



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

1

לפני כב' השופטת ד"ר מיכל אגמון-גונן

2

בעניין:
 1. גד בירן
 2. יעקב קירמאיר
 ע"י ב"כ עו"ד תמיר קלדרון ועמית משה כהן

נגד

מדינת ישראל – פקיד שומה נתניה
 ע"י ב"כ עו"ד מרואן עבדאללה מפרקליטות מחוז תל אביב

פסק דין

3

4 המערערים הינם הבעלים של מבנה באזור התעשייה בנתניה, אשר עד לשנת 1998 שימש אותם
 5 כמקום מושבה של חברה בבעלותם, העוסקת בתחום הייבוא, מכירה והתקנה של ציוד לבריכות
 6 שחייה. בשנת 1998 הועתקה פעילות החברה לאזור התעשייה בעמק חפר ולמן מועד זה הושכר
 7 המבנה לצד שלישי. המערערים, שהוכרו כנכים בשיעור של 100% בשנים 2005 ו-2006, דיווחו
 8 בשנות המס 2006-2007 על הכנסותיהם מהשכרת המבנה כ"הכנסה מיגיעה אישית", וזאת
 9 בהתאם להגדרת מונח זה בסעיף 71(7) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961. המשיב
 10 קבע, כי הכנסות המערערים מדמי שכירות אינן "הכנסה מיגיעה אישית", וזאת מאחר שהמבנה
 11 שימש את המערערים להפקת הכנסה מיגיעה אישית באמצעות חברה ועל כן, המערערים אינם
 12 זכאים לפטור ממס בגין הכנסות אלה כקבוע בסעיף 9(5)א לפקודה. מכאן, ערעורם לשנים 2006-
 13 2007. למרבה הצער, המערער 1, מר גד בירן, ז"ל, הלך לעולמו בטרם ניתן פסק-הדין בעניינם.

14

15

16

1. העובדות שאינן שנויות במחלוקת

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

1 במשך כל שנות פעילותה של החברה, לרבות בשנים שבהן פעלה החברה מתוך המבנה, שימש
2 המערער 1, מר גד בירן, ז"ל, כמנהל הכספים של החברה ואילו המערער 2, מר יעקב קירמאיר, היה
3 אמון על החלק התפעולי של החברה.

4
5 במהלך שנת 2005 עבר מר קירמאיר ניתוח מעקפים, שבעקבותיו נקבעה לו נכות צמיתה בשיעור של
6 100% ובמהלך שנת 2006 התפתחה אצל מר בירן ז"ל מחלה ניוונית קשה, שבעקבותיה נקבעה גם לו
7 נכות צמיתה בשיעור של 100%.

8
9 בשנות המס 2006-2007 דיווחו המערערים על הכנסותיהם משהשכרת המבנה כ"הכנסה מיגיעה
10 אישית", וזאת לשיטתם בהתבסס על הגדרת המונח "הכנסה מיגיעה אישית" שבסעיף 1(7) לפקודת
11 מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: הפקודה), הקובע כי "הכנסה מיגיעה אישית היא
12 לרבות: סכום המתקבל בידי אדם מדמי שכירות מהשכרת נכס, שבמשך עשר שנים לפחות לפני
13 תחילת השכרתו שימש בידי האדם להפקת הכנסה מיגיעה אישית, מעסק או ממשלח יד; לעניין
14 זה, "אדם" - לרבות מי שהיה בן זוגו ערב פטירתו". המערערים טענו, כי מאחר שהמבנה שימש
15 אותם להפקת הכנסה מיגיעה אישית לתקופה העולה על עשר שנים עובר לתחילת השכרתו (ולאמיתו
16 של דבר לתקופה העולה על עשרים שנים), הרי שהם חוסים תחת ההגדרה שלעיל.

17
18 המשיב, שלא קיבל עמדה זו של המערערים, ערך למערערים שומה לפי מיטב השפיטה לשנות המס
19 2006-2007 וזאת בהתבסס על עמדתו שלפיה ההכנסה מהשכרת המבנה אינה הכנסה מיגיעה אישית,
20 מאחר שהמבנה שימש את המערערים להפקת הכנסה מיגיעה אישית באמצעות חברה שהייתה
21 בשליטתם. לאור זאת קבע המשיב, כי המערערים אינם זכאים לפטור מלא ממס בגין הכנסות אלו
22 כקבוע בסעיף 9(א) לפקודת מס הכנסה, אלא לפטור חלקי לפי סעיף 9(ב) לפקודה.

23

24

2. טענות הצדדים

26 המערערים טוענים, כי יש לסווג את הכנסתם מהשכרת המבנה בשנות המס 2006-2007 כהכנסה
27 מיגיעה אישית, וזאת הן לאור לשונו המפורשת של סעיף 1(7) לפקודה והן לאור התכלית שעומדת
28 בבסיסו. אשר ללשונו של הסעיף טוענים המערערים, כי לא בכדי בחר המחוקק לנקוט במונח "אדם"
29 בעת ניסוח הסעיף דגן, שהרי הפקודה רואה במונח "אדם" כמונח שיורי, המתייחס לכלל הנישומים,
30 'לרבות יחיד, חבר וחבר בני-אדם' (כך בסעיף 1 לפקודה). אשר לתכלית הסעיף טוענים המערערים,
31 כי מדברי החסר להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 106) (הכנסה שלא מיגיעה
32 אישית), תשנ"ה – 1995, שבגדרו הוסף ס"ק 7 לסעיף ההגדרות בפקודה, עולה, כי מטרתו הייתה
33 צמצום הפגיעה ברבים שיצאו לגמלאות ומשכירים את הנכס ששימש אותם בזמנו לייצור הכנסה
34 מיגיעה אישית, אגב חשיפה לשיעורי מס גבוהים ביחס לשיעורי המס על הכנסות מיגיעה אישית
35 שאותם הם נהגו לשלם עובר ליציאתם לגמלאות. על פי הטענה, אין כל נפקות משפטית למבנה
36 המשפטי הפורמאלי בו בחרו המערערים לנהל את עסקם, ככל שבפועל הופקה הכנסה מיגיעה
37 אישית.

38



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

1 המשיבה טוענת, כי הן לאור הוראות הסעיפים הרלבנטיים לענייננו, הן לאור תכליתם והן לאור
2 האופן שבו דיווחו המערערים על הכנסותיהם לאורך השנים עובר להכרתם כנכים, הרי שיש לראות
3 בהכנסות שהפיקו המערערים כהכנסות מדמי שכירות. אשר ללשונו של הסעיף מדגישה המשיבה, כי
4 ההגדרה בסעיף קטן (7) מתייחסת ל"אדם" וכי בסיפא הסעיף אף נקבע, כי "אדם" – **לרבות מי**
5 **שהיה בן זוגו ערב פטירתו**", כאשר מנוסח זה ברור כי הכוונה היא לאדם בשר ודם, וודאי שלא
6 לחברה. אשר לתכלית החוק, מפנה המשיבה לכך שגם בדברי ההסבר של הצעת החוק לתיקון פקודת
7 מס הכנסה (תיקון מס' 106) (הכנסה שלא מיגיעה אישית), תשנ"ה – 1995, ההתייחסות הינה
8 ליחידים, כאשר לעניין זה מפנה המשיבה לכך שנאמר בדברי ההסבר כי המצב הקיים, שבו שיעורי
9 המס על הכנסות מיגיעה אישית נמוכים באופן משמעותי משיעורי המס על הכנסות שלא מיגיעה
10 אישית, **"גורם לפגיעה בלתי מוצדקת באזרחים רבים שיצאו לגמלאות ומשכירים את הנכס**
11 **ששימש אותם בזמנו לייצור הכנסה מיגיעה אישית**". אשר לאופן שבו דיווחו המערערים על
12 הכנסותיהם לאורך השנים, מדגישה המשיבה, כי בטרם הוכרו המערערים כנכים בשיעור של 100%
13 לצמיתות הם דיווחו על הכנסתם כהכנסה מדמי שכירות, כאשר מטרתם בשינוי הסיווג היא אך
14 הפחתת מיסים בלתי נאותה.
15
16

3. האמנם יש לראות בדמי השכירות בגין המבנה משום "הכנסה מיגיעה אישית"?

17 על פרשנות חוקי מס יש להחיל, ככלל, את אותם כללי פרשנות החלים בפירושו של כל חוק אחר.
18 נקודת המוצא לפרשנות חוק הינה לשון החוק. אין לפרש את החוק באופן שחורג מגבולות הלשון
19 ופרשנות שאין לה נקודת אחיזה בלשון החוק הינה פרשנות שלא ניתן לקבלה. עם זאת, כאשר לשון
20 החוק אינה מובילה לפרשנות אחת ויחידה אלא מאפשרת "מתחם" של אפשרויות ולשוניות, מוטל על
21 בית המשפט לבחור את הפרשנות המגשימה בצורה הטובה ביותר את תכלית החוק, תוך שאיפה
22 להרמוניה פנימית בין סעיפי החוק (ראו, בין רבים, ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות,
23 פ"ד לט(2), 70, 74 (1985); ע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385,
24 399-397 (1998); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקה 26 לפסק דינה של כבי
25 השופטת מ' נאור (2008) (להלן: עניין פוליטי); ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נ' בז'ה,
26 פסקאות כ"ט-ל, ל"ד לפסק דינו של כבי השופט א' רובינשטיין (2009); ע"א 8863/07 ב.מ. כפריס
27 דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה, פסקאות 17-18 לפסק דינו של כבי השופט ע' פוגלמן (2010); ע"א
28 2755/08 פלח נ' מס הכנסה – פקיד שומה תל אביב 3, פסקה 5 לפסק דינו של כבי השופט נ' הנדל
29 (2010); ע"א 8958/07 פקיד שומה תל-אביב-יפו 5 נ' שבטון, פסקה 20 לפסק דינו של כבי השופט ח'
30 מלצר (2011); ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת, פסקה 12 (ב) לפסק דינו של כבי
31 השופט יי דנציגר (2012); ע"א 9767/11 גוטקס מותגים נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ,
32 פסקה י"ד לפסק דינו של כבי השופט א' רובינשטיין (2013); פרופ' יי גרוס, דיני המס החדשים 39
33 (2003); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 430 (תשנ"ז) 427; אהרון נמדר, מס
34 הכנסה [יסודות ועיקרים] (מהדורה רביעית, תשע"ג - 2013), 42-46 (להלן: נמדר, מס הכנסה)).
35
36 מאחר שמלאכת הפרשנות מתחילה לעולם בהוראות החוק, אסקור להלן את הוראות החוק
37 הרלבנטיות לענייננו; סעיף 9(א) לפקודה מעניק פטור ממס עבור "הכנסתם מיגיעתם האישית של
38



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

- 1 עיוור או של נכה שנקבעה לו נכות של 100%.. פקודת מס הכנסה מגדירה בסעיף 1 את המונח
2 "הכנסה מיגיעה אישית". אולם, ההגדרה הקיימת אינה ממצה, אלא מרבה למסגרת זו הכנסה
3 מקצבאות שונות, ממענק פרישה ומדמי שכירות. לעניינו רלבנטית ההגדרה המרבה שבס"ק 7, בה
4 נקבע כי "הכנסה מיגיעה אישית" היא לרבות:
- 5 **"סכום המתקבל בידי אדם מדמי שכירות מהשכרת נכס, שבמשך עשר שנים לפחות**
6 **לפני תחילת השכרתו שימש בידי האדם להפקת הכנסה מיגיעה אישית, מעסק או**
7 **ממשלה יד; לעניין זה, "אדם" - לרבות מי שהיה בן זוגו ערב פטירתו."**
8
- 9 כאמור, עמדת המשיבה הינה, כי הכנסת המערערים מדמי שכירות איננה בגדר "הכנסה מיגיעה
10 אישית", שכן היא התקבלה בידי חברה ולא בידי "אדם", כפי שקובע הסעיף. אולם, מאחר שסעיף
11 ההגדרות בפקודה מגדיר את המונח אדם **"לרבות חברה וחבר בני-אדם, כהגדרתם בסעיף זה"**, הרי
12 שאין בנוסח הסעיף כדי למנוע את פרישת תחולתו גם על דמי שכירות שהתקבלו בידי חברה. בהקשר
13 זה מן ראוי להפנות, לשם הדוגמא, להוראות סעיף 6 לפקודה, הקובע כי **"המס לכל שנת מס יוטל**
14 **על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה"**. האמנם יכולה מחלוקת, כי הסעיף הנ"ל אינו חל על
15 חברה? כמדומני כי דברים אלה מדברים בעד עצמם.
- 16
- 17 אני סבורה, כי גם כאשר בוחנים את התכלית שעמדה בבסיס התיקון שבמסגרתו הוסף ס"ק 7
18 לסעיף ההגדרות בפקודה, מגיעים למסקנה, כי תחולתו של הסעיף אינה נפרשת רק על מקרים שבהם
19 דמי השכירות התקבלו בידי נישום שהוא אדם פרטי. ודוק, המחוקק סבר, כי ההגדרה הקיימת
20 למונח "יגיעה אישית" איננה ממצה. המטרה שהוצבה בבסיס התיקון שבמסגרתו הוסף ס"ק 7
21 לסעיף ההגדרות בפקודה הייתה צמצום הפגיעה באזרחים רבים שיצאו לגמלאות ומשכירים את
22 הנכס ששימש אותם בזמן לייצור הכנסה, באמצעות השוואת תנאי המיסוי של מי שנהנה מהכנסה
23 הנובעת לו מהשכרת נכס בתנאי ס"ק 7 עם מי שנהנה מהכנסה מקצבאות שונות וממענק פרישה.
24 זאת, מתוך הבנה שבמקרים רבים הכנסה זו אמורה לפרנס אותם ואת משפחתם כתחליף לפנסיה
25 (ראו והשוו לעמ"ה (ת"א) 1143/00 מזרחי אלברט נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 5 (2002)). הנה כי כן,
26 בגדרה של ההגדרה שבסעיף 71(7) משתקפות גם נורמות סוציאליות בנוגע לערכי עבודה ופרישה.
27 ערכים אלה חשובים הם ויש ליתן להם משקל מיוחד בכל חברה, על אחת כמה וכמה כאשר מדובר
28 בפטור בגין נכות או עיוורון מכוח סעיף 59(5) לפקודה. על רקע האמור נראה, כי אימוץ גישה
29 הפרשנית המצמצמת של המשיבה לסעיף 71(7) מחטיא את מסריו ואת תכליתו. רוצה לומר, הגבלת
30 החזקה המעוגנת בס"ק 7 אך ורק למקרים בהם היווה הנכס המושכר, בעבר, מקור הכנסה מעסק
31 שאיננו חברה, היא הגבלה שאיננה נגזרת מן הסעיף ואינה מקדמת כל תכלית. למעשה, האבחנה
32 שאותה מציעה המשיבה מאיינת את תכליתו החקיקתית הסוציאלית של הסעיף, אשר אינה
33 מתייחסת כלל וכלל לצורה הפורמאלית שבה ניהל אדם את עסקו.
- 34
- 35 יש לזכור, כי סעיף 59(א) לפקודה מעניק פטור ממס עבור **"הכנסה מיגיעתם האישית של עיוור או**
36 **של נכה שנקבעה לו נכות של 100%.."** הפטור מושתת על מדיניות חברתית המבקשת לתמוך
37 בנישומים שאיבדו על פני הדברים את כושר השתכרותם בניסבות קשות ולסייע להם להמשיך
38 בפעילות. מכאן, דרישתה הברורה של הפקודה העומדת בלב הפטור, כי ההכנסה תנבע מיגיעה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

- 1 אישית (ראו ע"א 4107/09 בן עוז נ' פקיד שומה חיפה (2011)). את ההלכה האמורה מסכם נמדר,
 2 **מס הכנסה**, עמ' 254-255, כך:
- 3 "כדי להנות מהפטור האמור על הנישום להראות כי יגיעתו האישית היא שהביאה
 4 לצמיחת ההכנסה. נכים בעלי הכנסה אשר הכנסתם איננה באה מיגיעתם האישית
 5 אינם זכאים לפטור אף אם יגיעתם האישית נמנעה בשל נכותם. היוצא הוא כי נכה
 6 שהוא בעליו של עסק לא יהנה מהפטור האמור אלא אם גילה פעילות שתרמה לקידום
 7 העסק העולה לכדי יגיעה אישית. כדי שההכנסה תיחשב להכנסה מיגיעה אישית
 8 היא צריכה לנבוע מפעילות אינדיבידואלית של ממש שתרמה לצמיחת ההכנסה.
 9 לעניין זה גם פעילות שהינה השכרת מבנים עשויה להיחשב כיגיעה אישית אם כרוך
 10 בה פעילות יום יומית רצופה ומתמשכת. יתר על כן פיסקה (7) להגדרת "יגיעה
 11 אישית" שבסעיף 1 לפקודה קובעת במפורש כי סכום המתקבל בידי אדם מדמי
 12 שכירות שבמשך עשר שנים לפחות לפני תחילת השכרתו שימש בידי האדם להפקת
 13 הכנסה מיגיעה אישית מעסק או ממשלח יד ייחשב להכנסה מיגיעה אישית."
 14
- 15 בענייננו, אין מחלוקת כי במשך שנים ארוכות הפיקו המערערים את מלוא הכנסתם באמצעות
 16 החברה וכל זאת ממקום מושבה במבנה נשוא הערעור דנן, **המצוי בבעלות המערערים**. במשך כל
 17 אותן שנים הוצאו למערערים משכורות שדווחו לרשויות המס כהכנסות עבודה, אשר אין חולק כי
 18 הופקו אגב יגיעתם האישית של המערערים, כאשר מר גד בירן, ז"ל, אמון על הצד הפיננסי של
 19 החברה ואילו מר קירמאיר אמון על הצד התפעולי. הנה כי כן, הנכס המושכר נשוא ענייננו **"שימש**
 20 **בידי האדם להפקת הכנסה מיגיעה אישית, מעסק או ממשלח יד"**, הגם שהכנסה זו התקבלה
 21 במסגרת משפטית של חברה. לא מצאתי על שום מה ייגרע חלקו של מי שעומד בתנאי ההגדרה
 22 בס"ק 7, כאשר העסק שניהל או היגיעה האישית שהשקיע בו בעשר השנים האחרונות, התנהלו
 23 במסגרת של חברה.
 24
- 25 המשיבה טוענת, כי היות שהחברה היא אשר השתמשה במבנה, הרי שלא תעמוד למערערים טענה כי
 26 הם אלו אשר השתמשו במבנה, וזאת לאור עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת. יתכן, אם כי לאור
 27 תכלית החקיקה לא ברור שכך הם פני הדברים, כי טענה כאמור הייתה יכולה להישמע מקום בו
 28 המבנה נשוא ענייננו היה בבעלותה של החברה. אולם, אין חולק כי המבנה נשוא ענייננו הינו
 29 בבעלותם של המערערים ולא בבעלותה של החברה. מכאן, שאין כל מניעה להחיל את הוראות סעיף
 30 (7)1 על ענייננו.
 31
- 32 לפני סיום אציין, כי לא ירדתי לסוף דעתה של המשיבה בכל הנוגע לטיעון הנסמך על אופן הדיווח
 33 של המערערים עובר להכרה בהם כנכים בשיעור של 100%. אך ברור הוא, כי שאיפתו של כל נישום
 34 הינה להקטין את חבות המס החלה עליו, ככל שהדין מאפשר זאת. מקום בו נפתחה בפני המערערים
 35 האפשרות לסווג את דמי השכירות המתקבלים בגין המבנה כ"הכנסה מיגיעה אישית", אך טבעי
 36 הוא כי ביקשו הם לחסות תחת סיווג מקל זה.
 37
- 38 פועל יוצא מהאמור לעיל הוא, כי יש לראות בדמי השכירות שהתקבלו בידי המערערים בגין הנכס
 39 בשנות המס 2006-2007 משום "הכנסה מיגיעה אישית" ועל כן המערערים, שהם נכים, זכאים
 40 לפטור ממש בגין הכנסות אלו בהתאם לסעיף 9(א) לפקודת מס הכנסה.
 41



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17

4. סוף דבר

הערעור מתקבל.

המשיבה תשלם למערערים הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בסך 25,000 ₪. סכום זה יישא ריבית והפרשי הצמדה מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, יום רביעי 16 יולי 2014, י"ח תמוז תשע"ד, בהעדר הצדדים.

ד"ר מיכל אגמון-גונן שופטת

ד"ר מיכל אגמון-גונן, שופטת