



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערער: שרגא בירן

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 1

2 עו"ד בעז ברזלי, עו"ד גלי ליבוביץ ב"כ המערער:

3

4 עו"ד חוי טוקר ב"כ המשיב:

5

6

7

8

פסק דין

9

10 לפני ערעורים על צווים שהוציא המשיב למערער, לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש),
11 התשכ"א-1961 (להלן-"הפקודה"). הסוגיה שבמחלוקת נוגעת לשאלת סיווגם של דמי שכירות שקיבל
12 המערער בשנים 2004-6 (תיק ע"מ 13-04-56689) ובשנת 2007 (תיק ע"מ 15-01-30384). לטענת המערער,
13 הכנסתו מהשכרת דירות שבבעלותו חייבת במס הכנסה בשיעור 10%, על פי סעיף 122 לפקודה, בהיותה
14 הכנסה פסיבית. עמדת המשיב היא, כי המערער מנהל עסק של השכרת דירות למגורים, אשר הכנסה ממנו,
15 מוחרגת מהוראת סעיף 122 הנ"ל ובהתאם לעמדתו, ההכנסה הנ"ל חייבת במס לפי מדרגות המס הרגילות, עד
16 לשיעור המס השולי.
17

18

הסוגיות בערעורים

19

20 1. כאשר הוגשו הערעורים בידי המערער, הקיפו הערעורים שלוש סוגיות: הסוגיה הראשונה, נגעה
21 להוצאות המשפטיות בהן נשא המערער, בהליכים משפטיים שהתנהלו בינו לבין עו"ד צדקיהו
22 הרמולין (להלן-"עו"ד הרמולין"), שותפו לשעבר במשרד עורכי הדין, אשר המערער הינו מייסדו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 הסוגיה השנייה, נגעה למחלוקת הסיווג ביחס להכנסות מדמי שכירות, כפי שצוין לעיל. הסוגיה
2 השלישית, נגעה להחלטת המשיב, לחייב את המערער בקנס גרעון. מתוך שלוש הסוגיות, נותרה
3 להכרעה סוגיה אחת בלבד, היא הסוגיה השנייה. ביום 18.1.2016 הגיעו הצדדים להסכמה, ביחס
4 לסוגיה הראשונה, אשר קיבלה תוקף של פסק דין חלקי באותו היום. לאחר שמיעת העדויות והגשת
5 הסיכומים, הודיע המשיב, כי החליט לחזור בו מחיוב המערער בקנס הגרעון. לאור האמור, אתייחס
6 להלן, למחלוקת שנותרה פתוחה, כאמור לעיל.
7
- 8 תחילה, אתאר בקצרה את עיקרי העובדות. לאחר מכן, יובאו טענות הצדדים. בשלב הדיון
9 וההכרעה, אסקור את המסגרת הנורמטיבית ואתייחס, בין היתר, לשני פסקי דין שניתנו בשנה
10 האחרונה על ידי בית המשפט המחוזי בת"א, שהכריעו בשאלה זהה, ביחס לשני ערעורים,
11 הרלבנטיים למחלוקת בערעורים שלפניי. לבסוף, אקבע את עמדתי במחלוקת שבין הצדדים.
12
- עיקרי העובדות**
- 13
- 14
- 15 3. המערער הינו עורך דין במקצועו מזה 55 שנים, אשר הקים עסק של עריכת דין, בשם ש. בירן ושות'
16 (להלן - "משרד עורכי הדין"). תחום התמחותו של המשרד ושל המערער, נוגע לפיתוח שכונות
17 ופרויקטים של נדל"ן. מדובר בפרויקטים גדולים מאד, הכרוכים במתן שירותים מתמשכים על פני
18 שנים, בהיבטים רבים, כגון התקשרויות בין בעלי קרקע עם יזמים וקבלנים, טיפול במסודות תכנון
19 ורשויות מקומיות, מימון הפרויקטים ועוד. תיאור חלקי של עבודת המשרד מופיע בחומר שהוגש
20 לבית המשפט, בקשר לסוגיה הראשונה שזכרה לעיל.
21
- 22 4. חלק ניכר מהסדרי שכר הטרחה באותם פרויקטים ארוכי טווח, מבוסס על הצלחה, דהיינו, שכר
23 הטרחה משולם כעבור שנים מתחילת ביצוע העבודה המשפטית ועקב כך, המשרד נזקק לטיפול
24 אשראי בנקאי ואחר. כך עולה מפסק הדין של בית המשפט המחוזי בת"א מיום 17.9.2009 (ת"א
25 1083/06) בו נדונה תובענה של עו"ד הרמולין כנגד המערער ושותפיו במשרד עורכי הדין.
26
- 27 5. בחלק מן הפרויקטים שהסתיימו בהצלחה, במקום לקבל מהלקוחות תשלום בכסף, ניתנה התמורה
28 בשווה כסף, בצורת העברת הזכויות בדירות מגורים על שם המערער וכן על שם שותפים נוספים
29 במשרד עורכי הדין. מדובר בדירות בבנייני מגורים, אשר השלמת בנייתן הייתה אקורד הסיום של
30 הפרויקט בו טיפל המשרד. באופן זה החזיק המערער בתקופות הרלבנטיות לערעורים שבפניי,
31 בדירות מגורים בירושלים, ברחובות ובתל אביב, כפי שיפורט להלן.
32
- 33 6. מספר הדירות שבעלות המערער השתנה במהלך השנים הרלבנטיות לערעורים. מספר הדירות
34 במעלות דפנה בירושלים בשנת 2006 היה 7 דירות, שהושכרו לשוכרים שונים (מע/4) וככל הנראה,
35 זה היה מספרן בשאר השנים. ההכנסה השנתית מהשכרת הדירות בירושלים נעה בין 280 אלף ₪ ל-
36 290 אלף ₪ בשנים הרלבנטיות. מספר הדירות ברחובות נע בין 9 ל-13 דירות בשנים הרלבנטיות
37 (מע/4) וכן תצהירו המשלים של סלבין). ההכנסה השנתית מהשכרת הדירות הנ"ל נעה בין 210 אלף



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

1. שה לבין 337 אלף ₪ בשנים אלו. מספר הדירות בנווה צדק בתל אביב, נע בין 4 ל-5 דירות (מע/4).
2. ההכנסה השנתית מהשכרת הדירות הנ"ל נעה בין 309 אלף ₪ לבין 341 אלף ₪. ההכנסות בכל אחת
3. מן השנים מדמי שכירות היו כדלקמן: בשנת 2004 - 830,255 ₪ מ-21 דירות. בשנת 2005 - 880,647 ₪
4. מ-24 דירות. בשנת 2006 - 937,000 ₪ מ-25 דירות. בשנת 2007 - 921,320 ₪ מ-24 דירות.
- 5.
6. המערער לא טיפל בעצמו בהשכרת הדירות, אלא השקיע את זמנו ומרצו במשרד עורכי הדין
7. ובקידום מטרות ציבוריות, במסגרת מכון לרפורמות מבניות. המערער פנה לקרוב משפחתו, אחיה
8. של כלתו, מר שחר סלבין (להלן - "סלבין"), אשר התגורר בשנים 1997 עד 2004 בדירה שכורה בשכונת
9. נווה צדק בתל אביב, אשר בבעלות המערער, בבקשה לטפל בבקשות שונות של דיירים נוספים, אשר
10. שכרו מהמערער דירות באזור זה. תחילה פעל סלבין מתוך יחסי ידידות וקרבת משפחה, אולם
11. בחודש יוני 2000 נחתם הסכם בין המערער לבין סלבין, על פיו הוסכם כי האחרון יעניק שירותי
12. ניהול כוללים בקשר עם הדירות ברחובות ובת"א, תמורת שכר חודשי של 1,000 דולר בתוספת
13. מע"מ.
- 14.
15. 8. באשר לדירות בירושלים, הטיפול מול השוכרים בוצע על ידי מזכירה (מנהלת חשבונות) ממשרד
16. עורכי הדין בירושלים, אשר טיפלה בצד הכספי מול השוכרים ועל ידי אדם בשם משה פדידה (להלן -
17. "פדידה"), אשר טיפל בתיקונים בדירות.
- 18.
19. 9. במהלך השנים שלאחר התקופה הרלבנטית לערעורים (2004-2007), נמכרו חלק מן הדירות
20. ברחובות, נמכרו הדירות בנווה צדק, או שניתנו במתנה לילדי המערער ולגרושתו, כך שבעת מתן
21. העדות בבית המשפט, נותרו בידי המערער 4 דירות ברחובות ו-7 דירות במעלות דפנה בירושלים.
- 22.

תמצית טענות המערער

10. 10. לטענת המערער, הדירות נמנות על נכסי המשפחה ומוחזקות בידיו מזה עשרות שנים ומקור
26. ההכנסה משכר הדירה הינו בהתאם לסעיף 6(2) לפקודה, דהיינו, הכנסה מנכס בית. נטען, כי מעולם
27. לא הייתה למערער כוונה להקים ולנהל עסק של השכרת דירות, אלא מדובר בהשקעה פסיבית
28. ושימור ההון המשפחתי. עוד נטען, כי התשואה השנתית הנובעת מדמי השכירות בגין הדירות,
29. נמוכה במידה שאינה משתלמת לתפעל עסק לשם אחזקתן. המערער בחר במהלך השנים לתת
30. במתנה דירות לשלושת ילדיו ולגרושתו, פעולות המדגישות, לטענתו, את האופי ההוני ואת היותן
31. חלק מנכסי ההון המשפחתי.
- 32.
33. 11. אשר לאינדיקציות עליהן הסתמך המשיב, בנימוקי השומה, לצורך קביעתו כי ההכנסות מהשכרת
34. הדירות הן הכנסה מעסק, טען המערער, כי אין לייחס לו **ידע ובקיאיות** בתחום השכרת דירות, שכן
35. מומחיותו נוגעת להפשרת קרקעות לבניה וטיפול בתב"ע במסגרת פרויקטים של בנייה. אשר
36. למעורבות סלבין, נטען כי הוא קבלן במקצועו, ללא בקיאיות מיוחדת בהשכרת דירות למגורים. אשר
37. לקיומו של **מנגנון** המטפל בניהול העסק, טען המערער כי סלבין החל בטיפול בדירות בתל אביב,



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 מתוקף היותו קרוב משפחה של המערער וכשוכר של אחת הדירות בנווה צדק וגם בתקופה בה קיבל
2 שכר עבור הטיפול, מדובר היה בעיסוק צדדי, הטפל לעיסוקו העיקרי כקבלן. נטען עוד, כי סלבין
3 עסק בדירות בת"א וברחובות בלבד ולא בדירות בירושלים. עוד נטען, כי הטיפול של סלבין באחזקת
4 הדירות ובהחלפת שוכרים, אינו עולה כדי הפעלת עסק. אשר לרישום בספרי העסק, נטען כי מדובר
5 ברישום ההכנסות וההוצאות הנוגעות להשכרת הדירות בכרטיס חו"ז (חובה וזכות) הפרטי של בעל
6 משרד עורכי הדין, להבדיל מרישום הכנסות והוצאות משרד עורכי הדין. לטענת המערער, מדובר
7 ברישום וולנטרי, שאינו מעיד על ניהול עסקי. באשר לרישום ההוצאות, אשר נראה, לכאורה, מיותר
8 לאור תשלום מס מחזור של 10%, שאינו מאפשר ניכוי הוצאות, נטען כי רישום מרוכז של ההוצאות,
9 חשוב לצורך הגשת הצהרות הון, בהן נדרש המערער, להסביר את הגידול בהון, ונושא ההוצאות
10 שהוצאו על ידו, הינו רלבנטי ביותר. אשר להיקף הנכסים, נטען כי הדירות בת"א מרוכזות כולן
11 בבניין אחד, הדירות בירושלים מרוכזות בשני בניינים סמוכים והדירות ברחובות, מרוכזות כולן
12 בשכונה אחת. נטען כי היקף של 22 דירות אינו מצדיק שינוי סיווג של ההכנסה מהשכרתן, מהכנסה
13 פסיבית להכנסה מעסק של השכרת דירות.

14
15 הוסיף המערער וטען, כי גם מבחנים נוספים, עליהם המשיב לא שם דגש בנימוקי השומה, מצביעים
16 על כך שמדובר בהכנסה פסיבית. כך, נטען כי הדירות נרכשו מהון עצמי ולא מהון זר, דבר המעיד על
17 הכנסה פסיבית ולא עסקית. עוד ציין ב"כ המערער, כי תדירות העסקאות נמוכה. עוד נטען, כי יש
18 להתחשב במבחן הכוונה. לטענת ב"כ המערער, כוונתו הנישום במקרה זה, לא הייתה לנהל עסק של
19 השכרות והדבר עולה, הן מהצהרת המערער, הן מהעקביות בסיווג ההכנסות כהכנסות פסיביות
20 במהלך השנים, עובר לשנת 2003, והן מהעברת הבעלות בדירות לילדיו ולגרושתו.

21
22 לבסוף, נטען כי המשיב אינו עקבי בגישתו. בעוד שבעבר, התקבל סיווגו של המערער על ידי המשיב,
23 שינה המשיב את עמדתו, על ידי הוצאת השומות נשוא הערעור.
24
25

תמצית טענות המשיב

26
27
28 14. לטענת המשיב, יש לסווג את ההכנסות מהשכרת הדירות כהכנסה מעסק, לפי סעיף 1(2) לפקודה,
29 בעיקר לאור ארבעה מבחנים: ראשית, למערער ידע ובקיאיות, במישרין ובעקיפין, בתחום הדיור וכן
30 המנהל מטעמו של המערער, של הדירות בת"א וברחובות, הינו קבלן במקצועו, העוסק בתחום
31 הנד"ן. שנית, למערער מנגנון שלם הפועל להשכרת הדירות, אף שאינו מופעל על ידו במישרין,
32 המתבצע על ידי סלבין, שנשכר על ידו, ביחס לדירות בת"א וברחובות, ועל ידי פדידה ומזכירת
33 משרד עורכי הדין, ביחס לדירות בירושלים. שלישית, מבחינת היקף הפעילות, המערער השכיר
34 למעלה מעשרים דירות בכל אחת משנות המס שבצווים ובסכומים מהותיים. רביעית, מבחינת
35 הרישום בספרי העסק, המערער מנהל כרטיס במסגרת מערכת החשבונות של משרד עורכי הדין,
36 בגין הכנסותיו האישיים מהשכרת הדירות.
37



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

15. ב"כ המשיב הפנתה את תשומת הלב לפסק דינו של בית המשפט המחוזי בת"א, בתיקים מאוחדים 14-01-50163, 50135, 49967, 50087, 49967, 50087, 50135, 50163-01-14 יהל ואח' ני פקיד שומה ת"א 4 (נוסח המותר לפרסום מיום 14.7.16) (להלן-"ד יהל"). לטענתה, בפסק הדין הנ"ל, אשר עסק במקרה דומה, נקבע שיש לשלב בין שני מבחנים, של טיב הפעילות ושל היקף הפעילות. לטענתה, אף אם הפעולות הכרוכות בטיפול בדירות, אינו מורכב במיוחד (חיפוש שוכרים, אחזקה שוטפת וגביית שכר דירה), הרי כאשר הדבר נעשה ביחס להיקף נכסים רחב, הפעילות הופכת לפעילות עסקית.
16. עוד נטען, כי ישנה חשיבות לאופן השגת הדירות. מדובר במשרד עורכי דין, העוסק בהפשרת קרקעות לבנייה, אשר מקבל בתמורה את הדירות הנ"ל כשכר טרחה. המערער בחר להשאיר בבעלותו את הדירות, כדי ליהנות מתשואה קבועה של דמי שכירות. המסקנה היא, לדעת ב"כ המשיב, כי הפעילות העסקית השוטפת של המשרד, היא שמימנה את קבלת הדירות, דבר המצביע על הנופך העסקי של הפעילות.
17. באשר לטענה כי המשיב קיבל את סיווג ההכנסות, לפי שיטת המערער, בתקופה הקודמת לשנת 2004, נטען כי עד לתיקון סעיף 122 לפקודה, בשנת 2003 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002) ממילא שילם המערער את המס בגין השכרת הדירות, לפי שיעור המס השולי, הואיל וההכנסה עברה את גובה התקרה שהייתה קיימת בסעיף 122, עובר לתיקונו הנ"ל ומשום כך, לא הייתה נפקות לסיווג ההכנסה, לפי סעיף 2(1) לפקודה או לפי סעיף 2(6) לפקודה. עוד נטען, כי לפי הפסיקה (ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד שומה חיפה (24.12.14)), כל שנת מס עומדת בפני עצמה ואין לכבול את פקיד השומה, בהתאם לקביעותיו בשנות מס קודמות.

המסגרת הנורמטיבית

18. החל מיום 1.1.2003, קובע סעיף 122(א) לפקודה, כי יחיד שהייתה לו הכנסה מדמי שכירות, מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל, רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10%, בתנאי שההכנסה מדמי השכירות אינה הכנסה מעסק, כאמור בסעיף 2(1) לפקודה. סעיף 122(ג) קובע, כי יחיד שבחר לשלם מס כאמור בס"ק (א), לא יהא זכאי לנכות פחת, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, ובכך הפך המס על פי סעיף 122(א) למס מחזור, על פיו קמה זכאות לשלם מס הכנסה, בגובה 10% מסכום דמי השכירות שהתקבלו.
19. מטרת החקיקה הייתה לעודד נישומים להשכיר דירות ולשם כך, הונהג גם פטור מהגשת דין וחשבון שנתי, באמצעות תיקון סעיף 134א לפקודה.
20. הואיל והפקודה אינה מגדירה מהו "עסק" כמשמעותו בסעיף 2(1), יש ליישם את מבחני העזר אשר פותחו בפסיקה, לצורך ההכרעה, האם המערער הינו הבעלים של עסק להשכרת דירות, אשר ההכנסה ממנו היא הכנסה אקטיבית, שמקורה בסעיף 2(1) לפקודה, או שההכנסה שצמחה למערער



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 מדמי השכירות, הינה הכנסה פסיבית, שמקורה בסעיף (6) לפקודה. למבחנים אלה נתייחס
2 בהמשך.
3
- 4 21. בנוגע לאבחנה בין הכנסה פסיבית לבין הכנסה עסקית, ביחס לדמי שכירות, נקבע כי במובן הרגיל,
5 דמי שכירות הם תמורה המשתלמת עבור נכס, באופן שהנכס משמש להם כמקור, בדומה לריבית,
6 המשתלמת על קרן ההלוואה (ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת (פורסם בנבו),
7 19.12.07). יחד עם זאת, יש מקרים בהם יראו הכנסה מדמי שכירות כהכנסה מעסק, כאשר הנישום
8 מפעיל "עסק להשכרות", והנכסים המושכרים מהווים מלאי עסקי (ע"א 10251/05 הנ"ל).
9
- 10 22. ככלל, הכנסה מעסק נובעת מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית
11 מצדם של בעל העסק, עובדיו או אחרים מטעמו (ע"א 10251/05 הנ"ל). מבחני העזר וסימני ההיכר
12 לקיומו של עסק פורטו בשורה של פסקי דין (למשל, ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ'
13 מנהל מע"מ (פורסם בנבו), 24.10.85, ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה (2.2.05), ע"א 9187/06
14 מגיד נ' פקיד שומה פ"ת (פורסם בנבו) 16.3.09) ואף בספרות המשפטית (אמנון רפאל, מס הכנסה,
15 כרך ראשון, 81-98 (מהדורה רביעית, 2009 (להלן-"אמנון רפאל"), אהרן נמדר מס הכנסה (יסודות
16 ועיקרים) 94-107 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן-"נמדר").
17
- 18 23. בפס"ד יהל הצביע כבוד השופט ה' קירש, על כך, כי לצורך האבחנה בין הכנסה פירונית פסיבית
19 (הממוסה לפי סעיף (6)2 לפקודה), לבין הכנסה פירונית אקטיבית (הממוסה לפי סעיף (1)2 לפקודה,
20 נודעת חשיבות גדולה יותר למבחני הבקאות, המנגנון, ההשבחה והשינוק, וההיקף הכספי,
21 בהשוואה למבחנים נוספים, שמשקלם גבוה, לצורך אבחנה אחרת, והיא האבחנה בין הכנסה
22 פירונית, לבין הכנסת הון (הכוונה למבחני טיב הנכס, אופן המימון ותקופת אחזקת הנכס).
23
- 24 24. עתה אסקור בתמצית את הפסיקה מהשנה האחרונה, בה נדונו שני מקרים דומים, בפני בית המשפט
25 המחוזי בת"א, בהם נדונה האבחנה בין עסק להשכרת דירות, לבין הכנסה פסיבית מדמי שכירות של
26 יחידים, שהחזיקו בהיקף ניכר של דירות המשמשות למגורים. גם ב"כ הצדדים הפנו לפסיקה חדשה
27 זו וניסו ללמוד ממנה על המקרה שבפניי.
28
- 29 25. המקרה הראשון הוא פסק הדין בתיקים ע"מ 1001,1064/09 וע"מ 34567,39515-01-12 דפנה לשם
30 ואח' נ' פקיד שומה ת"א 1 (22.7.15) (להלן-"פס"ד דפנה לשם"), שניתן על ידי כבוד השופט ל'
31 אטדגי. באותו מקרה, היו המערערים, שהינם אח ואחות, בעלים במשותף של 27 נכסי מקרקעין,
32 מתוכם 24 דירות מגורים, אשר מרביתם רוכזו בארבעה בניני מגורים בת"א. מספר הדירות
33 שהושכרו למטרות מגורים (להבדיל מדירות שהושכרו לעסקים) היה 14. רוב הנכסים הגיעו לידי
34 המערערים בירושה מאביהם המנוח וחלקם הוענקו להם במתנה בחייו.
35
- 36 26. בית המשפט קבע, כי היקף הנכסים המושכרים (27) וההכנסה השנתית שהופקה מהם (כחצי מיליון
37 ש"ח ל"א מהמערערים), מעידים לכאורה על אופי עסקי. עוד נקבע, כי המערערים קיימו בשנות המס
38 הרלבנטיות, מנגנון מסוים לניהול הנכסים, כאשר במשרד עורכי הדין של האב המנוח, הועסקו



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 מזכירה ומנהלת חשבונות, שביצעו את הכרוך בהוצאת קבלות וחשבוניות לשוכרים, התאמות בנקים
2 והנהלת חשבונות שוטפת. עוד נקבע, כי המערערים תיעדו את הפעילות השוטפת בתוכנת חשבשבת,
3 כאשר לכל נכס מושכר, נזקפו הכנסות והוצאות המתייחסות אליו. בפסק הדין צוין, כי הדברים
4 הללו מאפיינים, לכאורה, עסק. בית המשפט ציין כי חוזי השכירות היו סטנדרטיים, **תחלופת**
5 **השוכרים** הייתה מועטה, המערערים לא ביצעו פעולות **השבחה** בנכסים, מלבד שליחת בעלי מקצוע
6 לביצוע תיקונים במושכר, וכי לא ננקטו פעולות **שיווק**, פרט לפרסום באתר אינטרנט בעלות שנתית
7 נמוכה מאד. עוד צוין, כי הנכסים התקבלו בירושה ובמתנה, ללא צורך בנטילת **מימון** והמערערים
8 לא ביצעו פעולות של רכישה או מכירה. בית המשפט הצביע על כך, שהמערערים הינם עורכי דין
9 שאינם עוסקים בתחום זה באופן סדיר ואין להם **בקיאות** מיוחדת בתחום השכרת נכסים. בית
10 המשפט קבע, כי פעילותם של המערערים, למרות היקף הנכסים וגודל ההכנסה, לא חרגה **מפעילות**
11 רגילה וסבירה של משכירי נכסים וכי יגיעתם האישית הייתה טפלה למקור ההכנסה שהוא הדירות
12 עצמן (בהסתמך על פסק הדין מפי כבוד השופט ד' ביין בעמ"ה 143/91 **מרדכי נ' פקיד שומה חיפה**
13 (פורסם בנבו) 19.2.95) (להלן - "**פס"ד מרדכי**").
14
- 15 בית המשפט סבר כי המסקנה מכול האמור, וגם לפי **מבחן הגג**, או מבחן הנסיבות המיוחדות, היא
16 שמדובר בהכנסות פסיביות וסיווגן הנכון הוא על פי סעיף 2(6) לפקודה. לבסוף, ציין בית המשפט כי
17 לא ניתן להתעלם מכך, שבכל הדיווחים לשלטונות המס, סווגה ההכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה
18 והמשיב לא התערב ולא פעל לשינוי הסיווג, בניגוד לחובתו לפעול בעקביות.
19
- 20 המקרה השני, הוא **פס"ד יהל**, שניתן מפי כבוד השופט ה' קירש. באותו מקרה מדובר היה באם
21 ובשני בניה, שבבעלותם 120 דירות מגורים בת"א, מתוכן 110 מושכרות לצרכי מגורים. דירות
22 המגורים היו מרוכזות ב-11 בניינים שונים, מתוכן 33 דירות היו בבניין יחיד. בית המשפט קבע
23 בפסק הדין, כי **היקף הדירות** החריג, מצריך טיפול ותשומת לב כמעט בכל ימי השנה (חתימה על
24 כתשעים חוזים בשנה, הפקדה של כאלף מאתיים המחאות בשנה, טיפול בחילופי שוכרים, טיפול
25 בתיקונים באמצעות בעלי מקצוע) על מנת להשיג את ההכנסה ולמעשה הוקם **מנגנון** משפחתי, שהוא
26 מעין "חברת ניהול" משפחתית. באשר לבחינת **טיב הפעילות**, שהינה במהותה, העמדת הנכסים
27 להשכרה בתנאים ראויים, ללא ביצוע פעולות מסחריות מובהקות (כגון פרסום ושיווק או מתן
28 שירותים נלווים לשוכרים, כגון שירותי ניקיון, חדר כושר או בריכת שחיה), קבע בית המשפט כי
29 בשל ההיקף (הכמותי) של הפעילות ההכנסה תחשב לעסקית, אף אם מבחינת טיב (איכות) הפעילות,
30 מדובר בפעולות "רגילות" של משכיר כלפי השוכרים.
31
- 32 בית המשפט סבר כי קיומו של מערך השכרות, המקיף 110 דירות למגורים, המכניס הכנסה שנתית
33 של כשלושה מיליון ₪ לשנה, כרוך במכלול עשייה המשתווה לניהול עסק. בית המשפט התייחס
34 בפסק דינו הן **לפס"ד מרדכי** והן **לפס"ד דפנה לשם**. בפס"ד **מרדכי**, העיד המערער באותה פרשה כי
35 הוא בעצמו מנקה ומתחזק את הדירות, מנכש את העשבייה שמסביב למבנה, מתקין דרכי גישה,
36 מחליף צנרת וזולות, צובע דלתות ומשמן צירים, מתקן סתימות וביוב ועוד, כאשר אשתו מוציאה
37 חשבוניות ומכינה חומר חשבונאי לרואה החשבון. בית המשפט באותו מקרה היה מוכן להניח
38 שהמערער ואשתו "מתייגעים" בפעילותם מסביב לנכסים, אולם קבע, שהפעילויות הנ"ל הן טפלות



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 למעמדם כבעלי המבנים ואין קשר סיבתי בין היגיעה האישית לבין צמיחת ההכנסה, הנובעת מעצם
2 ההשכרה. משום כך, נקבע בפסק הדין, כי אין לראות בהכנסה מהשכרת הנכסים, משום הכנסה
3 מעסק.
4

5 כבוד השופט קירש סבר **בפס"ד יהל**, כי דברי השופט ביין, נוגעים לרובד של עסקת השכירות 30.
6 הבודדת על מאפייניה, אולם אינם נוגעים לרובד ה"מערכת", הקשור להתארגנות ולהיערכות
7 הנישום, כלומר לתשתית הכללית, המאפשרת לו לערוך את עסקאות ההשכרה הבודדות. כמו כן,
8 הצביע השופט קירש, על מספר הדירות הנמוך **בפס"ד מרדכי** ועל דברי כבוד השופט ביין, בהקשר
9 זה. באשר ל**פס"ד דפנה לשם**, ציין השופט קירש, כי במקרה שלפניו, מספר הדירות היה פי חמישה
10 לעומת מספרן באותו מקרה (118 לעומת 24), כי מספר הדירות למגורים היה פי שמונה (110 לעומת
11 14), לעומת אותו מקרה וכי מספר הבניינים היה כמעט כפול. מכאן, נקבע על ידי כבוד השופט קירש,
12 כי בית המשפט **בפס"ד דפנה לשם**, לא סבר כי היקף הנכסים שם, הצריך היערכות מצד המשכירים,
13 המגיעה לכדי עיסוק בעסק של השכרת דירות.
14

ניתוח ומסקנות

15
16
17 31. ראשית, אדרש לארבעת מבחני העזר, עליהם הסתמך המשיב לצורך קביעת השומות, אשר פורטו
18 בנימוקי השומות. לאחר מכן, אתייחס למבחן העל, או מבחן הנסיבות המיוחדות. עוד אדרש לנושא
19 שינוי עמדת המשיב, ביחס לדירות המערער, לעומת עמדתו בעבר, ולבסוף, אגיע לגיבוש סופי של
20 המסקנה בערעורים שלפניי.
21

מבחן הידע והבקיאות

22
23
24 32. כזכור, המשיב טען, כי המערער עוסק בתחום הנדל"ן ולפיכך, עומדת לו בקיאות במישורין ובעקיפין
25 בתחום הנדל"ן והדיר. עוד נטען, לבקיאות שילוחית, באמצעות **סלבין**, אשר עוסק בבניה וביזמות
26 בנייה. בפסיקה נקבע, כי מומחיותו של הנישום משמשת מבחן עזר רב חשיבות:
27

28 " **הבסיס למבחן זה הוא הרעיון כי אדם מנסה לעשות עסקים באותם תחומים שבהם**
29 **יש לו ידע ובקיאות (גמדר, עמ' 60). לכן, ככל שרבה יותר בקיאותו של הנישום**
30 **בתחום שבו נעשית העסקה, כך ניטה לראות בה פעילות "עסקית" ... הבקיאות**
31 **הנדרשת אינה בקיאות עילאית, ואף נקבע כי אין היא חייבת להיות בקיאות של**
32 **המבצע עצמו, והיא יכולה להיות של מי שיעץ לו בביצוע הפעולה (כגון ברוקר או**
33 **יועץ השקעות) ... (ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פ"ת, פסקה 19(ז)).**
34

35 33. יש וקיומו של "עסק" דורש כוח אדם מקצועי, החייב ברישיון, כגון רישיון לעסוק ברפואה, בעריכת
36 דין, בייעוץ השקעות, בתיווך במקרקעין ובעוד מקצועות. קבלת רישיונות אלה, כרוכה בדרך כלל,
37 בחובת לימודים פורמליים ועמידה בבחינות. יש בעלי מקצוע, שאינם חייבים ברישיון ואף אינם



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 חייבים בלימוד פורמלי ועמידה בבחינות ובקיאותם בתחום העסקי נרכשת בעקבות ניסיון מעשי.
2 במקרה שלפניי, המערער הוא עורך דין במקצועו, אשר רכש מומחיות מיוחדת ומוניטין, בליווי
3 פרויקטים גדולים מאד, בתחומי הפשרת קרקעות לבנייה, בתחום התכנון והבנייה, לרבות מימון
4 וליווי הפרויקטים הנ"ל לאורך שנים, עד לסיומם. לעומת זאת, עסקאות השכירות של דירות
5 מגורים, בהן אנו עוסקים בערעורים שלפניי, הינן עסקאות בסיסיות, בהן ניתן לרכוש הבנה בסיסית,
6 מעצם הטיפול בהשכרה מצד הבעלים, או כפי שרוכשים דיירים, הנאלצים להחליף מספר דירות,
7 לצורך מגורים. לראות במערער מומחה בעל ידע בתחום השכרת דירות למגורים, היא גישה בעייתית,
8 שכן אין למערער כל ידע בתחום הנ"ל, מעבר לבעלים של דירה בודדת, שהושכרה על ידו מספר
9 פעמים. למה הדבר דומה? לייחוס מומחיות בתחום הזלפת טיפות לעיניים רגישות, לרופא מומחה,
10 בעל מוניטין בתחום ניתוחי עיניים.
- 11
- 12 34. זאת ועוד. המערער בעצמו לא עסק בפועל, בהשכרת הדירות נשוא הערעורים, והעיד כי כבר שנים
13 רבות שלא ביקר באותן דירות (עמ' 16 לפרוטוקול, שורה 26). המערער לא פגש בעצמו את השוכרים,
14 לא חתם מולם על חוזה שכירות ולא גבה מהם את דמי השכירות (סעיף 31 לתצהיר המפקח מטעם
15 המשיב, מיום 11.5.16). המערער אף התקשה לספק פרטים מלאים במהלך חקירתו:
16
- 17 " אני לא טיפלתי בזה. אני לא יודע...אני לא יודע את השמות אבל זה שיש שם 7
18 דירות אני יודע וזה שהם מושכרות לתקופות ארוכות אבל את הפרטים
19 המדויקים אני לא יודע".
- 20
- 21 35. הואיל והמערער לא עסק בפועל בהשכרת הדירות לדיירים, לא ברורה גישת המשיב, אשר מייחסת
22 למערער ידע ומומחיות בתחום השכרת הדירות. אכן, הבקיאות אינה חייבת להיות של המערער
23 בעצמו והיא יכולה להיות בידי העובדים בעסק, או בידי יועצים ואנשים שנשכרו לשם הפעלת העסק.
24 משום כך, ייחס המשיב חשיבות למעמדו של סלבין, ששרותיו נשכרו על ידי המערער, ובכך נעסוק
25 עתה.
- 26
- 27 36. סלבין הצהיר, כי טיפול בצרכי שוכרים מול בעלי דירות, אינו בתחום עיסוקו, שהוא יזמות נדל"ן
28 ובנייה. הוא נעתר לבקשת המערער וטיפל בבקשות שונות של שוכרים, שדרו בנווה צדק, בשכונת
29 לדירה אותה שכר מן המערער במקום והדבר נעשה כשרות ללא תמורה, מתוך יחסי ידידות וקרבת
30 המשפחה. כאשר התבקש על ידי המערער, לטפל גם בדירות ברחובות, שהייתה מקום מרכז פעילותו
31 העסקית, נערך מסמך בחתימתו של המערער, בתאריך 22.6.2000. מדובר במכתב המופנה לסלבין,
32 שבו הועלו על הכתב, ההסכמות בין השניים. במסמך נכתב, כי סלבין יטפל באופן שוטף בדירותיו של
33 המערער ברחובות ובת"א ובגין שירותי הניהול, יקבל סלבין שכר בגובה 1,000 דולר בתוספת מע"מ,
34 אשר יתעדכן באופן יחסי, במידה וכמות הדירות תשתנה. סלבין אישר בחתימתו על המסמך את
35 הסכמתו לתנאים שפורטו בו.
- 36
- 37 37. סלבין העיד, כי אינו עוסק במתן שירותים מסוג זה לאחרים וכי העיסוק מול הדיירים, גזל ממנו זמן
38 מועט:



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1
2 "ת. כן זה נולד מזה שבזמנו הייתי סטודנט בת"א, כשהחיבור הראשוני נולד, שכרתי
3 דירה בתל אביב ומתי ששרגא היה אמור לקבל דירות בתל אביב, שכרתי ממנו את הדירה
4 כמו שהייתי שוכר ממישהו אחר, וברגע שגרתי שמה בכתובת הזו, שבאזי 12, היו עוד
5 ארבע דירות של שוכרים שעל הדרך טיפלתי גם בהם. אחרי שסיימתי והצטרפתי לעסק
6 המשפחתי אז המשרד ברחובות, וכשהיו דירות ברחובות הציע לי על הדרך לטפל בהן וזה
7 מה שהיה, זה לא היה העיסוק שלי וזה גזל מעט מאוד זמן מהיום יום. להיות קבלן ויזם
8 זה דורש יותר זמן וזה היה עיסוקי העיקרי בתקופה הזו".
9
- 10 38. הואיל ועסקינן בהשכרת דירות למגורים, ניתן לקבוע כי גם לסלבין לא הייתה מומחיות
11 מיוחדת בתחום השכרת הדירות, מעבר לידע המצוי בידי בעלי דירות או שוכרים מן השורה.
12
- 13 **מבחן המנגנון**
- 14
- 15 39. אחד המאפיינים של עסק הוא הפעילות הקבועה והנמשכת בו ולכן יש צורך בקיומו של מנגנון
16 שיאפשר את הפעילות, כגון משרד, צוות, הנהלת חשבונות, שיווק וכיוצא באלה פעולות אקטיביות
17 שמאפשרות את ייצור ההכנסה השוטפת (ע"א 9187/06 הנ"ל, פסקה 19(n)).
18
- 19 40. המשיב ציין, כי המערער פועל באמצעות מנגנון להשכרת דירות, אף אם אינו מופעל על ידו במישרין,
20 המנוהל על ידי **סלבין**, ביחס לדירות בת"א וברחובות, ועל ידי **פדידה** ומזכירה במשרד עורכי הדין,
21 ביחס לדירות בירושלים.
22
- 23 41. על טיב הפעילות השוטפת של סלבין, נעמוד בהמשך הדברים, אולם ראוי לציין, כי עיקר הטיפול
24 השוטף נוגע בטיפול בחוזי השכירות, גביית התשלומים וטיפול באחזקה שוטפת. שירותים אלה ניתנו
25 בידי אדם, שעיקר עיסוקו אחר, אגב אורחא, תמורת שכר חודשי נמוך, של כאלף דולר לחודש (כ-
26 4,000 ₪ בשנת 2000, כאשר שכר המינימום באותה תקופה, עמד על כ-3,500 ₪ לחודש). קשה לראות
27 בשירותים אלה משום מנגנון של עסק, להבדיל מטיפול שוטף בהשכרת דירות, שאינה מתנהלת
28 כעסק. לכך עוד נשוב בהרחבה בהמשך. אשר לדירות בירושלים, הטיפול התרכז בידיה של מזכירה
29 במשרד עורכי הדין בירושלים, דהיינו, בידי מנהלת חשבונות, שעיקר עיסוקה הוא בהנהלת
30 החשבונות של המשרד, המטפלת, אגב אורחא, בקבלת ורישום דמי השכירות.
31
- 32 42. הדירות נשוא הערעורים היו דירות חדשות, שהתקבלו מחברות הבנייה. סלבין טיפל מול חברות
33 הבנייה בקבלת הדירות, כגון בחירת צבע של אריחי קרמיקה, וטיפול בהשכרת הדירות החדשות
34 לדירים, באמצעות מתווכים:
35
- 36 "איך שהיינו מקבלים את הדירה כבר היה שוכר שמעוניין לשכור את הדירה, היו כמה
37 מתווכים שעבדתי איתם שם, היו מראים לדיירים ומביאים לי את האדם שהיה מעוניין



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 בדירה, הייתי יושב איתו, עושים חוזה ונכנס לדירה, מקבלים שיקים שנה או שנתיים
2 קדימה ובזה הייתה נגמרת ההתנהלות מול אותו דייר....
3 ת. כשאותו דייר היה מגיע למשרד והיה נראה לי שהוא עובר מסך הוא היה צריך להביא לי
4 2 ערבים, הייתי מחתים אותם על שטר חוב ומבקש מהם תלושי משכורת.
5 ש. גובה שכ"ד גם נסגר דרכך?
6 ת. נכון.
7 ש. בכל התהליך שאתה מתאר שרגא לא היה מעורב?
8 ת. לא".
- 9
10
11 43. אשר לתחלופת הדיירים, העיד סלבין כך:
- 12
13 "ש. נניח שאותו דייר אחרי שנתיים החליט להישאר וצריך לתת שיקים לתקופה
14 נוספת, תאר לי את התהליך.
15 ב. אם החוזה היה שנתיים פלוס אופציה הוא היה נכנס לתקופת האופציה. בהנחה שזה
16 היה באופציה היינו לוקחים נייר של דף אחד שמסביר הארכת החוזה, היה מגיע אלי
17 למשרד וחותם.
18 ש. אחרי שנה חוזר חלילה? בהנחה שהדייר נשאר.
19 ת. היו דיירים שנשארו לאורך תקופות מאוד ארוכות. היו דיירים שהיו שם כמעט 10
20 שנים ומעלה. מהיום הראשון שהתקבלה הדירה לא עזבו. זה לא אנשים עם נכסים
21 נוספים והיה להם נוח להישאר באותה דירה בלי שבעל הדירה מציק להם או מכיר
22 אותם. אף אחד מהם לא ראה את שרגא, הוא לא בא לראות".
- 23
24 44. בכל הנוגע לגביית שכר הדירה מהדיירים, העיד סלבין:
- 25
26 "לשאלת בית המשפט, מה עשיתי עם הטבלאות, התשובה היא, שמשרד רו"ח
27 ברזילי היה צריך לעשות דוחות פעם בשנה והייתי מעביר אליהם את הטבלאות, גם
28 של התקבולים, הייתי עוקב שכל התקבולים מגיעים לחשבון הבנק, הוא היה מקבל
29 את כל החבילה סגורה, כמעט 100 אחוז התקבולים שם, והכול נכנס לחשבון ספציפי
30 ולא מתפזר, השיקים אני הייתי הולך ומפקיד, והייתה לי שליטה מלאה על זה".
- 31
32
33 45. סלבין העיד, כי טיפל בנוסף לדירות האמורות, גם בדירות נוספות ברמת רחל בירושלים, אשר היו
34 בבעלות חברה משפחתית של המערער בשם שיבג בע"מ. הוא נשאל בחקירתו על מעורבותו של
35 המערער ועל ההוצאות השנתיות, בגין הטיפול ברחובות ובת"א והשיב:
36
37 "ש. היית צריך לקבל ממנו אישור מראש לזה?"



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 ת. לא. שרגא לא היה מתערב בכלל, בסופו של דבר העסק עבד ותיקתק ולא דרש
2 התערבות ממנו. זו הייתה משרת אמון שהתייחסתי לזה כאילו זה כסף שהולך אלי.
3 ש. אתה יכול להעריך את היקף ההוצאות השנתיות, בהערכה גסה?
4 ת. אלפי שקלים בודדים. רוב התקלות היו ממומנות על ידי הבדק והאחריות. בשדרוגים
5 שעשיתי, לא עשיתי שדרוגים בסניטריה ובקרמיקה, עם המתווכים הייתי מגיע להבנה
6 שגם אם נתחלף יקחו את העמלה רק מהצד ששוכר את הדירה."
7
- 8 .46 העולה מן המקובץ הוא, כי המערער לא היה מעורב בעצמו בשום צורה בהשכרת הדירות. הטיפול
9 בהשכרת הדירות בת"א וברחובות, התרכז בידיו של סלבין, שעיסוקו העיקרי היה אחר וטיפול
10 בהשכרה, אגב אורחא, תמורת שכר נמוך מאד, בעוד שהטיפול בהשכרת הדירות בירושלים, התרכז
11 בידיה של מזכירה במשרד עורכי הדין, שעיקר עיסוקה גם הוא אחר. לדעתי, אין בטיפול הנ"ל, אשר
12 התבצע בידי מי שעיקר עיסוקם הוא בפעילות נפרדת, משום מנגנון עסקי, המאפיין עסק של השכרת
13 דירות.
- 14
- 15 **מבחן הרישום בספרי העסק**
- 16
- 17 .47 לצורך האבחנה בין נכס קבוע לבין נכס שוטף, יש חשיבות לאופן בו נרשם הנכס במאזן (אמנון
18 רפאל, 97). פרופ' נמדר מציין בספרו, כי צורת הרישום בספרים, יש בה כדי לרמוז על אופייה של
19 העסקה, כפי שהנישום ראה אותה:
20
- 21 " **אם הנכס נרשם כמלאי עסקי - הרי מכירתו מוכיחה על עסקה מסחרית, ואם הנכס**
22 **נרשם כנכס קבוע - הפעולה תייצג רווח במישור ההוני**" (נמדר, 101).
23
- 24 .48 השאלה שבפניי, אינה נוגעת לאבחנה בין עסקה מסחרית לבין עסקה הונית. מכל מקום, המשיב
25 הסתמך בשומתו, על העובדה, כי במסגרת הנהלת החשבונות של משרד עורכי הדין, התנהל כרטיס
26 חו"ז, שבו נרשמו הכנסותיו האישיות של המערער מהשכרת הדירות ואף הוצאות שהוצאו בהקשר
27 זה, כגון התשלומים לסלבין.
28
- 29 .49 יש להבחין בין הרישום בספרי החשבונות של משרד עורכי הדין, בדבר הכנסות והוצאות הקשורות
30 בניהול המשרד בידי שותפיו, לבין כרטיס החו"ז הפרטי, על שם המערער. על מהותו של הרישום
31 בכרטיס זה, העיד נציג המשיב כך:
32
- 33 "ת. כרטיס בעלים או כרטיס חו"ז, דהיינו חובה זכות בעלים, הוא דן בסך כל ההכנסות
34 והדברים המשתייכים לבעלים עצמם. דהיינו משיכות בעלים מהעסק שלא במסגרת
35 פעילות העסק, אלא במסגרת הפרטית. וכן הכנסת כספים לעסק בצורה פרטית לא כחלק
36 מפעילות העסק, הכול נכנסים בכרטיס החוב דהיינו התנהלות אישית של בעל העסק
37 במסגרת העסק. שהם לא שייכים לסך כל הפעילות העסקית של העסק."
38



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
50. נציג המשיב הודה בחקירתו הנגדית, כי רישום מסודר של מחזור ההכנסות הינו הכרחי לצורך דיווח אמת של הכנסות הנישום (עמ' 18 לתמליל הקלטת הדיון מיום 14.7.16, שורות 20-21). נציג המשיב הודה כי המערער נדרש להגיש הצהרת הון בשמונה הזדמנויות שונות במהלך 20 השנים האחרונות, אולם הסביר, כי לצורך הצהרת הון די ברישום בטבלת אקסל, תוך שמירת מסמכים מאמתים (קבלות):
- "ת. מבקש את הקבלות שהסתכמו לסך הכול. אין צורך לנהל את זה בצורה של כרטיס דרך אגב. לצורך הצהרת ההון, לצורך הצהרת הון בלבד הוא יכול לנהל גם אקסל עם רישום הסכומים בהם. ואני אלך אליו ואבקש כל סכום שרשום באקסל ואני ארצה לדעת מה מקורו? לצורך זה, לצורך הצהרת הון, אדם פרטי... לפעמים מבקשים הצהרת הון גם מאנשים שהם שכירים, לא דווקא מאנשים שהם בעלי עסקים, גם זה לפעמים עושים. הם עדיין לא מצפים מהם לנהל כרטיס על כל הכנסותיהם והוצאותיהם. אבל כן מצפים שאם יהיה להם איזה הכנסות מסוימות, הוצאות בגינן, שנראה את פירוט ההוצאות. אני לא צריך כרטיס הנהלת חשבונות לצורך זה. מספיק דף המפרט את הדברים, אם המסמכים מאמתים, על מנת לראות את הדברים."
51. מדובר ברישום וולנטרי של המערער, שאינו מתחייב מהוראות ניהול ספרים. הרישום בכרטיס אינו כולל אך ורק את ההכנסות וההוצאות הקשורים להשכרת הדירות, אלא רישומים נוספים, כגון, הוצאות בגין תרומות ומתנות שהוציא המערער (עמ' 10 לתמליל ישיבת 14.7.16, שורות 17-19). לדעתי, אין בעריכת רישום מסוג זה, כדי ללמד על קיומו של עסק נפרד (מעסקי משרד עורכי הדין), של השכרת דירות.
- המבחן הכמותי**
52. על פי מבחן זה, ככל שהיקף העסקאות הוא רב יותר, ובייחוד ביחס להיקף המקורות האחרים של הכנסת הנישום, עשוי הדבר ללמד על אופי עסקי של הפעילות (ע"א 9187/06 הנ"ל, פסקה 19(ג), ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538). בפרשת מגיד, צוין כי:
- " מרבית הדעות גורסות כי מבחן זה הוא למעשה רק יסוד רלוונטי בנסיבות העסקה, כשהוא מצטרף למבחנים אחרים, ואין הוא כשלעצמו מבחן עצמאי (אמנון רפאל, עמ' 58, נמדר, עמ' 62, פסק דין אלמור, עמ' 14) "
53. המשיב ציין כי המערער השכיר בשנים הרלבנטיות למעלה מ-20 דירות ובסכומים מהותיים, באופן המצביע על קיומו של עסק. אכן, מדובר בהיקף כמותי ניכר של דירות ובדמי שכירות שנתיים בהיקפים משמעותיים. כזכור, בפס"ד דפנה לשם, מדובר היה בהשכרת 27 נכסים, ובית המשפט המחוזי דחה את עמדת פקיד השומה, הרואה בהשכרת אותם נכסים, כהכנסה מעסק. לעומת זאת,



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 בפס"ד יהל, מדובר היה בהשכרת 110 דירות ובית המשפט המחוזי, קיבל את עמדת פקיד השומה,
2 כי מדובר בהכנסה עסקית, בראש ובראשונה, בהתבסס על היקף הפעולות והעשייה, הכרוכות
3 בהפקת הכנסה ממספר כה רב של נכסים.
4
- 5 לא ניתן לקבוע, על בסיס מספר הדירות, אם מדובר בהכנסה מעסק של השכרת דירות, או בהכנסה .54
6 פסיבית, שאינה עסקית. ניסיון לקבוע קו גבול, על בסיס מספר הדירות, כקריטריון מבחין בין
7 הכנסה פסיבית לאקטיבית, נידון לכישלון. מספר הדירות הינו נתון עובדתי אחד, מתוך מסכת
8 עובדתית שלמה, שעל בסיסה, ניתן לנסות לקבוע את אופייה של ההכנסה. נציג המשיב נשאל על כך
9 בחקירתו הנגדית (עמ' 23 לתמליל, שורות 16-19):
10
- 11 "ש. מהי כמות הדירות לצורך שינוי סיווג מפסיבי לאקטיבי?
12 ת. אין הגדרה של כמות דירות כפי שאמרת קודם, יכול להיות גם שלוש דירות,
13 יכול להיות גם ב-20 דירות, יכול להיות ב-27. המכלול של הנסיבות הן שמצביעות
14 על כך ולא כל נסיבה בפני עצמה."
15
- 16 שאלתי את נציג המשיב, במהלך עדותו, האם קביעתו הייתה משתנה, בהנחה שכל הנתונים .55
17 המתקיימים בתיקים אלה, היו זהים, פרט לכמות הדירות, באופן שהמערער היה הבעלים של 9
18 דירות בלבד, שלוש בכל עיר (ת"א, רחובות וירושלים). על כך הוא השיב (עמ' 24-25 לתמליל):
19
- 20 "ת. קשה לי להגיד לך ברגל אחת את הדברים לדעתי, לעניות דעתי לא, התוצאה לא
21 הייתה משתנה. עוד פעם אבל (לא ברור), אנחנו צריכים לשבת לבחון את הדברים בצורה,
22 ביישוב הדעת ובצורה נינוחה לראות את הדברים שוב ולדון בדברים כפי שהם."
23
24
- 25 אשר להיקף המקורות האחרים של הכנסת הנישום, הנושא לא זכה כמעט לכל להתייחסות מטעם .56
26 שני הצדדים, פרט לעובדה כי היו בבעלותה של החברה המשפחתית (שיבג בע"מ) עוד 17 דירות
27 בירושלים. יחד עם זאת, המערער היה בשנים הרלבנטיות הבעלים בשרשור של חברות ענק במשק
28 הישראלי בתחום האנרגיה והקמעונאות (אלון חברת הדלק לישראל בע"מ, אלון רבוע כחול ישראל
29 בע"מ, מגה קמעונאות בע"מ: מ: ראו- באתר האינטרנט של הרשות לניירות ערך, הפתוח לעיון הציבור
30 וכן- תיק פר"ק (מרכז) 15-06-61098 מגה קמעונאות בע"מ נ' אלון רבוע כחול ישראל בע"מ ואח')
31 והבעלים של משרד עורכי דין בעל מוניטין רב, כך שנראה כי ביחס להיקף המקורות האחרים של
32 הכנסת הנישום, היקף עסקאות השכירות, לא היה רב.
33
- 34 **מבחן העל**
35
- 36 כל אחד מן המבחנים הנ"ל, כשלעצמו, אינו מספיק ואף אינו הכרחי, על מנת לקבוע את סיווג .57
37 ההכנסה, כאקטיבית (כעסקית) או כפסיבית. הקביעה אם ההכנסה תחשב אקטיבית או פסיבית,



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

1 נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול מרכיבים. מבחן זה, זכה לכינוי "מבחן
2 הגג" או "מבחן העל":

3
4 **"כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינן הכרוכות בעסקה הנבדקת והמאפילות**
5 **בחשיבותן על המבחנים האחרים. אף אם לכאורה על פי המבחנים האחרים התגבשה**
6 **תוצאה מסוימת, יכול מבחן "גג" זה לשנות את התוצאה. במסגרת מבחן זה ניתן לבחון את**
7 **כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב. ראיית התמונה הכוללת חשובה**
8 **במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של "עסק" וחלק מעידים ההפך.**
9 **(אמנון רפאל, 56-57; פסק דין חזן, סעיף 41; פסק דין אלמור, עמ' 14-15; אלטר וארויו,**
10 **עמ' א' 5).**

11
12 **על ניהולו של עסק:** בעליו של עסק, שואף בדרך כלל, לפעול להצלחתו. לשם כך, שואף הבעלים, 58
13 להגדיל את העסק, לייעל את הפעלתו, כדי להגדיל את רווחיו מן העסק. בפסיקה נהוג לדבר, בהקשר
14 שלפנינו, על **"פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק"** (ע"א 9187/06, פסקה 19(ט)). בהקשר של עסק
15 להשכרת נכסים, אין הכוונה לטיפול באחזקה שוטפת של הנכסים, בהיבט של תיקון תקלות
16 המתגלות בדירות, אלא **בפיתוח** העסק, למשל, באמצעות מימון חיצוני, לצורך **הגדלת** המלאי,
17 **השבחת** הדירות, לצורך הגדלת דמי השכירות, שיווק הדירות באופן יצירתי וכיוצא בכך. **בפס"ד**
18 **יהל**, הפריד בית המשפט, בין **"הרובד הראשון"**, דהיינו, בין בחינת עסקת השכירות הבודדת, על
19 מאפייניה, לגבי נקבע **בפס"ד מרדכי**, כי הגורם העיקרי המצמיח את ההכנסה הוא הנכס עצמו, ולא
20 יגיעתו האישית של המשכיר, לבין **"הרובד המערכתית"**, הקשור להתארגנות של הנישום, לצורך
21 עריכת העסקאות הבודדות.

22
23 בהקשר זה, יש לזכור כי לשם הפקתה של ההכנסה העסקית, נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל 59
24 העסק, להבדיל מן ההכנסה הפסיבית, המביאה לתשואה על ההון. האם ניתן למצוא את היגיעה
25 האישית מצד המערער, בפיתוח העסק של השכרת הדירות? האם המערער דאג להשבחתו? כך העיד
26 המערער בחקירתו הנגדית (עמ' 17 לפרוטוקול, שורות 9-6, עמ' 19, שורות 8-5):

27
28 **"אילו זה היה העסק, אין דבר יותר קל מאשר למנף את הדירות האלו ולקבל הלוואות,**
29 **משכנתאות, שהן בד"כ בריבית מאוד נמוכה, ככה התשואה להשקעה היתה עולה**
30 **ובהפרשים האלו היה אפשר לקנות דירות נוספות, לא נגענו ולא עסקנו בזה, וזה לא**
31 **העסק...."**

32 **אנחנו לא עסקנו בהשבחה של הדירה ולא קניתי להשקעה, הדירות שקיבלתי כחלק**
33 **משכר הטרחה, שילמנו מס מלא על ההכנסה הזו כהכנסה ללא שום הנחות ושום דבר,**
34 **הדירה הפכה להיות דירה פרטית שיהיה שמור או לילדים או לנכדים או ליום סגריר, אבל**
35 **לא השקענו בזה, לא ראינו בזה עסק, אף אחד מהדירות האלה לא ממושכנת."**

36
37 **על כוונת המערער:** המערער הצהיר על כוונתו בסעיף 12.6 לתצהירו: 60
38



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 "לא היתה לי ואין לי כל כוונה להקים, לנהל וליהנות מעסק של השכרת דירות,
2 המבוסס על רכישות מסיביות במינופן כדי להעניק לעסק תשואה סבירה. בעוד שכאן
3 המדובר באחזקה פסיבית שהגיעה מעיסוקי כעו"ד שבה התשואה הינה מינימאלית,
4 שלא כבמסגרת של עסק אקטיבי, או בהשקעה שכוונתה לפתח, להגדיל ולנהל.
5 המדובר בחיסכון משפחתי ללא מעורבות עסקית, או שימוש בידע כלשהו באחזקה
6 וניהול נכסים".
7
- 8 **על ייעוד התמורה:** המערער העיד על כך, שבמהלך השנים, הועברו הזכויות בחלק מן הדירות, ללא
9 תמורה, לילדיו ולגרושתו. עובדה זו לא נסתרה על ידי המשיב, אשר הגישה למנהל רישום המקרקעין
10 פתוחה בפניו. האם כך נוהג בעל עסק במלאי העסקי? לדעתי, התנהגות זו מעידה כי המערער לא
11 התייחס לדירות הנ"ל כמלאי עסקי, במסגרת עסק שבעליו שואף למקסם את רווחיו.
12
- 13 **על מעורבות בעל העסק:** מן העדויות עולה בבירור, כי המערער לא היה מעורב בניהול העסק או
14 בהפעלתו. כאשר מדובר בעסק, המניב הכנסה עסקית, ניתן לצפות מן הבעלים להיות מעורב, בצורה
15 כזאת או אחרת. גם כאשר הבעלים מקים מנגנון, שוכר מנהל ועובדים, יש מידה מינימלית של
16 מעורבות מצדו. עסקים אינם יכולים להתנהל מעצמם, במיוחד במקרה הנדון, בו ניתנו שירותי ניהול
17 חלקיים על ידי סלבין, שעיקר עיסוקו, היה בניהול עסק משפחתי משלו, והנהלת החשבונות בוצעה
18 על ידי מזכירה, שעיקר פעילותה נגעה למשרד עורכי הדין, בו הועסקה.
19
- 20 **על רכישת הנכסים:** הדירות נשוא הערעורים הגיעו לידי המערער כתוצאה מניהול שלושה
21 פרויקטים נדל"ניים גדולים: פרויקט סוזן דלל בת"א, פרויקט רחובות החדשה ופרויקט מעלות דפנה
22 בירושלים. המערער לא עסק ברכישת דירות באופן פרטי, להבדיל מקבלתן בתמורה לשירותים
23 המשפטיים באותם פרויקטים. שאלתי במהלך הסיכומים את באת כוח המשיב, האם עמדת המשיב
24 הייתה משתנה, במידה והמערער היה מקבל מלקוחות משרדו שכר טרחה בכסף ולאחר מכן, רוכש
25 בכסף שהתקבל, את אותן הדירות. התשובה הייתה, כי עמדת המשיב לא הייתה משתנה (עמ' 80
26 לתמליל).
27
- 28 **עמדת המשיב היא,** שיש חשיבות לאופן קבלת הנכסים, ובפרשה זו, הגיעו הדירות לידי המערער,
29 כתוצאה מפעילות עסקית, של משרד עורכי דין, הפועל להפשרת קרקעות לבנייה. אכן, יש חשיבות
30 לאופן רכישת הנכסים. האבחנה בפסיקה נוגעת בדרך כלל, לאבחנה בין רכישה מהון עצמי, לבין
31 רכישה באמצעות מימון חיצוני, כאשר האופן האחרון מצביע על אופי עסקי. אם אין הבדל, מבחינת
32 המשיב, בין רכישת הדירות בכספי שכר טרחה שקיבל המערער, לבין קבלתם כתמורה לעיסוקו
33 כעורך דין, אני מתקשה לראות בדירות כמלאי בעסק של השכרת דירות.
34
- 35 **רבים מן המאפיינים בתיק זה,** התקיימו גם בפרשה שנדונה בפס"ד **דפנה לשם**. גם בפרשה היא,
36 היו המערערים עורכי דין, אשר העסיקו מזכירה ומנהלת חשבונות במשרד עורכי הדין, לשם טיפול
37 בהנהלת החשבונות של דמי השכירות ואף תיעדו את הפעילות השוטפת בתוכנת חשבשבת. מספר
38 הנכסים שם, דומה למספר הדירות בבעלות המערער כאן. גם שם, הייתה תחלופת שוכרים מועטה



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

- 1 ולא בוצעו פעולות השבחה בנכסים או פעולות שיווק. בית המשפט המחוזי שם, דחה את עמדת פקיד
2 השומה וקיבל את הערעורים.
3
- 4 רבים מן המאפיינים בפס"ד יהל, שונים מנסיבות המקרה שלפניי. שם, מדובר היה בכמות דירות .66
5 עצומה, בהשוואה למספר הדירות כאן. המערערים שם, ניהלו בעצמם את העסק של השכרת
6 הדירות, כאשר היקף הדירות החרוג, הטיל עליהם עבודה אינטנסיבית, כל ימות השנה, בניגוד
7 להיקף המצומצם יחסית, של הטיפול בדירות כאן, שבוצע באופן אגבי, על ידי מי שעיקר זמנו הוקדש
8 לעסקים אחרים. שם, פעלו המערערים לפניו דיירים מוגנים וקידום תוכניות תמ"א 38, דבר
9 המצביע על אופי עסקי, כאשר המערער כאן, לא נקט בפעולות מסוג זה.
- 10
11 לאחר שסקרנו את העובדות בתיק זה, לאור מבחני העזר השונים, ניתן, אפוא, להגיע לתמונה .67
12 הכוללת העולה מן הנתונים כולם. לפי תמונה זו, המערער שלפניי, ממייסדי עסק מצליח ובעל
13 מוניטין של עריכת דין ובעל מניות בתאגידים עסקיים מהבולטים במשק הישראלי, בתקופות
14 השומה, הרחיק עצמו לחלוטין, ממה שהמשיב רואה בו עסק להשכרת דירות, בניגוד לאינטרס שלו
15 "כבעל העסק", שהינו להפעיל מידה מסוימת של פיקוח. המערער לא נקט ביוזמות שמטרתן,
16 להשביח את הנכסים, כדי להגדיל את הכנסות "העסק", העביר ללא תמורה למקורביו, את מה
17 שנתפס בעיני המשיב כ"מלאי" עסקי, הותיר את הטיפול היום יומי באותו "עסק" בידי שניים, אשר
18 עיקר עיסוקם בעסקים אחרים, לא ניסה לגדיל את המלאי "העסקי", אלא הקטינו בצורה מהותית,
19 עד כדי מחצית. בנסיבות אלה, אין לדעתי משקל מהותי לעובדה שהמערער הינו מומחה להפשרת
20 קרקעות לבנייה, במסגרת פרויקטים רחבי היקף, או לכך שבמשרד עורכי הדין, התנהל כרטיס חו"ז,
21 בו נרשמו פעולות פרטיות של המערער, כבעל המשרד, אותן עובדות שעמדו בבסיס החלטת המשיב,
22 לראות בדמי השכירות הכנסה אקטיבית. מסקנתי מכול האמור הינה, כי ההכנסה מהשכרת הדירות,
23 הינה הכנסה פסיבית, וכי המערער זכאי לשיעור המס המופחת, הקבוע בסעיף 122 לפקודה.
24
- 25 **שינוי עמדת המשיב**
- 26
27 המערער הדגיש את השינוי בעמדת המשיב, ביחס לסיווג ההכנסה מהשכרת הדירות, כשינוי בלתי .68
28 לגיטימי. בעניין זה, אני מקבל את גישתו של המשיב, אף שאין לה נפקות, לאור המסקנה אליה
29 הגעתי, כאמור לעיל.
30
- 31 אציין בקצרה, כי בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א 490/13 פלומין נ' פקיד שומה חיפה .69
32 (פורסם בבנו), (24.12.14), נקבע כי רשות המסים רשאית לסטות מהחלטה של בית משפט, שניתנה
33 בינה לבין הנישום ביחס לשנת מס קודמת, אם התרחש שינוי בנסיבות או במדיניות. אצלנו, לא
34 ניתנה הכרעה שיפוטית במחלוקת בין הצדדים בתיק זה, כך שאיני רואה מניעה, מבחינת המשיב,
35 לסווג מחדש את דמי השכירות, אף שקיבל בעבר את סיווג הנישום, וזאת במיוחד על רקע חקיקתו
36 של תיקון 132 לפקודה, שנכנס לתוקף ביום 1.1.2003.



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

ע"מ 15-01-30384 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-04-56689 בירן נ' פקיד שומה ירושלים 1

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30

לפני סיום

.70 לפני סיום, אבקש לציין לשבח את הופעתם של עורכי הדין מטעם שני הצדדים, עו"ד בעז ברזלי, מטעם המערער, ועורכת דין חוי טוקר, מטעם המשיב, אשר הופעתם וטיעוניהם נטענו במקצועיות וביסודיות.

סוף דבר

.71 לאור כל האמור לעיל, אני מקבל את הערעורים, מבטל את השומות שהוציא המשיב וקובע כי המערער זכאי לשלם מס מופחת בשיעור 10 אחוזים, על הכנסותיו מהשכרת הדירות, בהתאם לסעיף 122 לפקודה.

.72 המשיב יישא בהוצאות המערער ובשכר טרחה בסך כולל של 60,000 ש.ח. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית, לאחר 30 ימים ממועד פסק הדין.

המזכירות תמציא העתקים מפסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ג' אב תשע"ו, 07 אוגוסט 2016, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט