



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 12-01-39515 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 12-01-34567 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

1

בפני כב' השופט יונה אטדגי

### המערערים:

1. **דפנה לשם**  
(המערערת בעמ"ה 1001/09 ובעמ"ה 12-01-39515)  
ב"כ עו"ד עוזי שוחט
2. **דן לשם**  
(המערער בעמ"ה 1064/09 ובעמ"ה 12-01-34567)  
ב"כ עוה"ד יוסי רומנו וג'ק בלנגה

נגד

### המשיב:

**פקיד שומה תל-אביב 4**  
ב"כ עו"ד מרואן עבדאללה, פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

1. המחלוקת בין הצדדים: האם דמי השכירות שהמערערים קיבלו בשנות המס הנדונות מ-28 נכסים הם הכנסה מעסק ("הכנסה אקטיבית") לפי סעיף 2(1) **לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש)**, **התשכ"א-1961** (להלן – **הפקודה**) – עמדת המשיב, או שהם "דמי שכירות שמקורם באחזקת בית או בקרקע..." ("הכנסה פאסיבית") לפי סעיף 2(6) **לפקודה** – עמדת המערערים. הנפקא מינה בענייננו: אם ההכנסה תסווג לפי סעיף 2(6) **לפקודה**, אזי רשאים המערערים לשלם מס בשיעור של 10% בלבד ממנה לפי סעיף 122 **לפקודה**, ואם היא תסווג לפי סעיף 2(1) הם אינם רשאים לעשות כן. יצוין, כי העובדות העיקריות אינן שנויות במחלוקת. המחלוקת היא על פרשנותן ונפקותן לסוגיה האמורה.

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

### רקע עובדתי

2. המערערים, אח ואחות, היו בשנים הנדונות בערעורים הללו: 2002-2007, הבעלים במשותף של 27 נכסי מקרקעין. כל הנכסים מצויים בעיר תל-אביב, למעט נכס אחד המצוי בראשון-לציון. מרבית הנכסים מרוכזים בארבעה בניני מגורים. 24 מהנכסים מוגדרים כדירות מגורים, אולם חלקם מושכרים כדירות מגורים וחלקם כמשרדים. יתר הנכסים: שתי חנויות ומשרד אחד.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 12-01-39515 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 12-01-34567 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

3. הנתונים הנ"ל לקוחים מתוך נספח 1 לתצהיר המערערת, שהמשיב לא חלק על הפרטים שבו.  
1 יוער, כי המערערים היו הבעלים באותה עת גם של נכס נוסף: משרד עורכי הדין ששימש את  
2 אביהם המנוח, עו"ד אבשלום לשם, בשד' רוטשילד 31 ת"א (להלן – משרד עוה"ד), ולאחר  
3 פטירתו עבדו בו גם המערערים באופן חלקי בתקופה מסוימת.  
4 מכאן כנראה הפער שבין מספר הנכסים הנקוב על ידי המערער (27) ובין המספר הנקוב על ידי  
5 המשיב (28).  
6 מכל מקום, המשרד לא הושכר, לפחות בתקופה הנדונה כאן, לא התקבלו דמי שכירות בגינו,  
7 ולכן הוא אינו נכלל בנכסים הנדונים בערעורים הללו.  
8  
9  
4. רוב הנכסים הגיעו לידי המערערים בירושה מאביהם המנוח, חלקם הוענקו להם במתנה על  
10 ידי עוד בחייו.  
11  
12  
5. בתקופה הנדונה, כל הנכסים, למעט שתי החנויות, היו רשומים על שם "חברת אלדר – חברה  
13 לנאמנות בע"מ", שהוקמה על ידי האב המנוח והחזיקה בנכסים בנאמנות עבור המערערים.  
14 ההכנסות מהנכסים היו מדווחות על ידי המערערים עצמם.  
15 שתי החנויות היו רשומות על שם "חברת נכסים עירוניים בע"מ", שהוקמה אף היא על ידי  
16 האב, וההכנסות מהן דווחו בתיקי בעלי המניות, המערערים.  
17 "שותפות נכסי משפחת לשם" נוסדה על ידי המערערים לצורך ניהול הנכסים, עד לפירוק  
18 השיתוף שביניהם. גם הכנסותיה דווחו על ידי המערערים עצמם.  
19 יצוין, כי לאחר השנים הנדונות כאן, ולאחר הליכים משפטיים ארוכים שהתנהלו בין המערער  
20 ובין המערערת, שתי החברות והשותפות פורקו, חלק מהנכסים נרשם על שם המערער וחלקם  
21 על שם המערערת.  
22  
23  
6. כל הכנסות דמי השכירות סווגו על ידי האב המנוח, עד פטירתו בחודש אפריל 1999, לפי  
24 סעיף 2(6) לפקודה.  
25 גם לאחר פטירתו המשיכו המערערים לדווח על ההכנסות מהנכסים לפי סעיף 2(6) לפקודה.  
26 החל משנת 2003 דיווחו המערערים על ההכנסות מהנכסים, גם לפי סעיף 122 לפקודה, וביקשו  
27 לשלם את המס המופחת הקבוע בו.  
28 יצוין, כי בשנת 2003 נעשה תיקון מס' 132 לפקודה, במסגרתו תוקן גם סעיף 122 ונקבע שיעור  
29 המס המופחת של 10%, בתנאים הנקובים באותו סעיף.  
30  
31



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 39515-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 34567-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

7. המשיב לא השלים עם סיווג ההכנסות שבו בחרו המערערים וטען כי הסיווג המתאים שלהן הוא הכנסה מעסק לפי סעיף (1)2 לפקודה, ולפיכך המערערים גם אינם זכאים לשיעור המס המופחת לפי סעיף 122 לפקודה.
- בצו שהוציא המשיב לפי סעיף 158א' לפקודה, לאחר דחיית השגות המערערים, שינה המשיב את סיווג ההכנסות להכנסה מעסק לפי סעיף (1)2 לפקודה.
- ביחס למערערת הדבר נעשה משנת 2002, ביחס למערער – משנת 2003.
- המשיב אף ביצע התאמות נוספות ביחס להוצאות, כמתחייב משינוי הסיווג, ובכלל זה הוא התיר למערערת קיזוז הפסדים שוטפים בשנת המס 2002.
8. עמ"ה 1001/09 הוא ערעור המערערת על שומת המשיב לשנות המס 2002-2004.  
עמ"ה 1064/09 הוא ערעור המערער על שומת המשיב לשנות המס 2003-2004.  
עמ"ה 39515-01-12 הוא ערעור המערערת על שומת המשיב לשנות המס 2005-2007.  
עמ"ה 34567-01-12 הוא ערעור המערער על שומת המשיב לשנות המס 2005-2007.
- תמצית טענות הצדדים
9. כמעט כל טענות הצדדים נגעו למחלוקת המרכזית נשוא הערעורים הללו, בדבר הסיווג המתאים של הכנסות דמי השכירות, וכתוצאה מכך, בדבר זכותם או חוסר זכותם של המערערים להנות משיעור המס המופחת לפי סעיף 122 לפקודה.
- פה ושם עלתה גם שאלת חוסר הכרת המשיב בניכוי הוצאות מסוימות, עליהן דיווחו המערערים, אך הטענות בענין זה לא פורטו וכמעט שלא נדונו כלל בסיכומי הצדדים, כנראה מתוך הנחה שההכרעה בסיווג תשפיע גם על אותן שאלות ספורות.
- לפיכך תתרכז ההכרעה כאן בשאלת הסיווג.
10. שני הצדדים מסכימים כי שאלת סיווג ההכנסות תוכרע לפי המבחנים שנקבעו בפסיקה להכנסה פאסיבית או אקטיבית.
- המערערים טוענים, כי על פי אותם מבחנים, יש לסווג את ההכנסות מדמי שכירות בגין הנכסים הנדונים כהכנסה פאסיבית, לאמור: לפי סעיף (6)2 לפקודה, ולפיכך הם זכאים לשיעור המס המופחת לפי סעיף 122 לפקודה.
- המשיב טוען, כי על פי אותם מבחנים, יש לסווג אותן הכנסות כהכנסה אקטיבית, לאמור: לפי סעיף (1)2 לפקודה, ולפיכך הם אינם זכאים לשיעור המס המופחת לפי סעיף 122 לפקודה, אלא לשיעור המס הרגיל עבור הכנסות מעסק.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 12-01-39515 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 12-01-34567 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

11. המערערים טוענים עוד, כי עד שנת 2002 הכיר המשיב בסיווג ההכנסה שנעשתה לפי סעיף (6)2 לפקודה, שכתוצאה מכך אביהם המנוח, ולאחר פטירתו גם הם, היו מנועים מלקזז הפסדים מעסק, כפי שהיו זכאים לעשות אילו הסיווג היה נעשה לפי סעיף (1)2 לפקודה, וכי המשיב "נוכח" לסווג אותן הכנסות לפי סעיף (1)2 לפקודה רק לאור תיקון סעיף 122, ומשהמערערים ביקשו לשלם את המס המופחת שנקבע בו.  
המשיב דוחה את הטענות הללו של המערערים, וטוען כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה, וכי אין לכבול את ידי פקיד השומה לקביעותיו בשנות המס הקודמות.

### דיון והכרעה

### כללי

12. על ההבחנה בין הכנסה מעסק והכנסה פאסיבית משכירות, מתוך ספרו של פרופ' אהרון נמדר, **מס הכנסה**, מהדורה שלישית (להלן – **נמדר**), עמ' 217-218:

"עמדנו לעיל על כך שישנה חשיבות לא רק לאבחנה בין הכנסה שבקרב לבין הכנסת פירות אלא גם לאבחנה בין סוגים שונים של הכנסת פירות, בינם לבין עצמם. האבחנה חשובה במיוחד בין הכנסה מעסק לפי סעיף (1)2 לפקודה, הנקראת הכנסה אקטיבית, לבין הכנסות שוטפות אחרות לפי המקורות האחרים המצוינים בפקודה, הנקראות הכנסות פאסיביות. לדבר יש נפקות לגבי שאלות שונות, כגון לגבי קיזוז הפסדים, המותרים רק במקור שהוא הכנסה מעסק אך לא במקור אחר. לענין הכנסות לפי סעיף (6)2 יש נפקות נוספת בזה ששיעור המס על הכנסה משכירות זוכה להטבות מס שונות על ידי המחוקק.

בבסיס האבחנה בין הכנסה מעסק לבין הכנסה לפי סעיפים (6)2 ו-(7)2 לפקודה עומדים המבחנים השונים שהתפתחו בפסיקה ואשר נועדו לאבחן בין הכנסה שבקרב להכנסת פירות. ניתן לאמר כי מבחנים אלה לא רק מורים על אופיה השוטף של הכנסה אלא ניתן לנצלם גם כדי לבדוק אם הכנסה שוטפת מגיעה לרמה של הכנסה אקטיבית מעסק או הכנסה ממקור אחר. הכנסה שבעסק מתאפיינת בתדירות של הפעילות הכלכלית, בהמשכיות גדולה יותר ובארגון יעיל של הפעילות העסקית. פעילות שבעסק תתאפיין גם לפי המימדים וההיקף שלה, וגם בפעולות פיתוח ושיווק מאורגנות ונרחבות יותר וכן בגיוס הון ממקורות שונים."

כאמור לעיל, הנפקות המרכזית להבחנה האמורה בערעורים הללו היא באשר לאפשרות יישומו של סעיף 122 לפקודה על ההכנסות הנדונות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 39515-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 34567-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 לנפקויות נוספות של אופן הסיווג, ראו עוד: שמואל בורנשטיין ואהרון נמדר, **מיסוי שכירות**  
2 (להלן – **בורנשטיין ונמדר**), עמ' 91-92.  
3  
4 13. הפסיקה מנתה מספר מבחנים להבחנה בין הכנסה הונית והכנסה פירותית (ראו:  
5 ע"א 9412/03, 10398/03 **חזן נ' פקיד שומה נתניה**, פ"ד נט(5) 538), שישמו גם להבחנה בין  
6 הכנסה אקטיבית להכנסה פאסיבית (ראו: ע"א 1025/05 **ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה**  
7 **אילת**, 19.12.08, פורסם בנבו).  
8 וכך סוכמו הדברים בפסק דין **ברשף** (בפיסקה 9):  
9 "מקובל לחלק את המקורות האמורים לשני סוגים עיקריים: אקטיבי ופאסיבי.  
10 ההכנסה האקטיבית – ההכנסה ה"עסקית" (סעיפים 1)2 (1)21 לפקודה) נובעת  
11 מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית; מטרתה מוגדרת; ולהפקתה נדרשת יגיעה  
12 אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו. הפסיקה נמנעה  
13 מלהגדיר באופן ממצה את המונח "עסק", אך קבעה מספר קריטריונים עיקריים  
14 באמצעותם תבחן השאלה האם מדובר בהכנסה עסקית, וביניהם: אופי הנכס;  
15 סיכון עסקי; אופי המימון; מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת  
16 ההחזקה בנכס; בקיאות מצד הנישום בתחום הכלכלי בו מתבצעת העסקה;  
17 פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות. לעומתה,  
18 ההכנסה הפאסיבית (סעיפים 2)4- (9)2 לפקודה) מהווה תשואה על הון מושקע  
19 ולא נדרשת כל יגיעה אישית להפקתה. מאפיין נוסף של ההכנסה הפאסיבית  
20 הוא בכך שלרוב אין הנישום מוציא בייצורה הוצאות המותרות בניכוי...".  
21  
22 דגש מיוחד ניתן בפסיקה ל"מבחן הנסיבות", כדברי כב' הנשיא ברק בפסק דין **חזן**  
23 (פיסקה 41):  
24 "מבחן הנסיבות שהוא מבחן הגג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלבנטית שיש בה  
25 כדי לסייע בגיבוש קו ההבחנה בין הון לפירות. חשוב להדגיש, כי הבחינה היא  
26 בחינה נסיבתית בכל מקרה ומקרה, וכי המבחנים האמורים הם מבחני עזר שיש  
27 לשקול במצטבר תוך איזון ביניהם בדרך לגיבוש הכרעה בהבחנה בין הון  
28 ופירות."  
29  
30 ובניסוחו של פרופ' נמדר בספרו (נמדר, עמ' 111):  
31 "כללו של דבר, כל מבחן מהמבחנים האמורים לעיל עשוי להצביע על צד אחד  
32 של התמונה ואין בו כדי להכריע אלא כששוקלים את מירב המבחנים על רקע  
33 התמונה הכללית ותוך נתינת המשקל הנכון והראוי לכל מבחן."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 39515-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 34567-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

14. בהתייחס להכנסה מדמי שכירות נקבע בפסק דין ברשף (פיסקה 10):
- 1 "על פי הגדרתה הנורמטיבית, השכירות היא זכות שהוקנתה בתמורה – דמי
- 2 שכירות – להחזיק בנכס ולהשתמש בו שלא לצמיתות (סעיף 1 לחוק השכירות
- 3 והשאילה, תשל"א-1971 וסעיף 3 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969). במובנם
- 4 ה"קלאסי" דמי השכירות הם תמורה המשתלמת עבור נכס באופן שהנכס ורק
- 5 הנכס משמש להם כמקור, כך שהם דומים במהותם לריבית המשתלמת על קרן
- 6 ההלוואה. במובן זה, הכנסה משכירות היא הכנסה פאסיבית, קרי תשואה על
- 7 הון מושקע שלא נדרשה כל יגיעה אישית מצד הנישום להפקתה. בהכנסה מסוג
- 8 זה מהווה על פי רוב התקבול המתקבל בגין ההשקעה, את מלוא ההכנסה עליה
- 9 מוטל המס מבלי שהנישום נצרך להוציא הוצאות המותרות בניכוי בייצורה.....
- 10 לאור האמור, נהוג לסווג את דמי השכירות כהכנסה מכוח סעיפים 2(6) ו-2(7)."
- 11
- 12
- 13 ובהמשך (פיסקה 11):
- 14 "על אף האמור, הדין מכיר בשני מצבים בהם יחשבו דמי שכירות להכנסה מעסק
- 15 לפי סעיף 2(1) לפקודה....
- 16 .....
- 17 האפשרות הראשונה בה יראו הכנסה מדמי שכירות כהכנסה מעסק היא מקרה
- 18 בו מפעיל הנישום "עסק להשכרות", כאשר הנכסים המושכרים מהווים את
- 19 המלאי העסקי ופעולות ההשכרה הן פעולות נמשכות ושיטתיות שמטרתן
- 20 ברורה... הכנסה זו מלווה בפעילות הקשורה לעצם פעולת ההשכרה או
- 21 לשירותים המסופקים לשוכר, המלמדים על אופייה העסקי של אותה השכרה,
- 22 והיא כרוכה ביגיעה אישית מצידו של הנישום..... כך למשל, הכנסתו של
- 23 נישום המשכיר נכסים ולשם כך מנהל מערך ארגוני ומנגנון של ניהול פעולות
- 24 ההשכרה הכולל: גיוס אמצעי מימון, מערכי שיווק ופרסום, החזקת משרד, ניהול
- 25 חשבונות, פעולות תכנון בניה ופיתוח, פעולות החזקה ועוד, תסווג בדרך כלל
- 26 כהכנסה מעסק על פי אפשרות זו. פרמטרים נוספים המצביעים על אופיה
- 27 העסקי של ההשכרה לפי אפשרות זו הם למשל: היקף נכסים נרחב. אספקת
- 28 שירותים למשכיר, מימון חיצוני, הוצאת הוצאות המותרות בניכוי ועוד...."
- 29
- 30 האפשרות השניה שכבי' השופטת ארבל מציינת בפסק הדין היא השכרת עסק חי, שאיננה
- 31 רלבנטית לערעורים דן.
- 32



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 39515-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 34567-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 סקירת הפסיקה הרלבנטית מראה כי בדרך כלל סווגה הכנסה מדמי שכירות כהכנסה  
2 פאסיבית לפי סעיף 2(6) לפקודה ולא כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה.  
3 ברוב המקרים התקבלה בכך עמדת המשיב, שהתנגדה לסיווג ההכנסה מעסק, כיוון שסיווג  
4 זה היה מאפשר לנישומים לקזז הפסדים.  
5 ראו למשל: עמ"ה 143/91 **מרדכי נ' פקיד שומה חיפה**, מיסים ט/2 (19.2.95).  
6 וכן ראו פסק הדין שניתן לאחרונה על ידי כב' השופט ד"ר סטולר בעמ"ה 53416-06-12 (מחוזי  
7 מרכז) **פלוס נ' מדינת ישראל** וע"מ 25218-07-10 **פלוס נ' פקיד שומה פתח תקוה** (24.6.15),  
8 פורסם בנבו).  
9 אך, לעיתים הובילו המבחנים שנמנו לעיל למסקנה, כי יתכן שעסקו של נישום יהיה עסק של  
10 השכרת נכסים, ובמקרה כזה הכנסות דמי השכירות יהיו הכנסות מעסק. ראו, למשל:  
11 ע"א 44/85 **נוה אריאל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, פ"ד מא(3) 634.  
12  
13 16. לענין נטל השכנוע נפסק, "כי העובדה שנישום מקבל את הכנסתו היחידה מהשכרת או  
14 החכרת נכסים מצביעה לכאורה על מקור הכנסה לפי הסעיפים 2(6) ו/או 2(7). מי שטוען  
15 אחרת עליו עול השכנוע" (עמ"ה 1018/69 **מרכז הפרח בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב**,  
16 27.12.70, פד"א ד 15), וכן ש"נטל ההוכחה כי קבלת דמי שכירות המהווים על פניהם  
17 הכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה הם מבחינת סיווגם הכנסה מעסק מוטל על שכס  
18 המערער" (ענין **מרדכי הנ"ל**, שם טען המערער לסיווג הכנסה מעסק, וראו גם: דברי כב'  
19 השופט ארבל בענין **ברשף** שהוזכרו לעיל, פסקה 10).  
20  
21 ליישום הדברים בענייננו:  
22 17. בענייננו ניתן לדלות מהראיות שהובאו מספר מבחנים שיתמכו בסיווג ההכנסות כעסק, כפי  
23 שניתן לדלות מהן מבחנים אחרים, שיתמכו בסיווג כהכנסה פאסיבית.  
24 אך, כפי שמציין פרופ' נמדר בספרו (**נמדר**, עמ' 111-110), "הפעלתם של מבחנים אלה איננה  
25 קלה ופשוטה, שהרי בכל פעולה של נישום ניתן למצוא סממנים מסחריים וסממנים  
26 השקעתיים גם יחד... בנסיבות מסוימות התוצאה של מבחן אחד תעמוד בסתירה למבחן  
27 אחר, ואז יש למצוא את התשובה בהערכה נכונה של נסיבות הענין ובהפעלת החוש  
28 המשפטי לצורך השאלה איזה מבחן יש להעדיף".  
29  
30 18. היקף הנכסים המושכרים – 27 במספר – וההכנסות השנתיות שהופקו מהם, כחצי מיליון  
31 לכל אחד מהמערערים – מעידים לכאורה על אופי פירותי (**חזן**, פסקה 41), למרות שאין  
32 בריבוי עסקאות כשלעצמו, כדי להצביע על אופי מסחרי (ראו: אמנון רפאל ושלומי לזר, **מס**  
33 **הכנסה**, מהדורה רביעית, כרך א', עמ' 104, וכן ראו: פסק דין **מרדכי**).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 39515-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 34567-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

19. המערערים קיימו בשנות המס הנדונות מנגנון מסוים לניהול הנכסים. במשרד עורכי הדין של האב המנוח, שעבר בירושה למערערים, הועסקו שתי עובדות: מזכירה ומנהלת חשבונות, שביצעו את כל הכרוך בהוצאת קבלות וחשבוניות לשוכרים, התאמות בנקים, הנהלת חשבונות שוטפת וכו'.
- המערערים גם תיעדו את הפעילות השוטפת בתוכנת חשבשבת, כאשר לכל נכס מושכר נזקפו ההכנסות וההוצאות המתייחסות אליו.
- הדברים הללו מאפיינים לכאורה "עסק", אך בחינת הראיות מעלה כי אין מדובר במנגנון של ממש, אלא בהסדרים שהתקיימו עוד בחיי האב והמשיכו להתקיים בשנות הערעור הנדונות, עד שפסקו לאחר מכן, מסיבות שיפורטו להלן, והעיקר הוא, שאותן פעולות שנעשו במסגרת אותו "מנגנון" לא חרגו מפעילויות רגילות המתבקשות ממשכיר של נכס, וכי ניתן היה לעשות אותן פעולות גם ללא העסקתן של העובדות (השוו לפסק דין **מרדכי**).
20. כעולה מתצהירי המערערים (והדברים לא הוכחו ולא נסתרו על ידי המשיב), המשרד שבו נעשתה אותה פעילות לא יוחד מלכתחילה לפעילות זו. מדובר היה במשרד עורכי דין שבו עבד ופעל אביהם המנוח של המערערים שהיה עורך דין פעיל, ואף המערערת, שגם היא עורכת דין, עבדה בו תקופה מסוימת (סעיף 16 לתצהירה).
- המשרד היה בעיקרו משרד עורכי דין, ובמסגרתו גם התנהלה המערכת הארגונית הקשורה להשכרת הנכסים.
- המערערים ירשו את משרד עורכי הדין כמות שהוא, ועם הפעילות שהתנהלה במסגרתו. לאחר פטירת אביהם, המערערת עבדה במשרד, בעיקר כדי לסיים תיקים בהם טיפל אביה, ובהמשך הצטרף גם המערער, שקיבל רישיון עורך דין לאחר פטירת אביו. אך פעילותם היתה מעטה וזמנית, בין היתר בשל סכסוך קשה וארוך שפרץ ביניהם, ושהוביל לפתיחת הליכים משפטיים (לתיאור הסכסוך וההליכים המשפטיים ראו תצהירו של המערער, סעיפים 21 ואילך).
21. המערערים "ירשו" מאביהם גם את שתי העובדות שהועסקו במשרד: מנהלת החשבונות שעבדה בו במשך כ-29 שנים, שהכירה היטב את כל העניינים הכרוכים בחשבונות המשרד, כולל אלה הקשורים להשכרת הנכסים, המשיכה להיות מועסקת במשרה מצומצמת מאד, שש שעות שבועיות (המערערת סעיף 25 לתצהירה, המערער – סעיף 40(א) לתצהירו) ושכרה החודשי היה 1,700-1,800 ₪ (המערערת, עמ' 42 לפרו').
- המזכירה עבדה עם האב כ-5 שנים לפני פטירתו והמשיכה להיות מועסקת על ידי המערערים ושכרה היה 4,000-5,000 ₪ לחודש (המערערת, שם).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 39515-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 34567-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 המזכירה סייעה למערערים לסיים את הטיפול בלקוחות המשרד, שהטיפול ברובם החל על  
2 ידי האב, כגון: רישום עסקות מכר, רישום בית משותף וכו'.
- 3 המזכירה גם שימשה כמגשרת וכחוליית קישור בין המערערת ובין המערער, עקב הסכסוך  
4 והנתק שהיה ביניהם (סעיף 27 לתצהיר המערערת, סעיף 40(ב) לתצהיר המערער).
- 5 שתי העובדות פוטרו לאחר שהושג הסדר פירוק שיתוף בין המערערים, כשבינתיים גם  
6 הסתיים הטיפול בתיקי האב (סעיף 28 לתצהיר המערערת, סעיף 41 לתצהיר המערער. יצוין,  
7 כי הדבר אירע לאחר שנות המס הנדונות).
- 8
- 9 22. המשיב ציין עוד את דבר העסקתה של עובדת נוספת, שעסקה בניקוי חדרי המדרגות בחלק  
10 מהנכסים.
- 11 כעולה מתצהיר המערערת (סעיף 33.4), גם את המנקה "ירשו" המערערים מאביהם והיא  
12 פוטרה בשנת 2006. תפקידה היה ניקוי חדר המדרגות בלבד, והמערערים עשו כן בהיותם  
13 בעלים של כל היחידות בשלושה בניינים, בהם מצויים חלק מהנכסים, והבעלים של רוב  
14 היחידות בבניין נוסף, בו מצויים חלק נוסף של הנכסים.
- 15
- 16 23. חוזי השכירות היו סטנדרטיים (סעיף 33.9 לתצהיר המערערת). המשיב לא סתר ממצא זה,  
17 למעט שני חוזי שכירות, שנכללו בהם תוספות מסוימות, ושלהם ניתן הסבר ספציפי (המערער,  
18 עמ' 32 לפרו', המערערת, עמ' 41), והם בבחינת היוצאים מן הכלל המלמדים על הכלל.
- 19
- 20 24. תחלופת השוכרים היתה מועטה, ולרוב דובר בהארכת חוזי השכירות השנתיים (סעיף 33.13  
21 לתצהיר המערערת). המערערת העידה על שכירויות שהחלו מהשנים 1994 ו-1997  
22 (עמ' 41 לפרו').
- 23
- 24 25. דמי השכירות התקבלו בשיקים דחויים, שנמסרו בדרך כלל למערערים מראש בתחילת השנה.  
25 לעיתים, כשהיו מספר שוכרים באותה דירה, ניתנו שיקים כמספר הדיירים (המערער,  
26 עמ' 26).
- 27 27. אני מסכים עם דברי המערערת (עמ' 39), כי אין חשיבות למספר השיקים כשהם מופקדים  
28 בבת אחת בבנק.
- 29
- 30 26. המערערים העידו (המערער – עמ' 27, המערערת – עמ' 40), שכמעט ולא היה צורך לטפל  
31 בגביית שיקים שלא כובדו, ובאותם מקרים חריגים הדבר נפתר לאחר פניה לשוכר וללא כל  
32 פעולה נוספת.
- 33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 39515-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 34567-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 המערערים לא ביצעו כל פעילות השבחה בנכסים ולא נתנו כל שירותי תחזוקה, מלבד שליחת  
2 אנשי מקצוע מתאימים לתיקונים ספציפיים, שהם מחויבים להם כמשכירים כלפי השוכרים  
3 (המערער – עמ' 27-28, המערערת – עמ' 38).  
4
- 5 28. לא ננקטו כל פעולות שיווק מיוחדות לנכסים, מאחר ותחלופת הדיירים בנכסים היתה  
6 מועטה. כשהיה צורך בכך, נעשה פרסום באמצעות האינטרנט באחד האתרים המיועדים לכך,  
7 ובעלות שנתית של כ-200 ₪ (סעיף 33.5 לתצהיר המערערת).  
8
- 9 29. הנכסים התקבלו על ידי המערערים בירושה. לא היה צורך בנטילת מימון כלשהו לשם  
10 רכישתם. הנכסים אינם ממושכנים. המערערים לא ביצעו כל פעולת מכירה או רכישה של  
11 הנכסים (המערערת, סעיפים 33.6 ו-33.7 לתצהירה).  
12
- 13 30. גובה דמי השכירות נקבע לפי תנאי השוק של נכסים דומים והם לא היו תלויים בפעולות  
14 יזומות של המערערים (סעיף 33.15 לתצהיר המערערת). המשיב לא סתר ולא פרך עדות זו,  
15 ובוודאי שלא הביא כל ראיה לדמי שכירות חריגים ביחס לנכס כלשהו, או ראיה בדבר השפעת  
16 המערערים על גובה דמי השכירות.  
17
- 18 31. שני המערערים עורכי דין, אך לדבריהם הם אינם עוסקים בתחום זה באופן סדיר ומלא. מכל  
19 מקום, אין בעיסוק עריכת הדין כדי להקנות להם בקיאות מיוחדת בתחום השכרת הנכסים,  
20 שמעצם טבעו אינו מחייב בקיאות מיוחדת, וניתן למצוא משכירי נכסים בכל מגוון  
21 העיסוקים. כאמור לעיל, חוזי השכירות היו ברובם בעלי נוסח אחיד וסטנדרטי, כך שגם  
22 היתרון שניתן היה ליחס לעורך דין בניסוח חוזים לא בא לידי ביטוי.  
23 המשיב, מכל מקום, לא הראה כיצד עיסוקם זה תרם באופן כלשהו להפקת ההכנסות מדמי  
24 השכירות.  
25
- 26 32. וכן אין ליחס, לדעתי, חשיבות לכך שהנכסים היו רשומים בשנים הנדונות על ידי תאגידים.  
27 הרוב המוחלט של הנכסים, אלה המוגדרים כדירות מגורים, נרשמו על שם חברת נאמנות  
28 (אלדד), עבור המערערים. החברה הגישה דו"ח אפס וההכנסות מהמושכרים הללו דווחו על  
29 ידי המערערים עצמם (סעיף 32.1 לתצהיר המערערת).  
30 חברה נוספת (נכסים עירוניים) החזיקה בשתי החנויות בלבד, וגם ההכנסות מהן דווחו על ידי  
31 בעלי המניות, המערערים.  
32 השותפות (שותפות נכסי משפחת לשם) יוסדה לשם החזקת הנכסים, עד לחלוקתם בין  
33 המערערים, ולא היה לה כל תפקיד מעבר לכך.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 39515-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 34567-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

33. מעבר לכך, אין בכך שהחזקת הנכסים נעשית על ידי חברה, להבדיל מיחיד, כשלעצמה, כדי לשנות מאופייה של ההכנסה כהכנסה לפי סעיף 6(2). העובדה כי המדובר בגוף משפטי-כלכלי שאין לו קיום זולת הפקת רווחים מהנכסים, אינה הופכת את ההכנסה להכנסה מעסק (בורנשטיין ונמדר, עמ' 111).
- כך נפסק בעניין פגסוס (עמ"ה 83/77 פגסוס בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, 5.5.78, פד"א י, חוברת 2-1, עמ' 12):
- "הכנסה הבאה מנכס בצורה של דמי שכירות או דיבידנד, תוארה ע"י כב' השופטת ויתקון כ"הכנסה פסיבית שאינה באה כתוצאה מפעילות או יגיעה" (ע"א 67/314 פ"ש נ' נכסי כהנים בע"מ, פד"י כ"א 2 ע' 748). באותו פסק דין מוצאים אנו אבחנה בין חברה המנהלת עסקים לבין חברה המחזיקה נכסים, המביאים הכנסה בצורה של דמי שכירות, רבית או דיבידנד. לגבי החברה האחרונה אין לומר שהכנסתה באה מעסק".
34. ממכלול הנסיבות שתוארו לעיל עולה, כי למרות שניתן לדלות מהן מספר מאפיינים לתיאור ההכנסות כ"עסק", הרי שמרביתן הולם יותר תיאור של הכנסה פאסיבית. כדברי כב' השופט אשר בעניין מרכז הפרח הנ"ל:
- "הייתי מוסיף שבמקרה והכנסה מסוימת ניתנת לסיווג לפי שתי פיסקאות או יותר של הסעיף 2 לפקודה, הרי יש לסווגה באותה פיסקה שאליה היא שייכת בעיקרה".
35. הנסיבות כאן דומות למדי לאלה שתוארו בפסק דין מרכזי: המערער היה בעלים של 3 בנינים המשמשים להשכרה, המערער ורעייתו דאגו להחזקתם ולנקיונם של הנכסים, אך רק לשטחים החיצוניים ולא לנכסים המושכרים מבפנים, אשתו היתה מבקרת במושכרים, גובה דמי שכירות ומוציאה חשבוניות, הוא בעצמו ביצע חלק מעבודות התחזוקה כמי שהיה בעברו קבלן שיפוצים.
- יצוין, כי עמדות הצדדים באותו ערעור היו הפוכות (מטעמים שלא יפורטו כאן), כאשר המערער טען לסיווג כעסק לפי סעיף 2(1) ואילו המשיב טען לסיווג כהכנסה פאסיבית לפי סעיף 6(2).
- בית המשפט (כב' השופט ד"ר ביין) קבע:
- "לדעתי, לא חרגה פעילותו של המערער מפעילות של בעל נכסים החדד לשמירת ערך רכושו המקפיד לגבות המגיע לו כרווח מדמי שכירות והמוודא שלא יגרמו לו נזקים או הפסדים עקב פיגור בתשלומים.
- אסביר את דברי:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 12-01-39515 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 12-01-34567 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 אחזקת המבנים ושמירת מראם החיצוני והסביבתי היא פעילות טבעית של בעל  
2 נכסים בעיקר אם עיתותיו בידידו כמו המערער... המערער לא הצליח להראות  
3 כי פעולות אלה הם בבחינת שירות לשוכרים להבדיל משירות לעצמו כבעל  
4 הנכס...".

5  
6 בהמשך:

7 "אני מוכן להניח שהמערער ואשתו "מתגעים" בפעילותם מסביב לנכסים. אך  
8 המונח "יגיעה אישית" המופיעה בסעיף 121(ב) לפקודה (בנוסח הישן) מול  
9 המושג "הכנסה מנכס בית" והמשמש קריטריון חשוב להבחנה בין הכנסה  
10 פסיבית ואקטיבית בדרך כלל, הוא מושג בעל משמעות טכנית יותר. המדובר  
11 הוא בפעילות של מי שטורח כדי להוציא רווח מרכושו בדרך של מסחר או  
12 עסק... בענייננו הפעילויות של המערער ואשתו הן טפלות למעמדם כבעלי  
13 המבנים ונובעים מעצם ההשכרה ואין בהם להפוך מקור הכנסה פסיבי למקור  
14 הכנסה אקטיבי. צריך להראות קשר סיבתי ברור בין היגיעה האישית לבין  
15 צמיחת ההכנסה. בענייננו ההכנסה נובעת מעצם ההשכרה ו"היגיעות"  
16 שמתגעים המערער ואשתו בפעילויות הם מרכיב צדדי וטפל בכל הנוגע  
17 להשגת ההכנסה."

18  
19 ובסוף:

20 "בסיכום, אם רוצים לשמור על האבחנה בין הכנסה פסיבית מהשכרת נכסים  
21 לבין הכנסה מעסק, צריך להבדיל בין פעילויות טפלות לבעלות על הנכסים  
22 שבלעדיהן לא ניתן לתאר השכרה כלל ועיקר כגון: מילוי החובות הקבועות  
23 בחוק מצד המשכיר כלפי השוכר בדבר תיקונים במושכר וסביבתו וגבית דמי  
24 השכירות, לבין פעילויות החורגות מפעילויות שוטפות אלה, כגון מבצעי  
25 פרסום ושיווק, פעולות להגדלת כוח המשיכה של המושכר (מעבר לתחזוקה  
26 שוטפת), פעולות של גיוס משקיעים לפיתוח הנכסים ולהעלאת ערכם.  
27 במקרה הנוכחי אינני סבור שכמות המושכרים, היקף הפעילות וסוג הפעילות  
28 של המערער ואשתו מצדיקים לראות בהכנסתם מהשכרה – הכנסה מעסק."

29  
30 גם בענייננו אני סבור, כי פעילותם של המערערים, למרות היקף הנכסים וגודל ההכנסות לא  
31 חרגה מפעילות רגילה וסבירה של משכירי נכסים, ושייגעתם האישית" היתה טפלה למקור  
32 ההכנסה העיקרי: הנכסים עצמם.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 12-01-39515 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 12-01-34567 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 ולבסוף, גם מבחן הגג, מבחן הנסיבות המיוחדות, תומך במסקנה, לפיה ההכנסות דנן הן  
2 הכנסות פאסיביות.
- 3 רוב הנכסים הנדונים, עם פוטנציאל ההכנסות שניתן להפיק מהם, "נפלו" לידיהם של  
4 המערערים בירושה, כשהם ממלאים בכך תפקיד פאסיבי. "במות אדם עובר עזבונו  
5 ליוורשו", קובע סעיף 1 לחוק הירושה, התשכ"ה-1965, ולא לחינם נהוג לכנות מעבר זה  
6 מהמוריש ליורש "נפילה" (ראו: שאול שוחט, שופט, מנחם גולדברג, שופט (בדימוס), יחזקאל  
7 פלומין, רו"ח ועו"ד, דיני ירושה ועיזבון, מהדורה שישית, עמ' 9).
- 8 גם בנכסים שניתנו למערערים לפני פטירת אביהם כמתנה, מילאו הם תפקיד פאסיבי של  
9 מקבלי מתנה.
- 10 מתוך אותה "פאסיביות" הם המשיכו להחזיק בנכסים ולהפיק מהם הכנסות, כפי שעשה  
11 אביהם, בלא שתרמו מעצמם כמעט דבר לצמיחתם או לגדילתם, אלא רק להמשכם ושימורם.  
12
- 13 לא ניתן להתעלם גם מכך, שבכל הדיווחים ביחס לנכסים הללו, החל מאביהם של המערערים  
14 וכלה במערערים עצמם, הם סווגו תחת סעיף 6)2 לפקודה, והמשיב לא התערב בסיווג זה ולא  
15 פעל לשינויו.
- 16 כך העידו המערערים וכך העיד גם רו"ח גדעון באום, שהיה רואה החשבון של אבי המערערים  
17 והוא כיום רואה החשבון של המערער (בתצהירו ובעדותו, עמ' 14 ואילך). רו"ח באום העיד  
18 גם, שהמשיב הוא שעמד על הסיווג לפי סעיף 6)2 ולא איפשר ניכוי הפסדים בגין עסק כגון  
19 ממשד עורכי הדין (עמ' 20 לפרו').
- 20 המשיב טרח ומצא כי בהסכם שומות מס הכנסה שנעשה לעו"ד אבשלום לשם ז"ל (אבי  
21 המערערים) לשנות המס 1994-1997 (נספח 3 לתצהיר המערער) נרשמו ההכנסות  
22 ברובריקה: "מעסק בספרים קבילים", וביקש לראות בכך הוכחה כי גם בעבר נעשה סיווג של  
23 עסק להכנסות הנדונות. אך רו"ח באום הסביר בעדותו, כי באותם טפסים לא היתה רובריקה  
24 מתאימה לסיווג לפי סעיף 6)2 לפקודה, וכי בפועל בשומה שהוצאה בעקבות אותו הסכם  
25 (סומן כמוצג דפנה 1) נרשמו ההכנסות כ"נכס חברת בית", סיווג המתאים לסעיף 6)2.
- 26 יש לתמוה על גירסתו זו של המשיב, שהרי הוא עצמו ציין בנימוקי השומה, כי המערערים  
27 דיווחו על הכנסותיהם עד שנת המס 2002 על הכנסות לפי סעיף 6)2 לפקודה.  
28
- 29 גם אם יש ממש בדברי המשיב בסיכומיו, כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה ואין לכבול את  
30 פקיד השומה להחלטות שקיבל בעבר, כדברי כב' השופט הנדל ב-ע"א 3266/08 סדן נ' פקיד  
31 שומה ת"א 1 (1.6.11, פורסם בנבו), עדיין יש תוקף לאופן שבו השקיף המשיב על הדברים  
32 בעבר, במיוחד כשמדובר בשאלה של סיווג הכנסה, הנקבע על פי נסיבותיו של כל מקרה.  
33 כך נקבע בפסק דין סדן עצמו (פיסקה כא):



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 12-01-39515 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 12-01-34567 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 "כשם שבית משפט זה התייחס להתנהגות פקיד השומה כאינדיקציה לפרשנות  
2 הסכם לחובת הנישום (ראו ע"א 376/76 פקיד השומה ירושלים נ' אריזדה, פ"ד  
3 לא(1) 436, 441), כך – במישור העקרוני – היא עשויה לשמש אינדיקציה  
4 פרשנית לטובתו; ההגינות מחייבת כי התמונה תהיה סימטרית (לחובת ההגינות  
5 בהקשרים אלה, ראו לאחרונה ע"א 10088/09 דגמין נ' פקיד שומה באר שבע  
6 (לא פורסם), פסקה י"ז-י"ח). סוף דבר, "אם נהג צד לחוזה בדרך מסוימת שיש  
7 בה כדי להצביע כיצד מפרש הוא את הוראותיו, יתקשה צד זה לטעון בהמשך  
8 כי פרשנותו של החוזה שונה" (ע"א 9636/06 בוגנר נ' SofaWare  
9 Technologies Ltd (לא פורסם). פסקה מ"ה)."

10  
11 וכן אין הדעת נוחה מכך, שהמשיב משנה את עמדתו בשאלת סיווג הכנסת דמי השכירות .39  
12 ממקרה אחד למשנהו, כאשר הנסיבות בהם דומות למדי, כפי שהוכח מהשוואת נסיבות  
13 הערעורים הללו לנסיבות הדומות למדי שנדונו בפרשת **מרדכי** (ובמידה מסוימת גם בפרשת  
14 **פלוס**).

15 גם אם המוטיבציה של המשיב להגדלת ההכנסות הנגבות מהנישום לטובתו הכללית של  
16 הציבור רצויה בעיקרה, חובת ההגינות מחייבת את הרשויות המינהליות וכל שכן את המשיב  
17 הממלא בהליכי השומות הללו תפקיד מעין-שיפוטי, לעקביות בעמדותיה ולאמירה בשפה  
18 אחת ביחס לאותן נסיבות.

19 ואמנם, רשות מינהלית זקוקה לגמישות מסוימת בגיבוש החלטותיה, לפי נסיבות כל מקרה,  
20 אך כדברי השופט יצחק זמיר בספרו, "**הסמכות המינהלית**", כרך ב' (מהדורה שניה),  
21 עמ' 1375:

22 "הגמישות הנדרשת היא גמישות מוגבלת. היא משרתת צרכים חשובים, אך  
23 קיימים גם צרכים שכנגד. בין היתר, קיים צורך ביציבות. זהו צורך בולט  
24 בהחלטות שיפוטיות, אך הוא קיים גם בהחלטות מינהליות. צריך שבני אדם  
25 יוכלו לסמוך ולהסתמך על החלטות מינהליות...."

26  
27 הדרך הטובה ביותר למניעת המטוטלת בהתייחסות המשיב לסיווג הנדרש בהקשר הנדון כאן  
28 היא קביעת קריטריונים ברורים ואחידים, שינחו אותה בגיבוש עמדתה ובהחלטותיה (ראו:  
29 דפנה ברק-ארז, **משפט מינהלי**, כרך ב', עמ' 695).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 39515-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 34567-01-12 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 המסקנה הנובעת מכל האמור היא, שיש לקבל את הערעורים, במובן זה שהסיווג שייקבע  
2 לאותן הכנסות יהא לפי סעיף 62(6) לפקודה, תחת הסיווג לפי סעיף 12(1) לפקודה שנקבע  
3 בשומות המשיב.  
4
- 5 41. אך המערערים לא הסתפקו בקבלת עמדתם בשאלת סיווג ההכנסות, אלא ביקשו גם לקבוע  
6 שהם זכאים בגין אותן הכנסות לשיעור מס של 10% לפי סעיף 122 לפקודה.  
7 אולם, כדי להנות משיעור מס זה, לא די בכך שהנכסים מוגדרים כדירות מגורים, אלא יש  
8 צורך שהם גם יושכרו וישמשו כדירות מגורים.  
9 כך עולה מפורשות מלשון סעיף 122(א), הנוקט במילים "דירה המשמשת למגורים" ולא  
10 בדירת מגורים סתם. כך עולה גם מתכלית התיקון שנעשה בסעיף זה (תיקון מס' 132), כפי  
11 שעולה מדברי ההסבר להצעת החוק (הצעת חוק 3156, כ"ח תמוז התשס"ב, 8.7.02, עמ' 814):  
12 "מוצע לקבוע כי הנחה זו תחול רק כאשר הדירה אכן משמשת למגורים...".  
13 וכדברי פרופ' נמדר בספרו (נמדר, עמ' 236):  
14 "סעיף 122 לפקודה בא לעודד השכרת דירות למגורים וחשיבותו בעיקר  
15 בתקופה של עליה לישראל ותקופות אחרות של מחסור בדירות מגורים...  
16 יתר על כן, הדרישה שבסעיף היא שהדירה תושכר למגורים ותשמש בפועל  
17 למגורים ודירה שהושכרה שלא למטרת מגורים לא תהנה מהקלת המס  
18 האמורה".  
19 (לעקרון הפרשנות התכליתית בדיני מיסים, ראו ברשף הנ"ל, פסקה 12. לענין הדרישה  
20 לשימוש כדירת מגורים בהקשר לסעיף 122, ראו עוד: מאמרו של עו"ד ורו"ח ג'ק בלגה,  
21 "הכנסה מדמי שכירות של 122 דירות חייבת במס בשיעור של 10% בלבד", מיסים כ/2  
22 (אפריל 2006), א, 116).
- 23
- 24 42. מרשימת "טבלת נכסים ושכירויות" שצורפה כנספח 1 לתצהיר המערערת עולה, כי 10 מתוך  
25 24 דירות המגורים הושכרו ויועדו לשמש כמשרדים, כאשר השוכרים הם עורכי דין או חברות  
26 שונות. נכסים אלה בוודאי שאינם זכאים ליהנות מהנחת המס שבסעיף 122 לפקודה.  
27 אין צורך לומר, שגם שני הנכסים המוגדרים כחנויות (נכסים מס' 20 ו-21 בטבלה הנ"ל) והנכס  
28 הנוסף המוגדר מראש כמשרד (נכס מס' 19 בטבלה) אינם זכאים ליהנות מאותה הנחה.  
29
- 30 43. אני מודע לכך שהמשיב לא ערך הבחנה בין הנכסים שהושכרו לשם מגורים ובין אלה שהושכרו  
31 ליעוד אחר בהקשר לחלותו של סעיף 122 לפקודה, אולי משום שדבק בעמדה שכולם צריכים  
32 להיות מסווגים כעסק וממילא סעיף 122 אינו חל על כולם, וגם המערערים, כנראה בעקבות  
33 המשיב, לא התייחסו לנקודה זו.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 12-01-39515 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 12-01-34567 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 אך חוסר התייחסותם של הצדדים אינו פוטר את בית המשפט מהתייחסות לכך, מקום  
2 שמוצגים בפניו נתונים ברורים, שאינם מאפשרים לקבוע את שביקשו המערערים, כי הם  
3 זכאים לשיעור המס המופחת לפי סעיף 122.  
4
- 5 44. יצוין, כי גם המשיב וגם המערער לא חלקו על הנתונים שבטבלה נספח 1 לתצהיר המערערת  
6 ולא הציגו כל טבלת נתונים אחרת.  
7 אזכיר, כי ב"כ המערער לא נמנע מלחקור בחקירה נגדית את המערערת (עמ' 43 לפרו'), כפי  
8 שב"כ המערערת לא נמנע מלחקור את המערער בחקירה נגדית (עמ' 35-34), ואם היו השגות  
9 ביניהם בענין זה, הן היו צריכות לבוא לידי ביטוי בחקירות הללו.  
10
- 11 45. אוסיף, כי סעיף 156 לפקודה, הדין בערעור על שומת מס (ומקבילו סעיף 83 בחוק מס ערך  
12 מוסף, תשל"ו-1975) מקנה לבית המשפט סמכות רחבה להיכנס לגדרי שיקול הדעת עצמו  
13 ולקבל את ההחלטה שהיה על המשיב לקבל מעיקרא (ע"א 4160/13 סלע בנגב חברה לעבודות  
14 עפר, כבישים ופיתוח בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע, 10.5.15, פורסם בנבו).  
15 כך, אם המשיב היה מסווג את ההכנסה מדמי השכירות, הנדונים לפי סעיף 6(2) לפקודה,  
16 כמסקנתי לעיל, היה עליו להבחין בין דירות המגורים שהושכרו למטרת מגורים ובין אלה  
17 שהושכרו למטרה אחרת לצורך הקביעה אם יש להחיל עליהם את שיעור המס המופחת  
18 שנקבע בסעיף 122 לפקודה, וכך אני עושה כעת.  
19
- 20 46. מסקנתי היא, אפוא: הכנסות דמי השכירות מכל הנכסים הנדונים יסווגו כהכנסה פאסיבית  
21 לפי סעיף 6(2) לפקודה. אולם, שיעור המס המופחת לפי סעיף 122 לפקודה יחול רק על דירות  
22 המגורים שהושכרו למטרת מגורים ולא על דירות המגורים שהושכרו למטרת אחרות,  
23 בהתאם לטבלה נספח 1 לתצהיר המערערת, וכמובן שהוא לא יחול על הנכסים שאינם דירות  
24 מגורים.  
25
- 26 47. בשולי כתבי הצדדים, עלתה גם שאלת ההכרה בהוצאות מסוימות שדווחו ונכחו על ידי  
27 המערערים, כשלטענת המשיב בנימוקי השומה שהגיש, המערערים לא היו זכאים לנכותן.  
28 מעבר לכך, כמעט ולא היתה התייחסות לנושא זה בתצהירי הצדדים, בחקירות שנערכו  
29 ובראיות שהובאו.  
30 המשיב בסיכומיו לא התייחס כלל לעניין זה.  
31 דין טענה שנטענה בכתב הטענות אך לא הועלתה בסיכומים כדין טענה שנזנחה, ובית המשפט  
32 לא יתייחס אליה (ע"א 447/92 רוט נ' אינטרקונטיננטל קרדיט, פ"ד מט(2) 102, 107).  
33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 12-01-39515 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 12-01-34567 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 לאור זאת, היה צריך לקבל את הערעורים ביחס לאי ההכרה בהוצאות שדווחו במלואם. אלא,  
2 שסעיף 122(ג) קובע:

3 "על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא  
4 זכאי לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור  
5 ההכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה  
6 מדמי השכירות או מהמס החל עליה:"

7  
8 נמצא, שביחס לנכסים שסעיף 122 חל עליהם, המערערים אינם רשאים לבצע כל ניכוי או  
9 הפחתה.  
10 מאחר שלא הוצגו הנתונים המייחסים את ההוצאות והניכויים שבמחלוקת לנכסים  
11 מסוימים, ומאחר שהנכסים הזכאים להחלת סעיף 122 הם כמחצית מכלל הנכסים (14 מתוך  
12 27), אני קובע כי מחצית ההוצאות שדווחו תוכר, והערעורים ביחס אליהן יתקבלו, והמחצית  
13 האחרת לא תוכר והערעורים ביחס אליהן יידחו.

### תוצאה

14  
15  
16 49. בהתאם לכל האמור לעיל, אני קובע כדלקמן:

17  
18 א. הכנסות דמי השכירות מהנכסים נשוא הערעורים הללו יסווגו כהכנסה פאסיבית לפי  
19 סעיף 2(6) לפקודה. הערעורים בעניין זה מתקבלים.

20  
21 ב. המערערים זכאים להחיל את סעיף 122 לפקודה ולשלם את המס המופחת הקבוע בו  
22 רק ביחס לדירות המגורים שהושכרו לייעוד של דירות מגורים ולא לייעוד משרד (או  
23 כל ייעוד אחר), הכל בהתאם למפורט בטבלה שצורפה כנספח 1 לתצהיר המערערת.  
24 הערעורים בעניין זה מתקבלים חלקית.

25  
26 ג. הערעורים ביחס להוצאות שדווחו מתקבלים בחלקם ונדחים בחלקם, בהתאם  
27 לאמור בסעיף 48 לעיל.

28  
29 ד. השומות יתוקנו בהתאם לכל האמור לעיל.

30  
31  
32  
33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 יולי 2015

ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 1064/09 לשם נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4  
ע"מ 12-01-39515 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4  
ע"מ 12-01-34567 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 50. הערעורים התקבלו ברובם.  
2 לפיכך ישלם המשיב לכל אחד מהמערערים הוצאות ושכ"ט עו"ד בסך 15,000 ₪.

3  
4  
5  
6  
7

ניתן היום, ו' אב תשע"ה, 22 יולי 2015, בהעדר הצדדים.

יונה אטדגי, שופט

8  
9  
10  
11  
12  
13  
14