



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

לפני כב' השופט אבי גורמן

פרדס מוצרי הדר בע"מ

המערערת

ע"י ב"כ עו"ד אהוד ברזילי וקארין צוקרמן

נגד

פקיד שומה למפעלים גדולים

המשיב

ע"י ב"כ עו"ד קרן יזדי-סופר
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 לפני כ- 20 שנה הפסיקה המערערת את פעילותה העסקית המקורית, ונותרה עם הפסדים עסקיים

6 המועברים משנה לשנה. מאז הפסקת הפעילות המקורית, החלה המערערת להשכיר את המקרקעין

7 רחבי הידיים שברשותה ולהפיק מהם הכנסה מדמי שכירות בהיקף ניכר. לצד ההכנסה הקבועה מדמי

8 השכירות, נוצרה למערערת בשנת המס שבמחלוקת, אף הכנסה מהפרשי שער.

9 המחלוקת שבין הצדדים עוסקת בשאלה, האם ניתן לקזז מההכנסות מדמי השכירות ומהפרשי השער

10 שהפיקה המערערת בשנת 2012, את ההפסד העסקי המועבר שיש למערערת?

11 בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), ניתן יהיה לקזז את ההפסד העסקי

12 המועבר משנים קודמות, מההכנסות שהופקו בשנת המס הנוכחית מדמי השכירות ומהפרשי השער, רק

13 אם הכנסות אלה יסווגו כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה.

14 השאלות הדורשות הכרעה הן, כיצד יש לסווג כל אחת מההכנסות (מדמי השכירות ומהפרשי השער)

15 שהפיקה המערערת: האם כהכנסות מעסק – שאז ניתן יהיה לקזז מהן את ההפסדים, או שמא כהכנסות

16 פסיביות – שאז לא ניתן לקזז כנגדן את ההפסדים המועברים.

17

18

עיקרי העובדות

19 1. שנת המס שבמחלוקת, היא שנת 2012 בלבד (שכן שנים קודמות, בהן הייתה עשויה להתעורר

20 מחלוקת דומה, התיישנו מבלי שנערכה לגביהן ביקורת של המשיב). הפעילות הרלוונטית לערעור,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 היא פעילותה של המערערת. אלא שבכדי להבין את מלוא התמונה, יש להכיר את הרקע ואת
2 השתלשלות הדברים.
- 3 2. חב' פרדס מוצרי הדר בע"מ (להלן: "המערערת") היא חברה פרטית שהוקמה בשנת 1962 ופעלה
4 בעיקר בייצור מוצרי פירות הדר ובייצואם. בשנת 1989 הועברו מניות המערערת, לחב' פרדס
5 תעשיות בע"מ (להלן: "חברת-האם"). בין השנים 1982 – 2004 הייתה חברת-האם חברה ציבורית,
6 אשר מניותיה נסחרו בבורסה. מאז 1990 או בסמוך לכך, פעילותה העיקרית של חברת-האם כוללת
7 את פעילות המערערת בלבד.
- 8 3. בשנת 1992 הוקצו 1/3 ממניות חברת-האם לתנובה מרכז שיתופי לשיווק תוצרת חקלאית (להלן:
9 "תנובה") ו- 1/3 נוסף מהמניות הוקצה למר שלמה אייזנברג (להלן: "מר אייזנברג"). כתוצאה
10 מהקצאה זו, לתנובה, למר אייזנברג ולחברת האם, הייתה שליטה משותפת במערערת.
11 בשנת 1998 מכרה תנובה את מניות חברת-האם, חלק לפרדס אגודה קואופרטיבית בע"מ – אשר
12 החזיקה בחברת-האם, וחלק למר אייזנברג.
- 13 4. בסוף שנות ה-90, עקב הירידה הדרמטית בייצוא פירות הדר מישראל, נקלעה המערערת למצב
14 כלכלי קשה. נכון לשנת 1999 היו הפסדיה הצבורים של המערערת בסך של כ- 113,500,000 ₪
15 [בשנים מאוחרות יותר, ההפסדים המועברים היו אף בסכומים מעט גבוהים יותר, כ- 120,000,000
16 ₪ (להלן: "הפסדים מועברים")].
- 17 ביום 3.1.1999 הגישה המערערת בקשה לבית המשפט להקפאת הליכים, לפי סעיף 233(א)(1)
18 לפקודת החברות, התשמ"ג-1983, ולבקשתה ניתן צו הקפאה. ביום 3.11.1999 ביטל בית המשפט
19 את צו ההקפאה, לאחר שהתגבש הסדר עם נושי המערערת ועם עובדיה. המימון להסדר הועמד
20 במסגרת הלוואה מבנק הפועלים, כנגד ערבויות אשר כללו שעבוד של נכסי המערערת וערבויות
21 אישיות של מר אייזנברג (להלן: "ההלוואה").
- 22 בראשית שנת 2000 השלים אייזנברג רכישה של זכויות במערערת, באופן ישיר ובאמצעות בני
23 משפחה מדרגה ראשונה, בשיעור של כ- 65% מהון המניות (תיאור מפורט של השינויים באחזקות
24 במרוצת השנים, מצוי בדוחות חברת-האם, אשר הוגשו וסומנו מ-3/3; פירוט זה אינו נדרש לצורך
25 הערעור).
- 26 5. המערערת היא בעלת זכויות חכירה לדורות במתחם מקרקעין בהיקף של כ- 95 דונם המצוי בסמוך
27 למושב גאליה, חלקות 139, 140, 153 בגוש 3508 וחלקה 25 בגוש 3782 (להלן: "המקרקעין" או
28 "המתחם"). על-גבי המקרקעין מצויים מבנים בהיקף של כ- 30,000 מ"ר, אשר שימשו את
29 המערערת במשך שנות פעילותה הארוכות (להלן: "המבנים"). אחד המבנים הוא בית קירור,
30 המשתרע על שטח של כ- 5,700 מ"ר (להלן: "בית הקירור"). במתחם 29 מבנים, ובהם בית הקירור,
31 מחסנים, סככות, משרדים ומבנים נוספים (פירוט מצוי בעמ' 6-7 לשמאות שהוגשה וסומנה
32 מ-2/2).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 מאז שהופסקה פעילות המעוררת בתחום מוצרי פירות ההדר, המעוררת מפיקה את הכנסותיה
2 מהשכרת המבנים.
- 3 6. בשנת 1999, לאחר הפסקת פעילותה העסקית המקורית, התקשרה המעוררת בהסכם שכירות עם
4 חברת יו.טי.אי,אם,פי.אל בע"מ (לשעבר אם.פי.אל. מולטי פורפס לוגיסטיקס בע"מ; להלן: "יו.טי.
5 אי"). הסכם השכירות היה לשלוש שנים, והוא הוארך מעת לעת. היקף המבנים שהושכר ליו.טי.אי
6 הלך וגדל עם השנים, עד שבשנת 2008 עמד היקף השטח שהושכר ליו.טי.אי על כ- 23,000 מ"ר,
7 שהם כ- 76% מסך שטחי המבנים. מאז ועד שנת 2012, חלו שינויים קלים בלבד בהיקף השטח
8 שהושכר ליו.טי.אי (כך לדוגמה, עיון בדוחות הכספיים מלמד כי בשנת 2010 חל גידול קל
9 והושכרו ליו.טי.אי כ- 23,453 מ"ר, ובשנת 2011 הושכרו כ- 23,380 מ"ר).
- 10 בשנת 2012, הכנסות המעוררת מהשכרת המבנים ליו.טי.אי היו כ- 9 מיליון ש"ח, סכום המהווה כ-
11 67% מהכנסות המעוררת מדמי שכירות.
- 12 במהלך שנת 2013 הודיעה יו.טי.אי כי בכוונתה להפסיק את השכרת המבנים. בשנת 2013 בוצע
13 פינוי של חלק מהשטח, והמבנים הושכרו ל-8 שוכרים חדשים. בראשית שנת 2014 פנתה יו.טי.אי
14 את כלל המבנים, ואלה הושכרו לשוכרים רבים נוספים.
- 15 7. בשנת 2002 השכירה המעוררת לחב' גניר (1992) בע"מ (להלן: "גניר") את בית הקירור. גניר
16 עוסקת בייצור מיצים ותרכיזים, והשימוש שהיא עושה בבית הקירור דומה, ככל הנראה, לשימוש
17 שעשתה בו לפני עשרות שנים המעוררת. הסכם השכירות מול גניר הנו לשלוש שנים, והוא חודש
18 מעת לעת.
- 19 בשנת 2012 עמדו הכנסות המעוררת מהשכרת בית הקירור לגניר על סך של כ- 4.3 מיליון ש"ח והן
20 היוו כ-32% מהכנסות המעוררת משכירות.
- 21 8. בית הקירור הוא מבנה גדול ומורכב, אשר הפעלתו כרוכה בטיפול בציוד יקר ובהתעסקות עם
22 חומר מסוכן - אמוניה. רישיון העסק להפעלת בית הקירור יוצא על שם המעוררת. מידי שנה, לשם
23 השגת רישיון העסק לבית הקירור, על המעוררת לעמוד בדרישות של גורמי פיקוח שונים (כגון
24 המשרד להגנת הסביבה, רשות הכבאות ועוד).
- 25 בשים לב לאמור לעיל, נדרשת מעורבות לא מבוטלת של המעוררת בפיקוח על הפעלת בית
26 הקירור. לאור זאת ובהתאם להסכם בין הצדדים, בנוסף לדמי השכירות משלמת גניר למעוררת
27 חלק מעלות שכרם של שני עובדי המעוררת – כפי שיפורט מיד.
- 28 9. שלושה אנשים עוסקים באופן שוטף בענייני המעוררת: מנכ"ל המעוררת ושני עובדים שכירים.
29 מנכ"ל המעוררת הוא מר יהושע אזאצי (להלן: "מר אזאצי"), אשר אינו מועסק כשכיר של
30 המעוררת אלא מקבל את דמי הניהול כנגד חשבוניות שהוא מוציא. עובדיה השכירים של
31 המעוררת הם שניים: מר אברהם דגן, המשמש כמנהל המתחם (להלן: "מר דגן"), והגב' דינה
32 חנוביץ (להלן: "גב' חנוביץ") המשמשת כעוזרת המנכ"ל וכמנהלת החשבונות של המעוררת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 כאמור לעיל, גנר נושאת בחלק מעלות שכרם של מר דגן ושל גב' חנוביץ והשניים בתמורה,
2 בשמה של המערערת, נותנים לגנר שירותים מסוימים. מר דגן, שהנו עובד מנוסה אשר עובד
3 במערערת מאז 1963, מסייע לגנר בפיקוח על הפעלת בית הקירור. גב' חנוביץ, העובדת בחברה
4 מאז שנת 2000, עוזרת בניהול המלאי של גנר. שכרם של שני העובדים משולם על-ידי המערערת,
5 ואחת לכמה זמן נערכת התחשבות בין המערערת לגנר ובמסגרתה גנר נושאת בחלק מעלויות
6 השכר (מדברי עדי המערערת עלה כי גנר נושאת בכחמישית משכרו של מר דגן ובכשליש משכרה
7 של גב' חנוביץ).
- 8 10. אחזקת בית הקירור כרוכה בעלויות ניכרות. בהתאם להסכם בין הצדדים, גנר נושאת בחלק
9 מהעלויות, עד לסכום מסוים (הנע, במרוצת השנים, בין כ- 8000 לכ- 10,000 ₪ לחודש), וביתרה,
10 המהווה לדברי המערערת את מרבית הוצאות האחזקה, נושאת המערערת. חשבונות חשמל, מים,
11 ארנונה ולגבי גנר נטען כי אף חשבונות טלפון, משולמים על-ידי המערערת ובסוף תקופה נערכת
12 התחשבות בינה לבין השוכרות (יו.טי.אי וגנר).
- 13 שירותי השמירה במתחם סופקו על-ידי חברה שנשכרה על-ידי יו.טי.אי, כאשר המערערת
14 השתתפה במימונה.
- 15 11. כאמור לעיל, החל משנת 2013 החלה יו.טי.אי לפנות את המבנים ששכרה, פינוי אשר הסתיים
16 בשנת 2014. מאז מועד זה, המערערת משכירה את המבנים לשוכרים רבים ומגוונים ותמונת
17 הדברים שונה מזו שתוארה עד כה. אלא שכאמור, שנת המס הניצבת במוקד ערעור זה היא שנת
18 2012, ובה תמונת הדברים הייתה כמתואר לעיל.
- 19 ההכנסה החייבת מדמי השכירות בשנת 2012 (לאחר ניכוי ההוצאות השונות), עמדה על
20 5,065,519 ₪.
- 21 12. כאמור לעיל, לצד ההכנסה מדמי השכירות הפיקה המערערת בשנת המס שבמחלוקת גם הכנסה
22 מהפרשי שער. כדי להבין את מקורה של הכנסה זו, נחזור אל ההלוואות שנלקחו מבנק הפועלים
23 בשנת 2000, להסדרת חובותיה של המערערת לעובדיה ונושיה.
- 24 ההלוואות נלקחו במטבע חוץ, והן היו לטווח של שלוש שנים ומוחזרו במרוצת השנים מעת לעת.
25 המטבע העיקרי בו נלקחו ההלוואות היה היין היפני, וזאת לטענת המערערת בשל הריבית הנמוכה
26 בהשוואה להלוואות שקליות באותה העת.
- 27 13. במסגרת מחזור ההלוואות המקוריות הנזכרות לעיל, בחודש דצמבר 2012, נטלה המערערת 3
28 הלוואות חדשות מבנק הפועלים בסך כולל של 47 מיליון ₪, לתקופה של 3 שנים (גם הלוואות
29 אלה, כמו אלה המקוריות, גובו בין השאר בערבויות אישיות של מר אייזנברג).
- 30 בשנת 2012 חלה ירידה בשער היין היפני בהשוואה לשקל, אשר הניבה למערערת הכנסות מהפרשי
31 שער בסך של 6,162,339 ₪.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

14. המערערת דיווחה למשיב על כל הכנסותיה בשנת 2012 (מהשכרות המקרקעין וכן מהפרשי השער) כהכנסות מעסק אשר מקורן בסעיף 2(1) לפקודה. לאור סיווג זה של ההכנסות כהכנסות מעסק ובהתאם להוראות סעיף 28(ב) לפקודה, המערערת קיזזה מההכנסות האמורות חלק מהפסדיה המועברים. כתוצאה מהקיזוז, לא הייתה למערערת הכנסה חבת מס בשנת המס שבמחלוקת.

15. המשיב דחה את דיווחיה של המערערת והוציא לה שומה בצו לשנת 2012, בה קבע כי הכנסותיה של המערערת הן הכנסות פסיביות מדמי שכירות והפרשי שער. את מקור דמי השכירות סיווג המשיב לסעיף 2(6) לפקודה, ואת מקור הפרשי השער סיווג המשיב לפי סעיף 2(4) לפקודה. הכנסות אלה, לטענת המשיב, אינן הכנסות מעסק, ולכן אין לקזז כנגדן את ההפסדים הצבורים.

16. בשולי המחלוקת העיקרית בין הצדדים כפי שתוארה עד כאן, לשאלת אופן סיווג ההכנסות יש גם נפקות לשאלה נוספת, והיא – האם ניתן לקזז את המס הנגזר מההכנסות כנגד מקדמות בגין הוצאות עודפות, ששולמו בעבר. המשיב קבע כי לאור סיווג ההכנסות מהשכירות ומהפרשי השער כהכנסות פסיביות, הרי שבהתאם להוראות סעיף 181ג לפקודה, לא ניתן לקזז מקדמות בשל הוצאות עודפות כנגד הכנסות פסיביות.

17. התקיים דיון הוכחות והוגשו סיכומי הצדדים. מטעם המערערת העידו מר אייזנברג, עובדי המערערת - מר דגן וגב' חנוביץ וכן מנכ"ל המערערת מר אזאצ'י. מטעם המשיב העיד מר שי שמואל גולד, מפקח מס בכיר במשרדי המשיב.

עיקרי טענות הצדדים

טענות המערערת

18. המערערת טוענת כי יש לסווג את הכנסותיה מדמי השכירות ומהפרשי השער כהכנסות מעסק, ויש על כן להתיר לקזז מהן את ההפסדים המועברים. להלן אפרט את עיקרי טענות המערערת לגבי כל אחת מההכנסות.

19. דמי השכירות הן הכנסה מעסק, לפי סעיף 2(1) לפקודה, וזאת מהטעמים החלופיים הבאים:

א. טענת ההמשכיות: פעילות ההשכרה היא המשך של הפעילות העסקית רבת השנים שהייתה בעבר - בענף הפירות ומוצריהם. המשכיות זו באה לידי ביטוי בכך שבבית הקירור נעשה למעשה אותו שימוש עצמו כפי שנעשה בעבר, והפעילות כולה מתבצעת באותם מקרקעין. מר אייזנברג היה בעל שליטה במערערת עוד בשנות הפעילות הקודמת, וכן מר אזאצ'י ומר דגן, עבדו אצל המערערת במשך עשרות רבות של שנים. בנוסף, העובדה שרווחי ההשכרה משמשים אך ורק להחזר החובות מהפעילות העסקית בעבר, קושרת אף היא באופן ברור בין הפעילויות. רציפות זו בין הפעילות הקודמת לבין הפעילות הנוכחית, די בה כדי להביא לסיווג ההשכרה כפעילות עסקית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 ב. ההשכרה היא פעילות עסקית: גם אם תדחה הטענה הקודמת, הרי שאף ללא קשר לרציפות
2 הפעילות, יש לראות בפעילות ההשכרה כשלעצמה כפעילות עסקית. מדובר במתחם ענק,
3 המשתרע על פני כ- 95 דונם והכולל כ-29 מבנים. תפעול מתחם בגודל כזה, ובו בין השאר
4 בית קירור גדול ומורכב, והפקת הכנסות גבוהות כפי שמפיקה המערערת, מחייבים בהכרח
5 מידה רבה של פעילות מיומנת, אותה נכון לסווג כפעילות עסקית ולא כהתנהלות פסיבית
6 גרידא.
7 כדי לאשש את טענתה כי ההשכרה עולה כדי עסק, טוענת המערערת שורה של טענות:
8 אין זה נכון להתבונן בשנת 2012 כשנה בודדת, אלא יש לראות את התמונה במלואה. החל
9 משנת 2013 ואילך, יש מספר רב של שוכרים ולכן לא יכול להיות ספק כי סיווג הפעילות אז
10 הנו עסקי. הניתוק בין שנת 2012 ל- 2013 הוא מלאכותי.
11 גם כאשר היו במקרקעין שני שוכרים בלבד, ניהול מתחם רחב ידיים בהיקף כזה ואחזקתו,
12 מתחם בו מתבצעת פעילות כלכלית בהיקף ניכר, מחייב פעילות מיומנת החורגת מהתנהלות
13 רגילה של משכיר פסיבי של נכס מקרקעין. כך לדוגמה ובין שאר הפעולות, נדרשת המערערת
14 להקפיד על מארג היחסים בין השוכרים השונים (וגורמים הקשורים אליהם הפוקדים את
15 המתחם), וזה כשלעצמו מחייב מידה של פעילות החורגת כאמור מההתנהלות הנדרשת כאשר
16 מדובר בהשכרה פסיבית.
17 אין זה נכון להתבונן בהשכרה ליו.טי.אי כעסקת השכרה בודדת. ההשכרה כללה מספר רב של
18 מבנים, אשר היקפם הלך וגדל עם השנים ולעיתים מעט השתנה. כמעט לכל מבנה נחתם הסכם
19 נפרד, אשר כלל דמי שכירות שונים ומועדי השכרה שהתחילו והסתיימו בזמן אחר. ההסכמים
20 אמנם נערכו בדרך של תוספת כנספת להסכם הראשי משנת 1999, אולם לכל נספח כזה, שעסק
21 לעיתים בעסקאות בסכומים נכבדים, קדם משא ומתן של ממש, ויש לראות בכל נספח משום
22 הסכם שכירות נפרד.
23 בית הקירור רחב הידיים הוא נכס מורכב, אשר הפעלתו – הכרוכה בהתעסקות עם חומר מסוכן
24 מסוג אמוניה, דורשת מומחיות. הפיקוח על בית הקירור נעשה ללא הפסקה (בעיקר על-ידי מר
25 דגן, וגם באמצעות מערכת ממוחשבת המחוברת למחשב בביתו של מר אזאצ'י).
26 למערערת יש באופן קבוע, שלושה גורמים המטפלים באופן שוטף בענייניה – המנכ"ל ושני
27 עובדיה השכירים (וזאת בנוסף למי שנותן לה שירותי מזכיר חברה ובנוסף לחברי
28 הדירקטוריון). מדובר במנגנון הפועל בעקביות ובשיטתיות, והוא מצביע על פעילות עסקית.
29 המערערת מספקת לשוכרים שורה של שירותים (שמירה, ניקיון המתחם, פינוי אשפה וביוב
30 סנטיארי, תיקונים נדרשים, תשלומי חשמל, מים, ארנונה ועוד). בשים לב לגודל המתחם
31 ואופיו, היקף הפעילות הנדרשת חורג מפעילות פסיבית גרידא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 ייעוד המקרקעין הוא חקלאי תעשייתי, כך שהשימוש שנעשה בהם בפועל – השכרה לצרכים
2 לוגיסטיים, הנו שימוש חורג. יש צורך לקבל מידי תקופה אישור חדש לשימוש החורג. צורך
3 זה הוא שהביא לכך שההלוואות ניתנו למעצרת, הם לתקופה של 3 שנים בלבד. אף הטיפול
4 בהלוואות (בהיקפן הניכר) המתחדשות מעת לעת, מהווה סממן עסקי.
5 השגת מכלול האישורים הנדרשים, הן לשימוש החורג במתחם והן האישורים הרבים הנדרשים
6 להפעלת בית הקירור, כרוכה בהתעסקות של ממש.
7 המעצרת פועלת באופן מתמשך לשינוי ייעוד המקרקעין, מחקלאות למתחם לוגיסטי.
8 בפעילות זו ובפעולות נוספות אחרות, עושה המעצרת מאמצים של ממש להשבחת
9 המקרקעין.
10 התמונה העולה ממכלול הדברים, מלמדת על פעילות החורגת מהשכרה פסיבית רגילה, ולכן יש
11 לסווג את דמי השכירות כהכנסה מעסק.
12 לטענת המעצרת, כאשר הדבר מוביל לחבות במס גבוהה יותר, המשיב אינו מהסס לסווג
13 פעילויות דומות כפעילות עסקית. יש לנהוג באופן דומה אף בה.
14 20. הפרשי השער הם הכנסה מעסק, לפי סעיף 2(1) לפקודה, וזאת מהטעמים החלופיים הבאים:
15 א. הפרשי השער נובעים מההלוואות שנלקחו כתוצאה מהחובות אליהן נקלעה המעצרת
16 בפעילותה היצרנית בעבר. ללא לקיחת ההלוואות, לא הייתה למעצרת סיכוי להשתקם. כשם
17 שאין ספק כי פעילותה של המעצרת באותה העת הייתה פעילות עסקית, כך יש לראות אף את
18 ההכנסה הנובעת מההלוואות, שהן למעשה המשך אותה פעילות דאז, כהכנסה מעסק.
19 ב. מבחן האינטגרליות: יש לראות את מכלול פעילותה של המעצרת, אז והיום, כפעילות
20 עסקית. פעילות עסקית זו באה כיום לידי ביטוי בהשכרה, אותה יש לסווג כפעילות עסקית.
21 ההלוואה היא אינטגרלית למכלול הפעילות העסקית של המעצרת, ולכן יש לסווג אף את
22 ההכנסה מהפרשי השער כהכנסה מעסק.
23 ג. לחילופין טוענת המעצרת כי יש לקזז את חלק ההפסד שנבע מהפרשי שער בשנים הקודמות,
24 כנגד ההכנסה מהפרשי השער בשנת 2012. טענה זו נטענה מבלי שהוצגו לצידה נתונים של
25 ממש.
26 21. אי התרת קיזוז ההפסדים, מוביל לתוצאה לא ראויה, אשר אינה עולה בקנה אחד עם תכלית
27 החקיקה – סיוע לעסק המבקש להשתקם מהפסדים אליהם נקלע.
28 22. במרוצת השנים הארוכות, דיווחה המעצרת על הכנסותיה מדמי השכירות (כמו גם על הפסדים
29 שהיו לה מהפרשי שער) - כהכנסות מעסק. המשיב קיבל דיווח זה, מה שיוצר טענת השתק ומניעות
30 כנגד טענותיו הנוכחיות של המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

23. את מכלול פעילותה של המערערת יש לסווג כפעילות עסקית, דבר אשר ייתר את המחלוקת
הצדדית הנוספת שבין הצדדים, והיא בשאלת קיומו המקדמות בשל ההוצאות העודפות לאור
הוראות סעיף 181ג' לפקודה. עמדת המשיב בסוגיה זו, משקפת את חוסר הצדק שגישתו של
המשיב מובילה אליה.

טענות המשיב

24. יש לסווג את הכנסות המערערת בשנת 2012 כהכנסות פסיביות ולא כהכנסות מעסק, ולפיכך
ובהתאם לפקודה, אין לאפשר את קיומו ההפסדים. אסקור בקצרה את עיקרי טענות המשיב בענין
זה, לגבי כל אחת משתי ההכנסות:
25. דמי השכירות הן הכנסה פסיבית ולא עסקית, וזאת מכמה טעמים:
במשך שנים ארוכות היו למערערת שתי שוכרות בלבד, כאשר היקף השירותים שהיא נותנת
מצומצם. כאשר מדובר בשני שוכרים ובהסכמי שכירות למספר שנים, המתחדשים מעת לעת, יש
לסווג את ההכנסה כפסיבית.
עיון בדוחות הכספיים שהגישה חברת-האם של המערערת, הכוללים פירוט מלא של פעילות
המערערת, מלמד על פעילות פסיבית של משכיר. אין בשנת המס שבמחלוקת (ובשנים שקדמו לה)
פעולות שיווק, השוכרות מספקות לעצמן את הדרוש להן והן האחראיות על הפעלת עסקיהן
בנכסים ששכרו.
נערכת בין הצדדים להסכמי השכירות התחשבות בגין תשלומי ארנונה, מים וחשמל, אולם דמי
השכירות אינם כוללים תשלום עבור שירותים אחרים הניתנים מהמערערת לשוכרות.
מדובר בחוזי שכירות ארוכי טווח עם מיעוט שוכרים קבועים. ממסמכים שהציגה המערערת עולה
כי הסכמי השכירות הראשוניים היוו את הבסיס לשכירות, ומדי מספר שנים נחתמו הארכות תוקף
בלבד.
המערערת לא ניסתה לרכוש נכסים נוספים ולהעמידם להשכרה, כפי שיש לצפות שיעשה מי
שפעילות ההשכרה היא אצלו פעילות עסקית.
בהסכם השכירות עם גנר הוסכם כי עלויות התחזוקה יחולו על גנר עד לסכום מסוים, וכן כי תפעול
בית הקירור ואחזקתו יהיו באחריות גנר. המערערת אמורה לוודא ולפקח, כבעלת המקרקעין,
שהתחזוקה תקינה. מדובר בהתנהלות רגילה של בעל נכס, המבקש להפיק הכנסות מנכס שברשותו
והמחויב מעת לעת לתקן את הדרוש תיקון.
עד לתום שנת 2012, יו.טי.אי שכרה את שירותי השמירה והמערערת התחשבה איתה על חלקה
בשירותים אלה. במצב דברים זה, אין זה נכון לראות את המערערת כמי שסיפקה שירותי שמירה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 הן חברת גניר והן חברת יו.טי.איי נשאו בעלויות הביטוח לכיסוי נזקי רכוש, חבות מעבידים
2 ותאונות. משכך, השירותים שסיפקה המערערת לחברות לא היו אלא שירותים רגילים שבעל נכס
3 מעניק לשוכריו.
4 המערערת לא הוכיחה כי מתקיימים סממנים של ידע ובקיאיות ייחודיים לקיומו של עסק של
5 השכרת נכסים, או כי עובדיה בעלי ידע משמעותי או ייעודי לתפעולו של העסק. עובדי המערערת
6 הועמדו לטובת גניר, וזאת בתמורה לתשלום בגין העסקתם.
7 בנוסף, מביקור שערך המשיב במקרקעין נראה כי מר אזאצ'י נמצא בשטח שעות מעטות ביום
8 בלבד, מה שעולה בקנה אחד עם פעילות פסיבית גרידא.
9 יישום מכלול המבחנים שנקבעו בפסיקה, מוביל למסקנה כי יש לסווג את דמי השכירות כהכנסה
10 פסיבית שמקורה בסעיף 2(6) לפקודה.
11 26. הפרשי השער הם הכנסה פסיבית ולא עסקית, וזאת מכמה טעמים: למערערת אין עסק למתן
12 הלוואות, וזאת בניגוד לתאגיד בנקאי או מוסד כספי אחר.
13 במשך שנים נטלה המערערת הלוואות מאותו הבנק. מדובר בהלוואות שמתחדשות מדי שלוש
14 שנים, מה שמצביע לדעת המשיב על הלוואות לטווח ארוך ולא קצר (כמקובל בפעילות עסקית
15 בתחום המימון). כמו כן, למערערת אין כל ידע או בקיאיות בתחום המימון. היא אף אינה מעסיקה
16 אנשי מקצוע או נותני שירות בתחום זה. יישום מבחני הפסיקה על ההכנסות מהפרשי השער, מביא
17 למסקנה כי סיווג ההכנסה מהפרשי השער הוא פסיבי ומקור ההכנסה בסעיף 2(4) לפקודה.
18 המשיב שולל את טענת המערערת לפיה ההכנסות מהפרשי השער אינטגרליות לפעילות עסקית
19 אחרת של המערערת. לטענת המשיב, אין למערערת מזה שנים כל פעילות עסקית, ולכן בהכרח
20 מבחן האינטגרליות אינו מוביל לסיווג הפרשי השער כהכנסה מעסק. אם מתקיים מבחן
21 האינטגרליות, הרי שהוא יוביל לסיווג ההכנסה מהפרשי השער כחלק מדמי השכירות ולכן
22 כהכנסה שמקורה בסעיף 2(6) לפקודה ולא כהכנסה מעסק.
23 בנוסף, המערערת רושמת את הכנסותיה מהפרשי השער, בנפרד מהרווח התפעולי. מכך יש להסיק
24 כי המערערת אינה רואה בהכנסות אלה הכנסות מפעילות עסקית ואף לא חלק מדמי השכירות.
25 27. בהתאם לסעיף 181ג לפקודה, לא ניתן לקזז מקדמות בשל הוצאות עודפות ששולמו בעבר, כנגד
26 המס מהכנסות משכירות ומהפרשי שער שמקורן בסעיפים 2(6), 2(4) לפקודה, שכן הכנסות אלה
27 אינן עולות לכדי עסק.
28
29
30

דין והכרעה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

28. כידוע, פקודת מס הכנסה אינה מתייחסת לכלל הכנסותיו של אדם כמקשה אחת, אלא היא מסווגת את ההכנסות למקורות שונים וקובעת לעיתים הוראות שונות להכנסות ממקורות שונים. כך הדבר לעניין דיני קיזוז הפסדים, כפי שנקבעו בפקודה.

29. סעיף 28 לפקודה, עוסק בקיזוז הפסדים מהכנסה פירותית. ככלל, הפסד בר קיזוז, הוא הפסד שמקורו בעסק או במשלח יד (ובכלל "עסק", בהתאם לפסיקה, אף "עסקת אקראי" במשמע). במקרה הנדון כאן, אין חולק כי מקור ההפסד בפעילות העסקית הקודמת של המערער, במהלך שנות ה-90. סיווג ההפסד אינו שנוי אפוא במחלוקת – מדובר בהפסד עסקי, אשר בהתאם להוראות סעיף 28 לפקודה, הנו בר קיזוז.

אלא שבכך אין די. אם היה מדובר בקיזוז הפסד עסקי בשנה בה נוצר ההפסד, הרי שלפי הוראות סעיף 28(א) לפקודה, ניתן היה לקזז הפסד שכזה כנגד הכנסה מכל סוג שהוא. אלא שבמקרה הנדון כאן, אין המדובר בקיזוז ההפסד בשנה בה נוצר ההפסד, אלא בקיזוז הפסד עסקי מועבר כנגד הכנסות שנוצרו בשנים מאוחרות יותר. על מקרה כגון זה חולשות הוראות סעיף 28(ב), הקובעות מגבלות לגבי סוג ההכנסה ממנה ניתן לקזז את ההפסד העסקי המועבר. סעיף 28(ב) לפקודה קובע – כדלקמן:

מקום שלא ניתן לקזז את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקזז את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקזוז בשנה שלאחריה:

(1) לאותו אדם לא היתה הכנסה מעסק או ממשלח יד בשנת הקיזוז;

(2) אותו אדם חדל לעסוק בעסק או במשלח היד שאת ההפסד שהיה לו בו הוא מבקש לקזז;

(3) מקורו של ההפסד שהיה לאותו אדם אינו מחברת בית כמשמעותה בסעיף 64, מחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64(א).

מבלי להיכנס לפרטים שאינם נדרשים, אציין כי הסעיף מתיר לקזז הפסד עסקי מועבר, אך ורק כנגד הכנסות משלושה סוגים:

א. הכנסה שמקורה בסעיף 2(1) לפקודה - עסק, משלח יד ובהתאם לפסיקה אף עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי;

ב. ריווח הון בעסק;

ג. הכנסת עבודה שמקורה בסעיף 2(2) לפקודה, וזאת בכפוף לתנאים המפורטים בסעיף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 17-11-70250 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 לעניינינו בערעור זה, מבין ההכנסות הנקובות בסעיף, הסיווג הרלוונטי – אך השנוי במחלוקת בין
- 2 הצדדים, הוא סיווג הכנסת המערערת כהכנסה מעסק. אם הכנסת המערערת תסווג כהכנסה מעסק,
- 3 ההפסד העסקי המועבר השמור לזכותה, יקוזז כנגד הכנסה זו. מנגד, אם סיווג הכנסת המערערת
- 4 ייקבע כסיווג פסיבי, בהתאם לסעיפי מקור שאינם סעיף 2(1) לפקודה, ההפסד העסקי המועבר לא
- 5 ניתן יהיה לקיזוז כנגד הכנסותיה של המערערת (וזאת עד שתהיה לה הכנסה מעסק או הכנסה
- 6 אחרת המנויה בסעיף 28(ב) לפקודה).
- 7 30. השאלות העיקריות הדורשות הכרעה הן אפוא, כיצד יש לסווג את הכנסות המערערת משכירות
- 8 ומהפרשי שער – האם כהכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה, או שמא יש לסווגן כהכנסות
- 9 פסיביות – דמי השכירות כהכנסה שמקורה בסעיף 2(6) לפקודה והפרשי השער כהכנסה שמקורה
- 10 בסעיף 2(4) לפקודה. שאלות אלה מתייחסות כאמור לשתי הכנסות שונות שהפיקה המערערת,
- 11 והשאלות והמבחנים הרלוונטיים לכל אחת מההכנסות, שונים זה מזה – כפי שיתברר בהמשך.
- 12 31. שאלת סיווג הכנסות, היא שאלה המתעוררת פעמים רבות ביישום דיני המס, ולשם מענה עליה
- 13 נקבעו בפסיקה שורה של מבחנים. אלא שלצד היישום והבחינה של מבחנים אלה, ראוי אף להציב
- 14 את השאלה המעט רחבה יותר, והיא לשם מה נדרש הסיווג ומה השלכותיו. בהקשר הרלוונטי לנו
- 15 כאן, סיווג ההכנסות נדרש כאמור לצורך הכרעה בשאלת היתכנות קיזוז ההפסדים. כפי שיובהר
- 16 בהמשך, להקשר זה – דיני קיזוז הפסדים, פרשנותם ויישומם הראוי – עשויה להיות משמעות -
- 17 אליה אתייחס בהמשך.
- 18 32. לאור האמור, מבנה המשך הדיון והכרעת הדין, יהיה במתכונת הבאה:
- 19 א. סיווג ההכנסה דמי השכירות;
- 20 ב. סיווג ההכנסה מהפרשי השער;
- 21 ג. השלכות הסוגיה בה עסקינן – דיני קיזוז הפסדים.

סיווג דמי השכירות

- 23
- 24 33. הכנסה מהשכרת מקרקעין מסווגת דרך כלל כהכנסה פירותית פסיבית, שמקורה בסעיף 2(6)
- 25 לפקודה. לצד זאת, דמי שכירות עשויים להיות מסווגים כהכנסה מעסק שמקורה מצוי בסעיף 2(1)
- 26 לפקודה, במקרים הבאים:
- 27 א. כאשר השכירות מהווה פעילות עסקית.
- 28 ב. כאשר מתקיימת השכרה של "עסק חי" – מושכר עסק פעיל לתקופה מוגבלת, והתשלום הנו
- 29 עבור השימוש בעסק עצמו ולא בנכסיו גרידא.
- 30 [אודות שתי אפשרויות אלו, ראו דברי כב' השופט ד' מינץ, בע"א 7204/15, 8236/16, פקיד שומה
- 31 תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ואח' (2.1.2018) (להלן: "ענין לשם") (פס' 47)]



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

34. המערערת העלתה שתי טענות חלופיות מדוע יש לדעתה לסווג את דמי השכירות כהכנסה מעסק:
 - 1 א. טענת ההמשכיות: המערערת טענה כי השכרת המקרקעין היא המשך הפעילות העסקית של
 - 2 המערערת משנות ה-90, ולכן יש לסווג את הכנסתה מדמי השכירות כהכנסה מעסק (להלן: "טענת ההמשכיות"). לחיזוק טענתה הפנתה המערערת לפסק הדין בע"א 128/75 פקיד השומה
 - 3 פתח תקווה נ' האחים מרק (24.12.1975) (להלן: "עניין האחים מרק").
 - 4 ב. השכרת המבנים מהווה פעילות עסקית.
 - 5 אפנה לדחיית הטיעון הראשון – טענת ההמשכיות, ולאחר מכן אדון בפירוט בטיעון השני.
35. טענת ההמשכיות: המערערת הציבה את טענת ההמשכיות, כטענה העומדת בפני עצמה, כאילו די
 - 8 בה כדי להביא לסיווג דמי השכירות כהכנסה מעסק. טיעון זה של המערערת סבל מערפול מסוים,
 - 9 ויתכן שלא במקרה. לא ברור עד תום למה כיוונה המערערת במסגרת הטיעון האמור: האם כוונתה
 - 10 הייתה לטעון כי השכירה "עסק חי" ולכן יש לראות במקרה שלה כעין המקרה שנדון בעניין האחים
 - 11 מרק, או שמא כיוונה לומר כי על אף שלא השכירה "עסק חי" היא סבורה כי די בטענת ההמשכיות
 - 12 כדי להביא לסיווג הכנסותיה משכירות כהכנסה מעסק?
 - 13 למען הזהירות אתיחס להלן בקצרה לשתי הטענות ואסביר מדוע אני סבור כי דינן להידחות:
 - 14 א. השכרת "עסק חי" והשוואה לעניין האחים מרק: בעניין האחים מרק הועברה הפעילות של
 - 15 האחים מרק, קרי – הלקוחות וההסכמים שהיו עימם, להפעלה זמנית על-ידי גורם אחר,
 - 16 בתמורה לחלק מהרווחים מפעילות זו. פעולה זו תוארה בפסיקה מאוחרת יותר כהשכרה של
 - 17 "עסק חי" [ראו קביעותיה בעניין זה של כב' השופטת ע' ארבל בע"א 10251/05, ברשף אילת
 - 18 בע"מ נ' פקיד שומה אילת (19.12.2007) (להלן: "עניין ברשף אילת") (פס' 11)]. כפי שהבהיר
 - 19 כב' השופט ד' מינץ בע"א 7204/15, פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם
 - 20 (2.1.2018) (להלן: "ענין לשם") (פס' 47), התמורה במקרים מסוג זה, משולמת עבור השימוש
 - 21 הזמני ב"עסק החי" ולא עבור השימוש בנכסים.
 - 22 לא זה המקרה בנסיבות ערעור זה. השכרת המבנים, אינה בבחינת השכרת ה"עסק החי" שהיה
 - 23 למערערת בשנות ה-90 לייצור וייצוא פירות הדר ותוצריהם. פרק הזמן המצטבר בו הושכרו
 - 24 המבנים הנו ארוך באופן ניכר, בהשוואה לזה שנדון בעניין האחים מרק והתמורה היא בדמי
 - 25 שכירות קבועים ולא כחלק ברווחים, ושוב ובעיקר – היא אינה משולמת עבור שימוש ב"עסק
 - 26 החי" שהיה בשעתו למערערת ואשר חדל מלפעול בסוף שנות ה-90, אלא בגין השימוש בנכסי
 - 27 המערערת.
 - 28 לאור האמור, אם כוונת המערערת בטענת ההמשכיות הייתה לטעון כי הושכר "עסק חי"
 - 29 (טענה אשר אף המערערת נמנעה מלטעון באופן ברור) – הרי שדין טענה זו להידחות.
 - 30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 ב. משרדתי את הטענה בדבר השכרת "עסק חי", הרי שהאפשרות שנותרה מכוחה ניתן לסווג
2 את דמי השכירות כהכנסה מעסק, היא אם יקבע כי פעילות ההשכרה כשלעצמה עולה כדי
3 עסק. בכל הנוגע לבחינת אפשרות זו, הרי שאין די בטענת ההמשכיות כשלעצמה – כטענה
4 נפרדת הניצבת לבדה, כדי להביא רק מכוחה לסיווג דמי השכירות כיום כהכנסה מעסק. כדי
5 לקבוע האם פעילות עולה כדי פעילות עסקית אם לאו, יש בעיקר לבחון את הפעילות כיום
6 (קרי, בשנים במחלוקת) ולא בעבר. בחינה זו נעשית על-ידי שורה של מבחנים, ואין די בטענת
7 ההמשכיות לבדה, כדי להביא לסיווג העסקי.
- 8 למעלה מן הצורך אוסיף, כי ככל שפרק הזמן שחלף ממועד הפעילות העסקית שהופסקה
9 בעבר גדול יותר, וככל שהפעילות הנוכחית דומה פחות לזו שהייתה בעבר – הרי שטענת
10 ההמשכיות מאבדת מעוצמתה. במקרה הנדון בערעור זה, יש אמנם סממנים של המשכיות
11 בפעילות המערערת (ועוד אתייחס לכך בהמשך), אולם פרק הזמן שחלף מאז הפעילות
12 היצרנית בענף פירות ההדר (סוף שנות ה-90) ועד לשנת המס שבמחלוקת (2012), הוא פרק
13 זמן ניכר. כמו כן הדמיון בין הפעילויות של המערערת, בעבר ובהווה, אמנם קיים אך באופן
14 מוגבל בלבד.
- 15 כך או אחרת וכאמור לעיל, אני דוחה את טענת המערערת כאילו די בטענת ההמשכיות, כדי
16 להביא לסיווג הכנסתה מדמי השכירות כהכנסה מעסק.
- 17 על אף שדחיתי את טענת ההמשכיות כטענה עצמאית, כפי שיתברר בהמשך הדברים, כאשר
18 אבחן את הנסיבות האופפות את פעילות המערערת – כחלק ממבחני העזר שנקבעו בפסיקה,
19 הרי שההמשכיות בפעילות המערערת תילקח בחשבון, כחלק מהתמונה הכללית שצריכה
20 להיבחן.
- 21 36. כעת, לאחר דחיית טענת ההמשכיות כטענה עצמאית, נותרה לדיון הטענה לפיה פעילות ההשכרה
22 של המערערת עולה כשלעצמה לכדי פעילות עסקית. המערערת טוענת כי פעילותה להשכרת
23 המבנים מהווה פעילות עסקית ולכן יש לסווג את דמי השכירות כהכנסה מעסק שמקורה בסעיף
24 (1)2 לפקודה, ואילו המשיב טוען כי מדובר בהשכרה פסיבית שסעיף המקור לה הוא סעיף (6)2
25 לפקודה.
- 26 כדרכם של מקרים מסוג זה המגיעים לפתחו של בית המשפט, יש בנסיבות העניין שלפניי צדדים
27 לכאן ולכאן. מחד, בשנת 2012 (שנת המס שבמחלוקת) הושכרו המקרקעין לשני שוכרים בלבד –
28 דבר התומך בסיווג ההכנסה כפסיבית, אך מאידך, מדובר במקרקעין המשתרעים על שטח גדול
29 במיוחד והכוללים מספר רב של מבנים, ביניהם בית קירור גדול ומורכב, אשר השכרתם, בתמורה
30 לסכומים נכבדים, כללה בהכרח מידה של פעילות ומומחיות, החורגות מההתנהלות המאפיינת
31 הכנסה פסיבית קלאסית (אשר בדרך כלל אינה מחייבת העסקת עובדים לשם הפקת דמי שכירות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 פסיביים). די בהצבעה על שני רכיבים אלה של התמונה, כדי ללמד כי לפנינו מקרה הדורש בחינה
2 ובדיקה, תוך יישום המבחנים שנקבעו לשם כך בפסיקה.
3 37. בכל הנוגע לסיווג הכנסה כהכנסה מעסק, קבע כב' השופט ד' מינץ בענין לשם (פס' 31) - כדלקמן:

4 מהי, אפוא, הכנסה עסקית? שאלה זו אינה פשוטה למענה. עיון בפקודה מעלה כי
5 אין בנמצא הגדרה לקיומו של "עסק". חסר זה של הגדרה סטטוטורית מנחה וממזה
6 לקיומו של עסק, אינו מקרי. זאת, לנוכח העובדה כי פעילות עסקית יכולה לעשות
7 על עצמה צורות שונות ומגוונות. אמנם קיימים מקרים מובהקים בהם ניתן בנקל
8 לסווג הכנסה כעסקית, למשל הכנסה ממכירת טובין המהווים מלאי עסקי. אולם
9 ניסיון החיים מלמד כי רבים הם המקרים בהם סיווג הכנסה כעסקית אינו כה פשוט
10 וחד-משמעי. ... המונח "עסק" מבטא אפוא מושג גמיש שבית המשפט נדרש ליצוק
11 בו תוכן ממקרה למקרה בהתאם לתשתית העובדתית הפרטנית המונחת לפניו.

12 לצד הקביעה אודות הגמישות אשר ראוי כי תאפיין את הגדרת המונח "עסק", בתי
13 המשפט הציבו תיאור כללי של סוג הפעילות אשר תסווג כעסקית. כך, בעניין לשם, נקבע
14 (פס' 32):

15 ... יש לראות הכנסה מסוימת כעסקית לצורכי מס כאשר היא נובעת מפעילות ממשיה,
16 נמשכת, מחזורית ושיטתית, אשר מטרתה מוגדרת ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית ואקטיביות
17 מצד בעל העסק, שלוחיו או מי מטעמו (עניין מגיד; עניין ברשף).

18 38. כדי לסייע בפעולת הסיווג, נקבעו בפסיקה ארוכת שנים, שורה של מבחני עזר. מבחנים אלה
19 משמשים הן לצורך ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית, והן לצורך ההבחנה בין הכנסה
20 פירותית אקטיבית מעסק לבין הכנסה פירותית פסיבית.
21 כב' השופט י' דנציגר בע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן (12.8.2012) (פס'
22 35) מנה את המבחנים הבאים:

23 "בפסיקתו של בית משפט זה אוזכרו מבחני משנה רבים באמצעותם תבחן השאלה האם
24 הכנסה הינה 'עסקית-מסחרית' אם לאו (או 'פירותית' או 'הונית', בהתאמה), וביניהם: טיב
25 הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי; אופן
26 מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה
27 בנכס; ידענותו ובקיאיות של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה
28 ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה..." (שם ...).

29 רשימת המבחנים אינה רשימה סגורה, ולא אחת הם הוזכרו בפסיקה תוך שימוש במונחים מעט
30 שונים (לפירוט רחב של המבחנים והסברם, ראו פס' 33 לעניין לשם).

31 לצד הדגשת חשיבותם של מבחני העזר, נקבע על-ידי כב' השופט י' עמית בע"א 4377/17 חגניה
32 גיבשטיין ואח' נ' מע"מ רחובות (2.6.2019) (פס' 21) – כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 "... מבחנים אלה אינם אלא "מבחני עזר" שיש ליישם בגמישות ובהתאם לנסיבות, תוך

2 בחינת התמונה בכללותה".

3 לא מבחן בודד הוא שיקבע את אופן הסיווג, אלא התמונה הכללית המתקבלת ממירב המבחנים.
4 הדבר העיקרי אותו נועדו המבחנים לאתר, הוא האם לפנינו הכנסה שהיא תשואה להון גרידא, או
5 שמא נדרשה להפקתה פעילות של ממש בלעדיה לא ניתן היה להפיק את ההכנסה כפי שהופקה
6 (עניין לשם, פס' 49-52).

7 בשים לב לכל האמור עד כה, אפנה ליישם את מבחני העזר על נסיבות המקרה שלפניי, על-מנת
8 לבחון כיצד יש לסווג את ההכנסה מדמי השכירות שהפיקה המערערת – כהכנסה עסקית או
9 פסיבית? יישום המבחנים ייעשה תוך התאמתם לעסקאות הניצבות כאן לבחינה – עסקאות
10 השכרה.

11 39. מבחן טיב הנכס ואופיו: כאשר מיושם מבחן זה בהקשר של עסקאות מכר, ההבחנה משמשת
12 לבדיקה האם מדובר בנכס אשר מוחזק בדרך כלל לצרכי השקעה לטווח ארוך, או שמא כמלאי
13 העומד למכירה עסקית. הבחנה זו אינה רלוונטית להכנסה מדמי שכירות, בהם הרווח נובע
14 מהענקת זכות השימוש בנכס ולא ממכירתו.

15 אלא שטיב הנכס ראוי לבחינה גם כאשר מדובר בהכנסה מדמי שכירות. יש נכסים שטיבם דורש
16 מבעליהם עבודה מעטה, ויש שטיבם דורש עבודה מרובה יותר. ככל שאופיו של הנכס דורש
17 פעילות רבה יותר מבעליו, הנטיה תהיה, מנקודת המבט של מבחן זה, לסיווג ההכנסה כהכנסה
18 עסקית.

19 הנכסים בהם עסקינן הינם המבנים שמשכירה המערערת, המצויים בתוך המתחם המהווה יחידה
20 כוללת שיש לשמר ולתפעל. מדובר בכמות ניכרת של מבנים. עיון בדוח השמאי, אותו הגיש
21 המשיב (ואשר סומן מש/2, בעמ' 21), מלמד כי מדובר בכ- 24 מבנים ויחידות שעמדו להשכרה
22 ליו.טי.אי (מתוכם כ- 10 סככות), זאת בנוסף לבית הקירור (בעמ' 6-7 מפורטים סה"כ 29 מבנים
23 המצויים על גבי המקרקעין). מדובר בנכסים בהיקף ניכר (כ- 30,000 מ"ר של מבנים), וזאת בנוסף
24 לכך שהמתחם כולו משתרע על פני כ- 95 דונם. נכסים בהיקף כזה, בהכרח דורשים טיפול בהיקף
25 שאינו מבוטל.

26 בנוסף, יש מקום לתת את הדעת לאופיו של בית הקירור. מדובר בבית קירור רחב ידיים, הבנוי
27 ממספר חדרי קירור (השונים זה מזה, בין השאר, בטמפרטורות הנשמרות בהם). כדי להפעיל את
28 בית הקירור, נעשה שימוש בחומר מסוכן מסוג אמוניה, בהיקף ניכר. העידו בפניי מר דגן ומר
29 אזאצ'י, אודות הזהירות והאחריות שהפעלת נכס מסוג זה דורשת. אין המדובר בנכס "רגיל", בו
30 ניתן פשוט לחתום על הסכם שכירות ולהיות מעורבים בטיפול בתקלות בנכס רק פעמים בודדות,
31 אלא מדובר בנכס הדורש טיפול שוטף בידי איש מקצוע שאמון על כך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

כדי שניתן יהיה להפעיל את בית הקירור, יש צורך ברישיון עסק, היוצא על שם הבעלים של בית הקירור - המערערת. עובדה זו, המהווה חלק מאופיו של הנכס המושכר, מחייבת את המערערת במעורבות של ממש בהפעלת בית הקירור.

בחקירתו העיד מר אזאצ'י בעניין בית הקירור, כדלקמן:

... אני האחראי מבחינת הרשויות אני כמנכ"ל פרדס אחראי על בית הקירור מבחינת החוק, ...

לכן, סליחה לכן אני צריך להביא לרשויות את אישורי הכבאות את איכות הסביבה את משרד

הבריאות הכול באחריות האישית שלי ואחר כך קבלת רישיון עסק. רישיון העסק הוא על שמי

הוא לא על שם גנר. ולכן האחריות בסופו של דבר על תפעול בית הקירור מבחינה מכאנית

אני לא מדבר על מבחינה לוגיסטית על העמסה או העברת הסחורה אבל התפעול של בית

קירור שזה עסק מאוד מורכב עם אמוניה בית קירור שמכיל 40 אלף חביות בשווי של עשרות

מיליוני דולרים סחורה, בסופו של דבר באחריות שלי.

(עמ' 21 לפרוטוקול, ש' 14-24; כל ההפניות להלן יהיו לפרוטוקול, אלא אם צוין

אחרת)

בהמשך הדברים (עמ' 22 ש' 30 – עמ' 23 ש' 10) מתאר מר אזאצ'י אירוע של דליפת אמוניה והחשש לפגיעה בחיי אדם שהיה כרוך באירוע זה (אמנם אירוע זה לא התרחש בשנת המס שבמחלוקת, אולם יש בו כדי ללמד על הסכנות הכרוכות באופיו שהנכס). כמו כן מתאר אזאצ'י (בעמ' 23 ש' 26-29) מערכת מחשוב הקיימת בביתו, באמצעותה הוא רואה כל בוקר מה קורה בבית הקירור וכי כל המערכות תקינות (ושוב, איני יודע לקבוע מתי הותקנה מערכת זו במחשבו של מר אזאצ'י, האם בשנת המס שבמחלוקת, לפני או אחרי שנה זו, אלא שכך או אחרת – יש בכך כדי ללמד על אופיו של הנכס בו מדובר, המחייב פיקוח מיוחד).

תמונה דומה עלתה גם מעדותו של מר דגן, לפיה הטיפול בבית הקירור, גם אם אין הוא דורש להערכתו אלא כ- 20% מזמנו (עמ' 49 ש' 9), הרי שהעיסוק עם החומרים המסוכנים (אמוניה) והאחריות לכך, דורשת ממנו פיקוח ומעורבות של ממש. ובלשונו של מר דגן (עמ' 48, ש' 6 - 10):

אז כל זה, זה אחריות אז בין היתר אני נמצא בזה. וחי את זה. חי את זה 24 שעות, זה לא שעה

אחת או 8 שעות שאתה נמצא בעבודה. אני לא מפיל את העט ב-4 הולך הביתה וגמרנו, יש

התקשרות 24 שעות, הטלפון שלי פתוח אליהם. גם לשומרים יש סייר שמ סתובב אם הוא

מריח משהו אז או שאני שולח את הטכנאי שלי או שאני מגיע.

בכל הנוגע לבית הקירור, ניתן לסכם את הדברים במשפט שאמר מר אזאצ'י (עמ' 22 ש' 34):

"... בית קירור זה לא חדר להשכיר, סליחה."

אסכם נקודה זו בכך שאופיים של הנכסים המושכרים הנו כזה המחייב מעורבות גדולה מהרגיל בפעילות של השכרה פסיבית, זאת הן מפאת היקף הנכסים הגדול והן מפאת אופיו של בית הקירור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

40. מבחן תדירות העסקאות: בשנת המס שבמחלוקת הנכסים הושכרו לשני שוכרים, יו.טי.אי וגניר. מבחינה זו, תדירות העסקאות ומספרן – נמוך, עובדה המתיישבת עם סיווג ההכנסה כפסיבית. אלא שהתמונה, מורכבת מעט יותר. בכל הנוגע לעסקאות מול יו.טי.אי, הרי שאין מדובר בהסכם שכירות אחד, אלא בהסכמים נפרדים למבנים השונים. הסכמים אלה נחתמו במועדים שונים, ונקבעו בהם דמי שכירות שונים למ"ר (ניתן ללמוד על כך מהנתונים שבעמ' 21 למסמך שהוגש וסומן מש/2).
- אכן, הסכמים אלה נערכו על-גבי עמ' בודדים, תוך שנעשית בהם הפניה להסכם הראשון שנחתם מול יו.טי.אי כבר בשנת 1999 (המשתרע על עשרות עמ'). אמת אפוא הדבר כי עריכת הסכמים במתכונת כזו, קלה יותר מזו שהייתה נדרשת אם כל מבנה היה מושכר לשוכר אחר. אלא שבעניין זה מקובלים עלי הדברים שאמר מר אייזנברג בעדותו, לפיהם מבחינה עסקית, מה שחשוב אינו אורך ההסכם אלא משמעותו הכלכלית. לכל הסכם קדם משא ומתן ונקבעו בו תנאים שסוכמו על-ידי הצדדים.
- משמעות הדבר היא כי המקרה שלפנינו הנו מקרה ביניים: מחד, אין ספק כי התנהלות מול שני שוכרים קלה יותר מזו הנדרשת כאשר מתנהלים מול שוכרים רבים, אך מנגד, אין זה נכון להתבונן בתדירות העסקאות כאילו אלה כוללות שתי עסקאות השכרה גרידא. ריבוי המבנים שהושכרו ליו.טי.אי (כ-24 במספר) וההסכמים השונים שנערכו לפחות לגבי חלק מהמבנים, יוצר תמונה מעט מורכבת יותר (למען הזהירות אציין כי המערערת לא הוכיחה כמה הסכמים נחתמו מול יו.טי.אי, ולכן אמנע מלהניח בעניין זה הנחות כלשהן).
41. מבחן משך העסקאות: הסכמי השכירות הם לתקופה של שלוש שנים והם ניתנים להפסקה בהודעה מראש של שישה חודשים [ההסכם עם יו.טי.אי – נספח א לתצהיר של מר אזאצ'י, סעיף 1; ההסכם עם גניר – נספח ג לתצהיר של מר אזאצ'י, סעיף 1] (תיאור זהה אודות משך השכירות מצוי בסעיף 9.3 לדו"ח לשנת 2012, שצורף כנספח א לתצהיר המשיב).
- אין המדובר בהשכרות לטווח קצר, אך עם זאת ובשים לב לאופיים המסחרי של הנכסים, אף לא מדובר בהשכרות ארוכות במיוחד.
42. מבחן הסיכון העסקי: דמי שכירות היא הכנסה בטוחה יחסית, כך שהפעילות אינה מתאפיינת בסיכון ניכר.
- עם זאת יש לציין כי השימוש במקרקעין לצרכי אחסון לוגיסטי, נעשה בניגוד ליעוד המקרקעין, ולכן נדרש היתר שימוש חורג, אשר לדברי המערערת ניתן לה מידי שלוש שנים. המערערת טענה כי לא ניתן לדעת מראש בוודאות כי ההיתר לשימוש חורג יינתן, וכי הדבר השפיע על אופי פעילותה. כך, לדבריה, ההלוואות מהבנק ניתנו רק לשלוש שנים, וזאת מן הטעם הזה בדיוק. הבנק לא היה מוכן לקחת סיכון שמא ההיתר לשימוש חורג לא יחודש, והמערערת תיוותר ללא הכנסה. בשים לב להלוואות בהיקף של עשרות מיליונים בהן חבה המערערת, הרי שיש בכך כדי להוות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 סיכון לא מבוטל. לדברי המערערת, המגבלה שנבעה מן ההיתר לשימוש חורג במקרקעין, היא
2 שהכתיבה גם את משך השכירות.

3 כך או אחרת, מוכן אני לקבל כי כל עוד התב"ע לא התירה את השימוש שנעשה במקרקעין ונדרש
4 לשם כך היתר לשימוש חורג, היה בכך כדי לגרום למידה רבה יותר של סיכון מזו המאפיינת עסקת
5 שכירות סולידית יותר.

6 בהקשר הרחב יותר של מידת הסיכון הכרוכה בהפעלת המערערת, מוצא אני להזכיר את הערכויות
7 האישיות שנתן מר אייזנברג להלוואות שלקחה המערערת (בהיקף של עשרות מיליוני ₪). אכן,
8 סיכון זה אינו נוגע ישירות להכנסה משכירות והוא אף נוגע לבעל המניות ולא למערערת עצמה,
9 אולם דומה כי בעת בחינת התמונה בכללותה בהקשר של מידת הסיכון שיש בהפעלת המערערת,
10 יש מקום להזכיר אף עניין זה.

11 43. מבחן אופן מימון העסקה: כפי שזכר לעיל, פעילות המערערת כרוכה בהלוואות בסכומים ניכרים
12 שהיא לקחה. הלוואות אלה אמנם לא מימנו את רכישת המקרקעין, אולם ללא לקיחתן סביר להניח
13 כי לא הייתה יכולה המערערת לשמר את המקרקעין בידיה.

14 ההלוואות נלקחו בשנים 1999 – 2000, הן לתקופה של שלוש שנים והן נלקחו במטבע חוץ - יין
15 היפני. כך, בשנת 2009, נטלה המערערת 2 הלוואות מבנק הפועלים, בסך כולל של כ- 50.7 מיליון
16 ₪. בשנת 2012 נטלה המערערת 3 הלוואות חדשות מבנק הפועלים (אף הן במתכונת דומה: לפרק
17 זמן של שלוש שנים ותוך הצמדתן ליין היפני), בסך כולל של 47 מיליון ₪.

18 הלוואות לשלוש שנים אינן הלוואות קצרות טווח, אך הן אף אינן הלוואות סולידיות מהסוג
19 המקובל לא אחת בעסקאות נדל"ן (כגון הלוואות מגובות משכנתאות, הנלקחות לפרקי זמן ארוכים
20 הרבה יותר).

21 כזכור, בשנת 2012 חל פירות בשער היין, מה שהוביל להכנסה ניכרת אצל המערערת מהפרשי
22 שער. אין צריך לומר כי תנודתיות הייתה עלולה להיות אף לכיוון ההפוך, על כל המשתמע מהדבר
23 (ולטענת המערערת, אכן היו שנים בהן נוצרו לה הפסדים מהפרשי שער).

24 44. מבחן המנגנון: השכרה פסיבית קלאסית, אינה דורשת קיומו של מנגנון להפקתה. כך לדוגמה, אדם
25 שברשותו שתי דירות העומדות להשכרה, אינו נדרש למנגנון של ממש לשם הפקת דמי השכירות.
26 למערערת מנגד, יש מנגנון, גם אם לא רחב היקף, בלעדיו נראה כי לא הייתה יכולה להפיק את דמי
27 השכירות בהיקף הניכר שהיא מפיקה [כ- 13,000,000 ₪ 'הכנסה' (להבדיל מ-'הכנסה חייבת')]
28 בשנת המס שבמחלוקת).

29 המנגנון של המערערת כולל את המנכ"ל, מר אזאצי, ואת שני העובדים השכירים – מר דגן וגב'
30 חנוביץ. מדובר בגורמים אשר לכל אחד מהם תפקיד שונה, ואשר פעילותם יחדיו מאפשרת
31 למערערת להפיק את הכנסותיה הגבוהות. מר אזאצי עוסק בתפקידי ניהול: מו"מ לפני החתימה
32 על החוזים, עבודה מול עורכי הדין של המערערת, פעילות מול ועדות התכנון והבנייה ומול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 גורמים מוסמכים אחרים שאישורם נדרש להפעלת המתחם, טיפול מול הבנק בהלוואות הגבוהות
2 הנדרשות למערערת, הקטנת החוב באופן משמעותי, ועוד. מר דגן הנו איש הניהול הטכני של
3 המערערת, המטפל הן בענייני המתחם כולו והן בענייני בית הקירור. גב' חנוביץ, עוזרת המנכ"ל
4 ומנהלת החשבונות, מטפלת בעניינים האדמיניסטרטיביים של המערערת.
5 מנגנון זה אינו רחב ידיים ופעילותו אינה אינטנסיבית כמו זו שסביר להניח כי היה למערערת עת
6 שהחזיקה במאות עובדים. אולם גם מנגנון ממוקד ומצומצם, מנגנון הוא.
7 כאשר מדובר בניהול שטח בסדר הגודל שמנהלת המערערת (כ- 30,000 מ"ר בנוי, בעשרות מבנים,
8 ועל גבי מקרקעין המשתרעים על-פני כ- 95 דונם) ובהינתן ההכנסה הגבוהה שמפיקה המערערת,
9 הרי שנדרש מנגנון של אנשים מיומנים כדי שההכנסה תופק וענייניה של המערערת ינוהלו כדבעי
10 (ובכלל זה צמצום חובותיה הגבוהים).
11 ער אני לכך כי חלק משכרם של עובדי המערערת משולם על-ידי גנר, וזאת בתמורה לעבודה
12 מסוימת שנעשית על-ידם, בין השאר עבור גנר. אלא שבניגוד למשיב, אני רואה בנתון זה, דבר
13 המשנה באופן משמעותי את תמונת הדברים. ראשית לגבי היקף השכר המדובר, אני נותן אמון
14 בעדותם הנחרצת של מר אזאצ'י (עמ' 20, 26 ו-34-35), מר דגן (עמ' 49-50) וגב' חנוביץ, ממנה
15 עלה כי בניגוד להסכם המקורי, גנר משלמת למערערת רק כחמישית משכרו של מר דגן וכשליש
16 (לכל היותר) משכרה של גב' חנוביץ, ולא מחצית מהשכר כפי שנקבע מלכתחילה. שנית וכאן
17 העיקר, אין חולק כי השניים הם עובדים של המערערת, המשלמת להם את שכרם ומוציאה להם
18 תלוש שכר, ואני אף נותן אמון בעדותם לפיה הרוב המכריע של זמנם מוקדש לענייני המערערת.
19 העובדה כי מבחינה כלכלית מצאה המערערת דרך לגלגל חלק מסוים מעלות השכר על כתפי גנר,
20 אין בה כדי לשנות את תמונת הדברים. ובנוסף, אין כל פגם בדרך הכלכלית אותה מצאו המערערת
21 וגנר כמתאימה למצב הדברים ולצרכיהם. אין חולק כי היקף הפעילות הנדרש מעובדי המערערת,
22 הותיר בידם זמן מה, אותו התבקשו על-ידי המערערת להעמיד לרשות גנר. דרך זו טובה לצדדים
23 והיא אף יעילה במובן זה שמנהל המתחם מטעם המערערת צריך בלאו הכי להיות מעורב בפיקוח
24 על הפעלת בית הקירור.
25 כך או אחרת, למערערת יש מנגנון, קטן – אך ממוקד וכנראה יעיל, בעזרתו היא מצליחה להפיק
26 את הכנסותיה הגבוהות. בשולי הדברים אציין כי יעילותו של מנגנון זה התבררה אף בדיעבד, שעה
27 שיו.טי.אי הפסיקה את הסכמי השכירות והמערערת הצליחה תוך פרק זמן קצר להשכיר את
28 הבניינים לשוכרים רבים אחרים. אלמלא תפעול שיטתי של המקרקעין רחבי הידיים, פינאיו של
29 השוכר הראשי הייתה עלולה להוות נקודת שבר של ממש.
30 45. מבחן הפעילות הקבועה והמתמשכת: למערערת יש פעילות קבועה ומתמשכת, בניהול המתחם,
31 תפעולו והשכרתו. אכן וכפי שכבר נאמר, פעילות זו אינה באותה מידה של אינטנסיביות שיש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

לעסקים המנהלים מלאי עסקי ולהם עובדים רבים. אלא שאין בכך כדי לשנות את העובדה כי
המערערת נדרשת לפעילות גבוהה מזו הנדרשת ממי שמפיק הכנסה מהשכרת נכס באופן פסיבי.
כאשר אדם משכיר נכס באופן פסיבי, הוא נדרש לחתום על הסכמי השכירות ולתקן את הדרוש
תיקון, ואין בפעילות מינורית זו כדי להביא לסיווג הכנסתו הפסיבית כהכנסה מעסק [בעניין זה,
ראו פסק דינו של כב' השופט ד' ביין, עמ"ה (מחוזי חי') 143/91 דן מרדכי נ' פקיד שומה חיפה,
(19.2.1995) (להלן: עניין דן מרדכי)]. אלא שיש והיקף ההכנסות וסוג הנכסים הוא כה גדול, עד כי
אין זה נכון לבחון כל פעילות כאילו ניצבת היא בפני עצמה וברמת הנכס הבודד, אלא יש לבחון
את התמונה בכללותה, ברובד המערכת [בעניין זה, ראו פסק דינו של כב' השופט ה' קירש ע"מ
(מחוזי ת"א) 49967-01-14 יהל נ' פקיד שומה תל אביב 4 (14.7.2016) (להלן: "עניין יהל"). כמו כן
יפים לעניין זה, בהתאמות הנדרשות, הדברים שקבע כב' השופט ד' מינץ בהלכה שקבע בעניין
לשם (פס' 53):

... לא ניתן לטפל במספר רב של דירות מבלי שההתעסקות בכך תהפוך לעיסוק ממשי, שיטתי
ותדיר. עם זאת, המבחן הכמותי אינו חזות הכול ואין בו כשלעצמו, בדרך כלל, כדי להכריע
את מינה של ההכנסה מדמי שכירות. אף על פי כן, בעת סיווג ההכנסה יש לתת את המשקל
הראוי להיקף הנכסים המושכרים ולהכנסה המופקת מהם, בוודאי כאשר מדובר בהיקפים
גבוהים במיוחד כבענייננו.

בעניין לשם (כמו בעניין יהל), דובר במי שהשכיר דירות מגורים רבות. במקרה שלפניי, אין בשנת
המס שבמחלוקת אכן שוכרים רבים, אולם היקפו הגדול של הנכס ואופיו, מלמדים - במבחן השכל
הישר - כי לא ניתן להפיק הכנסה גבוהה כפי שהפיקה המערערת מהמקרקעין שברשותה, ללא
פעילות סדורה וקבועה.

אופיים של המבנים שהועמדו להשכרה – מבנים שנבנו לפני עשרות שנים ושדרשו טיפול מתמיד,
ריבויים (כ- 29 מבנים) ומורכבותו של בית הקירור אשר הפעלתו כרוכה בטיפול בחומר מסוכן
מסוג אמוניה, חייבו פעילות קבועה ומתמשכת. אפרט להלן חלק מהדברים שתיארו העדים בעניין
זה:

מר אזאצ'י, לצד תיאור הפעילות הנדרשת להשגת הרישיונות הנדרשים מהרשויות השונות מידי
שנה להפעלת בית הקירור (עמ' 24, ועמ' 41), השמירה על תפעול תקין של בית הקירור והחומר
המסוכן הכרוך בהפעלתו (עמ' 10-22), עריכת ההתחשבות המורכבת מהרגיל מול גניר ויו.טי.אי
[המערערת משלמת את תשלומי הארנונה והחשמל ולאחר מכן גובה אותם מהשוכרים; מורכבות
החישוב מול גניר, בשל מעבר החשמל ממתח גבוה למתח נמוך (עמ' 28, 32-33)], התחשבות עם
גניר בכל הנוגע להוצאות אחזקת בית הקירור, בהן נושאת בעיקר המערערת (עמ' 26 ועמ' 28),
טיפול בהלוואות ובהשבה עקבית של חלק ניכר מהן (עמ' 42) – סיכם ואמר (עמ' 42 ש' 14-20):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

... הניהול, תאמין לי, הניהול שלי הוא לא שונה הרבה ממה כשעבדתי שם שהמפעל עבד, לא משנה. רק אולי פחות שעות כי הפעילות היא פחות, אבל מהבחינה העקרונית אני דאגתי לעסק דאגתי לרווחיות שלו לכלכליות שלו, אני חושב בהצלחה רבה. הבנקים מחדשים לנו את ההלוואות ... זה ניהול עסקי טהור.

מר דגן העיד כי את חידוש הסכמי השכירות והמו"מ הכרוך בכך עושה המנכ"ל, כי תפקידו הוא התפעול הטכני של המתחם המורכב, וכי כיום יש במתחם עשרות שוכרים (סעיף 21 לתצהירו). הוא אחראי לתחזוקה (עמ' 48 ש'):

... התשתית של אולמות הייצור זה לא תשתית שבנויה טוב אז יש לנו בעיה כל

הזמן לשפר את המקום. תוך כדי תנועה. ...

ש: זה התחזוקה שבעצם אתה נתת נכון?

ת: כן, בין היתר כן.

ש: תחזוקה של המקרקעין.

ת: כן. גם מקרקעין גם את המבנים. לא רק מקרקעין.

מר דגן תיאר את האחריות הרבה שיש בניהול בית הקירור ומכלי האמוניה שבו, תיאר את ההכשרה שבאחריותו להעביר לעובדי גנר בעניין זה (עמ' 48-49), תיאר אירוע של דליפת אמוניה והטיפול שנדרש ממנו באותה העת (עמ' 53), את ההתחשבות המורכבת הנערכת מול גנר והכרוכה בתשלומים של מאות אלפי ₪ והדורשת על כן פיקוח ואישורים שלו (עמ' 53-54) את העבודה מול הרשויות השונות לשם קבלת הרישיונות (עמ' 54) – ולסיכום אפנה לדבריו, לפיהם (עמ' 53 ש' - 7-6):

באתר הזה יש, זה 95 דונם, יש 30 אלף מטר מרובע של מבנים יש שוכרים יש המון עניינים. זה לא לבוא בבוקר אתה יושב במשרד וזה הכול.

את עבודתה של גב' חנוביץ תיאר מר אזאצ'י בדברים הבאים:

קודם כל היא מקבלת כל יום דף הבנק לראות יתרות כדי שאני אוכל לשלוט על הכספים היא מפיקה את כל החשבוניות להגיש אליי לבדיקה ואישור ללקוחות, אם זה חשבונית חודשית או תלת חודשית. היא מקבלת את כל החשבוניות של הספקים, של נותני השירות, מעבירה את זה למר דגן שהוא יאשר את הפעילות הזאת ואחר כך מכינה את הצ'קים היא מכינה את כל הצ'קים. יושבת איתי יום יום על מצב הבנקים כל הפעילות האדמיניסטרטיבית, כל מייל שמתקבל כל דרישה כל זה היא מביאה לי ואנחנו עונים על כל המכתבים כל מה שדרוש, היא יד ימיני והיא מזכירה שלי גם אבל מתעסקת בכול הנהלת חשבונות, ... היא מעדכנת אותי כל הזמן, אז ככה שהפעילות שלה היא רבה מאוד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 גב' חנוכיץ בעדותה הציגה תמונה דומה לזו שתוארה לעיל. לצד זה תיארה היא את הפעולות
2 הנדרשות לצורך התחשבות מול השוכרים אודות תשלומי חשמל, מים, ארנונה (עמ' 58-59),
3 עבודה מול ספקים שונים (כגון שירותי חשמל, פינוי אשפה מהתחם, שאיבת מים, ציוד משרדי,
4 ויועצים מקצועיים), לדבריה "יש מלא ספקים" (עמ' 60 ש' 24) וה- "תחזוקה היא אינסופית" (עמ' 61
5 ש' 21).
6
7 אזכיר כי עסקינן בפעילות שערכה הכלכלי גבוה מאוד. ההכנסות של המערערת גבוהות, אך כך גם
8 הוצאותיה בתפעול המתחם ובעיקר בית הקירור גבוהות למדי. השכל הישר מחייב כי היקף פעילות
9 כלכלית שכזו, אכן דורשת פיקוח מתמיד, אם מבקשים לעשותה באופן היעיל הנדרש. כפי שכבר
10 אמרתי, יתכן כי פעולות אלה, אם היו נעשות ביחס למבנה בודד ובהיקף כלכלי מצומצם, לא היו
11 עולות כדי פעילות עסקית, אולם נוכח ההיקף בו עסקינן, לובשות פעולות אלה גוון עסקי (וזאת
12 בדומה להלכה שנקבעה בעניין לשם, אמנם בנסיבות שונות אולם מבחינת נפח הפעילות - דומות).
13 ער אני לכך כי באופן טבעי, ספק האם בחלוף השנים היה ביכולת העדים לבודד באופן מלא את
14 שנת המס שבמחלוקת ולהבדילה מהנעשה במתחם בשנים אחרות (ובעיקר בשנים המאוחרות יותר,
15 בהן היקף השוכרים עלה באופן ניכר). כמו כן ער אני לכך שייתכן שהיה בחלק מדברי העדים מעט
16 משום ההגזמה. אלא שאין בכך כדי לשנות את התמונה שעלתה בנוגע לעיקרם של הדברים
17 וממדת האמון שאני מוצא לתת בעדויות אלה. גם אם אנקוט במידת הזהירות, הרי שהמסקנה
18 העולה באופן ברור מהעדויות היא כי המנכ"ל ועובדי המערערת פעלו באופן קבוע ושיטתי, כדי
19 לאפשר את הפקת ההכנסה. מסקנה זו העולה מהעדויות, תואמת אף את מבחן השכל הישר: כדי
20 לתפעל מתחם ענק מהסוג שיש למערערת וכדי להפיק ממנו דמי שכירות באופן יעיל – יש צורך
21 בפעילות קבועה מקצועית ומתמשכת, מהסוג שהמנגנון העומד לרשות המערערת סיפק לה.
22 46. מבחן הפיתוח והיזמות: המערערת תיארה את פעילותה לשינוי הייעוד של המקרקעין, כך שיוכשרו
23 לשמש כמתחם לוגיסטי. לשם כך הגישה בקשה לשינוי ייעוד ואף ניהלה הליכים בבתי משפט.
24 ניסיון זה אמנם טרם עלה יפה בידיה של המערערת, אולם נראה כי נזרעו הזרעים אשר בפעילות
25 מתמשכת עשויים אף לנבוט ולשאת פרי (מנכ"ל המערערת קיבל ביוס מאת המערערת, בשל
26 פעילותו בעניין זה). כמו כן תיאר מנכ"ל המערערת את פעילותו בשנים עברו לשם סלילת כביש
27 גישה למערערת, אשר בניגוד לעבר – שוב אינו חוצה פסי רכבת, והתועלת הכלכלית (והבטיחותית)
28 שהמערערת הפיקה ועוד עשויה להפיק מכך (עמ' 31-32). מדובר אכן בפעולות פיתוח מסוימות,
29 אף כי היקף הפעילות הכרוכה בהן אינו רב וספק אם הוא חורג מהתנהלות רגילה של בעל נכס
30 המבקש להשביח את ערך נכסיו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

47. מבחן המומחיות והבקיאות: מומחיות ובקיאות בתחום הפעילות, עולה בקנה אחד עם סיווג ההכנסה כעסקית. כפי שהודגש בפסיקה, אין צורך במומחיות חריגה ומיוחדת במינה, כדי שיקבע כי דרישות מבחן זה התקיימו.
- אני סבור כי הצוות שמפעיל את המערערת, המנכ"ל ושני עובדיה, הם אכן בעלי מומחיות ובקיאות בתחום עבודתם. הם עובדים אצל המערערת כבר שנים רבות, מכירים היטב את המתחם ואת צרכיו, ובאופן יעיל מצליחים לנווט את המערערת כף שתפיק את הכנסותיה הגבוהות ותצמצם את חובותיה הגדולים לבנק.
- המשיב הדגיש את הדיווח בדוחות הכספיים, לפיו המערערת אינה תלויה בהפקת הכנסותיה, באופן חיוני בעבודתו של המנכ"ל. אני מוצא בדיווח מסוג זה כדי לשנות את תמונת הדברים. אדם עשוי להיות בקי ומסור, ואין זה אומר כי כמו לכולנו, לא ימצא לו תחליף. העובדה כי המערערת מעסיקה את עובדיה ומשלמת עבור שירותי הניהול למנכ"ל, מדברת בעניין זה בעד עצמה, וכך גם מלמדים בעניין זה הישגיה של המערערת אשר מצליחה אט אט אך בעקביות, להשתקם מהמשבר הקשה אליו נקלעה בסוף שנות ה-90.
48. מבחן ההיקף הכספי: יש מקרים בהם משקלו של מבחן זה נמוך, אך יש מקרים בהם דומה כי השכל הישר מצדיק לתת למבחן זה משקל של ממש. אבאר את דבריי: אדם יכול להחזיק בבעלותו בניין ולהשכירו לאחר, בתמורה לדמי שכירות ניכרים. אם המשכיר לא נדרש לעשות כמעט דבר לשם קבלת דמי השכירות, ייתכן שלא יינתן משקל של ממש להיקף הכספי של דמי השכירות, וסיווגן יותר פסיבי. לעומת זאת, כאשר מדובר בנכסים רבים (כפי שהיה לדוגמה במקרים שנדונו בעניין לשם) או כאשר מדובר בנכסים מורכבים יותר הדורשים טיפול ומעורבות רבים יותר של המשכיר, הרי שההיקף הכספי של העסקאות עשוי להשפיע, באופן טבעי, על מידת הפעילות הנדרשת מהמשכיר והיא עשויה לעלות בקנה אחד עם קיומו של מנגנון המבצע פעילות באופן המחייב את סיווג הפעילות כעסקית.
- כפי שכבר כתבתי לעיל, אני סבור כי כך הדבר במקרה שלפנינו.
49. מבחן ייעוד כספי התמורה: כל כספי התמורה משמשים לאחזקת המקרקעין ובעיקר להחזר החובות לבנק. בעלי המניות לא קיבלו מהמערערת דיבידנדים.
- העובדה כי כספי התמורה משמשים להחזר החובות אשר נבעו מהפעילות העסקית הקודמת (ולא לתשלום דיבידנדים), מחזקת, במידת מה, את סיווג הפעילות כפעילות עסקית.
50. מבחן הנסיבות האופפות את העסקה: הרקע לפעילותה הנוכחי של המערערת, הוא המשבר אליו נקלעה במהלך פעילותה העסקית הקודמת בשנות ה-90. נוכח משבר זה והחובות הגבוהים אליו נקלעה, לא היה בידי המערערת אלא לנסות ולהפיק רווחים ממכירת מכונות הייצור שהיו ברשותה (מכירות שנעשו בראשית שנות ה-2000) ומהשכרת המבנים שברשותה. בית הקירור משמש ככל הנראה לאותה מטרה בה שימש בעבר. פעילות המערערת, באותו המתחם ובאמצעות מי שעבדו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 אצל המערערת כבר עשרות שנים לפני המשבר (מר אזאצ'י ומר דגן), יוצרת המשכיות מסוימת בין
2 פעילותה כיום לפעילותה בעבר. כפי שכבר כתבתי, אין די בהמשכיות זו כשלעצמה כדי להביא
3 לסיווג הפעילות הנוכחית כעסקית, אולם בעת בחינת מכלול הנסיבות, ראוי אף היא להיזכר (על
4 אף שכאמור, משקלה מוגבל).
5 אכן, במשך מספר שנים קודם לשנת המס שבמחלוקת, השכירה המערערת את המבנים, ככלל,
6 לשתי שוכרות בלבד. רכיב זה בנסיבות הכוללות, כפי שכבר נאמר לעיל, מהווה כמובן חיזוק
7 לעמדת המשיב ולא לזו של המערערת.
8 אלא שלא פחות חשוב מהעבר, יש מקום להתבונן אף על השנים המאוחרות לשנת המס
9 שבמחלוקת והסמכות אליה. עקב העזיבה ההדרגתית של גנר, כבר בשנת 2013 היו למערערת 8
10 שוכרים (במקומות מסוימים צוין המס' 9, אולם אעדיף בעניין זה את עדותו של מר אזאצ'י אשר
11 נקב במס' 8) ומאוחר יותר עלה לדברי המערערת מספר השוכרים והגיע לעשרות. שנת מס נבדקת
12 ונבחנת בפני עצמה, אולם אין זה אומר שכאשר שוקלים את פעילות המערערת, לא מוטלת עלינו
13 החובה אף להתבונן במבט רחב יותר. כפי שכבר הזכרתי לעיל, אני סבור כי יכולתה של המערערת
14 למצוא שוכרים חלופיים ליו.טי.אי (ששכרה את מרבית השטח), מתיישבת עם תפעול רציף
15 ומקצועי של המתחם בשנים הקודמות.
16 51. **דחיית טענת השתק:** במשך כל השנים דיווחה המערערת על הכנסותיה מדמי השכירות, כהכנסה
17 מעסק. המשיב לא פעל כנגד דרך דיווח זו, ולכן טוענת המערערת כי המשיב מושתק מלהעלות
18 כיום טענות בעניין זה.
19 אין בידי לקבל טענה זו. המשיב לא ערך למערערת ביקורת, ולכן איני סבור כי קמה כלפיו טענת
20 השתק. בשים לב לכך שכל שנת מס ניצבת בפני עצמה, אף עריכת ביקורת באחת השנים, לא בנקל
21 תיצור טענת השתק בייחס לשנות מס אחרות. אלא שאיני מוצא צורך להכריע בכך, שכן, כאמור,
22 המשיב במקרה כאן לא ערך ביקורת למערערת, ובהעדר ביקורת במסגרתה הביע באופן ברור
23 המשיב את עמדתו, אין מקום למנוע מהמשיב עריכת ביקורת לשנות מס שטרם התיישנו.
24 52. **סיכום והכרעה:** לאחר בחינת מבחני העזר שנקבעו לשם כך בפסיקה, באתי למסקנה כי התמונה
25 העולה ממירב המבחנים מביאה לסיווג הכנסת המערערת מדמי השכירות כהכנסה מעסק. לצד
26 עניינים מסוימים שנזכרו לעיל (ולכן איני שב ומפרטם) והמהווים חיזוק לסיווג העסקי, הרי שעיקר
27 ההחלטה נובעת מכך ששוכנעתי כי קיים למערערת מנגנון אשר נקט בפעילות קבועה שיטתית
28 ומיומנת, בלעדיה לא ניתן היה להפיק את הכנסות הגבוהות שהפיקה המערערת.
29 לא בכדי מעסיקה המערערת את העובדים ואת המנכ"ל. היא עושה זאת, כך שוכנעתי לאחר שמיעת
30 עדי המערערת - שכן לא ניתן היה לתפעל את השכרת המבנים במתחם רחב הידיים ואת בית
31 הקירור הגדול (והמורכב, על חומריו המסוכנים), ללא פעילות מיומנת של אנשי מקצוע מנוסים
32 במלאכתם. אכן, אין המדובר בפעילות בהיקף חריג, אלא בכזו הניתנת לביצוע על-ידי עובדים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 17-11-70250 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 מיומנים בודדים. אולם די בפעילות מאורגנת ומתמשכת זו, כדי ללמד כי אין המדובר בהתנהלות
2 המינורית המאפיינת הכנסה פסיבית גרידא.
3 אכן, בשנת המס שבמחלוקת היו במתחם רק שני שוכרים, וסביר מאוד להניח כי עובדה זו הקלה
4 על הפעלתו. במקרה רגיל, השכרה לשוכרים בודדים בלבד, מתיישבת עם סיווג דמי השכירות
5 כהכנסה פסיבית, אולם לא תמיד הדבר כך. במקרה המיוחד הנדון כאן, סוג המבנים והיקפם הרחב,
6 כמו גם היקף ההכנסה הגבוהה שהופקה מהשכרתם, חייבו פעילות קבועה ושיטתית, מהסוג
7 המאפיין פעילות עסקית.
8 לאור כל האמור לעיל, דמי השכירות שהפיקה המערערת יסווגו כהכנסה מעסק.
9

10 סיווג ההכנסה מהפרשי השער

11 53. כתוצאה מירידה בשער היין היפני בייחס לשקל, נוצרה אצל המערערת הכנסה מהפרשי שער [על
12 כך שרווח נוצר אצל לווה מהפרשי שער, הנו הכנסה, ראו ההלכה שנקבעה בבית המשפט העליון
13 בע"א 2810/13 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, (2.6.2015) (להלן: "עניין מגדניית
14 הדר"). הכנסה מהפרשי שער ממוסה דרך כלל מכוח סעיף 2(4) לפקודה, אלא אם ייקבע כי יש
15 לסווגה כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה.

16 סיווג הכנסה מהפרשי שער כהכנסה לפי סעיף 2(1), יכול להתבצע באחד משני המקרים הבאים:
17 א. כאשר לנישום יש פעילות מתמשכת ושיטתית למתן הלוואות, כגון כאשר מדובר בבנק או
18 בחברת ביטוח;

19 ב. כאשר הפעילות בתחום המימון כשלעצמה אמנם אינה עולה כדי פעילות, אולם היא חלק
20 אינטגרלי מפעילות עסקית אחרת שיש לנישום.

21 במקרה שלפנינו, האפשרות הראשונה, סיווג פעילות המערערת בתחום הפיננסי כפעילות שהיא
22 עצמה עולה כדי עסק, אינה סבירה. המערערת אמנם נדרשה שוב ושוב מידי שלוש שנים לקחת
23 הלוואות למימון חובות העבר, אולם אין המדובר בפעילות עקבית ושיטתית הנושאת סממנים
24 עסקיים.

25 משכך, סיווג ההכנסה שהפיקה המערערת מהפרשי שער כהכנסה מעסק, אפשרי רק אם נקבע כי
26 חלה האפשרות השנייה שצוינה לעיל – הכנסה זו אינטגרלית להכנסה העסקית שהפיקה
27 המערערת. מכון שבחלק הקודם של פסק הדין באתי לכלל מסקנה כי יש לסווג את הכנסת
28 המערערת מדמי השכירות כהכנסה מעסק, הרי שיש לבחון האם ההלוואה (וממילא אף פירותיה)
29 הם חלק אינטגרלי מהפעילות העסקית של המערערת או שמא היא מנותקת מפעילות זו.

30 54. בעניין מגדניית הדר (פס' 9) עמד כב' השופט נ' הנדל על היחס בין שני פסקי הדין שניתנו בעבר
31 בבית המשפט העליון בשאלת האינטגרליות - ע"א 159/79 קי.בי.ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פקיד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

השומה למפעלים גדולים, (18.6.1981) (להלן: "עניין קי.בי.ע.") וע"א 638/85 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' מלון פלאזה תל אביב בע"מ, (5.8.1990) (להלן: "עניין מלון פלאזה").

בעניין קי.בי.ע. קבע בית המשפט שני מבחנים, שהם שני הצדדים של אותו המטבע, הראשון מנוסח באופן חיובי והשני שלילי:

א. מבחן האינטגרליות – הבוחן האם המקור שהניב את ההכנסה המדוברת הוא חלק אינטגרלי מהפעילות העסקית של הנישום;

ב. מבחן הניתוק – האם המקור שהניב ההכנסה המדוברת נותק מהפעילות העסקית של הנישום. לעומת מבחנים בעלי גוון כללי זה, נוסחו בעניין מלון פלאזה שלושה מבחנים מצטברים, הנעים על ציר הזמן, ולפיהם יראו בהכנסה כהכנסה עסקית, אם התקיימו בהם התנאים הבאים:

א. ההון שהניב את ההכנסה מקורו בפעילות העסקית הרגילה של הנישום;

ב. ההון מושקע בדרך המותאמת להתחייבויותיו של הנישום;

ג. משך ההשקעה קצר, ורווחי ההשקעה חוזרים ומושקעים בפעילות העסקית של הנישום.

בעניין מגדניית הדר (סוף פס' 13) עמד כב' השופט הנדל על היחס בין המבחנים שבשני פסקי הדין (עניין קי.בי.ע. ועניין מלון פלאזה) – באופן הבא:

"... לעניין הלכת פלאזה – ... המבחנים שהותוו במסגרת הלכה זו לעניין האינטגרליות (ראו ... הותוו על רקע העובדות שם, ומתאימים יותר לנסיבות של משקיע או מלווה. ואולם, גם אם קיים קושי מסוים בהחלת מבחני פלאזה בנסיבותינו, ומבלי שאדרש להכריע בכך, יש לזכור כי הלכת פלאזה התבססה על הלכת קי.בי.ע. ועל מבחן האינטגרליות ה"כללי" יותר שנקבע בה. לפי מבחן זה, כאמור, יש לבחון האם הפעילות שהניבה את ההכנסה מהווה חלק אינטגרלי מעיסוקיה הרגילים של החברה ומפעילותה הנמשכת והשיטתית, או שמא מנותקת מהם. זהו העיקרון המנחה לאורו יש ללכת ...".

העיקרון המנחה לאורו יש ללכת הוא אפוא מתווה המבחן הכללי יותר שנוסח בעניין קי.בי.ע., הבוחן את מידת הקשר או הניתוק בין ההכנסה הנבחנת לבין הפעילות העסקית הנמשכת והשיטתית של הנישום.

בהקשר שלפנינו יש אפוא לשאול, האם ההלוואה שהניבה את הפרשי השער היא חלק אינטגרלי מפעילותה הנמשכת והשיטתית של המערערת או שמא היא מנותקת מפעילות זו.

55. ההלוואות נלקחו בשעתו כדי לממן את ההסדר עם נושי המערערת וכדי לאפשר למערערת להמשיך ולפעול. מקורן של החובות בפעילות העסקית הקודמת של המערערת, ההלוואות נדרשו כדי לאפשר את המשך הפעילות של המערערת ובמידה רבה וכפי שטענה המערערת, ההכרח להשיב את הלוואות מהווה עול על צווארה המשפיע על דרך התנהלותה גם כיום. דומה כי לא ניתן לספר את סיפור התנהלותה של המערערת, ללא הלוואות. ההלוואות קשורות אפוא בקשר הדוק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

לפעילותה העסקית של המערערת בעבר, ולכך שנכסיה אותם היא משכירה – נותרו בבעלותה ולא
שמשו לתשלום החובות לנושים (מהבחינה הזו, איני רואה הבדל בין הלוואה שנלקחה לרכישת
נכס, כפי שהיה במקרים שנדונו בעניין הדר, לבין הלוואה שנלקחה כדי שנכסים אלה לא ימומשו).
ההכנסה העסקית מהשכרת המבנים משמשת אך ורק למימון הוצאות התפעול של המערערת
ולהשבת ההלוואות. באופן דומה, גם ההכנסה מהפרשי השער שימשה אף היא לאותן מטרות עצמן
– להחזר ההלוואות ולמימון הפעילות השוטפת של המערערת.
במצב דברים זה (ותוך השוואה למקרים שנדונו בעניין מגדניית הדר), אני סבור כי לא נכון יהיה
לראות בהלוואות כעניין המנותק מפעילותה השיטתית והמתמשכת של המערערת, שכן בנסיבות
המיוחדות לערעור זה, הלוואות וההחזרים וממילא גם הפרשי השער שנבעו מההלוואות, הם חלק
אינטגרלי מפעילותה הנמשכת של המערערת – ולכן נכון יהיה לראות אף בה הכנסה מעסק.
56. לאור המסקנה אליה הגעתי, איני מוצא לתת משקל של ממש לטענה שהעלה המשיב, לפיה
העובדה כי המערערת רשמה את הכנסותיה מהפרשי השער בנפרד מהרווח התפעולי, מלמדת כי
היא לא ראתה בהפרשי השער חלק אינטגרלי מהכנסתה. רישום חשבונאי זה נועד לתת תמונה
מדויקת של אופן הפקת ההכנסה, ולכן איני רואה בו בעייתיות של ממש. בנוסף – וכאן העיקר,
בניגוד למקרים בהם נקבע כי נישום נתפס על דיווח שהציג לרשויות המס ולא יתאפשר לו לטעון
בניגוד לדיווח זה, במקרה כאן, אין מחלוקת כי לאורך כל השנים דיווחה המערערת על הפרשי
השער (הן כשאלה הניבו לה הכנסות והן כשאלה הניבו לה הפסדים) כחלק מהכנסותיה העסקיות,
כך שהקביעה הנכונה לפיה נישום נתפס על דיווח שהציג בעבר – אינה רלוונטית במקרה כאן.
לאור האמור וגם אם ניתן היה כבר בדוחות החשבונאיים לתת מצג לאינטגרליות ההכנסות באופן
טוב יותר משעשתה המערערת (ואיני נדרש להכריע בכך), איני סבור כי בנסיבות שתוארו לעיל, יש
לעניין זה משקל מכריע.

ההשלכות של הסוגיה בה עסקינן – דיני קיזוז הפסדים

57. כאמור לעיל, הגעתי למסקנה לפיה יש לסווג את פעילות המערערת להשכרת המבנים כפעילות
עסקית ואת דמי השכירות כהכנסה מעסק, וכי את ההכנסה מהפרשי השער יש לראות כאינטגרלית
לפעילות העסקית המתמשכת ולכן אף היא הכנסה מעסק.
הואיל ולרשות המערערת הפסדים עסקיים צבורים המועברים משנה לשנה, הרי שבהתאם להוראות
סעיף 28(ב) לפקודה ולאור הסיווג העסקי של הכנסותיה, רשאית הייתה המערערת לקזז את
הפסדיה כנגד הכנסותיה.
58. לאור תוצאה זו, איני נדרש לדון בטענות שהעלתה המערערת בעניין חוסר הצדק שייגרם לה אם לא
יתאפשר לה לקזז את הפסדיה, וכן לא בטענותיה כנגד הגישה המצמצמת שקובעת הפקודה ביחס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

לקיזוז הפסדים והעיוותים הנגרמים כתוצאה מכך (הן במישור הפרטי – למי שמוטל עליו מס באופן שאינו מתחשב במצבו הכלכלי האמתי, והן במישור הציבורי – למשק כולו אשר יעילות פעילותו הכלכלית נפגעת כתוצאה מהגישה המצמצמת).

אסתפק בהפניה בהקשר זה לדברים שקבע כב' השופט י' עמית בע"א 2895/08, פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (21.2.2010) (להלן: "עניין מודול") בפס' 16, לאחר שסקר את ההצדקות שיש להרחבת האפשרויות לקיזוז הפסדים, לצד מגבלות שיש מקום להציב – כדלקמן:

על רקע השיקולים דלעיל, נקודת המוצא היא כי כאשר קיים חוסר-בהירות בדבר היקף תחולת דיני קיזוז הפסדים, יש לבכר, בדרך כלל, גישה המביאה להרחבת התחולה על פני גישה המביאה לצמצומה (ראו: אדרעי, אירועי מס, בעמ' 190-191, 193; גליקסברג, קיזוז הפסדים, בעמ' 539-544, 548, 556-557; יוסף מ' אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות ריבית; עסקה בודדת וקיזוז הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר" עיוני משפט כ (1996) 283, 311-306 (להלן: אדרעי, התשתית העיונית)).

ושוב בהמשך פסק הדין שם (פס' 37):

בנקודה זו אנו חוזרים לתכלית הוראות קיזוז הפסדים בסעיף 28(ב) לפקודה, והצורך במציאת איוון בין הרצון לאפשר מיסוי בהתאם ליכולת הכלכלית האמיתית של הנישום לבין הצורך במניעת שחיקת המס. בדוננו בפלוגתא הראשונה, עמדנו על כך כי במצב של חוסר-בהירות לגבי היקף תחולת דיני קיזוז הפסדים, יש לבכר, בדרך כלל, גישה מרחיבה (ראו: אדרעי, אירועי מס, בעמ' 190-191, 193; גליקסברג, קיזוז הפסדים, בעמ' 539-544, 548, 556-557; אדרעי, התשתית העיונית, בעמ' 311-306). בנוסף, כפי שציינתי לעיל, אף אם לאחר מיצוי ניתוח פרשני, לא ניתן להגיע לכלל הכרעה, כי אז עדיין יש לפרש את דין המס לטובת הנישום.

לאור דברים אלה, יתכן כי בנסיבות בהן כפות המאזניים מעוינות ובתנאי כי אין כל חשד לתכנון מס שאינו נאות, ראוי להעדיף במקרה של ספק, סיווג ההכנסות באופן המאפשר לנישום קיזוז הפסדים אמתיים שנוצרו לו. אלא שדברים אלה נאמרים למעלה מן הצורך, שכן בנסיבות הערעור כאן, איני סבור כי קיים ספק המצריך הישענות על כללים מסוג זה.

59. לאחר בחינת מכלול הנסיבות ויישום מבחני הפסיקה לגביהן, באתי כאמור למסקנה כי סיווג ההכנסה של המערערת הנו הכנסה מעסק וכי למעשה, על אף הצדדים השונים הקיימים באופן טבעי במקרים השנויים במחלוקת והמובאים לפתחו של בית המשפט, הרי שאין המדובר במקרה בו כפות המאזניים שקולות ונדרשים אנו להכרעה בדרך שנזכרה בדברי כב' השופט עמית. היקף הנכסים שהושכר והיקף ההכנסה שהופקה מהן, יכלו להתרחש אודות המנגנון שהפעילה המערערת באמצעות עובדיה ומנהלה הבקאים במלאכתם, ובכך פעילותם שונה מהשכרה פסיבית של נכסים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

02 אפריל 2020

ע"מ 70250-11-17 פרדס מוצרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ויש לסווגה כפעילות עסקית. ההלוואה היא חלק אינטגרלי מפעילותה השיטתית והמתמשכת של המערערת, ניתוקה חוטא לדעתי למציאות המשתקפת בנסיבותיה של המערערת, ולכן גם את הפרשי השער קבעתי כי יש לסווג כהכנסה מעסק. המערערת עומדת אפוא בדרישותיו של סעיף 28(ב) לפקודה ודין הערעור שהגישה להתקבל.

60. בשולי המחלוקת העיקריות שבין הצדדים, התעוררה בין הצדדים מחלוקת אף בנוגע לקיזוז מקדמות ששילמה המערערת בשל הוצאות עודפות. מחלוקת זו נבעה מכך שהמשיב סיווג את הכנסתה של המערערת כהכנסה פסיבית, ומהוראות סעיף 181ג לפקודה המייחד את הקיזוז רק למקרה בו ההכנסה מסווגת כהכנסה עסקית.

כיוון שקבעתי כי יש לסווג את הכנסות המערערת כהכנסה מעסק, הרי שמחלוקת זו מתייתרת.

סוף דבר

61. הערעור מתקבל.
62. המשיב יישא בהוצאותיה של המערערת, בסך של 25,000 ₪. סכום זה ישולם למערערת תוך 45 ימים, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית כחוק.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, ח' ניסן תש"פ, 02 אפריל 2020, בהעדר הצדדים.

אבי גורמן