|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו** | | |
|  | | |
| השכרת עשרות דירות למגורים מחייבת תשלום מיסים על הכנסות מפעילות זו כעסק | | 14 יול 2016 49967-01-14, 50163-01-14, 50135-01-14, 50087-01-14 |
|  | | |
| **השופט** | הרי קירש | |
|  | | |
| **המערערים** | 1. ורדה יהל 2. אליעזר יהל 3. רון יהל 4. ארמון ראש בע"מ  ע"י עו"ד נועה לב גולדשטיין ואדם קדש | |
|  | | |
|  | **- נגד -** |  |
|  | | |
| **המשיב** | פקיד שומה תל אביב 4 ע"י עו"ד יפעת גול ומאיר פורת מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי) | |

**פסק דין**

|  |
| --- |
| (נוסח המותר לפרסום) |

* מבוא

1. אישה בגיל הזהב ושני בניה המבוגרים נתברכו ברכוש רב, בעיקר נכסי נדל"ן רבים במרכז הארץ. בין השאר, בבעלות שלושת בני המשפחה כ-120 דירות מגורים הנמצאות בתל אביב. מתוך 120 הדירות, כ-110 מהן מושכרות לצרכי מגורים לדיירים שונים ומניבות דמי שכירות. על הכנסה זו מדמי שכירות מבקשים השלושה לשלם מס הכנסה בהתאם להוראות סעיף 122 לפקודת מס הכנסה, דהיינו לפי שיעור מס מוגבל של 10%. ההסדר על פי סעיף 122 איננו חל על דמי שכירות אשר מהווים הכנסה מעסק בידי מקבלם.

פקיד השומה סבור כי בנסיבות המקרה הנדון השלושה מנהלים עסק של השכרת נכסי נדל"ן ועל כן אין תחולה לסעיף 122 ויש ליישם את מדרגות המס הרגילות עד לשיעור המס השולי. מכאן הערעורים, המתייחסים לשנות המס 2008 ו-2009.

* סעיף 122 לפקודה

1. על מנת להבין את הקשר המחלוקת בין הצדדים, נפתח את הדיון בעיון בהוראות סעיף 122 לפקודה. הסעיף קובע לאמור:

"(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 2(1).

...

(ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי 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, יווסף 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)."

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

יחד עם זאת, יש לראות בהוראות הסעיף מעין הקלה או הטבת מס, מפני שרק במקרים מיוחדים בהם היקף ההוצאות הכרוכות בהשכרת הדירה גדול מאד (או דמי השכירות נמוכים מאד בהשוואה לשיעור הפחת ושאר ההוצאות) ישתלם לנישום לוותר על החלת סעיף 122 ולהעדיף מיסוי לפי שיעור המס השולי על ההכנסה החייבת. לדוגמא, בהינתן שיעור מס שולי של 47%, כפי שהיה בשנת 2008, ההוצאות, לרבות פחת, חייבות להגיע להיקף של כ-79% ממחזור דמי השכירות על מנת להפוך את הבחירה בסעיף 122 לבלתי כדאית. והנה במקרה הנדון, עומדים המערערים על זכאותם ליהנות מהוראות הסעיף ואינם מעוניינים בחישוב המס על בסיס הכנסה חייבת (כלומר, לאחר ניכוי הוצאות).

1. בין יתר התנאים לתחולת סעיף 122, נדרש כי ההכנסה מדמי השכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1). סייג זה עומד במרכז המחלוקת הנטושה בין הצדדים בערעור זה.

1. יוער כי סעיף 122 הוא חלק משורה של הוראות בפקודת מס הכנסה לפיהן נקבע שיעור מס מופחת להכנסות פסיביות המופקות בידי יחיד (ראו למשל סעיף 125ב לעניין דיבידנד, סעיף 125ג לעניין ריבית וכן סעיף 91 לעניין רווח הון). לעומת זאת, המס המוטל על הכנסה מעסק פעיל המופקת בידי יחיד מיגיעתו האישית נקבע לפי מדרגות המס המוסדרות בסעיף 121 לפקודה עד לשיעור המס השולי.

1. סעיף 122 לפקודה נחקק לראשונה בשנת 1987 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 75 – השכרת דירה למגורים), התשמ"ז-1987, ס"ח 1223, עמוד 158). על פי הצעת החוק המקורית (ה"ח 1835, התשמ"ז, עמוד 261), הוצע כי יחול שיעור מס מוגבל של 10% על "יחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה מהשכרה למגורים של דירה, שאינה הכנסה לפי סעיף 2(1)..." בהמשך ההצעה, נקבע תנאי כי סך כל הכנסתו של היחיד "לפי סעיף 2(6) בשל כל חודש השכרה" לא יעלה על 1000 שקלים חדשים. בדברי ההסבר להצעת החוק נאמר:

"כיום יש בישראל דירות ריקות רבות שבעליהן אינם משכירים אותן בשל העובדה שהשכרת הדירות וקבלת שכר דירה תחייב אותם להגיש דו"ח שנתי על הכנסתם.

מוצע לתת לבעלי דירות כאלה תמריץ להשכרת דירותיהם, ולאפשר להם לשלם על הכנסתם משכר דירה מס בשיעור של 10% בלבד, שיחושב מהתקבול מן ההשכרה ולא מההכנסה החייבת וישולם תוך 30 ימים מיום קבלת כל תקבול. במקביל, יינתן לבעלי דירות החייבים כיום להגיש דו"ח שנתי, רק משום שיש להם הכנסה מהשכרת דירה למגורים, פטור מהגשתו אם יבחרו לשלם מס כאמור.

האפשרות לשלם מס בשיעור של 10% תהיה, כאמור, נתונה לבחירתו של בעל הדירה. אולם, יוכל לבחור בה רק יחיד שהכנסתו מהשכרת דירות אינה הכנסה עסקית ואינה עולה על תקרה של 1000 שקלים חדשים לחודש בערכי ינואר 1987."

והנה בנוסח החוק כפי שנתקבל בכנסת הסייג "שאינה הכנסה לפי סעיף 2(1)" לא הופיע, אך מגבלת הסכום החודשי (1000 ש"ח) נותרה.

במקביל לקביעת מסלול הבחירה לפי סעיף 122 החדש, תוקן סעיף 134א לפקודה כך שיחיד המדווח על הכנסה מדמי שכירות בהתאם לסעיף 122 יהיה פטור מהגשת דין וחשבון שנתי אם הוא היה פטור מהגשת דו"ח אילולי הפקת ההכנסה משכירות – כזכור, מטרת התיקון כולו הייתה לעודד נישומים להשכיר דירות ולא להימנע מכך בשל הצורך בהגשת דו"ח מס שנתי.

1. בשנת 2003 תוקן סעיף 122 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, ס"ח 1863, עמוד 530) עם תחולה מיום 1.1.2003. במסגרת תיקון זה תקרת הסכום החודשי (שעמדה ערב התיקון על סכום מעודכן של 7,300 ש"ח לחודש) בוטלה כליל אך הובהר כי תנאי לתחולת הסעיף הוא כי "הכנסתו של היחיד מדמי השכירות אינה הכנסה מעסק, כאמור בסעיף 2(1)". הסרת התקרה הוסברה כדלקמן בהצעת החוק לתיקון מס' 132 (ה"ח 3156, התשס"ב, עמוד 814):

"סעיף 122 לפקודה קובע מס בשיעור של 10% לגבי הכנסה מהשכרת דירה למגורים. מוצע לקבוע כי הנחה זו תחול רק כאשר הדירה אכן משמשת למגורים אם אינה הכנסה מעסק בידיו ובלא מגבלת התקרה הקיימת היום להטבה, לגבי הכנסה של עד 7,000 שקלים חדשים לחודש. אין טעם לקביעת תקרה להטבה זו שכן זוהי תקרת ההטבה למתן פטור מהשכרת דירת מגורים, לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס להכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990."

דהיינו, עובר לתיקון מס' 132 לא נעשה שימוש רב בהוראות סעיף 122 כי הכנסת שכירות הנמוכה מן התקרה בדרך כלל הייתה פטורה ממס ממילא. בשל כך הוסרה מגבלת הסכום אולם במקביל נקבע במפורש (כפי שאכן נכתב בהצעת החוק המקורית משנת 1987) כי ההסדר המיוחד איננו חל על הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה.

1. סעיף 122 תוקן שוב בשנת 2007 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 159), התשס"ח-2007, ס"ח 2112, עמוד 2) אך לא באופן הנוגע לענייננו.

* רקע עובדתי כללי

1. גב' ורדה יהל ("ורדה") נולדה בשנת 1935. היא מתגוררת בדירה בתל אביב שנרכשה על ידי המשפחה בשנת 1957 ("דירתה של ורדה"). לה שני בנים, מר אליעזר יהל ("אלי"), ומר רון יהל ("רון"). האם והבנים יחד ייקראו להלן "המערערים" או "השלושה".

1. לדברי ורדה, בשנות העשרים למאה הקודמת אביה המנוח החל לעסוק בפרדסנות ומתוך חסכונותיו אף התחיל להשקיע ברכישת נכסי מקרקעין, קודם פרדסים ובהמשך בתים בתל אביב. על פי דברי השלושה, המשפחה לדורותיה העדיפה את ענף הנדל"ן על פני כל אפיק אחר לשם השקעת הונה.

1. נכון לשנת המס 2008, היו בבעלותם האישית של השלושה 118 דירות שונות. מתוכן, 110 הושכרו למגורים ("דירות המגורים") ושמונה לעסקים. בנוסף הושכרו עשר חנויות ועוד שש חניות (נספח א לתצהירה של ורדה). הנכסים אשר לא הושכרו למגורים שימשו למגוון רחב של עסקים בידי השוכרים (צדדים שלישיים), החל במרפאות, עבור בפיצרייה וכלה בבית ספר לאמנות (נספח 4 לתצהיר הרכזת מטעם המשיב גב' אורלי מלר).

1. מתוך 110 הדירות שהושכרו למגורים בשנת 2008, 90 הושכרו בשכירות חופשית ואילו 20 הושכרו בדיירות מוגנת.

1. הנתונים לשנת המס 2009 כמעט זהים – מספר הדירות שהושכרו למגורים בשנה זו עמד על 109.

1. דירות המגורים מרוכזות במספר לא רב של בניינים. בשנת 2008, 110 דירות המגורים נמצאו באחד עשר בניינים שונים, כאשר בשישה בניינים מתוכם היו לפחות עשר דירות מגורים בבעלות השלושה. 33 מתוך 110 דירות המגורים היו בבניין אחד מסויים.

1. דירות המגורים הנדונות נרכשו במועדים שונים החל משנת 1947 ועד לשנות האלפיים. הצטברות דירות המגורים בידי השלושה, בהתאם למועדי רכישת הבניינים, הייתה (בקירוב) כדלקמן (כעולה מנספח ב לתצהיר ורדה):

עד שנת 1970: 14

עד שנת 1980: 24

עד שנת 1990: 49

עד שנת 2000: 110

בהקשר זה יצויין כי הבניין שמכיל 33 דירות מגורים בבעלות השלושה נרכש בשנת 1995, ובכלל במהלך שנות התשעים מספר הדירות הוכפל יותר.

1. הבניינים הינם ישנים למדי - לפחות 101 מהדירות נמצאות בבניינים שנבנו עד לשנת 1941, רובם באמצע שנות השלושים.

1. במרוצת השנים נמכרו אך דירות בודדות על ידי השלושה – דהיינו ככלל מצבת הדירות רק הלכה וגדלה.

1. אין מחלוקת כי מקור המימון לרכישת הדירות והבניינים היה ההון העצמי (החסכונות) של המשפחה ולא מימון זר (הלוואות מבנקים למשל).

1. אופן החזקת הבעלות בדירות המגורים השונות איננו אחיד והבעלות בהן מתחלקת בין השלושה בדרכים שונות (נספח א לתצהיר ורדה): בחלק מהדירות רק אחד מהשלושה רשום כבעלים ואילו בחלק אחר הבעלות מחולקת בין שניים או בין כל השלושה. אמנם בשפה רפה נטען על ידי המערערים כי כתוצאה מכך אין בפנינו מקרה אחד של 110 דירות המושכרות למגורים אלא שלושה מקרים שבכל אחד מהם מספר הדירות איננו עולה על כארבעים. דומה כי טיעון זה לא הודגש משתי סיבות: ראשית, ארבעים דירות הוא מספר גדול בפני עצמו, ושנית, השלושה לא הכחישו כי ניהול ענייני ההשכרה נעשה במרוכז ובמאוחד, ואפילו באמצעות חשבון בנק אחד משותף (לפי עדותוׂ של אלי, "אנו מנהלים משק בית אחד" – (פרוטוקול הדיון הראשון מיום 20.11.2014, עמוד 35, שורה 26). כתוצאה מכך, לצורך העניין הנדון, מן הראוי להשקיף על מכלול הנכסים כמקשה אחת על אף הרכבי הבעלות המשתנים מדירה לדירה.

1. עוד יובהר כי 13 מתוך 110 הדירות נמצאות בבעלות חברה בשם ארמון ראש בע"מ (שהיא המערערת בע"מ 50163-01-14). מניות החברה מוחזקות בידי אלי ובידי רון, בחלקים שווים. החברה בחרה להיחשב כ"חברת בית" כמשמעותה בסעיף 64 לפקודת מס הכנסה, כך שהכנסותיה מיוחסות לבעלי מניותיה (אלי ורון) ונישומות בידיהם. מסיבה זו הדירות הנמצאות בבעלות חברת ארמון ראש נמנות לעניין הנדון כאן כחלק מהחזקותיהם האישיות של השלושה ולא נעשית כל אבחנה בין דירות אלו לבין כל שאר הדירות ושני הצדדים התייחסו לנושא באופן זה.

1. אלי הוא שמאי מקרקעין במקצועו והתחיל לעבוד בתחום זה בשנת 1995. לדבריו תחום מומחיותו הוא עריכת שמאויות לצורך חישוב היטל השבחה ולצורך חישוב פיצויים המשתלמים על פי סעיף 197 לחוק התכנון והבנייה.

1. רון הוא אדריכל. הוא התחיל לעבוד בתחום האמור בשנת 1990.

1. בנוסף להחזקות האישיות הנ"ל (הכוללות כאמור, דירות למגורים, דירות לשימוש עסקי, חנויות וחניות), השלושה הם בעלי מניות בחברת גן הדרום בע"מ אשר משכירה נכסים חקלאיים. חברה נוספת שבבעלותם, דמות השקעות בע"מ, משכירה מבנה הכולל חנויות ודירות ברחוב אלנבי בתל אביב. כמו כן, השלושה הם שותפים בשותפות "אור" שמפיקה הכנסה מהשכרת שטחים במרכז מסחרי הנמצא בעיר רחובות. מעבר לכך, אלי ורון הם בעלי המניות בחברת אליק-רון בע"מ, חברה שעוסקת באופן פעיל כ"קבלן בונה" בענף הבנייה ומוכרת דירות מגורים כמלאי. חברה זו גם מפיקה הכנסה מהשכרת משרדים ונכסים עסקיים אחרים. כתובתם של המשרדים הרשומים של כל התאגידים היא בדירתה של ורדה.

1. הכנסות השלושה מהשכרת דירות המגורים בלבד (לגביהן נתבעה החלתו של סעיף 122 לפקודה) הסתכמו בשנת 2008 בכ-2.73 מיליון ש"ח ואילו בשנת 2009 בכ-3.43 מיליון ש"ח (בהתאם לרשום בשדה 222 לדו"חות השנתיים של השלושה כפי שצורפו כנספח 6 לתצהיר הרכזת אורלי מלר, ומתוך ההנחה כי סכומים אלה כוללים את ההכנסה מהשכרה למגורים המיוחסת למערערים מחברת הבית ארמון ראש הנ"ל). יצויין כי הכנסותיהם האישיות של השלושה ממקורות אחרים באותן שנים היו נמוכות באופן ניכר מסכומים אלה. אלי ורון ציינו בהקשר זה כי עמדו לרשותם באותה עת רווחים בלתי מחולקים בחברת אליק-רון, כך שגם תאגיד זה הוא מקור הכנסה חשוב וממשי עבורם. אולם התמונה הכללית המצטיירת היא שבפועל ובאופן שוטף השכרת הדירות למגורים הייתה מקור הפרנסה העיקרי של השלושה אם כי לא הבלעדי.

1. באשר לאופן השכרת הדירות והפעילות הכרוכה בכך, נרחיב את הדיבור בחלק ו' להלן. מטבע הדברים נושא זה והשלכותיו עמדו בלב המחלוקת בין הצדדים.

* המסגרת להבחנה בין הכנסה עסקית לבין הכנסה שאיננה עסקית

1. כידוע, הפקודה איננה מגדירה באופן מפורש מהו "עסק" כמשמעותו בסעיף 2(1). על כן כאשר סעיף 122 ממעט מתחולתו הכנסה מדמי שכירות שהיא "הכנסה מעסק כאמור בסעיף 2(1)", עלינו ליישם במקרה הקונקרטי את העקרונות ואת מבחני העזר אשר פותחו בפסיקת בתי המשפט במהלך השנים על מנת להכריע האם בפנינו הכנסה מעסק אם לאו. מלאכה זו איננה תמיד קלה.

1. ככלל, הכנסה מעסק נובעת "מפעילות ממשית נמשכת ושיטתית" ולהפקתה "נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו" (ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת (19.12.2007)). מבחני העזר וסימני ההיכר המשמשים בהקשר זה ידועים היטב ונסתפק בהפניית הקורא להלכות אשר נקבעו בע"א 10911/03 מישאלי נ' פקיד שומה ירושלים (13.6.2007) (סעיף ח' לפסק הדין); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה (2.2.2005) (סעיף 41 לפסק הדין); וכן ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה (16.3.2009) (סעיף 20 לפסק הדין והאסמכתאות הנוספות שם).

1. נציין כי במקרה הנוכחי אין מחלוקת כי ההכנסה מדמי שכירות היא בעלת אופי פירותי ומחזורי. אין בפנינו שאלה של סיווג בין פירות לבין הון. הכנסה פירותית זו, המופקת מהשכרת הדירות, נלכדת לכאורה במקור ההכנסה המפורט בסעיף 2(6) לפקודה. לפי סעיף זה, חייבים במס, בין השאר, "דמי שכירות... שמקורם באחוזת בית או בקרקע". השאלה הנשאלת היא האם אותה הכנסה גם עולה לכדי הכנסה מעסק לפי המקור המפורט בסעיף 2(1) לפקודה כך שתחולתו של סעיף 122 תישלל לגביה.

1. כאשר עלינו להבחין בין הכנסה פירותית פסיבית (הממוסה לפי סעיף 2(6) במקרה של מקרקעין) לבין הכנסה פירותית פעילה (הממוסה לפי סעיף 2(1) כהכנסה הנובעת מעסק), לא כל סימני ההיכר המקובלים הנ"ל יהיו ישימים וחשובים באותה מידה. לדוגמה, במקרה כגון זה, מבחני טיב הנכס, אופן המימון, ותקופת החזקת הנכס חשובים פחות, (לעומת משקלם במצב המחייב סיווג בין הון לבין פירות). מאידך נראה כי למבחני המנגנון, הבקיאות, ההשבחה והשיווק, וההיקף הכספי נודעת חשיבות גדולה יותר במלאכת הסיווג בין פירותי פסיבי לבין פירותי עסקי פעיל.

1. במקרה אחר מצאתי לנכון להעיר כי לתפיסתי, בעידן המאה העשרים ואחת, מיזם עסקי עשוי להתקיים גם בהעדר "מנגנון" מסחרי במובן המסורתי ולכן לטעמי מבחן המנגנון (במובן המסורתי) עשוי להיות רלבנטי יותר לשם מציאת קיומו של עסק מאשר לשם שלילת קיומו של עסק (ע"מ 46960-07-13 ספידי-לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3 (5.7.2015)).

1. בעניין ברשף הנ"ל, בית המשפט העליון (מפי כבוד השופטת ארבל) נדרש לאבחנה בין הכנסה פסיבית לעסקית בהקשר של הפקת דמי שכירות וקבע כי:

"במובנם ה'קלאסי' דמי השכירות הם תמורה המשתלמת עבור נכס באופן שהנכס משמש להם כמקור, כך שהם דומים במהותם לריבית המשתלמת על קרן הלוואה. במובן זה, הכנסה משכירות היא הכנסה פאסיבית, קרי תשואה על הון מושקע שלא נדרשה כל יגיעה אישית מצד הנישום להפקתה.

....

על אף האמור, הדין מכיר בשני מצבים בהם יחשבו דמי שכירות להכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה....

האפשרות הראשונה בה יראו הכנסה מדמי שכירות כהכנסה מעסק היא מקרה בו מפעיל הנישום 'עסק להשכרות', כאשר הנכסים המושכרים מהווים את המלאי העסקי ופעולות ההשכרה הן פעולות נמשכות ושיטתיות שמטרתן ברורה..."

גישה זו בוחנת, הן מבחינה כלכלית והן מבחינה משפטית כללית, את הגורמים לצמיחת ההכנסה. הדים לקו זה מצויים בעמ"ה 1276/01 ע.ש טריידינג פלייסס נ' פקיד שומה גוש דן (1.3.2009) בו סקר כבוד השופט אלטוביה בהרחבה את כתיבתו של פרופ' י' אדרעי בנושא. שם מבוארת ההבחנה בין גורמים ושינויים "חיצוניים" לנכס המעלים או המורידים את שוויו באופן שאינו נשלט על ידי הנישום עצמו לבין גורמים ושינויים "פנימיים" שהם תולדה של פעילות הנישום המשפיעה על ערכו של הנכס. השופט אלטוביה הטעים כי "ספק אם ניתן להפעיל את מבחן העל [דהיינו מבחן גורמי הייצור הפנימיים והחיצוניים – ה.ק.] במנותק מהמבחנים המקובלים. עם זאת אין ספק כי הוא שופך אור על המבחנים המקובלים ומציע 'מצפן' אגב יישום המבחנים המקובלים".

בהמשך אשוב ואידרש למבחן גורמי ייצור ההכנסה בזיקה למקרה הנוכחי.

* תמצית טענות הצדדים

1. המשיב, אשר שלל כאמור את תחולתו של סעיף 122 לפקודה במקרה דנן, מדגיש את המספר הגדול של הדירות המושכרות ואת ההיקף הכספי הכולל של פעילות ההשכרה. הוא גם מייחס לשלושת בני המשפחה בקיאות בתחום הנדל"ן ומצביע על המקצועות של אלי ורון ועל עיסוקיהם הנוספים באותו ענף. אולם יותר מכל מדגיש המשיב את היקף הפעילות היום-יומית המתבצעת על ידי השלושה, ועל ידי בעלי המקצוע מטעמם, הדרושה כדי לטפל בהשכרה ובהחזקה של 110 דירות. לפי עמדת המשיב קיים מנגנון עסקי של ממש שמניב את הכנסות השכירות.

1. המערערים מצדם מדגישים טיעונים אלה:

(א) הפעולות שהם עושים בקשר לדירות הן אותן פעולות בדיוק שאדם שמשכיר דירה אחת בלבד היה עושה לגביה (דהיינו, מציאת שוכר, חתימת הסכם שכירות, גביית דמי שכירות וביצוע תחזוקה בסיסית ותיקונים לפי הצורך).

(ב) אין הם משביחים את הנכסים מעבר לכך.

(ג) הזמן הנדרש מהם לביצוע הפעולות הנ"ל הוא מועט.

(ד) בשל מצב שוק השכירות בעיר תל אביב, והביקוש הרב לדירות מצד השוכרים, לא נדרש מאמץ רב וכלל לא נדרשת בקיאות על מנת להשכיר דירה במהירות ובמחיר שוק. הם עצמם מסתפקים במחירי שוק (או אף פחות מכך) ואינם מנסים להשיג תשואת יתר מהנכסים. עבורם ההחזקה בנדל"ן מניב הוא פרי העדפה משפחתית היסטורית להשקיע באפיק סולידי זה על פני אפיקי השקעה אחרים, כגון שוק ההון, אך אין בהעדפה זו כדי להעיד על קיומו של עסק.

1. לאחר שנתאר את ההתנהלות השוטפת של השלושה בתחום השכרת הדירות נבחן את טענות הצדדים ביתר פירוט.

* הפעילות הכרוכה בהשכרת הדירות

1. במהלך המשפט השלושה נחקרו ארוכות בעניין אופן והיקף הטיפול בדירות להשכרה והמשיב הגיש מסמכים רבים הקשורים, לפי גישתו, לעניין זה.

התמונה הכללית שעולה מחומר הראיות מתוארת להלן.

1. הדירות מושכרות לתקופה של שנה. השלושה אינם נוהגים להעניק אופציית הארכה לשוכרים ועל כן מדי שנה (לפחות) נחתם הסכם שכירות חדש לגבי כל דירה.

1. הסכם השכירות המשמש את השלושה בהתקשרויות עם השוכרים הוא בנוסח סטנדרטי ומודפס, מהסוג שאפשר היה פעם לרכוש בחנויות.

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

המשיב ניסה להראות כי בהסכמים רבים נערכו שינויים והתאמות מיוחדים ולטענת המשיב הדבר מעיד על התעסקות ממשית בנושא החוזים. עיינתי בהעתקי החוזים אשר הוגשו על ידי המשיב (נספח 4 לתצהיר מלר). טופס החוזים הוא אכן סטנדרטי. בכל הסכם יש השלמה של פרטי הצדדים, תקופת השכירות, סכום דמי השכירות, סכום הפקדון, ובחלק גדול מהחוזים מצויינים גם פריטי ציוד ומתקנים הנמצאים בדירה. בכל החוזים נמחק סעיף האופציה. בחלק גדול מהחוזים יש תוספת בכתב יד בעניין דרישת שיק הפקדון (סכומו, אופן מסירתו ותנאי החזרתו) ולעתים גם בעניין שטר הבטחון הנדרש. בחלק מן החוזים (המיעוט) רשומים בכתב יד תנאים והסכמות מיוחדים, למשל לגבי זכות להודיע על קיצור תקופת השכירות.

1. הטיפול בהכנת חוזי השכירות ובהחתמת הדיירים עליהם נמצא בידי ורדה. בדרך כלל הדיירים מגיעים לדירתה של ורדה כדי לפגוש את ורדה ולחתום על הסכם השכירות.

1. כאמור, לפי דברי השלושה, הם גובים דמי שכירות בהתאם למקובל בשוק ובהתחשב במיקום, גודל ומצב הדירות.

אמירה זו לא נסתרה ועל כך העידו גם שלוש דיירות ששוכרות מהם דירות. אלי העיד כי הוא מתעדכן מדי מספר חודשים באשר לרמת דמי השכירות בשוק וזאת דרך חיפושים פשוטים באינטרנט. לטענתו, הכשרתו כשמאי מקרקעין איננה מסייעת לו בעניין זה והמידע שהוא נעזר בו הוא בבחינת נחלת הכלל.

1. לטענת השלושה הם אינם מנהלים משא ומתן בקשר לגובה דמי השכירות. אלי מחליט מה יהיו דמי השכירות לגבי כל דירה ודירה ומעדכן את ורדה. ורדה מודיעה לדיירים ולא מתנהל כל מקח וממכר. ככל הנראה, במקרים יוצאי דופן, בייחוד עם דיירים ותיקים, מועלות בקשות להפחתה בדמי השכירות (או להעלאתם באופן מתון יותר) ומתקיים שיח בין הדייר לבין השלושה.

1. לטענת השלושה, הם מעלים את דמי השכירות לעתים מזומנות, בעקבות השוק, אך לא באופן תדיר. דמי השכירות בדירה מסויימת עשויים להשאר ללא שינוי משנה לשנה.

1. דייר שחותם מול ורדה על הסכם שכירות מוסר לידיה שתים עשרה המחאות מעותדות חודשיות ומקבל מידיה קבלה על כך. דייר חדש ימסור באותו מעמד שיק בטחון וגם שטר חוב, החתום על ידי ערֵבים. שיק הבטחון (שסכומו שכר דירה לחודש אחד) מופקד בבנק בתחילת השכירות.

1. ההמחאות של הדייר מופקדות בבנק פעם בחודש (ולא לכל השנה מראש). בשל ריבוי הדיירים הפקדות כאמור מתבצעות 'כל כמה ימים' (עמוד 20 לפרוטוקול הראשון, שורה 2). לאחר פרעונה של כל המחאה ורדה שולחת בדואר אישור על כך לדייר המשלם.

1. כדי לעקוב אחר הפעולות ורדה מחזיקה שלושה סוגים (לפחות) של פנקסים: (א) לכל בניין קיימת מחברת ובה רישום של כל הדירות המושכרות. לגבי כל תקופה (שנה) רשומים שם הדייר, סכום שכר הדירה החודשי, תאריכי התחלה וסיום של השכירות, ומועד כניסתו של הדייר לבניין. (ב) ישנו פנקס קבלות לשיקים הדחויים המתקבלים מידי השוכרים בתחילת כל שנת שכירות. (ג) במחברות אחרות, קיים דף לכל דירה לכל שנת שכירות ונרשם בדף זה כל שיק של הדייר שנפרע במהלך השנה, לאחר שורדה נוכחה לדעת כי סכום השיק אכן כובד ושולם. לפי דבריה של ורדה היא מקבלת מדי יום פקס מהבנק ובודקת את פרעונות השיקים: "אני בודקת בטלפקס בבנק שהשיק נפרע. אני מקבלת בכל בוקר" (עמוד 20, שורה 15).

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

1. חלק מהדיירים (המיעוט) משלמים את דמי השכירות באמצעות העברות בנקאיות חודשיות ובמקרים אלה ורדה בודקת מדי חודש כי ההעברה הגיעה מהדייר ושולחת אישור לדייר כי ההעברה אכן התקבלה.

1. לקראת סיום תקופת חוזה השכירות – שהיא כאמור תמיד לשנה אחת ולא יותר – ורדה שולחת הודעה כתובה לדייר שמתבקש להודיע אם ברצונו להמשיך לשכור את הדירה (כאמור אין בידי הדייר אופציית הארכה) ואם כן הוא מתבקש לגשת לדירתה של ורדה לשם חתימה על חוזה חדש. באותה הודעה מודיעים לדייר מה יהיה גובה דמי השכירות לשנה הבאה.

1. כאשר נכנס דייר חדש ורדה מעבירה את ההודעות הדרושות לעיריית תל אביב, חברת החשמל ובזק.

1. אם דירה מושכרת לדיירים שותפים (שאינם בני זוג או תא משפחתי אחד) כל שותף חותם על חוזה השכירות ומשלם את חלקו בדמי השכירות בנפרד. אם שותף מסויים מתחלף במהלך תקופת החוזה, נחתם חוזה חדש לתקופה חדשה של שנה שלמה (עדות ורדה, עמוד 17, שורה 9 ואילך).

1. המספר המדוייק של דירות בהן יש שותפים (בנבדל מבני זוג) לא הוברר. ורדה הסכימה בחקירתה כי מדובר "בערך" בארבעים דירות (עמוד 16, שורה 29), ואילו אלי נקב במספר של 27 דירות בשנת 2008 ואילו בשנת 2009, 23 דירות (אם כי הוא התייחס בדברים אלה רק לדירות המושכרות בשכירות חופשית ולא בדיירות מוגנת (עמוד 31 לפרוטוקול הראשון, שורה 28 ואילך). לפי גישת המשיב, לעניין זה ישנה נפקות כי ריבוי הדירות המושכרות לשותפים (כאשר כל אחד מהם חותם ומשלם בנפרד) יוצר תוספת ממשית של התעסקות המוטלת על השלושה.

1. לפי עדותם של השלושה, שלא נסתרה בעניין זה, אין כל קושי למצוא דייר חדש כאשר דייר קיים עוזב, וזאת בשל הביקוש הרב בשוק השכירות המקומי. לפי דבריהם, במרבית המקרים הדייר החדש מגיע דרך הדייר הקיים, בשיטת "חבר מביא חבר". במקרים אחרים, השלושה מפרסמים מודעה באחד מאתרי האינטרנט המשמשים זירה להפגשת משכירים ושוכרים. אלי או רון או הדייר היוצא פוגש את השוכר הפוטנציאלי בדירה כדי להראות את המקום, והשוכר הפוטנציאלי הראשון שמסכים לתנאים המוצעים הוא זה שמתקבל - "כל הקודם זוכה". כאמור, השלושה אינם מוכנים לנהל משא ומתן על גובה שכר הדירה.

1. לשלושה קו טלפון נייח ייעודי לקבלת שיחות משוכרים פוטנציאליים כאשר מתפרסמת מודעה. מופעל "עקוב אחרי" מקו זה לטלפון הנייד של אלי והוא מקבל את השיחות הנכנסות. כאשר אין מודעה אקטואלית, ה"עקוב אחרי" מבוטל ולמעשה הקו הייעודי איננו פעיל.

1. לפי נתונים שהוצגו בפני המשיב, הדיירים נוטים להשאר בדירות לפרקי זמן ממושכים למרות הצורך בחידוש חוזה השכירות מדי שנה. על פי הנתונים, בשנת 2008 54% מכלל הכנסות השכירות התקבלו מדיירים בשכירות חופשית אשר גרו בדירותיהם שלוש שנים ומעלה; בשנת 2009 הנתון המקביל היה 50% (נספח ד לתצהיר ורדה).

1. כאשר דייר עוזב, אלי או רון פוגש אותו בדירה לצורך ביצוע "קריאת מונים" ובדיקה כללית של מצב הדירה. ורדה מחזירה לדייר את סכום שיק הבטחון (באמצעות שיק אחר המשוך על חשבון השלושה) ואת שטר החוב, והיא אף מנפיקה לדייר אישור בכתב לפיו לא נותרו חובות באחריותו.

1. בקרות תקלה בדירה הדייר מתקשר לאחד מהשלושה ומודיע. ישנם בעלי מקצוע קבועים המטפלים בתקלות השונות: יעקב עבור אינסטלציה, יוסי עבור חשמל, יורם עבור מזגנים ודניאל עבור תיקונים כלליים (למשל תיקוני טיח, צבע, ריצוף , תריסים ומנעולים).

יעקב, יוסי ויורם הם קבלנים עצמאיים ואילו דניאל הוא עובד שכיר של חברת אליק רון הנ"ל. מטבע הדברים הדיירים הוותיקים מכירים את בעלי המקצוע האלה. אחרי שדייר מודיע על תקלה, אחד מהשלושה יוצר קשר עם בעל המקצוע המתאים או לעתים הוא יבקש מהדייר ליצור קשר בעצמו במישרין עם בעל המקצוע.

1. ההתחשבנות של השלושה עם בעלי המקצוע נערכת מדי פעם בפעם וזאת על בסיס אמון הדדי והיכרות ממושכת, ולא בגין כל תיקון או טיפול בודד. כל בעל מקצוע רושם את התיקונים שהוא נדרש לבצע ומגיש חשבון תקופתי מרוכז, בדרך כלל בתדירות של פעם בחודשיים – שלושה. לדוגמה ביום 30.9.2009 יעקב הוציא חשבונית מספר 02214 על סך 11,650 ש"ח בגין "עבודות אינסטלציה – רחוב הנביאים 13 ת"א" ללא פירוט נוסף. עולה מחומר הראיות כי לפחות אצל יעקב (אינסטלציה) משפחת יהל היא הלקוחה העיקרית שלו (לדבריו הם מספקים לו כ-80% מפרנסתו, ואת מקום עסקו הוא שוכר מאלי – ראו הודעתו של יעקב מיום 1.7.2013 – נספח 13 לתצהיר מלר). באשר לשירותיו של דניאל – איש התחזוקה הכללית -השלושה משלמים עבור שירותיו לחברת אליק-רון בחיוב חד שנתי המבוסס על אומדן היקף העבודה שהוא ביצע בדירות במהלך השנה. סכום החיוב השנתי נקבע על ידי אלי.

1. רוב הבניינים הינם בבעלותם הבלעדית של השלושה (עדות ורדה, עמוד 25, שורה 5). במקרים אלה אין נציגות (ועד בית) נבחרת והשלושה מספקים בעצמם את שירותי החצרנות הדרושים בשטחים המשותפים של הבניין. שירותים אלה כוללים נקיון, גינון בסיסי (בעיקר גיזום), החלפת מנורות בחדרי המדרגות ודברים דומים. עבודה זו מתבצעת על ידי קבלן בשם פאיק או על ידי בנו זוהיר. בנוסף לכך מבוצע ריסוס נגד מזיקים פעם או פעמיים בשנה על ידי קבלן חיצוני.

1. לעבודות תחזוקה ושיפוץ גדולות יותר מתקשרים עם קבלן בשם גיא.

1. השלושה מעידים כי ככלל אין להם עניין בשיפוץ ובהשבחת הנכסים והם מסתפקים ברמת תחזוקה בסיסית ובתיקון תקלות מזדמנות, כפי שנדרש על פי דין ועל פי חוזי השכירות.

1. המשיב הגיש אוסף גדול של חשבוניות שהוגשו לשלושה על ידי בעלי המקצוע השונים (נספח 8 לתצהיר מלר) וכן כרטסות הנהלת חשבונות המרכזות את ההוצאות בגין התיקונים והעבודות השונות (נספח 9). אולם בגלל השיטה לפיה משלמים לבעלי המקצוע על סמך חשבונות תקופתיים מרוכזים ללא פירוט רב לגבי העבודה שבוצעה, אין לדעת במדוייק כמה "קריאות" שירות נתקבלו מן הדיירים בכל תקופה נתונה (לפי הערכתו של יעקב בהודעתו הנ"ל "יש בערך 12-10 קריאות בחודש" בקשר לאינסטלציה). היות ומדובר בבניינים ישנים שהיו, רובם, כבר כבני שבעים שנה בתקופה הנדונה ותחזוקתם היא ברמה בסיסית בלבד, ניתן לשער כי מספר התקלות והקלקולים איננו קטן. אולם כאמור, אין מידע מפורט בנושא זה.

1. בהנהלת החשבונות קיים ריכוז שנתי של ההוצאות. "הכרטסות הממויינות" נערכות במחשב כאשר כל כרטסת מציגה את הוצאות האחזקה והתיקונים לגבי בניין מסויים לשנה מסויימת. בחומר הראיות נמצאות כרטסות בקשר לשישה בנייני מגורים בלבד. למשל לגבי הבניין ברחוב גורדון ובו 13 דירות מגורים לא נמצאה כרטסת (אולי מפני שאותו בניין נמצא בבעלות חברת ארמון ראש (ראו סעיף 20 לעיל)). מכל מקום, סך כל הוצאות האחזקה והתיקונים בשנת 2008 בששת בנייני המגורים הנ"ל הגיע לכ-127 אלף ש"ח ואילו בשנת 2009 לכ-128 אלף ש"ח (בנטרול הוצאה חד פעמית גדולה על סך כ-40 אלף ש"ח ברחוב שמריהו לוין).

1. עיון מדגמי בחשבונית אחת (מס' 90016) אשר התקבלה מן הספק "גירנבוים" (חנות לכלי עבודה, צבע וחומרי בניין בה הרבו המערערים לרכוש מוצרים שונים) מגלה כי במהלך התקופה מיום 4.1.2009 עד ליום 30.1.2009, דהיינו פרק זמן של כארבעה שבועות, דניאל – איש התחזוקה הכללית – משך סחורות מהחנות האמורה בשמונה עשרה הזדמנויות שונות.

1. התשלומים לבעלי המקצוע בוצעו מתוך אותו חשבון בנק משותף אליו מופקדים דמי השכירות והטיפול בביצוע תשלומים אלה נעשה על ידי ורדה.

* פעולות השבחה: פינוי דיירים מוגנים ותכניות תמ"א 38

1. המשיב ניסה להראות כי נעשו פעולות השבחה בדירות, ובפרט באמצעות פעולות לפינוי דיירים מוגנים וקידום תוכניות תמ"א 38 (חיזוק מבנים בפני סכנת רעידת אדמה ).

1. באשר לדיירים המוגנים, כאמור 20 מתוך 110 הדירות למגורים היו מושכרות בשכירות מוגנת. סכומי דמי השכירות הנגבים מדירות אלו היו נמוכים ביותר (ונעו בין 70 ש"ח לבין 348 ש"ח לחודש בשנת 2008). על פי חומר הראיות, במשך השנים 2003 – 2007 פונו חמש דירות שהושכרו למגורים בשכירות מוגנת. העלות הכוללת של פינוי הדירות הנ"ל הייתה 261,000 $ (סעיף 39 לתצהיר מלר). בשנות המס בערעור לא בוצעו פינויים כאמור. לטענת השלושה, פינוי הדיירים המוגנים היה על פי רוב לפי בקשת הדיירים עצמם. המשא ומתן על גובה התשלום בגין הפינוי נוהל על ידי אלי (לפי עדותו, עמוד 43, שורה 30).

1. לגבי תכניות תמ"א 38, המערערים הגישו בקשות לגבי שני בניינים (שמריהו לוי וגורדון). הבקשות אושרו ועבודות החיזוק והשיפוץ בוצעו.

* היקֵף העיסוק היום – יומי בענייני ההשכרה

1. ניתן לקבוע כי שני הפעילים העיקריים בענייני ההשכרה היו אלי וורדה. חלקו של רון בעשייה היה קטן יותר.

אלי הצהיר כי "לכל היותר אני מקדיש דקות ספורות ביום לדירות המגורים" (סעיף 21 לתצהירו, וראו גם סעיף 17.11 לתצהיר).

ורדה העידה כדלקמן במענה לשאלות בית המשפט:

"ת... ביום יום לא יודעת להגיד כמה זמן מקדישה לזמן הדירות.

...

ש: שעתיים?

ת: אולי. אני אף פעם לא בודקת. לא כזאת מסודרת.

ש: אני רוצה להבין אם דקות שעות.

ת: אולי שעה לא יודעת יכולה לבדוק."

(עמוד 29 לפרוטוקול הראשון, שורות 19 עד 25).

רון בעדותו אמר:

"ההתעסקות בענייני הדירות מועטה מאוד. ביום רגיל לא מתעסק בכלל. במידה וצריך פעם בשבוע שבועיים לקבל דירה לדייר שעזב אז אני קופץ בשעות הערב וחוזר הביתה. ביום יום אין לי שום עיסוק."

(עמוד 9 לפרוטוקול השני מיום 23.11.2014, שורות 13 עד 15).

1. התרשמתי באופן כללי כי העדויות של השלושה היו מהימנות, הם לא נתפסו בסתירות מהותיות והם היו בקיאים בפרטי התיק. אף על פי כן דומה כי בנושא הקצאת הזמן לפעילות ההשכרה הם נטו להמעיט בהערכת הזמן המוקדש לעיסוק. מדובר ב-110 דירות מגורים (כאשר מספר השוכרים השונים אף גדול יותר). הבניינים ישנים ומחייבים טיפול. החוזים, לפי בחירתם של השלושה, הם לשנה אחת בלבד ונדרש חידוש חוזה מדי שנה. דיירים מתחלפים. קשה אפוא להלום כי הזמן הנדרש מהשלושה הוא כל כך מועט. כאמור, ורדה לא שללה את האפשרות שהיא לבדה מקדישה כשעתיים ביום לעשייה זו.

מטבע הדברים בידי המשיב אין ראיות לסתור את דברי השלושה בנושא הקצאת זמנם כי הדבר נמצא בידיעתם בלבד. מסיבה זו לבית המשפט קושי לקבוע כל ממצא בעניין הזמן ונותרנו אפוא רק עם החשש – המבוסס על שורת ההגיון – כי העיסוק בהשכרות גוזל מהשלושה יותר זמן ממה שעולה מדבריהם.

* ניתוח והסקת מסקנה

1. המערערים טוענים כי החזקת דירות המגורים להשכרה היא עבורם דרך להשקעת ההון המשפחתי ולקבלת תשואה נאה ויציבה, אך אין זה עיסוקם ופעילות ההשכרה איננה מנוהלת כעסק.

1. כמו כן, מציינים המערערים כי הם אינם עושים דבר בקשר לדירות מעבר לפעולות הבסיסיות הדרושות כדי להשכירן: חותמים על חוזים, גובים דמי שכירות, מתקנים תקלות. בכך – מבחינת מהות הפעולות – הם אינם שונים, לפי גישתם, מאדם המשכיר דירה אחת או שתיים. לא זו אף זו. תנאי שוק השכירות מאפשרים קבלת תשואה טובה ללא מאמץ או יגיעה מיוחדים.

1. שקלתי את מכלול הנסיבות וטענות הצדדים והגעתי למסקנה כי אינני יכול להסכים עם עמדת המערערים. נראה כי כמות הדירות המושכרת מצריכה טיפול ותשומת לב כמעט בכל ימות השנה. המשיב מצדו מציג את הפעילות כמורכבת מאלפי פעולות שונות בשנה: "כלומר, מדובר בחתימה על 150 חוזים לפחות לשנה... ומעקב אחר גבייה של 1800 שיקים לשנה..." (סעיף 76 לסיכומי המשיב). הוא מפרק את התהליכים (חתימת חוזים, גביית דמי שכירות, וכו') לשלבים ולשלבי משנה (כפי שעשה הכלכלן הנודע אדם סמית' לפני מאתיים ארבעים שנה כאשר הוא זיהה בתהליך ייצור סיכות לא פחות משמונה עשרה פעולות שונות). המשיב איננו מייחס משקל של ממש לעובדה כי חלק מן הדירות מושכרות בדיירות מוגנת ולגבי דירות אלו נדרשת התעסקות פחותה יותר (למשל, אין חידוש חוזה שנתי). אולם אף אם המשיב מקצין את התמונה, יש צדק בטענתו: נדרשות פעולות מרובות מאד מדי שנה על מנת להשיג את ההכנסה הנדונה. לפחות כתשעים חוזים חדשים צריכים להחתם מול יותר ממאה שוכרים. יש לרשום, להפקיד ולעקוב אחר למעלה מאלף מאתיים המחאות בשנה. דיירים עוזבים ויש למלא את מקומם. קורות תקלות באינסטלציה, בחשמל ובשאר מערכות הדירות (יש לשער כי בדירה ישנה, בלתי משופצת, לפחות פעם או פעמיים בשנה נדרש טיפול תחזוקתי כלשהו). לשם ביצוע התיקונים יש לעמוד בקשר עם בעלי המקצוע, לתאם איתם את מועד הביצוע, ולשלם להם עבור עבודה.

1. והנה למעשה קם מנגנון משפחתי לעשיית כל אותם דברים. אלי, כך נראה, הינו הדמות המרכזית באופרציה זו ועומד בקשר עם ורדה, עם הדיירים ועם בעלי המקצוע. ורדה מופקדת על מערך החוזים, על המנהלה ועל הכספים. רון משתתף לצד אלי בעמידה בקשר עם הדיירים ועם בעלי המקצוע. ובעלי המקצוע עצמם – הפועלים בקביעות ולאורך שנים מטעם השלושה – נותנים מענה לכל דרישות התחזוקה.

האם אין בפנינו מעין "חברת ניהול" משפחתית/פנימית?

1. במהלך חקירתו של אלי שאלתי שאלה "עדינה":

"ש. אמך העידה בצורה מרשימה ונוצר רושם שהתפעול יום יומי הקשר עם השוכרים לא קל היא לא צעירה ולא תוכל להמשיך לעסוק בזה, מה התוכנית שלכם להמשך.

ת. אין לנו תוכנית. עדיין לא תכננו. זו בעיה, זה מדאיג אותנו אך לא תכננו."

(עמוד 45 לפרוטוקול הראשון, שורות 4 עד 6).

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

1. אומרים המערערים כי הם עושים בדיוק אותם דברים לגבי הדירות שבבעלותם אשר אדם המשכיר דירה אחת או שתיים עושה – חותמים חוזים, גובים דמי שכירות, ודואגים לתחזוקה. לא עושים דבר מעבר למינימום הנדרש כדי להשכיר את הדירות ולהצדיק את גביית שכר הדירה.

ובכן תיתכן גישה שגורסת כי הכנסה מהשכרת נכסי מקרקעין לעולם לא תיחשב להכנסה עסקית פעילה כל עוד הפעולות הנעשות על ידי בעל הנכס כדי להפיק את ההכנסה הן פעולות הכרוכות בעצם העמדת הנכס להשכרה בתנאים ראויים (ראו למשל חיובי המשכיר בסעיפים 6 ו-7 לחוק השכירות והשאילה, התשל"א-1971). דהיינו, אם המשכיר מגביל את עשייתו לדברים הנחוצים לשם העמדת הנכסים לשימוש השוכרים ותו לא, אין הוא "מסתכן" בהפקת הכנסה עסקית, יהיה היקף הנכסים (מספר הדירות) בבעלותו אשר יהיה. אולם אם יעשה המשכיר מעבר לכך וינקוט פעולות מסחריות מובהקות – כגון ניהול מסע פרסום ושיווק – או יציע שירותים בעלי "ערך מוסף" לדיירים (כגון קיום בריכת שחייה או חדר כושר בבניין, הצבת שומר בכניסת הבניין, או מתן שירותי נקיון בתוך הדירות), אז הכנסתו מדמי השכירות תמוסה לפי סעיף 2(1) לפקודה.

1. לכאורה גישה כזו מתיישבת עם מבחן גורמי הייצור הנ"ל לפיו מסווגים הכנסה פירותית כעסקית או כפסיבית לפי הגורם העיקרי - פנימי או חיצוני – אשר הוביל להצמחת ההכנסה. על פי זה ניתן לגרוס כי בהשכרת דירות, ההכנסה מופקת מעצם העמדת הנכס לשימוש השוכר ולא מיגיעתו של המשכיר, ולכן היא פסיבית, כל עוד פעילות המשכיר מוגבלת לדברים הבסיסיים הנחוצים כדי לאפשר את השכרת הנכס כחוק.

1. לדעתי, אין זה הדין בישראל. הכנסה עשוייה להחשב הכנסה עסקית בשל ההיקף (הכמותי) של הפעילות שמצמיחה אותה ולא רק בשל טיב (איכות) הפעילות.

הרי לפי הגישה האחרת הנ"ל, גם אם אדם ישכיר אלף דירות, כל עוד הפעולות הנלוות להשכרה יוגבלו לאלו שנמנו לעיל, ההכנסה תיחשב כפסיבית ולא יחול סעיף 2(1) לפקודה.

לדעתי תוצאה קיצונית כזאת איננה אפשרית, לא מפני שהיא נוגדת את "חוש המומחיות של המשפטן" אלא מפני שלא ניתן לטפל באלף דירות מבלי שההתעסקות בכך תהפוך לעיסוק ממשי, שיטתי ותדיר, אף אם יבוצעו "פעולות בסיסיות" בלבד בקשר לכל דירה ודירה.

1. אבהיר כי אינני מתיימר לחלוק על התרומה שמבחן גורמי היצור עשוייה לתרום לניתוח סיווגה של הכנסה פלונית (כפירותית לעומת הונית או כפעילה לעומת פסיבית). אולם לדעתי בניתוח זה מתקיימים שני רבדים שונים: רובד ראשון הוא רובד העסקה הבודדת מול לקוח מסויים (קונה, שוכר, לווה) ואילו הרובד השני הוא רובד "מערכתי", הקשור להתארגנות ולהיערכות של הנישום עצמו – כלומר, התשתית הכללית המאפשרת לו לערוך את העסקאות הבודדות. קיומו של עסק עשוי להילמד מפועלו של הנישום בכל אחד מהרבדים הנ"ל או בשניהם יחד.

1. להמחשת הדברים הבה נְפַתֵחַ את האנלוגיה שהובאה בעניין ברשף הנ"ל ("דמי השכירות... דומים במהותם לריבית המשתלמת על קרן הלוואה").

נניח כי ראובן מסכים להעניק הלוואה לשמעון. ההלוואה ניתנת בריבית שוק ותנאיה, לרבות מועדי ההחזר, הם כמקובל בנסיבות. לשמעון יש יכולת פרעון טובה כך שמתן ההלוואה אינו כרוך בסיכון מיוחד. אם אלה כל העובדות הידועות לנו, נטה לומר כי הכנסתו של ראובן מתשלומי הריבית היא הכנסה פירותית פסיבית הממוסה לפי סעיף 2(4) וסעיף 125ג לפקודה. "גורם הייצור" העיקרי המניב את ההכנסה הוא עצם העמדת הכסף לזולת, המתאפשרת בזכות נכונות המלווה להמנע מהשימוש בכסף במהלך תקופת ההלוואה.

אולם האם נגיע לאותה מסקנה אם ראובן יעניק למעלה ממאה הלוואות כאלו, כולן בהיקפים דומים, ללווים שונים, על כל הכרוך בכך? אמנם לגבי כל הלוואה בודדת הכנסת הריבית עדיין מייצגת את מחיר הכסף שהועמד על ידי ראובן לרשותו של הלווה למשך תקופת ההלוואה (מחיר המשקלל, בין השאר, את הסיכון של אי פרעון) ובמובן זה ההכנסה היא פסיבית. אולם כאשר נביט על המערך כולו של הענקתן של למעלה ממאה הלוואות לחייבים שונים, אנו עשוייה להסיק כי היכולת להפיק הכנסות ריבית, בהיקף ובתדירות שראובן מפיק, אכן נובעת מיגיעתו של ראובן – מעיסוקו בפיתוח ובשימור צבר ההלוואות – ועל כן הכנסת הריבית עשוייה לקבל צביון עסקי למרות שהריבית משולמת, כתמיד, עבור השימוש בכסף ולא בגין מאמציו המערכתיים של ראובן (שאינם ממעייניו של הלווה הבודד).

1. דוגמה נוספת: אדם מחליט להשכיר את מכוניתו לשכנו. כל שנדרש מהמשכיר הוא להחתים את השכן השוכר על חוזה שכירות פשוט, לדאוג לרישוי ולתקינות הרכב בעת מסירתו, ולגבות את דמי השכירות. נקל לומר כי ההכנסה מדמי השכירות תמוסה לפי סעיף 2(7) לפקודה ולא לפי סעיף 2(1). מבחינת השוכר, הוא כלל איננו זקוק ליגיעתו של המשכיר במהלך תקופת השכירות. אדרבה, השוכר מעוניין לנסוע במכונית למרחוק ולא יהיה כל קשר בינו לבין המשכיר עד להחזרת הרכב. וכך יהיה בדיוק, מבחינתם של השוכרים, אף אם נשנה את הדוגמה הנ"ל ונאמר כי לא במכונית אחת מדובר אלא בצי של 110 מכוניות. אולם מבחינתו של המשכיר פני הפעילות השתנו ללא היכר וכעת עליו להיערך להשכרתן של 110 כלי רכב שונים. האם סיווג ההכנסה בידי המשכיר איננו עשוי להשתנות למרות שברובד פעולת ההשכרה הבודדת דבר לא השתנה?

1. ניתן להקשות ולומר כי בשתי הדוגמאות הנ"ל "קפיצת המדרגה" בהיקף העסקים וודאי הייתה כרוכה במאמצי שיווק גדולים על מנת למשוך את הלקוחות הנוספים (לווים, שוכרים). אכן מאמצי שיווק כאמור – ברובד העסקי השני – עשויים להפוך את הפעילות לעסקית. אולם פעילות שיווק איננה הגורם היחיד במישור ההיערכות הכללית שעשוי להפוך מקור פסיבי למקור עסקי. גם אם בענף או שוק מסויים לא נדרשים מאמצי שיווק מיוחדים על מנת להצליח, היבטים אחרים של התארגנות ושיטתיות עשויים לגרום לפעילות להחשב לעסקית.

1. ההיקש למקרה דנן ברור. הרי קיומו של מערך השכרות שלם – המקיף 110 דירות למגורים (ועוד נכסים נוספים רבים) והמכניס כשלושה מיליון ש"ח בשנה - הינו תלוי בנכונותם וביכולתם של השלושה לבצע את כל הפעולות הכרוכות בהשגת ההכנסה האמורה. העשייה הנדרשת איננה מבוטלת ומכלול העשייה משתווה לדעתי לניהול עסק.

1. יש לשער כי אדם אחר, עם אותו הון העומד לרשותו, שאיננו מעוניין או מסוגל "להתעסק" עם גדוד שוכרים שונים ולדאוג לתחזוקתן התקינה של 110 דירות ישנות, יבחר באפיק השקעה שונה על מנת להפיק תשואה על כספו. אין כאן עניין של "אפליה". בשיטת המס הנהוגה, נישום שבוחר מרצונו להפיק את הכנסתו ממקור אשר בשל היקפו או אופיו כרוך ב-"busy-ness", אין דינו כדין נישום המעדיף לקבל תשואה על כספו ללא התאמצות מיוחדת.

1. על רקע הדיון הנ"ל יש מקום להזכיר את פסיקת בתי המשפט בעניין דן מרדכי ובעניין לשם (ע"מ 143/91 דן מרדכי נ' פקיד שומה חיפה (9.2.1995); ע"מ 1001/09 לשם נ' פקיד שומה תל אביב 4 (22.7.2015)). בשני המקרים נפסק כי הכנסות הנישום מהשכרת נכסי נדל"ן ימוסו לפי סעיף 2(6) ולא לפי סעיף 2(1) לפקודה. קצרה היריעה כאן לחזור על כל העובדות המפורטות בשני פסקי הדין (וממילא כל מקרה נדון לפי נסיבותיו) ואנו נתמקד אפוא בגישה העומדת בבסיס הפסיקה.

1. בעניין דן מרדכי, בשל הנסיבות, פקיד השומה הוא זה שטען כי הכנסת השכירות הייתה פסיבית ואילו המערער טען כי פעילות ההשכרה עלתה לכדי עסק. המערער השכיר שלושה מבנים, אם כי אחד המבנים היה "מחולק למספר מושכרים". סכום ההכנסה מהשכרה איננו מצויין בפסק הדין. כבוד השופט ביין הגיע למסקנה כי ההכנסה הייתה פסיבית (כטענת פקיד השומה שם) ודחה את הערעור.

כך כותב בית המשפט:

"לדעתי, לא חרגה פעילותו של המערער מפעילות של בעל נכסים החרד לשמירת ערך רכושו המקפיד לגבות המגיע לו כרווח מדמי שכירות והמוודא שלא יגרמו לו נזקים או הפסדים עקב פיגור בתשלומים.

אחזקת המבנים ושמירת מראם החיצוני והסביבתי היא פעילות טבעית של בעל נכסים בעיקר אם עיתותיו בידיו כמו המערער...

המערער לא הצליח להראות כי פעולות אלה הם בבחינת שירות לשוכרים להבדיל משירות לעצמו כבעל הנכס.

...

"לא שמענו מפי המערער שהוא נוקט למשל בפעילות שיווקית כלשהן או שהוא יצר מנגנון להשגת שוכרים, או שהיה דרוש ידע כל שהוא להשגת ההכנסה.

...

"בעניננו הפעילויות של המערער ואשתו הן טפלות למעמדם כבעלי המבנים ונובעים מעצם ההשכרה ואין בהם להפוך מקור הכנסה פסיבי למקור הכנסה אקטיבי.

...

"בסיכום, אם רוצים לשמור על האבחנה בין הכנסה פסיבית מהשכרת נכסים לבין הכנסה מעסק, צריך להבדיל בין פעילויות טפלות לבעלות על הנכסים שבלעדיהן לא ניתן לתאר השכרה כלל ועיקר כגון: מילוי החובות הקבועות בחוק מצד המשכיר כלפי השוכר בדבר תיקונים במושכר וסביבתו וגבית דמי השכירות, לבין פעילויות החורגות מפעילויות שוטפות אלה, כגון מבצעי פרסום ושיווק, פעולות להגדלת כוח המשיכה של המושכר (מעבר לתחזוקה שוטפת). פעולות של גיוס משקיעים לפיתוח הנכסים ולהעלאת ערכם."

עד כאן דבריו של כבוד השופט ביין נוגעים לאותו היבט שכיניתי לעיל "הרובד הראשון" – דהיינו בחינת עסקת השכירות הבודדת על מאפייניה. בנסיבות המקרה שנדון שם, הגיע בית המשפט למסקנה כי הגורם העיקרי המצמיח את הכנסה הוא הנכס עצמו ולא יגיעתו של המשכיר. אולם בית המשפט גם מסייג את הדברים ומציין כי "ההיקף של המבנים המושכרים ע"י המערער אינו כה גדול על מנת שיחייב הסקת מסקנה כי הוא מנהל עסק" ובהמשך "במקרה הנוכחי אינני סבור שכמות המושכרים, היקף הפעילות וסוג הפעילות של המערער ואשתו מצדיקים לראות בהכנסתם מהשכרה הכנסה מעסק" (ההדגשות אינן במקור). בית המשפט גם מצא לנכון לאבחן את המקרה לפניו מזה שנדון בעמ"ה 62/85 קריית יהודית פרק תעשייה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (16.1.1987) בין השאר בשל "[ה]היקף של המושכרים עליהם דובר שם". נעיר כי בעניין קריית יהודית נדונו 29 שוכרים שונים ב-15 מבני תעשייה.

1. בעניין לשם שניתן אך לאחרונה על ידי כבוד השופט אטדגי, השכירו המערערים דירות מגורים וטענו לתחולתו של סעיף 122 לפקודה, כמו במקרה הנוכחי. שם הושכרו 24 דירות אולם עשר מתוכן שימשו כמשרדים בידי השוכרים וההכנסה מהן לא הייתה זכאית לשיעור מס מופחת (סעיף 42 לפסק הדין). מרבית הנכסים היו מרוכזים בארבעה בנייני מגורים (סעיף 2 לפסק הדין). לפיכך מספר הדירות אשר שימשו למגורים, ועל מיסוין הצדדים היו חלוקים, עמד על ארבע עשרה. ההכנסה השנתית של המערערים מכלל הנכסים המושכרים על ידיהם (27 במספר) היה כמליון ש"ח ("כחצי מיליון לכל אחד מהמערערים").

1. בית המשפט עמד בהרחבה על האבחנה בין הכנסה פסיבית להכנסה אקטיבית, סקר את הפסיקה הקודמת בנושא, ובחן באופן מפורט את נסיבות המקרה. אכן, הפעולות המתוארות בעניין לשם שהיו כרוכות בהשכרתה של כל אחת מדירות המגורים היו דומות לאלו שבוצעו על ידי שלושת הערעורים דנן (דהיינו קיים דמיון כללי בטיב החוזים, אופן קביעתם וגבייתם של דמי השכירות, התיעוד שנערך וספרי החשבונות שנוהלו, אופן פרסום דירות פנויות, ורמת תחזוקת המבנים וביצוע תיקונים - ראו בייחוד סעיפים 19, 22, 23, 25, 27, 28 ו-30 לפסק דין לשם).

1. כבוד השופט אטדגי בית המשפט הפנה לעניין דן מרדכי, ולאחר ציטוט מפסק הדין האמור, הטעים:

"גם בענייננו אני סבור, כי פעילותם של המערערים, למרות היקף הנכסים וגודל ההכנסות לא חרגה מפעילות רגילה וסבירה של משכירי נכסים, וש'יגיעתם האישית' היתה טפלה למקור ההכנסה העיקרי: הנכסים עצמם.

...

רוב הנכסים הנדונים, עם פוטנציאל ההכנסות שניתן להפיק מהם, 'נפלו' לידיהם של המערערים בירושה, כשהם ממלאים בכך תפקיד פאסיבי."

ניתן אפוא להבין כי בית המשפט בעניין לשם לא סבר כי היקף הנכסים הנדון שם הצריך היערכות מצד המשכירים המגיעה לכדי עיסוק בעסק. כאן נזכיר כי מספר הדירות (לכלל השימושים) במקרה דנן הוא כפי חמישה לעומת המצב הנדון בעניין לשם (118 לעומת 24), מספר הדירות המשמשות למגורים (והזכאיות לכאורה לשיעור מס מופחת לפי סעיף 122) הוא כפי שמונה (110 לעומת 14), ומספר הבניינים העיקריים הוא כמעט כפול (שבעה לעומת ארבעה).

1. עובדות המקרה הנוכחי הובילו אותי למסקנה כי מדובר בהכנסה עסקית. מסקנה זו מבוססת בראש ובראשונה על היקף הפעולות והעשייה הכרוכות בהפקת הכנסה ממספר כה רב של נכסים. ריבוי הנכסים מביא מטבע הדברים להיקף הכנסה שנתית ממשי ביותר (היקף כה גבוה שקשה להניח כי המחוקק – בהסירו את תקרת ההכנסה שהייתה קבועה בסעיף 122 עד לתיקון מס' 132 לפקודה בשנת 2003 - התכוון להחיל את הוראות הסעיף על מקרה כגון זה).

1. אולם להיבטים אלה מצטרפים גם נסיבות נוספות המחזקות את המסקנה. אמנם לא לכל נסיבה כאמור משקל רב, אך יש בצירוף הנסיבות כדי להצביע על פעילות שאופיה עסקי.

נשוב ונזכיר עובדות אלו:

(א) לבני המשפחה עיסוקים נוספים הנוגעים לענף המקרקעין. הם משכירים, כיחידים, נכסים מסחריים בהיקף לא מבוטל. בהקשר זה נציין כדוגמה של השכרה נוספת נכס ברחוב רוטשילד, תל אביב שהוא בניין משרדים בן שלוש קומות. לפי חומר הראיות, בשנת 2007 בניין זה הושכר למשרד עורכי דין בתמורה לדמי שכירות חודשיים בסך 9,747 $ ונערך הסכם שכירות מפורט בין הצדדים. ככל הנראה, בשנת 2009 שונו דמי השכירות לסכום של 44,410 ש"ח לחודש וזאת בעקבות חוות דעת שמאית שהוזמנה (נספח 4 לתצהיר מלר). כאמור, בבעלות השלושה חברות שמשכירות נכסים חקלאיים ואחרים. בבעלות אלי ורון חברה יזמית בתחום הבנייה. אלי הוא שמאי מקרקעין ורון הוא אדריכל.

לפי טענתם של השלושה, כל הדברים האלה אינם משפיעים כלל על יכולתם להפיק דמי שכירות מהשכרת דירות בתל אביב. לפי הטיעון, כל אדם, תהיה הכשרתו המקצועית אשר תהיה, מסוגל לעשות כמוהם ולא נדרשת כל בקיאות מיוחדת (למשל, על מנת לדעת מהו שכר הדירה המקובל בשוק עבור דירה מסוג מסויים). ייתכן שהמערערים צודקים בנקודה זו ואכן על פי הפסיקה, אדם שעיסוקו בתחום המקרקעין והבנייה עשוי לבצע פעולה השקעתית הונית בנכס מסויים ומשלח ידו לא בהכרח יקנה לעסקה צביון עסקי (עמ"ה 26/09 הדר מזרחי נ' פקיד שומה ירושלים 3 (11.12.2011)). אולם במקרה דנן – כחלק ממכלול הנסיבות – נראה כי השכרת דירות המגורים היא חלק מעיסוק משפחתי רחב יותר בתחום הנדל"ן ואיננה מנותקת ממנו לחלוטין. ההכנסה משכירות כלל איננה טפלה להכנסותיהם האחרות. בני המשפחה משכירים, במישרין או בעקיפין, נכסי נדל"ן בשש מסגרות שונות לפחות (כיחידים, בשותפות ובאמצעות חברות), כפי שפורט לעיל. אף ניתן להיווכח כי גזרות הפעולה אינן מופרדות לגמרי והנה מצאנו כי דניאל, איש התחזוקה הכללית, הוא עובד שכיר של חברת אליק-רון "המושאל" לשלושת היחידים (כנגד תשלום שנתי) על מנת לשרת את דירות המגורים המושכרות.

(ב) המנגנון לטיפול בהשכרת הדירות "משומן" למדי. השלושה בוחרים להגביל את תקופות השכירות לשנה אחת בלבד, ללא הענקת אופציות הארכה, ובכך יוצרים צורך בהתעסקות נוספת ותדירה יותר, לעומת מצב של השכרה ארוכת טווח. כאמור כל שנה נשלחת הודעה כתובה מראש לכל דייר בנושא חידוש השכירות וגובה דמי השכירות לשנה הבאה. הצורך בחתימה שנתית על חוזה שכירות לכל דירה ודירה (פרט לאלו המושכרות בדיירות מוגנת) מחייב הגעתם של דיירים לדירתה של ורדה לעתים קרובות מאד (בממוצע של פעם בכל שלושה או ארבעה ימים, לפי כמות השוכרים), דבר שלא כל אדם, המחפש אפיק להשקעת הונו, היה מוכן לקבל.

קיימת כאמור "רשימת המתנה" של שמות אנשים המעוניינים לשכור. (בעניין זה העידה ורדה בזו הלשון: "הרבה פעמים אני מודיעה להם [לדיירים שמתפנים במהלך תקופת השכירות – ה.ק.] שיש לי קופצים כי אנשים יודעים שיש לי דירות ומתחננים לדירות יש לי רשימת מחפשי דירות..." (עמוד 18, שורה 16 ואילך). מחזיקים קו טלפון מיוחד (אמנם בעלות נמוכה) לצורך קבלת שיחות משוכרים פוטנציאליים כאשר מפרסמים דירה שמתפנה.

דומה כי בכל אלה נבדלת התנהלותם מאדם המשכיר דירה אחת או מספר קטן של דירות כפעילות השקעתית גרידא.

קיים מערך קבוע וזמין של בעלי מקצוע שמטפלים בתחזוקה הפיזית של הדירות תוך אינטרס כלכלי הדדי (כפי שוורדה העידה לגבי יעקב האינסטלטור: "אמנם [הוא]... לא יודע לקרוא ולכתוב [אבל] הוא יודע איפה החמאה מרוחה על הלחם שלו" (עמוד 25, שורה 17).

יתרה מזאת, ההתנהלות הנוכחית תלוייה במידה רבה, כך נראה, ביכולתה ובנכונותה של ורדה לטפל בעניינים רבים הקשורים להשכרה, כמפורט לעיל, ובלעדיה היו צריכים למצוא מענה הולם אחר.

(ג) גם הסכומים אשר הושקעו בפינוי דיירים מוגנים מחזקים את הנטייה לכיוון העסקי. אמנם גם אדם אשר בבעלותו נכס אחד בלבד עשוי לפעול לסיומה של דיירות מוגנת על מנת להגדיל את התשואה העתידית אשר תתקבל מהנכס. אולם במקרה דנן הדבר נעשה פעמים מספר בעלות כוללת של מאות אלפי שקלים.

(ד) חרף נסיון השלושה להציג את עצמם רק כממשיכי הדרך של דורות קודמות שבחרו להשקיע בנדל"ן (ראו למשל סעיף 44 לסיכומי המערערים) העובדות מראות כי מרביתה של מצבת הנכסים הנדונה נרכשה דווקא בשנות השמונים והתשעים (ובייחוד בשנות התשעים). בזמנים אלה כל שלושת המערערים היו אנשים בוגרים אשר קיבלו בצוותא החלטה מודעת להשתמש בכספם באופן אשר יחייב התעסקות אישית רצופה ובלתי מבוטלת. הדבר לא נכפה עליהם, ורוב הנכסים הנדונים לא הגיעו לידיהם בירושה (ואולי גם בכך מקרה זה נבדל מזה שנדון בעניין לשם הנ"ל).

אף אם המשפחה "מאמינה" בנדל"ן כאפיק ההשקעה המיטבי, ניתן להעלות על דעת אפשרויות השקעה בענף זה שאינן כרוכות בחציית הגבול לעבר פעילות עסקית אקטיבית.

1. המערערים הדגישו שורה של עובדות, אשר על פי "סימני ההיכר" המקובלים, יש

בהן להוכיח, לטענתם, כי אין בפנינו עסק: רכישת הדירות מומנה מהון משפחתי

עצמי ולא ממקורות זרים; מספר הבניינים (לעומת מספר הדירות) אינו רב; לא

נעשו פעולות השבחה כדי לשדרג את איכות הבניינים ועל ידי כך להגדיל את דמי

השכירות שניתן לקבל; הבניינים נותרו בידי השלושה מאז רכישתן ורק דירות

בודדות נמכרו; ההשקעה בדירות איננה כרוכה בסיכון ושווי הנכסים והתשואה

השוטפת שאפשר לקבל מהם אינם יורדים.

שקלתי גם את הגורמים הנ"ל אולם לדעתי אין בהם כדי לשנות את המסקנה אליה

הגעתי. אין ספק כי הבניינים מוחזקים כרכוש קבוע בידי השלושה ולטווח הארוך.

במובן זה קיים בהם פן השקעתי היות ועל פני השנים שווים עשוי לעלות, בשל

מגמת העלייה המתמדת במחירי הקרקע. אולם עובדה זו איננה שוללת מניה וביה

את האפשרות כי הפקת התשואה השוטפת מן הבניינים כרוכה בביצוע פעילות

ממשית וקבועה, דהיינו פעילות עסקית. ייתכן שההימנעות מהשבחת הבניינים

נבעה מכך כי בשוק השכירות בתל אביב ניתן להשיג סכומי שכר דירה נאים –

בזכות המיקום – גם מבניינים פשוטים הזוכים לתחזוקה בסיסית בלבד. אולם

אין בכך לבטל את הצורך לטפל בדיירים ובדירות או לאיין את הסיכון כי אם

דירה מסויימת, מפאת גילה, תצא מכלל שימוש עד שיבוצע בה שיפוץ מקיף, הדבר

יביא לאבדן הכנסות ויחייב השקעת כספים ממשית.

1. אוסיף כי לעדויות הדיירות, אשר העידו כי הן התרשמו כי השלושה אינם מתייחסים

להשכרת הדירות כאל עסק מסחרי, אין משקל של ממש וההכרעה בעניין סיווג ההכנסה חייבת להעשות על פי אמות מידה אובייקטיביות ולא לפי "עדות רושם" של צדדים שלישיים (ובייחוד צדדים שלישיים כגון שוכרי דירות, להם אינטרס אישי לאשר את טענת המשכירים).

* לסיום

1. לאחר ששקלתי את מכלול הראיות, הנסיבות והטיעונים הגעתי כאמור למסקנה כי במקרה זה נחצה הגבול בן פעילות השקעתית לפעילות עסקית.

אמנם כלפי כל דייר ודייר התנהלות השלושה לא הייתה שונה בהרבה מזו של כל משכיר אחר, אך כמות הדירות בבעלותם חייבה התעסקות והיערכות בעלות אופי עסקי. כתוצאה מכך, אין אפשרות ואף אין הצדקה להחיל על הכנסותיהם משכירות את ההסדר המיוחד הקבוע בסעיף 122 לפקודה.

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

הערה: פסק דין זה ניתן במקור ביום ז' בכסלו התשע"ו, 19 בנובמבר 2015. פרסומו עוכב לבקשת המערערים והוא מתפרסם היום, ח' בתמוז התשע"ו, 14 ביולי 2016, תוך עריכת שינויי נוסח אחדים באופן הצגת עובדות המקרה. הנוסח המקורי של פסק הדין הוא המחייב.

|  |
| --- |
|  |
| הרי קירש , שופט |