעקבות החקירה הבסיסית ואם אתה רואה את אי ההתאמה עיבינו את התיק, הבאנו עוד ראיות" (עמ' 21, שורות 8 - 9). נוכח האמור, ברי כי טבלת האקסל כשלעצמה אינה מספקת לצורך הוכחת היקף דמי השכירות שנגבו על ידי הנאשם. זאת חרף העובדה שהנאשם חתם עליה. חתימת הנאשם על טבלה המכילה נתונים מספריים רבים אינה מחליפה בירור מעמיק הנדרש לצורך ביסוס אחריות הנאשם.

המאשימה מייחסת לנאשם גביית שכר דירה בגין השכרת הדירה בקומת הקרקע ברח' ז'בוטינסקי לשוכרים מזדמנים במהלך השנים 2010 (סך של 14,000 ₪), 2011 (סך של 13,200 ₪) ו- 2012 (סך של 10,000 ₪). האסמכתאות היחידות המובאות כתימוכין בטענות המאשימה הן הודעת הנאשם ת/2 וטבלת האקסל. על פי הודעת הנאשם, הדירה הוזכרה במהלך 2010 בלבד וזאת למשך "חודשיים שלושה", בתמורה לשכר דירה חודשי של 2,000 ₪. אמנם בטבלת האקסל אכן מופיעים היקפי שכר הדירה המיוחסים לנאשם כנטען, ברם מאחר שטבלת האקסל כשלעצמה, ללא תימוכין אף בלשון הודעת הנאשם עצמו, אינה ראיה מספקת, אני מכירה



בהשכרת הדירה בשנת 2010 לתקופה של שלושה חודשים בלבד, אך איני מכירה ביתרת הסכום המיוחסת לנאשם בגין השכרת הדירה לשוכרים מזדמנים במהלך השנים 2010 - 2012.

תמצית פרשת ההגנה

עדות הנאשם בבית המשפט

14. הנאשם העיד לפני ממושכות בחקירה ראשית ובחקירה שכנגד. להלן אתיחס לנושאים המרכזיים שעלו בעדותו:

15. אותנטיות הסכמי השכירות

הנאשם הודה כי כל הסכמי השכירות שבתיק המוצגים שהוצגו בפניו בחקירתו הנגדית אותנטיים, למעט ההסכם להשכרת יחידה בדירה ברח' המעגל לגב' וקלריה קלמן[1], אשר לדבריו לא השתכלל כדי חוזה, ובלשונו: "היא לא הייתה שם, מעולם לא הייתה שם. כשהוא לקח ממני את החוזים, לקח ממני פקט של חוזים ... זה קרה לי הרבה פעמים שאנשים עושים אתך הסכם ואתה מגיש לה את זה והיא לא חותמת כי היא מצאה משהו אחר" (עמ' 51, שורות 5 - 8). (להלן ייקראו הסכמי השכירות שבתיק המוצגים שאת תוכנם אישר הנאשם: "הסכמי השכירות").

עם זאת, טען הנאשם, כי הסכמי השכירות אינם משקפים את פני המציאות, וכי קיימים פערים בין ההסכמות שהושגו עם השוכרים לבין המציאות בשטח, ובלשונו: "הוא לקח חוזים, הוא שאל אותי אם החוזה נכון, אמרתי לו שהחוזה נכון אבל העובדה לא נכונה" (עמ' 36, שורות 19 - 20), וכן: "אני רוצה להבדיל בין חוזה לבין מה שקיבלתי בפועל. כשהולכים לעשות חוזה אתה לא יודע לאן יוביל ... החוזים הם רק הכוונה" (עמ' 46, שורות 1 - 3). הנאשם פירט סיבות שונות לפערים כנטען, בהם עזיבת השוכרים את המושכר קודם לתום תקופת השכירות, תשלום דמי שכירות מופחתים, הסבת נזקים למושכר, תמורה בשווה כסף, תשלום דמי שכירות כהחזר הוצאות, ועוד. אדון בטענותיו השונות להלן.

16. דמי השכירות נגבו על ידי הנאשם

הנאשם הודה, כי כל דמי השכירות שנגבו מכוח הסכמי השכירות (לרבות בגין הדירות שאין בבעלותו כטענתו) שולמו לו.

הנאשם אישר, כי דמי השכירות בגין השכרת הדירות שברח' ז'בוטינסקי שבבעלותו שולמו לו מתוקף היותו



הבעלים של הדירות.

באשר לדירה ברח' המעגל, טען הנאשם, לראשונה בעדותו, כי דמי השכירות שולמו לו כהחזר הוצאות מכוח הסכם שנכרת בינו לבין מר יהלומי, ובלשונו: "עשיתי לאיש חסד ולא בשביל לקבל שכר ... אני בעצם סעדתי אותו, שילמתי עליו הרבה כסף. היה צריך להחזיק אותו בבית אבות. הוצאתי את הכסף מכיסי. הוא היה צלול לחלוטין, והוא חתם לי ברצונו החופשי כשיהיה לו יחזיר לי את הכסף וזה יהיה בהסכם של דירה" (עמ' 32 לפרוטוקול, שורות 14 - 19, וכן ראו שם בשורה 25). ההסכם בין הנאשם לבין מר יהלומי לא הוגש, וכן לא הוגשה כל אסמכתא אחרת להסכמות בין הנאשם לבין מר יהלומי. הנאשם אף לא פירט פשר ההוצאות בהן נשא בגין זכאי היה להחזר כטענתו. בחקירתו טען כי שילם עבור שיכון מר יהלומי בבית אבות, בגין סעידתו, וכן טען כי התגורר במלונית בבית חולים תל השומר על מנת לטפל במר יהלומי בעודו מאושפז, כדלקמן: "אני בעצם סעדתי אותו, שילמתי עליו הרבה כסף. היה צריך להחזיק אותו בבית אבות. הוצאתי את הכסף מכיסי ... גם שילמתי את הוצאות מחיה שלו ... סעדתי אותו. הוא היה שבועיים בתל השומר, הוא רצה שאהיה לידו, שכרתי חדר במלון שבבית חולים תל השומר יש מלונית שאני אהיה לידו" (עמ' 32, שורות 17 - 20, 22 - 23). טענות אלה נטענו כלאחר יד, ללא תימוכין וללא ביאור מספק. הנאשם לא נקב במשך השהות של מר יהלומי בבית אבות, ולא הציג כל אסמכתא לתשלום בו נשא בגין שהות מר יהלומי בבית אבות, או בגין השתכנותו במלונית בתל השומר כנטען. הנאשם אף לא הסביר הצורך בשהותו במלונית בתל השומר, בפרט מאחר שהתגורר ברמת גן. הנאשם אף לא פירט את אופי שירותי הסיעוד שהעניק הנאשם לקשיש, שבתמורה להם זכה בדמי השכירות. ברם מכל מקום אבהיר כבר כעת, כי תשלום בגין שירותי סיעוד אינו החזר הוצאות, כטענת הנאשם, כי אם הכנסה פירותית ממשלח יד החבה במס.

עוד טען הנאשם, כי חלק מההכנסות משכר הדירה שימשו כהחזר הוצאות שיפוץ הדירה בהן נשא, ובלשונו: "זו היתה דירה הרוסה לגמרי שהייתה צריכה לעבור שיפוץ. עד לפני שמכרו את הדירה הייתה בבעלותו ... גם שילמתי את השיפוץ שיהיה אפשר להשכיר את הדירה באיזשהי צורה" (עמ' 32, שורות 19 - 20, 21 - 22). טענת הנאשם כי השקיע כספים בשיפוץ הדירה ברח' המעגל כבר הועלתה בהודעתו הראשונה. אז טען, כי השקיע בשיפוץ הדירה סך של כחצי מיליון ₪, וכי לא דיווח על הכנסותיו מדמי שכירות מאחר שהיה רשאי לנכות הוצאות שיפוץ הדירה (ת/1, עמ' 3, שורות 10, 27 - 31). בעדותו שינה הנאשם גרסתו וטען, כי למעשה דמי השכירות שולמו לו על ידי הבעלים של הדירה כהחזר הוצאות שיפוץ בהן נשא. במאמר מוסגר, וכפי שארחיב להלן, עצם הנשיאה בהוצאות שיפוץ, מאששת הרושם כי הלכה למעשה נהג הנאשם מנהג בעלות בדירה. מכל מקום, וכאמור, בהיעדר כל אסמכתא להסכמות עם הבעלים של הדירה לתשלום דמי השכירות כהחזר הוצאות שיפוץ, ונוכח הסתירות שבין גרסה זו לבין הגרסה שמסר הנאשם בהודעתו, איני מוצאת לקבל הטענה, כי דמי השכירות שולמו לנאשם כהחזר הוצאות.

בנוסף, טען הנאשם, כי אולץ על ידי כונס הנכסים שמונה להשיב את הכספים שגבה, וזאת אף ביתר, ובלשונו: "קיבלתי חלק, תקופה קצרה. בשנת 2013 ובשנת 2014 הכונס לקח ממנה ישירות. גם בית משפט החזיר אותי להכריח את הכסף שגביתי שכירות וחזר ולקחו את הכסף כל מה ששילמתי הם לקחו וריבית דריבית. הוצאות משפט כמעט כל חודש עלה לי 15,000 ₪ על כל 2,000 ₪ ששילמה עלה לי 15,000 ₪" (עמ' 37, שורות 5 - 8), וכן: "כל הכספים הם לקחו באובר ... הייתי הקופה שהחזיקה את הכסף לתקופה קצרה והם לקחו את כל הכסף ריבית דריבית" (עמ' 32, שורות



29 - 32), וכן: "אני מופסד שם משהו כמו 700,000 ₪, לא היו רווחים אלא הפסד ענק" (עמ' 33, שורה 7). כתימוכין בטענתו הגיש הנאשם בקשה למתן הוראות מטעמים של כונסי הנכסים בהליך בעניין עזבונו של מר יהלומי, במסגרתו התבקש בית המשפט להורות לנאשם (המשיב בהליך שם) להעביר את כלל דמי השכירות שגבה בגין דירת העיזבון (נ/1). עוד הגיש הנאשם דו"ח תיקים מרוכז לחייב במערכת הוצאה לפועל מיום 1.11.2017 (נ/2), ממנו עולה כי לנאשם עשרה תיקים פתוחים בגין חובות שונים, בהם חובות מכוח פסקי דין כספיים (שלושה במספר). בשניים מבין שלושת פסקי הדין - ב"כ הזוכה הוא אפרים ארנון, מנהל עזבונו של מר יהלומי, וסכום החוב בפתיחה בגין שני פסקי דין אלה עומד על סך כולל של כ- 600,000 ₪. ברם הנאשם לא צירף את ההחלטה בבקשה למתן הוראות שצורפה, או את פסק הדין שניתן, ואף לא פירט את תוצאות ההחלטה ופסק הדין. הוא לא הבהיר פשר הסכום בו חויב מכוח פסק הדין. לא ניתן להבין מהבקשה למתן הוראות ומהחוב לגבייה בלבד האמנם החיוב הכספי בו חוייב הנאשם מכוח פסק הדין הינו בגין דמי שכירות אותם קיבל, כולם או מקצתם. יתר על כן, מהמוצגים שהציג הנאשם עולה, כי נכון ליום 1.11.17 - תיקי ההוצאה לפועל עדיין פתוחים, וכי החוב המיוחס לנאשם לא נגבה ממנו עדיין. לא הוצגה כל אסמכתא, אם כן, לגבייתם של דמי השכירות מהנאשם.

באשר לדירות ברח' שלמה המלך, טען הנאשם, כי על פי ההסכמות בינו לבין דודו, שולמו לו דמי השכירות בגין חלקו בירושת אמו, ובלשונו: "הכסף שמגיע לאמא זה לא כספים שיש עליהם מיסים, כספי ירושה נכון להיום. זה כספים שמגיעים לה. הוא כמנהל עיזבון היה צריך להעביר לה בצורה משפטית אבל מכיוון שהוא לא משפטן, ולא עו"ד והרמה המשפטית שלו שואפת לממוצע ומטה, אני הבנתי שמדובר שם בסכומים גדולים וכפי הבטחה, הפסקתי לעבוד ובאתי אליו לקבל את הכסף שמגיע לאימי, כשבאתי אליו הוא אמר לי תשמע אני מקבל שכירות מפה, מפה, ואני נותן לך כספי שכירות האלה שאלתי אותו במפורש (עמ' 33, שורות 24 - 29, וכן ראו בעמ' 56, שורות 28 - 31 שצוטט לעיל). טענתו זו של הנאשם עלתה כבר בהודעותיו. בהודעתו הראשונה טען הנאשם כי הוא מקבל שכר דירה מנכסים כחלק מירושת אמו (לעיל, ת/1, עמ' 2, שלוש שורות ראשונות). בהודעתו השניה הגדיר הנאשם את דמי השכירות כ"קיצוז מסכומים המגיעים מירושת אימו" (לעיל, ת/2, בעמ' 8, שורות 215 - 217, וכן בעמ' 9, שורות 218 - 220). עם זאת, בהודעתו השניה האמורה של הנאשם, תיאר הנאשם, כי למעשה דמי השכירות משולמים לו בגין ניהול עסק השכרת הדירות עבור דודו מר מרדכי חביב, ובלשונו: "תמורת זה שאני מנהל לדוד שלי את ההשכרות ששייכות לו בבנין הוא נותן לי כול חודש 5000 ₪ במזומן" (ת/2, בעמ' 8, שורות 193 - 199, וכן שורה 207).

גרסה זו שפורטה בהרחבה בהודעת הנאשם השניה נתמכת בעובדות שאינן במחלוקת, והן כי הלכה למעשה הנאשם הוא שנשא ונתן עם השוכרים בדירות בבנין ברח' שלמה המלך, התקשר עמם בחוזים כמשכיר, והיה אחראי לשיפוצים, לתחזוקה ולבירוקרטיה הכרוכה בהשכרת הדירות. גם בעדותו הודה הנאשם, כי למעשה לשם קבלת אותו תקבול מדודו "הפסיק לעבוד ובא אל הדוד" (עמ' 33, שורות 24 - 29). משמע שאף אליבא דשיטתו בגין פעילותו לניהול השכרת הדירות קיבל הנאשם תקבול.

עוד טען הנאשם כי הוא נדרש להשיב כספי שכירות אותם גבה בגין דירות בבנין ברח' שלמה המלך, ואף הציג מכתב דרישה לתשלום חוב מטעם עו"ד פרץ, כונס נכסים שמונה על ידי בית משפט לענייני משפחה של הבניין ברח' שלמה המלך, להשבת חוב בסך של 962,621 ₪ (מוצג נ/3). טענתו זו של הנאשם שומטת הקרקע תחת טענתו כי הכספים שגבה הועברו לו מכוח הסכמות עם דודו כחלקו בירושת אמו. אם אכן זכאי הנאשם לחלק



מהירושה כנטען, מדוע הוא נדרש כעת להשיב סכומי עתק כאמור על ידי כונס הנכסים של הנכס? מכל מקום, הנאשם לא סיפק כל אסמכתא להעברת כספים כלשהם לידי הכונס, כי אם לדרישתם בלבד.

ואכן, כאשר נשאל הנאשם בחקירתו הנגדית רחל ביתן הקטנה מי קיבל את הכסף בתמורה להשכרת הדירות, סיפק תשובות מתחמקות. כך, במענה לשאלה: "קיבלת כסף או לא קיבלת כסף, הכונס קיבל את הכסף ... האם קיבלת את הכספים, הכונס קיבלו אותם, מי קיבל?", השיב הנאשם: "שבאתי לחקור אמרתי לו שזה סיפור מורכב שיש לו אכן גרסה מתפצלת. ביקשתי ממנו לעשות חקירה רק בנושא הזה. זה לא קרה בפועל" (עמ' 52, שורות 28 - 30), וכן (במענה לשאלה: "קיבלת את הכסף או הדוד שלך קיבל את הכסף או החוקר קיבל את הכסף?"): "כל התשובות נכונות" (שם, שורה 32). יוזכר, כי דוד הנאשם, מר מרדכי חביב, הכחיש כי הנאשם ניהל עבורו השכרת דירות או העביר לו תשלומים בגין.

טענת הנאשם, כי הועברו לו כספי ירושה אינה עולה, אם כן, בקנה אחד עם המציאות, כמו גם עם הגרסה הקודמת שמסר הנאשם בהודעתו האמורה. הנאשם העלה טענה זו בכלליות, תוך מתן תשובות מתחמקות, מבלי להציג כל אסמכתא להסכמות כאלה או אחרות בין הנאשם לבין דודו, או לזכות הנאשם בכספי ירושה כנטען. טענת הנאשם אף מנוגדת לעדות דודו, מר מרדכי חביב שהכחיש שהנאשם ניהל נכסים עבור וכן הכחיש קבלת כספים מאת הנאשם. על כן, בהיעדר כל ביסוס, אני מוצאת לדחותה.

גם ביחס לדירה ברח' פני הגבעה הודה הנאשם כי גבה דמי שכירות, אחר שדודו חיים חביב נתן לו "הזכות להשכירה", ובלשונו: "הדירה לא שלי. הדירה נמצאת בתוקף צוואה שסבי השאיר את הנכס לאחד היורשים שהוא בעצם חייב (צ"ל: "חיים") חביב ... שהוא קיבל נכסים ספציפיים שמיועדים לו, ואחד מהנכסים זה הנכס הזה ... הוא נתן לי את הזכות להשכיר שם (עמ' 34, שורות 18 - 21, וכן עמ' 56, שורה 20). הנאשם לא באר בעדותו באיזו עילה קיבל מדודו את זכות השכרת הדירה (להבדיל מהדירות ברח' שלמה המלך לגביהן טען כי מדובר בכספי ירושה). יוזכר, כי במכתב דרישה לתשלום חוב ארנונה מיום 25.8.17, ממוענת לנאשם, מוצג הנאשם כ"מחזיק בנכס" (מוצג ת/42), וכי דודו מר מרדכי חביב העיד כי נכס זה בבעלות הנאשם.

17. אי דיווח לרשויות המס

הנאשם הודה כי לא דיווח למס הכנסה על הכנסותיו במהלך השנים 2008 - 2014, אך טען כי דיווח על הכנסה מדמי שכירות בשנת המס 2010, כדלקמן: "הגשתי שם דוחות ... אני מדבר על שנת 2010. יכול היות שזה טעות טכנית שאין לזה תיעוד" (עמ' 43 לפרוטוקול, שורות 11 - 15). טענה זו לדיווח על הכנסות בשנת 2010 נטענה לראשונה על ידי הנאשם בעדותו, והיא מנוגדת לגרסה אותה מסר בשתי הודעותיו הראשונות, במסגרתן הודה כי לא הגיש דוחות מס לשנים 2005 - 2012^[2]. הטענה לדיווח כאמור על הכנסות בשנת 2010 נטענה כלאחר יד, וללא אסמכתא. הסברה כי דיווח לרשויות המס לא תועד בשל טעות טכנית לא היתה משכנעת. גם העובדה כי ביחס ליתר השנים (2008 - 2009 וכן 2011 - 2014) לא הוגש דיווח מעמידה את טענתו זו של הנאשם לדיווח בשנת 2010 באור בעייתי. על כן הוכח כי הנאשם לא דיווח לרשויות המס על הכנסותיו מהשכרת הדירות בשנים 2008 - 2014.



18. מעורבות הנאשם בהשכרת הדירות והיחידות

הנאשם הודה, כי הוא שהתקשר עם הדיירים בכל הסכמי השכירות. כי הוא היה האחראי לניסוח הסכמי השכירות, וכי הציג עצמו כמשכיר בהסכמי השכירות. עוד הודה הנאשם, כי בחלק גדול מהסכמי השכירות הציג עצמו כ"בעלים" של הדירות או היחידות, וכי ביתר ההסכמים הציג עצמו כ"נציג הבעלים והמחזיק בנכס על פי כל דין". עם זאת טען הנאשם, כי אין לייחס חשיבות לנוסח ההסכמים שכן מדובר בחוזים סטנדרטיים אותם הוריד מהאינטרנט, ובלשונו: "הצגת חוזים שאני רשום שאני הבעלים, אני טוען שאלו חוזים סטנדרטיים מהאינטרנט. בחלק מהחוזים אני באמת הבעלים. בדירות בז'בוטינסקי" (עמ' 57, שורות 16 - 17). באשר להסכמים בהם הציג עצמו כ"נציג הבעלים והמחזיק בנכס על פי כל דין", טען הנאשם לנכונותו של מצג זה, ובלשונו: "יפוי כוח מהבעלים זה לא כל דין?" (עמ' 57, שורה 32).

הנאשם הודה כי בפועל שימש כמשכיר הדירות. הוא היה בעל הסמכות להחליט למי להשכיר הדירות והיחידות, הוא היה אחראי לנוסח ההסכמים, הוא גבה את דמי השכירות בפועל, התיר הנחות בדמי שכירות וקיצור תקופת שכירות כראות עיניו, ואף, במקרים מסויימים, שהות במושכר ללא תשלום.

מעדות הנאשם עולה, אם כן, כי במועדים הרלוונטיים לכתב האישום כל הדירות והיחידות היו בחזקתו הבלעדית של הנאשם ובשליטתו, והוא למעשה עשה בהן כבשלו.

19. הבעלות בדירות

בעדותו אישר הנאשם כי הוא הבעלים של שתי הדירות ברח' ז'בוטינסקי, אך טען כי אינו הבעלים של יתר הדירות מושא כתב האישום.

ביחס לדירה ברח' המעגל העיד הנאשם, כי הדירה אינה שלו, וכי היתה שייכת בעבר למר שלמה יהלומי, אותו סעד בערוב ימיו, ובלשונו: "הדירה לצערי לא שלי. הדירה היתה של זקן איש מבוגר שנפטר בגיל מאוחר תשעים פלוס, הייתי אתו ביחסי קרבה, הוא היה ערירי" (ראו בין היתר בעמ' 32 לפרוטוקול, שורות 13 - 14). טענת הנאשם כי הדירה אינה בבעלותו מנוגדת לגרסה שמסר בהודעתו השניה, שם טען כי ירש מכוח צוואה שני שלישים מהדירה, וכי בהתאם להחלטת בית משפט בהליך שהתנהל במחלוקת הירושה נקבע חלקו בדירה על שיעור של 17% - 20% (ת/2, עמ' 6, שורות 145 - 152). הכחשת בעלותו בדירה נעשתה כלאחר יד, וללא תימוכין. הנאשם הציג אמנם בקשה למתן הוראות בהליך תע 101650/05, תע 101651/05, תע 101652/05, תע 101653/05 בקשר לעזבונו של מר יהלומי - (נ/1), אך ממנה עולה דווקא כי הנאשם אחד מיורשי מר יהלומי. הנאשם לא סיפק כל הבהרה בדבר פשר הירושה לה זכה, ואף לא מסר כל נתונים על ההכרעה שניתנה במחלוקת הירושה. בהיעדר פירוט, אני מתרשמת כי יש לבכר את הגרסה המפורטת שמסר בחקירתו, בדבר בעלות בחלק מהדירה ברח' המעגל, על פני הגרסה הלאקונית שמסר בעדותו בבית המשפט, העומדת בניגוד לראיות הנאשם בעצמו.



באשר לדירות בבניין ברח' שלמה המלך בתל אביב - טען הנאשם, כי הדירות אינן בבעלותו, כי אם של דודו, וכי דמי השכירות שולמו לו מדודו ככספי ירושה של אמו, להם היה זכאי. טענתו כי אינו הבעלים של הדירות מנוגדת לגרסאות שמסר בהודעתו השניה, אז טען, כי בבעלותו שיעור של אחוז בבניין (לעיל, (ת/2, בעמ' 8, שורות 193 - 199, וכן שורה 207). מאחר שסוגיית הבעלות בנכס אינה מהותית לשם הכרעה, כפי שאבאר להלן, ובשים לב לחלק המזערי בבעלות לו טען הנאשם בהודעתו כאמור, איני מוצאת להרחיב בנפקיוותיה של סתירה זו.

באשר לדירה ברח' פני הגבעה - טען הנאשם כי הדירה אינה שייכת לו, וכי היא בבעלות דודו, חיים חביב, אשר נתן לו את "הזכות להשכירה".

20. תקופות השכירות

הנאשם טען כי כמעט כל הסכמי השכירות הסתיימו קודם לתום תקופת השכירות הנקובה בהם.

ביחס לדירה בקומת הקרקע ברח' ז'בוטינסקי טען הנאשם, כי קיבל מכל שוכר "תשלומים מינוריים" של שכר דירה בגין חודש או חודשיים לכל היותר משוכרים מזדמנים, ובלשונו: "יכול להיות מישהו ששילם חודש/חודשיים דברים ששולמו בפועל" (עמ' 44 לפרוטוקול, שורות 30 - 31, וכן עמ' 56, שורות 11 - 13, וכן בעמ' 45, שורות 11 - 15). ברוח זאת, טען הנאשם כי השוכרת אלינה מקסימוב[3], פונתה מהדירה בכוח קודם לתום התקופה (עמ' 45, שורות 5 - 6, עמ' 46, שורה 6). זאת בניגוד לגרסה שמסר הנאשם בהודעתו השניה, אז הודה בהשכרת הדירה לשוכרת זו לכל אורך שנת 2013 (ת/2 עמ' 5, שורות 132 - 134, עמ' 6, שורות 135 - 137). הנאשם לא סיפק כל הסבר לפשר הסתירה בין הודעתו ולשון ההסכם לבין עדותו, והסתפק בהפנייה לתוספת בכתב ידו להודעה הראשונה. אותה תוספת בכתב יד צורפה באיכות ירודה, כמעט בלתי קריאה. עם זאת מעיון בה ניכר, כי אינה נדרשת לפרטי עסקת השכרת הדירה לשוכרת הגב' מקסימוב, ומפרטת טענות כלליות של הנאשם בלבד, אשר עלו כולן הן בהודעותיו והן בעדותו.

עוד טען הנאשם, כי גם השוכרת ילנה אריסטרוב[4], פונתה מהדירה בכוח קודם לתום התקופה (עמ' 46, שורה 8). טענות הנאשם לפינוי שתי השוכרות בכוח נטענו כלאחר יד, הן מנוגדות ללשון ההסכמים שנכרתו עם שתי השוכרות ולתקופה הנקובה בהם, וטענת הנאשם כי לפני השוכרת מקסימוב אף מנוגדת להודעה שמסר כאמור. הנאשם לא סיפק כל אסמכתא לביצוע הפינוי בכוח בפועל, ובנסיבות אלה איני מוצאת לקבל טענותיו.

באשר לדירה בקומה השלישית ברח' ז'בוטינסקי, הנאשם הודה כי הדירה הושכרה למר שרון טל למשך חמש שנים[5], אך טען, כי בפועל עמדה הדירה ריקה למשך חלק מתקופת השכירות, מבלי שייגבה בגין תקופה זו שכר דירה, כדלקמן: "בשנת 2013 ובשנת 2014 ישב בחינם לחלוטין. מתקן לא כל כך בשנת 2014 היה רק חלק קצר ... הדירה הייתה ריקה גם ככה היא הייתה ריקה, בטח שלא ישלם על דירה ריקה ... עד לפני כמה חודשים הדירה הייתה ריקה יש בה המון השקעות ואין לי כוח להתעסק עם זה. לא שווה שאתה נמצא במצב שאין לך כסף. העדפתי להשאיר הדירה ריקה" (עמ' 35, שורות 27 - 31, עמ' 36, שורות 1 - 2). גרסה זו



מנוגדת לגרסה אותה מסר הנאשם בהודעתו השנייה. אז הודה בהשכרת הדירה לאורך כל תקופת השכירות (ת/2, עמ' 4, שורות 92 - 108). הנאשם לא פירט משך התקופה בה עמדה הדירה ריקה, ולא צירף כל אסמכתא לטענה זו. לפיכך, ונוכח הפערים בין גרסתו המאוחרת והלאקונית לגרסתו הסדורה בהודעתו, אני מבכרת את הגרסה שמסר במסגרת הודעתו על פני הגרסה שמסר בעדותו.

באשר לדירה ברח' המעגל, הנאשם טען כי יחידה בדירה הושכרה לשוכרת מיכל אוליאלי[6] לתקופה הקצרה מהתקופה המוסכמת (במקור שנתיים). תחילה טען כי היחידה הושכרה לשוכרת למשך שנה בלבד: "מכיר את מיכל, מה שכתוב בחוזה לא מה שהיה בפועל. החוזה רק על שנה" (עמ' 51, שורה 24). בהמשך עדותו שינה גרסתו וטען כי היחידה הושכרה לשוכרת לתקופה הקצרה משנה: "פעם 1,000 ₪ פעם 500 ₪ סכומים קטנים ... אני יכול להעיד בפירוש שלא שילמה שנה" (עמ' 52, שורות 11 - 12). זאת, בניגוד להודעתו השנייה במסגרתה הודה בהשכרת היחידה למשך שנתיים מיום 1.9.2012 ועד למועד ההודעה, ה- 3.9.2014 (ת/2, עמ' 7, שורות 163 - 165). הנאשם לא העיד באופן ברור על משך תקופת השכירות בפועל בה התגוררה השוכרת ביחידה, ואף לא נקב בגובה שכר הדירה ששולם. טענותיו לתקופת שכירות הקצרה משנה נטענו כלאחר יד וסותרות את ראשית עדותו, כמפורט לעיל. בעדותה בבית משפט אותה אפרט להלן איששה הגב' אוליאלי את עיקרי טענת הנאשם, והעידה כי שילמה דמי שכירות מופחתים בסך של כ- 7,000 ₪. בסיכומיה, אימצה המאשימה את גרסת העדה, והעמידה את דמי השכירות שנגבו בגין השכרת הדירה לה על סך של 7,000 ₪ בלבד. בהיעדר ראיות נוספות מטעם הנאשם לדמי שכירות הנמוכים מסך זה, אני מאמצת את גרסת המאשימה, היא גרסת הגב' אוליאלי, לגביית דמי שכירות בסך של 7,000 ₪ כאמור.

באשר לדירות בבניין ברח' שלמה המלך - הנאשם הודה בהשכרת דירה לגב' הגר פיגלר לתקופה יולי 2009 - יולי 2010[7], אך טען כי השוכרת "סיימה שם בבעיות", יצאה מהדירה לפני תום התקופה, ולא שילמה את מלוא שכר הדירה בו היתה חייבת (עמ' 54, שורות 25, 27 - 28). אני מוצאת אישוש לטענת הנאשם כי בפועל הדירה הושכרה לשוכרת לתקופה הקצרה מהתקופה הנקובה בחוזה בהודעת השוכרת. המאשימה יחסה לנאשם דמי שכירות בגין השכרת הדירה לשוכרת לתקופה של חמישה חודשים בלבד. מאחר שהנאשם לא פירט את משך התקופה בה שהתה השוכרת בפועל בדירה אליבא דגרסתו, והסתפק בטענה הכללית לפיה השוכרת יצאה מהדירה לפני תום התקופה, אני מקבלת את דרישת המאשימה.

הנאשם אף הודה בהשכרת דירה לשוכרת הגב' טלי הדר לתקופה אוגוסט 2012 - יוני 2014[8], אך טען כי השוכרת יצאה לפני תום התקופה (עמ' 55, שורה 10). לפי הודעת השוכרת זו שילמה דמי שכירות בסך של 3,000 ₪ למשך שנה ועשרה חודשים החל מאוגוסט 2012 ועד יוני 2014. טענת הנאשם לעניין זה נטענה בכלליות וללא אסמכתא, ועל כן דינה להידחות.

עוד הודה הנאשם בהשכרת דירה למר אסף בר גיל לתקופה אוגוסט 2010 - אוגוסט 2011 בתמורה לשכר דירה חודשי בסך של 2,800 ₪[9], אך הסתייג בטענה כי אינו בטוח אם הסתיימה תקופת השכירות (עמ' 53, שורה 30). בנוסף, אישר הנאשם השכרת דירה למר גיל ויגדרוביץ לתקופה מאי 2011 - מאי 2014 בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 3,150 ₪ - 3,170 ₪[10], אף כי טען הוא הוא "לא יודע" אם השוכר סיים את תקופת



השכירות. יוער, כי בהודעתו השלישית טען הנאשם, כי הן ההסכמים שחתם עם השוכר אסף בר גיל והן ההסכמים שחתם עם השוכר גיל ויגדוביץ מתייחסים לאותה הדירה, השייכת לדודו מר מרדכי חביב, כי הדירה הושכרה ביום 10.8.2010 לתקופה של חצי שנה בלבד, ואחר כך הושכרה ביום 7.5.2011 רק עד לסוף שנת 2011, כאשר שכר הדירה חודשי עבור כל אחת משתי התקופות עמד על סך של 2,500 ₪. עוד טען הנאשם בהודעתו, כי כספי השכירות שולמו ישירות לדודו ולא לו (ת/3, בעמ' 2, שורות 30 - 35). אני מוצאת אישוש לטענה כי אכן הדירה שהושכרה לשוכר מר בר גיל היא אותה הדירה שהושכרה לשוכר מר ויגדוביץ בהסכם שנחתם עם מר ויגדוביץ לתקופה 9.5.12 - 8.5.13 (מוצג ת/30) בו מפורט כי מספר הדירה המושכרת הוא 5-ב, אותו מספר של הדירה שהושכרה לשוכר מר בר גיל (מוצג ת/27), זאת להבדיל מההסכם עם מר ויגדוביץ לתקופה 10.5.11 - 9.5.12 [11] להשכרתה של דירה מספר 5-א. בהתאם, אני מקבלת את טענת הנאשם בהודעתו ת/3 כי משך תקופת השכרת הדירה לשוכר מר בר גיל לא עלה על שישה חודשים. זאת מאחר שלפי ההסכם המקורי היה מר בר גיל אמור לשכור הדירה עד אוגוסט 2011, ברם במאי 2011 החלה תקופת השכירות של מר ויגדוביץ. עם זאת, אני מקבלת את טענת הנאשם כי תקופת השכירות של מר ויגדוביץ נמשכה אף היא כחצי שנה, וזאת נוכח ההסכמים הברורים עם מר ויגדוביץ להארכת תקופת השכירות עד לשנת 2014 (מוצגים ת/30 - ת/32), ולאור עדותו במהלכה לא שלל הנאשם היתכנות תקופות השכירות הנקובות בהסכמים כאמור. אף אני מקבלת את טענת הנאשם בהודעתו השלישית כי דמי השכירות שולמו על ידי השוכרים מר בר גיל ומר ויגדוביץ לדוד הנאשם ועמדו על סך של 2,500 ₪ בלבד. בפועל, הודה הנאשם בעדותו כי דמי השכירות הנקובים בהסכמים שנכרתו עם כל אחד מהשוכרים משקפים את המציאות ושולמו לו ישירות.

21. דמי השכירות שנגבו

ביחס לחלק גדול מהסכמי השכירות טען הנאשם, כי על אף התמורה הנקובה בהם, בפועל גבה דמי שכירות מופחתים מהשוכרים, כדלקמן:

ביחס לדירה בקומה השלישית ברח' ז'בוטינסקי טען הנאשם כי חלק מהתשלומים ששילם השוכר שרון טל [12] שולמו בגין חוב מיסים ולא עבור שכר דירה, כדלקמן: "הוא שילם חלק מהמיסים היה חוב עצום של המיסים, לא שילם הרבה כמה מאות שקלים" (עמ' 35, שורות 26 - 27). הנאשם לא סיפק אינדיקציות לחוב מיסים, ולא נקב בסכומים ששולמו בגין אותו חוב מיסים נטען. הנאשם אף לא הסביר פשר נכונותו למחול על שכר דירה ולהסתפק בתשלום בסך של "מאות שקלים" בלבד. בהיעדר כל ביסוס לטענה זו, אני מוצאת לקבלה.

עוד טען הנאשם, כי על אף שיחידה בדירה הושכרה לשוכרת תמר ינייצג' למשך שנה וחצי [13], בפועל שילמה השוכרת שכר דירה בגין שנה בלבד. גרסה זו מנוגדת לגרסה שמסר הנאשם בהודעתו השניה, לפיה הדירה הושכרה לתקופה של שנה וחצי בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 1,800 ₪ (ת/2 עמ' 5, שורות 110 - 114). הנאשם לא הסביר פשר הפער בין שתי הגרסאות, ואף לא סיפק תירוץ משכנע לכך שלא גבה מהשוכרת שכר דירה בגין מחצית השנה הנוספת בה התגוררה דירה. תחילה טען, כי מחל על שכר הדירה כ"פיצוי", ובלשונו (במענה לשאלה: "למה לא שילמה חצי שנה?"): "פיציתי אותה" (עמ' 48, שורה 5) ברם לא ביאר עילת הפיצוי.



בהמשך טען כי ויתר על שכר הדירה מטעמי חסד, ובלשונו: "היא גרה בחדר בלי מטבח, בלי כלום אמרה תשמע חיים אתה לוקח הרבה כסף ... אמרתי אולי קשה להבין יש אנשים עדיין עושים חסדים" (עמ' 48, שורות 8 - 9). נוכח סתירה זו בהסבריו של הנאשם לפשר הויתור על שכר הדירה, והיעדר הביסוס לטענה זו - איני מוצאת לקבלה.

בדומה, הנאשם טען כי יחידה בדירה הושכרה למר משה רועי הר ציון (או בן ציון) החל מאוקטובר 2014, אך טען כי למשך תקופה שילם השוכר שכ"ד חודשי בסך של 2,100 ₪ וכי לאחר מכן הועלה שכר הדירה לסך של 2,400 ₪ (עמ' 49, שורה 7). זאת בעוד בהודעתו השניה טען הנאשם כי נגבה מהשוכר שכר דירה חודשי בסך של 2,100 ₪ בלבד (ת/2 עמ' 5, שורות 121 - 122), ואילו בהודעת השוכר (ת/6, שורה 20) טען השוכר כי מתחילת תקופת השכירות ולכל אורכה שילם שכר דירה בסך של 2,400 ₪. הנאשם הודה, אם כן, בעדותו כי נגבה מהשוכר שכר דירה חודשי בסך של 2,400 ₪, כפי שמסר אף השוכר בהודעתו. הנאשם לא ידע לנקוב במועדים בהם החל לגבות שכר דירה בסך זה, ואיני מתרשמת כי די בטענתו הסתמית לגביית שכר דירה בסך פחות בתחילת תקופת השכירות כדי לסתור את הודעת השוכר לפיה שילם לכל אורך תקופת השכירות שכר דירה בסך של 2,400 ₪. זאת בפרט בהיות השוכר חף מאינטרס, ובהינתן כי בעת מתן הודעתו לבטח היה בקיא בפרטי הדירה היחידה אותה שכר מהנאשם, שהשכיר נכסים רבים על פני תקופות ממושכות.

באשר לדירה ברח' המעגל, טען הנאשם בעדותו, כי החל משנת 2013 כלל לא קיבל כסף עבור השכרת היחידות בדירה, ובלשונו: "משנת 2013 לא מקבל שקל" (עמ' 50, שורה 2). גרסה זו מנוגדת להמשך עדותו, עת הודה הנאשם בגביית שכר דירה בגין השכרת אחת מהיחידות לגב' שרונה אהרון מספטמבר 2011 - אוגוסט 2014 (עמ' 51, שורה 12, כמפורט להלן). היא אף מנוגדת להודעות שמסר, בין היתר להודעתו הראשונה, שם טען כי הדירה מושכרת ברצף מזה כשלוש שנים וחצי: "הדירה מחולקת לשלוש יחידות דיור מושכרות אני מקבל על כל יחידה 1800 ₪ ... הדירות מושכרות לפחות שלוש וחצי שנים" (ת/1, עמ' 3, שורות 9 - 11). כאשר עומת עם הסתירה בין גרסאותיו טען הנאשם, כי בהודעתו לא דיבר על שכר דירה שגבה בפועל, כי אם על הערכה של שכר דירה שיכול היה לגבות, ובלשונו: "הוא אמר כמה אתה חושב שאתה יכול להכניס? אמרתי שאני מעריך ב- 1,800 ₪ ליחידה" (עמ' 50, שורה 6). טענה זו אינה משכנעת, ואינה עולה בקנה אחד עם פשט לשון הודעתו דלעיל, לפיה מזה כשלוש שנים וחצי נגבה בפועל שכר דירה בסך של 1,800 ₪ מהשכרת היחידות. נוכח הסתירה בין הגרסאות השונות שמסר הנאשם בעדותו ובין לבין הודעתו, ובהיעדר הסבר לפשרן, אני מעדיפה את הגרסה המקורית שמסר הנאשם בהודעתו על פני הגרסה שמסר בהודעתו, ובהתאם קובעת כי יחידות בדירה הושכרו אף במהלך שנת 2013 ולאחריה, כמפורט להלן.

הנאשם הודה כי השכיר הדירה לשוכרת בשם אסתי מלול[14]. אך טען, כי הלכה למעשה שילמה השוכרת שכר דירה בגין חודש או חודשיים בלבד, וביתר הזמן התגוררה בדירה ללא עלות, ובלשונו: "היא שילמה מעט מאוד. אולי חודש/חודשיים אחרי זה הייתה בחינם" (עמ' 50, שורה 13). בהמשך שינה את גרסתו וטען, כי השוכרת שילמה עבור תקופה של "מספר חודשים", כדלקמן: "היא שילמה תקופה של כמה חודשים. היה לה בעיות לא שילמה בעצם" (שם, שורות 17 - 18). השוכרת מצידה מסרה בהודעתה כי על אף שהיא מתגוררת בדירה מאז שנת 2010 ועד למועד מסירת ההודעה (28.1.16), בפועל שילמה מלוא דמי השכירות רק בגין שנת 2010, אך לא שילמה שכר דירה משנת 2011 ואילך (ת/9, שורות 4 - 8, 26). הודעה זו מאששת את טענתו העקרונית של



הנאשם כי אכן לא נגבה מהשוכרת שכר דירה בגין מלוא התקופה, אף כי לטענת השוכרת שילמה שכר דירה בגין שנת 2010. הנאשם לא נקב במשך החודשים בגינם שולם שכר דירה (חודש חודשיים בתשובת הנאשם הראשונה, וכמה חודשים בתשובתו השנייה), ולא סיפק הסבר הגיוני לנכונותו להתיר לשוכרת מגורים בנכס ללא תשלום. אני מוצאת לקבל את גרסת השוכרת לפיה שולם שכר דירה בגין שנת 2010 בלבד. עם זאת, בהיעדר ביסוס, אני דוחה את טענת הנאשם כי בפועל שולם שכר דירה בגין תקופה הקצרה מכך.

כך גם בקשר להסכם להשכרת יחידה מהדירה לגב' שרונה אהרון^[15], טען הנאשם כי בתחילת ההתקשרות שולם שכר דירה נמוך מהסך החודשי המוסכם, ובלשונו: "לדעתי לא התחילה מ- 2,400 ₪ לחוזה" (עמ' 51, שורה 21). אך טענה זו הועלתה כלאחר יד, מבלי שהנאשם יפרט את גובה שכר הדירה, מבלי שינקוב במועד שינוי שכר הדירה, ומבלי שהובאה כל אסמכתא לטענתו. זאת לעומת הודעתו השנייה, במסגרתה הודה כי החל מיום 1.9.2011 הוא משכיר הדירה לשוכרת בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 2,400 ₪ לחודש (ת/2, עמ' 6, שורות 159 - 162, עמ' 7, שורה 163). נוכח הודאתו של הנאשם בגביית שכר דירה מהשוכרת במשך התקופה האמורה, ובהיעדר אסמכתא לסתור, אני מקבלת את טענת הנאשם לגביית שכר דירה מופחת מהשוכרת.

באשר לדירות בבנין ברח' שלמה המלך טען הנאשם כי התשלומים שהתקבלו משוכר הדירה מר אייל אנטמן^[16] בסך של 16,250 ₪ ובסך של 19,900 ₪ (כולם או חלקם) כוללים רכיב של מיסים, וכן טען כי לא שולמו לו תשלומים מעבר לתשלומים אלה, ובלשונו: "הסכום הוא עבור מיסים הרי הוא לא שילם לי יותר ... לא כתוב פה שזה כולל מיסים. אני יודע שזה כולל מיסים בחצי השני. יש פה חוזים שאחד החליף אחד את השני" (עמ' 55, שורות 17 - 19). בראשית דבריו טען הנאשם כי מדובר היה בתשלום שכולו עבור מיסים, בהמשך דבריו, טען כי התשלום נועד עבור מיסים בחלקו. סתירה זו כשלעצמה מעמידה את טענת הנאשם לעניין אופי הסכום ששולם באור בעייתי. מכל מקום, בהיעדר ביסוס לטענה כי מדובר בתשלום עבור מיסים, בהיעדר פירוט חוב המסים, ואף בהיעדר הסבר מדוע מחל על חוב המסים בו היה על פניו חייב השוכר, ונוכח הודעת השוכר (ת/10) והסכמי השכירות שצורפו לה, אני מקבלת טענתו זו של הנאשם, וקובעת בהתאם, כי מלוא הסכומים המתועדים בהודעת השוכר ובהסכמים שצורפו לה שולמו עבור שכ"ד.

גם ביחס לדירה ברח' פני הגבעה שהושכרה לגב' אפרת לוי טען הנאשם כי גבה שכר דירה ברוטו בסך של 900 ₪. טענתו זו מנוגדת להודעת השוכרת ברשות המסים (ת/5) לפיה לתקופה 5.2011 - 4.2012 שילמה שכ"ד בסך של 1,400 ₪ או 1,450 ₪, לתקופה 5.2012 - 4.2013 שילמה שכ"ד בסך של 1,520 ₪ לתקופה 5.2013 - 4.2014 שילמה סך של 1,550 ₪, ואיל מ- 5.2014 ואילך (ההודעה נגבתה ביום 3.9.14) היא משלמת שכ"ד בסך של 1,600 ₪. הודעתה זו של השוכרת נתמכת בהסכם שכירות לתקופה 1.5.11 - 30.4.12 בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 1,400 ₪ (ת/14), וכן נתמכת בהסכם שכירות לתקופה 1.5.13 - 30.4.14 בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 1,400 ₪ (על פי השוכרת שכ"ד 1,550 ₪) (ת/40). ברם מכל מקום כשעומת הנאשם בחקירתו הנגדית עם הסכמי השכירות אישר את תוכנם, והודה בגביית דמי השכירות בסך הנקוב בהסכמים (עמ' 52, שורה 25).



בעדותו העלה הנאשם טענות שונות לכך שדמי השכירות שגבה נמוכים מעלויות השיפוף בהן נשא לשיפוף המושכר. ביחס לדירה בקומה השלישית ברח' ז'בוטינסקי, כי יחידה בה הושכרה לשוכר בשם משה רועי הר ציון (או בן ציון) החל מאוקטובר 2014, וכי שכר הדירה נועד לכיסוי הוצאות השיפוצים ביחידה, ולמימון החומרים לשיפוף, ובלשונו: "גם הוא הכסף ששילם הלך שם להוצאות שיפוצים שהיו לו בתוך החדר. אני קניתי את החומרים, הוא שילם, אי אפשר לעשות את החשבון של ה- 2,100 ₪ בשביל הפרוטוקול זה 2,100 ₪ בשביל החוזה זה אחרת" (עמ' 49, שורות 17 - 19).

בדומה, ביחס לדירה ברח' פני הגבעה שהושכרה לגב' אפרת לוי טען הנאשם כי כשמנכים מהכספים שהתקבלו בגין השכרת הדירה את הוצאות שיפוצה - מתקבלות הכנסות בסכומים מינוריים בלבד, ובלשונו: "הברוטו ששולם שם כולל מיסים בערך 900 ₪ משהו כמו 500 ₪ לשכירות. אם תוריד את הכסף שאבי שילם על השיפוצים, מדובר על סכומים מינוריים" (עמ' 35, שורות 4 - 5).

טענות אלה נטענו בכלליות, ללא כל אסמכתא להוצאת הוצאות שיפוף בפועל. ביחס לדירה ברח' פני הגבעה אף טען הנאשם כי הוצאות השיפוף הוצאו על ידי אביו ולא על ידו, ועל כן לא ברורה טענתו לעניין זה.

23. נזקים למושכר

ביחס לדירה בקומת הקרקע ברח' ז'בוטינסקי טען הנאשם כי שוכרים הסבו נזקים בעלות גבוהה יותר מדמי השכירות שנגבו מהם, ובלשונו: "אם משהו היה חודשיים שילם 4000 ועשה נזק של 6000 בזה שיצר חובות, מה שהוא נתן הולך לחובות. השאלה אם זה נותן לי חובת דיווח" (עמ' 56, שורות 14 - 15). טענה זו נטענה לראשונה בעדות הנאשם, ללא ביסוס, ואף מבלי להפנות לשוכר קונקרטי כזה או אחר, ועל כן איני מוצאת לקבלה.

24. תשלום בשווה כסף

לטענת הנאשם בחלק מהמקרים לא שולמו לו דמי שכירות, כי אם תשלום בשווה כסף. כך טען הנאשם ביחס לדירה בקומת הקרקע ברח' ז'בוטינסקי, כי על אף שזו הושכרה לגב' זיוה קרמר לתקופה של כארבעה חודשים בין אמצע אוגוסט 2014 ועד סוף דצמבר 2014^[17], בפועל שילמה השוכרת שכ"ד בגין חודש אחד. השוכרת רכשה מיטה והותירה אותה בדירה, תחת תשלום שלושת חודשי השכירות הנוספים, ובלשונו: "מדובר בארבעה חודשים ... תסתכלי בתאריכים על השיק הייתה שלושה חודשים, בפועל שילמה על חודש בשלושה חודשים קנתה מיטה. קיבלתי מיטה על שלושה חודשי שכירות. לא איזשהו מיליונים" (עמ' 46, שורות 16 - 22).

באשר לדירה בקומה השלישית ברח' ז'בוטינסקי, לטענת הנאשם דירה זו הושכרה למר שרון טל למשך חמש שנים^[18]. השוכר לא שילם דמי שכירות, כי אם סיפק שירותי שיפוף תחתיהם, אותם אמד בסך שבין 10,000 ₪ - 20,000 ₪, ובלשונו: "מה שקרה בפועל הוא שיפץ שם באופן פיזי, אני קניתי את החומרים על חשבוני הוא



עשה את העבודה. הוא שאל אותי כמה אתה מעריך את השיפוף זרקתי לו עוד 10,000 ₪ או 20,000 ₪. בעצם פיזית לא שילם" (עמ' 46, שורה 32, עמ' 47, שורות 1 - 2 וכן שורות 12 - 13). עדותו זו מנוגדת לגרסה שמסר בהודעתו השניה. שם טען, כי בתקופה 25.4.2010 - 24.4.2011 שילם מר טל שכר דירה חודשי בסך של 1,500 ₪, וכן סיפק לנאשם שירותי שיפוף בחדר האמבטיה בדירה (ת/2, עמ' 4, שורות 92 - 105). עוד טען הנאשם שם, כי לאחר פיצול הדירה לשלוש יחידות דיור שילם מר טל שכ"ד חודשי בסך של 1,500 ₪ עבור השנה הראשונה, בסך של 1,600 ₪ עבור השנה השניה ובסך של 1,700 ₪ עבור השנה השלישית (ת/2 עמ' 5, שורות 107 - 108). הנאשם לא סיפק הסבר לפשר הסתירה בין הגרסה שמסר בעדותו לבין הגרסה שמסר בהודעתו. טענתו בעדותו כי מר טל לא שילם כל תשלום זולת באמצעות שירותי שיפוף נטענה בהיסוס, והנאשם אף הודה בעדותו כי למעשה אינו זוכר אם מר טל שילם לו שכר דירה, ובלשונו (במענה לשאלה: "כלום, מעולם לא שילם לך, כמה ומתי?"): "לא זוכר, משנת 2009" (עמ' 47, שורה 4). יתר על כן, טענתו בתמורה למגוריו בדירה (ולאחר מכן באחת מיחידותיה) למשך תקופה של כחמש שנים שילם מר טל בשירותי שיפוף בשווי של 20,000 ₪ בלבד - אינה סבירה, ואף מטעם זה אינה משכנעת. להלן אף אצביע על סתירות בין עדות הנאשם לבין עדות השוכר מר שרון טל בעצמו לעניין היקף דמי השכירות שנגבו. מטעמים אלה אני מוצאת לבכר את הגרסה שמסר הנאשם בהודעתו על פני הגרסה שמסר בעדותו. יוער, כי המאשימה מייחסת לנאשם הכנסה בסך של 32,000 ₪ בגין השכרת הדירה למר שרון טל בשנת 2010, המורכבת משכר דירה חודשי של 1,500 ₪ ומשירותי שיפוף בשווי 20,000 ₪. אני מתרשמת כי סכומים אלה אכן משתקפים מהמסכת הראייתית.

עדויות עדי הנאשם - השוכרים מר שרון טל והגב' מיכל אוליאל

25. מטעם הנאשם העידו השוכרים מר שרון טל, אשר שכר את הדירה בקומה השלישית ברח' ז'בוטינסקי והגב' מיכל אוליאל, אשר שכרה את הדירה ברח' המעגל.

26. מר טל אישר בעדותו כי קיבל תגמול מהנאשם בגין התייצבותו לדיון אחד, וכן כי הנאשם ביטא רצון לשלם לו בגין התייצבותו לדיון הנוסף (עמ' 63, שורות 11, 13). עד זה הכחיש כי היה בקשר עם הנאשם לאחר תום תקופת השכירות (עמ' 63, שורה 4). עם זאת, לבקשת הנאשם צורפו כנספח 5(ב) חלקי עדות של מר טל מיום 7.6.15 במסגרת הליך שהתנהל בבית משפט לענייני משפחה, כעד הגנה מטעם הנאשם. משמע שמר טל אכן היה בקשר עם הנאשם, חרף טענתו. די בעובדות אלה כדי להביא להעמיד עדותו בערבון מוגבל.

לגופם של דברים, מר טל אישר בעדותו, כי בנוסף לשירותי שיפוף שסיפק לנאשם אף שילם תשלומים נוספים בגין שהותו במושכר. בחקירתו הראשית טען, כי סייע לנאשם בתשלום חוב ארנונה למושכר אך טען כי לא שילם תשלומים נוספים מעבר לכך (עמ' 61, שורה 6). בחקירתו הנגדית שינה העד גרסתו והודה לראשונה כי אכן שילם דמי שכירות, אף כי טען כי מדובר היה בסכומים "מאוד מינוריים כלשונו", "סדר גודל של 1,600 ₪, 1,700 ₪, 1,800 ₪" (עמ' 62, שורות 17, 27). אגב, בעדותו בבית משפט לענייני משפחה מיום 7.6.15 (נספח 5(ב) לבקשת הנאשם לעיכוב הליך הגשת סיכומים ולזימון עדים מרכזיים מיום 7.2.18) מסר מר טל גרסה שונה לפיה שילם תחילה שכר דירה חודשי בסך של 1,800 ₪, ובהמשך שכ"ד חודשי בסך של 1,900 ₪



(עמ' 106 לפרוטוקול שם, שורה 26). סתירות אלה בגרסה שמסר העד בעדותו בבית משפט זה ובין גרסה זו לבין גרסה שמסר בעדותו בבית משפט לענייני משפחה שומטות הקרקע תחת עדותו הוא, כמו גם תחת עדות הנאשם כי כלל לא גבה ממר טל כל תשלומים מעבר לשירותי השיפוץ.

גם לעניין שוויים של שירותי השיפוץ שסיפק מר טל נאשם התגלו פערים בין גרסת הנאשם לבין גרסת מר טל. בעוד הנאשם אמד שווי שירותי שיפוץ בסך שבין 10,000 ₪ - 20,000 ₪, טען מר טל לשירותי שיפוץ בשווי 25,000 ₪ (עמ' 62, שורה 5). סתירות אלה מאששות הרושם, כי אכן נגבו ממר טל דמי שכירות מעבר לשירותי השיפוץ שסיפק בסכומים עליהם דיווח הנאשם בהודעתו השניה כמפורט לעיל.

27. הגב' אוליאל אישרה בעדותה כי שילמה דמי שכירות מופחתים בסך של כ- 7,000 ₪ (עמ' 65, שורה 2). בסיכומיה, אימצה המאשימה את גרסת העדה.

אחריות הנאשם לעבירה בה הואשם - סיכום הראיות הרלוואנטיות:

28. מהאמור עולה, כי העובדות הבאות הוכחו כדבעי:

- א. בשנים 2010 - 2014 מושא כתב האישום התקשר הנאשם בהסכמי השכירות להשכרתן של הדירות מושא כתב האישום או יחידות בהם.
- ב. כל הסכמי השכירות (למעט הסכם שכירות אחד להשכרת הדירה ברח' המעגל לשוכרת הגב' וקלריה קלמן) נחתמו ונגבו דמי שכירות בגינם
- ג. דמי השכירות נגבו על ידי הנאשם ושולמו לו ישירות
- ד. הנאשם לא דיווח לרשות המיסים על הכנסותיו מהשכרת הדירות, גם לא באופן חלקי.
- ה. במועדים הרלוונטיים לכתב האישום כל הדירות והיחידות היו בחזקתו הבלעדית של הנאשם ובשליטתו.
- ו. הנאשם הוא שניסח את הסכמי השכירות.
- ז. בכל הסכמי השכירות מוצג הנאשם כמשכיר הדירה או היחידה. במרבית הסכמי השכירות מוצג הנאשם כבעלים של הדירה או היחידה, בחלקם כ"נציג הבעלים והמחזיק בנכס על פי כל דין"
- ח. הנאשם שימש כמשכיר בפועל של הדירות, וכסמכות הבלעדית לניסוח הסכמי השכירות, גביית דמי השכירות, מתן הנחות, קיצור תקופת השכירות וכן שהות במושכר ללא תשלום
- ט. הנאשם הוא הבעלים של שתי הדירות ברח' ז'בוטינסקי



י. לנאשם בעלות חלקית בדירה ברח' המעגל

יא. הנאשם עזב עיסוקים אחרים על מנת לטפל בהשכרת הדירות בבנין ברח' שלמה המלך

29. העובדות האמורות הוכחו לפניי כדבעי הן בהודעותיו של הנאשם ברשות המיסים (ת/1 ות/2), הן בעדותו בבית המשפט, והן במוצגים הרלוואנטיים שהוגשו בהסכמה במסגרת תיק המוצגים, התומכים במסקנות כתב האישום לאי דיווח על דמי שכירות בהיקף הנטען. כאמור, מטעם המאשימה העידו גם מר רמי אסעד ומר אלדד קאפח, המשמשים כחוקרים מטעם רשות המיסים, אך אין בעדויותיהם כדי לגרוע מהקביעות דלעיל, כי אם לחזקן.

30. מהעובדות המוכחות נובעת מסכת ראייתית ברורה המדברת בעד עצמה. הנאשם גבה סכומי כסף גדולים לכיסו, בגין השכרת נכסים, אשר חלקם אף בבעלותו המלאה, מבלי לדווח על מקור הכנסתו זה. מצב עובדתי זה מעביר נטל טקטי אל הנאשם, אשר נדרש להסביר מדוע, חרף מסכת עובדתית זו, אינו חב בדיווח ובתשלום מס. הנאשם יכול היה בנקל לסתור ממצאים אלה. לו רק הציג אסמכתאות כלשהן לטענותיו בנוגע להיקף דמי השכירות שגבה (בפרט אחר שהנאשם אישר שחלק מדמי השכירות שולמו בהמחאות ובהעברות בנקאיות, ראו בין היתר בעמ' 46, שורה 20) ולמועד, לפינוי בכוח של שוכרים מהמושכר, להכרעות השונות במחלוקות היורשים בנכסי המריבה (הבנין ברח' שלמה המלך והדירה ברח' המעגל), ולעלויות שיפוץ בהן נשא בנכסים השונים. אך הנאשם נמנע מלעשות כן, והסתפק בהעלאת טענות כלליות וסותרות כלאחר יד, אשר אין בהן כדי לשפוך אור על העובדות שהוכחו. התנהלותו זו של הנאשם עומדת לו לרועץ, ומחזקת הרושם בדבר אשמתו, ובלשון כב' השופט פרוקצ'יה בע"פ 10996/03 נרקיס נ' מדינת ישראל (פורסם במאגרים, 27.11.2006, פסקה 15):

"מקום בו "הוכחו עובדות המסבכות את הנאשם במעשה העבירה, ויוצרות לכאורה ראייה לחובתו, והנאשם אינו מנסה כלל להמציא הסבר מצידו לעובדות שהוכחו, או שהוא בודה מליבו דברים שאין להם שחר, רשאי בית המשפט, בתנאים מסויימים, לקבוע על סמך כל זה את אשמת הנאשם" (ע"פ 38/49 קנדיל נ' היועץ המשפטי לממשלה, פד"י ב 813, 835; ע"פ 352/89 מויאל נ' מדינת ישראל, פד"י מה(1) 719, 726; ע"פ 1548/02 בן דוד נ' מדינת ישראל, פד"י נו(5) 248). נטל טקטי זה משקף את הסיכון מולו ניצב הנאשם מכוחן של הראיות לכאורה שסיפקה המשיבה, סיכון שמשמעותו היא כי אם לא ישכיל הנאשם להפריך את גרסת המשיבה, או למיצער, יגרע ממשקלן של ראיותיה כדי הקמת ספק סביר, כי אז יורשע בעבירות בהן הואשם". (ההדגשה במקור)

אמנם נטל השכנוע באשמת הנאשם מעבר לכל ספק סביר, מונח על כתפי המאשימה. ברם עת הונחה תשתית ראייתית מספקת כדי לקשור הנאשם במעשה עבירה, והנאשם יכול בנקל לשפוך אור על הדברים, עובר אותו "נטל טקטי" אל כתפי הנאשם לסתירת מסכת ראייתית זו, כדברי כב' הנשיאה (כתוארה אז) ברלינר בעפ"ג (ת"א) 28235-12-13 שלום אלכסנדר קופרמן נ' מדינת ישראל (פורסם במאגרים, 25.6.14, פסקה 25):



"העובדות שאין עליהן מחלוקת יצרו מסה ראייתית שעל פניה - מדוברת בעד עצמה: המערער נטל סכומי כסף גדולים, הבטיח כי אין סיכון בהפקדתם בידי, והבטיח גם תשואה אטרקטיבית. כבר ברגע הפקדתם ייעד אותם המערער כאמור ברובם המכריע לפתרון בעיותיו האישיות ... כאשר זוהי המסה הראייתית, נוצרת הנחה לכאורה כי אכן מדובר בקבלת דבר במרמה. הנחה לכאורה זו מעבירה את הנטל הטקטי בהבדל מנטל השכנוע אל שכם המערער להבהיר מדוע ההנחה אינה נכונה. אם לא יצליח לתת הסבר, או שהסבריו לא יהיו אמינים על בית המשפט, המשמעות היא שהנטל הטקטי לא הורם, וניתן להרשיעו על בסיס אותה מסה ראייתית". (ההדגשה במקור).

הנאשם לא הרים נטל טקטי זה, וגם בכך יש משום ביסוס למסכת הראייתית שהוכחה, כמפורט לעיל.

אחריות הנאשם לביצוע העבירות בהן הואשם

מישור היסוד העובדתי

31. הנאשם הואשם בכתב האישום בשימוש במרמה, ערמה ותחבולה בכוונה להתחמק ממס לפי סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה בשנות המס 2010 - 2014 (חמש עבירות, אחת לכל שנת מס), אשר זו לשונו:

220. אדם אשר במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס, עבר אחת העבירות המנויות להלן, דינו - מאסר שבע שנים או קנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין ופי שניים מסכום ההכנסה שהעלים, שהתכוון להעלים או שעזר להעלים, או שני העונשים כאחד; ואלו הן:

...

(5) השתמש בכל מרמה, עורמה או תחבולה, או הרשה להשתמש בהן;

32. הוראות סעיף 220 לפקודה בכלל, והוראות ס"ק 220(5) בפרט, נועדו להגן על הערך החברתי של השוויון בנשיאת נטל המס. זאת באמצעות איסור ומניעת כל התנהגות מודעת של העלמת הכנסות, שנועדה להשיג את המטרה הפסולה של התחמקות ממס. עבירות מס אמנם קלות לביצוע אך לא בנקל ניתן לגלותן. מטעם זה הוראת סעיף 220(5) מתפרסת על מגוון רחב מאוד של התנהגויות, ובלבד שבשקר יסודן ושהן נעשו ביודעין ומתוך מטרה להשיג את היעד הפסול של התחמקות ממס.

ס"ק 220(5) לפקודה הוא "סעיף עוללות". בעוד ס"ק 220(1) - (4) מפרטים מקרים ספציפיים של התחמקות



ממס, עניינו של ס"ק 220(5) בהפללה כללית של שימוש קובע את הכלל של שימוש ב"כל מרמה, ערמה או תחבולה". משמע שלפי פשט לשונו של הסעיף, אף דבר שקר כשלעצמו עשוי לעלות כדי "מרמה, ערמה או תחבולה" לצורך חלות הסעיף (וראו בע"פ 406/69 ברנדל נ' מדינת ישראל, פ"ד כד (1) 210, 212-213 (1970)):

יוצא שלפי פירושו הנכון של סעיף 220, יכול ובדבר שקר יהא משום שימוש במרמה, עורמה או תחבולה, ואין עוד צורך בדבר-מה נוסף; ובלבד שהנאשם השתמש בשקר בזדון, בכוונה להתחמק ממס, ולשם הטעייתן של רשויות המס והערמה עליהן.

33. דמי השכירות שנגבו על ידי הנאשם באים בגדר הכנסה שיש לשלם מס בגינה, כמשמעותה בהוראת סעיף 2 לפקודה. טענת הנאשם כי אינו הבעלים של חלק מהדירות והיחידות שהושכרו (ברח' המעגל, שלמה המלך ופני הגבעה), אין בה כשלעצמה כדי לפטור הנאשם מתשלום מס על הכנסה שהפיק. לכל היותר עשויה טענה זו להשליך על סוגיית סיווגה של הכנסת הנאשם, ברם מאחר ששאלת סיווג מקור ההכנסה אינה רכיב מרכיבי העבירה לפי הוראות סעיף 220(5) לפקודה בה הואשם הנאשם, אין מקום להרחיב בה.

34. בהתאם להוראות סעיף 2 לפקודה מס הכנסה יהא משתלם על הכנסות הנישום שנצמחו מהמקורות המנויים בסעיף. בפועל קיבל הנאשם לידיו כספים בהיקף לא מבוטל. אף אם חלק מהנכסים בגינם גבה דמי שכירות אינם שייכים במלואם לנאשם, עדיין הפיק הנאשם הכנסה ממקור כלשהו, אשר כל עוד לא הוצא בפירוש בהוראות הדין כמקור, וכל עוד לא ניתן עליו פטור בפקודת מס הכנסה או בכל דין אחר - חייב בדיווח ובתשלום מס (בהתאם להוראות סעיף 2(10) לפקודה).

35. מהראיות שלפני אף עולה כי במועדים הרלוונטיים לכתב האישום נהג הנאשם מנהג בעלות בנכסים אלה. הנאשם טיפל בנכסים כבשלו. התנהלותו בכל הנוגע לטיפול בנכסים שאינם בבעלותו המלאה היתה זהה להתנהלותו בטיפול בנכסים שבבעלותו המלאה, כך שלמעשה היתה לנאשם בעלות מהותית בנכסים.

כל הדירות והיחידות היו בחזקתו הבלעדית של הנאשם ובשליטתו. הנאשם יזם וביצע שיפוץ בדירות, לרבות חלוקתן ליחידות, ואף נשא בעלויות שיפוצים אלה. הנאשם שימש בפועל כמשכיר הדירות, היה בעל סמכות בלעדית להחליט למי להשכיר הדירות והיחידות, נשא ונתן מול השוכרים, גבה את דמי השכירות בפועל, התיר הנחות בדמי שכירות, קיצור תקופת שכירות, ואף, במקרים מסויימים, התיר שהות במושכר ללא תשלום - לפי שיקול דעתו הבלעדי מבלי שהדבר יהיה כפוף להסכמת מי מהבעלים.

הנאשם ערך כל את הסכמי השכירות. הוא מוצג כ"משכיר" הדירות והיחידות בכל הסכמי השכירות. בחלקם של הסכמי השכירות אף מוצג הנאשם כ"בעלים" של הדירות או היחידות. בחלקם של הסכמי השכירות מוצג הנאשם



כ"נציג הבעלים והמחזיק בנכס על פי כל דין".

התנהלות זו מובילה כשלעצמה למסקנה, כי חרף העובדה שלא היתה לנאשם בעלות בלעדית בחלק מהנכסים מושא כתב האישום, עדיין, הוא שגבה דמי שכירות בגין השכרתן של דירות אלה כבעלים. קביעה זו נאמרת על מנת להסיר ספק בלבד, שכן בכל מקרה נדרש הנאשם לדווח על הכנסות שהפיק, יהא סיווגן אשר יהא, כל עוד אין הן פטורות ממס, כפי שהרחבתי לעיל.

36. הנאשם העלה טענות הגנה שונות במישור היסוד העובדתי, בהן טענות עקרוניות לכפירה בעצם האחריות לדיווח והחבות במס וטענות עובדתיות לעניין היקף ההכנסות. אבחן טענותיו אחת לאחת.

37. זהות החב בדיווח על דמי שכירות

הנאשם האריך בסיכומיו בסוגיית "ניכור הכנסה" ו"הסבת הכנסה", בהבחנות בין שני מושגים אלה ובקשר בין חובת הדיווח על הכנסות מדמי שכירות לבין המושגים האמורים. לטענת הנאשם "רמת הבעלות מחייבת במס את הבעלים", כלשונו. זאת בהתאם לכלל "בעל העץ הוא בעל הפרי". לדבריו, רק מי שדמי שכירות נוכרו אליו ייחשב כבעל העץ לצרכי חבות במס על הכנסותיו. לעומת זאת, מי שהוסבו אליו הכנסות מדמי שכירות - אינו חב להצהיר עליהן. חובה זו, לטענת הנאשם, היא על הבעלים של הנכס בלבד.

ברם, כאמור, בהתאם להוראות הפקודה, לא רק בעלי הנכס המושכר חבים בדיווח ובתשלום מס בגין דמי שכירות, כי אם כל מי שהפיק הכנסה כתוצאה מהשכרת הדירות[19]. על כן סוגיית חבות הבעלים במס בגין השכרת הנכסים אינה רלוונטית להכרעה בשאלת אחריותו של הנאשם. השאלה היחידה הטעונה בחינה היא האם הנאשם הפיק הכנסה ממקור אשר אינו מוחרג או פטור ממס על פי הפקודה.

טענות הנאשם לעניין ההבחנה בין ניכור הכנסה והסבתה רלוונטיות לבחינת חבותו במס של המעביר, הבעלים של הנכס, אך אין בהן כדי להעלות או להוריד בבחינת חבותו במס של הנאשם בכספים שאכן הועברו לידי בפועל. מטעונו של הנאשם עולה, כי אינו חב בדיווח על תקבולים בהיקף ניכר ששלשל לכיסו, ובתשלום מס בגינם, רק מהטעם כי אלו "הוסבו" לו על ידי המעביר. זוהי תוצאה שהדעת אינה סובלתה.

למעלה מן הצורך, וכפי שהרחבתי לעיל, במקרה דנן נהג הנאשם מנהג בעלות בהשכרת הנכסים, הנלמד מהחזקה של הנאשם בדירות, שיפוצן וחלוקתן ליחידות לפי שיקול דעתו הבלעדי, והטיפול בהשכרתן.

התנהלות זו מלמדת שבניגוד לאופן בו מבקש הנאשם להציג את העסקאות מושא כתב האישום, הלכה למעשה, נגבו דמי השכירות על ידי הנאשם כבעלים. על כן טענת הנאשם כי לא גבה דמי השכירות כבעלים - מלאכותית ומתעלמת מנסיבות המקרה. במאמר מוסגר, נסיבות אלה שומטות הקרקע אף תחת טענת הנאשם לעניין



הסבת ההכנסה. זאת בפרט נוכח גרסאותיו הסותרות של הנאשם בדבר נסיבות גביית דמי השכירות על ידו, עד כי גם בסיכומיו מתקשה הנאשם להבהיר מה עילת גביית דמי השכירות בידי הנאשם בגין נכסים שאינם בבעלותו, ומסביר כי דמי השכירות הועברו אליו על ידי בעליהם: "בין לצורך שיפורים ו/או תיקונים של הנכסים, בין במתנה בין כחסד, בין כמחילת חוב, ובין בכל דרך אחרת, אשר לא מטילה עליו את החובה להצהיר עליהם" (עמ' 10 לסיכומיו, ס' 2(ב)(1)). ברם מאחר שסוגייה זו אינה חיונית להכרעה, איני מוצאת להרחיב בה.

38. חקירת הנאשם בידי חוקרי רשות המסים

הנאשם הלן על חוקרי רשות המסים שחקרוהו כי "שכחו" את סוגיית הבעלות, כלשונו, לא היו ערים למושגים "ניכור הכנסה" ו"הסבת הכנסה" ולהבדלים ביניהם. בכך החמיצו לטענת הנאשם החוקרים את העיקר, והתעלמו מתכלית יסודות החקירה והעבירה. לטענת הנאשם החוקרים לא שאלו את השאלות הנכונות והרלוונטיות לגבי נסיבות קבלת הכסף מהשכרת הדירות. בכלל זה, טען הנאשם כי החוקרים נמנעו מלחקרו על פרטי מערכת היחסים שבינו לבין הבעלים של הדירה ברח' המעגל, ולא העמיקו בחקירת הרקע להסבת כספי השכירות של דירות כחלק מירושת אמו של הנאשם.

משנדחתה טענת הנאשם לפיה חובת הדיווח על הבעלים בלבד, נשמטת הקרקע תחת טענותיו אלה של הנאשם נגד חוקרי רשות המסים. המוצגים, בהם הודעות הנאשם, הסכמי השכירות והודעות השוכרים, כמו גם עדותו של הנאשם בבית המשפט, מבססים כדבעי את העובדות הנדרשות להכרעה בשאלת אחריות הנאשם, ללא הצדקה להעמקת החוקרים בסוגיית הבעלות וטיב מערכות היחסים שבין הבעלים של הנכסים השונים ובין הנאשם. די בנתונים אלה כדי להעביר נטל טקטי על כתפי הנאשם להסביר מדוע אינו חב בדיווח ובתשלום מס. ככל שהיה הנאשם תומך גרסתו, היה יכול להפריך הרושם הברור העולה מהמסכת הראייתית שהציגה המאשימה. ברם הנאשם לא עשה כן, ובנסיבות אלה אין להלין על חוקרי רשות המסים על מחדלו זה.

עוד הלן הנאשם על האופן בו ערכו החוקרים את טבלת האקסל שצורפה להודעתו ת/2, המרכזת את דמי השכירות שנגבו בהתאם להסכמי השכירות. בכלל זה קבל הנאשם על אופן חלוקת דמי השכירות על פני שנות המס, המתעלמת מהעובדה כי דיווח על דמי שכירות נעשה על בסיס מזומן ולא על בסיס מצטבר, על אי דיוקים בטבלת האקסל שמקורם באי מיצוי החקירה, הימנעות החוקרים מהצבת שאלות קונקרטיות בפני הנאשם, והשמטת טענות הנאשם מהחקירה. ברם ניתנו לנאשם הזדמנויות לשפוך אור על הפער הנטען בין הנתונים העולים מהסכמי השכירות לבין טענתו להיקף גביית דמי שכירות בפועל, אך הוא נמנע מלעשות כן. בנסיבות אלה, אל לו להלין כלפי החוקרים שלא "חתרו לגילוי האמת" כטענתו, בעוד הוא עצמו לא תרם במאומה לחשיפת עובדות שבידיעתו ובחזקתו הבלעדית, ולא הפריך הרושם הברור העולה מהמסכת הראייתית להיקף דמי השכירות אותם גבה. חקירות הנאשם היו יסודיות וממושכות, והן, כמו גם עדותו בבית המשפט, תרמו לביסוס המסכת הראייתית לה טוענת המאשימה ולא הפריכוה.

39. שיעור דמי שכירות ותקופות השכירות



לטענת הנאשם למעשה כמעט כל הסכמי השכירות הסתיימו קודם לתום תקופת השכירות הנקובה בהם. עוד טען הנאשם ביחס לחלק גדול מהסכמי השכירות, כי על אף התמורה הנקובה בהם, בפועל גבה דמי שכירות מופחתים מהשוכרים.

כפי שהרחבתי לעיל, המאשימה עמדה בנטל הוכחת היקף דמי השכירות שנגבו מכוח הסכמי השכירות, למעט חריגים בודדים, בהם ההסכם להשכרת יחידה בדירה ברח' המעגל לגב' וקלריה קלמן, אשר שכלולו לא הוכח, קיצור תקופת השכרת הדירה בקומת הקרקע ברח' ז'בוטינסקי לשוכרים מזדמנים, השמטת דמי השכירות שנגבו משוכרים מזדמנים בשנים 2011 - 2012, קיצור תקופת השכרת הדירה ברח' שלמה המלך לגב' הגר פיגלר לעשרה חודשים, הפחתת תקופת השכירות של השוכרת אסתי מלול לשנת 2010 בלבד (בפרט מאחר שגרסת המאשימה נסמכת על הודעתה), וקיצור תקופת השכירות להשכרת דירה ברח' שלמה המלך למר אסף בר גיל לתקופה של חצי שנה. מעבר לחריגים אלה, השתכנעתי בביסוס המסכת הראייתית ביחס ליתר הסכומים אשר גבייתם מיוחסת לנאשם.

בהתאם, אני מתרשמת כי המאשימה הוכיחה גביית דמי שכירות כדלקמן: בשנת 2010 - בסך של ₪ 119,683 (ראו בטבלאות המאשימה בסיכומיה, בניכוי סך של ₪ 8,000 בגין השכרת הדירה בקומת הקרקע בז'בוטינסקי לשוכרים מזדמנים לארבעה חודשים נוספים); בשנת המס 2011 - בסך של ₪ 104,967 (ראו בטבלאות המאשימה בסיכומיה, בניכוי הסכומים הבאים: סך של ₪ 13,200 בגין השכרת הדירה בקומת הקרקע בז'בוטינסקי לשוכרים מזדמנים; סך של ₪ 18,200 בגין השכרת הדירה ברח' שלמה המלך לשוכר בר גיל (הכרתי בחודש אחד מתוך שמונה); סך של ₪ 12,600 בגין השכרת הדירה ברח' המעגל לגב' וקלריה; סך של ₪ 13,050 בגין השכרת הדירה ברח' המעגל לגב' מלול); בשנת המס 2012 - בסך של ₪ 200,758 (ראו בטבלאות המאשימה בסיכומיה, בניכוי הסכומים הבאים: סך של ₪ 10,000 בגין השכרת הדירה בקומת הקרקע בז'בוטינסקי לשוכרים מזדמנים; סך של ₪ 21,000 בגין השכרת הדירה לגב' וקלריה קלמן); בשנת המס 2013 - בסך של ₪ 269,479 (ראו בטבלאות המאשימה בסיכומיה) ובשנת המס 2014 - בסך של ₪ 159,461 (ראו בטבלאות המאשימה בסיכומיה).

40. דמי שכירות כחלק מירושת אם הנאשם

לטענת הנאשם, דמי השכירות בגין השכרת הדירות בבניין ברח' שלמה המלך שולמו לו מכוח הסכם בינו לבין דודו, כחלק מירושת אמו לה היה זכאי. כפי שהרחבתי לעיל, טענה זו נטענה ללא תימוכין, מבלי שהוצגה כל אסמכתא להסכמות בין הנאשם לבין דודו או לכספי הירושה להם הנאשם זכאי כטענתו. הטענה אינה מתיישבת עם עדות הנאשם עצמו כי עזב את עבודתו על מנת לנהל את השכרת הדירות ומנוגדת להודעותיו. הנאשם העלה טענה זו בכלליות, תוך מתן תשובות מתחמקות, ועל כן, בהיעדר כל ביסוס, נדחתה טענה זו.

41. החזר הוצאות, ניכוי הוצאות שיפוץ, נזקים למושכר והעברת דמי השכירות ליורשים



לטענת הנאשם דמי השכירות בגין הדירה ברח' המעגל שולמו לו כהחזר הוצאות מכוח הסכם בינו לבין הבעלים של הדירה, מר יהלומי. טענתו נדחתה בהיעדר כל אסמכתא להסכמות הנטענות, בהיעדר פירוט של פשר ההוצאות או של הצדקתן של הוצאות אלה, בהיעדר אסמכתא להוצאות שהוצאו בפועל, ונוכח סתירות בין הגרסאות השונות שמסר הנאשם.

עוד טען הנאשם כי עלויות שיפוץ הדירה בקומה שלישית ברח' ז'בוטינסקי והדירה ברח' פני הגבעה עלו או היו שוות ערך לדמי השכירות שנגבו בגין השכרת נכסים אלה, וכן כי נזקים שהסבו שוכרים לדירה בקומת הקרקע ברח' ז'בוטינסקי עולים על דמי השכירות שנגבו. גם טענות אלה נדחו, בין היתר מאחר שהועלו בכלליות, ללא כל אסמכתא להוצאת הוצאות שיפוץ או לגובה הנזקים.

בנוסף, טען הנאשם, כי אולץ על ידי כונס הנכסים שמונה במחלוקת יורשי מר יהלומי המנוח להשיב את דמי השכירות שגבה בגין השכרת הדירה ברח' המעגל, וכי אף השיב כספים כנטען בכתב. טענתו זו של הנאשם נדחתה, בין היתר אחר שהנאשם לא סיפק כל ראיה לכך שחובו הכספי מכוח פסק הדין הוא בגין דמי השכירות שגבה, כולם או מקצתם. כמו כן טען הנאשם כי הוא נדרש על ידי כונס הנכסים להשיב כמיליון ₪ פיצוי על דמי שכירות שגבה בגין הדירות בבנין ברח' שלמה המלך. עם זאת, הנאשם לא סיפק כל ראיות להעברת סכום זה, או כל סכום אחר לכונס.

הנאשם לא הוכיח זכאות להחזר הוצאות, ניכוי הוצאות, נזקים למושכר ואף העברת דמי שכירות ליורשים, על אף שהנטל הראייתי להוכחת טענות כגון דא רובץ על שכמו (ע"פ 280/77 עזרא אליהו נ' מדינת ישראל, פ"ד לב(1) 533, 542). מכל מקום, אף לו היה ממש בטענותיו אלה של הנאשם - עדיין לא היה בהן כדי לפטרו מחובת דיווח על הכנסותיו. טענותיו הכלליות של הנאשם אינן יכולות להחליף דיווח מסודר על הכנסות הנאשם והוצאותיו בתחומי פעילותו העסקיים השונים. למעלה מן הצורך, ספק אם ניתן לנכות הוצאות שיפוץ, הונות במהותן, מהכנסות שוטפות מדמי שכירות.

42. **תשלום בשווה כסף**

בשני הקשרים טען הנאשם לקבלת תשלום בשווה כסף תחת דמי שכירות. הנאשם טען כי תמורת שכירות הדירה בקומת הקרקע ברח' ז'בוטינסקי למשך שלושה חודשים השאירה השוכרת הגב' זיוה קרמר מיטה במושכר, וכן טען כי שוכר הדירה בקומה שלישית ברח' ז'בוטינסקי מר שרון טל סיפק שירותי שיפוץ תחת תשלום דמי שכירות לתקופה של חמש שנים. לעיל בחנתי הטענות, ומצאתי להעדיף את הגרסה שמסר הנאשם בהודעתו על פני הגרסה שמסר בעדותו, לפיה לצד שירותי שיפוץ שילם השוכר גם תמורה כספית לשכירות הדירה. ברם בין כך ובין כך - דין הכנסה המתקבלת בשווה כסף כדין הכנסה המתקבלת בכסף, ועל כן אין בטענת הנאשם כדי לפטרו מחובת דיווח כאמור.

43. מהאמור עולה, כי הוכח לפני כנדרש כי הנאשם לא דיווח על הכנסה הטעונה דיווח, כמפורט



בעובדות הנטענות בכתב האישום והרלוואנטיות להוכחת היסוד העובדתי בעבירות שבהן הואשם הנאשם.

מישור היסוד הנפשי

44. בהתאם להוראות סעיף 220 רישא לפקודה נדרשת הוכחת התנהגות הנעשית "במזיד, בכוונה להתחמק ממס או לעזור לאדם אחר להתחמק ממס". בהוראות הפרשנות שבסעיף 90א לחוק העונשין, תשל"ז-1977 מפורש המונח "מזיד" כ"מודעות" ואילו המונח "כוונה" כ"מטרה". בהתאם, היסוד הנפשי הנדרש לגיבוש אחריות לעבירות לפי הוראות סעיף 220 לפקודה הינו מודעות העושה למעשיו במטרה להשגת היעד של התחמקות ממס (או עזרה לאדם אחר בכך).

45. בהיעדר הודאה מפורשת של מבצע העבירה אין ללמוד על דרישת המטרה אלא מתוך מכלול נסיבות העניין. בהקשר זה נקבע בפסיקה, לא אחת, שעל קיומה של מטרה הנדרשת לפי הוראות סעיף 220 לפקודה עשויות להעיד בין השאר הנסיבות הבאות:

א. הסתרה של מקור הכנסה שלם - דהיינו: הסתרה והעלמה בנסיבות המקשות מאוד על חשיפת העבירה וגילוייה (ר' גיורא עמיר, "עבירות מס ועבירות הלבנת הון" (מהדורה שישית, 2014), בעמ' 515).

ב. העלמה מתמשכת לאורך שנים ארוכות ורצופות, בנסיבות השוללות האפשרות שמדובר בהתנהגות שנעשתה בתוך טעות, או מתוך היסח הדעת. זאת בפרט כאשר מדובר בהכנסות ניכרות (גיורא עמיר, שם).

46. במקרה שלפני, הנאשם העלים מקור הכנסה שלם מדמי שכירות, שהצמיח לו הכנסות נכבדות, וזאת באופן מתמשך ושיטתי על פני חמש שנים. הוכחת נסיבות אלה, כשלעצמה, מגבשת את היסוד הנפשי הנדרש בעבירות אלה.

47. הנאשם הכחיש קיומו של היסוד הנפשי הנדרש בטענות שונות, בהן הטענה כי סבר כי אינו חייב בדיווח על הכנסותיו מאחר שרוב הסכומים שהתקבלו לא נבעו מנכסים שבבעלותו, וכי אלה הועברו אליו לצורך שיפורים או תיקונים של הנכסים, כמתנה, כחסד או כמחילת חוב, או "בכל דרך אחרת שלא מטילה עליו חובה להצהיר עליהם", כלשונו (עמ' 10 לסיכומיו, סעיף 2(ב)(1)). עוד טען הנאשם, כי ככל שטעה בעניין זה - הרי שהיתה טעותו סבירה והגיונית, באופן המלמד על היעדר כוונה לביצוע העבירה. לדבריו במהלך חייו היו לו עסקים רבים, והוא דיווח על כל הכנסותיו הגבוהות ללא רבב.

טיעונים אלה אינם משכנעים. הנאשם העיד על עצמו כי הוא איש עסקים שניהל בחייו עסקים רבים. הוא השכיר



דירות בהיקף גדול, טיפל באופן שוטף בכל האדמיניסטרציה הכרוכה בהשכרת דירות וגבה לכיסו דמי שכירות משמעותיים לאורך תקופה ממושכת. הנאשם לא רק השכיר הדירות, כי אף עסק בשיפוצן ובחלוקתן ליחידות דיור, כמפורט לעיל.

נוכח ניסיונו המקצועי רב השנים של הנאשם בתחום השכרת נכסים - נדמות טענותיו כי לא סבר כי חב בדיווח ובתשלום מס כמיתממות. בפרט יש לתמוה על טענת הנאשם כי סבר כי אינו חב בדיווח על הכנסותיו מאחר ש"רוב הסכומים שהתקבלו לא היו מנכסים בבעלותו", כלשונו. יוזכר, כי לפחות חלק מהנכסים בגינם הפיק הנאשם דמי שכירות - בבעלותו המלאה, ודי בכך כדי לשמוט הקרקע תחת טענותיו. ואילו באשר לתקבולים בגין השכרת נכסים שאינם בבעלות הנאשם - לא ברורה טענת הנאשם, הנאשם מודה כי הועברו לו כספים בהיקף ניכר, בגין השכרת נכסים שאינם שייכים לו - מבלי שיבהיר כל צרכה פשרה של העברה זו. סוגיית הבעלות בנכסים אינה רלוונטית בנסיבות אלה, ולבטח לא היה בה כדי להצדיק את סברתו הכוזבת של הנאשם כי הוא פטור מדיווח בנסיבות.

סוף דבר

48. לאור האמור, אני קובעת כי בשנים 2010 - 2014 נצמחה לנאשם הכנסה מדמי שכירות, כדלקמן: בשנת 2010 - בסך של 119,683 ₪; בשנת המס 2011 - בסך של 104,967 ₪; בשנת המס 2012 - בסך של 200,758 ₪; בשנת המס 2013 - בסך של 269,479 ₪ ובשנת המס 2014 - בסך של 159,461 ₪.

בהתאם, אני מרשיעה את הנאשם בחמש עבירות של מרמה, ערמה ותחבולה, בניגוד להוראות סעיף 220(5) לפקודת מס הכנסה (עבירה אחת לכל שנת מס משנת המס 2010 ועד שנת המס 2014).

ניתנה היום, ל' ניסן תשע"ט, 05 מאי 2019, במעמד הצדדים

[1] לתקופה 15.8.2011 - 14.8.2012 בתמורה לשכר דירה חודשי בסך של 2,800 ₪ כעולה מההסכם שצורף

להודעתה ת/25

[2] ת/1, עמ' 3, שורה 16, ת/2, בעמ' 8, שורות 215 - 217, וכן בעמ' 9, שורות 218 - 220

[3] עימה התקשר בהסכם להשכרת הדירה במהלך 2013 בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 2,200 ₪, כעולה מהסכם שצורף להודעתו ת/2, סומן ש.כ. 4

[4] לה הושכרה הדירה לתקופה 15.8.2012 - 14.12.2013 בתמורה לשכר דירה חודשי בסך של 2,800 ₪ ומסי עירייה חודשיים בסך של 250 ₪, כעולה מהודעת השוכרת ת/26

[5] מספטמבר 2009 ועד ספטמבר 2014, כעולה מההסכם ש.כ. 2 שצורף להודעה ת/2

[6] החל מספטמבר 2012 בתמורה לשכר דירה חודשי בסך של 1,800 ₪, זאת בהתאם לשטר חוב ושיק בטחון שצורפו כת/43

[7] בתמורה לשכ"ד חודשי של 2,300 ₪ וכן תשלומי חשמל, מים וארנונה כעולה מהסכמים שצורפו להודעתה ת/8, וסומנו ר.א. 1 - 2

[8] בתמורה לשכר דירה חודשי בסך של 3,000 ₪ כעולה מהסכם שצורף להודעת השוכרת ת/11, וסומן ר.א. 1

[9] כעולה מההסכם שצורף להודעת הנאשם השלישית (ת/3), וסומן ר.א. 2, וכן הסכם השכירות ת/27

[10] כעולה מההסכם שצורף להודעת הנאשם השלישית (ת/3), וסומן ר.א. 1, וכן הסכמים ת/30 - ת/32, ת/35

[11] שצורף וסומן ר.א. 1. להודעת הנאשם ת/3

[12] ה"ש 4 לעיל

[13] בהתאם להסכם שכירות ש.כ. 3 שצורף להודעת הנאשם השניה ת/2

[14] לתקופה מאי 2010 - מאי 2011 בתמורה לשכ"ד חודשי בסך של 2,700 ₪, בהתאם להסכם שצורף להודעת השוכרת ת/9, וסומן ר.א. 1

[15] לתקופה ספטמבר 2011 – אוגוסט 2014, בתמורה לשכר דירה חודשי בסך של 2,400 ₪, על פי הסכם ועמוד ראשון של הסכם נוסף שצורפו להודעת הנאשם השניה (ת/2), מסומנים ש.כ. 5

[16] לתקופה אוקטובר 2013 – אוקטובר 2015 כעולה מהסכמים שצורפו להודעת השוכר ת/10, וסומנו ר.א. 1 – 2

[17] בתמורה לשכר דירה חודשי של 2,750 ₪ כעולה מהודעת השוכרת ת/4

[18] מספטמבר 2009 ועד ספטמבר 2014, עמ' 46, שורה 27, וכעולה מההסכם ש.כ. 2 שצורף להודעה ת/2

[19] לא מן הנמנע, למשל, כי גביית דמי שכירות בידי מי שאינו הבעלים בנכס המושכר מקפלת בחובה שתי עסקאות – האחת, השכרת הנכס על ידי בעליו, והשניה – עסקה נוספת בין הבעלים בנכס לבין מי שגובה את דמי השכירות בגין השכרת הנכס (כדוגמת עסקת מכר טובין או שירותים לבעלי הנכס המושכר, שתמורתה שוות ערך לדמי השכירות הנגבים). במקרה זה, לצד חבות במס שתקום לבעלי הנכס מושכר בגין הכנסתו מדמי השכירות במסגרת עסקת ההשכרה הראשונה, תקום גם חבות נפרדת במס לגובה דמי שכירות בגין הכנסתו מהעסקה השניה.