



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 7204/15

ע"א 8236/16

לפני: כבוד השופט ע' פוגלמן  
כבוד השופטת ד' ברק-ארז  
כבוד השופט ד' מינץ

המערער בע"א 7204/15: פקיד שומה תל אביב 4

המערער בע"א 8236/16: פקיד שומה ירושלים 1

נ ג ד

המשיבים בע"א 7204/15: 1. עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל  
2. דן לשם

המשיב בע"א 8236/16: שרגא בירן

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
(כב' השופט י' אטדג'י) מיום 22.7.2015 בע"מ 1001/09  
וערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים  
(כב' השופט א' דורות) מיום 7.8.2016 בע"מ 30384-01-15

תאריך הישיבה: כ"ט בתשרי התשע"ח (19.10.17)

בשם המערערים: עו"ד טליה נעים

בשם משיב 1 בע"א 7204/15: עו"ד עוזי שוחט  
בשם משיב 2 בע"א 7204/15: עו"ד גיק בלנגה; עו"ד יוסי רומנו

בשם המשיב בע"א 8236/16: עו"ד בעז ברזילי; עו"ד גלי ליבוביץ

### פסק-דין

השופט ד' מינץ:

1. לפנינו ערעור (ע"א 7204/15) על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט י' אטדג'י) מיום 22.7.2015 בע"מ 1001/09, ע"מ 1064/09, ע"מ 39515-01-12 וע"מ 34567-01-12, וכן ערעור (ע"א 8236/16) על פסק דינו של בית

המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופט א' דורות) מיום 7.8.2016 בע"מ 30384-01-15 וע"מ 56689-04-13. במסגרת פסקי הדין האמורים התקבלו ערעורי המשיבים ונקבע כי יש לסווג את הכנסותיהם מדמי שכירות, בגין השכרתם של למעלה מ-20 נכסי מקרקעין, כהכנסה "פאסיבית" לפי סעיף 2(6) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה). זאת, בניגוד לעמדת המערערים שסברו כי יש לסווג את ההכנסות כהכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה. הואיל והשאלות המתעוררות בשני הערעורים זהות, הדיון בהם אוחד (המערער בע"מ 7204/15 [פקיד שומה תל אביב 4] והמערער בע"מ 8236/16 [פקיד שומה ירושלים 1] ייקראו יחדיו להלן: המערער או פקיד השומה).

2. נפקותו המעשית של סיווג ההכנסה בענייננו תוסבר להלן בתמצית. סעיף 122 לפקודה, שכותרתו "השכרת דירת מגורים", קובע כי יחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות בגין השכרת דירות למגורים בישראל, יהיה רשאי לשלם עליה שיעור מס מופחת של 10 אחוזים. זאת, בשונה משיעורי המס השולי הפרוגרסיביים הקבועים בסעיף 121 לפקודה. יודגש, כי שיעור המס המקל בסעיף 122 לפקודה הינו בגדר "מס מחזור" המוטל על תקבולי דמי השכירות "ברוטו", ולא על ההכנסה החייבת "נטו" של הנישום. כלומר, סעיף זה מאפשר לנישום מחד גיסא, להיות ממוסה בגין הכנסתו מדמי שכירות בשיעור מס קבוע ויחסית נמוך, אך מאידך גיסא, נישום שבחר במסלול זה יהא מנוע מלנכות הוצאות פחת או הוצאות אחרות שהוצאו בייצור ההכנסה, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור בגינה.

3. אפשרותו של יחיד, המשכיר דירות למגורים בישראל, להיות ממוסה בגין הכנסותיו מדמי שכירות על פי מסלול המס המופחת הקבוע בסעיף 122 לפקודה, אינה בלתי מוגבלת. כך, על פי נוסחו הקודם של הסעיף, החל ממועד חקיקתו בשנת 1987 ועד לשנת 2003, שיעור המס המופחת חל על הכנסות שלא עלו על תקרה כספית מסוימת שהתעדכנה מעת לעת (להלן: תקרת ההטבה). בשנת 2003, עם חקיקתו של החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002 (להלן: תיקון 132 לפקודה), תוקן בין היתר סעיף 122 לפקודה. במסגרת התיקון, הוסרה המגבלה הכספית של תקרת ההטבה, כך שלכאורה מסלול המס המופחת הקבוע בסעיף 122 לפקודה חל על הכנסתו של יחיד מהשכרת דירות למגורים, יהא גובהה של הכנסה זו אשר יהא. אולם, חלף תקרת ההטבה הכספית, נקבע בסעיף קטן (א) כי הסעיף לא יחול על הכנסות מדמי שכירות אשר נבעו מעסק כמשמעו בסעיף 2(1) לפקודה. תנאי זה עומד בליבת המחלוקת בערעורים שלפנינו.

4. שני המקרים, חרף הבדלים מסוימים בנסיבותיו של כל אחד מהם, עוסקים בשאלה עקרונית דומה במהותה: מהו דינן של הכנסות מדמי שכירות בגין השכרתם של למעלה מ-20 נכסי מקרקעין, כאשר כולם או מרביתם מיועדים להשכרה למגורים. האם הכנסות אלו תסווגנה לצורכי מס כהכנסות "פאסיביות" לפי סעיף 2(6) לפקודה, או שמא כהכנסות "אקטיביות" העולות כדי עסק של השכרת נכסים כמשמעו בסעיף 2(1) לפקודה.

ועתה לרקעם של כל אחד מהמקרים לחוד.

ע"א 7204/15 (להלן: עניין לשם)

א. רקע עובדתי

5. בשנות המס הרלוונטיות, בין השנים 2002 עד 2007, היו שני האחים – גב' דפנה לשם ז"ל (להלן: דפנה), שעוזבונה הוא משיב 1 (להלן: העיזבון), ומר דן לשם (משיב 2, להלן: דן), כאשר שניהם יחדיו ייקראו להלן: האחים) – בעלים במשותף של 27 נכסי מקרקעין מתוכם 24 דירות המיועדות למגורים, אם כי חלקן שימשו הלכה למעשה להשכרה למשרדים וחנויות ו-14 מתוכן הושכרו למגורים ממש. כל הנכסים נמצאים בתל אביב, מלבד נכס אחד בראשון לציון. בנוסף, באותן שנים היה בבעלותם של האחים משרד עורכי דין ששימש את אביהם המנוח, עו"ד אבשלום לשם ז"ל (להלן: המנוח). כלל הנכסים הורשו לאחים על ידי אביהם המנוח או הוענקו להם במתנה עוד בחייו. בתחילה, הנכסים היו רשומים על שם שתי חברות שהוקמו על ידי המנוח ואשר החזיקו בנכסים בנאמנות עבור האחים, וההכנסות מהשכרתם דווחו במישרין על ידי האחים. בהמשך, ייסדו האחים שותפות בשם "שותפות נכסי משפחת לשם" ואשר מטרתה הייתה לאגד תחתיה את כלל 27 הנכסים כדי לאפשר את ניהולם באופן מרוכז. אולם, במהלך שנות המס האמורות עלו היחסים בין האחים על שרטון עד כדי ניהול מאבק משפטי ממושך ביניהם. הסכסוך הוביל לבסוף, לאחר שנות המס מושא ערעור זה, לפירוק שלושת התאגידים והבעלות בנכסים התפצלה בין האחים.

6. עד לשנת 1999 הנכסים הוחזקו על ידי המנוח וההכנסות בגין השכרתם דווחו כהכנסות פאסיביות על פי סעיף 2(6) לפקודה. סיווג זה נשמר גם לאחר פטירתו של המנוח, כאשר שני האחים "נכנסו בנעליו" והמשיכו לדווח במקומו על אודות דמי השכירות.

7. בעקבות תיקון 132 לפקודה וביטול תקרת ההטבה שהייתה קבועה בסעיף 122 לפקודה, החל משנת 2003 דיווחו האחים על הכנסותיהם מדמי שכירות לפי סעיף זה ועל כן נשאו בשיעור המס המוטב לעיל. אלא שסיווג זה לא הניח את דעתו של פקיד השומה, אשר סבר כי יש לראות את דמי השכירות כהכנסות אקטיביות-עסקיות. לאחר דחיית ההשגות שהוגשו על ידי האחים, הוצא להם צו שומה לפי סעיפים 152 ו-158א לפקודה והוחלט כי הם ימוסו על פי מדרגות שיעור המס השולי הקבועות בסעיף 122(ב) לפקודה. על שומות אלו ערערו האחים לפני בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו.

ב. פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו

8. בפסק דינו מיום 22.7.2015 קיבל בית המשפט המחוזי את עמדת האחים. בית המשפט בחן את עובדות המקרה בראי המבחנים שהותוו בפסיקה להבחנה בין רווח הון לבין הכנסה פירותית (ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005) (להלן: עניין חזן)) ואשר משמשים גם להבחנה בין הכנסה פאסיבית לבין הכנסה אקטיבית (ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה (16.3.2009) (להלן: עניין מגיד)); ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת (19.12.2007) (להלן: עניין ברשף)). צוין כי אמנם ניתן להצביע על נסיבות התומכות בסיווג ההכנסה ככזאת שהופקה מעסק להשכרת נכסים: היקף הנכסים המושכרים (27 נכסים) והיקף ההכנסות שהופקו מהם (כמיליון ש"ח בממוצע בשנה, קרי, כחצי מיליון ש"ח לכל אחד משני האחים); קיומו של מנגנון מסוים לניהול הנכסים, ובכלל זה העסקתן של שתי עובדות – מזכירה ומנהלת חשבונות – אשר טיפלו בהיבט הכספי השוטף של הפעילות; אופן רישום ההכנסה בספרי החשבונות באמצעות תוכנת הנהלת חשבונות ייעודית ואף עריכת דו"ח רווח והפסד לכל אחד מהנכסים. יחד עם זאת, נקבע כי אין המדובר במנגנון עסקי של ממש, שכן הפעולות שהתבצעו במסגרתו לא חרגו מפעולות רגילות ובסיסיות הנדרשות מכל משכיר של נכס בודד, וניתן היה לעשותן אף אילולא הועסקו אותן עובדות. אופיו הפאסיבי של המנגנון אף נלמד מכך שהוא הורש לאחים כמו שהוא על ידי המנוח, והשניים המשיכו להפיק ממנו הכנסות שוטפות מבלי שפעלו באופן אקטיבי על מנת להגדיל את היקפן: הנכס ממנו התבצעה פעילות ההשכרה שימש בעיקרו כמשרד עורכי דין; העובדות הועסקו בהיקפים מצומצמים בתמורה לשכר מינימלי ונקבע כי משהתגלע הסכסוך בין האחים, העסקתה של המזכירה נעשתה אך ורק לצורך גישור בין השניים כדי למזער נזקים עד שתפורק השותפות ביניהם; הגם שהועסקה עובדת נוספת לצורך ניקיון חדרי המדרגות בנכסים, היא ניקתה רק את החללים המשותפים במסגרת תחזוקה שוטפת, ולא כמתן שירותי ניקיון בדירות השוכרים; חווי השכירות היו סטנדרטיים ולא הצריכו שינויים משמעותיים בין

העסקאות השונות; גביית דמי השכירות לא הצריכה מאמצים חריגים; לא ננקטו פעולות השבחה או שיווק מיוחדות מלבד פרסום הדירות באתרי אינטרנט ובעלות כספית נמוכה; לא ניטל מימון זר לצורך רכישת הנכסים, שעה שהם נמסרו לאחים במסגרת הירושה מאביהם המנוח; הגם שהאחים מוסמכים כעורכי דין, אין בעיסוק מעין זה כדי להקנות להם בקיאות או מומחיות בפעילות של השכרת נכסים, וממילא פעילות מסוג זה אינה מצריכה בקיאות מיוחדת. לפיכך קבע בית המשפט המחוזי, כי גם מבחן הנסיבות ("מבחן הגג") תומך במסקנה לפיה אין לסווג את התקבולים כהכנסה מעסק, שעה שהנכסים "נפלו לידיהם" של שני האחים והם המשיכו להפיק מהם תקבולים שהם בעיקרם תשואה פאסיבית על הון ולא הכנסה מיגיעה אישית.

9. בשולי דבריו נתן בית המשפט המחוזי משקל גם לכך שבמשך שנים רבות האב המנוח דיווח על תקבולי דמי השכירות כהכנסות לפי סעיף 2(6) לפקודה, ואילו פקיד השומה לא פעל לשינוי סיווג זה עד לשנת 2003 עת חוקק תיקון 132 לפקודה. גם אם צודק פקיד השומה בטענתו כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה והחלטות שומה קודמות אינן כובלות את ידיו, יש לצפות כי הוא יהיה עקבי בעמדותיו ביחס לאותן נסיבות, לנוכח חובת ההגינות המוטלת עליו כרשות מינהלית. על כן נקבע כי חרף קיומם של סממנים עסקיים מסוימים, יישום מרבית המבחנים מטה את הכף אל עבר סיווג דמי השכירות כהכנסה פאסיבית לפי סעיף 2(6) לפקודה. אף על פי כן, נקבע כי המס המופחת כאמור בסעיף 122 לפקודה יחול רק ביחס לדירות שהושכרו בפועל למטרת מגורים, היינו, 14 מתוך 27 הנכסים.

#### ג. טענות הצדדים

10. לטענת המערער, שגה בית המשפט המחוזי באופן שבו יישם במקרה דנא את המבחנים שהותוו בפסיקה לסיווג מקורן של הכנסות מדמי שכירות. פעילות השכרת הנכסים הייתה מתמשכת, שיטתית וכללה היקף גדול של עסקאות. על כן היא אינה אלא פעילות עסקית מובהקת. נטען כי השכרה של 27 נכסים מצריכה מיניה וביה פעילות אינטנסיבית ויגיעה אישית החורגת ממה שנדרש מאדם המשכיר נכסים בודדים, ובכלל אלו: פעולות שיווק, הנהלת חשבונות, גבייה, אחזקה, העסקת עובדים וקיומו של מנגנון המסנכרן בין הפעולות השונות והמאפשר את הפקת ההכנסה באופן יעיל. הגם שמספר הנכסים והיקף ההכנסות בגינם אינם מובילים כשלעצמם לסיווג גורף של הפעילות כעסקית, במקרה זה ריבוי הנכסים המושכרים הינו כה חריג עד כי "הכמות הפכה לאיכות". אשר למבחן המימון, נטען כי מבחן זה מוגבל ביכולתו לשפוך אור על סיווג הכנסה מפעילות של השכרת נכסים, בניגוד לפעילות של מכירה. לשיטת המערער, גם מבחן הבקיאות והמומחיות מתקיים בעניינם של האחים או למצער באשר

לעובדות שהועסקו על ידיהם ופעלו מטעמם. המערער אף הצביע על פעולות שביצעו האחים כדי להשביח חלק מהנכסים, וכך על פעולות שיווק שגם אם עלותן הכספית אינה גבוהה, יש בהן כדי ללמד על תדירות פעילות גבוהה. בנוסף, עמד המערער על טענתו כי בעת סיווג הכנסה בשנת מס נתונה, אין לכבול את שיקול דעתו של פקיד השומה לאופן בו סיווג את אותה הכנסה בשנות מס קודמות. כן נטען, כי בניגוד לקביעת בית המשפט המחוזי, נטל השכנוע בערעורים על שומת מס מוטל ככלל על כתפי הנישום, למעט מקרים חריגים שאינם נכנסים לגדרו של מקרה זה. לפיכך, טען המערער כי יש לקבל את הערעור, להורות על ביטול פסק דינו של בית המשפט המחוזי ולקבוע שהכנסות תסווגנה כהכנסות שמקורן בעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה.

11. מנגד, העיזבון סמך את ידו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי וגרס כי דין הערעור להידחות. לשיטתו, לא זו בלבד שהאחים קיבלו את הנכסים באופן פאסיבי וכך המשיכו לנהוג בהם, הואיל ובשנות המס הנדונות התנהל סכסוך משפטי סבוך ביניהם, הרי שהנכסים היו במצב של "קיפאון". משכך, לא ניתן לראותם כמי שניהלו "עסק חי" במשותף או שכוונתם הסובייקטיבית הייתה לנהל עסק כאמור, אלא כמי שרק ניסו "לשרוד" את הנתק ביניהם תוך מזעור נזקים ו"מניעת קטסטרופה כלכלית". מסקנה זו אף מתחזקת לנוכח המשקל המכריע שיש לתת לכוונה הסובייקטיבית של הנישום בעת סיווג ההכנסה למקורה. כן נטען, כי פקיד השומה מנסה להגדיל באופן מלאכותי את מספר הנכסים המושכרים. לפי הטענה, הגם שהאחים החזיקו במשותף ב-27 נכסים, רק 14 הדירות שהושכרו למגורים זכו לשיעור המס המופחת. בנוסף, לנוכח הסכסוך שהתנהל בין שני האחים, אין לראותם כמקשה אחת, אלא יש לייחס לכל אחד מהם רק מחצית מ-14 הדירות הללו, קרי, 7 דירות בלבד. עוד נטען, כי פעולותיהם של האחים היו "בנאליות" ולא חרגו מפעולות המתבקשות מכל משכיר של נכס בודד. כך, הם לא רכשו ומכרו נכסים, לא פיצלו דירות או השביחו את ערכן, לא סיפקו שירותים לשוכרים מעבר למינימום ההכרחי ולא נטלו מימון זר. לעניין התנהלותו של פקיד השומה ביחס לעמדות שגילה בעבר, נטען כי הוא זה שעמד על כך שהאב המנוח ידווח על דמי השכירות כהכנסות לפי סעיף 2(6) לפקודה, ואין לאפשר לו "להפוך את עורו" רק משום שהשתנה משטר המס עם תיקון 132 לפקודה. אי לכך, לטענת העיזבון יש לדחות את הערעור ולהותיר את פסק דינו של בית המשפט המחוזי על כנו. לחלופין, נטען כי עסקינן ב"הכנסה מעורבת" שניתן לייחס לכל היותר 10 אחוזים ממנה כהכנסה עסקית, ואילו את רובה המוחלט לסווג כתשואה פאסיבית על נכס הון. בשולי דבריו עמד בא-כוח העיזבון על כך שאילו יתקבל הערעור ויוכרע כי מדובר בהכנסות עסקיות, הוא יבקש פטור ממס על הכנסה שהפיק נכה מיגיעה אישית לפי סעיף 9(5) לפקודה. זאת

לנוכח מצבה הרפואי הקשה בו הייתה שרויה דפנה בשנות המס. על כן הטעים כי ישמור על טיעונו ככל שזו תהיה התוצאה.

12. בא-כוחו של דן הצטרף למרבית טיעוני העיזבון כפי שפורטו דלעיל והוסיף על כך, כי האחים הרחיקו עצמם ככל הניתן מעיסוק בנכסים. תחלופת השוכרים הייתה נמוכה והשכר שנגבה בגין השכרת הדירות היה נמוך או ממוצע ביחס לשוק. בדיון שנערך לפנינו הוא אף טען שהשכרת נכסי מקרקעין היא פעילות פאסיבית מובהקת, למעט במקרים החריגים בהם ניטל הון זר לשם מימונה. מאחר שלא ניטל אשראי כאמור והנכסים לא נרכשו באמצעות מנוף פיננסי, אלא נמסרו לאחים במסגרת ירושת המנוח, פשיטא כי אין המדובר בהכנסה עסקית. עוד נטען, כי יש לבחון את היקפן הכספי של העסקאות ביחס לשוק הרלוונטי. מאחר שהנכסים ממוקמים באזורי ביקוש אטרקטיביים, הרי שהיקף ההכנסות היחסי של האחים אינו כה גבוה. בא-כוחו של דן אף הצביע על סממנים נוספים שלדידו אינם עולים בקנה אחד עם התנהלות עסקית: משך תקופת ההחזקה בנכסים היה ארוך מאוד (עשרות שנים) והמזומנים שהתקבלו כתוצאה מההשכרה לא יועדו להרחבת היקף הפעילות או לביסוס הפעילות הקיימת, אלא חולקו לבעליהם ממש כשם שכספי דיבידנד מחולקים לבעלי מניות.

13. בתשובתו השיג המערער על הטענה לפיה לא נהג בעקביות באותן נסיבות. ראשית, אין בסיס לטענה כי האב המנוח דיווח על דמי השכירות כהכנסה פאסיבית רק בשל דרישת פקיד השומה; שנית, אל לנישומים להלין על כך שפקיד השומה ממקד את משאביו בבדיקת הכנסות שבצדן פוטנציאל שומה גבוה, כמו בעניינם של האחים שהשכירו מעל ל-20 נכסים. אמות המידה לסיווג מקור ההכנסה הן אובייקטיביות, ולעניין זה אין להסתמך על הצהרתו הסובייקטיבית של הנישום אשר המניע לה ברור. בנוסף, העובדה שהיקף הנכסים חייב את קיומו של מנגנון לתפעול השכרתם, גם בתקופה שבה הם הוחזקו על ידי המנוח ובטרם פרץ הסכסוך בין האחים, יש בה כדי להעיד על חיוניות המנגנון אף ללא כל קשר ליחסים העכורים ששררו בין האחים. אשר למבחן הכמותי, נטען כי על אף שהבעלות בנכסים כיום מפוצלת, בשנות המס הנדונות האחים החזיקו בנכסים במשותף, ועל כן סיווג ההכנסה צריך להיקבע על פי היקף הפעילות המאוחד כפי שהיה באותן שנים. לבסוף נטען, כי אלמלא תסווג הפעילות בנסיבות מקרה זה כהכנסה עסקית, קבוצת המקרים בהם הכנסת דמי שכירות תיחשב ככזאת, תיהפך הלכה למעשה לריקה.

ע"א 8236/16 (להלן: עניין בירן)

א. רקע עובדתי

14. המשיב בע"א 8236/16, שרגא בירן (להלן: בירן), הינו עורך דין ותיק בעל משרד פרטי העוסק במתן שירותים משפטיים וליווי פרויקטים גדולים בתחום הנדל"ן, דיני תכנון ובנייה והתחדשות עירונית. מודל התגמול ששולם לבירן ולשותפיו למשרד בגין שירותים אלה כלל לעתים תשלום שכר טרחה בשווה כסף, קרי, בדרך של הענקת זכויות בדירות מגורים שנבנו במסגרת אותם פרויקטים. בדרך זו צבר בירן נכסים רבים ובהם הדירות שההכנסות מהשכרתן עומדות במוקד הערעור. מספר הדירות שהחזיק בירן השתנה במהלך שנות המס הנדונות ונע בין 21 ל-25 דירות בתל אביב, בירושלים וברחובות. מחזור הכנסותיו מהשכרת דירות אלו עמד על כ-900,000 ש"ח לשנה בממוצע. כמו כן, היות שעיקר עיסוקו של בירן היה בעריכת דין ובעסקים, לצורך השכרת הדירות הוא הסתייע בשלושה אנשים נוספים: מר שחר סלבין (להלן: סלבין), יזם נדל"ן אשר התגורר באחת הדירות והעניק לבירן על פי הסכם שירותי ניהול כוללים לגבי הדירות בתל אביב וברחובות, בתמורה לשכר חודשי בסך של 1,000 דולר בתוספת מע"מ; גב' רותי יהב (להלן: יהב), מנהלת חשבונות במשרדו של בירן, אשר טיפלה בהיבט הכספי והחשבונאי של הפעילות; מר משה פדידה (להלן: פדידה), איש תחזוקה אשר טיפל בתיקונים שנדרשו בדירות מעת לעת. כן יוער, כי בשנים שלאחר שנות המס הנדונות, חלק מהדירות נמכרו וחלקן אף ניתנו במתנה לילדיו של בירן ולגרושתו.

15. על יסוד האמור הוציא המערער צו שומה לפי סמכותו מכוח סעיף 152(ב) לפקודה. המערער סבר שבירן ניהל הלכה למעשה עסק של השכרת דירות ולפיכך הורה לסווג את הכנסותיו בגין דמי שכירות כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה, ובהתאם להכפיף למדרגות שיעור המס שולי הקבוצות בסעיף 121(ב) לפקודה. מנגד, בירן עמד על כך שמדובר בהכנסה פאסיבית, בדומה לתוצאת פסק הדין בעניין לשם לעיל, ומאחר שמדובר בהשכרת דירות למגורים אזי הוא זכאי ליהנות משיעור המס המופחת הקבוע בסעיף 122 לפקודה. לפיכך הגיש בירן ערעורים על השומות לפני בית המשפט המחוזי בירושלים.

ב. פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים

16. בפסק דינו מיום 7.8.2016 סקר בית המשפט המחוזי את עובדות המקרה כפי שהונחו לפניו ובתוך כך הגיע לכלל מסקנה, כי בירן עשה כל שביכולתו כדי להרחיק עצמו מניהול עסק להשכרת דירות. השכרת הדירות בוצעה בפועל על ידי סלבין, יהב ופדידה אשר עשו זאת "אגב אורחא", תמורת שכר נמוך ולא כמקור פרנסתם העיקרי. כמו כן, השירותים שהם סיפקו הסתכמו בעניינים בסיסיים בלבד כגון פעולות גבייה וטיפול בעניינים שוטפים, ומכאן שלא התקיים מנגנון עסקי של ממש. אשר למבחן הבקאות והמומחיות, נקבע ראשית, כי השכרת דירות היא פעילות בסיסית שאינה



מצריכה כל הבנה מיוחדת; שנית, כי על אף שבירן עורך דין בתחום הנדל"ן, אין בכך כדי להקנות לו בקיאות או מומחיות מיוחדת בתחום של השכרת דירות. באופן דומה דחה בית המשפט את טענת המערער לבקיאות שילוחית של סלבין, ונקבע כי פעילותו כיום נדל"ן אינה מקנה לו בקיאות ספציפית בהשכרה, לא כל שכן לנוכח גרסתו שלו, לפיה מתן השירותים לשוכרים גזל ממנו זמן מועט בלבד. בית המשפט אף התחקה אחר אופן הטיפול החשבונאי בהכנסות וציין כי אמנם במסגרת הנהלת החשבונות של משרדו של בירן התנהל כרטיס חו"ז (חובה וזכות) בו תועדו ההכנסות מדמי השכירות וההוצאות שהיו כרוכות בהפקתן. אולם, מכיוון שפעילות זו אינה מתחייבת מהוראות ניהול ספרים והרישום כלל גם הוצאות נוספות שאינן קשורות לפעילות ההשכרה, נקבע כי אין בכך כדי ללמד על קיומו של עסק.

17. עוד צוין בפסק הדין, כי למרות שהשכרה של למעלה מ-20 דירות עשויה להצביע על סממן עסקי במובן מסוים, לא ניתן לקבוע על בסיס מספר הדירות כשלעצמו האם ההכנסות בגין השכרתן עולות כדי עסק אם לאו. כך או אחרת, בית המשפט לא שוכנע כי זו כמות כה חריגה של נכסים עד כי השכרתם מחייבת יגיעה אישית אינטנסיבית. זאת, בניגוד לנסיבות פסק הדין בעניין ע"מ (מחוזי ת"א) 49967-01-14 יהל נ' פקיד שומה תל אביב 4 (14.7.2016) (להלן: עניין יהל), שם דובר על הכנסה מדמי שכירות בגין השכרתן של 110 דירות. כן ניתן משקל לעובדה כי בירן לא נדרש ליטול מימון זר לצורך השגת הנכסים וכי בשנות המס הנדונות הוא היה בעל שליטה בחברות גדולות במשק הישראלי, ועל כן גם אם היקף ההכנסות מדמי שכירות היה גבוה במונחים מוחלטים, המסקנה משתנה כאשר הוא נבחן אל מול היקף הכנסותיו ממקורות אחרים. בנוסף, ברבות השנים בירן העביר את הזכויות בחלק מהדירות האמורות ללא תמורה לילדיו ולגרושתו, מה שמלמד כי הוא לא נהג בדירות כאילו הן מלאי עסקי.

18. אי לכך, קיבל בית המשפט המחוזי את ערעורו של בירן על החלטת פקיד השומה והורה על סיווג הכנסותיו מדמי שכירות כהכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה. מאחר שכל הנכסים המניבים בעניינו של בירן שימשו בפועל כדירות למגורים, נקבע כי הן נכנסות לתחולת הסדר המיסוי המקל על פי סעיף 122 לפקודה.

ג. טענות הצדדים

19. בדומה לעמדתו בעניין לשם, גם בעניין בירן סבר המערער כי מדובר במקרה מובהק של עסק להשכרת דירות למגורים. עיסוקו של בירן כעורך דין בכיר בתחום הנדל"ן והפיתוח העירוני מקנה לו ידע רלוונטי, שכן הוא מתמצא ברזי השוק ויש

ביכולתו להעריך את כדאיות ההשקעה, במיוחד כאשר הוא קיבל את הדירות כשכר טרחה בעין בגין שירותים משפטיים שסיפק. לשיטת המערער, בירן החזיק מנגנון עסקי מיומן ו"משומן" שהורכב משלושה עובדים בשכר, חלקם בעלי מומחיות בתחום הנדל"ן, אשר סיפקו שירותי ניהול "מקצה לקצה" – החל משלב קבלת הדירות מהקבלן, דרך איתור שוכרים וטיפול שוטף בהשכרת הדירות וכלה בפעולות גבייה והנהלת חשבונות. חזקה על בירן שלא היה מפעיל מנגנון מעין זה אלמלא היה בו צורך כלכלי ממשי לשם הפקת ההכנסה, או למצער לשם הפקתה ביעילות. בדומה לטענתו בעניין לשם, חזר המערער על התזה לפיה ריבוי דירות מושכרות והיקף כספי משמעותי מייצרים זיקה בל-תינתק בין ההיבט הכמותי של הפעילות לבין ההיבט העסקי שלה. כמות הנכסים המושכרים גררה בעקבותיה פעילות בתדירות גבוהה במיוחד בשל הצורך בחידוש חוזים, התאמתם ופעולות נוספות, אף אם תחלופת השוכרים הייתה יחסית מועטה. כמו כן, חרף המוניטין של בירן כאדם אמיד, סיווג הכנסה כעסקית אינו מותנה בכך שהיא הייתה מקור ההכנסה הבלעדי או העיקרי שלו. מה גם, דמי השכירות היו מרכיב משמעותי בהכנסתו הכללית בשנות המס הנדונות. עוד טען המערער כי מבחן הטיפוח וההשבחה אינו שופך אור על אופי ההכנסה בנסיבות המקרה שעה שמדובר בדירות חדשות לחלוטין. אשר לקביעה על פיה מסירת הדירות במתנה לילדיו ולגרושתו מצביעה על היעדר כוונות עסקיות בנוגע לדירות אלו, חזר המערער על טיעונו בעניין לשם ועמד על כך שכוונתו הסובייקטיבית של הנישום אינה רלוונטית, שעה שתוצאת יישום המבחנים האובייקטיביים מעידה בבירור על התנהלות עסקית. הודגש בעניין זה, כי ממילא הדירות לא נמסרו לצדדים שלישיים בלתי קשורים אלא נותרו בדל"ת אמותיה של משפחתו הגרעינית של בירן. על כן, גרס המערער כי גם במקרה זה יש לסווג את ההכנסות לפי סעיף 2(1) לפקודה.

20. מנגד, טען בירן כי דין הערעור להידחות. הוא נסמך על קביעותיו של בית המשפט לפיהן הוא לא נקט בפעולות עסקיות כגון שדרוג הדירות, פעולות שיווק מיוחדות, הפעלת אסטרטגיה עסקית, נטילת מימון זר, מכירת נכסים וכיוצא באלה. אשר למנגנון הנטען על ידי המערער, הדגיש בירן כי העובדים שהעסיק עבדו בהיקף מצומצם, כבדרך אגב ואף לא היו נתונים לפיקוח הדוק על ידו, כפי שהיה מצופה מבעל עסק לפקח על שלוחיו. כך, לטענת בירן, זרם ההכנסות מדמי השכירות לא היה נפגע באופן משמעותי אף אילולא התקיים ה"מנגנון" הנטען. אשר לאופן רישום ההכנסות בתוכנת הנהלת החשבונות של המשרד, נטען כי הואיל ורישום זה הוא רצוני (וולונטארי) בלבד, אין בכך כדי להעיד על קיומו של עסק. לעניין מבחן הבקיאיות והמומחיות סמך בירן את ידו על קביעת בית המשפט המחוזי בסוגיה, והוסיף כי לשיטתו ממילא "אבד הכלח" על מבחן זה. אשר למבחן הכמותי נטען, כי הוא אינו

עומד לבדו אלא מהווה "חלק בפאזל" המורכב ממספר מבחנים שונים, שלדידו כאמור אינם מתקיימים במקרה דנן. לפיכך, נסיבות אלו מובילות למסקנה כי המדובר בתשואה פאסיבית על נכסי הון ששימשו אך כ"חיסכון ליום סגריר". יתרה מכך, בדיון שנערך לפנינו אף הטעים בא-כוחו של בירן כי ההכנסות דווחו עד לשנת 2004 כהכנסות פאסיביות ופקיד השומה לא התנגד לכך. לפיכך, התנהלותו של פקיד השומה, אשר הביע לראשונה את התנגדותו לסיווג כאמור רק במהלך שנת 2008, אינה מתיישבת עם חובת ההגינות המוטלת עליו בהיותו רשות מינהלית. לבסוף נטען, כי תיקון 132 לפקודה, במסגרתו בוטלה תקרת היקף ההכנסה לתחולת הסדר המס המוטב בסעיף 122 לפקודה (תקרת ההטבה), מבטא אמירה מפורשת מצד המחוקק לפיה תכלית סעיף זה היא לעודד משקי בית להשכיר דירות למגורים, ותחולתו אינה מוגבלת לכמות הדירות המושכרות או להיקף ההכנסות בגין השכרתן. לדידו, זו צריכה להיות נקודת המוצא לפרשנות המבחנים בנסיבות המקרה, ומכאן שאין כל מניעה שההסדר יחול בעניינו. על כן, גרס בירן כי אין מקום להתערב בפסק דינו של בית המשפט המחוזי.

21. בתשובתו טען המערער כי אין כל משקל לטענת בירן לפיה כוונתו הייתה להשכיר את הנכסים כ"חיסכון ליום סגריר", שכן כידוע, אין כל קשר בין השימוש המוצהר של הנישום בכספי ההכנסה לבין הסיווג שלהם לצורכי מס. בנוסף, גם אם כוונת המחוקק הייתה לעודד משקי בית להשכיר דירות למגורים, מלשון הוראת סעיף 122 עולה בבירור שהמחוקק לא התכוון להחיל את שיעור המס המופחת של 10 אחוזים על הכנסות המופקות מעסק של השכרת דירות. עוד הוסיף המערער, כי האופן בו דיווח בירן בעבר על הכנסותיו מדמי שכירות, אינו מקים השתק או מניעות לפקיד השומה, בוודאי במקרים כגון זה בו הדיווח נעשה מכוח הצהרה של הנישום. לעניין מעמדו של מבחן הבקיאיות, נטען כי הפסיקה הכירה זה מכבר בחשיבותו של מבחן זה, ובלאו הכי הוא אינו המבחן היחיד בו נתלים טיעוני המערער.

דיון והכרעה

גדר המחלוקת

22. כאמור בפתח הדברים, ביסודם של שני הערעורים שאלה משפטית משותפת: מה דינן של הכנסות מהשכרת למעלה מ-20 נכסי מקרקעין, אשר כולם או מרביתם הם דירות למגורים. האם מדובר בדמי שכירות במובנם הרגיל המבטאים תשואה פאסיבית על הון לפי סעיף 2(6) לפקודה, או שמא יש לראותם כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה. ככל שייקבע כי מקורן של ההכנסות בפעילות פאסיבית, יתאפשר למשיבים להיות ממוסים בגינן על פי הסדר המס המקל הקבוע בסעיף 122 לפקודה. לעומת זאת,

ככל שייקבע כי מדובר בהכנסות שנבעו מפעילות אקטיבית-עסקית, המשיבים ימוסו בגינן בשיעור מס שולי על פי סעיף 121(ב) לפקודה.

התשתית הנורמטיבית

המסלולים למיסוי הכנסה מהשכרת דירות למגורים

23. פקודת מס הכנסה מותירה בידי יחיד המפיק הכנסות מדמי שכירות בגין השכרת דירות למגורים, אפשרות בחירה בין שלושה מסלולים למיסוי ההכנסות ככל שאינן נובעות מ"עסק":

(א) מסלול רגיל: האפשרות הראשונה היא תשלום מס שולי לפי סעיף 121(א) לפקודה. מחד גיסא, ההכנסות במסלול זה כפופות לשיעורי המס הגבוהים הקבועים בסעיף 121(א) לפקודה, המתחילים ממדרגת מס של 31 אחוזים, בשונה משיעור המס השולי החל על הכנסות מיגיעה אישית על פי סעיף 121(ב) לפקודה, המתחיל ממדרגת מס נמוכה יותר של 10 אחוזים; מאידך גיסא, על פי מסלול זה רשאי הנישום לנכות כנגד הכנסתו מדמי שכירות את ההוצאות שהיו כרוכות בהפקתה, לרבות הוצאות פחת. כן רשאי הנישום ליהנות, במסגרת המסלול הרגיל, מפטורים וזיכויים. אם כי, יצוין שהיקף ההקלות כגון פטורים וזיכויים הוא מוגבל כאשר מדובר בהכנסות פאסיביות, לעומת היקפן הנרחב יחסית בהכנסות המופקות מיגיעה אישית.

(ב) מסלול פטור: האפשרות השנייה מעוגנת בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירה למגורים), התש"ן-1990 (להלן: חוק הפטור). סעיף 2(א) לחוק זה קובע כי יחיד אשר בשנת המס הייתה לו הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירות למגורים, יהא פטור ממס בגין הכנסה זו, ובלבד שסך ההכנסה הכולל מדמי השכירות אינו עולה על תקרה סטטוטורית אשר מתעדכנת מעת לעת וכיום עומדת על סך של 5,010 ש"ח לחודש (להלן: תקרת הפטור). כאשר הכנסת הנישום מדמי שכירות גבוהה מתקרת הפטור יינתן לנישום פטור חלקי בגין ההכנסה, שהולך ופוחת ככל שהיא גדלה עד שמתבטל כליל בהגיע ההכנסה לסך של כפל תקרת הפטור (10,020 ש"ח לחודש).

(ג) מסלול מופחת: האפשרות השלישית בה רשאי משכיר דירות למגורים להיות ממוסה על הכנסותיו מדמי שכירות, הוא מיסוי לפי סעיף 122 לפקודה. מסלול זה עומד ביסוד הערעורים. נוסחו העדכני של הסעיף קובע כך:

122. (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה – הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי

לשלם עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 175(1).

(א) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175.

(ב) (בוטל).

(ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא רשאי לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, ייוסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א)."

(ההדגשות אינן במקור – ד"מ)

בהתאם לסעיף זה, רשאי נישום לשלם מס בשיעור של 10 אחוזים על תקבולי דמי השכירות ששולמו לזכותו, בכפוף למספר תנאים: ראשית, תשלום המס ייעשה בתום 30 ימים מתום שנת המס בה הופקה ההכנסה; שנית, המדובר למעשה ב"מס מחזור" בשיעור של 10 אחוזים "ברוטו" על ההכנסה כפי שהתקבלה ללא ניכוי הוצאות, פחת וכדומה, ולא על ההכנסה החייבת במס במובנה המקובל המבטאת הכנסה "נטו". משמעות הדברים היא שנישום שבחר לשלם מס לפי מסלול זה אינו רשאי לנכות הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה, לרבות פחת, ואף לא זכאי ליהנות מפטורים, זיכויים וקיזוזי הפסדים; שלישית, נישום רשאי לבחור במסלול המופחת, אך ורק אם הכנסותיו מדמי שכירות אינן עולות כדי עסק כמשמעו בסעיף 175(1) לפקודה. תנאי זה, כאמור, עומד במוקד המחלוקת בענייננו.

נוסף על האמור, הבחירה במסלול המופחת אוצרת בחובה גם השלכות אדמיניסטרטיביות. סעיף 131 לפקודה קובע חובה כללית בהגשת דו"ח שנתי לצורכי מס, אך לצדו סעיף 134(א)(1) לפקודה מסמיך את שר האוצר לפטור מהגשת דו"ח כאמור את מי שעיקר הכנסתו היא הכנסה מעבודה שכירה, מקצבאות או הכנסה ששילם עליה מס לפי סעיף 122 לפקודה. ואכן, מחוקק המשנה נתן יחס מיוחד לדמי שכירות במסגרת תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 (להלן: תקנות הפטור מדיווח). מתקנות אלו עולה כי יחיד שנוצרה לו הכנסה מהשכרת דירות למגורים לפי סעיף 122 לפקודה, עד לסך של 330,000 ש"ח לשנה (נכון לשנת 2016), יהא פטור מהגשת דו"ח שנתי, בכפוף לתנאים המפורטים בתקנות. על כן, המסלול המופחת עשוי

להקל על נישום שנכנס בגדרו, מבחינת פשטות המיסוי, היעדר הדיווח והימנעות מ"חיכוך" עם רשויות המס.

24. יצוין כי שווי הטבת המס הגלומה בבחירה במסלול המופחת שבסעיף 122 לפקודה, נקבע על פי נסיבותיו הפרטניות של כל נישום ונישום. זאת, מאחר שהמסלול המופחת קובע "מס מחזור" על תקבולי דמי השכירות, לעומת המסלול הרגיל במסגרתו שיעור המס הממוצע בו יישא הנישום תלוי במשתנים רבים: מדרגת שיעור המס השולי בה נמצא הנישום (ואשר נגזרת מהיקף הכנסותיו, הן מדמי שכירות והן ממקורות אחרים), שיעור הפחת השנתי הקבוע לדירה המושכרת, שיעור הרווחיות של פעילות ההשכרה כולל שיעור ההוצאות שהוצאו לצורך הפקת ההכנסה, ועוד. מכל מקום, בנסיבות המקרים הפרטניים שלפנינו, הן בעניין לשם והן בעניין בידן, המסלול המופחת הקבוע בסעיף 122 לפקודה מהווה הלכה למעשה הטבת מס עבור המשיבים.

25. על רקע מסלולי מיסוי דמי שכירות כאמור, ניתן להבין את חשיבותה המעשית של המחלוקת בענייננו בדבר סיווגה של ההכנסה למקורותיה. לכך נפנה כעת.

סיווג הכנסה לצורכי מס

א. כללי

26. המונח "הכנסה" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כ"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו". הגדרה זו מבטאת את גישת "תורת המקור" אשר יובאה מן המשפט האנגלי, לפיה כדי שתקבול כלשהו יחויב במס עליו להשתייך לאחד מן המקורות המנויים בחוק, בעוד שתקבול "מקרי" (נעדר שיוך למקור סטטוטורי) לא ייחשב כהכנסה לצורכי מס (ע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות, פסקה כ"ד לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' רובינשטיין (3.2.2015) (להלן: עניין דמארי); עניין מגיד, פסקה 17; עניין חזן, פסקה 16; אהרן נמדר מס הכנסה (יסודות ועיקרים) 12-62 (מהדורה שלישית, 2010) (להלן: נמדר); אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך א 39-45, 63-65 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: רפאל ולזר); להרחבה על אודות תורת המקור האנגלית, ראו גם: אריה לפידות "גלגוליה של תורת המקור בדיני מס הכנסה בארץ" הפרקליט כ"ב 53-54 (1966)). ניתן לתהות על טעמיה המהותיים של גישה זו והרציונלים הכלכליים שביסודה, אולם אין חולק כי לפעולת סיווג ההכנסה למקור ספציפי בדין נודעת חשיבות מעשית רבה בדיני המסים בישראל (ראו: יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 129-130 (2008) (להלן: אדרעי)). זאת, מפני שסוגים שונים של

הכנסות מובילים לתחולתם של הסדרי מס שונים באשר לשיעורי המס, אופן ההכרה בהוצאות, כללי קיזוז הפסדים, זכאות לפטורים ועוד.

27. סיווגה של הכנסה יכול שיעשה במספר מישורים. הסיווג הראשון נעוץ בהבחנה המקובלת בין הכנסה שוטפת לבין רווח הון. המשל שאומץ לעניין זה בפסיקה ובספרות הינו משל "העץ והפירות". נכס ההון המהווה את גורם ייצור ההכנסה משול לעץ פירות, המתאפיין ביכולתו להניב פירות באופן תדיר ומחזורי. ההכנסה השוטפת בגין מכירת הפירות המופקים מהעץ, אשר כאמור יכול שתופק באופן חוזר ונשנה, הינה בגדר הכנסה פירותית. לעומתה, מכירת העץ עצמו, אשר לאחריה יחדל מקורה של ההכנסה הפירותית מלהתקיים, תוליד תקבול הוני (עניין מגיד, פסקה 43; נמדד, עמ' 93-94; רפאל ולזר, עמ' 54-62). הגם שמשל זה ממחיש את ההבחנה בין הכנסות פירותיות לבין תקבולים הוניים במקרים הפשוטים, ניסיון החיים מלמד שרבים המקרים בהם מלאכת סיווג זו אינה קלה כלל ועיקר. לפיכך, ברבות השנים הותוו בפסיקה מספר מבחני עזר שנועדו לסייע בהתחקות אחר אופייה של עסקה נתונה, האם היא פירותית או הונית (ראו: ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1 (1985) (להלן: עניין אלמור); ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה תל אביב, פ"ד יט(1) 245 (1965) (להלן: עניין בן ציון)). נפקות הסיווג במישור זה מתבטאת כאמור בהסדרי המס השונים החלים על כל אחד מהסוגים. כך, בעוד שהכנסה פירותית ממוסה מכוח חלק ב' לפקודה, מיסוי רווחי הון על מקרקעין מוסדר בחלק ה' לפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, לפי העניין.

28. בענייננו לית מאן דפליג כי הכנסות דמי שכירות הן הכנסות שוטפות-פירותיות המשתייכות ככלל לאחד מן המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה. אך בכך לא תמה מלאכת סיווגן. משהוגדרה הכנסה נתונה כפירותית במסגרת סיווג ראשוני, יש להידרש לסיווגה פעם נוספת, קרי, שיוכה אל המקור הפירתי הספציפי מבין המקורות השונים הקבועים בסעיף 2 האמור. סעיף זה מונה רשימה של מקורות הכנסה שבפירות. בחלוקה גסה, מקובל להבחין בין שני מינים של הכנסות שוטפות-פירותיות. האחד, הכנסות "אקטיביות" אשר לשם הפקתן נדרשים יגיעה אישית, מאמץ והשקעה; השני, הכנסות "פאסיביות" המבטאות תשואה פאסיבית על הון "רכושי" ואינן מאופיינות ביגיעה אישית מצד הנישום לצורך הפקתן (ע"א 3892/13 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פסקה 14 (8.6.2015); ע"א 4107/09 בן עוז נ' פקיד שומה חיפה, פסקה ל"ד (10.8.2011); עניין מגיד, פסקה 19; עניין ברשף, פסקה 9; אדדעי, עמ' 160; אברהם אלתר "תמורה לנכס ויגיעה אישית כבסיס לאבחנה בין הכנסות עפ"י סעיפים (1)2 ו-(2)2 לבין הכנסות עפ"י סעיפים (4)2, (6)2 ו-(7)2

לפקודה" חטים ג/1 א-61 (1989)). על הקבוצה הראשונה נמנים המקורות המפורטים בסעיפים 2(1) (הכנסה מעסק, משלח יד, עסק אקראי בעל אופי מסחרי או עסקה בעלת אופי מסחרי) ו-2(2) לפקודה (הכנסה מעבודה שכירה במסגרת התקיימותם של יחסי עובד-מעביד). לעומת זאת, הקבוצה השנייה כוללת את המקורות הקבועים בסעיפים 2(4) (הכנסה מהשקעות פיננסיות כגון דיבידנד, ריבית והפרשי הצמדה), 2(6) ו-2(7) לפקודה (הכנסה מהשכרת נכסים).

29. ככלל, הפקודה אינה מתייחסת באופן שווה להכנסות אקטיביות ולהכנסות פאסיביות. כנקודת מוצא קיימת "הפליה" מסוימת לטובת הסוג הראשון (עמ"ה (מחוזי חי') 143/91 מרדכי נ' פקיד שומה חיפה, עמ' 6-7 (19.2.1995) (להלן: עניין מרדכי); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ה 30 (2002) (להלן: רפאל, מס הכנסה)). מסקנה זו נלמדת בראש ובראשונה מהאמור בסעיף 121 לפקודה הקובע את מדרגות שיעור המס השולי ליחידים. כך, בעוד שעל פי סעיף 121(א) לפקודה, הכנסתו של יחיד תחויב במס בשיעור של 31 אחוזים החל מ"השקל הראשון", סעיף 121(ב) לפקודה קובע שיעורי מס שולי נמוכים יותר כאשר מדובר בהכנסות אקטיביות שהופקו כתוצאה מיגיעה אישית, או עבור יחידים שמלאו להם 60 שנים, כאשר שיעור המס ההתחלתי עומד על 10 אחוזים בלבד. לא זו אף זו, אלא שניתן ללמוד על היחס המיוחד שנתן המחוקק ליגיעה אישית ועמל, גם לנוכח הקלות ותמריצים נוספים המיועדים לפעילות אקטיבית. כך למשל, סעיף 9(5) לפקודה קובע כי הכנסתו של נכה או עיוור שנקבעה לו נכות מלאה או קרובה לכך, עשויה לזכות בפטור משמעותי גם אם הייתה גבוהה במיוחד, ובלבד שהיא הופקה כתוצאה מיגיעה אישית. זאת, מתוך מטרה לתמרץ בעלי מוגבלויות להשתלב במעגל העבודה (אדרעי, עמ' 165; ראו גם: ע"א 732/15 פקיד שומה נ' טל (21.3.2016) (להלן: עניין טל); ע"א 631/79 אידר נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד לו(2) 223 (1982) (להלן: עניין אידר)).

30. יחד עם זאת, כחלק מתפקידה של מערכת המס בהכוונת התנהגות הפרטים בחברה, ניתן להיווכח לעתים בסטייה מהמדיניות הכללית האמורה, וקיימים הסדרים פרטניים שמטרתם לתמרץ פעילויות מסוימות אף על פי שהן פאסיביות ביסודן. דוגמה לכך היא עידוד חיסכון והשקעה בשוק ההון על ידי קביעת שיעורי מס נמוכים ביחס לשיעורי המס החלים על יגיעה אישית (ראו למשל: סעיפים 125ב ו-125ג לפקודה). וראו עוד על אודות הסדרי מס מיטיבים באשר להכנסות פאסיביות: רפאל, מס הכנסה, עמ' 426-525). דוגמה נוספת המבטאת את הסטייה מאותה מדיניות כללית היא זו המונחת בבסיס המחלוקת בענייננו, במסגרתה ביקש המחוקק למצוא בשעתו מזור למצוקת הדיור ולהגדיל את היצע הדירות להשכרה, על ידי קביעת הסדרי מס מקלים על



הכנסות מדמי שכירות, כדוגמת זה המעוגן בסעיף 122 לפקודה (ראו: ו"ע (מחוזי ת"א) 1123/09 אברהם נ' מנהל מיסוי מקרקעין, אזור תל-אביב, פסקה 11 (27.12.2011); עניין מרדכי, עמ' 7. וראו גם דבריו של סגן שר האוצר, עדיאל אמוראי, בדיונים שקדמו לחקיקת הסעיף, בפרוטוקול משיבה מספר 336 של הכנסת ה-11 מיום 30.6.1987: "מדוע מועלית הצעה זאת עכשיו? יש לכך סיבות רבות [...] ובין היתר, יש מחשבה, שהתיקון המוצע יגדיל את היצע הדירות להשכרה. ואם ייפתחו שערי העלייה – יהיה זה בוודאי חשוב".

ב. סיווג הכנסה פירותית – הכנסה פאסיבית לעומת הכנסה עסקית

31. סיווג הכנסת דמי השכירות בענייננו הוא בין הכנסה פאסיבית מהשכרת נכסי מקרקעין ודירות למגורים לבין הכנסה עסקית, המהווה מקרה פרטי של הכנסה אקטיבית. מהי, אפוא, הכנסה עסקית? שאלה זו אינה פשוטה למענה. עיון בפקודה מעלה כי אין בנמצא הגדרה לקיומו של "עסק". חסר זה של הגדרה סטטוטורית מנחה וממצה לקיומו של עסק, אינו מקרי. זאת, לנוכח העובדה כי פעילות עסקית יכולה לעטות על עצמה צורות שונות ומגוונות. אמנם קיימים מקרים מובהקים בהם ניתן בנקל לסווג הכנסה כעסקית, למשל הכנסה ממכירת טובין המהווים מלאי עסקי. אולם ניסיון החיים מלמד כי רבים הם המקרים בהם סיווג הכנסה כעסקית אינו כה פשוט וחד-משמעי. בית משפט זה עמד לא אחת על הקושי בהגדרת פעילות עסקית, לא כל שכן כאשר הדילמה שעמדה במוקד הייתה בין סיווג הפעילות כעסקית לבין סיווגה כפאסיבית. כך ציין השופט ש' אשר בפסק דין בעניין חברת מ.ד.מ. בע"מ (ע"א 627/73 חברת מ.ד.מ. בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב 2, פ"ד כח(2) 635, 638 (1974) (להלן: עניין מ.ד.מ.)):

"כלל הוא, שאדם יכול להשקיע את כספו במניות, בהלוואות, או בדרך אחרת, ואף להחליף מדי פעם השקעות כאלה, למכור מקצתן ולרכוש אחרות במקומן, ולמרות כל אלה לא ייחשב למנהל "עסק"; ויש שאדם עוסק ב"מימון והשקעות", או ב"פיתוח והשקעות", או ב"מסחר והשקעות" [...] והתעסקותו זו תיחשב כניהול "עסק" לכל הדעות. קשה למתוח קו מדויק, שיבדיל בין אלה, המנהלים עסק שמטבעו קשור בהשקעות, לבין אלה שאינם אלא משקיעים את כספם בנכסים, מתוך תקווה שנכסים אלה יביאו להם גם הנאה כלכלית מסוג זה או אחר. שרשו של הקושי מונח בהעדר האפשרות להגדיר בדיוק את משמעותו של "עסק" לצרכי מס הכנסה [...] כפי שנאמר לעיל, קשה להתוות בדיוק את הקו, המפריד בין אלה המנהלים עסק ובין אלה המשקיעים את כספם מבלי לנהל עסק, אך ברור, שמקומו של כל מקרה מסוים מצדו האחד או האחר של

הקו תלוי בראש ובראשונה בנסיבות המיוחדות של אותו מקרה...".

המונח "עסק" מבטא אפוא מושג גמיש שבית המשפט נדרש ליצוק בו תוכן ממקרה למקרה בהתאם לתשתית העובדתית הפרטנית המונחת לפניו.

32. לפיכך, נקבעו בפסיקה קווים מנחים לסיווג פעילות כעסקית. ככלל, נקבע כי יש לראות הכנסה מסוימת כעסקית לצורכי מס כאשר היא נובעת מפעילות ממשית, נמשכת, מחזורית ושיטתית, אשר מטרתה מוגדרת ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית ואקטיביות מצד בעל העסק, שלוחיו או מי מטעמו (עניין מגיד; עניין ברשף). על מנת להקל על מלאכת ההבחנה ולסייע בידי המסווג להתחקות אחר מהותה הכלכלית של ההכנסה שלפניו, נקבע כי ניתן להסתייע באמות המידה שעוצבו ברבות השנים לצורך ההבחנה בין הון לבין פירות (ע"א 2810/13 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 8 (2.6.2015); עניין מגיד, פסקה 19; נמדר, עמ' 205-206).

33. קריטריונים אלה תוארו בהרחבה בפסיקה (ובפרט בפסק דינו המקיף של השופט י' דנציגר בעניין מגיד), כפי שיובאו להלן: (א) טיב הנכס: על פי מבחן זה יש להתחקות אחר אופיו של הנכס ולעמוד על השאלה האם מדובר בנכס אשר על דרך הכלל מוחזק לצורכי מסחר שוטף לטווח הקצר או שמא הוא מוחזק לצורכי השקעה לטווח הארוך; (ב) משך תקופת החזקה: ככל שהתקופה החולפת בין רכישת הנכס לבין מכירתו קצרה יותר, כך תגבר הנטייה לראות בתקבול בגין המכירה כעסקי; (ג) תדירות העסקאות או הפעולות: ככל שמספר הפעולות בנכס רב יותר כך מתחזקת המסקנה כי ההכנסות המופקות בגינו הן ביסודן עסקיות, כאשר בחינת התדירות תיעשה בשים לב לסוג הנכס (להשוואה לעניין זה בין עסקאות בניירות ערך לבין עסקאות במקרקעין, ראו: עניין מגיד, פסקאות 19-20; עמ"ה (מחוזי י-ם) 35/82 מזרחי נ' פקיד השומה ירושלים, פ"מ תשמ"ד(2) 338, 347 (1984) (להלן: עניין מזרחי); בן עמי צוקרמן ועמיקם לביא "האבחנה בין 'סוחר בניירות ערך' ובין 'משקיע שאינו סוחר'" משפטים ח 47, 50-51 (1977)); (ד) היקפן הכספי של העסקאות: ככל שהיקף ההכנסה גדול, במיוחד ביחס להיקף הכנסתו של הנישום ממקורות אחרים, הדבר יהווה סממן עסקי מסוים, אך אין בו כדי להטות באופן גורף את הכף אל עבר הגדרת ההכנסה כעסקית (ראו: עניין מגיד, עמ' 14; עניין מזרחי, פסקה 8; עניין אלמור, פסקה 11; נמדר עמ' 98; רפאל ולזר, עמ' 95); (ה) אופן המימון: ככל שהפעילות ממומנת על בסיס הון זר, נטילת הלוואות והגדלת המנוף הפיננסי (היחס בין ההון הזר לבין ההון העצמי), יהיה בכך כדי להצביע על הפעילות כעסקית. כאשר מדובר במקרקעין יש גם להביא בחשבון את

משך תקופת ההלוואות, כך שהלוואות לטווח קצר תשמשנה לרוב כאינדיקציה לאופי מסחרי, בשונה למשל מרכישת דירה למגורים באמצעות הלוואה לזמן ארוך כגון משכנתא (ראו: עניין מגיד, עמ' 14; נמדר, עמ' 98-99); (ו) בקיאות ומומחיות: מצופה כי נישום יבחר לבצע פעילות עסקית רק במקום שבו יש לו בקיאות, הבנה ומומחיות. עם זאת, אין הכרח כי הבקיאות תהיה ברמה "עילאית" או מאוד ספציפית אלא די בהתמצאות בתחום העסקה, בהכרת השוק וביכולת להעריך את כדאיות ההשקעה (ראו: עניין בן ציון, עמ' 250-251; נמדר, עמ' 96-97). כמו כן, הבקיאות הנדרשת אינה חייבת להתקיים אצל הנישום עצמו אלא די אם תתקיים אצל שלוחיו או מי מטעמו, לאמור: בקיאות, לרבות בקיאות שילוחית (ראו: עניין מגיד, עמ' 15; עניין מזרחי, עמ' 348); (ז) מנגנון או פעילות קבועה, נמשכת ושיטתית: על פי רוב, עסק מאופיין בפעילות קבועה, נמשכת ושיטתית ועל כן לשם תפעולו קיים צורך במנגנון ארגוני מסוים. אם כי, קיימים תחומי פעילות שמטיבם אינם מחייבים את קיומו של מנגנון ארגוני במובנו ה"קלאסי", כדוגמת מסחר בניירות ערך, בהם די בכך שהנישום הפגין אקטיביות ושמתיקיים קשר סיבתי בין פעלתנותו זו לבין הפקת ההכנסה (עניין מגיד, עמ' 16; עניין מזרחי, עמ' 348); (ח) פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק (להלן: מבחן היזמות): ביצוע פעולות השבחה, פיתוח, שיווק ופעולות אחרות שתכליתן העלאת ערכם של הנכסים או התמורה שמתקבלת בגין השימוש בהם, יהיה בו כדי להדגיש את האופי המסחרי של הפעילות; (ט) אופן הטיפול החשבונאי: אופן רישום הנכס בספרי החשבונות של הנישום – למשל כמלאי עסקי או כרכוש קבוע – עשוי ללמד על מהות הנכס מנקודת מבטו של הנישום. אך משקלו של מבחן זה הינו מוגבל למדי (נמדר, עמ' 101); (י) מטרות התאגיד על פי האמור במסמכי היסוד: במקרים בהם מדובר בחברה ובתקנון שלה נכתב בסעיף של מטרותיה כי היא פועלת כחברה להפקת הכנסות בתחום מסוים, יתקשו בעליה לטעון כי ההכנסות מאותו תחום הנן פאסיביות (נמדר, עמ' 95-96); (יא) ייעוד כספי התמורה: מבחן עזר משני ותומך בלבד (נמדר, עמ' 100-101), לפיו ייתכן כי במקרים בהם הנישום ביצע שימוש בכספי התמורה לצורך השקעה חוזרת בפעילות, יהיה בכך כדי לתמוך במסקנה כי מדובר בפעילות עסקית.

34. ויוטעם כי, אף לא אחד ממבחני העזר הוא הכרחי או מספיק כדי להכריע על גורל סיווג ההכנסה (עניין מגיד, עמ' 16; נמדר, עמ' 105-107). מדובר באמות מידה שתכליתן איתור מהותה הכלכלית של הפעילות, קרי: האם ההכנסה מופקת באופן נמשך, שיטתי ותדיר ומתקיים קשר סיבתי בינה לבין היגיעה האישית וההון האנושי של הנישום או שלוחיו. מטרה זו מושגת על ידי יישום מבחני העזר באופן מצטבר ובשים לב לנסיבותיו של כל מקרה לגופו. לפיכך, מעל לכל מבחני העזר לעיל "מרחף" מבחן הנסיבות המיוחדות האופפות את העסקה, אשר כונה בפסיקה ובספרות כ"מבחן העל" או

"מבחן הגג". מבחן זה מהווה את "החוליה המקשרת" בין כל יתר מבחני העזר הנקודתיים ומוסיף למלאכת הסיווג מימד כוללני. בדרך זו, הוא מותיר בידי המסווג – פקיד השומה כרשות מינהלית או בית המשפט – מרחב של שיקול דעת ומקום להתרשמות מהתמונה המלאה הנפרשת לפניו בנסיבות המיוחדות של המקרה לגופו, האם ההכנסה על פי מהותה נובעת מפעילות עסקית, אם לאו. יפים לעניין זה דברי השופט י' דנציגר בעניין מגיד, פסקה 21:

"כמובן שאין נוסחה מתמטית אשר מאפשרת לשקול את המבחנים השונים ולהגיע לתוצאה מדויקת לגבי כל מקרה ומקרה. לאחר בחינת העסקה בקריטריונים השונים יש לצייר את התמונה בכללותה, לשקול את מירב המבחנים באופן מצטבר, ולדלות מתוכה את מהותה האמיתית. בסופו של דבר, חייב חוש המומחיות של המשפטן להדריכו, בכואו לסווג עסקאות, שדבקו בהן סממנים מסחריים והוניים גם יחד. בכל מקרה ומקרה יהיה למבחנים השונים משקל שונה, בהתאם לנסיבות...".  
(הדגשות אינן במקור – ד"מ)

מבחן הנסיבות המיוחדות נועד גם להדריך את המסווג בשאלה איזה משקל ליתן לכל אחד ממבחני העזר הנקודתיים, בהתייחס לסוג הנכס (קרן הלוואה, מניה סחירה, מבני תעשייה, דירות למגורים, נכסים בלתי מוחשיים וכיוצא באלה) ולצורת הפעילות (מכירה, השכרה או כל צורה אחרת), תוך מתן ביטוי לקשרים וליחסי הגומלין בין אבני הבוחן השונות, כל עוד דרוש הדבר כדי להגיע לתוצאה הנכונה ביותר בראי המהות הכלכלית של הפעילות.

35. יישומם של המבחנים עמד במחלוקת בין בעלי הדין בשני הערעורים דנן, אך הם נחלקו גם בשאלה מהו משקלה של כוונתו הסובייקטיבית של הנישום, ביחס למכלול הנסיבות והשיקולים המנחים לעיל. בכך נדון כעת.

ג. סטנדרט יישום מבחני העזר לסיווג הכנסה – אובייקטיבי או סובייקטיבי  
36. בעוד שלשיטת המערער, יש לבחון את אמות המידה בהיבט אובייקטיבי ולהתחקות אחר האופן בו התרחשה בפועל הפעילות מניבת ההכנסה, לגישת המשיבים יש ליתן משקל מכריע לכוונתו הסובייקטיבית של הנישום, האם התכוון לנהל עסק אם לאו. בא-כוח העיזבון אף נתלה בעניין זה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו ב-ע"מ (מחוזי ת"א) 1166/04 קרלוס בגס בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (13.2.2011) (להלן: עניין בגס) ובפסק דינו של בית משפט זה בע"א 2587/12 מלונות צרפת ירושלים בע"מ נ' מנהל מס שבח אזור ירושלים (8.7.2013) (להלן: עניין מלונות

צדפת). לשיטתו, פסקי דין אלה תומכים בעמדה לפיה תכליתם של מבחני העזר היא לזהות את האופן שבו תפס הנישום את ההכנסה, כתשואה על הון מושקע או כתשואה על פעילות עסקית.

37. אלא שההלכה שהשתרשה בסוגיה זו עוד מקדמת דנא היא כי סיווג פעילות כעסקית נעשית על יסוד קריטריונים אובייקטיביים, ובמקום שבו הנישום פועל על פי שיטות עבודה מסחריות, אין משמעות למניעיו הסובייקטיביים (עניין מזרחי, פסקה 9; עמ"ה (מחוזי ת"א) 361/70 מושקוביץ נ' פקיד השומה ת"א 2, פד"א ד 246, 247 (1971)). יחד עם זאת, ניתן להיווכח בריכוך מסוים בגישה זו. כך למשל, בעניין מ.ת.מ. צוין כי הגם שכוונת הנישום אינה בגדר שיקול מכריע, יש להביא אותה בחשבון במסגרת מבחן הנסיבות המיוחדות האופפות את העסקה ועשויה להיות לה חשיבות רבה (שם, עמ' 638). בעניין מגיד אף ציין השופט י' דנציגר כי במסגרת מבחן הנסיבות יש להביא בחשבון גם את כוונתו של הנישום (שם, עמ' 16).

38. ברבות השנים התפתחה בסוגיה זו מחלוקת בספרות בין המלומדים ד"ר אמנון רפאל ופרופ' יוסף מ' אדרעי. ד"ר רפאל צידד בתזה שהובעה בפסיקה עד אז, והחזיק בעמדה לפיה השימוש במבחני העזר השונים לבחינת אופייה של עסקה – כהונית או פירונית, כפאסיבית או אקטיבית – ייעשה מנקודת מבט אובייקטיבית ו"השאלה שיש לשאול אינה, מדוע פעל הנישום כפי שפעל, אלא מה אירע בפועל" (רפאל ולזר, עמ' 79-81). לעומתו, פרופ' אדרעי קרא תיגר על העמדה המקובלת וטען כי לא זו בלבד שיש לעמוד על כוונתו הסובייקטיבית של הנישום, אלא אף להעניק לה משקל מכריע בעת בחינת עסקיות ההכנסה הנדונה. לשיטתו, מבחני העזר לסיווג ההכנסה נועדו לסייע, באמצעים אובייקטיביים, באיתור כוונתו הסובייקטיבית של הנישום. לכן, כאשר כוונתו של הנישום מוכחת באופן מובהק באמצעים החורגים מגדרם של מבחני העזר האמורים, יהיה בה לבדה כדי להטות את הכף (יוסף מ' אדרעי עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל 83 (2007) (להלן: אדרעי, דיני מסים בישראל); יוסף מ' אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות וריבית; עסקה בודדת וקיזוז הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר" עיוני משפט כ(2) 283, 317-318 (1996)). העמדה האחרונה אף חלחלה לפסיקה וקיבלה את ביטויה בעניין בגס.

39. דעתי שונה. איני סבור כי עמדה זו משקפת את הדין הנוהג או הרצוי. אכן, קיימים מקרים בהם ניתן יהא להביא בחשבון את כוונתו הסובייקטיבית של הנישום במסגרת מבחן הנסיבות וליתן לה משקל מסוים. אף על פי כן, בחינת אופייה ומהותה

של הכנסה כלשהי וסיווגה כהכנסה עסקית-אקטיבית או פאסיבית, תיעשה בעיקרה במשקפיים אובייקטיביות. אסביר.

40. הלכה השזורה כחוט השני לאורכם ולרוחבם של דיני מסים היא, כי ההסדרים הפיסקאליים נועדו לחול על פעילויות על פי מהותן ותוכנן הכלכלי, ולא על פי משתנים הנתונים לשליטתו של הנישום (ע"א 7115/14 סירוגה-ברניר נ' סלקום ישראל בע"מ, פסקה 49 (3.7.2017)); ע"א 6722/99 מנהל מס ערך מוסף תל-אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341, 347 (2004); רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 403-404 (1998); נמדר, עמ' 47-48; יוסף גרוס "הימנעות ממס ועסקאות מלאכותיות" מיסים ט"ו/4 א-7 (2001)). על רקע הלכה זו ובמטרה להגשים את עקרונות היסוד המונחים בבסיס דיני המס כאמור – ובפרט את עיקרון התוכן הכלכלי והעדפתו על פני הצורה המשפטית – על הפרשן לבור את המוץ מן הבר ולגבש תמונה כללית בנוגע למה שאירע בפועל. משקלה של כוונתו הסובייקטיבית של הנישום מאוד מוגבלת אפוא, וזאת לעומת עליונותה של המהות הכלכלית הנלמדת כתוצאה מהתבוננות חיצונית אובייקטיבית על הפעילות הנדונה.

41. כל מסקנה אחרת, יהיה בה כדי לשים לאל את עיקרון התוכן הכלכלי ואף לפעור פתח למניפולציות מצד נישומים המבקשים להימנע מתשלום מס ועל כן אינה רצויה מבחינת שיקולי המדיניות של גביית מס אמת. כך לדוגמה, בעמ"ה (מחוזי נצ') 164/01 מאיר נ' פקיד שומה טבריה (5.6.2005) נדונה השאלה האם רשאים הנישומים, רואי חשבון במקצועם, לנכות מהכנסותיהם הוצאות שהוציאו עבור לימודי תואר ראשון במשפטים. אחד מטיעוניהם היה כי לא התכוונו לרכוש אגב לימודים אלה יתרון מתמיד (הוצאה הונית שאינו מותרת בניכוי), אלא כל מטרתם הייתה לשמור על הקיים, קרי, לתחזק את רמתם המקצועית הנדרשת מהם כרואי חשבון ובתוך כך לשמר את חוג לקוחותיהם הקיים (הוצאה פירותית המותרת בניכוי). נקבע כי מרכז כובד המשקל אינו בשאלה למה השניים התכוונו, אלא האם בפועל הוצאות הלימודים האמורות הובילו ליצירת יתרון מתמיד או רק לשימור הקיים. מסקנה זו ראויה בעיניי, שהרי איני מוצא כל היגיון בכך ששתי עסקאות זהות תסווגנה באופן שונה מבחינה עיונית, וימוסו באופן שונה מבחינה מעשית, רק משום שעלה בידי אחד מן הנישומים לשכנע כי כוונתו הסובייקטיבית הייתה שונה מכפי שמורה הבחינה האובייקטיבית. דוגמה נוספת המצביעה על משקלה המוגבל של הכוונה, נלמדת ממבחני העזר לסיווג שעניינם בפעולות חד-צדדיות של הנישום. כך למשל, מבחן אופן הטיפול החשבונאי וצורת רישום הנכס במאזן מהווה מבחן עזר משני בחשיבותו, היות וקיים חשש מובנה כי

הנישום יטעה בתום לב או אף יעוות את הרישום כדי להפחית את חבותו במס (נמדד),  
עמ' 101).

42. יובהר, אין לשלול מכל וכל את האפשרות כי במקרים מסוימים כוונתו של הנישום תתמוך מזה או תכרסם מזה במסקנה בדבר סיווגה של הכנסה נתונה. למשל, כמעין "שובר שוויון" במקרים גבוליים בהם הבחינה האובייקטיבית אינה מורה באופן בהיר לכאן או לכאן. מכל מקום, שיקול זה ייבחן כאחד מתוך מכלול של נסיבות במסגרת מבחן הנסיבות המיוחדות האופפות את העסקה, ולא כשיקול מכריע. היינו, במקרים מעין אלה תרומתה של כוונת הנישום לסיווג ההכנסה אינה תרומה ישירה, אלא תרומה עקיפה בכך שהיא עשויה לשפוך אור על יישומם של מבחני העזר האובייקטיביים וללמד על מה שאירע הלכה למעשה.

43. קבוצת מקרים אחרת בה אפשר לתת משקל לכוונת הנישום, היא כאשר מדובר בפעילויות מסוימות אשר מעצם טיבן וטבען קיימים קשיים מעשיים-ממשיים בבחינתן בראייה אובייקטיבית. בגדרה של קבוצה זו נמנה המקרה בו תלו המשיבים את יהבם, בעניין מלונות צרפת. ההליך ההוא עסק בשאלה האם מערכות מיזוג האוויר, החשמל והמעליות בבית מלון נחשבות למקרקעין או למיטלטלין, על רקע ההשלכות שהיו לקביעה זו על אופן חישוב מס הרכישה שחל על חלק מהמקרקעין של בית המלון. אכן, בפסק דינו של השופט י' עמית נקבע כי "המבחן הפיזי", לפיו כל מה שניתן לניתוק והפרדה מן המקרקעין לא ייחשב כחלק מאותם מקרקעין, אינו יכול לעמוד במבחן הביקורת, שעה שבטכנולוגיה הקיימת היום ניתן להעתיק מבנים שלמים ממקומם, על אף שברי כי מבנים אלה אינם בגדר מיטלטלין. לפיכך ניתנה בכירות למבחן הכוונה הסובייקטיבית, לפיו יש לבחון האם מראש התכוונו הנישומים כי רכוש זה יהיה חיבור קבע אם לאו. היינו, העדפת הכוונה הסובייקטיבית על פני הגישה האובייקטיבית יוחדה לנסיבות הספציפיות בהן דובר בהבחנה בין מקרקעין למיטלטלין ולנוכח הקשיים המעשיים הייחודיים לסוגיה זו, אך בוודאי לא ניתן להקיש מכך דבר על מעמדו ה"כללי" של מבחן הכוונה בדיני המסים, כפי שטען בא-כוחו של העיזבון. דוגמה נוספת לעניין זה, היא יישומו של מבחן הכוונה הסובייקטיבית במסגרת הגדרת תושבות לצורכי מס. הפסיקה קבעה לעניין זה כי בחינת התושבות תיעשה בשים לב לנסיבות האובייקטיביות (לאיזו מדינה משתייכות על פניו מירב הזיקות של הנישום) והסובייקטיביות (כוונתו של הנישום והיכן הוא רואה, מבחינה סובייקטיבית, את מרכז חייו) כאחד. זאת, משום שהגדרת תושבות אוצרת בחובה רכיבים רגשיים ואישיים של הנישום. ואף על פי כן, גם לעניין הגדרת תושבות לצרכים פיסקאליים נקבע כי אמנם

ישנה חשיבות מסוימת לתחושותיו הסובייקטיביות של הנישום, אך עיקר הבחינה תיעשה באמות מידה אובייקטיביות (ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה 13 (22.2.2017); ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 9 (29.12.2005)). מכל האמור ועל דרך קל וחומר, מובן כי בענייננו אין מקום ליתן משקל משמעותי, בוודאי שלא מעמד של בכורה, לכוונתם הסובייקטיבית של המשיבים.

44. עד כה עמדתי בכלליות על סיווגן של הכנסות לצורכי מס ועל אמות המידה להבחנה בין הכנסה אקטיבית-עסקית לבין הכנסה פאסיבית באשר היא. אולם, שאלת הסיווג מתעוררת בענייננו בהבחנה הממוקדת בין הכנסה אקטיבית-עסקית לבין הכנסה פאסיבית הנובעת מהשכרת נכסי מקרקעין ודירות למגורים. המדובר אפוא במקרה פרטי של הכנסה שעל פי צורתה המשפטית היא נחזית להיות פאסיבית. הואיל ויישום מבחני העזר לסיווג ההכנסה צריך להיעשות בשים לב לנסיבות כל מקרה לגופו, ובכלל זה הדקויות השונות המאפיינות את סוג הנכס וצורתה המשפטית של הפעילות – יש לעמוד תחילה על האופן שבו התייחסה הפסיקה להכנסות בהקשר זה.

ד. סיווג הכנסה מדמי שכירות בגין השכרת נכסים

45. ככלל, הכנסות מהשכרת נכסים משויכות לאחד משני מקורות בסעיף 2 לפקודה: סעיף 2(7) שעניינו הכנסות מהשכרת נכסים שאינם מקרקעין, כגון מיטלטלין או נכסים בלתי מוחשיים; סעיף 2(6) שמתייחס להכנסות מהשכרת נכסי מקרקעין והוא הרלוונטי לענייננו. וכך מורה סעיף זה:

2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אלה:

(1) ...

(6) דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזת-בית או בקרקע או בבנין תעשייתית...".

46. שכירות במקרקעין מוגדרת בסעיף 1 לחוק השכירות והשאילה, התשל"א-1971 ובסעיף 3 לחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, כזכות שהוקנתה בתמורה להחזיק בנכס (נכס מקרקעין או אחר, לפי העניין) ולהשתמש בו שלא לצמיתות. לשון אחר, דמי שכירות במובנם המקובל משקפים תמורה בעיקר עבור שימוש של השוכר בנכס ההון שהעמיד לטובתו המשכיר, ולא בעבור שירותים מיוחדים שנותן המשכיר. לכן, נקודת המוצא היא כי על דרך הכלל, הכנסה מהשכרת נכסים תיחשב כתשואה פאסיבית על הון



שאינה מערבת מידה משמעותית של יגיעה אישית, כשם שנחשבת בדרך כלל הכנסת ריבית המצטברת על קרן ההלוואה במהלך תקופת ההלוואה (עניין ברשף, פסקה 10; אדרעי, עמ' 173).

47. אלא שהגדרת תקבול כ"דמי שכירות" אינה מובילה לסיווג אוטומטי של אותו תקבול כהכנסה פאסיבית על פי סעיף 2(6) לפקודה. שכן נקבע לא אחת, כי טיבה של עסקה נקבע לצורכי מס על פי המהות הכלכלית האמיתית שביסודה, אשר גוברת על צורתה המשפטית (ראו למשל: ע"א 6722/99 בעניין משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ לעיל, עמ' 347; עמ"ה (מחוזי ת"א) 1018/69 מרכז הקרח בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 1, פד"א ד 15, 43 (1970) (להלן: עניין מרכז הקרח)). לפיכך, בצדו של הכלל האמור נקבעו בעניין ברשף שני חריגים, אשר בהתקיימם יסווגו דמי שכירות כהכנסה עסקית כמשמעה בסעיף 2(1) לפקודה:

(א) האפשרות הראשונה היא במקרים בהם הנישום מפעיל עסק להשכרת נכסים, באופן שהנכסים מהווים מעין מלאי עסקי והפעולות הכרוכות בהפקת ההכנסה בגין השכרתם הינן מתמשכות, מחזוריות, שיטתיות ומטרתן ברורה ומוגדרת (עניין ברשף, פסקה 11; וראו גם: עמ"ה (מחוזי ת"א) 62/85 קרית יהודית פרק תעשייתי בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פד"א יד(2) 24 (1987) (להלן: עניין קריית יהודית); ע"א 335/79 פקיד השומה נ' אגודת יידי האוניברסיטה העברית בע"מ, פד"א יא 44 (1980)). למעשה, מבחני העזר הידועים לעניין ההבחנה בין פעילות פאסיבית "כללית" לבין הכנסה עסקית כמשמעה בסעיף 2(1) לפקודה, מהווים את אמות המידה גם לעניין בחינת קיומו של עסק להשכרת נכסים. ויודגש כי נוסף על מבחני העזר האמורים, בפעילות של השכרת נכסים נקבע כי יש להביא בחשבון גם את היקף הנכסים המושכרים, באופן שהיקף נכסים נרחב עשוי ללמד על אופייה העסקי של הפעילות (עניין ברשף, פסקה 11; וראו גם: עניין קריית יהודית, שם ניתן משקל משמעותי לקיומם של מספר רב של מבנים (15 מבנים) ושל דיירים (29 שוכרים)). לכן, לא ניתן לומר כי דינו של מי שמשכיר נכס אחד יהא כדין מי שמשכיר נכסים רבים (עניין ברשף, פסקה 9). מבחן עזר זה בדבר היקף הנכסים המושכרים מתבקש נוכח אופייה של פעילות השכרת נכסים "פיסיים" (בשונה למשל ממסחר בניירות ערך) והוא משולב יחד עם שני מבחני עזר אחרים – היקף הכספי של העסקאות ותדירות הפעולות. זאת, מתוך תפיסה מקובלת הנלמדת מניסיון החיים והשכל הישר, לפיה קיים מתאם, גם אם לא מושלם, בין היקף הנכסים לבין תדירות הפעולות הנדרשות לשם השכרתם, ובין היקף הנכסים לבין היקף ההכנסה המצטברת המופקת מהם.

(ב) האפשרות השנייה בה יסווגו דמי שכירות כהכנסה עסקית היא במקרים בהם מתקיימת השכרה של "עסק חי". כלומר, כאשר פלוני משכיר לאלמוני עסק פעיל למשך תקופה קצובה ובאופן זמני. בתקופת השכירות אלמוני ממשיך לנהל ולתפעל את העסק האמור, אך מנתב לטובת פלוני חלק מהכנסות העסק ומעביר לו אותם בדרך של "דמי שכירות". בנסיבות אלו, אם יוכח שהשוכר (אלמוני) משלם את דמי השכירות למשכיר (פלוני) בתמורה לשימוש בעסק עצמו, בשונה מהשימוש בנכסי העסק בלבד, יהיה בכך ללמד כי המשכיר (פלוני) הוא מעין שותף ב"עסק חי", ועל כן הכנסות אלו תסווגנה כהכנסות מעסק (עניין ברשף, פסקה 11).

אין חולק שבערעורים הנדונים לא מתקיימת החלופה השנייה, והמחלוקת ממוקדת אפוא בשאלה האם הכנסות דמי השכירות בעניין לשם וברון נכנסים בגדרה של החלופה הראשונה, קרי, עסק של השכרת נכסי מקרקעין.

ה. סיווג הכנסה מדמי שכירות בגין השכרת דירות למגורים – השפעת המבחן הכמותי על עוצמת הזיקה בין ההון האנושי לבין ההכנסה

48. מכאן אדרש לשאלה המרכזית שהועלתה ביתר שאת בטיעוני הצדדים – מהו מקומם של מבחני העזר הכמותיים שעה שמדובר בהשכרה של למעלה מ-20 נכסים המוגדרים כדירות למגורים. האם, כעמדת המערער, קיימת נקודה על הרצף הכמותי אשר החל ממנה ואילך "הכמות הופכת לאיכות". או שמא, כל עוד המנגנון הארגוני והיגיעה האישית של הנישום או שלוחיו הסתכמו אך בפעולות בסיסיות ומינימליות שנדרשות ממילא מכל משכיר של דירה, ואף לא בוצעו פעולות יזמיות מובהקות בנכסים, לא ניתן לראות בפעילות ההשכרה ככזאת העולה כדי עסק, ואין נפקא מינה באשר למספרם של הנכסים המושכרים או היקף ההכנסות בגינם.

49. כבר עמדתי על כך שהגדרתו של "עסק" היא גמישה ומעצם טיבה מעוררת קשיים ביישומה באופן בהיר וחד-משמעי על פעילויות שונות. כן צוין כי מבחני העזר הנקודתיים להבחנה בין הון לבין פירות, ובהמשך בין פירות מהשקעה פאסיבית לבין פירות מפעילות עסקית, עוצבו בפסיקה ארוכת השנים מתוך הכרה בקושי היישומי הכרוך בהגדרת "עסק". על אף שמבחני עזר נקודתיים אלה נועדו לסייע בידי המסווג להתחקות אחר מהותה הכלכלית של הפעילות, באמצעות הבניית מלאכת הסיווג וחלוקתה לרשימה מפורטת של שיקולים רלוונטיים – גם יישומם של מבחנים אלה אינו חף מקשיים. לפיכך, לא אחת זכו המבחנים לביקורות בספרות ולקריאה למעבר מסיווג המושתת על מבחני עזר נקודתיים "טכניים" שהתפתחו בפסיקה ממקרה למקרה, אל בחינה יותר מהותית המנסה להתחקות אחר התמונה הכוללת (ראו למשל: אדדעי, דיני

מסים בישראל, עמ' 81-89; אברהם אלתר "מיון מחדש של מבחני הסיווג למקורות (תמורה ליגיעה אישית, להון ותשואה פאסיבית ואקטיבית" מיסים ה/3 א-14 (1991) (להלן: אלתר, מיון מחדש של מבחני הסיווג למקורות)). על רקע האמור הוצעו בספרות מבחנים חלופיים אשר לשיטת הוגיהם יש בהם כדי לפשט את מלאכת הסיווג ולהחדיר בה היגיון פנימי סדור.

50. פרופ' יוסף מ' אדרעי קרא לזנוח את רשימת המבחנים הנקודתיים ולהתחקות אחר המכנה המשותף שלהם (אדרעי, דיני מסים בישראל, שם). בתוך כך הציע את "מבחן גורמי הייצור" כמבחן מלכד לכל מבחני העזר האמורים. לפי מבחן זה, אשר תואר בכתיבתו של פרופ' אדרעי בעיקר בהקשר של סיווג מן הסדר הראשון בין רווח הון לבין הכנסה פירותית, יש להבחין בין גורמי הייצור שהצמיחו את ההכנסה. בעוד הכנסה פירותית נוצרת כתוצאה ממהלכים פנימיים של שימוש בגורמי הייצור על ידי הנישום (ידע, מומחיות, עבודה, כישרון, יזמות וכיוצא באלה), רווח הון נוצר כתוצאה מגורמים חיצוניים לנישום ולנכסיו, ואשר לנישום כמעט ואין השפעה עליהם (כגון שיעור הריבית במשק, הביקוש וההיצע המצרפיים של נכסים מאותו סוג בו מחזיק הנישום וכדומה). לדוגמה, נישום רכש נכס בעלות של 100 ש"ח ומכר אותו לאחר זמן מה בתמורה לסך של 110 ש"ח. לפי אדרעי, ככל שהנישום עשה שימוש "פנימי" בגורמי הייצור שלו, למשל אם הפעיל את כישוריו ויגע אישית כדי לשפץ ולהשביח את ערכו של הנכס, אזי ניתן לייחס את הגידול בערך הנכס בשווי של 10 ש"ח לגורמי הייצור הפנימיים שבידי הנישום ושהלה שולט עליהם ועל כן מדובר בהכנסה פירותית. לעומת זאת, אם לא הופעלו גורמי ייצור פנימיים כאמור, ניטה לשייך את הגידול שנוצר בערך הנכס לגורמי ייצור חיצוניים, כדוגמת שינויים בתנאי השוק, לרבות גידול בביקוש המצרפי לנכס, הפחתה בשיעור הריבית הנוהג במשק ושינויים אחרים מעין אלה – ומכאן לסווג את התקבול כהוני.

51. עוד בטרם הוצע מבחן גורמי הייצור על ידי פרופ' אדרעי כאמור, בשנת 1991 הציע ד"ר אברהם אלתר בחיבורו (אלתר, מיון מחדש של מבחני הסיווג למקורות) מבחן שנועד לפשט את מבחני העזר הנקודתיים ולסייע באיתור המהות הכלכלית שביסוד ההכנסה. הגם שכאמור ישנן הכנסות מיגיעה אישית שאינן משויכות למקור "עסק" (למשל, הכנסה מעבודה שכירה או הכנסה ממשלח יד), קשה לחשוב על עסק שאינו כרוך ביגיעה אישית במידה כזו או אחרת, ובקשר סיבתי בין היגיעה האישית והאקטיביות של הנישום או שלוחיו לבין הפקת ההכנסה. דהיינו, אף על פי שיגיעה אישית אינה מהווה תנאי מספיק לקיומו של עסק, היא מהווה תנאי הכרחי לכך. על כן,

הצעתו של ד"ר אלתר היא לראות את היגיעה האישית כעיקרון מקשר העובר כחוט השני בין הכנסות עסקיות שונות. וכך הוא כותב (שם, עמ' א-15):

"מבחנה העיקרי של הכנסה מעסק הינו מבחן היגיעה האישית, ולגישתנו על פי התיזה המוצעת, אין לך הכנסה מעסק שאיננה מערבת אלמנט של יגיעה אישית של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים. למעשה די בבדיקת אלמנט היגיעה האישית כתחליף למבחני תדירות, הבשלה, טיפוח, יוזמה, בקיאות וכו'... משמע, יגיעה אישית של מאן דהוא, בין של בעל העסק ובין של עובדיו או קבלניו, תשווה להכנסה אופי עסקי וחסל סדר על המבחנים הקשים המיושמים חדשות לבקרים על ידי מומחי מס כאלו ואחרים, ואשר ליישומם אין מידה ואין היגיון קר, חד וברור".

52. עמדה זו ראויה היא. אלא שנדמה כי המבחנים שנקבעו זה מכבר בפסיקה נועדו הם עצמם כדי לחשוף אם אכן הנישום השקיע יגיעה אישית. עמידה על היגיעה האישית היא המטרה המושגת באמצעות יישום המבחנים. על כן אין מקום לעיגון המבחן כתחליף למבחני העזר שפורטו – שכן אותם מבחני עזר יצירי פסיקה נולדו לשם מתן מענה לקושי המעשי בזיהוי מרכיב התשואה על ההון האנושי והיגיעה האישית העומדים מאחורי הפקת ההכנסה. וכפי שאמר בית המשפט בעניין מגיד: "ההכנסה ה'עסקית', נובעת מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית; מטרתה מוגדרת ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו" (שם, פסקה 19, ההדגשות אינן במקור – ד"מ; וראו גם: ע"א 3892/13 בעניין בר-און פישמן תקשורת בע"מ לעיל, פסקה 14; עניין ברשף, פסקה 9). לשון אחר, מבחני העזר הנקודתיים נועדו לשקף את מבחן ההון האנושי האמור. כך למשל, תדירות הפעולות מהווה אינדיקציה לפעילות העסקית, בין היתר משום שאינטנסיביות העיסוק הנדרש מן הנישום עומדת בזיקה מסוימת ליגיעתו האישית, להפגנת אקטיביות ולתרומה מהונו האנושי לצורך הפקת ההכנסה. מבחני העזר הנקודתיים גם מקיימים ביניהם מעין "מקבילית כוחות". ככל שחלק מהם מתקיימים באופן מובהק, כך פוחתת הדרישה להתקיימותם של האחרים. כך, השכרת נכס מקרקעין אחד בלבד בתמורה לדמי שכירות שאינם גבוהים במיוחד ממחירה שבו המבחן הכמותי אינו מתקיים. לכן, על מנת שדמי השכירות ייחשבו כהכנסה מעסק יידרש כי יתר מבחני העזר האיכותניים "יפצו" על כך אגב התקיימותם באופן ממשי. למשל, על ידי מתן שירותים נוספים, ביצוע פעולות השבחה, תדירות יוצאת דופן וכיוצא באלה.

53. ביטוי לאמור ניתן למצוא, בין אם במפורש ובין אם במרומז, במסגרת פסק הדין בעניין יהל. הליך זה עסק באם ובשני בניה שבבעלותם 120 דירות, כאשר 110 מתוכן היו מושכרות למטרת מגורים. השכרת הדירות הניבה לשלושת הנישומים הכנסה בגובה של כ-3,000,000 ש"ח במוצע לשנה. מן התשתית הראייתית שהונחה לפני בית המשפט עלה כי הנישומים אמנם הפעילו מערך מאורגן לתפעול השכרת הדירות, חתימה על חוזים והתאמתם, גביית כספים ותחזוקה שוטפת של הדירות לרבות טיפול בתקלות שהתרחשו מעת לעת. אולם כל פעולותיהם אלו, אם תבודדנה לרמת הדירה הבודדת, לא חרגו מפעולות בסיסיות שהיו מתחייבות מכל משכיר "רגיל" של נכס בודד. פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט ה' קירש) באותו עניין הציע להבחין בין שני מצבים שונים: "הרובד הראשון" – השכרה של נכס בודד או מספר מועט של נכסים (להלן: רמת הנכס הבודד); לעומת "הרובד המערכתי" – השכרת ריבוי של דירות (להלן: הרמה המערכתית). צוין כי מבחן גורמי הייצור שהוצע כאמור על ידי פרופ' אדרעי (ואשר כפי שהוסבר לעיל, מהווה בהתאמה מסוימת ביטוי לעקרונותיו של מבחן ההון האנושי שהוצע בתחילה על ידי ד"ר אלתר) אכן עשוי לשפוך אור על מיון הכנסה כפאסיבית או כעסקית ברמת הנכס הבודד, אך כוחו מוגבל שעה שמדובר בריבוי דירות. אם לא כן, על פי ההיגיון הטמון ברמת הנכס הבודד, גם השכרתן של מאות ואף אלפי דירות לא תסווג כפעילות עסקית אם נבודד אותן לגורמיהן ונבחן אותן כאילו היו ברמת הנכס הבודד, ככל שלא נעשו פעולות "מיוחדות" של שיווק, השבחה או יזמות ביחס לכל דירה ודירה. צוין כי תוצאה זו אינה משקפת את הדין הנוהג בישראל ועל כן נקבע כי "הכנסה עשויה להיחשב הכנסה עסקית בשל ההיקף (הכמותי) של הפעילות שמצמיחה אותה ולא רק בשל טיב (איכות) הפעילות" (עניין יהל, פסקה 76). מסקנה זו מתבקשת מפני שלא 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.

54. מסקנה זו בדבר משקלו של המבחן הכמותי אף מתחזקת כאשר ההכנסה הנדונה נובעת מהשכרת דירות המיועדות למגורים. פעילות של השכרת דירות אינה פעולה הנעשית מאליה, בשונה מאפיקי השקעה פאסיביים מובהקים, כגון הפקדת פיקדון בנקאי. בהקשר זה נטען על ידי בא-כוח העיזבון, כי סיווג פעילות השכרת דירות כפעילות עסקית רק בשל היקף הנכסים המושכרים כמוהו כהגדרת הכנסת דיבידנד כפעילות עסקית רק מפני שהיא נובעת מהחזקה במניות רבות של תאגיד עסקי

מצליח, או הכנסת ריבית גבוהה רק משום שמקורה בהפקדת סכום משמעותי של חיסכון בבנק. דא עקא, הגזירה-שווה שמנסה לערוך בא-כוח העיזבון מתעלמת מההקשרים השונים בגדרם נבחנת ההכנסה וממאפייניה הייחודיים של פעילות מסוג השכרת נכסי מקרקעין ובפרט דירות שמיועדות למגורים. כאשר אדם רוכש מניות בתאגיד עסקי אשר נמצא בתור הזהב ומחלק בנדיבות את רווחיו לבעלי מניותיה, אותו אדם זכאי ליהנות מכספי הדיבידנד אף אם יהיה פאסיבי לחלוטין במובן המילולי של המונח ואין הכרח כי יצביע בהחלטות שמתקבלות באסיפה הכללית או כי הוא יהיה אקטיבי בדרך כלשהי. גם הכנסות הריבית שנצברות על כספי חיסכון שאדם כלשהו הפקיד בבנק, אינן תלויות במידת האקטיביות שאותו אדם מקדיש. לעומת זאת, כאשר אדם הבוחר להשקיע את תזרימי המזומנים שלו בנכסים "פיסיים" מסוג דירות למגורים ולהפיק הכנסה מהשכרתן, ברי כי ככל שעולה כמות הנכסים המושכרים, כך הכניסה אל תחום הרמה המערכתית מצריכה התעסקות משמעותית סביבם. זאת, אף אם מדובר בפעולות בסיסיות בלבד ברמת כל אחד מהנכסים הבודדים כשלעצמם, וההכנסה עבור כל אחד מהנכסים משקפת "הכנסת הבסיס" מהשכרתן במחיר השוק ולא יותר מכך.

55. על יסוד האמור, ככל שגדלה כמות הנכסים המושכרים עד שעוברת לרמה המערכתית, קשה לתאר כיצד ניתן להפיק אף את ההכנסה הבסיסית עצמה מהשכרתם של כל הנכסים, לא כל שכן הפקתה ביעילות, בהיעדר תשומה משמעותית של הון אנושי ויגיעה אישית. מדרך הטבע נישום שמשכיר עשרות דירות ולא משקיע יגיעה אישית ותשומות של הון אנושי – בין אם בעצמו ובין אם באמצעות שלוחיו – מסתכן בפגיעה בזרם תזרימי המזומנים הצפוי להתקבל מנכסיו. פגיעה זו עלולה להתרחש כתוצאה מן האפשרות שחלק מהדירות כלל לא יאושו, המשך בגביית חסר או גבייה בלתי אפקטיבית וכלה בחשיפה לתביעות מצד שוכרים בגין אי-עמידה בחובות הבסיסיות שהמשכיר חב כלפיהם מכוח דין או הסכם (תחזוקה שוטפת וטיפול בתקלות שמתרחשות בדירות מפעם לפעם ועוד). אכן, השכרתן של דירות בודדות יכול שתיעשה "אגב אורחא" ומבלי שייפגע זרם ההכנסות הצפוי מהן. אך לא כך הם פני הדברים בהשכרת ריבוי של דירות ברמה המערכתית.

56. אף על פי כן כידוע, בצדו של כל כלל ניצב היוצא מגדרו. אכן כאמור, השכרת ריבוי דירות באופן המצריך היערכות מערכתית, מספקת אינדיקציה משמעותית להתקיימות עסק של השכרה ומניחה לפתחו של הטוען אחרת נטל לשכנע בצדקת טיעונו בנסיבות המקרה. על כן, אם יעלה בידו של הטוען לסיווג ההכנסה כפאסיבית לשכנע כי הפקת ההכנסה לא הייתה כרוכה במידה ניכרת של הון אנושי מצדו או מצד שלוחיו, יהיה בכך כדי לסתור את סיווג ההכנסה האמורה כעסקית. יחד עם זאת, החל

מרף מסוים של כמות דירות יידרש הטוען נגד סיווג ההכנסה כעסקית להרים נטל שאינו פשוט כלל ועיקר לשכנע כי מתקיימות בענייננו נסיבות מיוחדות החורגות מן הכלל.

57. אם כן, נשאלת השאלה מהו אותו רף כמותי של היקף הנכסים המושכרים אשר החל ממנו תקום חזקה ל"עסקיות" ההכנסה, אשר תיסתר רק בהתקיימן של נסיבות מיוחדות? כפי שהובהר, הגדרתה של פעילות כעסקית היא הגדרה כלכלית מהותית המושפעת מנסיבות המקרה ומהתמונה הכללית המתקבלת משקלולן. לפיכך ביקש המחוקק להותיר בידי המסווג את שיקול הדעת לבחון כל מקרה לגופו לנוכח נסיבותיו הפרטניות. קביעת רף כמותי אחיד וקשיח לשם סיווג קטגורי גורף של ההכנסה, מועדת לסבול מתחולת יתר מזה ותחולת חסר מזה, ועל כן קשה "למתוח את הקו" על מספר מדויק. מטיעוני הצדדים לערעורים דנן דומה כי נמתח ציר בין שני קטבים – עניין יהל בו דובר על 110 נכסים ואשר מבטא את הקצה העסקי לעומת עניין מרדכי, בו סיווג בית המשפט המחוזי הכנסה של זוג מהשכרת שלוש דירות כהכנסה פאסיבית ועל כן מייצג את הקצה הפאסיבי. לטענת המשיבים, השכרה של 20-30 נכסים קרובה יותר לנסיבות המקרה בעניין מרדכי. לכך השיב המערער בסיכומי התשובה ובדיון שנערך לפנינו, כי טענת המשיבים נשענת על הטיה על פיה פיזור הבעלות בדירות מגורים באוכלוסייה הוא אחיד. כך, המערער הציג לפנינו נתונים על אודות התפלגות החזקת דירות בישראל, מהם עולה כי מספר משקי הבית המחזיקים ב-10 דירות ומעלה עומד לאורך השנים על לא יותר ממאות בודדות של בעלי הון. אשר על כן, לשיטתו, קביעה שגם היקף פעילות כבענייננו אינו עולה כדי עסק הופכת הלכה למעשה את הקבוצה בה פעילות של השכרת דירות תיחשב לעסקית, לקבוצה ריקה.

58. טענה זו שנשמעה מפי המערער, על אף היותה שובת לב במבט ראשון, טובה בעיניי להרחבת הדעת בלבד. שכן, היחס בין כמות הדירות שבבעלות הנישום לבין התפלגות הבעלות בדירות באוכלוסייה אינו משליך כשלעצמו על סיווגן של ההכנסות מדמי שכירות כעסקיות או כפאסיביות. חריגות התופעה אינה מלמדת על עוצמת הקשר בין ההון האנושי שהושקע לבין הפקת ההכנסה. יחד עם זאת ומנגד, לא השתכנעתי מטיעון המשיבים. לפי הטענה, נקודת המוצא לפיה כמות הדירות ממנה מתחיל האומדן שהשכרתן היא ברמה המערכתית, נעה סביב כמות הנכסים שנדונה בעניין יהל, כאחד מפסקי הדין הראשונים שעסקו בהשכרה של ריבוי דירות למגורים. אלא שהיקף המושכרים העצום בעניין יהל אינו מהווה עוגן או את הרף הכמותי התחתון כאמור, ואין בו כשלעצמו כדי להחליש את המסקנה כי השכרת 20-30 נכסים עולה כדי הרמה המערכתית המצריכה לשם תפעולה עסק של ממש. אני סבור כטענת המערער, כי ככלל השכרה של 20-30 דירות המיועדת למגורים הינה דומה יותר במהותה להשכרה של

110 דירות (כבעניין יהל) מאשר להשכרת דירות בודדות (כבעניין מרדכי). אולם בשונה מסברת המערער, הטעם לכך אינו נעוץ בחריגות התופעה ביחס להתפלגות הבעלות בדירות מגורים באוכלוסייה, אלא משום שקשה לדמיין השכרה של 20-30 דירות והפקת הכנסה שוטפת מהשכרתן במשך שנים, מבלי שיתקיים מנגנון והיערכות ברמה המערכתית המשלבת מרכיב משמעותי של הון אנושי ויגיעה אישית.

59. לאחר שהונחה התשתית הנורמטיבית לסיווג הכנסה מדמי שכירות למקורות הפירותיים המתאימים לה, ניישם עתה את הדין על עובדות שני המקרים שלפנינו.

מן הכלל אל הפרט – עניין לשם

א. יישום מבחני העזר לסיווג ההכנסה למקור

60. על רקע התשתית הנורמטיבית שתוארה ולאחר בחינת טענות הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי יש מקום לקבל את הערעור בעניין לשם ולהורות על סיווג ההכנסות האמורות כהכנסות מעסק של השכרה כמשמעו בסעיף 2(1) לפקודה.

61. בשנות המס הנדונות השכירו האחים דפנה ודן לא פחות מ-27 נכסי מקרקעין, כאשר 14 מהם הושכרו למגורים והיתר למשרדים ולחנויות. פעילות זו הניבה לשניהם ביחד הכנסה ממוצעת של כ-900,000 ש"ח לשנה, קרי, כ-75,000 ש"ח לחודש. סכום זה משקף היקף הכנסה הגדול בעשרות מונים מהיקף ההכנסות האחרות של האחים ממקורות אחרים באותן שנות מס (פרוטוקול הדיון בבית המשפט המחוזי בעניין לשם, עמ' 18 (להלן: פרוטוקול לשם)). אם כך, לא זו בלבד שמדובר בהיקף הכנסה נרחב מנקודת מבט אובייקטיבית, אלא שהדבר מקבל משנה תוקף שעה שההכנסות מהשכרה היוו מבחינה סובייקטיבית את מקור ההכנסה העיקרי של דפנה ואף הבלעדי של דן (וראו: עניין מגיד, עמ' 14; עניין מזרחי, פסקה 8). כמו כן, על אף שתדירות תחלופת השוכרים לא הייתה גבוהה, מרבית חוזי השכירות לא היו ארוכי טווח אלא על בסיס שנתי ולכן הצריכו את הארכת תוקפם מדי שנה. חלק מהנכסים אף הושכרו למספר שוכרים בעת ובעונה אחת ("דירות שותפים"), כך שכמות השוכרים בפועל הייתה אף גדולה מכמות הנכסים המושכרים, שהיא בעצמה כאמור רחוקה מלהיות מצומצמת (פרוטוקול לשם, עמ' 26). אין תמה אפוא כי במקרה זה מתקיים המבחן הכמותי (היקף המושכרים והיקף ההכנסות בגינם) במלוא עוזו.

62. בפסק דינו של בית המשפט המחוזי צוין אמנם כי היקפי הפעילות מהווים סממנים עסקיים. אף על פי כן, נקבע שאין במספר הנכסים כשלעצמו כדי להפוך מקור הכנסה פאסיבי במהותו למקור אקטיבי. בתוך כך, יישם בית המשפט את יתר מבחני



העזר לסיווג ההכנסה והגיע לכלל מסקנה שלא נעשו פעולות החורגות מאלו שכל משכיר של נכס בודד מתחייב לעשות, לא הייתה פעילות אסטרטגית מיוחדת, לא ננקטו פעולות השבחה ולא ניתנו שירותים נלווים בתוך הנכסים. על בסיס זה נקבע כי מקורן של ההכנסות הוא פאסיבי. שותף אני לעמדה העקרונית שלפיה מספר הנכסים כשלעצמו אינו מכריע לבדו את תוצאת הסיווג. אך כפי שפורט בהרחבה לעיל, השכרת מספר כה רב של נכסים והפקת הכנסה בהיקף משמעותי במקרה זה, בהחלט משפיעות על סיווג ההכנסה. זאת, מפני שקיים יחס ישיר בין כמות נכסי המקרקעין המוחזקים לבין ההון האנושי הכרוך בהפקת ההכנסה מהשכרתם.

63. בהקשר זה יש מקום להתייחס לטענת העיזבון ודן אשר ביקשו לאבחן בין כמות הנכסים המושכרים בעניין יהל לבין היקפי הפעילות במקרה שלהם. לפי הטענה, בעוד שבעניין יהל כל אחד מהנישומים הפיק הכנסה בסך של 1,000,000 ש"ח לשנה, הכנסתם השנתית של דן מדמי שכירות הסתכמה בסך של 500,000 ש"ח "בלבד" לכל אחד. אלא שכאמור, היקף הנכסים החריג בעניין יהל אינו קובע את נקודת הייחוס או את קו הגבול להבחנה בין הכנסה פאסיבית לבין עסק אקטיבי של השכרה. אין בידי לקבל את הטענה שלפיה 27 נכסי מקרקעין הם בגדר היקף מושכרים "מתון" שמאפשר את השכרתם "אגב אורחא", כשם שניתן היה לעשות אילו היה מדובר בנכסים בודדים. הפקת הכנסה מכמות כזו של נכסים, אף שכמחציתם אינם משמשים בפועל למגורים אלא למשרדים ולחנויות, מחייבת מיניה וביה היערכות מערכתית והשקעת הון אנושי ויגיעה אישית, ולו כדי להפיק את ההכנסה ה"בסיסית" המשקפת את מחיר השוק של כל אחד מהנכסים, ואף נמוך מכך.

64. זאת ועוד, עיון בכתבי בי-דין שהוגשו ובנספחים שצורפו להם מלמד כי התקיימו סממנים עסקיים נוספים, שאמנם אינם נכנסים בגדר המבחן הכמותי, אך מהווים פועל יוצא ממנו. כך, לצורך השכרת הנכסים הועסקו שתי עובדות – מזכירה ומנהלת חשבונות (פרוטוקול לשם, עמ' 26-27 ו-33). בחלק משנות המס אף הועסקה עובדת נוספת שסיפקה שירותי ניקיון בבניינים בהם התרכזו חלק מהנכסים. נטען על ידי המערער ולא הוכחש על ידי העיזבון ודן, כי עלות שכרן של העובדות לא פחתה מסך של 100,000 ש"ח לשנה. המזכירה ומנהלת החשבונות היו אחראיות על היבטים שונים של פעילות ההשכרה, כגון: הנהלת חשבונות, עריכת רישומים בתוכנה ייעודית לכך ("חשבשבת") והכנת דו"חות רווח והפסד נפרדים לכל אחד מהנכסים (שם, עמ' 19). כך לדוגמה, עיון בדו"חות אלה כפי שהוגשו לרשויות המס בשעתו מלמד כי "הועמסו" לכל נכס הוצאות שונות להפחתת ההכנסה החייבת לצורכי מס – הוצאות שכר, ניקיון וגינון, אחזקה, ביטוח, הוצאות "כלליות", עלויות הכנת הדו"ח, פחת,

אחזקה ועוד. יש להניח כי התנהלות פיננסית זו אינה נחלתו של כל משכיר של דירות בודדות, בוודאי כאשר מביאים בחשבון שמדובר בעריכה והפקה של יותר מ-20 דו"חות מעין אלה; גביית המחאות משוכרים, הפקדתן וביצוע מעקב עד לפירעונן. יודגש, מדובר במעקב אחר מאות הפקדות בשנה, לנוכח היקף הנכסים הנרחב, כמות השוכרים הגדולה אף יותר והעובדה כי דמי השכירות שולמו על בסיס חודשי; העברת פניות השוכרים אל האחים בענייני תקלות שאירעו בנכסים מפעם לפעם, ובהתאם לכך הזמנת אנשי מקצוע מתאימים.

65. עוד יודגש כי מלבד העובדות, גם האחים עצמם נטלו חלק פעיל בהשכרת הנכסים. החל מפרסום הנכסים והתנהלות אל מול שוכרים פוטנציאליים (פרוטוקול לשם, עמ' 25), המשך בפעולות גבייה (שם, עמ' 26-27) ואף שליחת מכתבי התראה במקרים בהם חל עיכוב במסירת התשלום וכלה בהתקשרויות עם בעלי מקצוע שונים (דוגמה למכתב מעין זה, אשר נחתם על ידי דן בכובעו כעורך דין, צורפה לנספחי המערער). לעניין זה אף סביר להניח כי האחים נהנו מ"יתרון לגודל" בהתנהלותם אל מול אנשי מקצוע. כך למשל, דן ציין בעדותו בבית המשפט המחוזי כי הם "מחזיקים" חברה קבועה שמספקת את שירותי הגינון בחלק מהנכסים (פרוטוקול לשם, עמ' 27). דומה אפוא כי בשל היקף הפעילות הנרחב בחרו האחים "להחזיק" באופן קבוע אנשי מקצוע שונים. לא מן הנמנע כי היקף פעילות ההשכרה וההתנהלות אל מול אנשי מקצוע קבועים הקנתה לאחים יתרון כלכלי על פני משכיר "רגיל" של נכס בודד. אפשר גם שיתרון זה בא לידי ביטוי בשיפור עמדת המיקוח, חיסכון בעלויות עסקה בהתקשרויות חוזרות ונשנות עם בעלי מקצוע אחרים, או שניהם גם יחד. יש להניח כי האחים נהנו מהיתרונות הכלכליים הנלווים להיקף הפעילות, לא רק בהתקשרויות עם אנשי תחזוקה אלא גם ביצירת נוסחים אחידים של חוזי שכירות, הנהלת חשבונות, מתווכים וכיוצא באלה. מאחר שמקובל לחשוב על עסק כעל גוף כלכלי שמתאפיין בין היתר בפעילות קבועה, נמשכת ושיטתית – הרי שתכונת ה"יתרון לגודל" היא במהותה מאפיין עסקי.

66. העסקת העובדות וקיומו של המנגנון המתואר, אשר משתלבים כנדבך נוסף עם ההיבט הכמותי הבולט שבפעילות, מהווים גם הם יחד סממן עסקי מובהק. בעניין זה לא השתכנעתי מטענות העיזבון ודן כי לא כל העובדות הועסקו במשרה מלאה, כי שכן היה מינימלי וכי זרם ההכנסות לא היה נפגע אילולא הן הועסקו. אין כל רבותא בכך שלא כולן הועסקו במשרה מלאה, שעה שמדובר בשלוש עובדות אשר שתיים מהן היו מרכזיות בתפעול פעילות ההשכרה על כל היבטיה. קיומו של עסק אינו מותנה בכך שכל העובדים המעורבים בו יעסקו בו בכל שעות היממה, לא כל שכן כאשר מדובר

במספר עובדים ובוודאי כאשר מתווספים לכך הנישומים עצמם אשר היו מעורבים במידה מסוימת בפעילות. כלומר, גם אם האחים לא היו פעילים במיוחד בענייני ההשכרה, כאמור הם לא היו מנותקים כליל מהפעילות. פניות הדיירים לטיפול בתקלות היו מועברות על ידי המזכירה ומנהלת החשבונות לאחים, שהיו בתורם מתנהלים מול בעלי המקצוע הרלוונטיים, או למצער היו נדרשים לאשר את התיקונים שהתבקשו (פרוטוקול לשם, עמ' 27-29). האחים אף פרסמו את הנכסים באתרי האינטרנט השונים, נפגשו עם השוכרים, הציגו לפניהם את הנכסים, דנו עמם באשר לתנאי השכירות (על אף שבפועל מרבית חוזי השכירות היו שגרתיים), לקחו ערבויות וחתמו עמם על חוזי השכירות.

67. מכל מקום, כאשר מדובר ברמת הנכס הבודד, סביר כי פעולות מעין אלו היו יכולות להיעשות "כבדרך אגב", מבלי להעסיק עובדות ומבלי לבצע את יתר הפעולות עליהן הן היו מופקדות. ברם, מסקנה זו משתנה באופן ניכר שעה שנכפיל את כל הפעולות המתוארות ב-27 נכסים ובמספר רב יותר של שוכרים, אשר אכן מצריכים מנגנון כפי שהיה בפועל. ברמה המערכתית, נראה כי האחים נדרשו לתפעול מנגנון של ממש שיאפשר את הפקת ההכנסות, ובוודאי אם חפצו בהפקתן באופן יעיל ותוך צמצום החשיפה לעלויות שונות שעולות להיגרם: תביעות מצד הדיירים על פגמים בדירות שאינם מטופלים כראוי, תשלומי שכר דירה שלא משתלמים בזמן או לא משתלמים בכלל, השכרה קבועה ונמשכת של כלל הדירות חרף תחלופת הדיירים המתרחשת מעת לעת וכיוצא באלה.

68. ויובהר, כי כמות היחידות המושכרות הרלוונטיות לצורך סיווג ההכנסה במקרה דנא היא של כל 27 נכסי המקרקעין המושכרים. זאת, חרף העובדה שבמישור המעשי-תוצאתי הסדר המס המופחת חל רק על 14 מהם שהושכרו למגורים. המנגנון האמור חלש על כל הנכסים, הן על אלה שהושכרו למגורים והן על אלה שהושכרו למשרדים ולחנויות. אכן, הנפקות המעשית של הסיווג עשויה להשפיע באופן מסוים על ההקשר שבו יש ליישם את מבחני העזר לסיווג ההכנסה (ראו: עניין ברשף, פסקה 12). ברם, כלל לא נטען כי השכרת המשרדים והחנויות הייתה כרוכה בהתעסקות שונה ביחס להשכרת הדירות למגורים. וממילא, פעילות ההשכרה תופעלה כמקשה אחת ובאמצעות אותו מנגנון. כמו כן, עם סיום הסכסוך בין האחים אמנם פוצלה הבעלות בנכסים בין האחים. אם כי, פיצול זה נעשה בשנות המס המאוחרות אשר חורגות לגדר דיוננו. דהיינו, ב-4 שנות המס הנדונות התקיים מנגנון ארגוני ממשי לצורך תפעול השכרתם של 27 נכסי מקרקעין והפקת הכנסת דמי שכירות של מיליון ש"ח לשנה בקירוב. על כן, אלה הנתונים הכמותיים הרלוונטיים לצורך יישום המבחנים לסיווג ההכנסה, ובפרט

היקף היחידות המושכרות, היקף ההכנסה, המנגנון הארגוני ותדירות הפעולות. פיצול הבעלות בנכסים מהווה שינוי נסיבות וייתכן כי יש לו משקל בקביעת סוג ההכנסות בגינם, אך נסיבות חדשות אלו תיבחנה לעת מצוא, ככל שסיווג זה יעמוד למחלוקת באשר לשנות המס הבאות.

69. עוד לעניין המנגנון. מטיעוני העיזבון ודן עולה ניסיון להמעיט בחשיבות המנגנון ובנחיצותן של העובדות. כך נטען כי המזכירה הועסקה רק כדי לשמש כ"מגשרת" בין האחים לנוכח הנתק ששרר ביניהם ולמניעת "קטסטרופה כלכלית", וכי העסקתה הסתיימה מיד עם סיום הסכסוך וחלוקת הנכסים בין שני האחים. אלא שטענות אלו אינן מתיישבות עם התשתית העובדתית ואף לא עם מושכלות היסוד בדיני המסים. ראשית, ספק אם קיים קשר סיבתי בין הסכסוך לבין העסקת העובדות, שעה שהן עסקו בענייני ההשכרה עוד בחייו של האב ובטרם הורשו הנכסים לאחים; שנית, עצם סיום העסקת העובדות לאחר שנות המס הנדונות ולאחר שפוצלה כאמור הבעלות בנכסים בין שני האחים, אינו מלמד על אי-חיוניותן להשכרת כל 27 הנכסים בשנות המס. לאור האמור, לא שוכנעתי כי אלמלא המנגנון האמור זרם ההכנסות מדמי שכירות לא היה נפגע. אדרבה, האופן שבו התרחשו הדברים בשנות המס הלכה למעשה מעיד אחרת, כפי שפורט לעיל. בהקשר זה אף לא למותר לציין את ההלכה הנושנה בדיני המסים, שלפיה יש לבחון את פעולות הנישום כפי שבוצעו בפועל, ולא על פי הדרכים האפשריות בהן היה ניתן היה לעשותן (ע"א 512/65 ון הרטן, מפעלי מתכת בע"מ (בפירוק) נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פ"ד כ(3) 625, 626 (1966)).

אך מעבר למבחן הכמותי, חלק נכבד ממבחני העזר האחרים מצביעים גם הם על כך שפעילות השכרת הדירות על-ידי האחים הייתה בבחינת עסק. על זאת להלן.

70. הנה כי כן, מנסיבות העניין ניתן ללמוד גם על קיומו של מבחן תדירות הפעולות. אמנם, בית המשפט המחוזי התרשם כי מרבית חוזי השכירות היו שגרתיים ותחלופת השוכרים לא הייתה גבוהה. ואכן, לוו היינו בוחנים את פעולות דפנה, דן ושלוחיהם בראי הנכס הבודד, סביר כי המסקנה הייתה שרמת הפעילות אינה מצדיקה את סיווגה כעסקית. עם זאת, שונים הם פני הדברים בנסיבות שפעולות אלו נעשו ביחס ל-27 נכסים (שבחלק מהמקרים הושכרו למספר שוכרים) והצמיחו הכנסה בסך של כ-900,000 ש"ח לשנה. פשיטא אפוא, כי היקפי הפעילות כאמור הצריכו התעסקות שוטפת בנכסים, כגון חתימה על חוזים, הזמנת אנשי מקצוע להחזקת הדירות וכיו"ב, אשר עונים על מבחן תדירות הפעולות כאמור.

71. אשר למבחן הבקאות. כדעת בית המשפט המחוזי, מסופקני האם עיסוק בעריכת דין או השכלה אקדמית במשפטים מקנה בקאות מיוחדת בהשכרת נכסי מקרקעין. אולם כאמור, הבקאות הנדרשת אינה חייבת להתקיים אצל הנישום עצמו אלא די בבקאות שילוחית. המזכירה ומנהלת החשבונות סייעו לאב המנוח בענייני ההשכרה במשך שנים רבות – המזכירה במשך 5 שנים ומנהלת החשבונות במשך 29 שנים. יש אפוא רגליים לסברה כי במסגרת זו צברו את הניסיון וההבנה הנדרשים להשכרת הנכסים. גם אם בקאות זו אינה "עילאית", נראה שהיא ברמה מספקת לשם התקיימות המבחן במקרה זה, כל שכן בתחום כמו השכרת נכסים שמעצם טיבו אינו מחייב השכלה או הכשרה ספציפית כאמור.

72. לגבי מבחן המימון. בא-כוחו של דן טען בהקשר זה כי מאחר שהשכרת נכסים היא פעילות פאסיבית ביסודה, אזי נטילת מימון זר היא בגדר תנאי בלתו אין לשם סיווגה כאקטיבית-עסקית. אין לקבל טענה זו. בפסיקת בית משפט זה צוין לא אחת כי דרך מימונה של הפעילות אינה אלא נסיבה אחת מתוך המכלול (עניין מגיד; ע"א 163/65 פקיד השומה תל אביב 1 נ' רוזנווסר, פ"ד יט(3) 94 (1965); עניין בן ציון; וראו גם: דפאל ולזר, עמ' 87-88; נמדד, עמ' 99). לא זו אף זו, ייתכן שכוחו של מבחן זה מוגבל עוד יותר לצורך ההבחנה בין הכנסה פאסיבית לבין הכנסה אקטיבית-עסקית. זאת, בשונה ממידת תרומתו להבחנה בין הון לבין פירות (עניין יהל, פסקה 29). יתרה מכך, כאמור, כאשר מדובר בעסקה במקרקעין, אופן המימון ייבחן בשים לב למשך תקופת ההלוואות, באופן שבו בעיקר הלוואות לטווח קצר תהווה אינדיקציה לאופי מסחרי (עניין מגיד, עמ' 14; נמדד, עמ' 98-99). אלא שראשית, השכרת נכסים מטיבה מיועדת להניב תשלומים קצובים המתפרשים על פני תקופה ממושכת ומשכך אינה מאפשרת בהכרח פירעון בטווח הקצר; שנית, הגם שפעילות עסקית מתאפיינת בדרך כלל בנטילת סיכונים שמתבטאים בין היתר במינוף, בעלי עסקים נבדלים זה מזה במידת "שנאת הסיכון" שלהם. לא מן הנמנע כי בעל עסק יבחר להפעיל את עסקו בדרך זהירה או "שמרנית" תוך התבססות על הונו העצמי ומבלי ליטול התחייבויות רבות. הוזה אומר, גם אם קיומו של מימון זר מהווה סממן עסקי במובן מסוים, אין בהיעדרו כדי לשלול כי לפנינו עסק של השכרת נכסים. הדבר נבחן לאור מכלול הנסיבות. בענייננו, הנכסים אכן "נפלו לידיהם" של האחים בירושה מאביהם המנוח, כך שלא ניטל כל מימון זר לצורך השגתם או השכרתם. עם זאת, העובדה כי התמזל מזלו של אדם והוא קיבל 27 נכסי מקרקעין בירושה ללא צורך בנטילת הלוואות, אין בה כדי לשנות מכך שהאופן שבו נהג בנכסים משעה שכבר היו בידיו, תואם התנהלות עסקית במהותה. לכן במקרה דנא משקלה של נסיבה זו בטל בשישים לנוכח מכלול הנסיבות והשיקולים שפורטו לעיל.

73. אשר למבחן היזמות, אכן לא שוכנעתי כי נעשו פעולות השבחה, פיתוח או שיווק מיוחדות בנכסים. המערער טען כי בוצעו פעולות השבחה ופיתוח בנכסים, שכן האחים התקשרו עם חברת הנדסה ושמאות לצורך הוספת יחידת דיור באחד הבניינים. אלא שאיני מוצא בכך משום השבחה עסקית, לנוכח הסברו של דן כי הוספת יחידת הדיור נועדה לשימוש הפרטי וממילא היא לא יצאה אל הפועל (פרוטוקול לשם, עמ' 30-31). כאמור, חשיבותו של מבחן היזמות רבה כאשר מדובר בהשכרה ברמת הנכס הבודד, בה לא די בפעולות בסיסיות לשם סיווג דמי השכירות כהכנסה עסקית. עם זאת, בענייננו מדובר בביצוע פעולות בסיסיות ביחס ללא פחות מ-27 נכסים. כמו כן, גם אם לא נעשו פעולות השבחה, פיתוח או שיווק מיוחדות, יש משקל לכך שספקו שירותי טיפוח, גינון ותחזוקה שוטפת בשטחים המשותפים. בנוסף, אין בידי לקבל את טענות העיזבון ודן לפיהן לא ייתכן עסק ללא חזון, אסטרטגיה ויזמות. ניסיון החיים מלמד כי לא כל בעל עסק משקיע את כל מרצו בבידולו ממתחרים ובשאיפה תמידית להגדלת היקף ההכנסות וכוח השוק שלו. ואמנם, לא ניתן לומר כי האחים פעלו ללא ליאות במטרה להגדיל את הכנסת דמי השכירות. הם הסתפקו ב"מועט" ובהעמדת נכסיהם לשימוש אחרים בתמורה למחירם בשוק. אך אין בכך כדי לאיין את המסקנה כי הם ניהלו עסק של השכרה. כן יודגש כי גם אם היינו מקבלים את הגישה שלפיה כל עסק פועל להשאת רווחיו, הרי שהשאת רווחים אינה מתבטאת רק בהגדלת ההכנסות, אלא יכולה להיעשות גם במישור של שימור היקף ההכנסה הקיים ומזעור ההוצאות. אף אם כל שרצו האחים היה להפיק הכנסה "בסיסית" בלבד לפי מחירי השוק של השימוש בנכסיהם, סביר כי היו מתקשים לעשות זאת, בוודאי לא באופן יעיל, מבלי להשקיע את יגיעתם האישית, בין אם שלהם ובין אם של העובדות מטעמם, בהתחשב במספר הנכסים כאמור.

74. באשר לנסיבות המיוחדות האופפות את העסקה, העיזבון ודן הקדישו חלק ניכר מסיכומיהם לנפקות הסכסוך ששרר בין האחים בשנות המס הנדונות. לגישתם, הואיל ושרר ביניהם נתק מוחלט, ברי כי לא ניהלו או התכוונו לנהל "עסק חי" משותף. נהפוך הוא, המצב לא אפשר להם לקבל החלטות כלשהן בנוגע לנכסים אשר היו במצב של קיפאון או מבווי סתום ("deadlock"). טענות אלו דינן להידחות. כפי שפורט לעיל בהרחבה, בחינת סוג ההכנסה תיעשה באספקלריה אובייקטיבית. אכן, במקרים "גבוליים" בהם קיים קושי בזיהוי מהותה הכלכלית של ההכנסה, ייתכן כי יינתן משקל מסוים לכוונתו הסובייקטיבית של הנישום במסגרת מבחן הנסיבות המיוחדות. אלא שאין זה המקרה שלפנינו. התבוננות אובייקטיבית על ההכנסה במקרה דנא מגלה תמונה בהירה למדי שעל פיה ההכנסות מדמי שכירות עולות כדי עסק כמשמעו בסעיף

2(1) לפקודה, ואין נפקא מינה אם האחים התכוונו שכך ייצא אם לאו. וגם לגופם של דברים טענת הקיפאון אינה משכנעת, שכן הלכה למעשה לא חל קיפאון בפעילות ההשכרה, אשר הניבה כאמור באופן תדיר ושיטתי הכנסות בסך של כ-500,000 ש"ח לשנה לכל אחד מהאחים.

ב. פיצול ההכנסה לרכיבים עסקיים ולרכיבים פאסיביים

75. בא-כוח העיזבון אף טען לחלופין, כי מדובר ב"הכנסה מעורבת" לכל היותר, באופן שרובה פאסיבית ורק מקצתה עשוי להיות עסקית. על כן, לדידו ניתן למסות עד 10 אחוזים מסך ההכנסה מדמי שכירות כהכנסות עסקיות לפי סעיף 2(1) לפקודה, ואילו את מרביתה לפי סעיף 2(6) לפקודה והמסלולים האפשריים בהתאם לכך. למעשה, בטענה זו מבקש בא-כוח העיזבון להקיש מהדוקטרינה של "הוצאה מעורבת".

76. אין בידי לקבל טענה זו. הגם שפסיקת בית משפט זה הכירה בדוקטרינה "הוצאה מעורבת" (וראו: ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי (30.4.2009)), לא כך הם פני הדברים באשר ל"הכנסה מעורבת". לא בכדי, בא-כוח העיזבון לא תמך את טענתו זו במקורות בדין המכירים באפשרות זו. במקום זאת, הוא ביקש ללמד על דרך ההיקש מפסק הדין בעניין עמ"ה (מחוזי ת"א) 1180/05 מעדני רט מפעלי מזון ומחסני קירור בע"מ נ' פקיד שומה נתניה (1.7.2009) (להלן: עניין מעדני רט). הליך זה עסק בנישום, שבין היתר, היו בבעלותו החלקית ארבע מיכליות להובלת דלק. המיכליות הוחזקו בפועל על ידי החברה להובלת דלק בע"מ, מטעמים עסקיים ורגולטוריים שונים. ההכנסות שהופקו מפעילות המיכליות, בניכוי הוצאות שונות ועמלה אותה גבתה החברה, הועברו לבעלי הזכויות במיכליות אשר הנישום נמנה ביניהם. בשנת 2000 נקבעה לנישום נכות בשיעור של 90 אחוזים. על כן, ביקש הנישום לסווג את הכנסתו כ"הכנסה מיגיעה אישית" לצורך תחולת סעיף 9(5) לפקודה, אשר מחיל פטור ממס על הכנסה שהפיק נכה ובלבד שנבעה מיגיעה אישית. בית המשפט קבע כי מצד אחד, הנישום אכן היה מעורב באופן מסוים בפעילות השכרת המיכליות, אך מצד שני, החברה הייתה זו שהפעילה את המיכליות, דאגה לסידור העבודה של הנהגים, תחזקה ותדלקה את המיכליות וכיוצא באלה. לפיכך, נקבע כי 20 אחוזים מהכנסתו של הנישום תסווג כהכנסה מיגיעה אישית ויחול עליה הפטור.

77. אין באמור בעניין מעדני רט כדי לסייע לנישומים בענייננו. עניין מעדני רט דן בסיווג הכנסה ככזאת הנובעת מיגיעה אישית אך לצורך תחולת הפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה. המחלוקת בעניין זה לא הייתה באשר לסיווג ההכנסה מהשכרת המיכליות כהכנסה עסקית או כהכנסה פאסיבית, אלא האם זו הכנסה שעולה כדי יגיעה אישית של

הנישום עצמו, להבדיל מיגיעה אישית של שלוחיו. בשונה מדרישה זו כפי שפורשה בהקשר של סיווג הכנסה מיגיעה אישית לצורך הפטור שבסעיף 9(5) לפקודה – לצורך סיווג הפעילות בכללותה כעסקית, די ביגיעה אישית של הנישום או מי מטעמו. דהיינו, משמעות ה"יגיעה האישית" מצד בעל העסק ופיצול ההכנסה כפי שנעשה בעניין מעדני רט התייחסה רק למישור הפטור כאמור (ראו והשוו: עניין טל; עמ"ה (מחוזי ת"א) 1179/05 מנסור נ' פקיד שומה רמלה (31.12.2005); עניין אידר). מעבר לכך, בעניין מעדני רט בית המשפט הטעים כי ייחוס 20 אחוזים מהכנסתו של הנישום כהכנסה מיגיעה אישית נעשה "על דרך האומדנה ולקולא" (שם, פסקה 28).

78. בשולי הדברים יודגש כי ערעור זה אינו נסוב על זכאות דפנה והעיזבון לפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה לנוכח מצבה הרפואי של דפנה בשנות המס הנדונות. מובן כי שמורות טענות העיזבון בהקשר זה ככל שהסוגיה תעלה לדיון אל מול פקיד השומה או בבית המשפט המחוזי.

ג. עמדתו של פקיד השומה בשנות המס הקודמות והטענה ל"השתק שיפוטי"  
 79. טענה נוספת שנשמעה מפי העיזבון ודן מכוונת כלפי התנהלותו של פקיד השומה. כאמור, עד לשנת 2003 דווחו הכנסות דמי השכירות כהכנסות פאסיביות מנכס מקרקעין לפי סעיף 2(6) לפקודה, ופקיד השומה לא הביע התנגדות לכך. אלא שבשנת 2003, עת חוקק תיקון 132 לפקודה, בוטלה כאמור התקרה הכספית (תקרת ההטבה) שהייתה קבועה כתנאי לתחולתו של סעיף 122 לפקודה ומסלול המס המופחת, ובמקום זאת הוחלפה בתנאי לפיו המסלול המופחת יוגבל רק להכנסות שאינן עולות כדי עסק. בעקבות זאת, כך נטען, חל מפנה באינטרס של פקיד השומה באשר לסיווג ההכנסות, באופן שכעת הוא "הופך את עורו" ועומד על כך שהן תסווגנה כעסקיות, רק מתוך האינטרס להוציא אותן מתחולת ההטבה הקבועה במסלול המופחת וכדי למקסם את חבות המס של הנישומים. לא זו בלבד, אלא שלפי הטענה, בעת שהאב המנוח דיווח על הכנסותיו מדמי שכירות כל אותן שנים, היה זה לא אחר מאשר פקיד השומה שעמד על כך שהכנסות אלו תדווחנה כהכנסות פאסיביות. לכן, כך נטען, יש להחיל על פקיד השומה "השתק שיפוטי" ולמנוע ממנו להעלות טענות אשר סותרות את עמדתו כפי שהשתקפה "באופן מפורש" בשנים הקודמות לתיקון 132 לפקודה. מנגד, טען המערער כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה וכי אין לכבול את שיקול דעתו של פקיד השומה בשנות מס נתונות, לאופן בו מיסה את המשויבים בשנים קודמות. כן הוסיף המערער כי אין כל בסיס עובדתי לטענת העיזבון ודן, לפיה הוא זה שעמד על הסיווג כאמור, ועל כן אין לטענה זו על מה שתסמוך.



80. על פי דוקטרינת ההשתק השיפוטי, בעל דין שטען טענה בהליך אחד וטענתו התקבלה, מושתק מלהעלות טענה הפוכה בהליך אחר או אף באותו הליך (ע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (28.8.2012) (להלן: עניין וינוקור); רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"צ, פ"ד נט(6) 625 (2005) (להלן: עניין בית ששון); ע"א 4631/90 ג'ול נ' אל ג'ול, פ"ד מט(5) 656 (1996); ע"א 513/89 *Interlego A/S* נ' *Exin-Lines Bros. S.A*, פ"ד מח(4) 133 (1994); אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 29 (מהדורה שתיים עשרה, 2015)). התכלית ביסודו של השתק דיוני זה, היא מניעת פגיעה בטוהר ההליך השיפוטי וניצול לרעה של בית המשפט (שם, וראו גם: ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014) (להלן: עניין פלומין)). כן הובהר בפסיקה כי תכלית זו שני פנים לה (עניין וינוקור; ע"א 513/89 בעניין *Interlego* לעיל): האחד, הפן המוסרי, לפיו הדוקטרינה נגזרת משיקולי צדק ומעיקרון תום הלב, ובתוך כך מבקשת למנוע פגיעה בבתי המשפט; השני, הפן המעשי בדבר מניעת קבלת החלטות הפוכות בידי טריבונלים שונים. הנשיא א' גרוניס עמד על תמצית הכלל בעניין בית ששון וקבע כי: "ניתן לדמות את המבקשים [אשר נטען באותו הליך כי חל עליהם השתק שיפוטי – ד"מ] ללהטוטן בקרקס הרוכב בעת ובעונה אחת על שני זוגות אופניים. הדבר אפשרי בקרקס אך לא בבתי-המשפט".

81. אם כן, תנאי מקדמי לתחולת ההשתק השיפוטי הוא כי בעל דין יעלה טענה הסותרת טענה שהעלה בהליך אחר. אלא שלאחר עיון בטענות הצדדים ובנספחים שצורפו, לא שוכנעתי שמתקיים תנאי מקדמי זה. קיים ספק אם פקיד השומה הביע בהליך אחר עמדה פוזיטיבית שלפיה דמי השכירות במקרה זה הם הכנסה פאסיבית.

82. אכן, דוקטרינת ההשתק אינה מוגבלת לטענות שהועלו בהליכים בבית משפט, והיא חלה גם על טענות עובדתיות סותרות שנטענו בהליכים לפני רשויות המס (ראו והשוו: עניין טל). לביסוס "התעקשות" של פקיד השומה לכך שההכנסות תסווגנה כפאסיביות, נשענים באי-כוח האחים על שתי אסמכתאות: הראשונה, תצהיר של רואה החשבון המטפל בעניינם ואף טיפל בענייני אביהם המנוח, רו"ח גדעון באום (להלן: רו"ח באום), בו הוצהר כי ביום 11.4.1999 חתם המנוח על הסכם פשרה עם פקיד השומה לגבי שנות המס 1994-1997, אשר ממנו "ניתן ללמוד על עמדתו המפורשת של המשיב לגבי סיווג הכנסת אבשלום לשם ז'ל מהנכסים – הכנסה לפי נכס בית" (סעיף 10 לתצהיר רו"ח באום); השנייה, באמרתו בדיון שנערך לפני בית המשפט המחוזי, ממנה עולה לכאורה כי פקיד השומה עמד על סיווג ההכנסות כפאסיביות, רק מפני שלא רצה להתיר לאב המנוח לקזז הפסדים שנוצרו מאחד הנכסים כנגד הכנסותיו מעסקו בעריכת דין (פרוטוקול לשם, עמ' 20).

83. אלא מאי, טענה זו שלפיה עמד פקיד השומה על רגליו האחוריות וקבע פוזיטיבית כי ההכנסות מדמי שכירות תסווגנה כפאסיביות, אינה נתמכת בתשתית עובדתית ברמה הנדרשת: ראשית, לצורך ביסוס טענה עובדתית כאמור, אשר בית המשפט המחוזי לא הכריע בה, אין די בטענות כוללניות המגובות רק בגרסת רואה החשבון מטעם האחים; שנית, אילו אכן חפץ האב המנוח לדווח על הכנסותיו מדמי שכירות כהכנסות עסקיות, ניתן היה לצפות כי בשומות העצמיות של האב – בטרם שינה אותן פקיד השומה – ידווח על הכנסת דמי שכירות כהכנסה עסקית לפי סעיף 2(1) לפקודה. ברם, לנספחי תגובתם של העיזבון ודן לא צורפו העתקי שומות כאמור; שלישית, על אף אמרתו של רו"ח באום כי מהסכם הפשרה ניתן ללמוד בבירור על עמדתו המפורשת של פקיד השומה בנוגע לסוגן של ההכנסות, עיון בהסכם מעלה כי בין תוכנו לבין המסקנה הנטענת קיים מרחק רב. אף אם ניתן היה ללמוד מהסכם זה שההכנסות דווחו כפאסיביות לאורך כל שנות המס שבהסכם – ואעיר כי ספק אם ניתן ללמוד גם את זה מההסכם כשלעצמו – בוודאי שלא ניתן ללמוד מן הכתוב בו על כל קביעה פוזיטיבית מצד פקיד השומה ביחס לסיווג ההכנסה.

84. המסקנה מן האמור לעיל הינה אפוא, כי לא ניתן לקבוע בבירור שהליכי השומה שנערכו בין האב המנוח לבין פקיד השומה בשנות התשעים, עסקו במישרין בסיווג ההכנסות מדמי שכירות.

85. מכל מקום, אף אם נניח כי במסגרת הליכי השומה אכן נדונה סוגיית סיווג ההכנסה לגופה ופקיד השומה הוא זה שעמד על כך שהיא תסווג כפאסיבית, אך כעת הוא משנה את עמדתו רק משום שהשתנה משטר המס וסיווג זה כבר אינו "משתלם" לו – תקיפת התנהלותו של פקיד השומה במקרה זה אינה עוברת דרך הטענה הדיוינית להשתק שיפוטי, אלא בבחינת שינוי החלטתו על פי הנורמות המקובלות במשפט המינהלי. אסביר.

86. הרציונלים שביסוד טענת ההשתק השיפוטי הם כאמור שמירה על טוהר ההליך השיפוטי ומניעת החלטות סותרות בידי טריבונלים שונים. הואיל ודוקטרינה זו נובעת בעיקרה מעיקרון תום הלב החל על כל בעל דין "פרטי", מקל וחומר שהוא חל על רשות שלטונית, לרבות רשות המסים, לנוכח חובת הגינות המוטלת עליה (ראו: ענין וינוקור, פסקה 10; לעניין חובת ההגינות המוטלת על הרשות המינהלית, ראו גם: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ב 630-634 (2010)). ואכן, פסיקת בית משפט זה הכירה עקרונית בתחולתו של ההשתק השיפוטי על רשות המסים, בנסיבות מסוימות בהן עולה

חשש להתנהלות דיונית פסולה של הרשות וכאשר כתוצאה מהתנהלות זו עלולות להתקבל הכרעות סותרות בהליכים שונים. דוגמה לכך היא כאשר רשות המסים מוציאה שומות סותרות (וראו: עניין וינוקור; עניין פלומין).

87. עינינו הרואות כי ככלל, דוקטרינת ההשתק השיפוטי תקפה גם בנוגע להתנהלות המדינה וזרועותיה. אך יש להפעילה בהתאם לתכליות ולרציונלים העומדים ביסודה. אלא שטענה זו אינה מתאימה למקרים כגון זה שלפנינו, ולו מפני שלא עולה כל חשש לתשלום כפל מס על ידי האחים. הטעם לכך נעוץ בעובדה, כי לצד החלטתו של פקיד השומה לשנות את סיווג הכנסת דמי השכירות לכזאת הנובעת מעסק, בו בעת הוא התיר לאחים לנכות הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה, הוצאות פחת וגם אפשר להם לקזז הפסדים כנגד הכנסותיהם האחרות בשנות המס הנדונות. ויודגש כי הלכה היא בדיני המסים כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה ואין לכבול את שיקול דעתו של פקיד השומה לאופן בו מיסה את הנישומים בשנות מס קודמות (ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (22.2.2017)); ע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (17.8.2016); ע"א 8150/11 חב' ש.י. סימון אחזקות בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ אשדוד (11.2.2015); עניין פלומין).

רשות המסים כרשות מינהלית

88. נוסף על האמור לעיל, לצד חובת ההגינות המוטלת על רשות שלטונית (באשר היא, בין אם רשות המסים ובין אם כל רשות אחרת), חלה עליה גם חובה להפעיל באופן מתמיד שיקול דעת, לבחון את החלטותיה ועמדותיה מחדש מעת לעת ולוודא כי הן אכן החלטות ראויות (באשר לחובה המוטלת על רשות מינהלית להפעיל שיקול דעת, ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 201-210 (2010)). לפיכך, ודאי שרשות מינהלית אף רשאית לשנות מדיניות שאימצה בעבר. קבלת טענת ההשתק השיפוטי במקרים מעין אלה, בהם רשות המסים משנה את עמדתה בנוגע לאופן שבו יש לסווג הכנסות מסוימות, משמעותה המעשית הינה ביטול שיקול הדעת המינהלי וריקונו מכל תוכן ממשי.

89. חובתה של רשות מינהלית שלא לכבול את שיקול דעתה אף מקבלת משנה תוקף שעה שעסקינן בעניינים פיסקאליים. מערכת מס שמגשימה את תכליתה ואת האינטרס הציבורי בבסיסה, היא כזו המביאה לגביית מס אמת ומתייחסת באופן שוויוני לנישומים בעלי נתונים זהים (ע"א 8150/11 בעניין חב' ש.י. סימון אחזקות בע"מ לעיל; ע"א 433/80 נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, תל אביב, פ"ד לז(1) 337 (1983); רפאל ולזר, עמ' 4). כמו כן, ענף משפטי זה מאופיין במעין "משחק

סכום אפס", במוכן זה שמתן הטבת מס לנישום אחד מגדילה מיניה וביה את נטל המס בו יישאו יתר הנישומים (ע"א 4525/13 בעניין אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ לעיל; ע"א 165/64 עיריית תל-אביב-יפו נ' כהן, פ"ד יח(3) 302 (1967)). על יסוד מאפיינים אלה ניתן להבין את היחס המיוחד שניתן לעצמאות שיקול הדעת של רשויות המס. כך, ניכרת בפסיקה נטייה מצמצמת להחיל על רשות המסים את דוקטרינת השתק הפלוגתא (ראו: עניין פלומין; והשוו לגישה המסורתית שהייתה נהוגה בעבר לגבי סטייה מהשתק פלוגתא בעניינים פסקאליים: עניין כהן לעיל) או לכבול אותה להחלטות שקיבלה בשנות מס קודמות, לא כל שכן למצגיה העקיפים (ע"א 3328/15 בעניין פלוני לעיל; ע"א 4525/13 בעניין אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ לעיל). יתרה מכך, בנסיבות מסוימות רשאית רשות המסים, בגדרי שיקול הדעת המסור לה, לעיין מחדש אף בשומות סגורות (ראו למשל: ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזינגר (10.5.2015)). אם כך, על אחת כמה וכמה שרשאית רשות המסים לשנות מהחלטתה ומהמדיניות שאימצה בעבר באשר לסיווג הכנסות מסוימות.

90. עם זאת, חובתה של רשות המסים להפעיל שיקול דעת ולבחון את החלטותיה באופן מתמיד, אין משמעה כי מסור לה שיקול דעת בלתי מוגבל או כי ניתן להפעילו בשרירותיות. כך, ייתכן כי אילו היה עולה בידי העיזבון ודן לשכנע, כי אכן כטענתם פקיד השומה הוא זה שעמד על כך שהכנסותיהם מדמי שכירות תסווגנה כהכנסות פאסיביות (כלומר, שנתקבלה החלטה מינהלית פוזיטיבית באשר לסיווג ההכנסות מדמי שכירות לגופן), כי הם הסתמכו על כך בתום לב ובאופן סביר, כי לא חל כל שינוי בנסיבות וכי כל מה שטרף את הקלפים והוביל לשינוי הסיווג היה שינוי שיעור המס באופן שהסיווג הישן (כהכנסות פאסיביות) מוביל לחבות מס מופחתת של הנישומים – היה בכך טעם לפגם. התנהלות מעין זו של רשות המסים הייתה נבחנת במשקפי המשפט המינהלי ועל פי אמות המידה לבחינת אפשרותה של הרשות המינהלית לבטל, לתקן או לשנות את החלטתה. במסגרת זו היה מקום ליתן את הדעת לעילת הביטול, שהעיקריות שבהן: אי-חוקיות, טעות, שינוי נסיבות מהותי ובענייני מסים גם שינוי באקלים המשפטי (ראו והשוו: עניין פלומין). זאת, תוך עריכת איזון בין מכלול האינטרסים והשיקולים ובשים לב לנסיבותיו של כל מקרה לגופו: הסתמכותו של הנישום, מידת סבירותה והאם הלה שינה את מצבו לרעה; לעומת האינטרס הציבורי בגביית מס אמת ועיקרון השוויון בין נישומים שנסיבות ענייניהם דומות (דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 386-394 (2010)); וראו גם: ע"א 3604/13 בעניין אייזינגר לעיל; ע"א 8150/11 בעניין חב' ש.י. סימון אחזקות בע"מ לעיל; עניין פלומין; בג"ץ 4492/92 שנקרנקו נ' המנהל הכללי של משרד הבריאות, פ"ד מז 861 (1993); ע"א 433/80 בעניין נכסי י.ב.מ. ישראל בע"מ לעיל).

91. מעבר לכך שלא שוכנעתי כי אכן פקיד השומה קיבל החלטה מינהלית פוזיטיבית ביחס לסיווג ההכנסות בשנות המס הקודמות, במקרה דנן לא נטען, וממילא לא הוכח, כי האחים הסתמכו באופן סביר על החלטה זו ובוודאי שלא שינו את מצבם לרעה. אמנם באי-כוחם הציגו לפנינו טענה כוללנית לפיה בשנות התשעים, אילו היו מסווגות הכנסותיהם מדמי שכירות כעסקיות ולא כפאסיביות, הם היו יכולים לקזז הפסדים מפעילות ההשכרה כנגד הכנסותיהם מכל מקור אחר, ולא מוגבלים לקיזוז הפסדים אלה כנגד הכנסות בשנות המס הבאות מאותו בניין בלבד (ראו והשוו כאמור, בין סעיף 28(א) לפקודה לבין סעיף 28(ח) לפקודה). אך אין בכך כדי לבסס הסתמכות או שינוי מצב לרעה, בוודאי לא ביחס לשנות המס הנדונות בערעור זה (2003-2007). שכן ראשית, אילו הם סברו בכל שנות המס הקודמות כי דינן של הכנסותיהם מהשכרת הנכסים ראוי שיהא עסקי, וכי סיווגן כפאסיביות גרם להם לחיסרון כיס, עד כי הכנסות אלו סווגו כפאסיביות רק מתוקף התעקשותו הפוזיטיבית של פקיד השומה – אזי היה מצופה מהם כי יגישו ערעור על אותן שומות. משלא עשו כן, קיים ספק רב האם אכן שינו את מצבם לרעה; שנית, יש להדגיש כאמור כי ביחס לשנות המס הנדונות בערעור זה, פקיד השומה הורה על סיווג דמי השכירות כהכנסה מעסק ולפיכך מיאן להחיל עליהם את מסלול המס המופחת שבסעיף 122 לפקודה, אך גם התיר לנישומים בהתאם לכך לנכות את ההוצאות שהיו כרוכות בהפקת ההכנסה, לרבות הוצאות פחת וכללי קיזוז הפסדים.

92. אשר על כן, אין בידי לקבל את טענת ההשתק השיפוטי, ובנסיבות העניין גם לא מצאתי כל הצדקה להגביל את סמכותו של פקיד השומה לשנות את החלטתו משנות המס הקודמות, ככל שאכן התקבלה החלטה פוזיטיבית כזו (וכאמור, ספק אם כך היה).

על יסוד כל האמור ובסופו של דבר, דעתי היא כי דינן של הכנסות דמי השכירות בעניין לשם הוא כהכנסות מעסק על פי סעיף 2(1) לפקודה.

מן הכלל אל הפרט – עניין בירן

93. בדומה לעניין לשם, מצאתי כי גם בעניין בירן לא ניתן משקל די הצורך להיבטים הכמותיים שבפעילות – בין היתר בהתבסס על פסק הדין בעניין לשם – וכן לשיקולים נוספים שיפורטו. לפיכך, הגעתי לכלל מסקנה כי בנסיבות אלו קיימת עילה להתערבותנו גם בעניין בירן ולקבלת הערעור.

94. בשנות המס הנדונות השכיר בירן בין 21 ל-25 דירות למגורים, כאשר כתוצאה מכך צמחה לו הכנסה מדמי שכירות בסך של כ-900,000 ש"ח בממוצע לשנה. מדובר במספר רב של נכסים מושכרים ובהיקף הכנסות נרחב. עיון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי מלמד כי היקף ההכנסה לא הוערך כגדול במיוחד ביחס להיקף הכנסותיו של בירן ממקורות אחרים. זאת, לנוכח העובדה כי בשנות המס החזיק בירן במניות במספר תאגידים גדולים הפועלים במשק הישראלי, ושימש בנוסף כבעליו של משרד עורכי דין בעל מוניטין רב. אולם, איני סבור כי יש בהיקף נכסיו האחרים של בירן כדי להחליש ממובהקות התקיימותו של המבחן הכמותי במקרה זה. אכן, היקף ההכנסה מקבל משנה תוקף ככל שהוא גדול ביחס למשאביו האחרים של הנישום (עניין מגיד, עמ' 14; עניין מזרחי, פסקה 8). עם זאת, התקיימותו של מבחן זה אינה מותנית בכך שההכנסה הנדונה תהא הכנסתו העיקרית או הבלעדית של הנישום. על אחת כמה וכמה, כאשר מדובר בהכנסה בהיקפים נרחבים גם מבחינה אובייקטיבית. היקפי פעילות אלה מחייבים, על פי השכל הישר, כי הנישום או מי מטעמו ייערכו לכך ברמה המערכתית וכי בפעילות תושקענה תשומות בלתי מבוטלות של הון אנושי. כפי שנראה להלן, היערכות מערכתית זו אכן התקיימה, ובנסיבות המקרה לא שוכנעתי כי מדובר במקרה המהווה חריג לכלל.

95. גם איני מוצא רבותא בטענת בירן לפיה כמות הדירות שהיו בבעלותו בשנות המס הנדונות הייתה זמנית בלבד ושהוא מכר והעביר לקרוביו את חלקן בשנות המס המאוחרות. הדיון בענייננו מתייחס לשנות המס 2004-2007 וסוגה של הפעילות יוכרע על פי אופייה בשנים אלו, ולא בשנות המס העוקבות אשר חורגות מגדר הערעור דנא. המדובר בארבע שנות מס במהלכן לא רק שהיקף היחידות המושכרות לא פחת, אלא אף גדל והגיע לשיאו בשנת 2006 במהלכה השכיר בירן 25 דירות בתל אביב, ברחובות ובירושלים. יתרה מכך, גם אם בירן החל לדלל את נכסיו במהלך שנות המס המאוחרות ולאחר שפקיד השומה גילה את דעתו למסות את ההכנסות מדמי שכירות כהכנסות עסקיות, אין בכך כדי להשליך על מהותה הכלכלית של הפעילות שהניבה את ההכנסה בשנים שקדמו לכך. מסקנה זו אף מתעצמת שעה ש"דילול" הנכסים כאמור נעשה בעיקר על דרך העברת הזכויות בהם לבני משפחתו הקרובה – לילדיו ולגרושתו. לפיכך, כמות הדירות המוחזקות היום על ידי בירן אינה רלוונטית לעניין, והיא תיבחן בבוא העת אם וכאשר הצדדים יהיו חלוקים לגבי סיווג הכנסותיו בשנות המס האחרות.

96. עוד לעניין המבחן הכמותי. בירן הלין על כך שבמהלך הדיונים שנערכו לפני בית המשפט המחוזי, עת נשאל נציג המערער מהי הכמות אשר החל ממנה ואילך יהיה בה כדי לשנות את אופי ההכנסה מהשכרת דירות מפאסיבי לעסקי, אותו נציג השיב כי

"אין הגדרה של כמות דירות כפי שאמרתי קודם, יכול להיות גם שלוש דירות, יכול להיות גם ב-20 דירות, יכול להיות ב-27. המכלול של הנסיבות הן שמצביעות על כך ולא כל נסיבה בפני עצמה" (פרוטוקול הדיון בעניין בירן, עמ' 59 (להלן: פרוטוקול בירן)). מתשובה זו של נציג המערער, מבקש בירן ללמד כי המערער מדבר בשני קולות: מצד אחד, כי לגישתו סיווג הכנסה כהכנסה אקטיבית יכול להתקיים גם במקרים בהם לנישום 3, 20 וגם 27 דירות, כך שהכמות היא רק נתון עובדתי בודד מתוך מסכת שלמה של עובדות; בעוד שמצד שני, לשיטת בירן המערער תולה את יהבו במבחן הכמותי. אלא שאיני רואה כל סתירה בדברי המערער בהקשר זה. אכן, קיים קושי בקביעת קו גבול אשר מפריד באופן ברור בין השחור (הכנסה עסקית) לבין הלבן (הכנסה פאסיבית). כך, אין לקבוע כי השכרה של חמישה נכסי מקרקעין לעולם לא תיחשב עסק, וגם ייתכן כי בנסיבות מיוחדות ההכנסה מהשכרה של ריבוי נכסי מקרקעין לא תסווג כהכנסה מעסק. למעשה, כמות היחידות המושכרות מבטאת אך נסיבה אחת מתוך המכלול, וניתן לתארה כמנעד של גוונים אפורים. ברם, ככל שגדל היקף הנכסים המושכרים והפעילות עוברת מרמת הנכס הבודד לרמה המערכתית, כך מתכהה הגוון האפור באופן שבו נדרשות נסיבות מיוחדות לשם קביעת המסקנה שמדובר בהכנסה פאסיבית. ובענייננו, הפן הכמותי של הפעילות ממקם את הבחינה באזור הכהה של אותו מנעד. עמדה זו נראית לי ראויה וכזו שמשקפת את מהותם של מבחני העזר לסיווג הכנסה, ואיני רואה סתירה בדברי המערער לעניין זה.

97. ובהתאם להיקף הנרחב של הנכסים המושכרים ושל ההכנסות בגינם, עיון בנספחים שצורפו על ידי בעלי הדין מאשש כי אכן, ההכנסות הופקו באמצעות מנגנון של ממש במסגרתו התבצעה פעילות קבועה, נמשכת ושיטתית, תוך השקעת הון אנושי מצד שלוחיו של בירן. מנגנון זה כלל העסקה על בסיס קבוע של עובדים וספקי שירותי ניהול (סלבין, יהב ופדידה) אשר היו אחראים על קבלת הדירות מהקבלן (פרוטוקול בירן, עמ' 27); טיפול שוטף בהשכרת הדירות (פרוטוקול בירן, עמ' 8, 29 ו-30); התקשרויות עם מתווכים, איתור שוכרים אפשריים, הצגת הנכסים וחתימה על חוזי שכירות (פרוטוקול בירן, עמ' 27); פעולות גבייה (פרוטוקול בירן, עמ' 28-29), לרבות מעקב אחר פירעון ההמחאות שהתקבלו מריבוי השוכרים. כשהתעורר צורך בפינוי דייר או במתן מענה משפטי לקשיים שהתעוררו עם שוכרים, שירותים אלה ניתנו על ידי עורכי דין ממשרדו של בירן (פרוטוקול בירן, עמ' 28); הנהלת חשבונות (פרוטוקול בירן, עמ' 8); אנשי מקצוע, לצורך טיפול בתקלות שאירעו בדירות מעת לעת, גם אם תדירותן לא הייתה גבוהה באופן מיוחד לאור העובדה שחלקן היו חדשות (פרוטוקול בירן, עמ' 28). מן המקובץ עולה אפוא, כי כאשר פעולות אלו מתבצעות ביחס ל-21-

25 נכסים, כמות גדולה יותר של שוכרים והעסקת עובדים ונותני שירותים, נגלית לפנינו תמונה של רמת פעילות העולה כדי עסק של השכרה.

98. ויובהר וכפי שנאמר לעיל, לעניין זה אין נפקא מינה אם בירן היה מעורב ממשית בפעילות אם לאו, שעה שהוא העסיק שלושה גורמים שתפעלו עבורו את השכרת הנכסים. בית המשפט המחוזי התרשם כי אותם עובדים הקדישו זמן מועט לפעילות ההשכרה ועשו זאת "אגב אורחא", בין היתר בשל העובדה שזה לא היה מקור פרנסתם העיקרי. כן צוין בהקשר זה, כי שכרו של סלבין היה רק 4,000 ש"ח לחודש, בעוד ששכר המינימום באותן שנים עמד על כ-3,500 ש"ח לחודש. ללמדך על פניו, כי פעילות ההשכרה לא הצריכה מסלבין גיעה אישית ממשית. דא עקא, ראשית, ספק אם קביעה זו מתיישבת עם היקף האחריות שניתנה לסלבין ומידת מעורבותו בפעילות שכללה מצדו אספקת שירותי ניהול "מקצה לקצה" – החל מקבלת הדירות מהקבלן ובחירת מפרט הנכס, המשך בהתקשרויות עם מתווכים והחתמת חוזי שכירות וכלה בענייני הגבייה; שנית, קיומו של עסק אינו מותנה בכך שיהווה את מקור ההכנסה העיקרי של כל עובדיו או מנהליו. בוודאי כאשר מדובר בשלושה גורמים אשר תורמים כל אחד כפי חלקו להתקיימותו של מנגנון ההשכרה בכללותו; שלישית, בית המשפט המחוזי עמד על כך שסלבין תוגמל רק קצת מעל גובה שכר המינימום שהיה נהוג במשק באותן שנים. אלא ששכר המינימום הקבוע בחוק הוא שכר בעבור עבודה במשרה מלאה, ולא עבור שעות בודדות כפי שנטען על ידי בירן. לא זו בלבד, אלא ששכרו של סלבין בפועל נגזר מהיקף הנכסים שנוהלו על ידו, היקף אשר הלך וגדל ברבות השנים כאמור. כך למשל, שכרו הגיע בשנת 2004, כולל מע"מ, לכ-70,000 ש"ח לשנה (פרוטוקול בירן, עמ' 61), סכום לא מבוטל אליבא דכל הדעות. זאת ועוד, סבורני כי קיים משקל לכך שבאמצעות אותו מנגנון ואותם עובדים (סלבין, יהב ופדידה) הופקו גם הכנסות מ-17 דירות נוספות בבעלות חברה שבשליטת בירן. אמנם, דירות אלו וההכנסות בגינן חורגות מגדר הדיון בענייננו ואינן עומדות למחלוקת במקרה זה, אך בהקשר הכולל קיים תוקף לכך שאותם גורמים בדיוק – סלבין, יהב ופדידה – אף סיפקו שירותי ניהול לדירות נוספות שבבעלותו של בירן.

99. אשר למבחן הבקאות. כאמור, הבקאות הנדרשת לשם קיומה של פעילות עסקית אינה ברמה יוצאת דופן או ספציפית במיוחד, אלא די בכך שהנישום או מי מטעמו מתמצאים בתחום בו נעשות העסקאות, מכירים את רזי השוק ויש ביכולתם ובכישוריהם כדי להעריך את כדאיות ההשקעה בו (עניין בן ציון, עמ' 251; עניין מגיד, עמ' 15; נמ"ד, עמ' 96-97). כך למשל, בעניין בן ציון נדרש בית המשפט לסיווג עסקה במקרקעין ולהבחנה בין רווח הון לבין הכנסה פירותית, כאשר הנישומים עסקו בעריכת



דין בתחום המקרקעין ובענייני מסים, שעם לקוחותיהם נמנו קבלנים והם עצמם היו בעלי מספר נכסי נדל"ן שירשו מהוריהם. השופט א' ויתקון (עמ' 251) ציין כי: "ייתכן מאוד שיש מומחים גדולים מהם בתחום המסחר במקרקעין, אך לא הייתי אומר שאנשים כמו המערערים אינם מתמצאים בשטח זה. לפחות בניהול הענין הזה הוכיחו מידה ניכרת של כישרון וידע. ודאי שאין לראותם 'בורים' בשטח זה". לכך יש להוסיף הפחתה נוספת ברמת הבקיאות הדרושה כדי להיכנס בגדרו של המונח "עסק", בהתאם לסוג ולטיב הפעילות. כך למשל, בניגוד למסחר בניירות ערך בשוק ההון תיתכנה עסקאות מסוגים שאינם מחייבים השכלה או הכשרה מיוחדת. לא מן הנמנע כי השכרת נכסי מקרקעין בודדים, ובפרט דירות למגורים, היא דוגמה לסוג פעילות מעין זה. לפיכך, בתחום השכרת דירות למגורים (וייתכן שגם בתחומים נוספים) יש ליישם את מבחן הבקיאות במשנה זהירות שעה שמדובר ברמת הנכס הבודד, והיעדרה של בקיאות ספציפית במיוחד בפעילות של השכרה מעין זו, אינו שולל בהכרח את קיומו של עסק שעה שיישום יתר המבחנים מורה אחרת (ראו והשוו: עניין בגט, עמ' 8). אלא שכאמור, במקרה זה מדובר בהשכרת אשכול נכסי מקרקעין אשר נדרשת בקיאות לא מבוטלת להשכרתו.

100. לטענת בירן בהקשר זה, אין לראותו כבקיא בתחום השכרת הנכסים הן משום שפעילות זו אינה מצריכה השכלה או הכשרה מיוחדת והן משום שייחוס בקיאות בהשכרת נכסים לעו"ד בתחום הנדל"ן, משול לדידו לייחוס בקיאות בתכנות יישומונים לעו"ד העוסק בתחום ההייטק. אין בידי לקבל טענות אלו. ראשית, אין הבקיאות הנדרשת בתחום השכרת דירות למגורים שקולה לבקיאות ולמומחיות המיוחדת והספציפית בתחום התכנות ופיתוח התוכנה. רוצה לומר, גם אם אסכים לכך שעו"ד בתחום ההייטק אינו מתמצא בתחום פיתוח יישומונים ועל כן פעילותו בתחום זה לא תיחשב לעסקית, לא כך הם פני הדברים כאשר מדובר בתחום השכרת הדירות למגורים, אשר על פי טיבו כאמור אינו מחייב את אותה רמת בקיאות הנרכשת באמצעות השכלה או הכשרה מיוחדת, אלא בקיאות שיכולה להירכש על ידי ניסיון בלבד; שנית, טענות בירן הן בגדר דבר והיפוכו. קיים קושי לקבוע כי מחד גיסא, בתחום השכרת הנכסים לא נדרשת בקיאות מיוחדת; בעוד שמאידך גיסא, לסבור כי לבירן או לשלוחיו לא הייתה את הבקיאות המיוחדת הדרושה כדי שיתקיים מבחן הבקיאות. קבלת טענות אלו משמעותה כי בתחום השכרת נכסים, כמו בתחומים אחרים בהם לא נדרשת בקיאות מיוחדת, המטוטלת תיטה מראש לכיוון סיווג ההכנסות כפאסיביות. אני רואה כל טעם מהותי שכך יהיה. בירן הוא כאמור עו"ד בתחום הנדל"ן וההתחדשות העירונית, אשר צבר את נכסיו בדרך של שכר טרחה בעין עבור שירותיו בתחום, במתכונת של תגמול מבוסס הצלחה ותוך שהיה בכישוריו ובמומחיותו כדי להעריך את כדאיות ההשקעה

והסיכונים והסיכויים הגלומים בה. לצורך פעילות השכרת הנכסים הוא העסיק בשכר שלושה גורמים – יזם בנייה, מזכירה המסייעת לו בהשכרת הנכסים במשך שנים ואיש תחזוקה. שלושתם אף מתפעלים את השכרתן של 17 דירות נוספות שחורגות מגדרו של ערעור זה. הם מתנהלים במשך שנים אל מול שוכרים, מתווכים וגורמים נוספים. לכן, חרף העובדה שבירן או שלוחיו אינם מומחים אשר כל עיסוקם הוא בתחום הנדל"ן המניב, מן המקובץ מתקבלת המסקנה כי מבחן הבקיאות במקרה זה נוטה יותר לחזק את המסקנה שמדובר בהכנסות מעסק מאשר להחלישה. דברים אלה נכונים על דרך קל וחומר שעה שקיימת זיקה משמעותית בין תחומי הנדל"ן בהם עוסק בירן לבין השכרת דירות.

101. אשר למבחן היזמות, עליו משליך בירן את יהבו בטענה כי לא נעשו פעולות השבחה, פיתוח או שיווק מיוחדות בנכסים. אכן, לא התרשמתי על פי התשתית הראייתית הקיימת כי נעשו בנכסים פעולות השבחה ופיתוח במידה משמעותית. יחד עם זאת, ספק אם מבחן זה לא מתקיים כלל. ראשית, מפני שכאמור הדרישה ליזמות, מתן שירותים מיוחדים ופעולות פיתוח בנכסים, פוחתת כאשר ההיבטים הכמותיים של הפעילות מלמדים על נפח משמעותי שלה, הן מבחינת ההכנסה הכספית והן מבחינת ההון האנושי הכולל שהושקע כיאות לעיסוק בהשכרה של למעלה מ-20 דירות; שנית, בולטת גישתו של בירן אשר מנסה להמעיט ולפרש באופן מצמצם למדי את מבחן היזמות, ובפרט את יסוד השבחה שבו. כך למשל, עיון בחקירתו הנגדית של בירן בבית המשפט המחוזי מגלה כי משנשאל בירן כיצד מתיישבת אמירתו שלפיה לא השקיע כלל בדירות, עם העובדה כי הוחלפו מטבחים ונעשו שיפוצים נוספים, השיב בירן כי: "זה לא השקעה. השקעה זה כשלוקחים את הבניין ומוסיפים קומות למשל, אם מחליפים מנורה בבית שימוש או במטבח זה לא נחשב כהשבחה אלא כאחזקה" (פרוטוקול בירן, עמ' 19). אין להסכים לגישה זו. גם אם החלפת מטבח בחלק מהדירות אינה מהווה סממן עסקי מובהק, מובן כי שיפוץ והחלפת מטבח אינם שקולים להחלפת מנורה. בוודאי כאשר עניין מעין זה מתווסף ליתר הנסיבות שפורטו עד כה. נראה אפוא, כי בירן מנסה להמעיט במידת השקעתו בדירות המושכרות.

102. על יסוד האמור, מסקנתי היא כי בנסיבות העניין מתקיימת זיקה ברורה בין הפקת ההכנסה לבין תשומות של הון אנושי שהיו שלובות בה. כן התקיימה פעילות שיטתית ונמשכת, שהתאפשרה באמצעות מנגנון מסוים שכלל שלושה גורמים שעבדו בתמורה לשכר, התמצאו בפעילות ההשכרה בעיקר לנוכח ניסיונם המצטבר בכך והיו אחראים על תפעול ההשכרה בחלוקה לאזורים שונים. אמנם המסקנה אינה נשענת על האופן בו השיג בירן את הנכסים, אך צבירתם ברבות השנים בדרך של קבלת שכר

טרחת בשווה כסף עבור מתן שירותים משפטיים בתחום הנדל"ן, אינו בגדר סממן פאסיבי. כמו כן, אין רבותא בטענתו של בירן לפיה הנסיבות שאפפו את העסקאות מלמדות לכאורה על גישה פאסיבית שבה נקט בירן אשר החזיק את הנכסים אך כחיסכון לעת צרה או כדבריו "ליום סגריר". כאמור, משקלה של הכוונה הסובייקטיבית של הנישום הינו מוגבל מעצם טיבו כנסיבה הנשלטת לכאורה על ידו. כך או אחרת, אכן ייתכן כי בירן החזיק את הנכסים "ליום סגריר". דא עקא, שעד אותו יום סגריר הוא בחר לנהוג בנכסים כבעסק של השכרה ולהפיק מהם הכנסות אקטיביות-עסקיות בהיקף בלתי מבוטל. לעניין זה אף אציין, כי הגם שלאחר שנות המס הנדונות בירן דילל את בעלותו בדירות והעבירן לבני משפחתו, מגמת דילול זו אינה ניכרת במבט על היקף הדירות שהיו בבעלותו במהלך ארבע שנות המס מושא הדיון. בין כה וכה, אין בהעברת הדירות שבבעלותו לילדיו ולגרושתו כדי לסתור התנהלות עסקית בעניין הנכסים, וזאת אולי בשונה ממכירתם לצד שלישי בלתי קשור.

103. בטרם סיום אדרש בקצרה לטענת בירן שהופנתה נגד התנהלותו של פקיד השומה. לפי הטענה, כאמור, במשך שנים רבות דיווח בירן על הכנסותיו מדמי שכירות כהכנסות פאסיביות לפי סעיף 2(6) לפקודה, ולא נשמעה בעניין זה כל התנגדות מצד פקיד השומה. לשיטת בירן, התהפכו היוצרות רק בגלל שינוי סעיף 122 לפקודה והשתרעות ההטבה הכרוכה בו על הכנסותיו של בירן. על כן, כך נטען, התנהלותו של פקיד השומה אינה עולה בקנה אחד עם חובת ההגינות המוטלת עליו כרשות מינהלית. אין ממש בטענה זו ודינה להידחות. אכן, במסגרת השומות שהוצאו לבירן עד לשנת 2004 סווגו הכנסותיו מדמי שכירות כהכנסות פאסיביות. אלא ששומות אלו הוצאו בהתבסס על דיווח עצמי של בירן והצהרותיו כפי שהוגשו, מבלי שנעשתה כל בדיקה לגופן של השומות. כידוע, נוכח אילוץ משאבים וכוח אדם, רשות המסים אינה בודקת וחוקרת כל שומה ושומה שמוגשת אליה. במקום זאת, הרשות ממקדת את מאמציה בתיקי מס אשר חקירתם צפויה למקסם את תוחלת תשואת המס שייגבה. בהתאם, עד שנת 2003 עת חוקק תיקון 132 לפקודה, סיווגם של דמי השכירות כהכנסה פאסיבית או עסקית לא גרר השפעה משמעותית על חבות המס של בירן. זאת, משום שסכומם ממילא עלה בעשרות מונים על תקרת ההטבה הכספית שנקבעה כתנאי לתחולתו של סעיף 122 לפקודה. משעה ששונה סעיף זה ובוטלה תקרת ההטבה, סביר כי השתנו הקריטריונים על פיהם פקידי השומה חוקרים לגופם דיווחים על הכנסות מדמי שכירות. או אז, נדרשה רשות המסים בפעם הראשונה לבחון את דיווחיו של בירן לעומקם. לפיכך, וכפי שנקבע זה לא מכבר בפסיקת בית משפט זה, שעה שלא התקיים הליך שומה לבירן והשומות שהוצאו לו הן בגדר שומות עצמיות, אין בקבלתן משום קביעה פוזיטיבית המאשרת את תוכן הדיווח (ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה

24 (22.2.2017); ע"א 5206/15 אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת, פסקה 14 ((26.12.2016).

104. אשר על כן, תוצאת החלת המבחנים לסיווג ההכנסה למקור, לרבות מבחן ההון האנושי, מורה על סיווג ההכנסה ככזאת שצמחה מעסק של השכרת דירות.

סוף דבר

105. בסיכומו של דבר דעתי היא, וכך אציע לחבריי לאמץ, כי דין שני הערעורים להתקבל, באופן שיבוטלו פסקי הדין של בתי המשפט המחוזיים וההכנסות בשני המקרים שלפנינו תסווגנה כהכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה.

כן אציע לחבריי להטיל על כל אחד מהמשיבים (העיצובן ודן ביחד ולחוד, ובירן לבדו) הוצאות לטובת המערער בסך של 50,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

1. אני מסכימה לפסק דינו המקיף והיסודי של חברי השופט ד' מיינן. פעילות ההשכרה שנפרסה בפנינו בשני הערעורים מצדיקה ואף מחייבת התייחסות אליה כאל עסק להשכרת דירות. דירות מגורים שבהם מתגוררים דיירים רבים על-פי חוזים מחייבים תחזוקה (ולו בסיסית) הצורכת השקעה של זמן ותשומת לב, וכן ניהול של מערכות היחסים המשפטיות עמם, לרבות טיפול בגבייה של דמי השכירות. כל אלה, בהצטברותם יחד, לגבי שורה ארוכה של דירות יוצרים "מסה קריטית" של פעילות שאין דרך אחרת לתארה אלא כפי שהיא: עסק. להרחבת היריעה אוסיף, כי ככלל, בנוסף למספר הנכסים שמדובר בהם, יש מקום לתת משקל להיקף הפעילות הנבחנת. כך למשל – אף מחוץ להקשר של נכסים המוגדרים דירות מגורים – ניתן לחשוב על הדוגמה של נכס אחד המושכר על-ידי הבעלים, אך מספר העסקאות הנוגעות אליו הוא רב, ככל שהוא מושכר באופן חוזר ונשנה לפרקי זמן קצרים. אם כן, כאשר אדם משכיר נכסים רבים, הדגש אינו מושם רק על מספר הנכסים, אלא גם על העובדה שמשמעות הדברים היא מערכות יחסים משפטיות ואחרות עם מספר רב של אנשים, פעילות המאפיינת עסק. מסקנתו של חברי מקובלת אפוא עלי, ואני מרשה לעצמי להוסיף שזהו אחד מאותם מקרים שבהם המסקנה המשפטית הנכונה תואמת את ניסיון החיים וההבנה "הפשוטה" של הדברים.

2. אני מצטרפת גם לדבריו של חברי בכל הנוגע לדחיית הטענה כי המשיבים הסתמכו במקרה זה על עמדתה של רשות המסים בשנות מס קודמות. לטענה זו באשר ל"עמדה" שנקטה באופן פעיל – להבדיל מאשר על דרך קבלתן של שומות – לא היה כאמור עיגון עובדתי בנסיבות העניין, ולמעשה די לנו בכך. על כך יש להוסיף כי גם לעמדתי הדוקטרינה של "השתק שיפוטי" שעליה ביקשו המשיבים להסתמך אינה המסגרת הנכונה להעלאת טענה מסוג זה. פסק הדין שאוזכר בהקשר זה עסק במקרה שבו רשות המסים הוצאה שומות סותרות ביחס לאותה שנת מס (ראו: ע"א 6181/08 וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (28.8.2012)). ראו עוד: ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה, פסקאות 80-83 (24.12.2014) (להלן: עניין פלומין)). לא כך הם פני הדברים בענייננו, שבו הטענה מכוונת נגד שינוי עמדתו של המערער ביחס לשנות מס שונות. בהתחשב בנסיבות אלו אני סבורה, כפי שציין גם חברי, כי את טענת המשיבים היה מקום לבחון בהתאם לעקרונות החלים על החלטתה של רשות המסים לסטות מהכרעותיה בשנות מס קודמות (כמפורט בחוות דעתי בעניין פלומין, בפסקה 48). כפי שהובהר שם, כל שנת מס היא יחידת מיסוי נפרדת, ועל כן יכולות להתקבל בה החלטות השונות מאלה שהתקבלו בשנת מס קודמת, בכפוף לעקרונות הכלליים החלים על הפעלתו של שיקול דעת מינהלי של הרשות ולחובת ההגינות המינהלית.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים לחוות דעתו המקיפה של חברי השופט ד' מין ומצטרף להערותיה של חברתי השופטת ד' ברק-ארז.

ש ו פ ט

ניתן היום, ט"ו בטבת התשע"ח (2.1.2018).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט