



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

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

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

שרגא בירן

המעערע:

נגד

פקיד שומה ירושלים 1

המשיב:

עו"ד בעז ברזלי, עו"ד גלי ליבוביץ

ב"כ המערע:

3

עו"ד חוי טוקר

ב"כ המשיב:

5

6

7

פסק דין

9

לפנוי ערעורים על צוים שהוציא המשיב למעערע, לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסת (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - "פקודה"). הסוגיה שבמחלוקת נוגעת לשאלת סיוגם של דמי שכירות שקיבל המערע בשנים 2004-6 (תיק ע"מ 56689-04-13) ובשנת 2007 (תיק ע"מ 30384-01-15). לטענת המערע, הכנסתו מהשכרת דירות שבבעלותו חייבת במס הכנסת בשיעור 10%, על פי סעיף 122 לפקודה, בהיותה הכנסה פסיבית. עדמת המשיב היא, כי המערע מנהל עסק של השכרת דירות למגורים, אשר הכנסת ממנו, מוחרגת מהוראות סעיף 122 הנ"ל ובהתאם לעמדתו, ההכנסה הנ"ל חייבת במס לפי מדרגות המס הרגילות, עד לשיעור המס השولي.

17

18

הסוגיות בערעורים

19

כasher hogosha ureurorim bidi murear, kikpo ureurorim shelosh sogiot: hysogia harasvona, nega lahuzotot mshpetiot behen nsha murear, behalchim mshpetim shatanahe lo bino lebiin uo"d zekhio romolion (lahlan - "uo"d romolion"), shutafu leshuber b'mishrad uruchi ha-din, asher murear hine miyisdu. <https://www.prisha.co.il/>



בית המשפט המחויז בירושלים

20 אוגוסט 2016

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

הסוגיה השנייה, נגעה לחלוקת הסיווג ביחס להכנסות מדמי שכירות, כפי שצוין לעיל. הסוגיה השלישית, נגעה להחלטת המשיב, לחיב את המערער בכנס גראון. מתק שłów הסוגיות, נותרה להכרעה סוגיה אחת בלבד, היא סוגיה השנייה. ביום 18.1.2016 הגיעו הצדדים להסכמה, ביחס לטסוגיה הראשונה, אשר קיבלה תוקף של פסק דין חלקי באותו יום. לאחר שמיית העדויות והגשת הסיכומים, הודיע המשיב, כי החליט לחזור בו מחייב המערער בכנס הגראון. לאור האמור, ATIICHIS להלן, לחלוקת שנותרה פתוחה, כאמור לעיל.

7.
8. תחילה, אתאר בקצחה את עיקרי העובדות. לאחר מכן, יובאו טענות הצדדים. בשלב הדיון
9. וההכרעה, אסקור את המסגרת הנורמטטיבית ואתייחס, בין היתר, לשני פסקי דין שניינו בשנה
10. האחרונות על ידי בית המשפט המחויז בת"א, שהכריעו בשאלת זהה, ביחס לשני ערעורים,
11. הרלבנטיים לחלוקת בערעוריהם שלפני. לבסוף, אקבע את עדותם בחלוקת שבין הצדדים.
12.

עיקרי העובדות

13. המערער הינו עורך דין במקצועו מזה 55 שנים, אשר הקים עסק של עירכת דין, בשם ש. בירן ושות'
14. (להלן - "משרד עורכי הדין"). תחום התמחותו של המשרד ושל המערער, נוגע לפיתוח שכונות
15. ופרויקטים של נדל"ן. מדובר בפרויקטים גדולים מאד, הרכוכים במתן שירותים מתחשכים על פני
16. שנים, בהיבטים רבים, כגון התקשרות בין בעלי קרקע עם זמים וקבוצים, טיפול במוסדות תכנון
17. ורשות מקומיות, מימון הפרויקטים ועוד. תיאור חלקו של עובdot המשרד מופיע בחומר שהוגש
18. לבית המשפט, בקשר לסוגיה הראשונה שנזכרה לעיל.
19.

20. חלק ניכר מהסדרי שכר הטרחה באוטם פרויקטים ארוכי טווח, מבוססת על הצלחה, דהיינו, שכר
21. הטרחה מושלם בעבר שנים מתחילה ביצוע העבודה המשפטי וعقب כך, המשרד נזקק ליטול
22. אשראי בנקי ואחר. כך עולה מפסק הדין של בית המשפט המחויז בת"א מיום (ת"א
23. 17.9.2009) בו נדונה תובענה של עו"ד הרמולין נגד המערער ושותפיו במשרד עורכי הדין.
24.

25. חלק מן הפרויקטים שהשתתפו בהצלחה, במקומות לקבלת מהלקוות תשלום בכיסף, ניתנה התמורה
26. בשווה כסף, בצורת העברת הזכות בדירות מגורים על שם המערער וכן על שם שותפים נוספים
27. במשרד עורכי הדין. מדובר בדירות בנייני מגורים, אשר השלמת בנייתן הייתה אקורד הסיום של
28. הפרויקט בו טיפול המשרד. באופן זה החזיק המערער בתקופות הרלבנטיות לערעורים שבפני,
29. בדירות מגורים בירושלים, ברחובות ובתל אביב, כפי שיפורט להלן.
30.

31. מספר הדירות שבבעלות המערער השתנה במהלך השנים הרלבנטיות לערעורים. מספר הדירות
32. במעלות דפנה בירושלים בשנת 2006 היה 7 דירות, שהושכו לשוכרים שונים (מע/4) וככל הנראה,
33. זה היה מספר בשאר השנים. ההכנסה השנתית מהשכרת הדירות בירושלים נעה בין 280 אלף ל-
34. 290 אלף ש' בשנים הרלבנטיות. מספר הדירות ברחובות נע בין 9 ל-13 דירות בשנים הרלבנטיות
35. (מע/4 וכן צהיריו המשלים של סלבון). ההכנסה השנתית מהשכרת הדירות הנ"ל נעה בין 210 אלף
36. 37.



בית המשפט המחויז בירושלים

2016 אוגוסט 07

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

1 לפ בין 337 אלף לפ בשנים אלו. מספר הדירות בנוה צדק בתל אביב, נუ בין 4 ל-5 דירות (מע/4).
2 ההכנסה השנתית מהשכרת הדירות הנ"ל נעה בין 309 אלף לפ לבין 341 אלף לפ. ההכנסות בכל אחת
3 מון השנים מדמי שכירות היו כדלקמן: בשנת 2004-2005 נעה 830,255 לפ מ-21 דירות. בשנת 2005-2006 נעה
4 880,647 לפ מ-24 דירות. בשנת 2006-2007 נעה 921,320 לפ מ-25 דירות. בשנת 2007-2008 נעה 937,000 לפ מ-24 דירות.
5

6 המערער לא טיפול בעצמו בהשכרת הדירות, אלא השקיע את זמנו ומרציו במשרד עורכי הדין
7 ובקיים מטרות ציבוריות, במסגרת מכון לרפורמות מבניות. המערער פנה לקרוב משפחתו, אחיה
8 של כלתו, מר שחר סלבין (להלן - "סלביין"), אשר התגורר בשנים 1997 עד 2004 בדירה שכורה בשכונת
9 נווה צדק בתל אביב, אשר הפליג בעבודות המערער, ביקש מהערער פטור בבקשתו שונות של דירות נוספים, אשר
10 שכרו מהמעערר דירות באזורי זה. תחילת פעיל סלבין מזמן יחשיך ידיזות וקרבת משפחה, אלומן
11 בחודש יוני 2000 נחתם הסכם בין המערער לבין סלבין, על פי הוסכם כי האחrown עיניק שיירוטי
12 ניהול כלולים בקשר עם הדירות ברחוות ובת"א, תמורת שכר חודשי של 1,000 דולר בתוספת
13 מע"מ.
14

15 באשר לדירות בירושלים, הטיפול מול השוכרים בוצע על ידי מזכירה (מנהלת חשבונות) ממשרד
16 עורכי הדין בירושלים, אשר טיפולה בצד הכספי מול השוכרים ועל ידי אדם בשם משה פדייה (להלן -
17 "פדייה"), אשר טיפול בתיקונים בדירות.
18

19 במהלך השנים שלאחר התקופה הרלבנטית לערעורים (2004-2007), נמכרו חלק מן הדירות
20 ברחוות, נמכרו הדירות בנוה צדק, או שניתנו במתנה לילדי המערער ולగראותתו, כך שבעת מתן
21 העדות בבית המשפט, נותרו בידי המערער 4 דירות ברחוות ו-7 דירות במעלות דפנה בירושלים.
22

תמצית טענות המערער

23 לטענת המערער, הדירות נמנעות על נכסיו המשפחה ומוחזקתו בידייו מזה עשרה שנים ומקור
24 ההכנסה משכר הדירה הינו בהתאם לסעיף 2(6) לפקודה, דהיינו, הכנסה מנכס בית. נטען, כי מעולם
25 לא הייתה למערער כוונה להקים ולנהל עסק של השכרת דירות, אלא מדובר בהשקרה פסיבית
26 ושימור ההון המשפטי. עוד נטען, כי התשואה השנתית הנבעת מדמי השכירות בגין הדירות,
27 נמוכה במידה שאינה משתלמת לתפעל עסק לשם אחזקתו. המערער בחר במהלך השנים לחת
28 במתנה דירות לשלוות ילדיו ולגראותתו, פועלות המדגישות, לטענתו, את האופי ההוני ואת היוטן
29 חלק מנכסיו ההון המשפטי.
30

31 אשר לאינדיקציות עליהו הסתמך המשיב, בנקודת השומה, לצורך קביעתו כי ההכנסות מהשכרת
32 הדירות הן הכנסה מעסק, טע המערער, כי אין לייחס לו ידע ובקיאות בתחום השכרת דירות, שכן
33 מוחזקתו נוגעת להפרשת קרקע לבניה וטיפול בתב"ע במסגרת פרויקטים של בנייה. אשר
34 למעורבות סלבין, נטען כי הוא קיבל במקצועו, ללא בקיאות מיוחדת בהשכרת דירות למגורים. אשר
35 לקיומו של מגנון המטפל בניהול העסק, טע המערער כי סלבין החל בטיפול בדירות בתל אביב,
36



בית המשפט המחויז בירושלים

20 אוגוסט 2016

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

1 מתוקף היותו קרוב משפחה של המערער וכשוכר של אחת הדירות בנווה צדק וגם בתקופה בה קיבל
2 שכר עbor הטיפול, מדובר היה בעיסוק צדי, היטל לעיסוקו העיקרי כקבלו. נטען עוד, כי סלבין
3 עסק בדירות בת"א וברחובות בלבד ולא בירושלים. עוד נטען, כי הטיפול של סלבין באחזקת
4 הדירות ובהחלפת שכרים, איינו עולה כדי הפעלת עסק. אשר ל**רישום בספרי העסק**, נטען כי מדובר
5 ברישום ההכנסות וההוצאות הנגעו להשכרת הדירות בכרטיס ח'ז (חויה וזכות) הפרטי של בעל
6 משרד עורכי דין, להבדיל מרישום הכנסות והוצאות משרד עורכי דין. לטענת המערער, מדובר
7 ברישום ולנטרי, איינו מעיד על ניהול עסק. אשר ל**רישום החוצאות**, אשר נראה, כאמור,
8 לאור תשלום מס מחזר של 10%, שאינו מאפשר ניכוי החוצאות, נטען כי רישום מרווח של החוצאות,
9 חשוב לצורך הגשת הצהרות הון, בהן נדרש המערער, להסביר את הגידול בהון, וכן**ההוצאות** שהוצאותו
10 שהוצעו על ידו, הינו לבנתי ביותר. אשר ל**היקף הנכסים**, נטען כי הדירות בת"א מרווחות כולם
11 בבניין אחד, הדירות בירושלים מרווחות בשני בניינים סמוכים והדירות ברחובות, מרווחות כולם
12 בשכונה אחת. נטען כי היקף של 22 דירות אינו מצדיק שינוי סיווג של ההכנסה מהשכרתו, מהכנסה
13 פסיבית להכנסה עסקית של השכרת דירות.
14

15 הוסיף המערער וטען, כי גם מבחנים נוספים, עליהם המשיב לא שם דגש בנימוקי השומה, מצביים
16 על כך שמדובר בהכנסה פסיבית. כך, נטען כי הדירות נרכשו מהוں עצמי ולא מהו זר, דבר המעיד על
17 הכנסה פסיבית ולא עסקית. עוד ציין ב"כ המערער, כי **תדיירות העסקאות** מומכה. עוד נטען, כי יש
18 להתחשב ב**מבחן הכוונה**. לטענת ב"כ המערער, כוונתו הנישום במרקחה זה, לא הייתה לניהל עסק של
19 השכירות והדבר עולה, הן מהছורת המערער, הן מהעקבויות בסיווג ההכנסות כהכנסות פסיביות
20 במהלך השנים, עבר לשנת 2003, והן מההעברה הבעלות בדירות לידיו ולגרושתו.
21

22 לבסוף, נטען כי המשיב אינו עקי בגישתו. בעוד שבעבר, התקבל סיווגו של המערער על ידי המשיב,
23 שינוי המשיב את עמדתו, על ידי הוצאה השומות נשוא הערוור.
24
25

26 **תמצית טענות המשיב**

27 לטענת המשיב, יש לסווג את ההכנסות מהשכרת הדירות כהכנסה עסקית, לפי סעיף 2(1) לפקודה,
28 בעיקר לאור ארבעה מבחנים: ראשית, למערער ידע ובקיאות, במישרין ובעקיפין, בתחום הדיוור וכן
29 המנהל מטעמו של המערער, של הדירות בת"א וברחובות, הינו קובלן במקצעו, העוסק בתחום
30 הנד".ו. שנייה, למערער **מנגנון** שלם הופעל להשכרת הדירות, אף שאינו מופעל על ידו במישרין,
31 המתבצע על ידי סלבין, שנשכר על ידו, ביחס לדירות בת"א וברחובות, ועל ידי פדידה ומזכירת
32 משרד עורכי דין, ביחס לדירות בירושלים. שלישיית, מבחינת **היקף הפעילות**, המערער השכיר
33 למעלה מעשרים דירות בכל אחת משנות המס שבצווים וב███ מוחותיים. רביעית, מבחינת
34 **רישום בספרי העסק**, המערער מנהל כרטיס במסגרת מערכת החשבונות של משרד עורכי דין,
35 בגין הכנסותיו האישיות מהשכרת הדירות.
36
37



בבית המשפט המחוזי בירושלים

2016 אוגוסט 07

ע"מ 15-13 30384-01-07 פקיד שומה ירושלים 1
ע"מ 13-13 56689-04-13 פקיד שומה ירושלים 1

ב' כ המשיב הפנה את תשומת הלב לפסק דין של בית המשפט המחוזי בת"א, בתיקים מאוחדים 1-7.14. 49967, 50087, 50135, 50163-01-14 יחל ואח' ני פקיד שומה ת"א 4 (נשח המotor לפרסום מיום 16.14.7.16) (להלן - "פסק ד' יחל"). לטענותה, בפסק הדין הנ"ל, אשר עסוק במקורה דומה, נקבע שיש בשלב 1-7.16 בין שני מבחנים, של טיב הפעולות ושל היקף הפעולות. לטענותה, אף אם הפעולות הרכוכות בטיפול 1-7.16 בדירות, אינו מרכיב במיוחד (חיפוי שכרים, אחזקה שוטפת וגביה שכר דירה), הרי כאשר הדבר 1-7.16 נעשה ביחס להיקף נכסים רחוב, הפעולות הופכת לפעולות עסקית.

עוד נתון, כי ישנה חשיבות לאופן השגת הדיירות. מדובר במשרד עורכי דין, העוסק בהפרשת 1-7.16 קרונות לבנייה, אשר מקבל בתמורה את הדיירות הנ"ל כשכר טרחה. המערער בחר להשאיר 1-7.16 בעלותו את הדיירות, כדי ליהנות מתשואה קבועה של דמי שכירות. המשקנה היה, לדעת ב' כ 1-7.16 המשיב, כי הפעולות העסקית השוטפת של המשרד, היא שמיינה את קבלת הדיירות, דבר המצביע 1-7.16 על הנוף העסקי של הפעולות.

באשר לטענה כי המשיב קיבל את סיוג הכנסות, לפי שיטת המערער, בתקופה הקודמת לשנת 1-7.16 2004, נתון כי עד לתיקון סעיף 122 לפקוודה, בשנת 2003 (חוק לתיקון פקודות מס הכנסה (מס' 132)). 1-7.16 התשס"ב-2002) מילא שילם המערער את המס בגין השכרת הדיירות, לפי שיעור המס השולוי, 1-7.16 הויאל והכנסה עברה את גובה התקורת שהייתה קיימת בסעיף 122, עבר לתיקונו הנ"ל ומשום כך, 1-7.16 לא הייתה נפקות לסיוג הכנסה, לפי סעיף 1(2) לפקוודה או לפי סעיף 2(6) לפקוודה. עוד נתון, כי לפי 1-7.16 הפסקה (ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד שומה חיפה (24.12.14)), כל שנת מס עומדת בפני עצמה ואין 1-7.16 לכבות את פקידי השומה, בהתאם לקביעותיו בשנות מס קודמות.

המסגרת הנורמטטיבית

החל מיום 1.1.2003, קובע סעיף 122(א) לפקוודה, כי היחיד שהייתה לו הכנסה מדמי שכירות, 1-7.16 מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל, רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10%, בתנאי 1-7.16 שההכנסה מדמי השכירות אינה הכנסה מעסיק, כאמור בסעיף 1(1) לפקוודה. סעיף 122(ג) קובע, כי 1-7.16 היחיד שהבחר לשלם מס כאמור בס"ק (א), לא יהיה זכאי לנכונות פתוח, או הוצאות שהוצעו בייצור 1-7.16 ההכנסה מדמי השכירות, ובכך הפך המס על פי סעיף 122(א) למס מחזור, על פי כמה זכאות לשלם 1-7.16 מס הכנסה, בגובה 10% מסכום מדמי השכירות שהתקבלו.

מטרת החוקה הייתה לעודד נישומים להשכיר דירות ולשם כך, הונาง גם פטור מהגשת דין וחשבון 1-7.16 שנתי, באמצעות תיקון סעיף 134 לפקודה.

הויאל והפקודה אינה מגדירה מהו "עסק" כמשמעותו בסעיף 1(1), יש לשים את מבחני העזר אשר 1-7.16 פותחו בפסקה, לצורך הכרעה, האם המערער הינו הבעלים של עסק להשכרת דירות, אשר 1-7.16 הכנסה ממנו היא הכנסה אקטיבית, שמקורה בסעיף 1(1) לפקוודה, או שההכנסה שצמיחה למעערע



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

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

בנוגע לאבחנה בין הכנסה פסיבית לבין הכנסה עסיקית, ביחס לדמי שכירות, נקבע כי במובן הרגיל, דמי שכירות הם תמורה המשתלמתה עבורו נכס, באופן שהנכס משמש להם כמקור, בדומה לריבית, המשותלת מתן הלוואה (ע"א 10251/05 **ברשף אלילט בע' מ' פקיד שומה אילות** (פורסם ב公报), 19.12.07). יחד עם זאת, יש מקרים בהם יראו הכנסה מדמי שכירות כחכינה מעסק, כאשר הנישום מפעלי "עסק להשכרות", והנכיסים המושכרים מהווים מלאי עסק (ע"א 10251/05 **הנ' ל.**).

ככל, הכנסה מעסק נובעת מפעילויות ממשית, נמשכת ושיטותיה ולהפקתה נדרש יגעה אישיות
מצדם של בעל העסק, עובדיו או אחרים מטעמו (ע"א 10251/05 הנ"ל). מבחני העזר וסימני ההיכר
לקיומו של עסק פורטו בשורה של פסקי דין (למשל, ע"א 1111/83 **אלמור לנילול ונאמנות בע"מ**'
מנhalb מע"מ (פורסם ב公报), 24.10.85, ע"א 9412/03 **חzon נ' פקיד שומה נתניה** (2.2.05), ע"א 9187/06
מגיד נ' **פקיד שומה פ"ת** (פורסם ב公报) (16.3.09) ואף בספרות המשפטית (אמנו רفال, **מס הכנסת**,
פרק ראשון, 81-98 (מהדורה רביעית, 2009 (להלן - **"אמנו רفال"**), אחרון נמדד מס **הכנסה** (יסודות
ועיקרים) 94-107 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן - **"نمדר"**)).

בבפס' ז' יהל הצביע כבוד השופט ה' קירש, על כן, כי לצורך האבחנה בין הכנסתה פירוטית לסתיבית
המופוסה לפי סעיף 2(6) לפוקודה, לבין הכנסתה פירוטית אקטיבית (המופוסה לפי סעיף 2(1) לפוקודה,
נודעת חשיבות גדולה יותר ל מבחני **הקביעות המנגנון, ההשבחה והשיאוק, והתקף הבספי**,
בהשוואה ל מבחנים נוספים, שמשמעותם גבוהה, לצורך אבחנה אחרת, והוא האבחנה בין הכנסתה
פירוטית, לבין הכנסתה הוכונה (הכוונה ל מבחני טיב הנכס, אופנו המימוני ותקופת אחזקת הנכס).

עתה אסקור בתמצית את הפסיכה מהשנה האחרונה, בה נדונו שני מקרים דומים, בפני בית המשפט המחויז ב"א, בהם נדונה הבדיקה בין עסוק להשכלה דירות, לבין הוכחה פסיבית מדמי שכירות של יחידים, שהחזקתו בהיקף ניכר של דירות המשמשות למגורים. גם ב"כ הצדדים הפנו לפסיקה חדשה זו גינויו למלמד מומיה על המחברה שרבינו.

המקרה הראשון הוא פסק הדין בתיקים ע"מ 1001,1064/09 וע"מ 34567,39515-01-12 **דפנה לשם**
ואהא' ג' פקיד שומה ת"א 1 (להלן - **"פס' ד דפנה לשם"**), שניתן על ידי כבוד השופט י'
אטדי. באותו מקרה, היו המערערים, שהינס אח ואחות, בעליים במשותף של 27 נכסים מקרקעין,
מתוכם 24 דירות מגורים, אשר מרביתם רוכזו בארבעה בנייני מגורים בת"א. מספר הדירות
שהושכרו למטרות מגורים (לבדיל מדירות שהושכרו לעסקים) היה 14. רוב הנכסים הגיעו לידי
המעעררים בירושה מאביהם המנוח וחילקו הונצקו להם במתנה בחיו.

36 בית המשפט קבע, כי **היקף הנכסים המושכרים** (27) ו**זהבנתה השנתית** שהופקה מهما (כחצי מיליון
37 ש' לכ"א מהמערערים), מעידים לכארורה על אופי עסקיו. עוד נקבע, כי המערערים קיימו בשנות המס
38 הרבלנטיות, **מנגנון מסוים** לניהול הנכסים, אשר במשרד עורכי הדין של האב המנוח, הועסקו



בית המשפט המחויז בירושלים

2016 אוגוסט 07

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

1 מזכירה ומנהלת חשבונות, שביצעו את הכרוך בהוצאת קבלות וחשבוניות לשוכרים, התאמות בנקים
2 והנהלת חשבונות שופטה. עוד נקבע, כי המערירים תיעדו את הפעולות השופט בתוכנת Chubbet,
3 כאשר לכל כס מושכר, נזקפו הכנסות והוצאות המתייחסות אליו. בפסק הדין צוין, כי הדברים
4 הללו מאפיינים, לכורה, עסך. בית המשפט ציין כי חזוי השכירות היו סטנדרטים, **תחלופת**
5 השוכרים הייתה מועטה, המערירים לא ביצעו פעולות השבחה בנכיסים, מלבד שליחת בעלי מקצוע
6 לביצוע תיקונים במושכר, וכי לא נקבעו **פעולות שיווק**, פרט לפרסום באתר אינטרנט בעלות שתנית
7 נמוכה מאד. עוד צוין, כי הנכים התקבלו בירושה ובמתנה, ללא צורך בנטילת **מיון** והמערירים
8 לא ביצעו פעולות של רכישה או מכירה. בית המשפט הצבע על כך, שהמערירים הינם עורכי דין
9 שאינם עוסקים בתחום זה באופן סדרי ואין להם **בקיאות** מיוחדת בתחום השכירות נכים. בית
10 המשפט קבע, כי פעילותם של המערירים, למורת היקף הכנסים וגודל ההכנסה, לא חרגה **מפעילות**
11 רגילה וסבירה של משכירים נכים וכי גיעותם האישית הייתה טפלת למקור ההכנסה שהוא הדירות
12 עצמן (בהתאם על פסק הדין מפי כבוד השופט ד' בין בעמ"ה 143/91 **מרדיי נ' פקיד שומה חיפה**
13 (פורסם בנבו) (להלן - **"פס' ד' מרדיי"**).
14

15 בית המשפט סבר כי המסקנה מכל האמור, וגם לפי **מבחן היג**, או מבחן הנסיבות המוחדות, היא
16 שמדובר בהנסיבות פסיביות וסיוגן הנכוון הוא על פי סעיף(6) לפוקודה. לבסוף, צוין בית המשפט כי
17 לא ניתן להתעלם לכך, שבכל הדיווחים לשלטונות המס, סוגה ההכנסה לפי סעיף(6) לפוקודה
18 והמשיב לא התערב ולא פעל לשינוי הסיווג, בנגדו לחובתו **לפעול בעקבות**.
19

20 המקרה השני, הוא **פס' ד' יהל**, שניตน מפי כבוד השופט ה' קירש. באותו מקרה מדובר באם
21 ובשני בנה, שבבעלותם 120 דירות מגורים בת"א, מתוכן 110 מושכורות לצרכי מגורים. דירות
22 המגורים היו מרכזיות ב-11 בניינים שונים, מתוכן 33 דירות היו בבניין יחיד. בית המשפט קבע
23 בפסק הדין, כי **היקף הדירות** החraig, מצרך טיפול ותשומת לב כמעט בכל ימי השנה (חתימה על
24 כתשיים חוזים בשנה, הפקדה של אלפי מאטאים המהאות בשנה, טיפול בחילופי שכירים, טיפול
25 בתיקונים באמצעות בעלי מקצוע) על מנת להשיג את ההכנסה ולמעשה הוקם **מנגנון משפחתי**, שהוא
26 מעין "חברת ניהול" משפחתי. באשר לבחינת **טיב הפעולות**, שהיא בהמהותה, העמדת הכנסים
27 להשכרה בתנאים ראויים, שלא ביצעו פעולות מסחריות מובהקות (כגון פרסום ושיווק או מתן
28 שירותים נלוים לשוכרים, כגון שירותי ניקיון, חדר כושר או בריכת שחיה), קבע בית המשפט כי
29 בשל היקף (הכמות) של הפעולות ההכנסה תהשיך לעסקית, אף אם מבחינה טיב (איכות) הפעולות,
30 מדובר בפעולות "רגילות" של משכיר כלפי השוכרים.
31

32 בית המשפט סבר כי קיומו של מערך השכירות, המקיים הכנסה שנתנית
33 של כשלושה מיליון לשנה, הכרך במלול עשייה המשתוויה לניהול עסק. בית המשפט התייחס
34 בפסק דין זה **לפס' ד' מרדיי** והן **לפס' ד' דפנה לשם**. ב**פס' ד' מרדיי**, העיד המעריר באותה פרשה כי
35 הוא בעצם מנקה וმתחזק את הדירות, מנשך את העשבייה שמסביב למבנה, מתקין דרכי גישה,
36 מחליף צנרת ונזילות, צובע דלתות ומשמן צירם, מתקין סטימות ובירב ועוד, כאשר אשתו מוציאה
37 חשבונות ומכינה חומר חשבוני לרואה החשבון. בית המשפט באותו מקרה היה מוקן להניה
38 שהמעריר ואשתו "מתיגעים" בפעולותם מסביב לנכים, אולם קבע, שהפעולות הנ"ל הן **טפלות**



בית המשפט המחויז בירושלים

20 אוגוסט 2016

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

למעודם כבעלי המבנים ואין קשר סיבתי בין היגיינה האישית לבין צמיחת הכניסה, הנובעת מעוצם ההשכלה. משום כך, נקבע בפסק הדין, כי אין לראות בה כניסה מהשכלה הנכיסים, משום הכניסה מעסק.

כבוד השופט קירש סבר **בפסק "ד יהל**, כי דברי השופט בין, נוגעים לרובד של עסקת שכירותה הבוועדת על מאפייניה, אולם אינם נוגעים לרובד ה"מערכת", הקשור להתארגנות ולהיערכות הנישומים, ככלומר לתשתיות הכלילית, המאפשרת לו לערך את עסקאות ההשכלה הבוועדות. כמו כן, הצבע השופט קירש, על מספר הדירות הנמוך **בפסק "ד מרדכי** ועל דברי כבוד השופט בין, בהקשר זה. באשר **לפסק "ד דפנה לשם**, ציין השופט קירש, כי במקרה שלפנוי, מספר הדירות היה פי חמישה לעומת מספרו באותו מקרה (118 לעומת 24), כי מספר הדירות למגורים היה פי שמנה (110 לעומת 14), לעומת אותו מקרה וכי מספר הבניינים היה כמעט כפול. מכאן, נקבע על ידי כבוד השופט קירש, כי בית המשפט **בפסק "ד דפנה לשם**, לא סבר כי היקף הנכיסים שם, הצריך היערכות מצד המשכירים, המגיעה לכדי עיסוק בעסק של השכלה דירות.

ניתוח ומסקנות

ראשית, אדרש לארבעת מבחני העיר, עליהם הסתמכק המשיב לצורך קביעת השומות, אשר פורטו בנימוקי השומות. לאחר מכן, ATIICHIS לבחן היל, או מבחון הנسبות המיוודאות. עוד אדרש לנושא שינוי עמדת המשיב, ביחס לדירות המערער, לעומת עמדתו בעבר, ולבסוף, הגיעו לגיבוש סופי של המסקנה בעורורים שלפנוי.

מבחן הידע והבקיאות

זכור, המשיב טען, כי המערער עוסק בתחום הנדל"ן ולפיכך, עומדת לו בקיאות במישרין ובעקיפין בתחום הנדל"ן והדירות. עוד טוען, לבקיאות שליחות, באמצעות סלבין, אשר עוסק בבנייה וביזמות בנייה. בפסקה נקבע, כי מומחיותו של הנישום משמשת מבחן עזר רב בחינותו:

"**הבסיס לבחן זה הוא הרעיון כי אדם מנשה לעשותות עסקים באוטם תחומיים שבהם יש לו ידע ובKİAOOT (نمדר, עמ' 60).** לכן, ככל שרבה יותר בKİAOOT של הנישום בתחום שבו נעשית העסקה, כך ניטה לראות בה פעילות "עסקות" ... **הבקיאות הנדרשת אינה בKİAOOT עילאית, ואך נקבע כי אין היא חייבות להיות בKİAOOT של המבצע עצמו, והיא יכולה להיות של מי שייעץ לו ביציע הפעולה (כגון ברוקר או יועץ השקעות) ...** (ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פ"ת, פסקה 19(ז)).

יש וקיים של "עסק" דריש כוח אדם מקצועי, החייב ברישיון, כגון רישיון לעסוק ברפואה, עורכת דין, בייעוץ השקעות, בתיווך במקרים ובعود מקצועי. קבלת רישיונות אלה, כרוכה בדרך כלל, בחותם לימודים פורמליים ועמידה בבחינות. יש בעלי מקצוע, שאינם חייבים ברישיון ואף אינם



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוגוסט 2016

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

1 חיבטים בלימוד פורמלי ועמידה בבחינות ובקיאות בתחומי העסקי נרכשת בעקבות ניסיון מעשי.
2 במקרה שלפני, המערר הוא עורך דין במקצועו, אשר רכש מומחיות מיוחדת ומוניטין, בליווי
3 פרויקטים גדולים מאד, בתחום הפרויקט לבנייה, בתחום התכנון והבנייה, לבנות מימון
4 ולינוי הפרויקט הנ"ל לאורך שנים, עד לטיסום. לעומת זאת, עסקאות השכירות של דירות
5 מגורים, בהן אנו עוסקים בערעורים שלפני, הינו עסקאות בסיסיות, בהן ניתן לרכוש הבנה בסיסית,
6 מעצם הטיפול בהשכרה מצד הבעלים, או כפי שוכחים דירים, הנאלצים להחליף מספר דירות,
7 לצורך מגורים. לראות במערער מומחה בעל ידע בתחום השכירת דירות למגורים, היא גישה בעייתית,
8 שכן אין למערער כל ידע בתחום הנ"ל, מעבר לבאים של דירה בודדת, שהשכרה על ידו מספר
9 פעמים. למה הדבר דומה? ליחס מומחיות בתחום הולפת טיפות לעיניים רגשות, לרופא מומחה,
10 בעל מוניטין בתחום ניתוח עיניים.

11
12 זאת ועוד. המערר בעצמו לא עסק בפועל, בהשכרת הדירות נשוא הערעורים, והuid כי כבר שנים
13 רבות שלא ביקר באופןן דירות (עמ' 16 לפוטוקול, שורה 26). המערר לא פגש בעצמו את השוכרים,
14 לא חתום מולם על חוזה שכירות ולא גבה מהם את דמי השכירות (סעיף 31 לתחביר המפקח מטעם
15 המשיב, מיום 11.5.16). המערר אף התקשה לספק פרטים מלאים במהלך חקירתו:

16
17 "אני לא טיפלתי בזוה. אני לא יודעת... אני לא יודעת את השמות אבל זה שיש שם 7
18 דירות אני יודעת וזה שהם מושכרות לתקופות ארוכות אבל את הפרטים
19 המדויקים אני לא יודעת".

20
21 הואיל והמערר לא עסק בפועל בהשכרת הדירות לדירות, לא ברורה גישת המשיב, אשר מיחסת
22 למערר ידע ומומחיות בתחום השכירת הדירות. אכן, הביקיאות אינה חייבה להיות של המערר
23 בעצמו והוא יכולה להיות בידי העובדים בעסק, או בידי יועצים ואנשים שנשכרו לשם הפעלת העסק.
24 משום כך, ייחס המשיב חשיבות למשמעותו של סלבין, שירותו נשכרו על ידי המערר, ובכך עוסק
25 עתה.

26
27 סלבין הבהיר, כי טיפול בצרכי שכרים מול בעלי דירות, אינם בתחום עיסוקו, שהוא יזמות נדל"ן
28 ובניה. הוא נutter לבקשת המערר וטיפול בQUESTIONS של שכרים, שדרו בנוחה צדק, בשכונות
29 לדירה אותה שכר מן המערר במקום והדבר נעשה כשרות ללא תמורה, מתוך יחס ידידות וקרבת
30 המשפחה. כאשר התבקש על ידי המערר, לטפל גם בדירות ברחוותה, שהיתה מקום מרכז פעילותו
31 העסקית, נערך מסמך בחתימתו של המערר, בתאריך 22.6.2000. מדובר במסמך המופנה לסלביון,
32 שבו הועלו על הכתב, החסכנות בין הצדדים. במסמך נכתב, כי סלבין לטפל באופן שוטף בדירותו של
33 המערר ברחוותה ובתא"א ובגנון שירותי ניהול, קיבל סלבין שכר בגובה 1,000 דולר בתוספת מע"מ,
34 אשר יתרענן באופן יחסית, במידה וכמות הדירות תשנה. סלבין אישר בחתימתו על המסמך את
35 הסכמתו לתנאים שפורטו בו.

36
37 סלבין העיד, כי אינו עוסק במתן שירותים מסווג זה לאחרים וכי העיסוק מול הדיירים, גול מענו זמן
38 מועט:



בית המשפט המחוון בירושלים

20 אוגוסט 2016

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

1
2 "ת. בן זה נולד מזה שבזמןנו הייתה סטוחנט בת"א, כשהחיבור הראשוני נולד, שכרטה
3 דירה בתל אביב ומתי שהרגאה היה אמור לקבל דירות בתל אביב, שכרטה ממנו את הדירה
4 כמו שהייתי שוכר ממישחו אחר, וברגע שגרתתי שמה בכתובת זו, שבאי 12, היו עוד
5 ארבע דירות של שכרים שעל הדורך טיפולתי גם בהם. אחורי ששימתי והצטperfטי לעסק
6 המשפחתי אז המשרד ברחובות, וכשהיו דירות ברחובות הציע לי על הדורך לטפל בהן וזה
7 מה שהיה, זה לא היה העיסוק שלי זוז גל מעט מאוד זמן מזמן יום. להיות קובלן ויזם
8 זה דורש יותר זמן וזה היה עיסוקי העיקרי בתקופה זו".
9

10 הויאל ועסקין בהשכרת דירות למגורים, ניתן לקבוע כי גם לסלביון לא הייתה מומחיות
11 מיוחדת בתחום השכרת הדירות, מעבר לידע המצויה בידי בעלי דירות או שכרים מן השורה.
12

מבחן המנגנון

13 אחד המאפיינים של עסק הוא הפעולות הקבועה והמנשכת בו ולכך יש צורך בקיומו של מנגנון
14 שיאפשר את הפעולות, כגון משרד, צוות, הנהלת חשבונות, שיווק וכיוצא בהלה פעולות אקטיביות
15 שמאפשרות את ייצור ההכנסה השוטפת (ע"א 9187/06 הנ"ל, פסקה 19(ח)).
16

17 המשיב ציין, כי המערער פועל באמצעות מנגנון להשכרת דירות, אף אם אין מופעל על ידו במישרין,
18 המנוהל על ידי סלבין, ביחס לדירות בת"א וברחובות, ועל ידי פדידה ומזכירה במשרד עורכי הדין,
19 ביחס לדירות בירושלים.
20

21 על טיב הפעולות השוטפות של סלבין, נעמוד בהמשך הדברים, אולם ראוי לציין, כי עיקר הטיפול
22 השוטף נוגע בטיפול בחזוי השכירות, גביית התשלומים וטיפול באחזקת השוטפת. שירותים אלה ניתנו
23 בידי אדם, שעיקר עיסוקו אחר, אגב אורחא, תמורה שכר חודשי נמוך, של אלפי דולר לחודש (כ-
24 4,000 ל"ק בשנת 2000, כאשר שכר המינימום באותה תקופה, עמד על כ-3,500 ל"ק לחודש). קשה להראות
25 בשירותים אלה ממש מנגנון של עסק, להבדיל מטיפול שוטף בהשכרת דירות, שאינה מתנהלת
26 בעסק. לכך עוד נושא בהרבה המשך. אשר לדירות בירושלים, הטיפול התרכז בידיה של מזכירה
27 במשרד עורכי הדין בירושלים, דהיינו, בידי הנהלת חשבונות, שעיקר עיסוקה הוא בהנהלת
28 החשבונות של המשרד, המטפלת, אגב אורחא, בקבלת ורישום דמי השכירות.
29

30 הדירות נשוא העורורים היו דירות חדשות, שהתקבלו מחברות הבנייה. סלבין טיפול מול חברות
31 הבנייה בקבלת הדירות, כגון בחירת צבע של ארכיטקטורה קרמית, וטיפול בהשכרת הדירות החדשנות
32 לדירות, באמצעות מותווים:
33

34 "איך שהיינו מקבלים את הדירה כבר היה שכור שמעוניין לשכור את הדירה, היו כמה
35 מטופחים שעבדתי איתם שם, היו מראים לדירות ומביאים לי את האדם שהוא מעוניין
36



בית המשפט המחויז בירושלים

20 אוגוסט 2016

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

1 בדירה, הייתה לי ישב אותו, עושים חוזה ונכנס לדירה, מקבלים שיקים שנה או שנתיים
2 קדימה ובזה הייתה נגמרה התנהלות מול אותו דיר....
3 תא. באותו דיר היה מגיע למשרד והוא נראה לי שהוא עבר מסך הוא היה צריך להביא לי
4 ערבים, הייתה מוחטים אותו על שטר חוב ומבקש מהם תלושי משכורת.
5 ש. גובה שכ"ד גם נסגר דרכך?
6 תא. נכון.
7 ש. בכל תהליך שאתה מתאר שרגא לא היה מעורב?
8 תא. לא."

9
10 11 אשר לתחזוקת הדיירים, העיד סלבין כך:

12 "ש. נניה באותו דיר אחורי שנתיים החליט להישאר וצריך לתת שיקים לתקופה
13 נוספת, תאר לי את התהליך.
14 ב. אם החוזה היה שנתיים פלוט אופציה הוא נכנס לתקופת האופציה. בהנחה שזה
15 היה באופציה היינו לוקחים נייר של דף אחד שמסביר הארכת החוזה, היה מגיע אליו
16 לשרד וחותם.
17 ש. אחורי שנה חזר חליליה? בהנחה שהדירה נשאה.
18 תא. היו דיירים שנשארו לאורך תקופות מאוד ארוכות. היו דיירים שהיו שם כמעט 10
19 שנים ומעלה. מהיום הראשון שהתקבל הדירה לא עזבו. זה לא אנשים עם נכensis
20 נוספים והיה להם נוח להישאר באותה דירה בלי שבעל הדירה מציק להם או מכיר
21 אותם. אף אחד מהם לא ראה את שרגא, הוא לא בא לראות".
22
23

24 בכל הנוגע לגביית שכר הדירה מהדיירים, העיד סלבין:

25 "לשאלת בית המשפט, מה עשית עם הטבלאות, התשובה היא, שמשרד ר"ח
26 ב₹זילי היה צריך לעשות דוחות פעמיים בשנה והייתי מעביר אליהם את הטבלאות, גם
27 של התקבולות, הייתה עוקב שככל התקבולות מגיעים לחשבון הבנק, הוא היה מקבל
28 את כל החבילה סגורה, כמעט 100 אחוז התקבולות שם, והכל נכנס לחשבון ספציפי
29 ולא מتفسר, השיקים אני הייתי הולץ ומפקיד, והייתה לי שליטה מלאה על זה".
30
31
32

33 סלבין העיד, כי טיפול בנוסף לדירות האמורויות, גם בדיירות נוספות ברמות רחל בירושלים, אשר היו
34 בבעלות חברה משפחתיות של המערער בשם שיבג בע"מ. הוא נשאל בחקירהו על מעורבותו של
35 המערער ועל ההוצאות השנתיות, בגין הטיפול ברחובות ובת"א והшиб:
36
37 "ש. הייתה צורך לקבל ממנו אישור מראש לזה?"



בית המשפט המחוזי בירושלים

20 אוגוסט 2016

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

ת. לא. שרגא לא הייתה מתערב בכלל, בסופה של דבר העסק עבד ותיקתך ולא דרש התרבות ממנה. זו הייתה משרות אמון שהתייחסתי להז לאילו זה כ�פ' שהולך אליו.
3. אתה יכול להעיר את היקף ההוצאות השנתיות, בהערכת גסה?
4. אף שקלים בודדים. רוב התקנות היו ממוננות על ידי הבדיקה והאחריות. בשדרוגים
5. שעשייתי, לא עשית שדרוגים בסנטוריה ובקרמיקה, עם המתווכים הייתי מגיע להבנה
6. שוגם אם נחלף יקחן את העמלה רק מהצד ששוכר את הדירה".
7.

8. העולה מן המקובץ הוא, כי המערער לא היה מעורב בעצמו בשום צורה בהשכרת הדיירות. הטיפול
9. בהשכרת הדיירות בת"א וברחובות, התרכו בידי של סלבין, שעיסוקו העיקרי היה אחר וטיפול
10. בהשכרה, אגב אורחא, תמורה שכיר נמוך מאד, בעוד שהטיפול בהשכרת הדיירות בירושלים, התרכו
11. בידייה של מזכירה במסדר עורכי הדין, שעיקר עיסוקה גם הוא אחר. לדעתי, אין בטיפול הנ"ל, אשר
12. ה汰בע בידי מי שעיקר עיסוקם הוא בפועלות נפרדת, משומן מנגנון עסק, המאפיין עסק של ההשכרת
13. דירות.
14.

מבחן הרישום בספרי העסוק

15. לצורך האבחנה בין נכס קבוע לבין נכס שוטף, יש חשיבות לאופן בו נרשם הנכס במאזון (אמנו)
16. רפאל, 97). נמדד מציגו בספרו, כי צורת הרישום בספרים, יש בה כדי לرمוז על אופייה של
17. העסקה, כפי שהניסיונות ראה אותן:
18.

19. "אם הנכס רשום **כملאי עסק**- הרי מכירתו מוכיחה על עסקה מסחרית, ואם הנכס
20. רשום **כנכס קבוע - הפעולה תיציג רוח במישור ההונוי**" (נמדד, 101).

21. השאלה שבפניי, אינה נוגעת לאבחנה בין עסקה מסחרית לבין עסקה הונית. מכל מקום, המשיב
22. הסתמך בשומו, על העובדה, כי במסגרת הנהלת החשבונות של משרד עורכי הדין, התנהל כרטיס
23. חוו'ז, שבו נרשם הכנסותיו האישיות של המערער מהשכרת הדיירות ואף הוצאות שהוצעו בהקשר
24. זה, כגון התשלומים לסלביין.
25.

26. יש להבחין בין הרישום בספרי החשבונות של משרד עורכי דין, לדבר הכנסתות והוצאות הקשורות
27. בניהול המשרד בידי שותפיו, לבין כרטיס החוו'ז הפרטי, על שם המערער. על מהותו של הרישום
28. בכרטיס זה, העיד נציג המשיב כך:

29. "ת. כרטיס בעליים או כרטיס חוו'ז, דהיינו חובה זכות בעליים, הוא דין בסך כל הכנסתות
30. והדברים המשתייכים לבעליים עצמם. דהיינו משכבות בעליים מהעסק שלא במסגרת
31. פעילות העסק, אלא במסגרת הפרטיה. וכן הכנסת כספים לעסק לצורכי פרטית לא חלק
32. מפעילות העסק, הכל ננכסט בכרטיס החוו'ז הינו התנהלות אישית של בעל העסק
33. במסגרת העסק. שהם לא שייכים לסק' כל הפעולות העסקית של העסק".
34.
35.
36.
37.
38.



בית המשפט המחוזי בירושלים

2016 אוגוסט 07

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

1 נציג המשיב הודה בחקירה הנגידית, כי רישום מסודר של מוחזור הכנסות היה הכרחי לצורך דיווח
2 אמתה של הכנסות הנישום (עמ' 18 לتمיליל החלטת הדיון מיום 14.7.16, שורות 20-21). נציג המשיב
3 הודה כי המערער נדרש להגיש הצהרת הון בשמונה הזדמנויות שונות במהלך 20 השנים האחרונות,
4 אולם הסביר, כי לצורך הצהרת הון די ברישום בטבלת אקסל, תוך שמירת מסמכים מאמתיים
5 (קבילות):
6

7 "ת. מבקש את הקובלות שהסתכמו לכך הכל. אין צורך לנחל את זה לצורה של כרטיס דרך
8 אגב. לצורך הצהרת ההון, לצורך הצהרת הון בלבד הוא יכול לנחל גם אקסל עם רישום
9 הכלכליים בהם. ואני אליו ואבקש כל סכום שerosis באקסל ואני ארצה לדעת מה מקורו?
10 לצורך זה, לצורך הצהרת הון, אדם פרטי.... לעממים מבקשים הצהרת הון גם מאנשיים שהם
11 שכירים, לא דוקא מבעלי עסקים, גם זה לעממים עושים. הם עדים לא מצפים
12 מהם לנחל כרטיס על כל הכנסותיהם והוצאותיהם. אבל כן מצפים מהם יהיה להם איזה
13 הכנסות מסוימות, הוצאות בגין, שנראה את פירות הוצאות. אני לא צריך כרטיס הנהלת
14 חשבונות לצורך זה. מספיק דף המפרט את הדברים, אם המסמכים מאמתיים, על מנת לדאות
15 את הדברים".
16

17 מדובר ברישום ולנטרי של המערער, שאינו מתחייב מהוראות ניהול ספרים. הרישום בכרטיס אינו
18 כולל אך ורק את הכנסות וההוצאות הקשורות להשכרת הדיירות, אלא רישומים נוספים, כגון,
19 הוצאות בגין תרומות ומתנות שהוציא המערער (עמ' 10 לتمיליל ישיבת 14.7.16, שורות 17-19).
20 לדעתי, אין בערך רישום מסוג זה, כדי ללמד על קיומו של עסק נפרד (מעסקי משרד עורכי דין),
21 של השכרת דיורות.
22

הבחן הכספי

23 על פי מבחן זה, ככל שהיקף העסקאות הוא רב יותר, וביחד ביחס להיקף המקורות האחרים של
24 הכנסות הנישום, עשוי הדבר ללמד על אופי עסקיו של הפעיל (ע"א 9187/06 הנ"ל, פסקה 19(ג), ע"א
25 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נת(5) 538). בפרשת מגיד, צוין כי:
26

27 " מרבית הדעות גורסות כי מבחן זה הוא למעשה רק יסוד לרלוונטי בנסיבות העסקה, כשהוא
28 מctrף למחניכים אחרים, ואין הוא כשלעצמם מבחן עצמאי (אמנון רפאל, עמ' 58, נמדר, עמ'
29 62, פסק דין אלמור, עמ' 14)".
30

31 המשיב ציין כי המערער השכיר בשנים הרלבנטיות למעלה מ-20 דירות ובסכומים מהותיים, באופן
32 המצביע על קיומו של עסק. אכן, מדובר בהיקף כמותי ניכר של דיורות ובדמי שכירות שנתיים
33 בהיקפים משמעותיים. כזכור, בפסק דין צפנה לשם, מדובר היה בהשכרת 27 נכסים, ובית המשפט
34 המחויז דחה את עמדת פקיד השומה, הרואה בהשכרת אותם נכסים, בהכנסה מעסק. לעומת זאת,
35



בית המשפט המחויז בירושלים

07 אוגוסט 2016

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

1 בפסק"ד יהל, מדובר היה בהשכורת 110 דירות בבית המשפט המחויז, קיבל את עמדות פקיד השומה,
2 כי מדובר בחכונה עסקית, בראש ובראשונה, בהתבסס על היקף הפעולות והעשיה, הכרוכות
3 בהפקת הכנסתה ממספר כה רב של נכסים.

4 לא ניתן לקבוע, על בסיס מספר הדירות, אם מדובר בחכונה מעסיק של השכורת דירות, או בחכונה
5 פסיבית, שאינה עסקית. ניסיון לקבוע קו גבול, על בסיס מספר הדירות, כקריטריון מבחין בין
6 הכנסתה פסיבית לאקטיבית, נידון לכישלון. מספר הדירות הינו נתון עובדתי אחד, מתוך מסכת
7 עובדתית שלמה, שעל בסיסה, ניתן לנוטות לקבוע את אופייתה של ההכנה. נציג המשיב נשאל על כך
8 בחקירהו הנגדית (עמ' 23 לתמליל, שורות 16-19):

9 "ש. **מהי כמות הדירות לצורך סיוג מפסיבי לאקטיבי?**
10 ת. אין הגדרה של **כמות דירות** כפי שאמרתי קודם, יכול להיות גם שלוש דירות,
11 יכול להיות גם ב-20 דירות, יכול להיות ב-27. המכלול של הניסיבות הן שמצוינות
12 על כך ולא כל נסיבה בפני עצמה".

13 שאלתי את נציג המשיב, במהלך עדותו, האם קביעתו הייתה משתנה, בהנחה שכל הנתונים
14 המתקאים בתיקים אלה, היו זמינים, פרט לכמות הדירות, באופן שהמערער היה הבעלים של 9
15 דירות בלבד, שלוש בכל עיר (ת"א, רחובות וירושלים). על כך הוא השיב (עמ' 24-25 לתמיל):

16 "ת. קשה לי להגיד לך ברוגל אחת את הדברים לדעתך, לעניות דעתך לא, התוצאה לא
17 הייתה משתנה. עד פעם אבל (לא ברור), אנחנו צריכים לשבת לבחון את הדברים בצורה,
18 בישוב הדעת ובצורה נינוחה לראות את הדברים שוב ולדון בדברים כפי שהם".

19 אשר להיקף המקורות האחרים של הכנסת הנישום, הנושא לא זכה כמעט לכל להתייחסות מטעם
20 שני הצדדים, פרט לעובדה כי היו בבעלותה של החברה המשפחתיyah (шибיג בע"מ) עוד 17 דירות
21 בירושלים. יחד עם זאת, המערער היה בשנים הרלבנטיות הבעלים בשרשור של חברות ענק במשק
22 היישראלי בתחום האנרגיה והקמעונאות (אלון חברת הדלק לישראל בע"מ, אלון רבוע כחול ישראל
23 בע"מ, מגה קמעונאות בע"מ: ראו - לאחר האינטernet של הרשות לנירוח ערך, הפתח לעיון הציבור
24 וכן - תיק פר"ק (מרכז) 61098-06-15 מגה קמעונאות בע"מ נ' אלון רבע כחול ישראל בע"מ ואח')
25 והבעלים של משרד עורכי דין בעל מוניטין רב, כך שנראה כי ביחס להיקף המקורות האחרים של
26 הכנסת הנישום, היקף עסקאות השכירות, לא היה רב.

34 **מבחן העל**

35 כל אחד מן המבחןים הנ"ל,zelfulozmo, איןו מספיק ואף אינו הכרחי, על מנת לקבוע את סיוג
36 ה嚮, אקטיבית (עסקנית) או כפסיבית. הקביעה אם ההכנה תחשב אקטיבית או פסיבית,



בבית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

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

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

"כוונות הדברים היא לנسبة מיוחדות במינון הכרוכות בעסקה הנבדקת והמאפיינות בחשיבותו על המבחןים האחרים. אף אם לאוריה על פי המבחןים האחרים הتبvisa תוצאה מסוימת, יכול לבדוק "גג" זה לשנות את התוצאה. בנסיבות מבחן זה ניתן לבחון את כוונות הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב. ראיית התמונה הכלולות חשובה במיוחד במצב בו חלק מהמבחןים מכונים לקיים של "עסק" וחלק מעידים ההיפך." (אמנון רפאל, פסק דין חזון, סעיף 41; פסק דין אלמור, עמ' 14-15; אלטר וארוין, עמ' א'-5).

על ניהולו של עסק: בעליו של עסק, שואף בדרך כלל, לפעול להצלחתו. לשם כך, שואף הבעלים, להגדיל את העסק, ליעיל את הפalto, כדי להגדיל את רווחיו מן העסק. בפסיכה נהוג לדבר, בהקשר של פנוינו, על "פתחות, טיפוח, השבחה, יזמות ושוויון" (ע"א 9187/06, פסקה 19(ט)). בהקשר של עסק להשכרת נכסים, אין הכוונה לטיפול באחזקה שוטפת של הנכסים, בהיבט של תיקון תקלות המתגלות בדירות, אלא בפיתוח העסק, למשל, באמצעות מימון יצירתי, לצורך הגדרת המלאי, השבחת הדירות, לצורך הגדלת דמי השכירות, שיווק הדירות באופן יצירתי וכיווץ בכך. בפסק"ד יהל, הפריד בית המשפט, בין "הרובד הראשון", דהיינו, בין בחינת עסקת השכירות הבודדות, על מאפייניה, לבין נקבע בפסק"ד מרדי, כי הגורם העיקרי המצדיך את ההכנסה הוא הנכס עצמו, ולא הגיעו האישית של המשכיר, בין "הרובד המערכתי", הקשור להתארגנות של הנישום, לצורך עריכת העסקאות הבודדות.

בקשר זה, יש לזכור כי לשם הפקתה של ההכנסה העסקית, נדרשת יגעה אישית מצדו של בעל העסק, להבדיל מן ההכנסה הפיסיבית, המביאה לתשואה על החיים. האם ניתן למצוא את היגעה האישית מצד המערע, בפיתוח העסוק של השכורת הזירות? אם המערע דאג להשבתו? כך העיד המערע בחקירותו הנגידת (עמ' 17 לפרוטוקול, שורות 6-9, עמ' 19, שורות 5-8):

28 אילו זה היה העסק, איין דבר יותר קל מאשר למנף את הדירות האלה ולקבל הלוואות,
29 משכנתאות, שהן بد"כ בריבית מואוד נמכה, ככה התשואה להשקעה הייתה עולה
30 ובהתפרשים האלה היה אפשר לקנות דירות נוספות, לא נגענו ולא עסקנו בזה, וזה לא
31 העסק....

32 אナンחו לא עסקנו בהשבחה של הדירה ולא קניתי להשקעה, הדירות שקיבלותי חלק
33 משכרי הטרחה, שילמנו מושך מלא על ההכנסה זו כהנסת לא שום הנחות ושום דבר,
34 הדירה הפכה להיות דירה פרטית שנייה שמרו או לילדים או לנכים או ליום סגורי, אבל
35 לא השקענו בזוז, לא ראיינו בזה עס, אף אחד מהדירות האלה לא ממושכנת".

על כוונות המערער: המערער הבהיר על כוונתו בסעיף 12.6 לתחבירו:



בית המשפט המחוזי בירושלים

07 אוגוסט 2016

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

1 לא הייתה לי ואין לי כל כוונה להקים, לנוול ולהנחות עסק של השכרת דירות,
2 המבוסס על רכישות מסיביות במינופן כדי להעניק לעסק תשואה סבירה. בעוד שכאן
3 מדובר באחזקה פסיבית שהגיעה מעיסוקי בע"ד שבה התשואה הינה מינימאלית,
4 שלא כבסוגת עסק אקטיבי, או בהשקרה שכונתה לפתח, להגדיל ולנהל.
5 הדבר בחיסכון משפחתי ללא מעורבות עסקית, או שימוש בידע כלשהו באחזקה
6 וניהול נכסים".

על ייעוד התמורה: המערע העיר על כך, שבמהלך השנהים, הועברו הזכויות בחוקן מן הדירות, לא תמורה, לילדיו ולגורשו. עובדה זו לא נסתירה על ידי המשיב, אשר הגיעו למנהל רישום המקרקעין פתוחה בפנוי. האם כך נהוג בעל עסק במלאי העסק? לדעתי, התנהגות זו מעידה כי המערע לא התייחס לדירות הנ"ל כמלאי עסקי, במסגרת עסק שבעליו שואף למקסם את רוחו.

על מעורבות בעל העסק: מן העדויות עולה בבירור, כי המערער לא היה מעורב בניהול העסק או בהפעלתו. כאשר מדובר בעסק, המניב הכנסה עסקית, ניתן לצפות מן הבעלים להיות מערב, בצורה כזו אחרת. גם כאשר הבעלים מקיימים מנגנון, שוכר מנהל ועובדים, יש מידיה מינימלית של מעורבות מצדיו. עסקים אינם יכולים להתנהל מעצמם, במיוחד במקרה הנדון, בו ניתנו שירותי ניהול חלקיים על ידי סלביבן, שעיקר עיסוקו, היה בניהול עסק משפחתי ממשו, והנהלת החשבונות בוצעה על ידי מזכירה, שעיקר פעילותה נגעה למשרד עורכי הדין, בו הועסכה.

על רכישת הנכסים: הדירות נשוא הערורים הגיעו לידי המערער כתוצאה מניהול שלושה פרויקטים נדל"ן נאים גדולים: פרויקט סוזון דל ב'א, פרויקט רחובות החדשנו ופרויקט מעלות דפנה בירושלים. המערער לא עסוק ברכישת דירות באופן פרטי, להבדיל מבעלי תפקידו בתמורה לשירותים המשפטיים באוטם פרויקטים. שאלתי במהלך הסיכומים את באת כוח המשיב, האם עדמת המשיב הייתה משתנה, במידה והמערער היה מקבל מליקות מרדו שכר טרחה בכיס ולאחר מכן, רוכש בכיס שהתקבל, את אותן הדירות. התשובה הייתה, כי עדמת המשיב לא הייתה משתנה (עמ' 80 לתרגיל).

עמדת המשיב היא, שיש חשיבות לאופן קבלת הנכסים, ובפרט זה, הגיע הדירות לידי המערע, כתוצאה מפעילות עסקית, של משרד עורכי דין, הפועל להפרשת קרקעות לבנייה. אולם, יש חשיבות לאופן רכישת הנכסים. האבחנה בפסקה נוגעת בדרך כלל, לאבחנה בין רכישה עצמי, לבין רכישה באמצעות מימון חיצוני, כאשר האופן האחרון מבוצע על אופי עסקי. אם אכן הבדל, מבחן המשיב, בין רכישת דירות בכיספי שכר טרחה שקיבל המערע, לבין קבלתם כתמורה לעיסוקו כורך דין, אני מתקשה לראות בדירות כמלאי בעסק של השכרת דירות.

.65
רבים מן המאפיינים בתיק זה, התקיימו גם בפרשה שנדונה בס' ז' **דפנה לשט**. גם בפרשא ההיא,
היו המערירים עורכי דין, אשר העסיקו מזכירה ומנהל חשבונות משרד עורכי דין, לשם טיפול
בנהנת החשבונות של דמי השכירות ואף תיעדו את הפעולות השוטפת בתוכנית חשבשבת. מס' ספר
הנכיסים שם, דומה למספר הדירות בבעלות המעריר כאו. גם שם, הייתה תחלפת שוכרים מועיטה



בית המשפט המחויז בירושלים

20 אוגוסט 2016

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

ולא בוצעו פעולות השבחה בנכסים או פעולות שיווק. בית המשפט המחויז שם, דחה את עמדת פקיד השומה וקיים את הערורים.

רבים מן המאפיינים **בפט"ד יהל**, שונים מנסיבות המקירה שלפניי. שם, מדובר היה בנסיבות דירות עצומה, בהשוואה למספר הדירות כאן. המערערים שם, ניהלו בעצם את העסק של שכרת הדירות, כאשר היקף הדירות חריג, הטיל עליהם עבודה אינטנסיבית, כל ימות השנה, בנגדו להיקף המוצמצם יחסית, של הטיפול בדירות כאן, שבוצע באופן אגביו, על ידי מי שעיקר זמנו הוקדש לעסקים אחרים. שם, פעלו המערערים לפניו דירות מוגנים וקידום תוכניות תמ"א 38, דבר המצביע על אופי עסקיו, כאשר המערער כאן, לא נקט בפעולות מסווג זה.

לאחר שסקרנו את העבודות בתיק זה, לאור מבחני העזר השונים, ניתן, אפוא, להגעה לתמונה הכוללת העולה מן הנסיבות כולם. לפי תמונה זו, המערער שלפניי, ממייסדי עסק מצחיה ובעל מוניטין של ערך דין ובעל מנויות בתאגדים עסקיים מהבולטים בישראל, בתפקיד השומה, הרחיק עצמו לחלוין, ממה שהמשיב רואה בו עסק להשכרת דירות, בוגוד לאינטנסיבי, "בעל העסק", שהינו להפעיל מידת מסויימת של פיקוח. המערער לא נקט ביוזמות שטרתו, להסביר את הנכים, כדי להגדיל את הכנסתת "העסק", העבר לא תמורה למקורבו, את מה שנתפס בעיני המשיב כ"מלאי" עסקו, הותיר את הטיפול היום יומי באוטו "עסק" בידי שניים, אשר עיקר עיסוקם בעסקים אחרים, לא ניסה לדגדיל את המלאי "העסק", אלא הקטינו בוצרה מהותית, עד כדי מחצית. במקרה אלה, אין לדעתו משקל מהותי לעובדה שהמערער הינו מומחה להפרשת קרונות לבנייה, במסגרת פרויקטים רחבי היקף, או לכך שבמשרד עורכי הדין, התנהל כרטיס חו"ז, בו נרשם פעולות פרטיות של המערער, בעל המשרד, אותן עבדות שעמדו בסיס החלטת המשיב, לראות בדמי השכירות הכנסה אקטיבית. מסקנתנו מכל האמור הינה, כי הכנסה מהשכרת הדירות, הינה הכנסה פסיבית, וכי המערער זכאי לשיעור המס המופחת, הקבוע בסעיף 122 לפוקודה.

שינויי עמדת המשיב

המערער הדגיש את השינוי בעמדת המשיב, ביחס לסיוג הכנסה מהשכרת הדירות, שינוי בלתי לגיטימי. בעניין זה, אני מקבל את גישתו של המשיב, אף שאין לה נפקות, לאור המסקנה אליה הגעתו, כאמור לעיל.

אצין בקצרה, כי בפסק דין של בית המשפט העליון בע"א 490/13 **פלומין נ' פקיד שומה חיפה** (פורסם בנוב), (24.12.14), נקבע כי רשות המיסים רשאית לסתות מהחלטה של בית משפט, שניתנה בגין בין הנישום ביחס לשנת מס קודמת, אם התרחש שינוי בסיסיות או במדיניות. אכןו, לא ניתנה הכרעה שיפוטית בחלוקת בין הצדדים בתיק זה, כך שאינו רואה מניעה, מבחינת המשיב, לסוג חדש את דמי השכירות, אף שקיבל בעבר את סיוג הנישום, וזאת במיוחד על רקע חקיקתו של תיקון 132 לפוקודה, שנכנס לתקוף ביום 1.1.2003.



בית המשפט המחוזי בירושלים

2016 אוגוסט 07

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

1

2

3

לפני סיום

4

5

6

7

8

9

10 לפניה סיום, אבקש לציין לשבח את הופעתם של עורכי הדין מטעם שני הצדדים, עו"ד בע ברזלי,

11 מטעם המערער, ועורכת דין חוי טוקר, מטעם המשיב, אשר הופיעו וטייעוניהם נתענו במקצועיות

12 וביסודות.

13

14 סוף דבר

15

16 לאור כל האמור לעיל, אני מקבל את הערכורים, מבטל את השומות שהוציא המשיב וקובע כי

17 המערער זכאי לשלם מס מופחת בשיעור 10 אחוזים, על הנסיבות מהשכרת הדירות, בהתאם לסעיף

18 122 לפקודה.

19

20 המשיב יישא בהוצאות המערער ובשכר טרחה בסך כולל של 60,000 ש"ח. סכום זה יישא הפרשי

21 הצמדה וריבית, לאחר 30 ימים ממועד פסק הדין.

22

23 המזכירות תמציא העתקים מפסק הדין לב"כ הצדדים.

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

25 אביגדור דורות, שופט

26

27

28

29

30