



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 41419-02-22 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 49258-01-21 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24518-12-17 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24501-12-17 ג. מרדכי שטרן בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

בפני כב' השופט אילן סלע

1. גדליה מרדכי שטרן

2. ג. שטרן בע"מ

המערערים

ע"י ב"כ עוה"ד ד"ר ז'אק יצחק בר ששת ואברהם ברמלי

נגד

פקיד שומה ירושלים

באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי),

המשיב

ע"י עו"ד מני מנחם

1
2
3

פסק דין

4
5

6 ערעור על שומות מס לשנות המס 2012-2018, שהוציא המשיב בצו על פי סעיף 152(ב) לפקודת
7 מס הכנסה [נוסח חדש] תשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

8
9

הרקע לערעור וטיעוני הצדדים

10 1. המערער הינו רופא שיניים במקצועו והמנהל המקצועי של מרפאת שיניים המנוהלת על
11 ידי חברת ג. שטרן בע"מ, אשר עוסקת במתן שירותי רפואת שיניים בירושלים, באר שבע
12 ובארה"ב, והוא מחזיק ב-99% ממניותיה (להלן: "חברת שטרן"). בצד פעילותה של החברה
13 ברפואת שיניים, בבעלותה 5 דירות מגורים מהן היא מפיקה הכנסה מדמי שכירות. המערער אף
14 מחזיק ב-100% מהון המניות של חברת סידני וויליאם ואנה בע"מ, אשר עיסוקה המוצהר הוא
15 השכרת נדל"ן להשקעה שבבעלותה. כן מחזיק המערער ב-100% ממניותיה של חברת M STERN
16 DENTISTRY P.C אשר התאגדה בארה"ב.

17



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 41419-02-22 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 49258-01-21 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24518-12-17 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24501-12-17 ג. מרדכי שטרן בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 המשיבה הוציאה למערער שלוש שומות שונות בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה, לשנות
- 2 המס האמורות. בשומה לשנות המס 2012-2014 ולשנת המס 2015, נקבעה הכנסתו החייבת במס
- 3 הנובעת משלושה מקורות. האחד, הכנסתו ממשכורת אותה קיבל מחברת שטרן. השני, מהשכרת
- 4 דירות שבבעלותו, כשברכיב זה המשיבה קיבלה את הצהרתו של המערער על גובה ההכנסה, אך
- 5 קבעה כי יש לסווג הכנסות אלה כהכנסות מעסק ולא כהכנסות משכר דירה. המשיבה הוסיפה רכיב
- 6 נוסף, שלישי, להכנסותיו החייבות במס של המערער, אשר נבע מגידול הון בלתי מוסבר בהצהרת
- 7 ההון שהוא הגיש לשנים אלה. על שומות אלה הוגשו ע"מ 24518-12-17 ו-49258-01-21. לשנות
- 8 המס 2016-2018 הוצאה למערער שומה נוספת אשר בה נקבעו הכנסותיו הן ממשכורת והן
- 9 מהשכרת הדירות על פי הצהרתו. אך גם כאן סווגה הכנסתו מהשכרת הדירות כהכנסה מעסק ולא
- 10 כהכנסה משכר דירה. על שומה זו הגיש המערער ע"מ 41419-02-22.
- 11
- 12 3. להשלמת התמונה יצוין, כי בנוסף, לשנים 2012-2014 הוצאה שומה נוספת לחברת שטרן,
- 13 לאחר ביקורת ניהול ספרים שבוצעה במרפאת החברה בירושלים אשר בעקבותיה נפסלו ספרי
- 14 החברה. על שומה זו הוגש ע"מ 24501-12-17.
- 15
- 16 4. ביום 14.05.18 הוסכם כי ע"מ 24501-12-17 יידון במאוחד עם ע"מ 24518-12-17. ביום
- 17 29.06.22 הוסכם כי גם יתר הערעורים יידונו במאוחד עם תיקים אלו. בהמשך, התקיימו מספר
- 18 דיונים בתיקים המאוחדים, אשר במהלכם הגיעו הצדדים לפשרה שקיבלה תוקף של פסק דין ביום
- 19 6.07.23, בכל הקשור לכלל ההכנסות, למעט המחלוקת בדבר סיווגה של ההכנסה מדירות
- 20 המערער שהושכרו, כשהנפקות מסיווג ההכנסות הוא שיעור המס שיוטל על הכנסות אלו בשנות
- 21 המס בגינן הוצאו השומות, והאפשרות לנכות הוצאות מאידך, שעה שתשלום מס לפי סעיף 122
- 22 לפקודה, אינו מאפשר לנכות הוצאות.
- 23
- 24 5. מדובר ב-9 דירות שהושכרו בשנים 2012 ו-2013, ו-12 דירות משנת 2014 ואילך. 6
- 25 דירות הן במבנה אחד ברח' ביבאס בירושלים, 3 דירות שנרכשו בשנת 2013 – במבנה אחד ברח' שריזלי, 2 דירות – במבנה אחד ברח' אוסישקין, ודירה נוספת – ברח' קק"ל. בסיכומיו הדגיש ב"כ
- 26 המערער, כי דירה אחת מדירות אלו הועמדה לרשות בנו של המערער שהתגורר בה ללא תשלום.
- 27



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 41419-02-22 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 49258-01-21 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24518-12-17 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24501-12-17 ג. מרדכי שטרן בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 ברם, כפי שציין המשיב, מדובר בטענה שנטענה בעלמא, ובכל מקרה אין בכך כדי להשפיע על
2 ההכרעה בשאלת סיווג ההכנסה שהתקבלה מהשכרת יתר הדירות בשנות המס מושא הערעורים.
3
- 4 6. כאמור, לא הייתה מחלוקת על גובה ההכנסה, לאחר שהמשיבה הסכימה כי סך ההכנסות
5 מהדירות שהושכרו הוא כפי שהוצהרו על המערער, בסך של 540,000 ₪ בשנה בממוצע לשנות
6 המס שבערעור (סך של 450,288 ₪ בשנת המס 2012, 603,962 ₪ - בשנת המס 2013, 529,452
7 ₪ בשנת המס 2014, 552,307 ₪ בשנת המס 2016, 580,937 ₪ - בשנת המס 2017 ו-511,726 ₪
8 - בשנת המס 2018). המחלוקת הייתה אך בשאלת סיווגה של ההכנסה, כאשר טענת המערער
9 הייתה כי מדובר בהכנסה פאסיבית שאינה הכנסה מ"עסק" ושיעור המס עליה הוא קבוע בהתאם
10 לסעיף 122 לפקודה, ובהתאם לכך שולם המס על ידו, בעוד המשיב טען כי הכנסות אלו הינן
11 הכנסות מ"עסק" ושיעור המס עליהן הוא בהתאם למדרגות המס של הנישום.
12
- 13 7. המבחנים לצורך הכרעה בשאלת הגדרת השכרת דירות כ"עסק" נקבעו בע"א 8236/16
14 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בירן (להלן: "ענין בירן"), והצדדים נחלקו במסקנה העולה מיישום
15 המבחנים במקרה זה. בעניין בירן ציין בית המשפט שנים עשר מבחנים, בהם: סוג הנכס, משך
16 תקופת ההחזקה, תדירות העסקאות והפעולות, ההיקף הכספי, אופן המימון, בקיאות ומומחיות,
17 מנגנון עסקי מאורגן ושיטתי, פיתוח טיפוח והשבחה, ייעוד כספי התמורה ומבחן הנסיבות
18 המיוחדות האופפות את העסקה.
19
- 20 8. לטענת המערער, על אף שבפסיקת בתי המשפט נקבעו מספר רב של מבחנים, בחר
21 המשיב, במקרה זה, לקבוע שמדובר ב"עסק" אך לפי כמות הדירות ומבלי שהוא נתן דעתו על
22 המבחנים הנוספים, דוגמת צורת רכישת הדירות, ביצוע פעולות השבחה, וייעוד כספי התמורה.
23 לדבריו גם, כמות הדירות אינה גדולה ואינה דומה לכמויות לגביהן התייחסו בתי המשפט ככאלו
24 המלמדות על הכנסה מ"עסק". המערער טען, כי הדירות הוחזקו על ידו משך זמן רב ומכאן כי הן
25 אינן מהוות נכס עסקי, וגם העובדה שתחלופת הדיירים הייתה נמוכה והעובדה שמדובר בדירות
26 שהגיעו לידי בירושה או ברכישה מהון אישי, תומכות במסקנה זו. המערער, כך נטען, הוא רופא
27 שיניים ולא היה מעורב בעסקי השכרה יותר משעה אחת בשנה. עוד צוין כי הוא לא ביצע כל
28 פיתוח או השבחה לדירות המושכרות, היקף ההכנסות מהשכירות ביחס לכלל הכנסותיו הוא



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 41419-02-22 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 49258-01-21 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24518-12-17 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24501-12-17 ג. מרדכי שטרן בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 נמוך, והוא ייעד את כספי התמורה מהשכרת הדירות לתרומות ומטרות צדקה. כל אלו, נטען
2 מלמדים כי לא היה מדובר בהכנסה מ"עסק" לפי המבחנים שנקבעו בפסיקה.

3
4 9. מנגד, המשיב, על פי אותם מבחנים עצמם, ביקש ללמד כי המסקנה היא שמדובר
5 בהכנסה מ"עסק". לטענת המשיב, מספר הדירות שהושכרו, שווין הגבוה, העובדה כי המערער
6 שכר חברה לניהול כלל הדירות, הן אלו שבבעלותו הפרטית והן אלו שבשתי החברות הנוספות
7 שבשליטתו, השקעת משאבים אישיים וכספיים גם בהרחבת ההשקעה בנדל"ן בדרך של רכישת
8 נכסי נדל"ן נוספים, בין היתר תוך מעורבות בעסקאות נדל"ן שונות בארץ ובחו"ל, יחד עם חברו
9 מר קטלוביץ ז"ל, מלמדות כי מדובר בהכנסות הנובעות מיגיעה אישית, והן הכנסות מעסק.

המסכת הראייתית

10
11
12 10. המערער ציין בתצהירו, כי בשנת 2012 הוא השכיר 9 דירות. בחודש יולי 2013 נרכש נכס
13 ברחוב שירזלי ובו 3 דירות שנרכשו כשהן מושכרות לשוכרים שונים, ועל כן בשנת 2014 הושכרו
14 על ידו 12 דירות. את החוזים ערך עו"ד יהושע ארז אשר גם היה זה שקבל לידי את השקים מראש
15 לכל תקופת השכירות והפקידם בחשבון הבנק של המערער.

16
17 11. בחקירתו הנגדית הוסיף המערער כי עו"ד ארז עסק בניהול כלל ענייני הנכסים, השכרתם
18 וגביית דמי השכירות בגינם. למעשה, עד לתחילת עבודתו של עו"ד ארז, הנדל"ן היחיד שהיה
19 בבעלותו של המערער או בבעלות החברות שבשליטתו היו המבנים בהם פעלו מרפאות השיניים,
20 שכן לשם קיום פעילות נדל"ן הוא היה זקוק לייעוץ עסקי. לדבריו, פעילות הנדל"ן הייתה
21 משמעותית.

22
23 12. המערער הוסיף כי הוא הוא עלה לישראל מתוך ציונות נלהבת ובחר להשקיע את הונו ואת
24 הון משפחתו בבניין ירושלים ואת פירות ההון לתרום לנוקמים ולמעשי חסד. בהקשר זה הוא ציין
25 בעדותו בבית המשפט כי רבו המנוח הנחה אותו למצוא אנשים טובים שינהלו לו את העסקים, וכך
26 עשה. בעצת רבו הוא אף רכש נכס ברח' אוסישקין (פרוטוקול הדיון מיום 16.11.22, עמ' 108
27 שורות 8-12) ושכר את שירותיו של עו"ד ארז כיועץ לעסקי נדל"ן (פרוטוקול הדיון מיום
28 16.11.22, החל מעמ' 109). הוא שב וציין כי בענייני הנדל"ן הכל נעשה על ידי עו"ד ארז, בכלל



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 41419-02-22 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 49258-01-21 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24518-12-17 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24501-12-17 ג. מרדכי שטרן בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 זה כאמור, גביית דמי השכירות, ובכלל זה עו"ד ארז היה זה אשר עסק בהסדרת הנדל"ן שעבר
2 אליו בירושה. במסגרת עדותו הוסיף המערער, במענה לשאלה על חובו למר קטלוביץ' ז"ל, כי יש
3 נכס נוסף בישראל שחציו בבעלות שלו וחצי בבעלות קטלוביץ' ז"ל (פרוטוקול מיום 16.11.22,
4 עמ' 137 שורה 8 ואילך).
- 5
- 6 13. המערער הצטייד גם בעדותו של עו"ד ארז, אשר ציין כי הוא משמש כיועץ נדל"ן לחברת
7 שטרן ונוטל חלק בטיפול משפטי בנושאים שונים, בין היתר טיפול מול הבנקים בהלוואות
8 ומיחזורן, אשראי, טיפול בתביעות, עריכת חוזי עבודה וחוזי שכירות. הוא ציין כי הוא אף ממונה
9 על תחזוקת הנדל"ן של הקבוצה, המבוצעת על ידי בעלי מקצוע שונים. הוא גם זה המטפל בענייני
10 חברת הנדל"ן, שהיא בעלת בניין חדש ברח' אוסישקין 59 המושכר כולו לשוכר אחד. הוא סיפר כי
11 בשנים מושא הערעור הוא טיפל גם בהשכרת הדירות של המערער, כשלבדבריו, בשנת 2012
12 הושכרו כ-9 דירות ובחודש יולי 2013 נרכש נכס ברח' שירזלי ובו 3 דירות נוספות.
- 13
- 14 14. בהודעת דוא"ל שנשלחה על ידו, במענה לבקשת מייצגו של המערער בהליך זה, לפירוט
15 מהות פעילותו אצל המערער, ציין עו"ד ארז כי הוא עוסק במתן ייעוץ משפטי וייעוץ כלכלי
16 ופיננסי ובכלל זה כלל נושאי היזמות בחברה ייעוץ בהשקעות, הגדלת מאגר הלקוחות ופרסום וכן
17 בחירת אנשי מקצוע ותשלום ליועצים, אנשי מקצוע ועובדים. הוא גם עוסק בניהול ואחזקת
18 הנכסים עצמם הכולל: פרסום, השכרה, תשלום למתווכים, חוזים, גבייה אחזקה וטיפולים ומתן
19 פתרון במשך 24 שעות לדיירים. כן הוא עוסק באחזקת במשרדים וטיפול מול הרשויות, ערירות
20 וממשלה.
- 21
- 22 15. בחקירתו בבית המשפט תיאר עו"ד ארז את הנסיבות בהן הכיר את המערער ואת מערכת
23 יחסי העבודה איתו. הוא תאר את פעולות היזמות וקידום הנכסים, בכלל זה בהסדרת נכס של
24 החברה בבעלות המערער בטבריה, שאיפשר את הגדלת הפעילות וצמיחת תחום הנדל"ן של
25 המערער והחברות שבבעלותו (עמ' 690 לפרוטוקול מיום 13.03.23, שורה 24 ואילך). הוא אישר
26 כי לא קיימת הפרדה ממשית בין החברות השונות שבשליטת המערער ושאר הנכסים (עמ' 691
27 לפרוטוקול, שורה 26 ואילך). ולמעשה אף שכר טרחתו היה גלובלי עבור כלל עבודתו, למעט פרק



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 41419-02-22 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 49258-01-21 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24518-12-17 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24501-12-17 ג. מרדכי שטרן בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 זמן מסוים בו הוא קיבל חלק מהשכר באופן ישיר מחברת סידני (עמ' 694 לפרוטוקול, שורה 9
2 ואילך).

3

4

דין והכרעה

5 16. ככלל, הכנסה עסקית היא כזו הנובעת מפעילות נמשכת ושיטתית ושלצורך הפקתה
6 נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, או אחרים מטעמו (ראו: ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד
7 שומה פתח תקווה (16.03.09), להלן: "עניין מגיד"). לאור העובדה כי בפקודה אין הגדרה ממצה
8 לצורך הכרעה בסיווגן של הכנסות שונות, פותחו בפסיקה מבחנים שונים אשר מסייעים לאבחן
9 את ההכנסות השונות ולסווגן. כך בענייננו לצורך סיווג הכנסה מהשכרת דירות כ"עסק" נקבעו
10 מספר מבחנים בעניין בירן. לעיל פורטו המבחנים השונים, כשעליהם יש להוסיף את המבחן
11 הכללי - מבחן הנסיבות המיוחדות האופפות את העסקה, לפיו יש לסווג את ההכנסה על פי מכלול
12 הראיות.

13

14 17. בהקשר זה יש לדחות את טענת המערער בדבר ייחוס משקל ממשי לכוונותיו
15 הסובייקטיביות של הנישום. עקרון היסוד הוא שיש לשום כל עסקה על פי מהותה ותוכנה
16 הכלכלית, ולא על פי כוונותיו הסובייקטיביות של הנישום או על פי משתנים אחרים שעשויים
17 להיות מנוצלים באופן מניפולטיבי על ידי הנישום מתוך ניסיון להתחמק מתשלום מס אמת (ראו:
18 ע"א 7115/14 סירוגה – ברניר נ' סלקום ישראל בע"מ (3.07.17); עמ"ה (מחוזי-נצ') 164/01
19 מאיר נ' פקיד שומה טבריה (5.06.05); ע"א 6722/99 מנהל מס מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל
20 מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, (2004)). אכן, יש מקום לתת משקל לכוונותיו
21 הסובייקטיביות של הנישום, בין מכלול השיקולים והנסיבות, ואולם מדובר במשקל מוגבל (ראו
22 עניין בירן).

23

24 לאחר עיון במכלול הראיות וטענות הצדדים, אני סבור כי יישום מבחני העזר מביא למסקנה כי את
25 הכנסות המערער מדמי השכירות יש לשום כהכנסה מ"עסק", על כל המשתמע מכך. ואפרט.

26

27 18. מצבת הנכסים של המערער גדלה בתקופה הנדונה. היא החלה לגדול רק כאשר המערער
28 מצא איש מקצוע שיש בכוחו ובמקצועיותו כדי לנהל את הנכסים. עד אז, היינו, לפני שהמערער



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 41419-02-22 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 49258-01-21 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24518-12-17 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24501-12-17 ג. מרדכי שטרן בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 הכיר את עו"ד ארז, הנדל"ן היחיד שהיה ברשותו היו מרפאותיו (עמ' 112 לפרוטוקול מיום
2 16.11.22, שורה 2 ואילך). עו"ד ארז עבד עם המערער כ-12 שנים (עמ' 109, שורות 7-8) כיועץ
3 עיסקי לנדל"ן, כאשר עו"ד ארז טיפל בכל העניינים כולם, בכלל זה הסדרת הנדל"ן שעבר אל
4 המערער בירושה, גביית דמי השכירות, וכלל פעילות הנדל"ן של החברות שבבעלות המערער ושל
5 נכסיו הפרטיים. מדובר היה בפעילות משמעותית (עמ' 119 לפרוטוקול, שורה 20), שכללה עבודה
6 מול הבנקים, טיפול בתביעות, עריכת חוזי עבודה וחוזי שכירות, טיפול בענייני תחזוקת הנדל"ן
7 של הקבוצה, המבוצעת על ידי בעלי מקצוע שונים. מדובר בשירותים המדגישים את האופי העסקי
8 של הפעילות הנדל"נית. וכל זאת נעשה על ידי עו"ד ארז והחברה שבבעלותו מבלי שהייתה
9 הפרדה כלשהי בין ניהול הפעילות הנדל"נית של נכסי המערער לבין נכסי החברות שבשליטתו
10 (עדות המערער בעמ' 76 לפרוטוקול, שורה 14 ואילך ועדות עו"ד ארז בעמ' 691 לפרוטוקול,
11 שורה 28 ואילך).

12
13 19. בניגוד לטענת ב"כ המערער בסיכומיו, העובדה כי לעדותו של עו"ד ארז היקף פעילותו
14 בנכסים הפרטיים של המערער היה כ-10% מסך הטיפול בחברות של המערער, אינה מלמדת כי
15 מדובר על עיסוק זניח. גם התמורה שנתקבלה – חודש שכירות בשנה, מלמדת כי מדובר במתן
16 שירותים משמעותי. אין יסוד לטענה, עליה שבו ב"כ המערער גם בסיכומי התשובה, כי המשיב לא
17 הכיר בהוצאות עבור שירותיו של עו"ד ארז כי אם בהוצאות פחת בלבד ומכאן כי הוא לא ראה
18 בפעילותו של עו"ד ארז "מנגנון עסקי", שכן אין מחלוקת כי המערער ביקש לנכות את מלוא שכרו
19 של עו"ד ארז במסגרת הוצאות החברות. אדרבה, העובדה כי מלוא שכר טרחתו של עו"ד ארז נוכח
20 כהוצאות על ידי המערער והחברות בשליטתו, מלמד כי גם שכר טרחתו בגין פעולותיו בנכסים
21 הפרטיים של המערער, הוכר על ידי המערער עצמו כהוצאה עסקית.

22
23 20. אין יסוד לטענה כי ככל שהיה מדובר ב"עסק" הדעת נותנת כי "המלאי העסקי" היה נרכש
24 בטווח זמן קצר. אדרבה, טבעו של עסק כי הוא מתפתח עם השנים.

25
26 21. גם העובדה שהמערער השקיע את מלוא מרצו בעסקי רפואת השיניים – שם דאג להישאר
27 מעודכן טכנולוגית, השקיע כסף במכשור חדשני וכיוצ"ב, אין בה כדי ללמד כי רק עסק זה הוא
28 עסקו האמיתי של המערער. בעסק זה המערער מתמחה והוא מעוניין לעבוד בו בעצמו. בעסקי



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 41419-02-22 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 49258-01-21 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24518-12-17 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24501-12-17 ג. מרדכי שטרן בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 הנדל"ן הוא אינו מתמחה ועל כן העמיד את איש אמונו עו"ד ארז המתמחה בתחום זה לבצע
2 עבורו, כידו הארוכה, את המלאכה בתחום זה על הצד הטוב והמקצועי ביותר.
3
- 4 22. ההיקף הכספי של ההכנסה מדמי שכירות, על פי דיווחיו של המערער, הוא רחב ועומד על
5 כ-500,000 ₪ בממוצע בשנים מושא הערעור. אמנם למערער עסקים נוספים אולם אין בהכנסותיו
6 מהעסקים האחרים לפגום במובהקות מבחן זה, שכן, אין כל דרישה שההכנסה משכירות תהייה
7 הכנסתו העיקרית של הנישום (ראו: עניין בירן). גם אם הייתי מקבל את טענתו של ב"כ המערער
8 כי ניתן ללמוד מתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דו"ח), התשמ"ח-1988, על פיהן נישום
9 שהכנסותיו מהשכרת דירות הן בסכום של עד כ-350,000 ₪ (בשנת המס האחרונה במסגרת
10 ערעור זה) פטור מהגשת דו"ח (ככול שאין מדובר בהכנסה מעסק), על ההיקף הכספי שהמשיב
11 מעריך שהוא היקף סביר להכנסה מהשכרת דירות שאינה "עסק", ואיני סבור כי יש לראות בכך
12 ראייה, וודאי לא משמעותית, הרי שבמקרה זה מדובר בהכנסה העולה ביותר מ-50% מהסכום
13 שנקבע בתקנות הנזכרות.
- 14
- 15 23. המערער טען בסיכומיו, ושב על כך גם סיכומי התשובה, כי הוא ייעד את רווחיו מהשכרת
16 הדירות לצדקה. ואולם ייעודן של ההכנסות אינו המבחן הקובע כי אם מקורן (השוו: עמ"ה (ת"א)
17 520/81 בית הכנסת הגדול בתל – אביב נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד יב 367 (1984)). ככלל, מדובר
18 במבחן משני, שאין בו להשפיע באופן ממשי על סיווג ההכנסה, למעט מקום בו מוחלפת השקעה
19 אחת באחרת, שיש יש בייעוד ההכנסות כדי ללמד במידת מה על סיווגן.
20
- 21 24. הנה כי כן, המערער קיים פעילות שיטתית ונמשכת באמצעות עו"ד ארז אשר כללה מנגנון
22 של עובדים שביצעו את הפעילות אשר איפשרו והטיבו את הפקת ההכנסות, והגדלת מצבת
23 הנכסים שבבעלות המערער באופן ישיר או דרך החברות שבשליטתו. עו"ד ארז הוא למעשה
24 בעליה של חברת ש.ג.ח. שהינה חברה לייעוץ, יזמות וניהול נדל"ן, עמה נתקשר המערער לצורך
25 הפעילות בתחום הנדל"ן, הן האישית שלו והן של החברות שבשליטתו, והיא זו שטיפלה בכלל
26 הדירות (סע' לתצהירו של עו"ד ארז, ועמ' 79 לפרוטוקול, שורה 21). כך, שגם "מבחן העל"
27 המתייחס להשקפה כוללת על מכלול הנסיבות האופפות את העסקה (השוו: עניין מגיד ועניין
28 בירן), מוביל למסקנה כי מדובר בהכנסה מ"עסק".



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 41419-02-22 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 49258-01-21 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24518-12-17 שטרן נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 24501-12-17 ג. מרדכי שטרן בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1
2 25. כפי שציין בית המשפט (בעניין בירן): "ככל שגדלה כמות הנכסים המושכרים עד
3 שעוברת לרמה המערכתית, קשה לתאר כיצד ניתן להפיק אף את ההכנסה הבסיסית עצמה
4 מהשכרתם של הנכסים, לא כל שכן הפקתה ביעילות, בהיעדר תשומה משמעותית של הון אנושי
5 ויגיעה אישית". הדברים נכונים אף למקרה זה. גם אם כמות הדירה במקרה זה אינה גדולה מאוד
6 כטענת ב"כ המערער בסיכומי התשובה, המבחן הכמותי אינו חזות הכל, מדובר בנסיבה אחת מיני
7 רבות שנבחנת לצורך הכרעה בשאלת אופי ההכנסות. במקרה זה, מדובר בכמות דירות שהפקת
8 ההכנסה נעשתה באמצעות מערכת של ממש שדרשה ידיעה אישית של ממש – זו של עו"ד ארז,
9 אשר פעל בשליחותו וכידו הארוכה של המערער, אשר לשיטתו אינו מבין בעניינים אלו ואינו
10 עוסק בהם. כפי שעלה מעדותו של עו"ד ארז, ללא פעילותו הענפה, פעילות - שכפי שגם עלה
11 מעדות המערער, עו"ד ארז מתמחה בה באופן מקצועי של ממש - אותה עשה בד בבד עם פעילותו
12 בעסקי הנדל"ן של החברות שבשליטת המערער – ההכנסה לא הייתה מתקבלת, בוודאי לא
13 בהיקפים שהתקבלה.
14
15 סופו של יום, מכלול הראיות והנסיבות מלמדות כי ההכנסה מדמי השכירות היא הכנסה מ"עסק"
16 וכך יש למסות אותה.
17
18 הערעור נדחה אפוא, והמערער יישא בהוצאות המשיב בסך של 15,000 ₪.
19
20 ניתן היום, י"ד שבט תשפ"ד, 24 ינואר 2024, בהעדר הצדדים.
21


אילן סלוג, שופט

22
23
24