



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

14 יולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואוח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואוח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1

המעורערים 1. ורדה יהל

2. אליעזר יהל

3. רון יהל

4. ארמן רاش בעמ

ע"י עוה"ד נועה לב גולדשטיין ואדם קדש

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 4

ע"י עוה"ד יפעת גול ומאריר פורת מפרקיות מחוץ

תל אביב (אזור ח')

2

3

**פסק דין**

(נוסח המותר לפרסום)

4

**א. מבוא**

5

6

7 1. אישה בגיל הזהב ושני בנייה המבוגרים נתברכו ברכוש רב, בעיקר נכסים נדלין רבים  
במרכז הארץ. בין השאר, בעלות שלושת בני המשפחה כ-120 דירות מגוירות  
8 הנמצאות בתל אביב. מתוך 120 הדירות, כ-110 מהן מושכרות לצרכי מגורים לדירות  
9 שונות ומניבות דמי שכירות. על הכנסתה זו מדמי שכירות מבקשים השלשה לשלם מס  
10 הכנסתה בהתאם להוראות סעיף 122 לפקודת מס הכנסת, דהיינו לפי שיעור מס מוגבל  
11



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1                    של 10%. ההסדר על פי סעיף 122 איננו חל על דמי שכירות אשר מוהוים הכנסה מעסיק  
2                    בידי מקבלים.

3                    פקיד השומה סבור כי בנסיבות המקורה הנדון השלושה מנהלים עסק של השכרת נכס  
4                    נדלין ועל כן אין תחוללה לסעיף 122 ויש לשים את מדרגות המס הרגילות עד לשיעור  
5                    המס השولي. מכאן העורורים, המתייחסים לשנות המס 2008 ו-2009.

6                    **ב. סעיף 122 לפקודת**

7                    2. על מנת להבין את הקשר המחלוקתי בין הצדדים, נפתח את הדיון בעינו בהוראות סעיף  
8                    122 לפקודת. הסעיף קובע לאמור:

9                    "(א) ייחיד שהיתה לו בשנת המס הפטה מדמי שכירות מהשכרות דירה המשמשת  
10                  למגורים בישראל (להלן בסעיף זה – הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלט  
11                  עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקומות המס שהוא חייב עלייה לפי סעיף 121 א'ם  
12                  הכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסיק כאמור בסעיף (1).  
13                  ...  
14                  ...  
15                  ...  
16                  ...  
17                  ...  
18                  (ג) על אף האמור בכל דין, ייחיד שבחור לשלט מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא  
19                  זכאי לנכונות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצעו ביצור  
20                  הכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, ליזיכוי או לפטור מההפטה מדמי  
21                  השכירות או מהמס החל עלייה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת  
22                  הדירה, יוסף לשווי המכירה הסכום המרבי של השבח או הפחתה שניתן היה  
23                  לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור  
24                  בסעיף קטן (א)".  
25



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 يول 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 .3. סעיף 122, אשר החליטו נתונה לבחירת הנישום, מטיל למעשה "מס מוחזר" בשיעור  
2 של 10% על דמי שכירות מושכרת דירה המשמשת למגורים, היות והנישום המשכיר  
3 איננו רשאי לנכות הוצאות מההכנסה האמורה.

4  
5 יחד עם זאת, יש לראות בהוראות הסעיף מעין הקלה או הטבת מס, מפני שرك  
6 במרקם מיוחדים בהם היקף החוצאות הכרוכות בהשכרת הדירה גדול מאד (או דמי  
7 השכירות נמוכים מאד בהשוואה לשיעור הפחת ושאר החוצאות) ישתלם לנישום  
8 לוותר על החלטת סעיף 122 ולהעדיף מיסוי לפי שיעור המס השولي על הכנסה החייבת.  
9 לדוגמה, בהינתן שיעור מס שולי של כ-47%, כפי שהיה בשנת 2008, החוצאות, לרבות  
10 פחת, חיבות להגעה להיקף של כ-79% ממחוזור דמי השכירות על מנת להפוך את  
11 הבחירה בסעיף 122 לבליי כדאית. והנה במקרה, עומדים המערבים על  
12 זכאותם ליהנות מהוראות הסעיף ולאינם מעוניינים בחישוב המס על בסיס הכנסה  
13 חייבת (כלומר, לאחר ניכוי הוצאות).

14  
15 בין יתר התנאים לתחולת סעיף 122, נדרש כי הכנסה מדמי השכירות אינה הכנסה  
16 עסק כאמור בסעיף (1). סיג זה עומד במרכז המחלוקת הנטוша בין הצדדים  
17 בערעור זה.

18  
19 .5. יוער כי סעיף 122 הוא חלק משורה של הוראות בפקודת מס הכנסה לפיהן נקבע שיעור  
20 מס מופחת להכנסות **פסיביות** המופקotas בידי יחיד (ראו למשל סעיף 125 לעניין  
21 דיבידנד, סעיף 125ג לעניין ריבית וכן סעיף 91 לעניין רווח הון). לעומת זאת, המס  
22 המוטל על הכנסה **עסק פעיל** המופקtas בידי יחיד מגיעתו האישית נקבע לפי מדרגות  
23 המס המוסדרות בסעיף 121 לפקודה עד לשיעור המס השولي.

24  
25 .6. סעיף 122 לפקודה נחקק לראשונה בשנת 1987 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'  
26 – השכרת דירה למגורים), התשמ"ז-1987, ס"ח 1223, עמוד 158). על פי הצעת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמוני ראש בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 החוק המקורי (ה"ח 1835, התשמ"ז, עמוד 261), הוצע כי יהול שיעור מס מוגבל של  
2 10% על "יחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה מהשכרה למגורים של דירה, שאינה  
3 הכנסה לפי סעיף 2(1)...". בהמשך ההצעה, נקבע תנאי כי סך כל הכנסתו של היחיד  
4 "לפי סעיף 2(6) בשל כל חדש השכלה" לא עלתה על 1000 שקלים חדשים. בדברי  
5 ההסבר להצעת החוק נאמר:

6  
7 "כיום יש בישראל דירות ריקות רבות שבליהן אינם משכירים אותו בשל  
8 העובדה שהשכרת הדירות וקבלת שכר דירה תחייב אותם להגיש דוח שנתי  
9 על הכנסותם.  
10 מוצע לתת בעלי דירות案 להפריך להשכרת דירותיהם, ולאפשר להם לשלם  
11 על הכנסותם משכר דירה מס בשיעור של 10% בלבד, שייחסב מהתקבל מן  
12 ההשכרה ולא מההכנסה החייבת ויישולם תוך 30 ימים מיום קבלת כל תקובל.  
13 במקביל, יינתן לבעלי דירות החיביים ביום להגיש דוח שנתי, רק משום שיש  
14 להם הכנסה מהשכרת דירה למגורים, פטור מהגשתו אם יבחרו לשלם מס  
15 כאמור.  
16 האפשרות לשלם מס בשיעור של 10% תהיה, כאמור, נתונה לבחירתו של בעל  
17 הדירה. אולם, יוכל לבחור בה רק יחד שהכנסתו מהשכרת דירות אינה הכנסה  
18 עסקית ואני עלתה על תקרה של 1000 שקלים חדשים לחודש בערך ינואר  
19 ".  
20  
21 והנה בנוסח החוק כפי שנתקבל בכנסת הסיג "שאינה הכנסה לפי סעיף 2(1)" לא  
22 הופיע, אך מוגבלת הסכום החודשי (1000 ש"ח) נותרה.

23  
24 במקביל לקביעת מסלול הבחירה לפי סעיף 122 החדש, תוקן סעיף 134 לפוקודה כך  
25 שיחיד המדווח על הכנסה מדמי שכירות בהתאם לסעיף 122 יהיה פטור מהגשת דין  
26 וחשבון שנתי אם הוא היה פטור מהגשת דוח אילולי הפקת הכנסה משכירות –



## בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

14 يولי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 כזכור, מטרת התקון כולם הייתה לעודד נישומים להשכיר דירות ולא להימנע מכך  
2 בשל הצורך בהגשת דוח' מס שנתי.

3 . בשנת 2003 תוקן סעיף 122 (חוק לתיקון פקודות מס הכנסת (מיס' 132), התשס"ב-2002,  
4 ס"ח 1863, עמוד 530) עם תחילת מיום 1.1.2003. במסגרת תיקון זה תקרת הסכום  
5 החודשי (שעומדה עבר התקון על סכום מעודכן של 7,300 ש"ח לחודש) בוטלה כליל  
6 אך הוחזר כי תנאי לתחולת הסעיף הוא כי "הכנסתו של היחיד מזמי השכירות אינה  
7 הכנסה מעסק, כאמור בסעיף 2(1)". הסרת התקירה הוסבירה כדלקמן בהצעת החוק  
8 לתיקון מס' 132 (ה"ח 3156 התשס"ב, עמוד 814):  
9

10 "סעיף 122 לפקודה קובע מס בשיעור של 10% לגבי הכנסת מהשכרות דירה  
11 למגורים. מוצע לקבוע כי הנחה זו תחול רק כאשר הדירה אכן משמשת  
12 למגורים אם אינה הכנסת עסק בידו ובלא מגבלת התקירה הקיימת היום  
13 להטבה, לגבי הכנסת של עד 7,000 שקלים חדשים לחודש. אין טעם לקביעת  
14 התקירה להטבה זו שכן זהה תקרת ההטבה למטען פטור מהשכרת דירות מגורים,  
15 לפי חוק מס הכנסת (פטור ממש הכנסת מהשכרת דירת מגורים) (הוראת  
16 שעה), התש"נ-1990".  
17

18 דהיינו, עבור לתיקון מס' 132 לא נעשה שימוש רב בהוראות סעיף 122 כי הכנסת  
19 שכירות הנמוכה מן התקירה בדרך כלל הייתה פטורה ממש ממילא. בשל כך הוסרה  
20 מגבלת הסכום אולס במקביל נקבע במפורש (כפי שאכן נכתב בהצעת החוק המקורי)  
21 משנת 1987 כי ההסדר המיעוד איננו חל על הכנסת עסק לפי סעיף 2(1) לפקודה.  
22

23 סעיף 122 תוקן שוב בשנת 2007 (חוק לתיקון פקודות מס הכנסת (מיס' 159),  
24 התשס"ח-2007, ס"ח 2112, עמוד 2) אך לא באופן הנוגע לעניינו.  
25  
26



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

14 يول 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמוני ראש בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1

2

3

4

**ג. רקע עובדתי כללי**

5

6. גבי ורדה יהל ("וורדה") נולדה בשנת 1935. היא מתגוררת בדירה בתל אביב שנרכשה  
על ידי המשפחה בשנת 1957 ("דירתה של ורדה"). לה שני בניים, מר אליעזר יהל  
("אליל"), ומר רון יהל ("רון"). האם והבנים יחד ייקראו להן "המערעריט" או  
"השלשה".

7

8. לדברי ורדה, בשנות העשרים למאה הקודמת אביה המנוח החל לעסוק בפרדסנות  
ומתוך חסכנותיו אף התחיל להקים ברכישות נכסים מקרקעין, קודם פרדסים  
ובהמשך בתים בתל אביב. על פי דברי השלשה, המשפחה לדורותיה העדיפה את ענף  
הndl'ין על פני כל אפיק אחר לשם השקעת ההונה.

9

10. נכון לשנת המס 2008, היו בבעלותם האישית של השלשה 118 דירות שונות. מתוון,  
11 110 הושכו למגורים ("דירות המגורים") ושמורה לעסקים. בנוסף הושכו עשר  
12 חניות ועוד שש חניות (נספח A לתצהיר של ורדה). הנכסים אשר לא הושכו  
13 למגורים שימשו למוגון רחב של עסקים בידי השוכרים (צדדים שלישיים), החל  
14 במרפאות, עבר בפסיכיאטריה וכלה בבית ספר לאמנויות (נספח 4 לתצהיר הרכזות מטעם  
15 המשיב גבי אורלי מלר).

16

17. מתוון 110 הדירות שהושכו למגורים בשנת 2008, 90 הושכו בשכירות חופשית ואילו  
18 20 הושכו בדירות מוגנתה.

19

20

21



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

14 يول 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמוני ראש בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1. הנזונים לשנת המס 2009 כמעט זחים – מספר הדירות שהושכרו למגורים בשנת זו  
2. עמד על 109.

4. דירות המגורים מרכזות במספר לא רב של בניינים. בשנת 2008, 110 דירות המגורים  
5. נמצאו באחד עשר בניינים שונים, כאשר בשישה בניינים מתוכם היו לפחות עשר דירות  
6. מגורים בבעליות השלשה. מתוך 110 דירות המגורים היו בבניין אחד מסוים.

8. דירות המגורים הנדרונות נרכשו במועדים שונים החל משנת 1947 ועד לשנות האלפיים.  
9. הצלבות דירות המגורים בידי השלשה, בהתאם למועד רכישת הבניינים, הייתה  
10. (בקירוב) כדמות (כעולה מנשוף בلتצהיר ורדה):

12. עד שנת 1970 : 14  
13. עד שנת 1980 : 24  
14. עד שנת 1990 : 49  
15. עד שנת 2000 : 110

17. בהקשר זה יצוין כי הבניין שמכיל 33 דירות מגורים בבעליות השלשה נרכש בשנת  
18. 1995, ובכלל בכך שנות התשעים מסpter הדירות הוכפל יותר.

20. הבניינים הינם ינים למד' - לפחות 101 מהדירות נמצאות בניינים שנבנו עד לשנת  
21. 1941, רובם באמצע שנות הששים.

23. במרוצת השנים נמכרו אך דירותבודדות על ידי השלשה – דהיינו ככל מצבת הדירות  
24. רק הלהקה וגדלה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 يول 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ותח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ותח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1. אין מחלוקת כי מקור המימון לרכישת הדירות והבנייה היה ההון העצמי  
2. (החסכונות) של המשפחה ולא מימון זר (להלן מונח למשל).

3.

4. אופן הרוחות הבעלות בדירות המגורים השונות אינו אחיד והבעלות בוחן מחלוקת  
5. בין השלשה בדרכים שונות (נספח א לתצהיר ורדה): בחלק מהדירות רק אחד  
6. מהשלשה רשום כבעליים ואילו בחלק אחר הבעלות מחלוקת בין שניים או בין כל  
7. השלשה. אmons בשפה רפה נתן על ידי המערירים כי בתוצאה לכך אין בפנינו מקרה  
8. אחד של 110 דירות המשכורות למגורים אלא שלושה מקרים שככל אחד מהם מסpter  
9. הדירות אינם עולה על כארבעים. דומה כי טיעון זה לא הוגש ממשטי סיבות: ראשית,  
10. ארבעים דירות הוא מספר גדול בפני עצמו, ושנית, השלשה לא הוכיחו כי ניהול ענייני  
11. ההשכרה נעשה במרוכז ובמואחד, ואפילו באמצעות חשבון בנק אחד משותף לפיה  
12. עדותם של אליו, "אננו מנהליים משק בית אחוז" – (פרוטוקול הדיון הראשון מיום  
13. 20.11.2014, עמוד 35, שורה 26). בתוצאה לכך, לצורך העניין הנדון, מן הראוי  
14. להשקיף על מכלול הנכסים כמקרה אחד על אף הרכבי הבעלות המשתנים מדירה  
15. לדירה.  
16.

17. עוד יובהר כי 13 מתוך 110 הדירות נמצאות בעלות חברה בשם ארמן רاش בע"מ  
18. (שהיא המעררת בע"מ 14-01-50163-01). מנויות החברה מוחזקות בידי אליו ובידי רון,  
19. בחלוקת שווים. החברה בחרה להיחשב כ"חברת בית" כמשמעותה בסעיף 64 לפקודת  
20. מס הכנסה, כך שהכנסותיה מייחסות לבלי מנותיה (אליזר ורונ) ונישומות בידיהם.  
21. מסיבה זו הדירות הנמצאות בעלות חברת ארמן רاش מנויות לעניין הנדון כאן כחלק  
22. מהחזקותיהם האישיות של השלשה ולא נעשית כל אבחנה בין דירות אלו לבין כל  
23. שאר הדירות ושני הצדדים התייחסו לנושא באופן זה.  
24.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1. אליהו שמאלי מקרקען במקצעו והתחל ל לעבוד בתחום זה בשנת 1995. לדבריו  
2. בתחום מומחיותו הוא ערכט שיטות לצורך חישוב היטל השבה ולבסוף חישוב  
3. פיצויים המשתלמים על פי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה.

4.

5. רונן הוא אדריכל. הוא התחל ל לעבוד בתחום האמור בשנת 1990.

6.

7. בנוסף להחזקות האישיות הניל' (הכוללות כאמור, דירות למגורים, דירות לשימוש  
8. עסקי, חניות וחניות), השלושה הם בעלי מנויות בחברת גן הדרום בע"מ אשר משכירה  
9. נכסים קלאיים. חברה נוספת נספחת שבבעלותם, דמות השקעות בע"מ, משכירה מבנה  
10. הכול חניות ודירות. ברחוב אלנבי בתל אביב. כמו כן, השלושה הם שותפים בשותפות  
11. "אור" שפעיקה הכנסת מהשכרת שטחים במרכזו הנמצא בעיר רחובות. מעבר  
12. לכך, אליהו ורונן הם בעלי המניות בחברת אליק-רונן בע"מ, חברה שעוסקת באופן פעיל  
13. כ"קבלה בונה" בענף הבניה ומוכרת דירות למגורים מלאי. חברה זו גםפעיקה הכנסתה  
14. מהשכרת משרדים ונכסים עסקיים אחרים. כתובותם של המשדרים הרשומים של כל  
15. התאגידים היא בדירתה של ורדה.

16.

17. הכנסות השלושה מהשכרת דירות למגורים בלבד (גבייהן נתבעה החלתו של סעיף 122  
18. לפוקוד) הסתכמו בשנת 2008 בכ- 2.73 מיליון ש"ח ואילו בשנת 2009 בכ- 3.43 מיליון  
19. ש"ח (בהתאם לרשום בשדה 222 לדוחות השנתיים של השלושה כפי שצوروו לנפקח  
6. לתצהיר הרכזת אורלי מלר, ומtower ההנחה כי סכומים אלה כוללים את החנסת  
20. מהשכרה למגורים המיוחסת למערערים מהחברת הבית ארמן ראש הניל'). יצוין כי  
21. הכנסותיהם האישיות של השלושה **מקורות אחרים** באוטן שנים היו נמוכות באופן  
22. ניכר מסכומים אלה. אליהו ורונן ציינו בהקשר זה כי עדמו לרשותם באותה עת רווחים  
23. בלתי מחולקים בחברת אליק-רונן, כך שגם תאגיד זה הוא מקור הכנסתה חשוב ומשמעותי  
24. עבורם. אולם התמונה הכלכלית המצטנרת היא שפועל ובאופן שוטף השכרת הדירות  
25. למגורים הייתה מקור הפרנסה העיקרי של השלושה אם כי לא הבלעדי.



## בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1

2. באשר לאופן השכורת הדירות והפעולות הכרוכה בכך, נרchieב את הדיון בחלק ו' 25  
3 להלן. מطبع הדברים נושא זה והשלכותיו עמדו לבב המחלוקת בין הצדדים.

4

5

6

### 7. המסגרות להבנה בין הכנסה עסקית לבין הכנסה שאינה עסקית

8

9.vid, הפקודה איננה מוגדרה באופן מפורש מהו "עסק" כמשמעותו בסעיף 2(1). על 26  
10 כן כאשר סעיף 122 ממעט מתחנות הכנסה מדמי שכירות שהוא "הכנסה עסקית"  
11 כאמור בסעיף 2(1)", עליינו ליחס במקורה הקונקרטי את העקרונות ואת מבחני העור  
12 אשר פותחו בפסקת בתיה המשפט במחلك השני על מנת להכריע האם בפנינו הכנסה  
13 עסק אם לאו. מלאכה זו איננה תמיד קלה.

14

15. ככלל, הכנסה עסק נובעת "מפעילות ממשית נמשכת ושיטתיות" ולהפקתה 27  
16 "נדרשת גישה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחו או אחרים מטעמו" (ע"א  
17 10251/05 ברשות בע"מ נ' פקיד שומה אילת (19.12.2007)). מבחני העור וסימני  
18 ההיכר המשמשים בהקשר זה ידועים היטב ונסתפק בחפניות הקורא להלכות אשר  
19 נקבעו בע"א 10911/03 מישאלி נ' פקיד שומה ירושלים (13.6.2007) (סעיף ח' לפסק  
20 הדין); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה (2.2.2005) (סעיף 41 לפסק הדין); וכן  
21 ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה (16.3.2009) (סעיף 20 לפסק הדין  
22 והאסמכתאות הנוספות שם).

23

24. נציין כי במקורה הנוכחי אין מחלוקת כי הכנסה מדמי שכירות היא בעלת אופי  
25 פירוטי ומוחזרי. אין בפנינו שאלה של סיוג בין פירות לבין הון. הכנסה פירוטית זו,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 המופקת מהשכרת הדיור, נכדת לכוארה במקור הכנסה המפורט בסעיף 2(6)  
2 לפוקודה. לפי סעיף זה, חייבים במס, בין השאר, **"דמי שכירות... שוקרים באחוות**  
3 **בית או בקרקע"**. השאלה הנשאלת היא האם אותה הכנסה גם עולה **לכדי הכנסה**  
4 **עסק** לפי המקור המפורט בסעיף 2(1) לפוקודה כך שתחולתו של סעיף 122 תישלל  
5 לגביה.

6  
7 כאשר עליינו להבחין בין הכנסה פירוטית **פסיבית** (המומוסה לפי סעיף 2(6) במקרה של  
8 מקרה) לבין הכנסה פירוטית **פעילה** (המומוסה לפי סעיף 2(1) בהכנסה הנובעת  
9 מעסך), לא כל סימני ההיכר המוכבלים הניל יהו ישימים וchosובים באותה מידת.  
10 לדוגמה, במקרה כגון זה, מבחני טיב הנכס, אופן המימון, ותקופת החזקת הנכס  
11 חשובים פחות, לעומת משקלם במצב המכבי סיוג בין הון לבין פירוט). מאידך נראה  
12 כי לבחני המנגנון, הביקיאות, ההשבחה והשיווק, וההיקף הכספי נודעת חשיבות  
13 גדולה יותר במלאת הסיוג בין פירוטי פסיבי לבין פירוטי עסקי פעיל.

14  
15 במקרה אחר מצאתי לנכון לעיר כי לתפיסתי, בעוד המאה העשרים ואחת, מיזום  
16 עסק עשוי להתקיים גם בהעדר "מנגנון" מסחרי **בमובן המסורתית** ולכן לטעמי מבחן  
17 המנגנון (במובן המסורתית) עשוי להיות לבנתי יותר לשם **מציאות קיומו** של עסק  
18 מאשר לשם **שלילת קיומו** של עסק (ע"מ 13-07-46960-4 פידי-lienק בע"מ נ' פקיד  
19 שומה תל אביב 3 (5.7.2015)).

20  
21 בעניין **ברשות הניל**, בית המשפט העליון (מיי כבוד השופט אורבל) נדרש לאבחן בין  
22 הכנסה פסיבית לעסקית בהקשר של הפקת דמי שכירות וקבע כי :

23  
24 **"במונט ה'קלאסי" דמי שכירות הם תשלום המשתלמת עבור נכס באופן**  
25 **שהנכס משמש להם כמקור, כך שהם דומים במידה מסוימת לריבית המשתלמת על**



**בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו**

14 يولי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 קרון הלוואה. בМОבן זה, הכנסה משכירות היא הכנסה פאסיבית, קרי תשואה  
2 על הון מושקע שלא נדרש כל יגעה אישית מצד הנישום להפקתה.  
3 ....  
4 על אף האמור, הדין מכיר בשני מצבים בהם יחשבו דמי שכירות להכנסה  
5 עסק לפי סעיף 2(1) לפكهה....  
6 האפשרות הראשונה בה יראו הכנסה דמי שכירות כהכנסה עסק היא  
7 מקרה בו מפעיל הנישום 'עסק להשכרות', כאשר הנכסים המושכרים מהווים  
8 את המלאי העסקי ופעולות ההשכרה הן פעולות נMSCות ושיטתיות שמטרתן  
9 ברורה..."  
10  
11 גישה זו בוחנת, הן מבחינה כלכלית והן מבחינה משפטית כללית, את הגורמים  
12 לצמיחת ההכנסה. הדימ לקו זה מצוים בעמיה 1276/01 ע.ש טרידינגן פלייסט נ'  
13 פקיד שומה גוש דין (1.3.2009) בו סקר כבוד השופט אלטובייה בהרחבת את כתיבתו  
14 של פרופ' יי אדרעי בנושא. שם מבוארת הבדיקה בין גורמים ושינויים "חיצוניים"  
15 לנכס המעלים או המורדים את שוויו באופן שאנו נשלט על ידי הנישום עצמו לבין  
16 גורמים ושינויים "פנימיים" שהם תולדת של פעילות הנישום המשפיעה על ערכו של  
17 הנכס. השופט אלטובייה הטיעים כי "ספק אם ניתן להפעיל את מבחן העל [דהיינו מבחן  
18 גורמי הייצור הפנימיים והחיצוניים – ה.ק.] במנתק מה מבחנים המקובלים. עם זאת  
19 אין ספק כי הוא שופך אור על המבחנים המקצועיים ומציע 'מצפן' אנטן יישום  
20 המבחנים המקצועיים".  
21  
22 בהמשך אשוב ואידרש למבחן גורמי הייצור ההכנסה בזיקה למקרה הנוכחי.  
23  
24  
25  
26



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

14 יולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמוון ראש בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואח' נ' מדינת ישראל

עמ' 14-01-50087 יהל ב' מדינת ישראל

ה. תמצית טענות הצדדים

2

1

המספר הגדל של הדירות המושכroteinאות ההיקף הכלול של פעילות ההשכלה.  
הוא גם מייחס לשלוות בני המשפחה בקיימות בתחום הנדל"ן ומצבע על המקצועות  
של אל ורונו ועל עיסוקיהם הנוספים באותו ענף. אולם יותר מכל מגדיש המשיב את  
היקף הפעולות היום-יומיות המתבצעת על ידי השלושה, ועל ידי בעלי המקצוע  
מטעמים, הדורשה כדי לטפל בהשכרה ובחזקאה של 110 דירות. לפי עמדת המשיב  
קיים מנגנון עסקני של ממש שמניב את הכנסתות השכירות.

10

11

33. המעכבריות מצד מדגנישים נזעוניים אלה:

12

1

(ג) הפעלו שום עסק בקשר לוח זון אוון פלורז בזוק שאות שמשכו  
דירה אחת בלבד היה עשו לאביה (ධינן, מציאות שוכר, חתימת הסכם שכירות,  
גביתם דמי שכירות וביצוע תחזקה בסיסית ותיקנים לפי הצורך).

16

17

(ד) בשל מצב שוק השכירות בעיר תל אביב, והבקשות הרוב לדירות מצד השוכרים, לא נדרש ממש רב וכלל לא נדרשת בקיאות על מנת להשכיר דירה במיהירות ובמחיר שוק. הם עצם מסתפקים במחاري שוק (או אף פחות מכך) ואינם מנסים להשיג תשואת יתר מהנכסים. עבורות החזקה בנדלין מניב הוא פרי העדפה משפחתיית היסטורית להשקיע באפיק סולידי זה על פני אפקטי השקעה אחרים, כגון שוק ההון, אך אין בהעדפה זו כדי להעיד על קיומו של עסק.

24

25

43

טלאיון האזעקה, יט ב' (ט'ז) ב' (ט'ז), ט'ז



## בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1

### ג. הפעולות הכרוכות בהשכרת הדירות

2

3  
4. במהלך המשפט השלושה נחקרו ארכוות בעניין אופן והיקף הטיפול בדירות להשכרה  
5 והמשיב הגיע מסמכים רבים הקשורים, לפי גישתו, לעניין זה.

6

7 התמונה הכלכלית שעולה מוחומר הראיות מותוארת להלן.  
8

9. הדירות מושכrazות לתקופה של שנה. השלושה אינם נהגים להעניק אופציית הארכה  
10 לשוכרים ועל כן מדינה (לפחות) נחתם הסכם שכירות חדש לגבי כל דירה.

11

12. הסכם השכירות המשמש את השלושה בהתקשרות עם השוכרים הוא בנוסח  
13 סטנדרטי ומודפס, מהסוג שאפשר היה פעם לרכוש בחניות.

14. לטעתה השלושה, הם אינם מנהלים משא ומתן עם השוכרים בקשר לתוכן ההסכם,  
15 ותנאי החוזה מוכתבים למעשה על ידיהם.

16. המשיב ניסה להראות כי בהסכם רבים נערכו שינויים והתאמות מיוחדות ולטענת  
17 המשיב הדבר מעיד על התעסקות ממשית בנושא החוזים. עיינתי בעתקי החוזים  
18 אשר הוגש על ידי המשיב (נספח 4 לTCP מילר). טופס החוזים הוא אכן סטנדרטי.

19. בכל הסכם יש השלמה של פרטי הצדדים, תקופת השכירות, סכום דמי השכירות,  
20 סכום הפדיון, ובחלק גדול מהחוזים מצויים גם פרטי ציוד ומתקנים הנמצאים  
21 בדירה. בכל החוזים נמחק סעיף האופציה. בחלק גדול מהחוזים יש תוספת בכתב יד  
22 בעניין דרישת שיק הפדיון (סקומו, אףן מסירתו ותנאי החזרתו) ולעתים גם בעניין  
23 שטר הבטיחון הנדרש. בחלק מן החוזים (המייעוט) רשומים בכתב יד תנאים והסכמות  
24 מיוחדות, למשל לגבי זכות להודיע על קיצור תקופת השכירות.

25



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

14 يول 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1. הטיפול בהכנות חוזי השכירות ובהחתמת הדירות עליהם נמצא בידי ורדה. בדרך כלל  
2. הדירות מגיעים לדירתה של ורדה כדי לפגוש את ורדה ולהחותם על הסכם השכירות.  
3.  
4. כאמור, לפי דברי השלושה, הם גובים דמי שכירות בהתאם למקובל בשוק ובהתחשב  
5. במיקום, גודל ומצב הדיורות.  
6. אמרה זו לא נסתרה ועל כך העידו גם שלוש דיירות ששוכרות מהם דיירות. אליו העיד  
7. כי הוא מתעדכן מדי מספר חדשניים באשר לרמת דמי השכירות בשוק וזאת דרך  
8. חיפושים פשוטים באינטרנט. לטענתו, הקשרתו בשם מקרען אינה מסיימת לו  
9. בעניין זה והמikut שהוא נעזר בו הוא בבחינת נחלת הכלל.  
10.  
11. לטענת השלושה הם אינם מנהלים משא ומתן בקשר לגובה דמי השכירות. אליו מחליט  
12. מה יהיה דמי השכירות לגבי כל דירה ודירה וمعدכן את ורדה. ורדה מודיעה לדירות  
13. ולא מתנהל כל מכח וממכר. ככל הנראה, במקרים יוצאי דופן, במיוחד עם דייריים  
14. ותיקים, מועלות בקשות להפחטה בדמי השכירות (או להעלאתם באופן מסוון יותר)  
15. ומתקיים שיח בין הדייר לבין השלושה.  
16.  
17. לטענת השלושה, הם מעלים את דמי השכירות לעיתים מזומנים, בעקבות השוק, אך  
18. לא באופן תדר. דמי השכירות בדירה מסוימת עשויים להשתאר ללא שינוי משנה  
19. לשנה.  
20.  
21. דייר שהותם מול ורדה על הסכם שכירות מוסר לידי שתיים עשרה המחות מעותדות  
22. חודשיות ומחייב מידיה קבלה על כך. דייר חדש ימסור באותו מעמד שיק בטחון וגם  
23. שטר חוב, החתום על ידי ערבים. שיק הבחן (שכךמו שכר דירה לחודש אחד) מופקד  
24. בبنק בתחילת השכירות.  
25.



**בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו**

14 يولי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1. ההמחאות של הדיר מופקדות בبنק פעם בחודש (ולא לכל השנה מראש). בשל ריבוי הדירות הפקדות כאמור מוצבעות יכול כמה ימים (עמוד 20 לפרוטוקול הראשון, שורה 2). לאחר פרעונה של כל המוחאה ורדה שלוחת בדואר אישור על כך לדיר המשלים.

5

6. כדי לעקב אחר הפעולות ורדה מוחיקה שלושה סוגים (פחות) של פנקסים: (א) לכל בניין קיימת מחברות ובה רישום של כל הדירות המשכורות. לגבי כל תקופה (שנה) רשומים שם הדיר, סכום שכר הדירה החודשי, תאריכי התחלת וסיום של השכירות, ומועד כניסה של הדיר לבניין. (ב) ישנו פנקס קובלות לשיקים הדוחים המתබלים מידיו השוכרים בתחלת כל שנת שכירות. (ג) במחברות אחרות, קיים דף לכל דירה לכל שנת שכירות ונרשם בדף זה כל שיק של הדיר שנפרע במהלך השנה, לאחר שורדה נוכח לידע כי סכום השיק אכן כובד ושולם. לפי דבריה של ורדה היא מקבלת מדי יום פקס מהבנק ובודקת את פרעונות השיקים: "אני בוחנת בטלפקס בبنק שהשיק נפרע. אני מקבלת בכל בוקר" (עמוד 20, שורה 15).

15

16. ורדה אחראית גם למעקב אחר יתרת חשבון הבנק וביצוע התאמות בנקים (השוואת 45 דפי החשבון שהפיק הבנק עם הרישומים הפנימיים של השלושה בקשר לתנועות 17 הכספיים).

18

19. חלק מהדירותים (המיוט) משלמים את דמי השכירות באמצעות העברות בנקאיות 46 חודשיות ובמקרים אלה ורדה בודקת מדי חודש כי ההעברה הגיעה מהדירה ושלוחת אישור לדיר כי העברה אכן התקבלה.

23

24. לקרהת סיום תקופה חוצה השכירות – שהיא כאמור תמיד לשנה אחת ולא יותר – 47 ורדה שלוחת הודעה כתובה לדיר שמתבקש להודיע אם ברצונו להמשיך לשכור את 25 הדירה (כאומר אין בידי הדיר אופציית הארכה) ואם כן הוא מותבקש לגשת לדירתה 26



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 يول 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 של ורדה לשם חתימה על חוזה חדש. באותה הודעה מודיעים לדיר מה יהיה גובה דמי  
2 השכירות לשנה הבאה.

3

4. כאשר נכנס דיר חדש ורדה מעבירה את ההודעות הדרשות לעיריית תל אביב, חברת  
5 החשמל ובזק.

6

7. אם דירה מושכרת לדירות שותפים (שאים בני זוג או תא משפחתי אחד) כל שותף  
8 חותם על חוזה השכירות ומשלם את חלקו בדמי השכירות בנפרד. אם שותף מסוים  
9 מתחלף במהלך תקופה החוזה, נהנתם חוזה חדש לתקופה חדשה של שנה שלמה (עדות  
10 ורדה, עמוד 17, שורה 9 ואילך).

11

12. המספר המדויק של דירות בהן יש שותפים (בנבדל מבני זוג) לא הוברר. ורדה הסכימה  
13 בחקריתה כי מדובר "בערך" בארבעים דירות (עמוד 16, שורה 29), ואילו אליו נקבע  
14 במספר של 27 דירות בשנת 2008 ואילו בשנת 2009, 23 דירות (אם כי הוא התייחס  
15 בדברים אלה רק לדירות המושכורות בשכירות חופשית ולא בדירות מוגנת (עמוד 31  
16 לפוטוקול הראשון, שורה 28 ואילך). לפי גישת המשיב, לעניין זה ישנה נפקות כי  
17 ריבוי הדירות המושכורות לשותפים (כאשר כל אחד מהם חותם ומשלם בנפרד) יוצר  
18 תוספת ממשית של התעסוקות המוטלת על השלושה.

19

20. לפי עדותם של השלושה, שלא נסתירה בעניין זה, אין כל קושי למצוא דיר חדש כאשר  
21 דירותקיימים עזוב, וזאת בשל הביקוש הרב בשוק השכירות המקומי. לפי דבריהם,  
22 במרבית המקדים הדיר החדש מגיעה דרך הדיר המקורי, בשיטת "חבר מביא חבר".  
23 במקרה אחרים, השלושה מפרסמים הודעה באחד מארגוני האינטרנט המשמשים  
24 زيارة להפגשת משבקרים ושותפים. אליו או רון או הדיר היוצא פוגש את השוכר  
25 הפוטנציאלי בדירה כדי להראות את המקום, והשוכר הפוטנציאלי הראשון שמסכים



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

14 יולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ותח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ותח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 לתנאים המוצעים הוא זה שמתකבל - "כל הקודם זוכה". כאמור, השלושה אינם  
2 מוכנים לנחל משא ומתן על גובהשכר הדירה.

3

4 לשלושה קו טלפון נייח ייודי קיבלת שיחות משוכרים פוטנציאליים כאשר  
5 מתפרשת מודעה. מופעל "יעקב אחרי" מקו זה לטלפון הנייד של אליל והוא מקבל את  
6 השיחות הנכונות. כאשר אין מודעה אקטואלית, ה"יעקב אחרי" מבוטל ולמעשה הקו  
7 היידי אינו פעיל.

8

9 לפי נתונים שהוצעו בפני המשיב, הדיירים נתונים להשאר בדירות לפרק זמן ממושכים  
10 למירות הצורך בחידוש חוזה השכירות מדי שנה. עלי הנתונים, בשנת 2008 54% מכלל  
11 הכנסות השכירות התקבלו מדירות בשכירות חופשית אשר גרו בדירותיהם שלוש  
12 שנים ומעלה; בשנת 2009 הנתון המקביל היה 50% (נספח ד לתצהיר ורדה).

13

14 כאשר דיר עוזב, אליו או רון פוגש אותו בדירה לצורך ביצוע "קריאת מוניטס" ובדיקה  
15 כללית של מצב הדירה. ורדה מחזירה לדיר את סכום שיק הבטחון (באמצעות שיק  
16 אחר המשוק על חשבון השלושה) ואת שטר החוב, והיא אף מנמקה לדיר אישור בכתב  
17 לפיו לא נותרו חובות באחריותו.

18

19 בקורת תקלה בדירה מתקשר לאחד מהשלושה ומודיע. ישם בעלי מקצוע  
20 קבועים המתפלים בתקלות השונות: יעקב עבר אינסטלציה, יוסי עבר חשמל, יורם  
21 עבר מזגמים ודניאל עבר תיקונים כליליים (למשל תיקוני טיח, צבע, ריצוף, תריסים  
22 ומנעולים).

23

24 יעקב, יוסי ו יורם הם קבלנים עצמאיים ואילו דניאל הוא עובד שכיר של חברת אלק  
25 רון הניל. מطبع הדברים הדיירים הוותיקים מכירים את בעלי המקצוע האלה. אחרי



## בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

שדייר מודיע על תקלה, אחד מהשלשה יוצר קשר עם בעל המקצוע המתאים או  
לעתים הוא יבקש מהדייר ליצור קשר בעצמו במישרין עם בעל המקצוע.

3

56. ההתחשבנות של השלשה עם בעלי המקצוע נערכת מדי פעם בפעם וזו על בסיס  
57. אמון הדדי והিירות ממושכת, ולא בגין כל תיקון או טיפול בודד. כל בעל מקצוע ראש  
58. את התקיונים שהוא נדרש לבצע ומגיש חשבון תקופתי מרוכז, בדרך כלל בתדרות של  
59. פעמי בחודשים – שלושה. לדוגמה ביום 30.9.2009 יעקב הוציא חשבונית מס' 02214  
60. על סך 11,650 ש"ח בגין "עובדות אינסטלציה – וחוב הנביאים 13 ת"א" ללא פירוט  
61. נוספת. עליה מחומר הראות כי לפחות אצל יעקב (אינסטלציה) משפחת יהל היא  
62. הלכה העיקרית שלו (לדבריו הם מספקים לו כ- 80% מפרנסתו), ואת מקום עסקו  
63. הוא שוכר מלאי – רואו הודיעו של יעקב מיום 1.7.2013 – נספח 13 ל奏章 מלר).  
64. באשר לשירותיו של דניאל – איש התפקיד הכללי – השלשה משלמים עבור שירותיו  
65. לחברת אליק-רון בחו"ב חד שנתי המבוסס על אומדן היקף העבודה שהוא ביצע  
66. בדירות במהלך השנה. סכום החיוב השנתי נקבע על ידי אליו.  
67

15

57. רוב הבניינים הינם בעליותם הבלעדית של השלשה (עדות ורדה, עמוד 25, שורה 5).  
58. במקרים אלה אין נציגות (עוד בית) נבחרת והשלשה מספקים בעצם את שירותו  
59. החיצנות הדורשים בשטחים המשותפים של הבניין. שירותים אלה כוללים נקיון, גינון  
60. בסיסי (בעיקר גיזום), החלפת מנורות בחדרי המדרגות ודברים דומים. עבודה זו  
61. מתבצעת על ידי קבלן בשם פאק או על ידי בנו זהיר. בנוסף לכך מבוצע ריסוס נגד  
62. מזוקים פעמי או פעמיים בשנה על ידי קבלן חיצוני.  
63

22

64. עבודות תחזקה ושיפוץ גדולים יותר מתקשרים עם קבלן בשם גיא.

23



## בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

14 يولי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1. השלווה מעידים כי בכלל אין להם עניין בשיפוץ והשבחת הנכסים והם מסתפקים  
2. ברמת תחזוקה בסיסית ותיקון תקלות מזדמנות, כפי שנדרש על פי דין ועל פי חזוי  
3. השכירות.

4.  
5. המשיב הגיש אוסף גדול של חשבונות שהוגשו לשלווה על ידי בעלי המקצוע השונים  
6. (נספח 8 לתצהיר מלר) וכן כרטיסות הנהלת חשבונות המרכזות את ההוצאות בגין  
7. התיקונים והעבודות השונות (נספח 9). אולם בغالל השיטה לפיה משלמים לבני  
8. המקצוע על סמך חשבונות תקופתיים מרוכזים ללא פירוט רב לגבי העבודה שבוצעה,  
9. אין לדעת במידעיך כמה "קריאות" שירות נתקבלו מן הדירירים בכל תקופה נתונה (לפי  
10. הערכתו של יעקב בהודעתו הניל "יש בערך 10-12 קריאות בחודש" בקשר  
11. לאינסטלציה). היות ומדובר בבניינים ישנים שהיה, רובם, כבר בני שבעים שנה  
12. בתקופה הנדונה ותחזוקתם היא בrama בסיסית בלבד, ניתן לשער כי מספר התקלות  
13. והקלולים אינם קטן. אולם כאמור, אין מידע מפורט בנושא זה.

14.  
15. בהנהלת החשבונות קיים ריכוז שנתי של ההוצאות. "הכרטיסות הממויניות" נרכשות  
16. במחשב כאשר כל כרטיסת מציגה את הוצאות האחזקה והתיקונים לגבי בניין מסוים  
17. לשנה מסוימת. בחומר הראיות נמצאות כרטיסות בקשר לשישה בנייני מגורים בלבד.  
18. למשל לגבי הבניין ברחוב גורדון ובו 13 דירות מגורים לא נמצאה כרטיסת (אולי מפני  
19. שאותו בניין נמצא בבעלות חברת ארמן ראש (ראו סעיף 20 לעיל). מכל מקום, סך כל  
20. הוצאות האחזקה והתיקונים בשנת 2008 בששת בנייני המגורים הניל הגיע לכ- 127-  
21. אלף ש"ח ואילו בשנת 2009 לכ- 128 אלף ש"ח (בנトル הוצאה חד פעמיות גדולה על סך  
22. כ-40 אלף ש"ח ברחוב שמריהו לוי).

23.  
24. עיון מדגמי בחשבונית אחת (מספר 90016) אשר התקבלה מן הספק "גירנבוים" (חנות  
25. לכלי עבודה, צבע וחומרה בניין בה הרבו המערערים לרכוש מוצרים שונים) מגלה כי  
26. במהלך התקופה מיום 4.1.2009 עד ליום 30.1.2009, דהיינו פרק זמן של ארבעה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 يول 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 שבועות, דניאל – איש התחזקה הכללית – משך שחורות מהחנות האמורה בسمונה  
2 עשרה הזרמוויות שונות.

3

4.63. התשלומים לבעלי המקצוע מトーク אותו חשבו בנק משותף אליו מופקדים דמי  
5 השכירות והטיפול בביצוע תשלומים אלה נעשה על ידי ורדה.  
6

7

### ג. פעולות השבחה: פינוי דירות מוגנים ותכניות תמי"א 38

10 המשיב ניסה להראות כי נעשו פעולות השבחה בדירות, ובפרט באמצעות פעולות  
11 לפינוי דירות מוגנים וקידום תוכניות תמי"א 38 (חיזוק מבנים בפני סכנת רעידת  
12 אדמה).  
13

14.65. באשר לדירות המוגנים, כאמור 20 מתוך 110 הדירות למוגרים היו מושכרות  
15 בשכירות מוגנת. סכומי דמי השכירות הנגבים מדיורן אלו היו נמוכים ביותר (וננו בין  
16 70 ש"ח לבין 348 ש"ח לחודש בשנת 2008). על פי חומר הראיות, במשך השנים 2003-2007  
17 פנו חמש דירות שהושכרו למוגרים בשכירות מוגנת. העלות הכוללת של פינוי  
18 הדירות הניל הייתה \$ 261,000 (סעיף 39 לTCP). בשנות המס בערעור לא בוצעו  
19 פינויים כאמור. לטענת השלוצה, פינוי הדירות המוגנים היה על פי רוב לפקחת  
20 הדירות עצמן. המשא ומתן על גובה התשלום בגין הפינוי נוהל על ידי אליו (לפי עדותו,  
21 עמוד 43, שורה 30).  
22

23.66. לגבי תוכניות תמי"א 38, המערערים הגיעו בקשה לגביו שני בניינים (שמריחו לוי  
24 וגורדון). הבקשות אושרו ועובדות החיזוק והשיפוץ בוצעו.  
25



**בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו**

14 יולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואות' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואות' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

ה. **היקף העיסוק היום – יומי בענייני ההשכלה**

1  
2  
3. ניתן לקבוע כי שני הפעלים העיקריים בענייני ההשכלה היו אליו ורדה. חלקו של רון  
4 בעשייה היה קטן יותר.  
5  
6. אליו הצהיר כי "לכל היותר אני מקדיש דקות ספורות ביום לדירות המגורים" (סעיף  
7 21 לתצהירו, וראו גם סעיף 17.11 לתוכהו).  
8  
9 ורדה העידה כדלקמן בmeaning לשאלות בית המשפט:  
10  
11 "ת... ביום יום לא יודעת להגיד כמה זמן מקדישה לזמן הדירות.  
12 ...  
13 ש: שעתיים?  
14 ת: אולי. אני אף פעם לא בודקת. לא כזאת מסודרת.  
15 ש: אני רוצה להבין אם דקות שניות.  
16 ת: אולי שעה לא יודעת יכולה לבדוק."  
17 (עמוד 29 לפרטוקול הראשון, שורות 19 עד 25).  
18  
19 רון בעדותו אמר:  
20  
21 "התעסקות בענייני הדירות מועטה מאוד. ביום רגיל לא מתעסק בכלל.  
22 במידה וצריך פעם בשבועיים לקבל דירה לדיר ש丑ב אז אני קופץ  
23 בשעות הערב וחזר הביתה. ביום אין לי שום עיסוק."  
24 (עמוד 9 לפרטוקול השני מיום 23.11.2014, שורות 13 עד 15).  
25



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1. התרשםתי באופן כללי כי העדויות של השלושה היו מהימנות, הם לא נתפסו בסתיירות  
2. מהותיות והם היו בקיאים בפרטיה התקין. אף על פי כן דומה כי בנושא הקצת הזמן  
3. לפעולות ההשכלה הם נטו להמעיט בהערכת הזמן המוקדש לעיסוק. מדובר ב-110-  
4. דירות מוגורים (כאשר מספר השוכרים השונים אף גדול יותר). הבניינים ישנים  
5. ומחיבבים טיפול. החזאים, לפי בחירתם של השלושה, הם לשנה אחת בלבד ונדרש  
6. חידוש חזה מדי שנה. דירות מתחלפים. קשה אפוא להלום כי הזמן הנדרש  
7. מהשלשה הוא כל כך מועט. כאמור, ורדה לא שללה את האפשרות שהוא לבודה  
8. מקדישה בשעתיים ביום לעשייה זו.

9.

10. מטבע הדברים בידי המשיב אין ראיות לסתור את דברי השלושה בנושא הקצת זמן  
11. כי הדבר נמצא בנסיבות בלבד. מסיבה זו לבית המשפט קושי לקבוע כל ממצא בעניין  
12. הזמן וגונתנו אפוא רק עם החשש – המבוסס על שורת ההגינוי – כי העיסוק בהשכלה  
13. גוזל מהשלשה יותר זמן מממה שעולה בדבריהם.

14.

### ט. ניתוח והסקת מסקנה

15.

16.

17. המערערים טוענים כי החזקת דירות המוגורים להשכלה היא עבורה דרך להשקעת  
18. ההון המשפחתית ולקבלת תשואה נאה ויציבה, אך אין זה עיסוק ופעולות ההשכלה  
19. איננה מנוהלת עסק.

20.

21. כמו כן, מצינים המערערים כי הם אינם עושים דבר בקשר לדירות מעבר לפעולות  
22. הבסיסיות הדרשיות כדי להשכין: חוותים על חזאים, גובים דמי שכירות, מתקנים  
23. תקלות. בכך – מבחינה מהות הפעולות – הם אינם שונים, לפי גישתם, מאדם המשכיר  
24. דירה אחת או שתים. לא זו אף זו. תנאי שוק השכירות מאפשרים לקבלת תשואה טובה  
25. ללא מאיץ או גישה מיוחדים.

26.



## בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1. שקלתי את מכלול הנסיבות וטענות הצדדים והגעתי למסקנה כי איןני יכול להסכים  
2. עם עמדת המערערים. נראה כי כמות הדיירות המשכרת מצריכה טיפול ותשומת לב  
3. כמעט בכל ימות השנה. המשיב מצדו מציג את הפעולות כמורכבות מאלפי פעולות  
4. שונות בשנה: "כלומר, מדובר בחתימה על 150 חוזים לפחות לשנה... ומעט אחר  
5. גביה של 1800 שיקים לשנה..." (סעיף 76 לסייעי המשיב). הוא מפרק את  
6. התהליכים (חתימות חוזים, גביית דמי שכירות, וכו') לשלבים ושלבי משנה (כפי  
7. שעשה הכלכלן הנודע אדם סמיי לפני מאותים ארבעים שנה כאשר הוא זיהה בתהליך  
8. ייצור סיכות לא פחות מאשר עשרה פעולות שונות). המשיב איננו מיחס משקל של  
9. ממש לעובדה כי חלק מן הדיירותמושכרות בדיירות מוגנת ולגבי דירות אלו נדרשת  
10. התעסוקות פחותה יותר (למשל, אין חידוש חוזה שנתי). אולם אף אם המשיב מכחין  
11. את התמונה, יש צדק בטענתו: נדרשות פעולות מרובות מאד מדי שנה על מנת להשיג  
12. את ההכנסה הנדרשת. לפחות כתשעים חוזים חדשים צריכים להחחות מול יותר ממאה  
13. שוכרים. יש לרשותו, להפקיד ולעקוב אחר מעלה מאלף מאותים המוחאות בשנה.  
14. דיירים עזבים ויש למלא את מקומם. קורות תקלות באינסטלציה, בחשמל ובשר<sup>15</sup>  
15. מערכות הדיירות (יש לשער כי בדירה ישנה, בלתי משופצת, לפחות פעמיים או פעמיים  
16. בשנה נדרש טיפול תחזוקתי כלשהו). לשם ביצוע התקיונים יש לעמוד בקשר עם בעלי  
17. המקצוע, לתאם איתם את מועד הביצוע, ולשלם להם עבור עבודתה.  
18.

19. והנה למעשה גם מגנון משפחתי לעשיית כל אותן דברים. אליו, כך נראה, היו הדומות  
20. המרכזיות באופרציה זו ועומד בקשר עם ורדה, עם הדיירים ועם בעלי המקצוע. ורדה  
21. מופקדת על מערכת החוזים, על המנהלה ועל הכספיים. רון משתתף לצד אליו בעמידה  
22. בקשר עם הדיירים ועם בעלי המקצוע. ובעלי המקצוע עצם – הפעלים בקביעות  
23. לאורך שנים מטעם השלושה – נותנים מענה לכל דרישות התחזוקה.  
24.

25. האם אין בפנינו מעין "חברת ניהול" משפחתיות/פנימית?

26



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

14 يوليه 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמון ראש בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל וachi נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

73. במהלך חקירתו של אלי שאלתי שאלת "עדינה":

2

<sup>6</sup> ג. אין לנו תוכנית. עדינו לא תכננו זו באה. זה מדבר אותנו עד לא תכננו."

עומן 45 לפרטוקול הראשוני. שורות 4 עד 6).

8

9 יש בתשובה זו כדי להראות כי אכן נדרש ונוצר מערכ ניהול כלשהו וכי יהיה צורך  
10 לשמרו בהמשך.

iii

74. אומרים המערערים כי הם עושים בדיקות אוטם בדברים לגבי הדירות שבבעלותם אשר  
75. אדם המשכיר דירה אחת או שתיים עושה – חותמים חוזים, גובים דמי שכירות,  
76. ודואגים לתחזקה. לא עושים דבר מעבר למיניהם הנדרש כדי להשכיר את הדירות  
77. ולהצדיק את גביית שכיר הדירה.

17



## בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 הצבת שומר בכניסת הבניין, או מתן שירות נקיון בתוך הדיורו), אז הכנסתו מדמי  
2 השכירות תמומשה לפי סעיף 2(1) לפוקודה.

3

4 לכארה גישה כזו מתיישבת עם מבחן גורמי הייצור הניל לפיו מסוגים הכנסה  
5 פירוטית בעסקית או כפსיבית לפי הגורם העיקרי - פנימי או חיצוני – אשר הוביל  
6 להצמתה הוכחנה. על פי זה ניתן לגורס כי בהשכורת דירות, ההכנסה מופקת מעיצם  
7 העמדת הנכס לשימוש השוכר ולא מיגעתו של המשכיר, ולכן היא פסיבית, כל עוד  
8 פעילות המשכיר מוגבלת לדברים הבסיסיים הנחוצים כדי לאפשר את השכורת הנכס  
9 חוק.

10

11 לדעתי, אין זה הדין בישראל, הכנסה עשויה להחשב הכנסה עסקית בשל ההיקף  
12 (הכמותי) של הפעולות שמצמיחה אותה ולא רק בשל טיב (איכות) הפעולות.  
13 הרי לפי הגישה האחראית הניל, גם אם אדם ישכיר אלף דירות, כל עוד הפעולות הנלוות  
14 להשכרה יוגבלו לאלו שנמנו לעיל, ההכנסה תיחס כפסיבית ולא יחול סעיף 2(1)  
15 לפוקודה.

16 לדעתי תוצאה קיוניות כזאת אינה אפשרית, לא מפני שהיא נוגדת את "חש  
17 המומחיות של המשפטן" אלא מפני שלא ניתן לטפל באلف דירות מבלי שההעסקות  
18 בכך תהפורק לעיסוק ממשי, שיטתי ותדרי, אף אם יבוצעו "פעולות בסיסיות" בלבד  
19 בקשר לכל דירה ודירה.

20

21 אבהיר כי איןני מתיימר לחלוק על התורמה שմבחן גורמי הייצור עשויה לתרום  
22 לניטוח סיוגה של הכנסה פלונית (כפירותית לעומת הונית או כפעילה לעומת  
23 פסיבית). אולם לדעתי בנитוח זה מתקיימים שני ובדים שונים: רובד ראשון הוא  
24 רובד העסקה הבודדת מול לקוחות מסוימים (קונה, שוכר, לווה) ואילו הרובד השני הוא  
25 רובד "מערכת", הקשור להתארגנות ולהיערכות של הנישום עצמו – ככלומר, התשתיות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

הכלilit המאפשרת לו לעורך את העסקאות הבודדות. קיומו של עסק עשוי להילמד  
1 מפעלו של הנישום בכל אחד מהרבדים הנ"ל או בשניהם יחד.  
2

3

4 להמחשת הדברים הבה נפתח את האנלוגיה שהובאה בעניין בראש הניל ("דמי  
5 השכירות... דומים בנסיבות לריבית המשתלמת על קרן הלואאה").  
6

7 נניח כי ראובן מסכים להעניק הלואאה לשמעון. ההלוואה ניתנת בריבית שוק ותנאייה,  
8 לרבות מועד החזר, הם כמקובל בסביבות. לשמעון יש יכולת פרעון טובה כך שמתו  
9 ההלוואה אינו כרוך בסיכון מיוחד. אם אלה כל העבודות הידועות לנו, נתה לומר כי  
10 הכנסתו של ראובן מושלומי הריבית היא הכנסה פירוטית פסיבית הממוסה לפי סעיף  
11 (4) וסעיף 125 ג' לפקודת. "גורם הייצור" העיקרי המניב את הכנסה הוא עצם  
12 העמדת הכספי לזולת, המאפשרת בזכות נכונות המלווה להמנע מהשימוש בכף  
13 במהלך תקופת הלואאה.  
14

15 אולם האם נגיעה לאווצה מסקנה אם ראובן יעניק מעלה ממאה הלוואות לפחות, כולל  
16 בהיקפים דומים, ללויים שונים, על כל החрак בכך? אמונה לגבי כל הלואאה בודדת  
17 הכנסת הריבית עדין מייצגת את מחיר הכספי שהועמד על ידי ראובן לרשותו של הלואאה  
18 במשך תקופת הלואאה (מחיר המשקלל, בין השאר, את הסיכון של אי פרעון) ובמובן  
19 זה הכנסה היא פסיבית. אולם כאשר נקבע על המערך כו"ל של הענקן של מעלה  
20 ממאה הלוואות לחיבים שונים, אנו עשויים להסיק כי היכולת להפיק הכנסות ריבית,  
21 בהיקף ובתדריות שראובן מפיק, אכן נובעת מגיעתו של ראובן – מעיסוקו בפיתוח  
22 ובשימוש כבר הלוואות – ועל כן הכנסת הריבית עשויה לקבל צbijון עסקי למורות  
23 שהריבית משולמת, כתמיד, עבור השימוש בכף ולא בגין מאਮצי המערכתתיים של  
24 ראובן (שאינם ממעוניינו של הלואאה הבודד).  
25



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1. דוגמה נוספת: אדם מחליט להשכיר את מכונתו לשכנו. כל שנדרש מהמשכיר הוא  
להחותים את השכן השוכר על חוזה שכירות פשוט, לדאוג לרישוי ולתקינות הרכבת בעט  
מסירתו, ולגבות את דמי השכירות. נקל לומר כי ההכנסה מדמי השכירות תמוסה לפיה  
סעיף 2(7) לפוקדה ולא לפי סעיף 2(1). **מבחן השוכר**, הוא כלל איננו זוקק ליגיעתו  
של המשכיר במהלך תקופת השכירות. אדרבה, השוכר מעוניין לנסוע במכונית  
למרחוק ולא יהיה כל קשר בין המשכיר עד החזרת הרכבת. וכך יהיה בדיקו,  
**מבחןת השוכרים**, אף אם נשנה את הדוגמה הניל' ונאמר כי לא במכונית אחת  
מדובר אלא בצי של 110 מכוניות. אולם **מבחןתו של המשכיר** פניו הפעולות השתנו  
לא היכר וכעת עליו להיערך להשכרתן של 110 כלי רכב שונים. האם סיוג ההכנסה  
בידי המשכיר איננו עשוי להשנות למורות שברובם פועלות ההשכרה הבודדת דבר לא  
השתנה?

12.

13. ניתן להקשות ולומר כי בשתי הדוגמאות הניל' "קייצת המדרגה" בהיקף העסקים  
14. וודאי הייתה כרוכה במידמי שיווק גדולים על מנת למשוך את הקוחות הנוספים  
(לוים, שוכרים). אך מאמציו שיווק כאמור – ברבד העסקי השני – עשויים להפוך  
15. את הפעולות לעסקית. אולם פעילות שיווק איננה הגורם היחיד במישור הנסיבות  
16. הכלילית שעשויה להפוך מקור פסיבי למקור עסקי גם אם בענף או שוק מסוימים לא  
17. נדרש מאמציו שיווק מיוחדים על מנת להצליח, היבטים אחרים של התארגנות  
18. ושיטות עשוים לגרום לפעולות להחשב לעסקית.

19.

20. ההיקש במקרה דין ברור. הרי קיומו של מערכת השכירות שלם – המקיים 110 דירות  
למגורים ( ועוד נכסים נוספים רבים ) והמכניס כשלושה מיליון ש"ח בשנה - הינו תלוי  
21. בנכונותם וביכולתם של השלשה לבצע את כל הפעולות הכרוכות בהשגת ההכנסה  
22. האמורה. העשייה הנדרשת איננה מבוטלת ומכלול העשייה משטווה לדעתך לניהול  
23. עסק.

24.

25.

26.



## בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

14 يولי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1. יש לשער כי אדם אחר, עם אותו הון העומד לרשותו, שאינו מעוניין או מסוגל  
2. "להתעסק" עם גודוד שוכרים שונים ולדאוג לתחזוקת התקינה של 110 דירות ישנות,  
3. יבחר באפיק השקעה שונה על מנת להפיק תשואה על כספו. אין כאן עניין של  
4. "אפליה". בשיטת המסנהוגה, נישום שבוחר מרצוין להפיק את הכנסתו ממגורו אשר  
5. בשל היקפו או אופיו כרוק ב-"busy-ness", אין דיון בכך נישום המעדיף לקבל  
6. תשואה על כספו ללא התאמצות מיוחדת.

7

8. על רקע הדיון הנ"ל יש מקום להזכיר את פסיקת בתיה המשפט בעניין דין מרՃכי ובעניין  
9. לשם (ע"מ 143/91 דין מרՃכי נ' פקיד שומה חיפה (9.2.1995) ; ע"מ 1001/09 לשם נ'  
10. פקיד שומה תל אביב 4 (22.7.2015)). בשני המקרים נפסק כי הנסיבות הנি�שומים  
11. מהשכורת נכסים נדל"ן ימוסו לפי סעיף 2(6) ולא לפי סעיף 2(1) לפಕודה. קקרה הירעה  
12. כאן לחזור על כל העובדות המפורטות בשני פסקי הדין (וממילא כל מקרהណו לפי  
13. נסיבותיו) וanno נתמקד אפוא **בגיאשה העומדת בבסיס הפסיקה**.

14

15. בעניין דין מרՃכי, בשל הנסיבות, פקיד השומה הוא זה שטعن כי הכנסת השכירות  
16. הייתה פסיבית ואילו המערער טוען כי פעילות ההשכרה עלתה לכדי עסק. המערער  
17. השכיר לשושה מבנים, אם כי אחד המבנים היה "מחולק למספר מושכנים". סכום  
18. ההכנסה מהשכרה אינו מצוין בפסק הדין. כבוד השופט בין הגיע למסקנה כי  
19. ההכנסה הייתה פסיבית (כטענת פקיד השומה שם) ודחה את הערעור.

20

כך כותב בית המשפט:

21

22. "לדעתי, לא חריגה פעילותו של המערער מפעולות של בעל נכסים החרד  
23. לשמירת ערך וכוחו המקפיד לגבות המגיע לו כרווח מדמי שכירות והמודאה  
24. שלא יגרמו לו נזקים או הפסדים עקב פיגור בתשלומים.

25



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

14 يول 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ותח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ותח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1      אחזקה המבנים ושמירת מראם החיצוני והסבירתי היא פעילות טבעית של  
2      בעל נכסים בעיקר אם עיתותיו בידיו כמו המערער...  
3      המערער לא הצליח להראות כי פעולות אלה הם בבחינת שירות לשוכרים  
4      להבדיל משירות עצמו כבעל הנכס.  
5      ...  
6      "לא שמענו מפי המערער שהוא נוקט למשל בפעולות שיווקית כלשהן או שהוא  
7      יצר מנגנון להשגת שוכרים, או שהיה דרוש ידע כל שהוא להשגת הכנסה."  
8      ...  
9      "בעניינו הפעולות של המערער ואשתו הן טיפולות לументם כבעלי המבנים  
10     ונובעים מעצם ההשכלה ואין בהם להפוך מקור הכנסה פסיבי למקור הכנסה  
11     אקטיבי.  
12     ...  
13     "בבסיסם, אם רוצים לשמור על האבחנה בין הכנסה פסיבית מהשכרות נכסים  
14     לבין הכנסה עסק, צריך להבדיל בין פעולות טפלות בעלייה הנכסים  
15     שבצדיהם לא ניתן לתאר השכלה כלל ועיקר כגון: מילוי החובות הקבועות  
16     בחוק מצד המשכיר כלפי השוכר בדבר תיקונים במושכר וסבירתו וגביות זמי  
17     השכירות, בין פעולות החורגות מפעולות שוטפות אלה, כגון מבצעי פרסום  
18     ושיווק, פעולות להגדלת כוח המשכחה של המושכר (מעבר לתחזקה שוטפת).  
19     פעולות של גישת משקיעים לפיתוח הנכסים ולהעלאת ערכם."

20  
21     עד כאן דבריו של כבוד השופט בין נוגעים לאותו היבט שכינתי לעיל "הרובד  
22     הראשון" – דהיינו בבחינת עסקת השכירות הבודדת על מאפיינה. בנסיבות המקרה  
23     שנדון שם, הגיע בית המשפט למסקנה כי הגורם העיקרי המ策מי את הכנסה הוא  
24     הנכס עצמו ולא הגיעו של המשכיר. אולם בית המשפט גם מסיג את הדברים ומציין  
25     כי "היקף של המבנים המושכרים ע"י המערער אינו כה גדול על מנת שייחייב הסkat  
26     מסקנה כי הוא מנהל עסק" ובהמשך "במקרה הנכחי אני סבור שכמות המושכרים,  
27     היקף הפעולות וסוג הפעולות של המערער ואשתו מצדיקים לראות בהכנסותם



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואח' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 מהשכלה הכנסה עסק" (ההדגשות אינן במקור). בית המשפט גם מצא לנכון לאבחן

2 את המקרה לפני מזה שנדון בעמ"ה 62/85 קריית יהודית פרק תעשייה בע"מ נ' פקיד

3 שומה למפעלים גדולים (16.1.1987) בין השאר בשל "[ה]היקף של המושכרים עליהם

4 דובר שט". נירר כי בעניין קריית יהודית נדונו 29 שכרים שונים ב-15 מבנים תעשייה.

5

6 בעניין לשט שנitin אכן לאחרונה על ידי כבוד השופט אטדי, שכיריו המערערים דירות

7 מגוונים וטענו לתחולתו של סעיף 122 לפוקה, כמו במקרה הנוכחי. שם הושכו 24

8 דירות אלם עשר מתוךן שימושו כמשרדים בידי השוכרים וההכנסה מהן לא הייתה

9 זכאית לשיעור מס מופחת (סעיף 42 לפסק הדין). מרבית הנכסים היו מרכזים

10 בארכעה בנייני מגורים (סעיף 2 לפסק הדין). לפייך מספר הדירות אשר שימושו

11 למגורים, ועל מיסוין הצדדים היו חלוקים, עד מעשרה. ההכנסה השנתית של

12 המערערים מכלל הנכסים המושכרים על ידייהם (27 במספר) היה כמליון ש"ח ("יכazzi

13 מיליון לכל אחד מהמערערים").

14

15 בית המשפט עמד בהרבה על האבחנה בין הכנסה פסיבית להכנסה אקטיבית, סקר

16 את הפסיקה הקודמת בנושא, ובחן באופן מפורט את נסיבות המקרה. אכן, הפעולות

17 המתוארות בעניין לשט שהו כרכות בחשכורתה של כל אחת מדירות המגורים היו

18 דומות לאלו שבוצעו על ידי שלושת העורירים דין (דהיינו קיימים דמיון כללי בטיב

19 החזויים, באופן קביעתם וגביהם של דמי השכירות, התיעוד שנערך וספרי החשבונות

20 שנוהלו, באופן פרסום דירות פניות, ורמת תחזוקת המבנים וביצוע תיקונים - ראו

21 ביחס סעיפים 19, 22, 25, 23, 22, 28 ו-30 לפסק דין לשט).

22

23 כבוד השופט אטדי בית המשפט הפנה לעניין דין מרדי, ולאחר ציטוט מפסק הדין

24 האמור, הטיעים:

25



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 يول 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1        "גם בעניינו אני סבור, כי פעילותם של המערירים, למרות היקף הנכסים  
2        וגודל ההכנסות לא חרגה מפעולות רגילה וסבירה של משבורי נכסים,  
3        וש'יגיעתם האישית' הייתה טפה למקור ההכנסה העיקרי: הנכסים עצם.

4        ...  
5        רוב הנכסים הנדונים, עם פוטנציאל ההכנסות שנייתן להפיק מהם, 'נפלוי'  
6        לידיהם של המערירים בירושה, כשהם מלאים בכך תפקיד פאטי".

7  
8        ניתן אפוא להבין כי בית המשפט בעניין לשט לא סבר כי היקף הנכסים הנדון שם  
9        הצריך היערכות מצד המשכרים המגיעו לכדי עיסוק בעסק. כאן נזכיר כי מספר  
10      הדירות (לכל השימושים) במקורה דן הוא **כפי חמשה** לעומת המצב הנוכחי בעניין  
11      לשט (118 לעומת 24), מספר הדירות המשמשות למגורים (והזקאות לאורה לשיעור  
12      מס מופחת לפי סעיף 122) הוא **כפי שמנה** (110 לעומת 14), ומספר הבניינים  
13      העיקריים הוא כמעט כפול (שבועה לעומת ארבעה).

14  
15      88. עובדות המקרה הנוכחי הובילו אותי למסקנה כי מדובר בהכנסה עסקית. מסקנה זו  
16      מבוססת בראש ובראשונה על היקף הפעולות וה下さい הכרוכות בהפקת הכנסתה  
17      במספר כה רב של נכסים. ריבוי הנכסים מביא מطبع הדברים להיקף הכנסתה שנתיית  
18      ממש ביוטר (היקף כה גבוה שקשה להניע כי המחוקק – בהסירו את תקרת הכנסתה  
19      שהייתה קבועה בסעיף 122 עד לתיקון מס' 132 לפוקודה בשנת 2003 – התכוון להחיל  
20      את הוראות הסעיף על מקרה כגון זה).

21  
22      89. אולם להיבטים אלה מצטרפים גם נסיבות נוספות המוכיחות את המסקנה. אמנם לא  
23      לכל נסיבה כאמור משקל רב, אך יש בצירוף הנסיבות כדי להצביע על פעילות שאופיה  
24      עסקי.

25  
26      נושא ונזכיר עבודות אלו:



## בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמוני ראש בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1

לבני המשפחה עיסוקים נוספים הנוגעים לענף המקראון. הם משבקרים,  
2 (א) כיחדים, נכסים מסחריים בהיקף לא מבוטל. בהקשר זה נציג כדומה  
3 של השכירה נוספת נכס ברחוב רוטשילד, תל אביב שהוא בניין משרדים  
4 בן שלוש קומות. לפי חומר הראיות, בשנת 2007 בנין זה הושכר למשרד  
5 עורכי דין בתמורה לדמי שכירות חודשיים בסך \$ 9,747 וכן רents  
6 שכירות מפורט בין הצדדים. ככל הנראה, בשנת 2009 שונו דמי שכירות  
7 לסכום של 44,410 ש"ח לחודש וזאת בעקבות חותם דעת שמאית  
8 שהזמנה (נספח 4 לתצהיר מלר). כאמור, בעלותו של השולחן חברות  
9 שימושה (נספח 4 לתצהיר מלר). אליו, ורונ חברה יומית  
10 המשכירות נכסים קלאים ואחרים. בעלותו אליו ורונ חברה יומית  
11 בתחום הבנייה. אליו הוא שmai מקראון ורונ הוא אדריכל.

12

לפי טענתם של השלושה, כל הדברים האלה אינם משפיעים כלל על  
13 יכולתם להפיק דמי שכירות מהשכרת דירות בתל אביב. לפי הטיעון, כל  
14 אדם, תהיה הנסיבות המOPTARGית אשר תהיה, מסוגל לעשות כמוום ולא  
15 נדרש כל בקיאות מיוחדת (למשל, על מנת לדעת מהו שכר הדירה  
16 המقبول בשוק עבור דירה מסוימת). ניתן שהמעוררים צודקים  
17 בכך זה ואכן על פי הפסיכה, אדם שעיסוקו בתחום המקראון  
18 והבנייה עשוי לבצע פעולה השקעתית הונית בנכס מסוימים ומשלח ידו לא  
19 בהכרח יקנה לעסקה צביון עסקיו (עמ"ה 26/09 2009 **חדר מזרחי נ' פקיד**  
20 **شומה ירושלים 3** (11.12.2011)). אולם במקרה דן – חלק ממכלול  
21 הנסיבות – נראה כי השכורת דירות המגורים היא חלק מעיסוק משפחתי  
22 וחב יותר בתחום הנדלין ואינה מנתקת ממנו להלטין. ההכנסה  
23 משכירות כלל אינה טפה להכנסותיהם האחרות. בני המשפחה  
24 משכירים, במישרין או בעקיפין, נכס נדלין בשՄסגרות שונות לפחות  
25 (כיחדים, בשותפות ובאמצעות חברות), כפי שפורסם לעיל. אף ניתן  
26 להיות כי גורות הפעולה אין מופרדות למגמי והנה מצאנו כי דניאל,



## בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמוני ראש בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 איש התחזקה הכללית, הוא עובד שכיר של חברת אליק-רין "המושאל"  
2 לשותת היחדים (כנגד תשלום שנתי) על מנת לשרת את דירות המגורים  
3 המושכרות.

4  
5 המנגנון לטיפול בהשכורת הדירות "מושמן" למדי. השלשה בוחרים  
6 להגביל את תקופות השכירות לשנה אחת בלבד, ללא הענקת אופציות  
7 שארכיה, ובכך יוצאים צורך בהעסקות נוספת ודירות יותר, לעומת זאת מציב  
8 של השכירה ארוכת טווח. כאמור כל שנה ישלה חודשה בתובה מראש  
9 לכל דיר בנושא חידוש השכירות וגובה דמי השכירות לשנה הבאה.  
10 הצורך בחתימה سنوية על חוזה שכירות לכל דירה ודירה (פרט לאלו  
11 המושכרות בדייר מגוננת) מחייב הגעתם של דיירים לדירתה של ורדה  
12 לעיתים קרובות מכך (במוצע של פעם בכל שלושה או ארבעה ימים, לפי  
13 כמות השוכרים), דבר שלא כל אדם, המחשש בכך להשקעת הונו, היה  
14 מוכן לקבל.  
15 קיימות כאמור "רישומות המתנה" של שמורות אנשים המעניינים לשוכר.  
16 (בעניין זה העידה ורדה בזו הלשון: "הרבה פעמים אני מודיעה להם  
17 [לדיירים שמתפננים במהלך תקופת השכירות – ה.ק.] שיש לי קופצים כי  
18 אנשים יודעים שיש לי דירות ומתחננים לדירות יש לי רישימת מחשי  
19 דירות..." (עמוד 18, שורה 16 ואילך). מוכיחים קו טלפון מיוחד (אמנם  
20 בעלות נמוכה) לצורך קבלת שיחות משוכרים פוטנציאליים כאשר  
21 מפרסמים דירה שמתפנה.  
22 דומה כי בכלל אלה נבדلت התנהלותם מאדם המשכיר דירה אחת או  
23 מספר קטן של דירות כפעילות השקעות גרידא.  
24 קיימים מערך קבוע וזמן של בעלי מקצוע שטפלים בתחזקה הפיזית של  
25 הדירות תוך אינטראס כלכלי הדדי (כפי שורדה העידה לגבי יעקב  
26 האינסטיטטור: "אמנם [הוא]... לא יודע לקרו ולכטוב [אבל] הוא יודע  
27 איפה החמאה מרוחה על הלחם שלו" (עמוד 25, שורה 17).



**בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו**

14 يولי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואות' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמן רаш בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואות' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1 יתרה מזאת, ההתנהלות הנווכחית תלויות במידה רבה, כך נראה,  
2 ביכולתה ובכנותה של ורדה לטפל בעניינים רבים הקשורים להשכרה,  
3 כמפורט לעיל, ובלעדיה היו צריכים למצוא מענה הוותם אחר.

4

5 גם הסכומים אשר הושקו בפינוי דירות מוגנים מוחזקים את הנטייה  
6 לכיוון העסקי. אמנס גם אדם אשר בעולתו נכס אחד בלבד עשוי לפעול  
7 לשימורה של דירות מוגנת על מנת להגדיל את התשואה העתידית אשר  
8 תתקבל מהנכס. אולם במקרה דנן הדבר נעשה פעמים מספר בעלות  
9 כוללות של מאות אלפי שקלים.

10

11 חרף נסיוון השלושה להציג את עצם רק כמשמעותי הדרך של דורות  
12 קודמות שבחרו להשקיע בנדלין (ראו למשל סעיף 44 לסיומי  
13 המערערים) העובדות מראות כי מרביתה של מצבת הנכסים הנדונה  
14 נרכשה דווקא בשנות השמונים והתשעים (וביחaud בשנות התשעים).  
15 בומנים אלה כל שלושת המערערים היו אנשים בוגרים אשר קיבלו  
16 בצוותא החלטה מודעת להשתמש בכיסופם באופן אשר יחייב התעסקות  
17 אישית רצופה ובלתי מבוטלת. הדבר לא נקבע עליהם, ורוב הנכסים  
18 הנדונים לא הגיעו לידיים בירושה (ואולי גם בכך מקרה זה נבדל מזו  
19 שנدون בעניין לשם הנ"ל).

20

21 אף אם המשפחה "מאמיןה" בנדלין כאמור השקעה המיטבי, ניתן  
22 להעלות על דעת אפשריות השקעה בענף זה שאין ברוכות בחציית  
23 הגבול לעבר פעילות עסקית אקטיבית.

24

25 90 המערערים הדגישו שורה של עובדות, אשר על פי "סימני ההיכר" המקובלים, יש  
26 ביהן להוכיח, לטענותם, כי אין בפניהם עסק: רכישת הדירות מונמה מהן משפחתי  
27 עצמי ולא ממורות זרים; מספר הבניינים (לעומת מספר הדירות) אינו רב; לא



## בית המשפט המחוון בתל אביב - יפו

14 ביולי 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמוני ראש בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר' נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

1      נעשו פעולות השבחה כדי לשדרג את איכות הבניינים ועל ידי כך להגדיל את דמי  
2      השכירות שניתן לקבל; הבניינים נותרו בידי השלשה מАЗ רכישתן ורק דירות  
3      בודדות נמכרו; ההשקעה בדירות איננה כרוכה בסיכון ושווי הנכסים והתשואה  
4      השותפות שאפשר לקבל מהם אינם יורדים.

5  
6      שקלתי גם את הגורמים הנילולים לדעתך אין בהם כדי לשנות את המסקנה אליה  
7      הגיעתי. אין ספק כי הבניינים מוחזקים כרכוש קבוע בידי השלשה ולטווה הארץ.  
8      במובן זה קיים בהם פן השקעתי היוט ועל פניו השניים שווים עשוי לעלות, בשל  
9      מגמות הعليיה המתמדת במחירים הקיימים. אולם עובדה זו איננה שוללת מנתה ובה  
10     את האפשרות כי הפקת הפקת התשואה מן הבניינים כרוכה בביטחוע פעילות  
11     ממשית וקבועה, דהיינו פעילות עסקית. ניתן שההימנעות מהשבחת הבניינים  
12     נבעה מכך כי בשוק השכירות בתל אביב ניתן להשיג סכומי שכיר דירה נאים –  
13     בזכות המיקום – גם מבניינים פשוטים הזוכים לתחזקה בסיסית בלבד. אולם  
14     אין בכך לבטל את הצורך לטפל בדירות ובדירות או לאין את הסיכון כי אם  
15     דירה מסויימת, מפאת גילה, תצא מכלל שימוש עד שבוצעה בה שיפוץ מكيف, הדבר  
16     יביא לאבדן הכנסות ויחייב השקעת כספים ממשית.

17  
18     91. אוסיף כי לעדויות הדירות, אשר העידו כי הן התרשםו כי השלשה אינם מתיחסים  
19     להשכרת הדירות כאלו עסוק מסחרי, אין משקל של ממש וההכרעה בעניין סיוג  
20     הכנסה חייבות להעשות על פי אמות מידת אובייקטיביות ולא לפי "עדות רושם" של  
21     צדדים שלישיים (וביחוד צדדים שלישיים כגון שכרי דירות, להם אינטרס אישי  
22     לאור את טענת המשיכרים).

23

24

25

26



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

14 يول 2016

ע"מ 14-01-49967 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50163 ארמוני ראש בעמ נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50135 יהל ואחר נ' מדינת ישראל

ע"מ 14-01-50087 יהל נ' מדינת ישראל

**ג. לסיום**

1

2

3. לאחר ש核实תי את מכלול הראיות, הנסיבות והטייעונים הגעתו כאמור למסקנה כי  
4 במקורה זהה נחזה הגבול בין פעילות השקעות לפועלות עסקית.

5

6 אמנס כלפי כל דיר ודירות התנהלות השלושה לא הייתה שונה בהרבה מזו של כל  
7 משליר אחר, אך כמויות הדירות בבעלותם חייבה התעסוקות והיערכות בעליות אופי  
8 עסק. כתוצאה לכך, אין אפשרות ואין הצדקה להחיל על הכנסתותם משכירות  
9 את ההסדר המוחד הקבוע בסעיף 122 לפוקודה.

10

11 אשר על כן, העורורים נדחים. כל אחד מן המערערים ישלם למישיב הוצאות בסך  
12 10,000 ש"ח (ובסך הכל 40,000 ש"ח). הסכומים ישאו הפרשי הצמדה וריבית לאחר  
13 שלושים ימים ממועד מתן פסק הדין.

14

15 הערכה: פסק דין זה ניתן במקור ביום ז' בכסלו התשע"ו, 19 בנובמבר 2015. פרסום  
16 עוכב לביקשת המערערים והוא מתפרקת היום, ח' בתמוז התשע"ו, 14 ביולי 2016,  
17 תוך ערכית שנייה נוספת באופן הצגת עובדות המקורה. הנושא המקורי של  
18 פסק הדין הוא המחייב.

19

20

הרי קירש, שופט

21

22