



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 16-01-58172 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער: טירן בניזרי  
ע"י ב"כ עו"ד משה גבע

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 3  
ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'  
מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5 1. לפניי ערעור מטעם טירן בניזרי (להלן: "המערער") על שומת מס שהוציא פקיד שומה  
6 ירושלים 3 (להלן: "המשיב") בגין השנים 2009, 2011 ו-2012.

7

### רקע

8 2. המערער עוסק בתחום האחזקה של בתים פרטיים ודירות יוקרה, בעיקר לתושבי חוץ,  
9 שבמרבית ימות השנה, אינם מאוכלסים על ידי בעליהם.

10 3. אשתו של המערער, יעל בנזרי, עובדת בבית החולים הדסה עין כרם בירושלים. בעת חקירתה  
11 בבית המשפט, היא הייתה מנהלת מחלקת MRI באותו בית חולים.

12 4. המערער רכש ביום 9.1.2007 בית פרטי ברחוב שלונסקי שבהרצליה, תמורת סך של 3,789,430  
13 ₪ (להלן: "הנכס").

14 5. ביום 14.5.2008 מכר המערער את דירת מגוריו ברחוב קדיש לוז בירושלים בתמורה לסך של  
15 900,000 ש"ח. בהתאם להסכם המכר, בעת המכירה, עמדה החלואה המגובה במשכנתא שרבצה על  
16 דירת המערער על סך של 98,698 ₪.

17 6. המערער השכיר את הנכס במהלך התקופות: 1.6.2007 עד 30.11.2007, 10.2.2008 עד  
18 20.6.2008, ו- 29.6.2010 עד 31.3.2012.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 16-01-58172 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 7. בתקופה שבין יולי 2008 עד ספטמבר 2010, ביצע המערער עבודות שיפוץ והשבחה בנכס בעלות  
2 של 2,204,300 ש"ח. עבודות הבניה בנכס בוצעו באמצעות חברה שנמצאת בבעלות גיסו של המערער, מר  
3 דרור רמתי (להלן: "רמתי").
- 4 8. ביום 11.10.2011 חתם המערער על הסכם למכירת הזכויות בנכס תמורת סך של 11,500,000  
5 ש"ח.
- 6 **ההליכים מול המשיב**
- 7 9. המערער הוזמן לביקורת ספרים בסוף שנת 2011. בתאריך 22.5.2012 נערכה ביקורת ניהול  
8 ספרים למערער שבמהלכה מצא המשיב ליקויים בניהול הספרים. ביום 19.11.2012 נערך שימוע  
9 למערער שבעקבותיו החליט המשיב על פסילת ספרים לשנת 2011. בהודעה על פסילת הספרים, נרשם  
10 בגוף ההודעה שהפסילה מתייחסת לשנת 2012.
- 11 10. בתחילת שנת 2013 פתחו המערער והמשיב בדיונים ביחס לשומות מס ההכנסה של המערער.  
12 ביום 22.4.2013 החליף המערער ייצוג ושכר את שירותיו של רו"ח רפאל אמסלם. בהמשך, קיים  
13 המשיב מספר דיונים עם מייצגו של המערער, רו"ח אמסלם.
- 14 11. ביום 30.12.2013 הגיש רו"ח אמסלם בקשה להאריך את תקופת ההתיישנות לשנת המס  
15 2009. נוסח פנייתו: "אבקש להאריך את תקופת ההתיישנות לשנת 2009, עפ"י סמכות המנהל בסעיף  
16 145(א)(2) לפקודה, וזאת עקב חילוף מייצגים בתיק הנ"ל ולימוד תיק זה". בעקבות כך פנה המשיב  
17 לרפרנט מקצועי, רו"ח מיכאל אסולין בבקשה להארכת תקופת ההתיישנות. ביום 31.12.2013 ניתנה  
18 ההחלטה של הרפרנט המקצועי שהאריכה את תקופת ההתיישנות עד ליום 31.12.2014.
- 19 12. לאחר מספר דיונים, הוציאה ביום 25.12.2014 המפקחת מרים אליהו למערער, שומה לפי  
20 מיטב השפיטה (שומה בשלב א') לפי סעיף 145(א) לפקודת מס הכנסה.
- 21 13. ביום 27.1.2015 הגיש המערער השגה על השומה.
- 22 14. ביום 29.12.2015 הוציאה המפקח (דאז) יאיר הריס שומה בצו (שומה בשלב ב') לפי סעיף 152(ב)  
23 לפקודה (להלן: "השומה"). על שומה זו הוגש הערעור מושא דיונו.
- 24
- 25



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 הקביעות בשומה בקצרה
- 2 15. בשומה מושא ערעור זה, קבע המשיב את ההכנסות החייבות במס של המערער לשנות המס  
3 2009, 2011 ו-2012.
- 4 16. ביחס לשנת 2009 נקבע שבהשוואת הון שנערכה בין שתי הצהרות הון לתאריכים 31.12.2006  
5 ו-31.12.2009, נמצא הפרש הון בלתי מוסבר בסך של 1,086,343 ₪. הפרש זה הוסף להכנסה החייבת  
6 של המערער בשנת 2009 כהכנסה שלא נוהלו לגביה פנקסי חשבונות בהתאם לסעיף 191ב לפקודת מס  
7 הכנסה [נוסח משולב], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה").
- 8 17. ביחס לשנת 2011 נקבע שבשנה זו מכר המערער את הנכס בתמורה לסך של 11,500,000 ₪.  
9 הרווח ממכירת הבית לאחר ניכוי עלויות הרכישה בגובה 3,964,688 ₪ ועלות השיפוצים בגובה  
10 2,204,300 ₪, עמד על 5,311,012 ₪. המשיב קבע כי לאחר שהוא בחן את העסקה ומהותה הוא מצא  
11 שהרווח שנוצר בגין מכירת הנכס הוא הכנסה חייבת במס לפי סעיף 12(1) לפקודה, בשל היותה הכנסה  
12 מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. סכום הרווח ממכירת הנכס הוסף להכנסה החייבת של המערער  
13 בשנת המס 2011.
- 14 18. ביחס לשנת 2012 נקבע שלמערער הייתה בשנה זו הכנסה לא מדווחת מהשכרת הנכס בגובה  
15 115,600 ₪. הכנסה זו חייבת במס בהתאם לסעיף 122 לפקודה.
- 16 19. על שומות אלה הוטלו קנסות גרעון כאמור בסעיף 191 לפקודת מס הכנסה.
- 17 טענות המערער
- 18 20. המערער אינו חולק על שומת המס לשנת 2012.
- 19 21. המערער העלה טענות מקדמיות בשלוש סוגיות שונות: התיישנות שנת 2009, אי קיום עקרון  
20 שינוי הגורם המטפל כמתחייב מסעיף 150א לפקודה, ופסילת ספרים שלא כדין לשנת 2011.
- 21 22. נטען כי המשיב האריך את תקופת ההתיישנות לשנת 2009 בניגוד לפקודה ולנהלים של רשות  
22 המסים. המערער הפנה לחוזר מס הכנסה 3/2009, וטען שבהתאם לנוהל, הליך הארכת תקופת  
23 ההתיישנות חייב להיות פרי יוזמתו של פקיד השומה והפניה חייבת להתבצע זמן סביר טרם תום  
24 תקופת ההתיישנות, כאשר המשיב צריך לוודא שהנישום יקבל הודעה מראש על הכוונה להאריך את  
25 תקופת ההתיישנות ויקבל הזדמנות נאותה להעלות נימוקים נגד הארכתה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 16-01-58172 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סיף כנפי נשרים

- 1 נטען כי הפניה לרפרנט להארכת תקופת ההתיישנות הייתה מלווה בהטעיה שהמשיב נתן לה יד כיוון  
2 שהוא העביר את הפניה לרפרנט בודעו שהעובדות הכלולות בה אינן נכונות – חילוף המייצגים התרחש  
3 זמן רב לפני תום תקופת ההתיישנות ורו"ח אמסלם לא היה צריך זמן ללמוד את התיק; הפניה לרפרנט  
4 לא הייתה תוך "זמן סביר" לפני תום תקופת ההתיישנות. דרישת "הזמן הסביר" נועדה כי לתת לפקיד  
5 השומה שהות מספקת להודיע לנישום ולמייצגו על כוונתו לבקש להאריך את תקופת ההתיישנות  
6 ולתת לפקיד השומה זמן מספיק ליזום את הליך ההארכה ולפנות לרפרנט המקצועי. נטען כי פרק זמן  
7 של "שעות בודדות" לפני תום תקופת ההתיישנות אינו פרק "זמן סביר" שבמסגרתו ניתן לבקש  
8 להאריך את תקופת ההתיישנות.
- 9 23. עוד נטען כי בענייננו לא התקיים עיקרון שינוי הגורם המטפל הקבוע בסעיף 150א לפקודה.  
10 הטענה היא כי הרכוז בתיה פוני, שהייתה אחראית על שני המפקחים שדנו בשומה של המערער בשני  
11 השלבים, מרים אליהו בשלב א' ויאיר הריס בשלב ב', הייתה מעורבת בשומות בשני השלבים, היא  
12 התערבה בצורה אסורה בעבודת המפקח בשלב ב' וכפתה את עמדתה על המפקח יאיר הריס.
- 13 24. כאמור, המשיב ערך למערער ביקורת הנהלת ספרים לשנת 2011. המערער נדרש להציג  
14 מסמכים שונים ולספק הסברים ביחס להפקדות בחשבון הבנק שלו. המערער הסביר את כל ההפקדות  
15 למעט הפקדה על סך 1,130 ₪ שהוא קיבל מלקוחה בגין חומרים שהוא רכש עבורה. בחודש ינואר  
16 2013 קיבל המערער את הודעת המשיב לפיה הודיע המשיב למערער על החלטתו לפסול את ספרי  
17 המערער לשנת 2012. רק בעת קבלת הצווים, למד המערער כי המשיב התייחס בהחלטתו בפועל לשנת  
18 2011, וזאת בניגוד להודעתו בכתב, בשתי הזדמנויות שונות, לפיהן, פסילת הספרים מתייחסת לשנת  
19 2012.
- 20 25. ביחס לשומה בעניין הפרשי ההון, טען המערער שכל שנות המס הרלוונטיות לעניין זה, השנים  
21 2007, 2008 ו-2009, התיישנו. הארכת תקופת ההתיישנות ביחס לשנת 2009 אינה כדין, ולכן יש לבטל  
22 אותה, ולבטל את השומה שנערכה ביחס לשנה זו. עם זאת, מפאת הזהירות, התייחס המערער גם  
23 לשומת שנת 2009.
- 24 26. נטען כי שגה המשיב עת לא הכיר בהלוואה שהעניק יובל דורון למערער על סך 572,130 ₪.  
25 סכום זה שימש כתשלום ראשון לרכישת הנכס. אין מחלוקת בין הצדדים שיובל דורון העביר סכום  
26 זה למערער. הטענה היא כי המשיב היה צריך להתייחס לשיק זה כהסבר להפרש ההון ולא להתעלם  
27 ממנו על ידי העלאת אפשרויות אחרות תאורטיות ללא כל אסמכתא הסותרת את גרסת המערער.
- 28 27. עוד נטען כי המשיב ייחס למערער הוצאות מחייה גבוהות על סמך טבלאות סטטיסטיות  
29 והתעלם מטענת המערער לפיה הוצאות המחייה שלו בתקופה זו לא עלו על 345,000 ₪. המערער הוסיף  
30 שהמשיב התעלם מהסבריו לפיהם הוא סבל בשנים אלה מקשיים כלכליים בשל הפרת הבטחות



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 עסקיות שנתן לו יובל דורון. בהקשר זה המערער טען שהוא התכוון לעבור להתגורר בהרצליה, יחד  
 2 עם אשתו, בנכס, ושיובל דורון הבטיח לו להרחיב את עסקי אחזקת הבתים גם לאזור המרכז,  
 3 התחייבות עסקית שלא התממשה עקב הפרתה. המערער אף טען כי קיבל מתנה מאמו, באמצעות  
 4 אחותו, בסך 180,000 ₪.
- 5 28. לטענת המערער, שנות המס 2007 ו-2008 הן שנים סגורות שלא ניתן לייחס הפרשי הון  
 6 למערער בגינן. המשיב הוסיף למערער הפרשי הון שאין מחלוקת שהן שייכות לשנים 2007 ו-2008,  
 7 כמו מס רכישה בסך 175,258 ₪ שאין מחלוקת ששולם בינואר 2017 והוצאות ריבית בסך 140,000 ₪  
 8 שאין מחלוקת ששולמו גם בשתי השנים הללו.
- 9 29. לטענת המערער, עולה מהמקובץ שהפרש ההון בין שתי הצהרות ההון נמוך משמעותית ממה  
 10 שנקבע על ידי המשיב ושלמעשה אין לייחס למערער הפרש הון בלתי מוסבר. לאור זאת, נטען שאין  
 11 הפרשי הון למערער ויש לבטל את שומת 2009.
- 12 30. באשר לשומת המס לשנת 2011 טען המערער שהעסקה שהוא ביצע בנכס אינה עסקת אקראי  
 13 בעלת אופי מסחרי. בהתאם לגרסת המערער, הוא רכש את הנכס כדי להתגורר בו יחד עם משפחתו.  
 14 כוונתו הייתה לבצע מעבר לאזור המרכז ולהתבסס שם, ולא עמדה מאחורי עסקת רכישת הנכס שום  
 15 כוונה עסקית. למערער ולאשתו היה חלום לעבור לאזור המרכז, להתגורר בבית פרטי, ולהעביר את  
 16 עיסוקיהם לשם. המערער טען שעובר לרכישת הנכס הוא קיבל הצעה עסקית מיובל דורון לפיה הוא  
 17 היה אמור להרחיב את עסקי אחזקת הבתים לאזור המרכז בהיקף העולה על עסקיו באותה עת באופן  
 18 משמעותי, אך עסקה זו לא יצאה לפועל משום שיובל דורון לא עמד בהתחייבויותיו. עניין זה, קשיים  
 19 כלכליים שחוה המערער בעקבותיו, ההתלבטויות של אשתו ביחס למעבר לאזור המרכז, קשיים  
 20 משפחתיים לבצע מעבר זה, וסיבות נוספות, הניאו את המערער מכוונתו לעבור להתגורר בנכס וגרמו  
 21 לו לגמור בליבו למכור את הנכס.
- 22 30. לטענת המערער, מדובר בנכס למגורים שאין לו אפיונים מיוחדים. אין המדובר בנכס  
 23 שמבצעים בו באופן רגיל, עסקת אקראי. ביחס לטענה של המשיב לפיה המערער דאג למיצוי  
 24 הפוטנציאל הכלכלי של הנכס, הרי שאין המערער שונה בכך מאף אדם אחר. ביחס לסעיף בהסכם  
 25 השכירות שכת המערער עם השוכר של הנכס, לפיו המערער רשאי להציג את הנכס לקונים  
 26 פוטנציאליים, הרי שמדובר בתניה סטנדרטית שכלולה ברוב הסכמי השכירות, שאין ללמוד ממנה דבר  
 27 לגבי טיב הנכס.
- 28 31. בכל הנוגע לבקיות המערער בענף הנדל"ן, נטען כי הקשר שלו לתחום הנדל"ן מתמצה  
 29 בתחום אחזקת הבתים והטיפול בדירות בו הוא עוסק. הטענה של המשיב לפיה המערער רכש חומרי  
 30 בנייה במהלך עיסוקיו התבררה כלא נכונה, ורכישותיו של המערער תאמו את עיסוקיו. נטען כי בעלות



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 המערער לפני כעשרים שנה בחברת בניה, אינה מעידה על ידע או ניסיון בבניה. נטען כי המשיב לא  
 2 טרח לבדוק מה היו עיסוקיו של המערער בחברה זו ומה היה תפקידו בה. גם העבודה של המערער  
 3 בחברה של גיסו בעבר אינה מעידה על ידע ובקיאאות בתחום הנדל"ן. מעבר לכך, נטען כי הפסיקה כבר  
 4 קבעה שגם כאשר יש לאדם ידע כלשהו בתחום העסקה, אין בכך תנאי מספיק לסיווג העסקה כעסקה  
 5 פירוטית. באשר לטענה של המשיב לפיו הידע בתחום העסקה אינו חייב להיות של המערער עצמו,  
 6 נטען כי טענה זו יכולה לעלות בכל עסקה ולרוקן מתוכן את מבחן הידע והבקיאאות.
- 7 32. באשר להיקף הכספי הגבוה של עסקת המכירה של הנכס נטען כי הוא נבע ברובו מהעלייה  
 8 התלולה במחירי הנדל"ן בישראל בשנים 2009 ו- 2010.
- 9 33. באשר למבחן השיפורים וההשבחות, טען המערער כי אין זה נכון כי בעת רכישתו, היה מיועד  
 10 הנכס להריסה. להפרכתה והוכחת טענתו שהנכס היה ראוי למגורים, גם בעת רכישתו, הצביע המערער  
 11 על העובדה שהנכס הושכר לאחר רכישתו והיה מאוכלס על ידי שוכריו. המערער טען שאמנם הנכס  
 12 הושבח, אך מטרת ההשבחה לא הייתה מכירת הנכס.
- 13 34. לטענת המערער, אמנם שיעור המימון שהוא קיבל לצורך רכישת הנכס והשבחתו עמד על 80%  
 14 משווי הרכישה וההשבחה, אבל אם משווים את שיעור המימון לשווי הנכס בעת מכירתו, הרי ששיעור  
 15 המימון עמד על 40% בלבד. בבחינת למעלה מן הצורך, ציין המערער שמשקלו של מבחן המימון פחת  
 16 עם הזמן בפסיקת בתי המשפט.
- 17 35. נטען כי מבחן פרק הזמן תומך גם הוא בגרסת המערער. הנכס הוחזק על ידו משך 5 שנים  
 18 בערך, פרק זמן שאינו קצר כטענת המשיב.
- 19 36. לטענת המערער, באשר למבחן הכוונה, שהוא מבחן הגג המרכזי בקביעת אירוע מס כעסקת  
 20 אקראי, הרי שהוא תומך בגרסתו. נטען כי בניגוד לטענות המשיב, הכנסתו של המערער יחד אם אשתו  
 21 לא הייתה נמוכה והיא עלתה על השכר הממוצע במשק, מה גם שהמערער עמד בכל הוצאות רכישת  
 22 הבית והשבחתו מבלי שהסתבך כלכלית. הטענה של המשיב לפיה הערך של דירת המגורים של המערער  
 23 לא יכול היה לשמש הון עצמי לרכישת הנכס, הוכחה כלא נכונה, משום שבעת מכירת הדירה, שווי  
 24 המשכנתא שרבצה עליה, לא עלה על 10% משווייה של הדירה. באשר לטענה של המשיב לפיה המערער  
 25 לא היה יכול להחזיק בנכס, במידה והיה בוחר להתגורר בו, המערער טען שהוא ואשתו צפו עלייה  
 26 משמעותית בהכנסותיהם, שהייתה מאפשרת להם להחזיק בנכס ולהתגורר בו.
- 27 37. עוד נטען כי העובדה שהמערער לא התגורר בנכס והשכיר אותו, לא מעידה על כוונה של  
 28 המערער לייעד את הנכס לייעוד עסקי. רכישת בית והשכרתו נהוגה אצל זוגות רבים בישראל והדבר



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 יכול לנבוע מסיבות רבות. בענייננו, השכרת הנכס הייתה הדבר הנכון לעשות, משום שהליך המעבר  
2 של המערער ומשפתחו למרכז עלול היה לארוך זמן רב.

3 38. המערער טען שמבחן העל שאומץ בפסיקה בשנים האחרונות, הוא מבחן שלפיו יש לבחון אם  
4 הרווח בעסקה נובע ממאמצים של הנישום או מגורמים חיצוניים שאינם בשליטתו. ככל שהרווח  
5 מהעסקה נבע מגורמים שאינם בשליטת הנישום, יש לסווג את העסקה כהונית. נטען כי המשיב בחר  
6 שלא להחיל מבחן מהותי זה על ענייננו, משום שהוא סותר את התיזה שלו. נטען כי מרבית הרווח  
7 שהופק ממכירת הנכס נבע מעליית מחירי הנדל"ן בישראל ולא מפעולות של המערער.

8 **טענות המשיב**

9 39. לטענת המשיב, הארכת תקופת ההתיישנות נעשתה לבקשת המייצג של המערער, רוי"ח  
10 אמסלם, להאריך את התקופה בשנה נוספת בשל הצורך שלו ללמוד את התיק. לא ברורה טרונייתו של  
11 המערער בעניין הארכת תקופת ההתיישנות, שכן מייצגו הוא זה שביקש להאריכה.

12 40. ביחס לטענה של המערער בעניין שינוי הגורם המטפל, נטען כי הרכזת בתיה פוני לא הייתה  
13 מעורבת בשלב א', ועובדה זו מעוגנת בעדויות בתיק.

14 41. לטענת המשיב, השומות יצאו למערער לאחר שספרי הנהלת החשבונות שלו לשנת 2011 נפסלו  
15 לפי הוראת סעיף 145ב(א)(1) לפקודה. המערער לא ערער על החלטת המשיב בעניין פסילת הספרים,  
16 ובפנינו החלטה חלוטה. נטען כי בהודעת הערעור, המערער לא התייחס לסוגיית פסילת הספרים, ולכן  
17 הטענות בעניין זה מהוות הרחבת חזית אסורה.

18 42. ביחס לשומה של שנת 2009, במסגרתה הוסיף המשיב להכנסה החייבת של המערער סך של  
19 1,086,343 ₪ בגין הפרשי הון בין הצהרות הון לתאריכים 21.12.2006 ו-31.12.2009, טען המשיב  
20 שהמערער לא הציג כל ראיה שמסבירה את גידול ההון ולא הציג שום ראיה שסותרת את קביעותיו.  
21 המשיב טען כי המערער לא הביא כל ראיה אודות קבלת הלוואה ויובל דורון הכחיש את מתן הלוואה  
22 ואף הכחיש כל היכרות בינו ובין המערער. לא זו אף זו, הלוואה זו לא הוצגה על ידי המערער  
23 בהצהרת הון ליום 31.12.2009 והמערער ביקש להוסיף הלוואה זו להצהרת הון רק לאחר שהמשיב  
24 גילה את הפרש הון הבלתי מוסבר.

25 43. המשיב דחה גם את טענה המערער לפיה קיבל הלוואה על סך 180,000 ₪ מאחותו שמקורה  
26 במתנה מהוריו לאחות. נטען שלא הובאה כל אסמכתא לטענה זו.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 44. המשיב הוסיף ליתרת ההון של המערער ליום 31.12.2009 את הסכומים ששילם המערער  
2 בפועל עבור עבודות השיפוץ של הווילה בהרצליה עד לתאריך זה, בסך 904,300 ₪.
- 3 45. המשיב הכיר במהלך דיון ההוכחות בהוצאות ריבית בסך 140,000 ₪ אותן שילם המערער  
4 לבנקים בגין ההלוואות שהוא נטל וסכום זה, הסכים המשיב כי יופחת מגידול ההון.
- 5 46. עוד נטען כי לצורך קביעת הוצאות המחיה של המערער ומשפחתו, התבסס המשיב על  
6 הנתונים בטבלת מחיה מספר 3, בהתאם למספר הנפשות במשפחה.
- 7 47. המשיב ייחד את גידול ההון לשנת המס "הפתוחה" היחידה, שנת 2009, בהתאם לפסיקת בית  
8 המשפט העליון בע"א 2388/13 סולטן יוסף נ' פקיד שומה ירושלים (18.12.2014). בנוסף, המערער לא  
9 הביא כל ראיה המוכיחה שגידול ההון נבע משנות המס "הסגורות".
- 10 48. באשר לשומה לשנת 2011 שעניינה סיווג עסקת המכירה של הנכס, טען המשיב שפסקי דין  
11 רבים עסקו בשאלת ההבחנה בין הכנסה הנובעת מעסקה פירוטית לבין הכנסה הנובעת מעסקה הונית.  
12 ביחס למבחן טיב הנכס טען המשיב שכל נכס עשוי לשמש הן לעסקה הונית והן לעסקה פירוטית, ולכן  
13 יש לבחון מבחן זה בהקשר של נסיבות העסקה. הנכס בענייננו הוא נכס עסקי. המערער רכש וילה  
14 פרטית בהרצליה פיתוח בסכום שנחשב גבוה גם ביחס לאותה תקופה. לצורך הרכישה נאלץ המערער  
15 לקחת משכנתא גבוהה שאינה מתאימה ליכולתו הכלכלית באותה עת. המערער התגורר משך שנים  
16 רבות בדירת 3.5 חדרים בשכונת רמת-שרת בירושלים, וגם בעת רכישת הנכס, המשיך המערער  
17 להתגורר בדירה הצנועה בירושלים עד למכירתה בחודש 5/2008. המערער רכש את הנכס ומיד עם  
18 קבלת החזקה בו דאג להשכירו. לאחר תום השיפוץ וההשבחה של הנכס דאג המערער להשכירו בשנית  
19 תוך שהוא שומר לעצמו את האפשרות להיכנס לנכס ולהציגו לרוכשים פוטנציאליים. נסיבות אלה  
20 מלמדות שטיב הנכס בענייננו הוא עסקי ולא פרטי.
- 21 49. באשר למבחן המימון, טען המשיב שאין ספק שהמערער מימן את רכישת הווילה ואת  
22 ההשבחה שלה באמצעות הון זר, תוך לקיחת סיכונים גבוהים, כאשר לא היו למערער ולאשתו מקורות  
23 מימון עצמיים. המערער לא הביא כל ראיה אודות מקורות מימון עצמאיים למימון רכישת הווילה  
24 והשיפוץ הנרחב שנערך בה. גם ההלוואה מיובל דורון, על סך 572,130 ₪, אילו הייתה מוכחת, לא  
25 הייתה מוכרת כמקור מימון עצמאי.
- 26 50. באשר למבחן הידע, הבקאות והמומחיות, טען המשיב כי מבחן זה מתקיים בשני היבטים  
27 שונים. המערער העיד שהוא עוסק בתחום האחזקה של בתים ודירות פרטיות, לרוב דירות יוקרה  
28 שדומות במאפייניהם לנכס מושא ענייננו. כמו כן, הוא עבד בעבר בחברות קבלניות ובהן החברה של  
29 גיסו רמתי. המומחיות של המערער בתחום מספיקה כדי לעמוד במבחן הידע והבקאות. בנוסף, טען





## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 המשיב שגיסו של המערער, רמתי, היווה ציר מרכזי להתרחשות המאורעות בעסקה זו. הוא ליווה את  
 2 העסקה מראשיתה והיה הקבלן ששיפץ את הנכס והשביח אותו. רמתי, שהוא קבלן בניה ושככל  
 3 הנראה ביצע עסקאות דומות בעבר, תרם את הידע והניסיון הרבים שלו למערער לצורך ביצוע העסקה.
- 4 51. באשר למבחן השיפורים וההשבחה, נטען כי לאחר הרכישה הגיש המערער באמצעות גיסו  
 5 רמתי בקשה למתן היתר בניה. עיון בחוות הדעת שהמערער הגיש מלמד שבעת הרכישה החלק הבנוי  
 6 בנכס עמד על 136 מ"ר. המערער ביקש להוסיף עוד 289 מ"ר ובסך הכל לקבל היתר בניה ל- 433 מ"ר.  
 7 מדובר בתוספת בניה שמשביחה את הווילה. מלבד תוספת הבניה נבנתה גם בריכת שחיה, חדר קולנוע,  
 8 מעלית, מרפסות ופרגולה. לצורך ביצוע ההשבחה חתם המערער עם גיסו ביום 2.5.2008 על הסכם  
 9 לביצוע עבודות הבניה בנכס. לצורך ההשבחה נטל המערער, כאמור, הלוואה על סך 2.3 מיליון ש"ח.  
 10 ראיות אלה מלמדות שאין המדובר בשיפוץ מזערי, כי אם בהשבחה משמעותית המעידה על האופי  
 11 העסקי בעסקת רכישת הווילה ומכירתה.
- 12 51. באשר למבחן תקופת החזקה, נטען כי המערער החזיק בענייננו בנכס תקופה לא ארוכה של  
 13 כ- 5 שנים בלבד. מרבית תקופה זו האחזקה בנכס נועדה לצורך השבחה ושיפור על מנת למכרו, לרבות  
 14 התקופה שבה הוגשה הבקשה להיתר בניה. בנסיבות המקרה, נטען כי תקופת האחזקה של הנכס אינה  
 15 ארוכה ומבחן זה מטה גם הוא את הכף לעבר היותה של העסקה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.
- 16 52. באשר למבחן הנסיבות הכלליות מפנה המשיב לסתירות בין הגרסה של המערער, שטען שיובל  
 17 דורון מצא עבורו את הנכס והעמיד לרשותו את הלוואה ששימשה כתשלום על חשבון הבית ובין  
 18 הגרסה של יובל דורון בעדותו אצל המשיב, לפיה יובל דורון היה אמור להיות שותף בעסקת הרכישה  
 19 של הנכס ושרמתי תכנן שהבית ירשם על שם אחד מבני משפחתו לצורך הוצאת העסקה לפועל.  
 20 בהתאם לגרסתו של יובל דורון הוא לא הכיר את המערער כלל. לא זו אף זו, בהתאם לעדות זו התשלום  
 21 שהעביר יובל דורון למוכר של הנכס לא היווה הלוואה למערער, כי אם תשלום כחלק מעסקת פירוק  
 22 השותפות בין יובל דורון ורמתי.
- 23 53. המשיב הוסיף כי טענת המערער לפיה הוא בחר לרכוש את הנכס ולעבור לאזור המרכז  
 24 בעקבות הצעה של יובל דורון אינה הגיונית ואינה מתיישבת עם השכל הישר, שכן לא סביר שהמערער  
 25 ירכוש נכס וישפץ אותו במחירים כאלה עוד בטרם שההצעה של יובל דורון התממשה, מה גם שאין כל  
 26 ראיה לקיומה של הצעה כזו מלכתחילה.
- 27 **דיון והכרעה**
- 28 54. כאמור, המערער אינו חולק על שומת המס לשנת 2012, ולכן התייתר הדיון בשומה זו.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

55. המערער העלה טענות מקדמיות בשלושה נושאים שונים, בהן אדון בטרם הדיון לגופו של הערעור. המערער טען שלא התקיים בענייננו עיקרון שינוי הגורם המטפל. סעיף 150א לפקודה קובע כי **"מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה"**. נטען כי הרכזת בתיה פוני טיפלה בשומה בשני השלבים. לאחר שעיינתי בעדויות בתיק החלטתי לדחות את הטענה.
56. הן גב' מרים אליהו וגם גב' בתיה פוני העידו כי גב' פוני לא טיפלה בשומה בשלב א'. גב' בתיה פוני העידה שהיא לא הייתה מעורבת בעריכת השומה בשלב א':
- "ש. האם השתתפת בדיונים שהתקיימו בתיק?  
ת. השתתפתי בשלב ב' למיטב זיכרוני בשני דיונים.  
כיצד ההשתתפות שלך בדיונים עולה בקנה אחד עם סעיף 150א לפקודה?  
אני לא ערכתי את השומה בשלב א', לא קיבלתי החלטות בשומה בשלב א', לכן אין שום מניעה שאני אטפל בשלב ב' ואפילו לבד גם ללא מפקח נוסף."** (עמ' 29, ש' 20 – 24).
57. גב' מרים אליהו, הגורם שערך את השומה בשלב א' העידה בתצהירה: **"הרכזת, הגב' בתיה פוני, לא הייתה מעורבת כלל וכלל בשלב א', לא השתתפה בשום דיון, ולא נתנה שום החלטה בתיק, למעט עניינים טכניים בלבד כגון אישור השומות, חתימה ואישור במחשב, פעולות אשר הינן חלק מתפקידו של רכז"** (סעיף 5 לתצהיר).
58. העדויות של אליהו ופוני מקובלות עליי והן לא נסתרו בחקירה הנגדית. לכן, נקבע כי לא הוכח בפניי שפוני הייתה מעורבת בעריכת השומה בשלב א' ואין עילה להתערב בשומה מטעם זה.
59. המערער טען שתקופת ההתיישנות לשנת 2009 הוארכה בניגוד לפקודה ולנוהל. דין טענה זו להידחות. המייצג של המערער רו"ח רפאל אמסלם ביקש להאריך את תקופת ההתיישנות במכתב לפקיד השומה מיום 30.12.2013. במכתבו הוא כתב: **"אבקש להאריך את תקופת השומה לשנת 2009, עפ"י סמכות המנהל בסעיף 145(א)(2) וזאת עקב חילוף מייצגים בתיק הנ"ל ולימוד תיק זה"**. בעקבות פניה זו פנה פקיד השומה לרפרנט המקצועי, רו"ח מיכאל אסולין וזה האריך את תקופת ההתיישנות. תקופת ההתיישנות הוארכה בסמכות ובהתאם לדין שהיה חל באותה תקופה. מעדותו של רו"ח אמסלם עולה בבירור כי הוא **"היה בעד"** האפשרות להאריך את תקופת ההתיישנות, כדי לנסות ולהגיע להסכמה עם המשיב ועל מנת למנוע הוצאת צו, על פיו יידרש המערער לשלם סכום מס גבוה (עמוד 8 לפרוטוקול, שורות 11-13; עמ' 9 לפרוטוקול, שורות 19-23). לא ניתן להציג בדיעבד את שיתוף הפעולה של המייצג עם נציגי המשיב בעניין הארכת תקופת ההתיישנות, כפעולה פסולה המנוגדת לפקודה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 16-01-58172 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

60. המערער העלה טענה מקדמית נוספת, לפיה ספריו לשנת 2011 נפסלו שלא כדין. בעניין זה  
 הדין לטעמי עם המערער. בהודעה שנשלחה למערער ביום 8.1.2013 הודיע המשיב למערער על פסילת  
 ספריו לשנת המס 2012 ולא 2011. בהודעה צוין כך: "לאחר ששמעתי טענותיך בתאריך 19.11.2012  
 לעניין אי רישום התקבולים בסך 8589 ₪ לשנת 2012 שנמצא בעסקך בתאריך 22.5.2012 לא שוכנעתי  
 כי קיימת סיבה מספקת לאי רישום התקבולים ועל כל פנקסיך לשנת המס 2012 פסולים". אין ספק  
 שהמשיב התרשל בעריכת מסמך זה. כעת מבקש המשיב להכשיר את פסילת הספרים על סמך הטענה  
 שהמערער ידע שפסילת הספרים מתייחסת לשנת 2011 שכן הדיונים מולו התייחסו לשנה זו. אין  
 בטענה זו כדי להכשיר את פסילת הספרים ולא ניתן להעביר את האחריות בעניין זה לסוגית הידיעה  
 של המערער או היעדרה. פסילת ספרים היא פעולה בעלת משמעויות מרחיקות לכת כלפי הנישום, ועל  
 פקיד השומה שמחליט לפסול את ספרי הנישום לדייק בכל פעולותיו בתחום זה. פקיד שומה שטועה  
 בצורה חמורה בעריכת מסמכו בעניין פסילת הספרים, יישא בתוצאות טעותו ואין לגלגלה הלאה  
 לפתחו של הנישום. התוצאה היא שטענת המערער בעניין זה מתקבלת ונקבע כי ספרי המערער לשנת  
 המס 2011 לא נפסלו.

14 השומה לשנת המס 2009 (הפרש הון)

15 61. בהשוואת ההון בין שתי הצהרות הון שהגיש המערער לתאריכים 31.12.2006 ו- 31.12.2009  
 16 מצא המשיב הפרש הון בלתי מוסבר בסך 1,086,343 ₪.

17 המערער ניסה להסביר את הפרש ההון בכמה דרכים. ראשית, נטען כי הוא קיבל סכום בסך 572,130  
 18 ₪ כהלוואה מאת יובל דורון (להלן: "דורון"). המשיב דחה בצדק טענה זו. המערער לא המציא ראיות  
 19 משכנעות לקיומה של הלוואה זו: המערער לא דיווח על הלוואה זו בהצהרת ההון ליום 31.12.2009  
 20 והטענות אודותיה עלו בשלב מאוחר יותר. כמו כן, בחקירתו של דורון במשרדי המשיב הוא העיד  
 21 שהוא לא מכיר את המערער כלל. דורון העיד שהוא אכן מסר שיק שמספרו 11285 לטובת זאב יובל,  
 22 המוכר של הנכס, אך הוא סיפק הסבר אחר למסירת השיק. הוא העיד שהוא היה אמור להיות שותף  
 23 של רמתי בעסקה לרכישת הנכס, ובהמשך לשפצו ולמכור אותו ברווח. הוא הדגיש שהעסקה של  
 24 רכישת הנכס הייתה שלו ושל רמתי כאשר רמתי אמר לו שהנכס יירשם על שם בן משפחתו. הוא הוסיף  
 25 שדרור רמתי היה שותף שלו בעסקי המזון, משום שהוא עשה לו שיפוצים בכל הסניפים. הוא הוסיף  
 26 שזאב יובל היה אדם מבוגר והוא העביר את חלקו בעסקה אליו. הוא טען עוד שהוא אינו זוכר את  
 27 סכום השיק המדויק. דורון הוסיף שהוא מסר את השיק לזאב יובל בנוכחות עורך דינו של זאב יובל  
 28 כאשר גם רמתי וגם בן משפחתו היו נוכחים. דורון הוסיף שתוך זמן קצר הוא יצא מהעסקה בשל  
 29 התדרדרות מצבו הכלכלי אך הוא הטעים שהוא קיבל את סכום השקעתו בחזרה מדרור רמתי. כאשר  
 30 נשאל דורון על הסכם ההלוואה בינו ובין המערער הוא לא זיהה בוודאות את חתימתו על גבי המסמך  
 31 ואמר "קשה לי להגיד לך" והוא הוסיף שיתכן שהסכם ההלוואה נולד כתוצאה מהסכמה בינו ובין  
 32 רמתי שהנכס יירשם על שם בן משפחה של האחרון, אך הוא הוסיף שהוא "לא זוכר". בכל אופן, דורון



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 16-01-58172 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 הצהיר בהמשך בצורה שאינה משתמעת לשתי פנים שהוא לא העניק למערער הלוואה בסכום הרשום  
 2 בהסכם ההלוואה ולא בכל סכום אחר (עדות דורון צורפה כנספח כ"ט לתצהיר יאיר הריס). בנסיבות  
 3 אלה אני מאמץ את עמדת המשיב ודוחה את ההסבר של המערער ביחס להלוואה מדורון על סך  
 4 572,130 ₪. בהודעתו, דורון מסר שהוא היה אמור להיות שותף של דרור רמתי בעסקת רכישת הנכס  
 5 ושהוא מסר שיק למוכר הנכס במסגרת עסקה זו. הוא הצהיר בצורה מפורשת שהוא אינו מכיר את  
 6 המערער ולא העניק לו הלוואה בסכום כלשהו. מלבד זאת, הגרסה של המערער בדבר קבלת הלוואה  
 7 אינה הגיונית – לא מתקבל על הדעת, שדורון, אדם שבהמשך נקלע לפשיטת רגל, יעביר למערער  
 8 הלוואה בסכום כה גבוה. לא מתקבל על הדעת עוד, שדורון לא ידרוש את סכום ההלוואה בחזרה.  
 9 מלבד זאת, לא הובהר מדוע סכום ההלוואה לא הוצהר במצבת הנכסים של דורון במסגרת הליך  
 10 פשיטת הרגל ומדוע הנאמן לא דרש באותו הליך לשים ידו על אותו סכום ולחלקו לנושים. התוצאה  
 11 היא שאני דוחה את טענות המערער בעניין ההלוואה מדורון.
- 12 62. שנית, המערער טען עוד שהוא קיבל מאמו מתנה בסך 180,000 ₪ באמצעות אחותו שנשואה  
 13 לרמתי. האם, יפה ג'ולי בניזרי, העידה בעניין זה ואישרה שהיא העבירה למערער מתנה באותו סכום  
 14 (עמ' 21 לפרוטוקול מיום 2.5.2018). עדותה של האם לא נסתרה ואני לא מוצא בסיס שלא לקבל אותה.  
 15 טענת המערער בעניין זה מתקבלת אפוא.
- 16 63. שלישית, באשר לטענת המערער בעניין הוצאות המחיייה, טענותיו בעניין זה נטענו בצורה  
 17 שתמית ללא גיבוי במסמכים. אני מוצא מקום לסטות מקביעות פקיד השומה בעניין זה ולכן הטענה  
 18 בעניין זה נדחית.
- 19 64. רביעית, המערער טען כי השנים 2007 ו-2008 הן שנים סגורות ולכן אין לחייב אותו בתשלומי  
 20 מס עבור גידול בהון שאירע בהן. בע"א 2388/13 סולטן יוסף נ' פקיד שומה ירושלים (18.12.2014)  
 21 נקבע שבהיעדר ראיות סותרות, יש לייחס את הגידול בהון לכל השנים הפתוחות באופן שווה, ובמידה  
 22 שהנישום מבקש לייחס את הגידול בהון לשנים הסגורות, מוטל על כתפיו הנטל להראות כי הגידול  
 23 בהון אירע בשנים אלה (שם), פסקה 13 והאסמכתאות שם; ע"א 9114/15 אייל אורי סלוקי נ' פקיד  
 24 שומה אשקלון (03.06.2018) פסקה 13). המערער טען כי יש להפחית מסכום גידול ההון את סכום מס  
 25 הרכישה ששולם בשנת 2007 והוצאות המימון ששולמו בשנים 2007 ו-2008. בעניין זה הדין לטעמי  
 26 עם המערער והוא הצליח להוכיח שגידול ההון אירע בשנים הסגורות. יש לתקן את השומה כך  
 27 שסכומים אלה יופחתו מסכום גידול ההון שיוחס למערער ושבינינו הוא חויב במס בשנת 2009.
- 28 65. התוצאה בסוגיה זו היא שהערער על שומת 2009 מתקבל באופן חלקי, בנוגע למתנה מהאם  
 29 וביחס להוצאות שהוכח שהוצאו בשנים הסגורות, כאמור לעיל.
- 30



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 השומה לשנת המס 2011 (עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי)

2 66. בשומת המס לשנת 2011 קבע המשיב שההכנסה שנבעה למערער ממכירת הנכס חייבת במס  
3 הכנסה בשל היותה הכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי"  
4 היא מקור מהמקורות שמס הכנסה ישולם עליהם בהתאם לסעיף 12(1) לפקודה:

5 "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים  
6 המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל  
7 או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל,  
8 ממקורות אלה:

9 (1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי,  
10 או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;" [ההדגשה שלי, א.ד.].

11 67. כל עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי היא עסקה שההכנסה הנובעת ממנה היא הכנסה  
12 פירותית: כל המקורות העסקיים המנויים בסעיף 12(1) הינם מקורות בעלי אופי עסקי, באשר סעיף 2  
13 לפקודה מבקש למסות "הכנסה", שהיא תקבול "פירות" (אמנון רפאל, **מס הכנסה**, כרך ראשון  
14 (מהדורה רביעית, הוצאת רונן, תש"ע – 2009 (להלן: "**רפאל**")) עמ' 77) בשונה מ"תמורה" ו"רווח הון",  
15 המונחים שהמחוקק עושה בהם שימוש לצורך מיסוי הכנסות הוניות (ראה חלק ח' לפקודת מס  
16 הכנסה).

17 68. בהתאם לפסיקה, "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" היא עסקה מסחרית בודדת שאינה  
18 בתחום עיסוקו הקבוע והסדיר של הנישום, כאשר בדרך כלל מעורבותו של הנישום בה חד פעמית (ע"א  
19 1834/07 **חיים קרן נ' פקיד שומה גוש דן**, סה(3) 636 (2012) פסקה 32 והאסמכתאות שם (להלן: עניין  
20 "**קרן**")). אופייה המסחרי של "העסקה" בעסקת האקראי, הוא זה שמבחין בינה ובין עסקאות אחרות.  
21 העסקה בעניין זה היא פעילות שמטרתה כלכלית, במובחן מפעילות אחרת כגון, פעילות פרטית,  
22 תרבותית, חברתית, וכיוצא באלה (ראה לעניין זה עניין **קרן**, פסקה 34). לשם בחינת אופייה המסחרי  
23 של העסקה, שפקיד השומה מבקש למסות בתור עסקת אקראי, נהוג להיעזר במבחנים שהותוו  
24 בפסיקה שמטרתם לבחון אם הכנסה מסוימת היא הכנסה "הונית" או "פירותית" (עניין **קרן**, פסקה  
25 35; ע"א 9187/06 **רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה** (16.03.2009) פסקה 19 (להלן: עניין "**מגיד**");  
26 ע"א 8942/15 **יחזקאל (איזי) שירצקי נ' פקיד שומה ת"א 4** (26.12.2018), פסקה 7 לפסק הדין של  
27 השופט עמית (להלן: עניין "**שירצקי**"); **רפאל**, עמ' 71 ואילך)

28 69. על פי הפסיקה קיימים מספר מבחני עזר לצורך האבחנה בין הכנסה עסקית ובין הכנסה  
29 שאינה כזו (או בלשון אחרת בין "הכנסה פירותית" ו"הכנסה הונית"). המבחנים הם: טיב ואופי הנכס,



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 תדירות העסקאות, ההיקף הכספי של העסקאות, תקופת ההחזקה בנכס, אופן המימון, יעוד התמורה,  
 2 ידענותו ובקיאיותו של הנישום בתחום העסקה, קיומו של מנגנון ארגוני התומך בעסקה ופיתוח הנכס,  
 3 טיפוחו והשבחתו. לצד מבחנים אלה נקבע מבחן גג הבוחן את כלל הנסיבות של העסקה (ראה: עניין  
 4 מגיד, פסקה 20; ע"א 5883/14 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (27.11.2016)  
 5 פסקה כח; ע"א 5883/14 אלדן תחבורה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (27.11.2016) פסקאות  
 6 8 ו-9 לפסק הדין של השופט עמית; רפאל, עמ' 76 ואילך).
- 7 70. כוונתו הסובייקטיבית של הנישום, אינה משמשת כמצפן לצורך ההכרעה בשאלה האם מדובר  
 8 בהכנסה פירותית או הונית. בפסק הדין בע"א 836/12 פקיד שומה ירושלים 3 נ' הדר מזרחי  
 9 (21.10.2013) נקבע "שהמבחן לעניין עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי הוא ככלל מבחן אובייקטיבי  
 10 ולא סובייקטיבי" (לעמדה דומה ראה: רפאל, עמ' 79 – 81).
- 11 71. לאחרונה התייחס כבוד השופט ע' גרוסקופף לעצם האבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה  
 12 הונית. לפי עמדתו, מבחינת עקרונות היסוד של מדיניות מיסים, אין כל הבדל מהותי בין הכנסה  
 13 פירותית לבין הכנסה הונית, שכן שתיהן מבטאות גידול ביכולת הצריכה של הנישום אותו יש למסות  
 14 (עניין שירצקי, פסקה 5 לפסק הדין של השופט גרוסקופף). על אף זאת, קבע השופט גרוסקופף, שתהא  
 15 ההצדקה לקיום האבחנה אשר תהא, אין מחלוקת שאבחנה זו מהווה חלק מהדין הנהוג ואנו מצווים  
 16 ליישמה (שם, שם).
- 17 בהמשך פסק דינו, התייחס השופט גרוסקופף לאבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית:
- 18 "... כיצד נקבע אם הכנסה מסוימת היא הכנסה הונית או הכנסה פירותית? הגישה  
 19 שהתפתחה בפסיקה היא גישה קזואיסטית, הבוחנת כל מקרה ומקרה תוך  
 20 הסתייעות במספר רב של מבחני עזר, אשר אף אחד מהם אינו הכרחי ואף אחד מהם  
 21 אינו מכריע, ואשר חוסים כולם תחת "מבחן גג" הבוחן מ"מבט על" את "מכלול  
 22 הנסיבות האופפות את העסקה". היטיב לתאר זאת השופט דב לוין ז"ל בע"א  
 23 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1, 12  
 24 (1985) (להלן: "עניין אלמור"):
- 25 "המבחנים הללו, שנתגבשו בתהליך של פסיקה, לקביעת טיבה של עיסקה אינם  
 26 קונקלוסיביים, ואף אחד מהם אינו חד-משמעי. בהחלט ייתכן (על פי רוב, אכן כך  
 27 קורה), שמבחנים שונים יצביעו לכיוונים מנוגדים. קשה מאוד גם לתת משקל מדוד  
 28 לכל אחד מהמבחנים. לפיכך, כך קובעת הפסיקה, יש לראות את המכלול, את  
 29 התמונה בשלמותה, כדי להגיע למסקנה הרצויה, התואמת את המציאות."



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 ואם סברנו כי במרוצת הזמן תתבהר התמונה, הרי שהתבדלנו, כפי שניתן להיווכח  
2 מדבריו של השופט (בדימ') יורם דנציגר בע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח  
3 תקוה [פורסם בנבו] (16.3.2009) (להלן: "עניין מגיד"):

4 "כל אחד מהמבחנים דלעיל, כשלעצמו, אינו מספיק ואף אינו הכרחי על מנת לסווג  
5 את העסקה כהונית או כפירותית. בסופו של דבר, הקביעה האם פעולה כלכלית  
6 כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות  
7 העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן זה הוא מבחן "גג" שבמסגרתו  
8 נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין הון לפירות.  
9 כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינן הכרוכות בעסקה הנבדקת והמאפילות  
10 בחשיבותן על המבחנים האחרים. אף אם לכאורה על פי המבחנים האחרים  
11 התגבשה תוצאה מסוימת, יכול מבחן "גג" זה לשנות את התוצאה. במסגרת מבחן  
12 זה ניתן לבחון את כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב. ראיית  
13 התמונה הכוללת חשובה במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של  
14 "עסק" וחלק מעידים ההפך (שם, פסקה 20(י))."

15 מצב דברים זה אינו משביע רצון לפחות משני טעמים:

16 ראשית, הגם שלמבחן קזואיסטי יש יתרונות, שהעיקרי בהם הוא גמישותו,  
17 המאפשרת לבחון כל מקרה לגופו לצורך גביית מס אמת, הוא כרוך במחירים כבדים,  
18 שהמרכזי ביניהם הוא חוסר הוודאות בתשלום המס עבור כל הצדדים – פקיד  
19 השומה והנישום כאחד. חסרון זה מתעצם לנוכח שיטת המס הישראלית,  
20 המבוססת על וולונטריות במונח הזה שבעסקאות מן הסוג הזה, גם אם יסווגו  
21 כפעילות הונית וגם אם יסווגו כפעילות עסקית, כל נישום מגיש באופן עצמאי דו"ח  
22 על הכנסותיו ועל פיו נעשית לו שומה עצמית. ודוק, בבסיס השיטה קיימת אמנה  
23 בין רשויות המס לנישום כי ינהגו זה כלפי זה בצורה הוגנת וייגבה מס אמת. שיטה  
24 כזו נפגמת מקום בו שוררת אי ודאות, כאשר אחד משלם מס על הכנסה הונית  
25 והשני משלם מס על הכנסה פירותית. לפיכך, קביעת כללים ודאיים ופשוטים  
26 להפעלה היא חיונית על מנת לאפשר התנהלות תקינה של נישומים מזה ושל  
27 רשויות המס מזה. זאת ועוד, ריבוי ההתדיינות ביחס לשאלות פרשניות דומות  
28 באופיין, אף אם בכל מקרה מתעוררת זווית מעט שונה שלהן, אינו רצוי...

29 שנית, "מבחן הגג" שהוגדר בפסיקה, "מכלול הנסיבות האופפות את העסקה",  
30 מבהיר לנו את מעמדם של מבחני העזר – אף אחד מהם אינו חיוני ואף אחד מהם  
31 אינו מכריע, אלא יש להתחשב בכלם, לאזן ביניהם, ולהסיק מסקנה בהתאם



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 16-01-58172 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 לתמונה הכוללת המתקבלת. ואולם, "מבחן הגג" האמור אינו מספק לנו הכוונה  
 2 ביחס לשאלה מה אנו מחפשים שעה שמסתייעים במבחני העזר? מהו שמבחין בין  
 3 הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית, ואשר את קיומו או העדרו מנסים אנו לבחון  
 4 בסיוע מבחני העזר השונים?"
- 5 72. לצורך התרת הסבך, הציע השופט גרוסקופף בעניין שירצקי מבחן שיעזור במלאכת הסיווג  
 6 של ההכנסה. נקבע כי רווח הון הוא הרווח שנוצר כתוצאה מעלייה בשווי הכלכלי של רכוש השייך  
 7 לנישום בין שתי נקודות זמן. הכנסה הונית היא, אם כן, ההכנסה הצומחת לאדם ממימוש של רווח  
 8 הון, דהיינו ממימוש של רווח שנוצר בעקבות עליית שווי השוק של הנכס בתקופה הרלוונטית (שם,  
 9 פסקה 10 לפסק דינו של השופט גרוסקופף). לעומת זאת, הכנסה פירותית היא הכנסה שאדם מפיך  
 10 מניצול המשאבים השונים העומדים לרשותו, ובכלל זאת כישוריו, ידיעתו ונכסיו (שם, שם). השופט  
 11 גרוסקופף קבע עוד שמבחני העזר השונים שפותחו בפסיקה נדרשים לצורך איתור הגורם הדומיננטי  
 12 העומד מאחורי ההכנסה, עליית שווי השוק של רכוש הנישום או ערך שהופק על ידי הנישום מניצול  
 13 כישוריו ומשאביו (שם, פסקה 13 לפסק דינו של השופט גרוסקופף).
- 14 73. כעת נעבור ליישום המבחנים על ענייננו. במסגרת זו יושם דגש על המבחנים הרלבנטיים  
 15 לערעור זה.
- 16 74. **מבחן אופי הנכס**: במסגרת מבחן זה ייבדק טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך  
 17 או כנכס למסחר שוטף. לרוב הנכסים אין אופי מייחד והם "עשויים להופיע כמלאי, כמוצרים לצריכה  
 18 עצמית או כרכוש מושקע לצורכי חיסכון ארוך טווח" (רפאל, עמ' 81). נכסי מקרקעין ככלל מוחזקים  
 19 לצרכי השקעה (עניין מגיד, פסקה 20(א)). בענייננו מדובר בבית פרטי, נכס מקרקעין שלפי אופיו הוא  
 20 מוחזק ככלל לטווח ארוך לצרכי השקעה. עם זאת, מבחן זה רחוק מלהיות מבחן מכריע וקובע (רפאל,  
 21 עמ' 82).
- 22 75. **מבחן תדירות העסקאות**: לפי מבחן זה, מספר רב של פעולות דומות באותו סוג של נכס עשוי  
 23 להוכיח את טיבה המסחרי ו"הפירותי" של העסקה (עניין מגיד, פסקה 20(ב)). מבחן התדירות נבחן  
 24 בהקשרו של הנכס. כשעסקינן במקרקעין, תיגדרש תדירות נמוכה יותר של עסקאות מאשר פעולות של  
 25 קניה ומכירה של נכסים סחירים יותר (שם, שם). בענייננו, המערער ביצע פעולה אחת בלבד של מכירת  
 26 מקרקעין שהמשיב טוען שהיא בעלת אופי מסחרי (אמנם המערער מכר קודם לכן את דירת מגוריו  
 27 בירושלים, אך אין מחלוקת שעסקה זו אינה מסחרית). מבחן תדירות העסקאות אינו מצביע אם כן  
 28 על היותה של העסקה "עסקה פירותית", אף שאין הוא מכריע בנסיבות העניין.
- 29 76. **מבחן ההיקף הכספי**: בהתאם למבחן זה, ככל שהיקף העסקאות רב יותר, בייחוד ביחס  
 30 להיקף מקורות ההכנסה של הנישום, עשוי הדבר ללמד על אופי עסקי של הפעילות. מבחן זה אינו





## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 16-01-58172 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 מבחן עצמאי והוא ייבחן לאור נסיבות אחרות של העסקה. כמו כן, נקבע שלעיתים, רכישה חד פעמית  
2 בעלת היקף כספי גדול יכולה להצביע על פעולת השקעה הונית (עניין **מגיד**, פסקה 20(ג)). המלומד אמנון  
3 רפאל טוען שהיקפה הכספי של העסקה אינו צריך להכריע את הכף לכאן או לכאן בסיווג אותה עסקה  
4 והוא מציין שדווקא עסקאות שהיקפן הכספי גדול הן אלה שתופסות את תשומת לבו של פקיד השומה  
5 בשל סכום המס הגבוה המגולם בהן (**רפאל**, עמ' 95). הוא טוען שמבחן זה הוא מלאכותי, שכן היקפה  
6 הכספי של העסקה יכול להעיד על אופייה ההוני של העסקה כפי שהוא יכול להעיד על אופייה המסחרי.  
7 בענייננו, היקפה הכספי של העסקה הוא גבוה – המערער רכש את הנכס בסכום הקרוב ל- 3.7 מיליון  
8 ₪, השביח אותו תמורת 2.2 מיליון ₪ ומכר אותו תמורת 11.5 מיליון ₪. ההיקף הוא משמעותי גם  
9 ביחס להכנסות של המערער ואשתו בשנים שקדמו לרכישת הנכס. הכנסת המערער בשנת 2004 הייתה  
10 בסך 92,033 ₪, בשנת 2005 – 99,565 ₪ ובשנת 2006 – 85,195 ₪. הכנסת אשת המערער בשנת 2004  
11 הייתה בסך 112,026 ₪, בשנת 2005 – 114,305 ₪ ובשנת 2006 – 116,599 ₪. בשנת 2007 שני בני הזוג  
12 השתכרו יחדיו 190,167 ₪ ובשנת 2008, 270,624 ₪. סכומים אלה נמוכים משמעותית ביחס להיקף  
13 הכספי של העסקה. אמנם ציין המערער שהכנסתו והכנסת אשתו היו גבוהות בשנים הרלוונטיות  
14 בעשרות אחוזים מהשכר הממוצע במשק, אך עדיין, ביחס לנכס, מדובר בהכנסות בסכומים נמוכים.  
15 האם ניתן לגזור מעובדה זו מסקנה כלשהי ביחס לאופייה של העסקה? לטעמי מבחן זה אינן מקדם  
16 אותנו לעבר סיווג חד משמעי של העסקה ויש לתור אחרי סיווגה הנכון של העסקה במחוזות אחרים.  
17 בענייננו, עובדה היא שהמערער הצליח לרכוש את הנכס ולעמוד בכל העלויות הכרוכות בשיפוצו  
18 ובהשבתו, למרות הכנסתו הנמוכה ביחס לעלויות אלה.

19 77. **תקופת ההחזקה**: ככל שתקופת החזקת הנכס קצרה יותר, כך גוברת הנטייה לראות בהכנסה  
20 הנובעת ממכירתו הכנסה פירותית (מגיד, פסקה 20(ו)). בענייננו רכש המערער את הנכס ביום  
21 9.1.2007 ומכר אותו ביום 11.10.2011. המערער החזיק בנכס תקופה קצרה במעט מחמש שנים.  
22 תקופת זו אינה ארוכה במונחי נכסי מקרקעין, אך גם אינה קצרה. מבחן זה אינו יכול להטות את הכף  
23 לעבר אחת מעמדות הצדדים.

24 78. **קיומו של מנגנון ופעילות קבועים ונמשכים**: בפסק דין **מגיד** נקבע שאחד המאפיינים של עסק  
25 הוא הפעילות הקבועה והנמשכת בו ולכן יש צורך בקיומו של מנגנון שיאפשר את הפעילות, כגון משרד,  
26 צוות, הנהלת חשבונות, שיווק וכיוצא באלה פעולות (עניין **מגיד**, פסקה 20(ח); **רפאל**, עמ' 88). בענייננו  
27 מדובר בעסקה חד פעמית, כך שמבחן זה הינו פחות רלבנטי.

28 79. **אופן המימון**: בהתאם למבחן זה, ככל שהנישום מממן את העסקה מתוך הון עצמי ואינו  
29 נזקק לסיוע פיננסי, מעיד הדבר על עסקה הונית, לצרכי השקעה, משום שעסקה הונית מהווה אפיק  
30 השקעה לעודפי מזומנים שבידי המשקיע. לעומת זאת, כאשר מנצל הנישום מימון לטווח קצר לשם  
31 קניית נכס ומכירתו, מעיד אופי המימון על השתייכות העסקה לתחום העסקי מסחרי, שכן פעילות  
32 עסקית מטרתה העיקרית היא יצירת הכנסה תוך לקיחת סיכונים הכרחיים, כאשר שימוש בהון זר



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 היא מרכיב אינטגרלי בפעילות זו. עם זאת, מימון בדמות אשראי לטווח ארוך, עשוי לאפיין דווקא  
 2 השקעה הונית, כדוגמת משכנתא לצורך רכישת דירת מגורים. מבחן זה אינו עומד בפני עצמו ומצטרף  
 3 לשאר נסיבות העסקה (עניין מגיד, פסקה 20(ד)). בענייננו, את עיקר הרכישה והשיפוץ של הנכס מימן  
 4 המערער באמצעות שתי הלוואות המובטחות על ידי משכנתה. הלוואה ראשונה על סך 2.2 מיליון ₪  
 5 מיום 27.3.2007 והלוואה נוספת על סך 2.3 מיליון ₪ מיום 22.11.2010. עובדה זו אינה מעידה בהכרח  
 6 על אופי הוני של העסקה. רכישת נכסי מקרקעין וביתר שאת נכסי מקרקעין שמיועדים למגורים,  
 7 ממומנת פעמים רבות על ידי הלוואות שמובטחות במשכנתה. עם זאת, עובדה אחת מטה את הכף  
 8 בעניין זה לעבר היותה של העסקה "עסקה פירותית". את ההלוואה הראשונה לקח המערער לעשר  
 9 שנים בלבד בהלוואת "בלון". בהלוואה זו פרע המערער את ריבית ההלוואה בלבד והותיר, על פי הסכם  
 10 ההלוואה, את פירעון קרן ההלוואה לתום התקופה. ככלל, שיטת מימון זו אינה מתאימה למימון נכס  
 11 מגורים, כי אם לרכישת נכס מסחרי. רוכש הנכס המסחרי, בהיעדר מקורות עצמאיים לרכישת הנכס,  
 12 יעדיף לעיתים ליטול הלוואה מסוג זה, כאשר הוא יודע שפירעון קרן ההלוואה יעשה על ידי מכירת  
 13 הנכס תוך תקופת ההלוואה. המערער לא סיפק הסבר משכנע להחלטתו ליטול הלוואה בשיטה זו ולא  
 14 נימק הכיצד הוא התכוון לפרוע את קרן ההלוואה הראשונה – 2.2 מיליון ₪ - בתום תקופת ההלוואה.  
 15 מבחן זה מטה את הכף לעבר היותה של העסקה עסקה בעלת אופי מסחרי. בהקשר זה יש להוסיף את  
 16 העובדות שיפורטו להלן בפסקאות הבאות.
- 17 54. המערער ובני משפחתו התגוררו החל משנת 1998 בדירת 3.5 חדרים בירושלים. דירה זו  
 18 נרכשה על ידם בסך 672,525 ₪ באמצעות משכנתא מבנק טפחות למשך 30 שנה. התשלום החודשי  
 19 עבור משכנתא זו הסתכם בסך של 2000 ₪ בחודש בערך. במהלך חקירתה הנגדית של אשתו של  
 20 המערער הוכח כי למערער ולאשתו לא היו אמצעים לרכישת הווילה בהרצליה פיתוח. בשנת 2007 שני  
 21 בני הזוג השתכרו יחדיו 190,167 ₪ ובשנת 2008 - 270,624 ₪. כמו כן, מספרי הבנק שהוגשו כמוצג  
 22 עולה שעוד בטרם נלקחה המשכנתא לרכישת הנכס בחודש 3/2007 היה חשבונות של המערער מצוי  
 23 ביתרת חובה כלפי הבנק בסך של 14,000 ₪ בערך.
- 24 55. המערער ואשתו השתכרו באותה עת סך של 15,000 ₪ בחודש ושילמו הוצאות עבור כרטיסי  
 25 אשראי בסך 10,000 בחודש, 1,900 ₪ עבור משכנתא ראשונה והוצאות חודשיות נוספות. אם לכך  
 26 מוסיפים את ההחזר החודשי בגין המשכנתא ששימשה לרכישת הנכס בסך 8,700 ₪ מגיעים למסקנה  
 27 שלא היו למערער אמצעים לרכישת הנכס. על אף שלא היו למערער אמצעים לרכישת הווילה, הוא נטל  
 28 ביחד עם אשתו הלוואה המגובה במשכנתא על הנכס מבנק טפחות על סך 2,200,000 ₪. מדובר בסכום  
 29 עצום בהשוואה ליכולות הכלכליות של בני הזוג. הסיכון שנטל המערער בהחזר חודשי גדול העולה על  
 30 50% מהכנסות משק הבית שלו, הוא סיכון גדול ולא סביר לרכישת נכס הון ויש בו כדי להעיד על ביצוע  
 31 עסקה פירותית שתביא לפירעון ההלוואה שנלקחה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סינף כנפי נשרים

56. בנוסף להלוואה הראשונה ששימשה לרכישת הנכס, המערער ואשתו נטלו הלוואה נוספת בחודש 11/2010 בסך של 2,300,000 ₪ שגם היא הייתה מובטחת במשכנתה. הלוואה זו נלקחה לעשרים שנה כשמיליון ₪ מתוכה נלקח בריבית פריים, מיליון ₪ נוסף בריבית משתנה צמודה למדד ו-300,000 ₪ בריבית משתנה צמודה למדד למטבע היורו. ההחזר החודשי של המשכנתא השנייה עמד על כ-14,000 ₪ בחודש. לא היה למערער סיכוי סביר לעמוד בהחזר החודשי של שתי המשכנתאות, יחד עם יתר הוצאותיו.
80. **מבחן הידע והבקיאות:** מומחיותו של הנישום משמשת מבחן עזר רב חשיבות על מנת לקבוע אם העסקאות שהוא עושה הן עסקיות או הוניות (**מגיד**, פסקה 20(ז)). ככול שהנישום בקיא יותר בתחום שבו נעשית העסקה, כך הנטייה תהיה לראות בפעילות שלו עסקית. הבקיאות אינה חייבת להיות מומחיות (**שם**, שם; **רפאל**, עמ' 86) ואינה חייבת להיות של הנישום עצמו. במצבים מסוימים, הסתייעות בגורם שלישי בעל בקיאות בתחום העסקה, שהוא זמין ליעץ לנישום, נזקפת לעיתים לחובתו של הנישום ורואים, במקרה זה, בקיאותו של השלוח כבקיאותו של הנישום (**מגיד**, פסקה 20(ז); **רפאל**, עמ' 86). בענייננו, המערער החזיק בעת ביצוע העסקה בידע ובבקיאות המובילים לסיווג העסקה כעסקה פירוטית. ראשית, המערער החזיק בעברו הרחוק במניות בחברה קבלנית. אמנם לא הוכחה מידת מעורבותו בניהול עסקי חברה זו, אך המערער עצמו לא הפיג את הערפל סביב נושא זה ולא הבהיר במידה מספקת, מה היה תפקידו באותה חברה. שנית, המערער עצמו עבד מספר שנים, בחברה הקבלנית של גיסו רמתי. שלישית, גם תחום עיסוקו העכשווי של המערער, תחום אחזקת בתי היוקרה, הוא תחום שקרוב לתחום העסקה מושא דיוננו. תחום זה מערב ידע אודות האופי, העיצוב והמבנה האדריכלי של בתי היוקרה – כך שהמערער עצמו החזיק בזמן ביצוע העסקה בידע ובבקיאות מספיקים לצורך הוצאתה של העסקה לפועל ולצורך השבחת הנכס.
81. נוסף על כך, המערער הסתייע בגיסו דרור רמתי לצורך הוצאתה של העסקה לפועל. פעולה זו מקיימת את המבחן הקבוע בפסיקה אודות הסתייעות הנישום בצד שלישי המקיימת את מבחן הידע והבקיאות. רמתי הוא קבלן בניין שמחזיק בידע נרחב בתחום העסקה מושא דיוננו, שביצע בעצמו עסקאות דומות ושהיה מעורב במידה גדולה בעסקה מושא דיוננו. דרור רמתי היה זה שהפנה את המערער לעורך דין אבנברק אשר טיפל בעסקה הרכישה של הנכס (עמ' 11, ש' 2, פרוטוקול מיום 2.5.2018; הוא עזר למערער לקבל היתר בניה לעבודת בנכס (עמ' 77, ש' 13, פרוטוקול מיום 2.5.2018; ואף ביצע את עבודות השיפוץ והבנייה בנכס (עמ' 64, ש' 6, פרוטוקול מיום 2.5.2018). במהלך ביצוע העבודות סמכו המערער ואשתו על רמתי רבות. על כך העידה גבי יעל בניזרי, אשתו של המערער:

- 29 **"עו"ד דומברוביץ':** **מתי היית פעם אחרונה בנכס הזה?**
- 30 **יעל בניזרי:** **מזמן, מזמן.**
- 31 **עו"ד דומברוביץ':** **בשיפוצים היית?**
- 32 **יעל בניזרי:** **מעט מאוד.**



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

- 1 עו"ד דומברוביץ': מעט מאוד.  
 2 יעל בניזרי: כן, טירן היה מביא לי את התכניות ואמרתי לו מה אני  
 3 רוצה, לא הלכתי הרבה לשם.  
 4 עו"ד דומברוביץ': ומי הלך לבחור את הקרמיקות?  
 5 יעל בניזרי: אני אמרתי לו מה אני רוצה, סמכתי מאוד על גיסי, הוא  
 6 בתחום הזה... " (עמ' 49, ש' 15-7, פרוטוקול מיום 2.5.2018).
- 7 82. מעבר לאמור, רמתי היה אף מעורב בעסקת השכרת הנכס בטרם תחילת עבודות הבניה בו  
 8 (עמ' 78, ש' 15 – 22, פרוטוקול מיום 2.5.2018). שמו של רמתי אף מופיע בהסכם שכירות מיום  
 9 18.2.2008 שצורף נספח י"ח לתצהיר יאיר הריס, כמשכיר בנכס לצד שמו של המערער. בנוסף, בהתאם  
 10 לעדות דורון במשרדי המשיב, רמתי ודורון התעניינו ברכישת הנכס הרבה לפני שהמערער נכנס  
 11 לתמונה ועל מנת להוציא את העסקה לפועל הם ניסו לרתום את אחד מבני משפחתו של רמתי, כדי  
 12 שהנכס ירשם על שמו. כמו כן, רמתי היה זה שהגיש את הבקשה להיתר בנייה ולשינויים בנכס ורק  
 13 לאחר תקופה שבה הבקשה הייתה תלויה ועומדת בעיריית הרצליה, הוגשה בקשה לשינוי שם מגיש  
 14 הבקשה. מנתונים אלה עולה כי הידע והמומחיות של רמתי סייעה למערער וזאת בנוסף לבקאות  
 15 המערער בעצמו ועל כן, מבחן הידע והבקיאות מתקיים בענייננו.
- 16 83. **מבחן ההשבחה**: ככל שהנישום מבצע בנכס פעולות שינוי והשבחה לקראת מכירתו, ההנחה  
 17 היא שמטרת השינוי וההשבחה היא העלאת ערכו וסחירותו של הנכס, וההכנסה הנובעת ממכירתו  
 18 היא הכנסה פירותית (עניין **מגיד**, פסקה 20(ט); **רפאל**, עמ' 92). בענייננו, המערער השביח את הנכס  
 19 בצורה משמעותית. הוא הגיש בקשה להיתר בניה, שיפץ את הנכס וביצע תוספות משמעותיות לנכס  
 20 שהעלו את ערכו. מבחן זה מטה את הכף לעבר היותה של העסקה עסקה פירותית.
- 21 84. **מבחן ה"על"** – **הנסיבות האופפות את העסקה**: כל אחד מהמבחנים שמניתי לעיל אינו  
 22 מספיק ואינו הכרחי על מנת לסווג את העסקה כהונית או פירותית. הקביעה אם ההכנסה היא הונית  
 23 או פירותית נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. מבחן  
 24 זה, המכונה מבחן ה"גג" או מבחן ה"על", מחייב בחינה של כל נסיבה רלוונטית ושקילת מכלול  
 25 הנסיבות על מנת לסווג את ההכנסה בצורה נכונה (עניין **מגיד**, פסקה 20(י); **רפאל**, עמ' 93).
- 26 85. חומר הראיות בתיק מלמד שמבחן העל בענייננו מצביע בבירור לעבר היותה של העסקה  
 27 פירותית ולא הונית. המערער ניסה לצבוע את העסקה בצבעים של עסקה פרטית ולא מסחרית, אך  
 28 נכשל בכך.
- 29 86. באופן כללי ניתן לומר כי הגרסה ששטח המערער בפני המשיב ובפני בית המשפט אינה  
 30 מתיישבת עם השכל הישר. תחילה, טען המערער שדרור רמתי הכיר לו את יובל דורון והאחרון הציג



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 לו לרכוש קו לניהול בתי יוקרה במרכז. היכולת שלו, טען המערער, לעסוק במקצועו במרכז, ועוד  
2 בהיקפים גדולים מהיקף עסקיו דאז, היוותה מבחינתו שיקול שתמך בהחלטתו לרכוש את הנכס  
3 לשפצו ולנסות לעבור להתגורר בו. אלא מה, זמן קצר לאחר רכישת הנכס נעלם יובל דורון והתוכניות  
4 המשותפות שלהם לא יצאו לפועל (תצהיר המערער, סעיפים 15 ו-19). בניגוד לגרסה זו, יובל דורון  
5 מסר בחקירתו אצל המשיב, בסתירה חזיתית לגרסת המערער, שהוא לא מכיר את המערער כלל ועיקר  
6 (נספח כ"ט לתצהיר יאיר הריס). הכיצד יתכן שדורון יובל שאינו מכיר את המערער, יציע לו "קו לניהול  
7 בתי יוקרה" בהרצליה? המערער לא סיפק תשובה משכנעת לקושיה זו. גם הדרך שבה תיאר המערער  
8 את יובל דורון בחקירתו הנגדית – אדם שמסר לו, לגרסתו, הלוואה בסכום גבוה שלא הוחזרה עד עצם  
9 היום הזה מתמיהה ולא מתיישבת עם השכל הישר:

10 "ש. ז"א יובל דורון בעצם שילם על חלק מהבית.  
11 ת. במקרה הנוכחי הוא שילם חלק מהבית, הוא אדם לא אמין, גם דרור גיסי  
12 היה איתו במשפטים. יובל דורון ברח מהארץ עם חובות של מיליוני שקלים. יובל  
13 דורון "דפק אותי" וגרם לי להפסדים שעד היום אני סוחב אותם, עצם העברה שלי  
14 למרכז פגע לי בלקוחות מירושלים. יובל דורון לא בדיוק הבן אדם שעזר לי אלא גרם  
15 לי להפסדים גדולים" (עמ' 19, ש' 1 – 5).

16 87. בנוסף, המערער לא סיפק כל תיאור ממשי ביחס ל"קו בתי היוקרה" שהיה אמור לרכוש, לא  
17 הצביע על הנכסים שהוא היה אמור לנהל וגם לא על זהות הגורם המוכר של אותו "קו". הרושם הוא  
18 שמדובר בטענה סתמית שמטרתה לחזק את גרסת המערער לפיה הוא רכש את הנכס לצרכי מגורים  
19 באזור המרכז.

20 88. גם הגרסה של המערער לפיה הוא רכש את הנכס על מנת לממש את החלום שלו ושל אשתו  
21 לעבור לאזור המרכז אינה הגיונית. לדידו של המערער, המעבר לאזור המרכז היה חלום שלו ושל  
22 רעייתו משך שנים רבות:

23 "ש. ... אתה אומר שכדי לשכנע אותך לקבל את העבודה יובל דורון בעצם מציע  
24 לך לרכוש בית ואני שואלת אותך מה ההיגיון ברכוש בית בערך שהוא פי 4 מערך  
25 הדירה שאתה גר בה עוד לפני שההצעה בכלל התגבשה?  
26 ת. קודם כל זה היה חלום שלנו. הוא בא אלי בהצעה שהיתה מאוד מאוד  
27 אטרקטיבית ומעניינת. לא הלכתי לקנות בית סתם, בדקתי את האפשרויות שלי,  
28 אם יתנו לי מימון לכך, הייתי בבנקים ובדקתי. אשתי בדקה לעבוד במרכז ויש לה  
29 אפשרות כזאת בכמה מקומות במרכז, בדקנו את זה וראיתי שיש לי אפשרות  
30 כלכלית לעבור לשם, חלום שלנו. ללכת לבית פרטי, כמו שעתה אני מחפש בית  
31 פרטי, זה עדיין החלום שלנו ולבסוף הוא יתגשם" (עמ' 15, ש' 11 – 18).



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 גם אשתו של המערער העידה שתמיד היה לה חלום לעבור לאזור המרכז :

2 **"... תמיד היה לנו חלום לעבור לאזור המרכז, אנחנו מאוד אוהבים את אזור המרכז,**  
 3 **את הים יש לנו גם משפחה באזור, בהרצליה, בראש העין, יש לי חברה טובה**  
 4 **בהרצליה, וטירן קיבל הצעה טובה מהשותף של גיסי" (עמ' 26, ש' 22 עד עמ' 27,**  
 5 **ש' 1, פרוטוקול מיום 2.5.2018).**

6 89. כאן גרסאותיהם של המערער ואשתו נפרדות. אשתו של המערער העידה שהיא אהבה את  
 7 הנכס מאוד : **"... רכשנו דירה בהרצליה, בית מאוד יפה מאוד אהבתי אותו... "** (עמ' 26, ש' 4-5 ,  
 8 פרוטוקול מיום 2.5.2018). לעומתה המערער הצהיר שהנכס לא היה לטעמה של אשתו : **" הבית**  
 9 **שרכשתי בהרצליה הושכר מיד עם קבלת החזקה בו. במקביל ניסית לשכנע את אשתי לעבור**  
 10 **להרצליה, אולם היא היססה והעלתה טענות כלפי הבית עצמו שאינו לטעמה גם תכנונית וגם עקב**  
 11 **מצבו התחזוקתי שלא היה טוב"** (תצהיר המערער, פסקה 20). לאחר שרכש המערער בית פרטי בסכום  
 12 של כארבעה מיליון ₪, פתאום קיבלה אשתו, שהחלום שלה היה כל השנים לעבור למרכז, "רגליים  
 13 קרות" והיא החליטה שהיא אינה מעוניינת לעבור לאזור המרכז (תצהיר המערער, פסקה 20). כדי  
 14 לשכנע אותה לעבור למרכז החליט המערער להשקיע סכום נכבד נוסף העולה על שני מיליון ₪ תוך  
 15 נטילת משכנתה נוספת בסכום גבוה ביותר : **"לאור זאת החלטתי לערוך בו שיפוץ יסודי כדי להתאימו**  
 16 **למשפחתי ומתוך אמונה שאשתי תתרצה כשתראה את התוצאה. לא היה שום הגיון כלכלי לעשות**  
 17 **את זה כיוון ששוק הנדל"ן היה קפוא באותה עת ואפילו הראה ירידה מסוימת, וכל רצוני היה לבנות**  
 18 **בית חלומות למשפחתי"** (תצהיר המערער, פסקה 21).

19 גם בעניין גניזת התוכנית לעבור למרכז, גרסאותיהם של המערער ושל אשתו אינן מתיישבות אחת עם  
 20 השנייה. בעוד המערער טוען שהסיבה לאי המעבר למרכז הייתה אי שביעות הרצון של האישה ממצב  
 21 הנכס, אשתו טענה שהסיבות לאי המעבר היו בכלל אישיות :

22 **"... קנינו את הדירה ואחר כך לא עברנו לדירה, לבן שלי היה איזה משבר, לא**  
 23 **יודעת, הייתה לו איזה בעיה עם כמה חברים שעשו עליו חרם והמצב האישי שלו**  
 24 **לא היה טוב הנפשי, ולא רציתי לעשות את המעבר הזה ולהחמיר את המצב שלו.**  
 25 **במקביל גם משהו בטירן קצת עם העסק לא עבד ואני קצת פחדתי, נלחצתי שאנחנו**  
 26 **עושים מעבר שהכל רעוע, עדיין לא הייתי שלמה עם עצמי. אז אמרתי לטירן שאני**  
 27 **מעדיפה שכרגע אנחנו לא נעבור, רציתי לתת לבן שלי עוד קצת ביטחון שהתחלנו**  
 28 **באיזה תהליך מסוים ולא לעשות לו עוד איזה טראומה. אז החלטנו שאנחנו לא**  
 29 **עוברים והשכרנו את הדירה, השכרנו אותה בערך לעוד איזה שנה וחצי, וטירן ממש**  
 30 **התעקש שאנחנו כן נעשה את המעבר להרצליה. אמרתי לו שבתנאים של המצב,**  
 31 **כאילו של הדירה עכשיו ... זה לא מפתה אותי לעבור ואז הוא הציע שנשפץ את**



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 הדירה, מי שעזר לנו לשפץ את הדירה זה היה דרור גיסו ועשינו דירה מאד מאד  
2 יפה, כמו שחלמנו עליה תמיד. שוב בשביל השיפוץ לקחנו עוד משכנתא ואז קצת  
3 נכנסנו לקשיים כלכליים. ועמדו בפנינו שתי אפשרויות, האם אנחנו עוברים בכל  
4 אופן לבית שמאוד חלמנו עליו ורצינו אותו וקצת נכנסים לאיזה קושי כלכלי או  
5 שאנחנו משכירים את הבית והציעו לנו הצעה מאוד טובה, הצעה שבערך בסביבות  
6 ה- 40,000 שקל, ראינו שכאילו גם אחרי ששילמנו את המיסים על הבית הרווחנו  
7 מהבית, הבית הניב לנו ועזר לנו לשלם את כל התשלומים לחובות שלנו, והחלטנו  
8 שאנחנו משכירים את הבית, השכרנו אותו לבערך בסביבות שנה וחצי ... כל הפרק  
9 זמן הזה טירן התעקש שנעבור, אני קיבלתי קידום בעבודה, זה לא קרץ לי לעבור.  
10 הילדים גדלו, הם רצו להמשיך במסגרת שלהם, היה קצת קשה לשכנע אותם וגם  
11 העסק של טירן, העובדה שהוא הציע לו לא עלתה, לא יצאה לפועל אז ראיתי עצמי  
12 ממשיכה לגור בירושלים...” (עמ' 27, ד' 13 עד עמ' 28, ש' 12, פרוטוקול מיום  
13 2.5.2018).

14 מכל האמור עולה כי הגרסה של המערער בדבר הסיבה למעבר למגורים בבית פרטי במרכז והסיבות  
15 לחזרה מתוכנית זו אינה נתמכת בעדות אשתו ואינה משכנעת.

16 90. גם סוגיית היכולת הכלכלית של המערער ואשתו מטה את הכף לעבר היותה של העסקה עסקה  
17 פירותית. מבלי לחזור על המספרים, המערער ואשתו השתכרו באותן שנים סכומים שבגוהים אמנם  
18 מהשכר הממוצע במשק, אך לא בהרבה. כדי לממן את רכישת הנכס והשבחתו נטלו המערער ואשתו  
19 משכנתאות בסכומים העולים על ארבעה מיליון ₪. ההחזר החודשי על ההלוואות היה גבוה, זאת  
20 כאשר אחת ההלוואות הייתה הלוואה מסוג "בלון" שפירעון הקרן בה חל במלואו בסוף תקופת  
21 ההלוואה. מהנתונים עולה שלא הייתה למערער ולאשתו בזמן שהחזיקו בנכס יכולת להתגורר בו  
22 ולפרוע בו-זמנית את ההלוואות שרצו עליו. עובדה זו שומטת לטעמי את השטיח מתחת לטענה  
23 שהעסקה בה עסקינן היא עסקה הוגית לצורך מגורי המערער ומשפחתו בנכס. מדובר בעסקה פירותית  
24 שמטרתה הפקת רווחים, לאחר כיסוי הוצאות ההשכחה.

25 91. טוען המערער שחלק נכבד מהרווח שהוא הפיק מקורו בעליית מחירים בשוק, סוגיה התומכת  
26 בעמדתו לפיה העסקה מושא דיוננו היא עסקה הוגית. אכן צודק המערער שחלק מהרווח שהופק  
27 בעסקה מקורו בעליית המחירים בשוק – אך בענייננו, מאחר והתמונה הכללית מצביעה על עסקה  
28 בעלת אופי עסקי-מסחרי, אין בעובדה זו כדי לשנות ממסקנתי לפיה ההכנסה בענייננו היא פירותית.  
29 אין מדובר בנישום שרכש נכס ולאחר כחמש שנים ניצל את עליית מחירי הנדל"ן כדי להפיק רווח  
30 ממכירתו. מדובר בנכס שבו הושקע על ידי הנישום ממון רב בהרחבתו ובביצוע שיפוץ רחב היקף אשר  
31 שידרג את הנכס באופן משמעותי. הרווח בעסקה מקורו אפוא בניצול יכולותיו של המערער, והידע



## בית המשפט המחוזי בירושלים

13 אוגוסט 2020

ע"מ 16-01-58172 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

1 המקצועי שלו ושל הרמתי, שתוצאתם השבחת הנכס באופן משמעותי, תוך כדי מכירת הנכס בתקופה  
2 של עליית מחירי הנדל"ן בשוק.

3 92. התוצאה היא שכאשר משקללים את המבחנים שפורטו לעיל, ובעיקר את מבחני המימון,  
4 הבקאות, ההשבחה של הנכס ומבחן "העל", הכף נוטה בצורה מובהקת לעבר היותה של העסקה  
5 עסקה פירותית, דהיינו, עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. לפיכך, הערעור על השומה לשנת המס 2011  
6 נדחה.

7 **סוף דבר**

8 93. לאור כל האמור לעיל, הערעור על השומה לשנת המס 2009 מתקבל באופן חלקי, כך שמסכום  
9 ההכנסה החייבת במס יופחתו סכום המתנה שהעבירה האם למערער וסכום מס הרכישה והוצאות  
10 המימון ששילם המערער בשנים 2007 ו-2009 כאמור לעיל.

11 94. הערעור על השומה לשנת המס 2011 נדחה במלואו.

12 95. לאור התוצאה, המערער יישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסכום כולל של 30,000 ש"ח.  
13 תשלום זה יבוצע תוך 45 ימים מהיום ולאחר מכן יתוספו אליו הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

14 **המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.**

15 **ניתן לפרסם את פסק הדין החל מיום 16.8.20.**

16 ניתן היום, כ"ג אב תש"פ, 13 אוגוסט 2020, בהעדר הצדדים.

17

אביגדור דורות, שופט

18

19

20

21





**בית המשפט המחוזי בירושלים**

**13 אוגוסט 2020**

**ע"מ 58172-01-16 בניזרי נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים**

1

2

3