

בן הזוג הוא נכה בשיעור של 100 אחוז והוא "בן הזוג הרשום" לפי [סעיף 264 לפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: **הפקודה**). בשנות המס שבערער ביקשו בני הזוג כי חישוב המס על הכנסות דמי השכירות מהנכסים המסחריים ייערך בדרך של חישוב מאוחד לפי [סעיף 65 לפקודה](#), תוך ניצול זכאותו של בן הזוג לפטור ממס לנכה לפי [סעיף 59\(א\)](#) לפקודה בגין הכנסות שהושגו ביגיעתו האישית (בכפוף לתקרת הפטור שבסעיף). יוער, כי לנכה זכאות לפטור ממס גם בגין הכנסות שהושגו שלא ביגיעה אישית בסכום נמוך יותר, לפי [סעיף 59\(ב\)](#) לפקודה, אולם פטור זה לא נמצא במחלוקת בערער. לגבי הכנסות דמי השכירות מדירות המגורים, בני הזוג דיווחו עליהן כהכנסה פאסיבית הזכאית לשיעור מס מופחת של 10% לפי [סעיף 122 לפקודה](#), אולם בדיוני השומה חזרו

--- סוף עמוד 3 ---

בהם מהדיווח והסכימו כי גם ההכנסות מדירות המגורים תיחשבה כהכנסות מיגיעה אישית. יצוין כי בשנת 2004 חתמו בני הזוג על הסכם שומה עם המשיב לגבי שנות המס 1995-2001 ובשנת 2016 חתמו על הסכם שומה נוסף לשנות המס 2011-2014 (להלן: **הסכם השומה לשנים 2011-2014** או **הסכם השומה**) במסגרתם הוסכם, כי בן הזוג יזקוף להכנסותיו 15% מדמי השכירות הנובעים מנכסי בת הזוג כהכנסה מיגיעה אישית. בשנות המס בערער דיווחו בני הזוג על הכנסות דמי השכירות מהנכסים המסחריים במסגרת חישוב מאוחד כשהמערער הוא בן הזוג הרשום תוך ייחוס מלוא ההכנסות מנכסים אלו כהכנסה של נכה מיגיעה אישית הפטורה ממס לפי [סעיף 59\(א\)](#) לחוק. בשומה בצו שהוציא המשיב נקבע, כי אין לייחס את דמי השכירות מנכסי בת הזוג כהכנסה מיגיעה אישית של בן הזוג הרשום, גם אם חישוב המס הוא מאוחד.

בערער זה מתעוררת השאלה, האם ניתן לפרוס את יריעת הפטור ממס לנכה לפי [סעיף 59\(א\)](#) לפקודה גם על הכנסות דמי השכירות מנכסי בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום, כאשר בני הזוג מבקשים חישוב מאוחד של הכנסותיהם לפי [סעיף 65 לפקודה](#) וכאשר בן הזוג הרשום הוא נכה. מאחר והפטור לפי [סעיף 59\(א\)](#) לפקודה מותנה ביגיעתו האישית של הנכה בגין ההכנסה המופקת, מתעוררת גם השאלה, האם נדרש קשר סיבתי ישיר בין היגיעה האישית של הנכה ובין ההכנסה המיוחסת לו במסגרת החישוב המאוחד (או שאולי ניתן להסתפק ביגיעה האישית של הנכה בגין הכנסותיו המקוריות טרם מיוזג ההכנסות). שאלות אלו ואחרות כבר עלו בפסיקות בתי המשפט המחוזיים, בנסיבות שונות מאלו הנדונות כאן, ודעות השופטים בהן לא היו אחידות. אבהיר כבר כעת, כי הגם ששאלות אלו חורגות מהנדרש לענייננו, אני מוצאת לדון בהן למען שלמות התמונה, בפרט לאור אי הבהירות בפסיקת בתי המשפט המחוזיים ובהעדר הלכה ברורה של בית המשפט העליון, וזאת למרות שמצאתי בסופו של דבר לקבל את טענתו העיקרית של המשיב, כי המערער מחויבים להסכם הפשרה לשנות המס 2011-2014 שחל גם על שנות המס בערער ודי בכך כדי להביא לדחיית הערער.

להלן אתייחס לשאלות המשפטיות העולות מתחום החישוב המאוחד בזיקה לפטור ממס הניתן לנכה.

טענות הצדדים בתמצית

טענות המערער: בקצרה: הכנסות דמי השכירות מהנכסים הן הכנסות עסקיות שהופקו מעסק של השכרה כפי שעולה מיישום מבחני הפסיקה להבחנה בין הכנסה עסקית להכנסה פאסיבית; יש לייחס את מלוא הכנסות דמי השכירות למערער בהיותו בן הזוג הרשום במסגרת החישוב המאוחד ובהתאם להוראות [סעיפים 65-66 לפקודה](#); הכנסות דמי השכירות הן הכנסות מיגיעה אישית של המערער הזכאיות לפטור לפי [סעיף 59\(א\)](#) לפקודה; הסכם השומה שנחתם ביחס לשנות המס 2011-2014 אינו חל על שנות המס

--- סוף עמוד 4 ---

בערער; השומה הוצאה אינה עולה בקנה אחד עם עיקרון מס אמת; לא קיימת הצדקה להטלת קנס גרעון. טענות המשיב: בקצרה: הסכם השומה שנחתם עם המערער צופה פני עתיד ומהווה הודאת בעל דין; הכנסות דמי השכירות הן הכנסות פאסיביות לפי [סעיף 62](#) לפקודה, ולא הכנסות עסקיות לפי [סעיף 112](#) לפקודה; אף אם ההכנסה מהנכסים המסחריים תסווג כעסקית, לא מדובר בעסק של המערער ובוודאי שלא בהכנסה מיגיעה אישית שלו; לחילופין, ככל שיש למערער יגיעה אישית הרי שהיא מצומצמת מאוד; דיווח לפי חישוב מאוחד לא מעלה ולא מוריד לעניין הפטור ממס לנכה שהוא פטור פרסונאלי; לא חלה הלכת השיתוף בנכסים בין בני זוג ביחס לנכסים המושכרים בשנות המס בערער וזאת בהיתן אופי הנכסים המושכרים והעדר התמששות מועד קריטי; טענת המערער כי גובה היגיעה האישית הוא כגובה הכנסות דמי השכירות אינה סבירה משום שעצם קיומם של הנכסים מוליד את ההכנסה אף בלא קשר ליגיעה אישית כלשהי; קנס הגרעון הוטל כדין והוא אף נדרש בנסיבות העניין לאור הפרת הסכם השומה על ידי המערער באופן חד-צדדי ובהעדר גילוי מצידם.

לטענות הצדדים ביתר פירוט אתייחס בגוף ההכרעה.

דין

דרך הילוכי יהיה כדלקמן:

ראשית, אבחן את הסיווג המיסוי הנכון של הכנסות דמי השכירות מנכסי בני הזוג בהתאם למבחני הפסיקה, והאם אכן מדובר בהכנסות עסקיות כטענת המערער. ככל שהמסקנה תהא כי הכנסות אלו הן ממקור עסקי (לפי [סעיף 112](#) לפקודה), יהיה בכך ללמד על קיומה של יגיעה אישית בהפקתן. או אז יהיה מקום לבחינת השאלה, האם נדרש כי היגיעה האישית שהושקעה בהפקת ההכנסות העסקיות תהא של המערער עצמו, וזאת כתנאי לתחולת הפטור לנכה לפי [סעיף 59\(א\)](#) לפקודה.

שנית, אדון בהיקף ההכנסות מדמי השכירות שיש לייחס למערער בהיותו בן הזוג הרשום במסגרת החישוב המאוחד, וזאת לצורך היקף הפטור ממס הניתן לנכה. בהקשר זה ייתכנו שלוש אפשרויות: האחת, כי יש לייחס למערער את מלוא ההכנסות מנכסי בני הזוג מכוח הפיקציה המשפטית של החישוב המאוחד; השנייה, כי יש לייחס למערער, נוסף על הכנסות דמי השכירות מהדירות שבבעלותו, את מחצית ההכנסות מנכסי בת הזוג, מכוח הלכת השיתוף בנכסים בין בני זוג; השלישית, כי יש לייחס למערער רק את ההכנסות מהדירות שבבעלותו.

ככל שהמסקנה תהא, כי סיווג הנכון של הכנסות דמי השכירות מנכסי בני הזוג הוא פאסיבי (לפי [סעיף 62](#) לפקודה), כטענת המשיב, יהיה מקום לבירור עובדתי בדבר היקף היגיעה האישית של המערער בהפקת הכנסות אלו, אם בכלל, וזאת לצורך יישום הפטור ממס לנכה. יצוין כי תחת סיווג הפאסיבי של ההכנסות, יאבד מחשיבותו הדיון בהיקף ההכנסות שיש לייחס למערער כבן הזוג הרשום במסגרת החישוב המאוחד.

--- סוף עמוד 5 ---

הכנסות דמי השכירות מנכסי בני הזוג הן הכנסות עסקיות

1. יש מקום להעיר למשיב על כי השתית את קביעתו בנימוקי השומה בצו, בדבר סיווג הפאסיבי של הכנסות דמי השכירות מהנכסים, על נימוק אחד ויחיד לפיו לא נדרשו הוצאות שכן או ניהול בשותפות (סעיף 14 לנימוקי הצו). מכך למד המשיב כי פעולת ההשכרה לא הצריכה יגיעה אישית להפקתה. בכל הכבוד, לא ניתן להסתפק בנימוק אחד והיה על המשיב לנמק את החלטתו כדבעי תוך שהוא מיישם את המבחנים שנקבעו בפסיקה להבחנה בין הכנסה עסקית להכנסה פאסיבית, שרק באמצעות שקלול כלל המבחנים ניתן היה לקבוע את סיווג הנכון של ההכנסות.
2. כידוע, על מנת להתחקות אחר סיווגה של הכנסה, כעסקית או כפאסיבית, יש להסתייע במבחנים שעוצבו בפסיקה לצורך הבחנה בין הון לפירות. ככלל, הכנסה תיחשב כהכנסה עסקית כאשר היא "נובעת מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית; מטרתה מוגדרת ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו" (ראו ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, פס' 19 [נבו] 16.3.2009).
3. יישום מבחני הפסיקה בנסיבות ענייננו מוביל לדעתי למסקנה, כי הכנסת דמי השכירות מנכסי בני הזוג היא הכנסה עסקית שהופקה ביגיעה אישית.
4. לאור העובדה שקיים יחס ישיר בין מספר הנכסים המושכרים ובין היגיעה האישית הכרוכה בהפקת ההכנסות מהם, יש לתת לדעתי משקל משמעותי לכמות הנכסים המושכרים ולהיקף ההכנסה מהם. במניין הנכסים יש לקחת בחשבון לא רק את הנכסים המסחריים אלא גם את דירות המגורים, ובנסיבות העניין יש להתייחס לבניין ברחוב אלנבי 39 בתל-אביב לא כאל נכס אחד אלא כאל 5 נכסים מסחריים (בניגוד לטענת המשיב, ראו פרוטוקול עמ' 79 ש' 2-3). שכן, הנכסים בבניין מושכרים לשוכרים שונים ונדרשת התנהלות נפרדת ביחס לכל אחד מהם (יוער למשיב, כי הוא המשיך לכוונת בסיכומיו 5 הנכסים המסחריים שבבניין ברחוב אלנבי כ"נכסי השותפות", ולא כנכסי בת הזוג, גם לאחר שהוברר בהליך ההוכחות כי נכסים אלו רשומים על שם המערער (9/16) ועל שם אחותה עוזיה (7/16) ולא על שם השותפות (נסח הנכס מע' 1). המשיב ייקח זאת לתשומת ליבו).
5. היקף דמי השכירות עמד על למעלה מ-4 מיליון ש"ח בשנות המס בערעור, סכום הגבוה משמעותית מהכנסות אחרות של בני הזוג בשנות המס, נתון המלמד כי הכנסות דמי השכירות היוו את מקור פרנסתם העיקרי של בני הזוג ומטבע הדברים הושקע בהפקתן מירב המאמץ (ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 ואח' נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם ז"ל ואח' פס' 53, 61 [נבו] 2.1.2018). (להלן: עניין לשם); ע"א 8236/16 פקיד שומה תל אביב 1 נ' שרגא בירן [נבו] 2.1.2018).
6. בבעלות בני הזוג 12 נכסים ועוד 5 נכסים המצויים בבעלות חברת הנכסים. כמות כזאת של נכסים מצריכה מנגנון עסקי לצורך הפקת הכנסת דמי השכירות: "ככל

--- סוף עמוד 6 ---

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" (עניין לשם, פס' 55). המערער, שמנהל את השכרת הנכסים, העיד כי הוא מעסיק איש תחזוקה קבוע, מר דוד נוי, שתפקידו לטפל בתחזוקה הנכסים ובתיקונים הנדרשים: "ידוד הוא איש האחזקה הקבוע שלי. ומה שאני צריך אני מרים לו טלפון 'ידוד תיגש לפה, התמוצץ צינור, נקרע חוט חשמל', לא יודע מה" (פרוטוקול עמ' 59 ש' 7-8; סעיפים 13.8 ו-17.4 לתצהיר המערער; ראו גם סעיפים 3-5 לתצהיר מר נוי, פרוטוקול עמ' 17 ש' 32 עד עמ' 18 ש' 1).

7. לא ניתן לקבל את טענת המשיב, כי השכרה של כמות כזאת של נכסים מתבצעת כמעט מעצמה מבלי שנדרשת היערכות הכרוכה ביגיעה אישית. לפי עדות המערער, שהייתה נאמנה עליו ולא נסתרה על ידי המשיב, פעילות השכרת הנכסים הצריכה אותו להתעסקות שוטפת שכללה, בין היתר, פרסום הנכסים להשכרה, התקשרות עם מתווכים ובעלי מקצוע אחרים, איתור שוכרים, התנהלות מול השוכרים, פעולות לחתימת הסכמי שכירות, פעולות גבייה, התחשבותיות כספיות, טיפול שוטף באחזקת הנכסים והתנהלות מול ספקים, הנהלת חשבונות מסודרת, התנהלות מול הרשות המקומית לגבי הנכס ברחוב אלנבי ועוד (ראו פרוט הפעולות בסעיף 13 לתצהיר המערער).

המערער העיד בחקירתו הנגדית: "אני מתעסק בכל מה שנדרש לצורך ניהול העסק. העסק, ניהול העסקים בחנויות, כל מה שנדרש. אם צריך להזמין אינסטלטור, אני מזמין אינסטלטור, אם צריך להזמין חברת חשמל, אם אני צריך להזמין איש אחזקה לצורך דברים אחרים, אני מזמין, מטפל, אני מטפל" (פרוטוקול עמ' 58 ש' 32 עד עמ' 59 ש' 2).

8. בכל אלו יש כדי ללמד על פעילות שיטתית, תדירה, הכרוכה ביגיעה אישית. פעילות זו גם מלמדת על הבנה והתמצאות בשוק הנדל"ן המניב ועל בקיאות ומיומנות נרכשת ובקיצור, פעילות המגיעה כדי פעילות עסקית.

יש ליחס למערער בתור בן הזוג הרשום את ההכנסות מנכסי בת הזוג בגדר החישוב המאוחד

9. **סעיף 65 לפקודה קובע כי "הכנסת בני-זוג יראוה לענין פקודה זו כהכנסת בן-הזוג הרשום והיא תחויב על שמו". המונח "יראוה" מלמד על פיקציה משפטית לפיה בחישוב המאוחד נעשה ייחוס הכנסת בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום לבן הזוג הרשום והיא נחשבת כהכנסתו של בן הזוג הרשום ומחויבת על שמו.**

סעיף 65 לפקודה קובע אפוא את העיקרון לפיו יש למסות את הכנסות בני הזוג כיחידה אחת תחת בן הזוג הרשום. לעיקרון זה חריג בסעיף 66(א)1 לפקודה ביחס להכנסה של בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום שהופקה ביגיעה אישית וחריג נוסף בסעיף 66(ב) לפקודה ביחס להכנסת בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום מרכוש שהיה

--- סוף עמוד 7 ---

בבעלותו שנה לפני נישואיו או לגבי רכוש שקיבל בירושה בתקופת נישואיו. לגבי הכנסות אלו רשאי בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום לבקש כי ייעשה חישוב נפרד של המס עליהן.

10. אין חולק כי המערער זכאי להירשם כבן הזוג הרשום וכי בשנות המס בערעור לא ביקשה המערער חישוב נפרד של המס על ההכנסות מהנכסים שבעלותה. בני הזוג ביקשו כי ייערך חישוב מאוחד, על מנת שכלל ההכנסות ייחסו תחת הפטור ממס לנכח לו זכאי המערער בתור בן הזוג הרשום.

11. לא מצאתי לקבל את טענת נציג המשיב בדיון ההוכחות, כי "חישוב המס המאוחד הוא כאשר יש תלות בהכנסות בני הזוג" (פרוטוקול עמ' 87 ש' 12, 26). החישוב המאוחד אינו מסייג רק למקרים בהם יש תלות במקורות ההכנסה של בני הזוג ובני זוג רשאים לבקש חישוב

מאוחד של המס על הכנסותיהם גם בהעדר תלות. החישוב המאוחד הוא ברירת המחדל לחישוב המס החל על בני זוג ואילו החישוב הנפרד הוא חריג המאפשר, אך לא מחייב, חישוב נפרד של המס על הכנסתו של בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום מיגיעה אישית ומרכוש. משמעות הדברים לענייננו היא, כי המערערת הייתה רשאית לבקש חישוב נפרד של המס על הכנסותיה מנכסים שקיבלה בירושה (גם לאחר נישואיה) מכוח [סעיף 166\(ב\)](#) לפקודה, אולם היא לא הייתה חייבת לעשות זאת. משבחרו בני הזוג לפעול לפי הכלל הקבוע [בסעיף 65](#) לפקודה, יש לייחס את מלוא דמי השכירות מנכסי בת הזוג לבן הזוג הרשום, הוא המערער.

12. לאור המסקנה, כי יש לייחס למערער את מלוא ההכנסות מנכסי בת הזוג בגדר החישוב המאוחד, אין עוד צורך לדון בטענתם החלופית של המערערים, כי יש לייחס למערער לפחות מחצית מהכנסות נכסי בת הזוג לאור הלכות השיתוף בנכסים בין בני זוג, והדיון בסוגיה זו מתייתר (עם זאת, אני מוצאת לציין במאמר מוסגר ומבלי לקבוע מסמרות, כי העובדה שבני הזוג נהגו לרשום באופן נפרד נכסי נדל"ן, שנרכשו לאחר נישואיהם, אינה תומכת בטענתם על קיומו של שיתוף בנכסים ועשויה דווקא להצביע על הפרדה רכושית, למשל, לעניין הדירות שנרשמו על שם המערער בתל אביב ובנופים; לעניין 1/8 הזכויות בבניין שברחוב אלנבי 39 תל אביב ולעניין 2/3 מהזכויות בנכס ברחוב עקיבא 106 בבני ברק וכך גם לעניין חשבונות בנק המצויים בבעלות נפרדת של בני הזוג).

יש לייחס את תכונת הנכות של בן הזוג הרשום להכנסות מנכסי בת הזוג בגדר החישוב המאוחד

13. לטענת המשיב, הוראות החישוב המאוחד אינן הופכות את הכנסות המערערת להכנסות המערער לעניין הפטור ממס לנכה לפי [סעיף 9\(5\)](#) לפקודה, וזאת משום שמדובר בפטור פרסונאלי (סעיף 57 לסוכומיו). אין בידי לקבל טענה זו. לא מצאתי

--- סוף עמוד 8 ---

בלשון [סעיף 65](#) לפקודה עוגן לשוני לטענת המשיב, כי יש לצמצם את תחולתו אך לחיוב במס ולהחריג מתחולתו פטור ממס.

ב- [צ"מ"ח \(חיפה\) 39/89 הלוי יהושע נ' פקיד שומה חיפה](#), פס' 3 [נבו] 11.1.1990) נקבע בהקשר של מיסוי נישום בחברה משפחתית, הקובע מנגנון ייחוס הכנסה דומה לזה שחל בענייננו, כי "אם, כפי שנקבע בפסיקה, החברה המשפחתית באמצעות 'הנישום' מחויבת בשיעורי מס מיוחדים המוטלים על הנישום כיחיד, כגון לענין מס יסף (והשווה גם [צ"מ"ח 93/87](#), 114/87 פד"א כרך טו, ע' 339, 342) – הרי גישה עקבית מחייבת לדעת לקבוע שהחברה נהנית גם מפטור אישי של הנישום. אינני רואה סיבה לצמצם את הזיהוי בין הנישום לחברה רק לענין מדרגות המס ולהפריד 'בין הדבקים' בכל הנוגע לפטורים אישיים".

14. למעשה המשיב טוען, כי יש להתייחס לפטור ממס אצל בעל ההכנסה בטרם היא אוחדה במסגרת החישוב המאוחד, כך שלמעשה ההכנסה המועברת היא "הכנסה מינוס פטור". אולם טענה זו אינה מתיישבת עם פשט לשונו של [סעיף 65](#) לפקודה הנוקט במונח "הכנסה", להבדיל מהמונח "הכנסה חייבת", ביחס להכנסה המועברת, ללמדך שמלוא תקבולי הכנסת בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום מיוחס לבן הזוג הרשום, עוד טרם התחשבות בפטורים ממס (הגדרת "הכנסה" [בסעיף 1](#) לפקודה: "סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3..."). והגדרת "הכנסה חייבת": "הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין".

15. לאחר שלב ייחוס מלוא ההכנסה מנכסי בת הזוג לבן הזוג הרשום במסגרת החישוב המאוחד, באה הפיקציה המשפטית [שבסעיף 65](#) לפקודה וקובעת כי ההכנסה המיוחסת תיחשב כהכנסתו של המערער לכל דבר ועניין, כך שתכונת הנכות שלו, שהיא תכונה "מיסויית", תמוזג עמה. זו בפשטות משמעות הפיקציה המשפטית שבחישוב המאוחד. ב- [צ"מ"א 306/88 פלזנשטיין ואח' נ' פקיד שומה חיפה](#), פס' 5 [נבו] 24.6.1991) נקבע, בהקשר למיסוי נישום בחברה משפחתית לפי [סעיף 64](#) לפקודה המחיל מנגנון דומה של ייחוס הכנסה, כי "תכונותיו 'המיסויית' האישיות של אותו נישום מולבשות על הכנסתה החייבת של החברה...". גם ב- [צ"מ"א 896/90 פקיד שומה חיפה נ' הלוי יהושע](#), פס' 6 [נבו] 1.6.1995) (להלן: עניין הלוי) נקבע בהקשר דומה: "סעיף 64 קבע מטורפוזה הנובעת מן הייחוס של הכנסות החברה ליחיד מוגדר שהוא חבר בה".

16. ב- [צ"מ \(כ"ם\) 14440-07-10 ציון כספי נ' פקיד שומה ירושלים 2](#) [נבו] 24.10.2012) (להלן: עניין כספי), בת הזוג הייתה נכה ובן זוגה היה "בן הזוג הרשום". בני הזוג ביקשו חישוב מאוחד של המס על הכנסותיהם וטענו, כי יש לייחס את תכונת הנכות של בת הזוג גם על ההכנסה המקורית של בן הזוג הרשום, טרם המיזוג, כך שמלוא ההכנסה החוסה תחת החישוב המאוחד תיחשב כהכנסה של נכה. בית המשפט דחה טענה זו וקבע כי תכונת הנכות נקבעת על פי בן הזוג הרשום שהוא

--- סוף עמוד 9 ---

"נישא של התכונה המביאה להקלה במס". נקבע כי "לשון ההוראה כפשוטה מורה, כי קובע תכונת ההכנסה הכוללת לצורך החישוב הוא בן הזוג הרשום. לכן, אם בן הזוג הרשום הוא הנכה, תהנה כל ההכנסה מהפטור (כאשר הוכיח הנכה יגיעה אישית)" (שם, פס' 21). נקבע כי לא יהיה בנכות של בת הזוג להשליך על הכנסת בן הזוג הרשום שאיננו נכה: "הקביעה שיש לייחס את כלל ההכנסה(ס) במקרה כזה למי שאינו נכה ויש לחייבה על שמו, מובילה למסקנה, כי גם אם תמוזג עם הכנסתו שלו [עם] הכנסת בן זוג נכה, לא יהא בכך כדי לזכות את ההכנסה הכוללת בפטור" (במצב דברים זה, וכדי להימנע משלילת הפטור, רשאי בן הזוג הנכה, שאיננו בן הזוג הרשום, לבקש חישוב נפרד של המס על הכנסתו בכפוף להתקיימות תנאי [סעיפים 66\(א\) ו-66\(ב\)](#) לפקודה).

17. ב- [צ"מ 7655-04-09 רפאל בן נתן ואח' נ' פקיד שומה חדרה](#) [נבו] 1.12.2011) (להלן: עניין בן נתן), ובשונה מעניין כספי, בן הזוג הרשום היה נכה. נקבע כי אין להרחיב את הפטור ממס לנכה הניתן לבן הזוג הרשום גם על הכנסת בת הזוג, שאיננה נכה, מכוח הפיקציה של החישוב המאוחד: "המסקנה מן האמור, שאין ליתן פרשנות שיש בה הרחבה מלאכותית של הפטור על הכנסה של מי שאינו נכה, גם אם הפקודה מאפשרת או מורה על חישוב מאוחד" (שם, פס' 16). יצוין כי בערעור לבית המשפט העליון הומלץ למערערים לחמוק את הערעור ([צ"מ"א 562/12 רפאל בן נתן נ' פקיד שומה חדרה](#) [נבו] 23.5.2013).

18. בעניין כספי ובעניין בן נתן התקבלו אפוא הכרעות סותרות בשאלת ייחוס תכונת הנכות בגדר החישוב המאוחד. לו העובדות בעניין בן נתן היו מוכרעות על פי הקביעות בעניין כספי, הכנסת בת הזוג, שאיננה נכה, הייתה נחשבת כהכנסה של נכה כתוצאה מייחוסה לבן הזוג הרשום (הנכה) במסגרת החישוב המאוחד. לעומת זאת, לפי עניין בן נתן, אין בחישוב המאוחד כדי להפוך הכנסה של מי שאיננו נכה להכנסה של נכה. דעתי היא, כי יש לבכר את הקביעות בעניין כספי ולייחס את תכונת הנכות של בן הזוג הרשום להכנסה המועברת בגדר החישוב המאוחד. תוצאה זו עולה בקנה אחד עם פשט לשונו של [סעיף 65](#) לפקודה ולא מצאתי כי היא עומדת בניגוד לתכליתו. ככל שהמשיב אינו שבע רצון מתוצאה זו, יעשה כחוכמתו וינסה להביא לתיקון החקיקה.

19. החשש שהובע בעניין בן נתן לפיו "קבלת הטענה עלולה להוביל לפגיעה בנכה שאינו 'בן הזוג הרשום' אשר לכאורה לא יהנה מהפטור רק בגלל שבן הזוג הרשום אינו נכה הזכאי לפטור" (שם, פס' 13) אינו מצדיק התעלמות מפשט לשון החוק ובכל מקרה ניתן להפיג את החשש באמצעות שימוש במנגנון הקיים בפקודה לחישוב נפרד של הכנסות של נכה שהופקו ביגיעה אישית או מרכוש, במקרים המתאימים (ראו [סעיפים 66\(א1\) ו-166\(ב\)](#) לפקודה).

20. לסיכום הדברים עד כה, משמעות ייחוס הכנסת בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום לבן הזוג הרשום שהוא נכה, בגדר החישוב המאוחד לפי סעיף 65 לפקודה, היא כי

--- סוף עמוד 10 ---

ההכנסה המיוחסת מקבלת את תכונת הנכות של בן הזוג הרשום ולכן נחשבת כהכנסה של "נכה". עדיין, לצורך קבלת הפטור ממש לפי סעיף 59(א) לפקודה, לא די בכך שבעל ההכנסה הוא "נכה" אלא נדרש כי להכנסה עצמה תהא תכונה מיוחדת של היותה מושגת בדרך של "יגיעה אישית". תנאי זה למתן הפטור ממש משתלב עם תכלית החקיקה לתמרץ נכים להשתלב בשוק העבודה ובכך לתרום לשיקומם האישי והמשפחתי.

נותר אם כן לבחון, האם הכנסת הנכה הושגה ביגיעה אישית. בהקשר זה ניתן לחשוב על שלוש אפשרויות: האחת, שנדרשת יגיעה אישית של הנכה עצמו בגין ההכנסה המיוחסת לו במסגרת החישוב המאוחד (בהתאם לעניין בן נתן); השנייה, שדי ביגיעה אישית של הנכה בגין הכנסתו המקורית טרם מיוזוגה עם ההכנסה המיוחסת (בהתאם לקביעת בית המשפט בעניין כספי); השלישית, שדי ביגיעתו האישית של בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום בהפקת ההכנסה המיוחסת (בהתאם לטיעוני המערערים בעניין כספי).

תכונת היגיעה האישית אינה ניתנת להעברה או לייחוס במסגרת החישוב המאוחד

21. הגישה לפיה ההכנסה צריכה לנבוע מיגיעה אישית, כלומר כתוצאה ממאמץ ומעבודה של הנכה עצמו, מתיישבת עם תכלית הפטור לעודד ולתמרץ נכים להשתלב בשוק העבודה, חרף מוגבלותם, ובכך לסייע להם להמשיך בפעילות ובעשייה שתסייע לשיקומם: "כדי ליהנות מהפטור צריך הנישום להראות יגיעה אישית משלו, דהיינו, פעילות אינדיווידואלית של ממש שהביאה לצמיחת ההכנסה" (ע"א 631/79 משה אידר נ' פקיד שומה ירושלים [נבו] 16.3.1982). לפי גישה זו נדרש קשר ישיר וברור בין היגיעה האישית של הנכה ובין הפקת ההכנסה בגינה מבוקש הפטור.

22. הנטייה של המחוקק לתמרץ ייצור הכנסה מיגיעה אישית אינה זרה לפקודה ובאה לידי ביטוי בהוראות חוק נוספות, לדוגמה, סעיף 66 לפקודה המאפשר חישוב נפרד של המס במקרה שהכנסת בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום היא מיגיעה אישית; סעיף 121(ב) לפקודה המעניק שיעור מס התחלתי על הכנסה מיגיעה אישית שהוא נמוך משיעור המס על הכנסה שאינה כזאת; סעיף 59(א) לפקודה המעניק לנכה בעל הכנסה אקטיבית שהוא עמל וטרח בהשגתה (כמו מעסק, משלח יד או עבודה) פטור ממש גדול יותר מזה המוענק להכנסה פאסיבית (ראו סעיף 59(ב) לפקודה).

23. בפסיקה הובעה העמדה, כי בבסיס הפטור ממש לנכה תכלית נוספת מעבר לעידודו של הנכה, שהיא עידוד התא המשפחתי של הנכה בכללותו, וכי תכלית זו משתלבת עם העובדה שסבלו של הנכה נספג בדרך כלל על ידי משפחתו, הן במישור הכלכלי והן במישור הרגשי (עניין כספי, פס' 19). לפי גישה זו, יש לייחס את תכונת היגיעה האישית שבהפקת ההכנסה על ידי בן הזוג שאיננו נכה להכנסה המועברת לבן הזוג הרשום שהוא נכה, במסגרת החישוב המאוחד, ובכך להביא להחלת הפטור על

--- סוף עמוד 11 ---

מלוא ההכנסה המשפחתית, הגם שלא כולה הופקה ביגיעתו האישית של הנכה עצמו. זאת, מתוך ראייה כי יש לעודד את התא המשפחתי של הנכה בכללותו, הנושא עמו בנטל הכלכלי והאישי. בעניין כספי, טענו המערערים כי משמעות ייחוס הכנסת בת הזוג לבן הזוג הרשום היא כי תכונת היגיעה האישית שבהפקת הכנסתה מתפשטת על מלוא ההכנסה החוסה תחת החישוב המאוחד כך שכלל הכנסת בן הזוג הרשום זוכה בתכונת היגיעה האישית (עניין כספי, פס' 3-5). המערערים טענו כי פרשנות זו מתיישבת עם תכלית הפטור, שהיא להטיב לא רק עם הנכה אלא עם התא המשפחתי בכללותו, שכן הקמת משפחה וקיומה בכבוד, בהיתן הוצאות המחיה הגדולות של נכה המועמסות על משפחתו, היא חלק מהותי בהלך השיקום העצמי של הנכה. המערערים ביקשו להסתמך על עניין הלוי שם נקבע כי "אולם ברגע שמיתוספת הכנסת החברה להכנסת היחיד ומתמזגת עמה מכוח הפיקציה, גם משליכה אותה פיקציה על הרחבת היגיעה האישית של היחיד על הסכומים שעברו את המטמורפוזה מבחינת ייחוסם ונצטרפו להכנסת היחיד" (שם, פס' 6). בית המשפט בעניין כספי דחה, ובצדק רב, טענה זו של המערערים וקבע כי היא אינה עולה בקנה אחד עם עניין הלוי וכי לא ניתן לייחס לבן הזוג הרשום את תכונת היגיעה האישית של בן הזוג שאיננו בן הזוג הרשום בהפקת ההכנסה המועברת במסגרת החישוב המאוחד. היגיעה האישית העומדת בבסיס הפטור לפי סעיף 59(א) לפקודה צריכה להיות של הנכה עצמו וזאת מתוך מטרה מוצהרת לעודד אותו ספציפית להשתלב בשוק העבודה ובכך לשקם את חייו.

24. אולם הדרישה כי היגיעה האישית תהא של הנכה עצמו, כתנאי לפטור ממש, אינה פוטרת אותנו מהשאלה, האם נדרש קשר ישיר בין היגיעה האישית של הנכה ובין ההכנסה בגינה מבוקש הפטור או שמא ניתן להסתפק ביגיעתו האישית של הנכה בהפקת הכנסתו המקורית, טרם מוזוגה אליה ההכנסה המועברת במסגרת החישוב המאוחד. בית המשפט העליון בעניין הלוי קבע, בהקשר למיסוי נישום בחברה משפחתית הקובע מנגנון ייחוס הכנסה דומה, כי "... ברגע שמתווספת הכנסת החברה להכנסת היחיד ומתמזגת עמה מכוח הפיקציה, גם משליכה אותה פיקציה על הרחבת היגיעה האישית של היחיד על הסכומים שעברו את המטמורפוזה מבחינת ייחוסם ונצטרפו להכנסת היחיד" וכי "מיוזוג הכנסת החברה להכנסת היחיד מכוח הפיקציה של חישוב המס בחברה משפחתית משליך על הרחבת היגיעה האישית של היחיד גם על הסכומים שצורפו". על רקע זה, כאשר בית המשפט בעניין כספי נדרש לשאלה שהוצגה לעיל, הוא קבע, בהסתמך על עניין הלוי, כי "המסקנה העולה מפסק דין הלוי היא שייחוס ההכנסה לנישום מכוח החוק... מביא לכך שתכונות ההכנסה של בן הזוג הרשום מועברות לכלל ההכנסות, וניתן הפטור כאשר ההכנסה המקורית שלו עונה על דרישת היגיעה האישית". במילים אחרות – במצב דברים כזה, כל ההכנסה

--- סוף עמוד 12 ---

'המרוכזות' אצל בן הזוג הרשום מקבלת את תכונת 'היגיעה אישית' (שם, פס' 15; ההדגשה שלי – י"ס). לפי עניין **כספי**, במקרה של נכה שהוא בן הזוג הרשום, יגיעתו האישית על הכנסתו המקורית מתפשטת, מכוח הפיקציה של החישוב המאוחד, גם על הכנסת בן הזוג המיוחסת לו כך שכל ההכנסה המרוכזת תחתיו מקבלת את תכונת היגיעה האישית. אשר לטענה כי קביעה זו עשויה לנתק לכאורה את הקשר בין היקף היגיעה האישית הנדרש מהנכה ובין הפטור הכולל שיינתן לו, השיב בית המשפט בעניין **כספי** כי **"העידוד ניתן גם לנכה ולכן התוצאה אינה מנוגדת לתכלית ההוראה בסעיף 59(5), אלא משתלבת עמה"**. יוער כי בסופו של דבר לא היה בקביעה זו כדי להוביל לקבלת הערעור והערעור נדחה, מבלי שהוגש עליו ערעור לבית המשפט העליון.

25. בכל הכבוד, דעתי שונה. הסתמכות בית המשפט בעניין **כספי** על ההלכה בעניין **הלוי** מנותקת מההקשר הספציפי ומהנסיבות המיוחדות בהן ניתנה. בעניין **הלוי** דובר על נישום בחברה משפחתית אליו יוחסו הכנסות החברה מכוח הוראת **סעיף 64א** לפקודה. נקבע כממצא עובדתי כי הנישום, שהיה נכה, היה פעיל ומעורב בעסקי החברה וכי תרם תרומה ממשית לקידום עסקיה ולהפקת הכנסותיה, כלומר, היגיעה האישית של הנישום באותו מקרה היא-היא זו שיצרה את הכנסת החברה והוכח כי לא היה גורם אחר שהתייגע בהפקת הכנסה זו. משתכח קשר סיבתי ישיר וברור בין יגיעתו האישית של הנישום הנכה ובין הפקת הכנסה של החברה מושא הפטור, נקבע כי יש לייחס את תכונת היגיעה האישית של הנישום להכנסות החברה המועברות אליו, ורק על רקע זה ניתן להבין את ההלכה בעניין **הלוי**. אם לדוגמה הכנסת החברה הייתה ממקור פאסיבי, כמו ריבית או דיבידנד, לא היה ניתן לראות בה כהכנסה מיגיעה אישית, גם אם לנישום היו הכנסות עצמאיות אחרות שהופקו ביגיעתו האישית. כל תוצאה אחרת תביא לניתוק הקשר הסיבתי הנדרש בין היגיעה האישית של הנכה ובין ההכנסה הספציפית שבגינה מבוקש הפטור ממס, וזאת בניגוד לתכלית הפטור שהיא לתמך את הנכה עצמו להשתלב בשוק העבודה.

26. תמיכה לכך ניתן למצוא בעניין **בן נתן**, שם דחה בית המשפט את הניסיון לייחס את היגיעה האישית שבהפקת הכנסתו המקורית של בן הזוג הרשום, שהיה נכה, להכנסת בת הזוג המועברת במסגרת החישוב המאוחד. נקבע כי נדרשת יגיעה אישית של הנכה עצמו בגין ההכנסה הספציפית מושא הפטור. באותו מקרה בת הזוג עבדה כשכירה במשרד הבריאות והיא זו שהתייגעה על הפקת הכנסתה כך שמתבע הדברים נשלל הקשר הסיבתי הישיר בין הכנסה זו ובין בן זוגה הנכה. גם ב- **ע"מ 51612-05-20 פורטוני נ' פקיד שומה ירושלים**, 3 פס' 44 [נבו] 16.1.2022, שהלך בתלם שהתווה עניין **בן נתן**, נקבע כי: **"... גם אם היו נחשבים המערערים בני זוג בשנים הרלבנטיות, ולא כך הדבר, היה מוחל הפטור ממס אך ורק על**

--- סוף עמוד 13 ---

הכנסותיו של המערער מיגיעה אישית ולא על הכנסותיה של המערער מעבודתה כאחות בבית חולים"

27. בחינת נסיבות עניינו מעלה, כי המקרה שלפנינו נופל בגדרי עניין **הלוי**. כזכור, בית המשפט העליון קבע שם, כי למרות שלחברה, בניגוד ליחיד, לא יכולה להיות הכנסה מיגיעה אישית, הפיקציה הקובעת את ייחוס הכנסת החברה המשפחתית לנישום משליכה גם על הרחבת היגיעה האישית של היחיד על סכומי הכנסת החברה המיוחסים אליו, בהינתן הממצא העובדתי, כי הנישום היה פעיל ומעורב בעסקי החברה ותרם תרומה של ממש להפקת הכנסה. בעניינו, וכפי שעולה מחומר הראיות, המערער היה זה שהתייגע על הפקת הכנסות דמי השכירות מנכסי בת הזוג כך שמתקיים הקשר הסיבתי הנדרש בין יגיעתו האישית של הנכה ובין ההכנסה המיוחסת אליו במסגרת החישוב המאוחד. בניגוד לטענת המשיב, אינני סבורה כי המקרה הנדון נופל בגדר עניין **בן נתן**, מן הטעם הפשוט שבעניין **בן נתן** ההכנסה המיוחסת הופקה על ידי בת הזוג במסגרת עבודתה כשכירה במשרד הבריאות ובן זוגה הנכה לא התייגע עליה (במאמר מוסגר יצוין, כי לו הייתה מיושמת בעניינו ההכרעה בעניין **כספי**, די היה בהתייגעות המערער על הפקת הכנסות דמי השכירות מדירות המגורים שבעלותו, כדי שכלל ההכנסה מנכסי בני הזוג תחסה תחת הפטור ממס. אולם כאמור אינני רואה עין בעין עם תוצאה שכזו וממילא אין צורך להכריע בכך בנסיבות עניינו).

הכנסות דמי השכירות מנכסי בת הזוג הופקו כתוצאה מיגיעתו האישית של המערער

28. האם הכנסות דמי השכירות מנכסי בת הזוג, המיוחסות למערער כבן הזוג הרשום מכוח **סעיף 65** לפקודה, הופקו כתוצאה מיגיעתו האישית של המערער? המשיב טוען **בסעיף 66** לסיכומיו כי **"אין למערער יגיעה אישית בהפקת הכנסה מהשכרת נכסי המערער... המערערים לא הוכיחו כל יגיעה אישית שהופקה בהכנסות אלו, ובפרט הכנסה מיגיעה אישית של המערער דווקא..."**. ממשך וטוען המשיב, כי גם אם ייקבע שמדובר בעסק להשכרה וגם אם ייקבע כי המערער הוא שניהל את העסק והייתה לו יגיעה אישית בהפקת דמי השכירות, אין לקבל כי גובה ההכנסה מיגיעה אישית הוא 100% מגובה הכנסות דמי השכירות, שכן לא ניתן להתעלם מכך שעצם קיומם של הנכסים הוא שהוליד את ההכנסה אף בלא קשר ליגיעה אישית כלשהו.

29. אין בידי לקבל טענה זו של המשיב.

ראשית, טענת המשיב בסיכומיו כי **"אין למערער יגיעה אישית בהפקת הכנסה מהשכרת נכסי המערער..."** אינה מתיישבת עם הסכמי השומה בהם הסכים המשיב להכיר בפעילות המערער בקשר עם השכרת הנכסים כעולה כדי יגיעה אישית בשיעור של 15% מהכנסות נכסי בת הזוג. המשיב אינו יכול לטעון כלפי המערערים כי הם כבולים בהסכמות שבהסכמי השומה, המהוות "הודאת בעל

--- סוף עמוד 14 ---

דין" מטעמים, ובאותה נשימה להתנער מהודאותיו שלו במסגרת אותם הסכמים. אף נציג המשיב אישר בחקירתו הנגדית כי המערער הוא זה שמנהל את הנכסים (פרוטוקול עמ' 90 ש' 13, 17-18).

שנית, כאשר הכנסה מסווגת כהכנסה עסקית לפי **סעיף 42(א)** לפקודה והוכח קיומו של מנגנון עסקי להפקתה, חזקה על ההכנסה כי הופקה ביגיעתו האישית של בעל העסק, אלא אם הוכח אחרת. כך, במקרה בו בעל העסק **כלל אינו עובד בעסק** והכנסות העסק מופקות באמצעות אחרים, כגון עובדיו או שלוחיו, אזי הכנסת בעל העסק לא תיחשב כהכנסה מיגיעתו האישית, למרות סיווגה כהכנסה עסקית אקטיבית. בעניין **ע"מ 4107/09 בן עוז שמואל נ' פקיד שומה חיפה** [נבו] (10.8.2011) קבע השופט רובינשטיין: **"כך למשל הכנסתו של אדם שבעלותו עסק שבו הוא אינו פעיל – ואדגיש, אינו פעיל פירוש שאינו עובד כלל, אלא פועל באמצעות אחרים – לא תיחשב כהכנסה אקטיבית מיגיעה אישית"** (פס' כ"א, ההדגשה שלי – י"ס). לעומת זאת, כאשר לא מדובר בעל עסק שאינו עובד כלל, אין מקום לדקדק בכימות היקף העבודה ובשיעור היגיעה האישית שיש לייחס לו ועצם סיווגה של ההכנסה כעסקית-אקטיבית משמעותה צביעת

ההכנסה העסקית כולה כהכנסה שהופקה ביגיעה אישית. כמדומני שגם הרשות נוהגת כך, למשל, לעניין חישוב שיעורי המס ההתחלתיים לפי **סעיף 1121(ב)** לפקודה בהכנסה מיגיעה אישית מעבודה. לעומת זאת, כאשר מקור ההכנסה הוא פאסיבי, יש צורך לתור אחר היקף היגיעה האישית, ככל שהייתה, ולכמת את שיעורה. כך נהגו הצדדים עת קבעו בהסכם השומה, כי יש לייחס למערער יגיעה אישית בשיעור של "15% מדמי השכירות הנובעים מנכסיה של בת הזוג" לאחר שהוסכם כי "לבת הזוג הכנסה מנכס בית", דהיינו, הכנסה ממקור פאסיבי (סעיפים 5 ו-3 להסכם השומה נספח 2 לתצהיר המשיב). לאור המסקנה, כי הכנסות דמי השכירות מנכסי בת הזוג הן הכנסות עסקיות, חזקה עליהן כי הופקו ביגיעה אישית, ומחומר הראיות עולה, כפי שיוצג להלן, כי מדובר ביגיעתו האישית של המערער עצמו.

30. מהתצהירים שהוגשו על ידי המערער ומחקירתם בבית המשפט עולה, כי המערער היה פעיל בניהול ובהשכרת הנכסים, החל משלב הרכישה ועד לשלב הפקת דמי השכירות מהם. עדויות אלו לא נסתרו ואף נציג המשיב אישר בחקירתו כי המערער היה זה שטיפל בהשכרת נכסי בני הזוג (נציג המשיב): "**אמנון מנהל את הנכסים**", פרוטוקול עמ' 90 ש' 13-18, עמ' 91 ש' 9-10. כך לדוגמה: המערער פעל לרכישת החלקים בנכסים מאחיות המערער ופעל לרכישת נכסים נוספים (עדות המערער: "**הוא רכש. לא רכשנו. אמנון רכש**" (פרוטוקול עמ' 39 ש' 2)); המערער טיפל בניהול ובהשכרת הנכסים ("יש: **ושאלה נוספת, הניהול של הנכסים שרשומים על שם דניאלה, שהתקבלו בירושה או במתנה, לעומת הניהול של הדירות שהם ב-א.ד. וייס, שהן גם חנויות מסחריות באזורים דומים, ת: הכל אני מנהל את זה, וזה אותו דבר**" (פרוטוקול עמ' 55 ש' 28-31)); המערער פעל להשבת

--- סוף עמוד 15 ---

הנכס ברחוב אלנבי 39 בתל אביב והיה מעורב בעסקת הקומבינציה ("אלנבי 39 היה הרבה בעיות, עד שהרסנו ובנינו. עכשיו יש לנו עכשיו רב קומות" (פרוטוקול עמ' 53 ש' 18, עמ' 58 ש' 27-30)); המערער פרט בסעיף 13 לתצהירו שורה ארוכה של פעולות שביצע לצורך ניהול והשכרת הנכסים; המערער אמנם קיבל משכורות מחברת יקב ומחברת הנכסים אולם המשכורות שקיבל היו נמוכות משמעותית ביחס לדמי השכירות מהנכסים והוא העיד כי חתניו מנהלים את היקב ועיקר זמנו מוקדש לניהול נכסי הנדל"ן (עדות המערער בחקירתו: "**פחות, הרבה פחות, בגלל שהחתנים שלי לקחו לנהל את היקב**" (פרוטוקול עמ' 55 ש' 16)).

31. בכל הנוגע למערער, מדובר באשת ציבור שזמנה מוקדש לפעילות ציבורית. מחקירתה בבית המשפט עולה, כי היא לא הייתה מעורבת בפעילות השכרת הנכסים ("מיום שנישאנו, הניהול כולו, ממש כולו, כולל כל ההחלטות, היה של בעלי, של אישי, אמנון" (פרוטוקול עמ' 38 ש' 23-24) ובהמשך: "**אבל הנתון הוא שהחלטות היו של אמנון וייס, בעלי**" (פרוטוקול עמ' 40 ש' 11)).

32. ביחס לחלק הנכסים שבבעלות עוזיה, אחות המערער – המערער העיד כי היא לא הייתה מעורבת בהשכרת הנכסים וכי הוא לא הסתייע בה (סעיף 14 לתצהיר המערער, פרוטוקול עמ' 63 ש' 20-24). עדות זו לא נסתרה.

33. העד מר פולק, שוכר החנות ברחוב ברזיל 15 תל אביב, העיד כי התנהלותו הייתה מאז ומעולם מול המערער (סעיף 4 לתצהירו, "ש: אני מקריאה מתוך תצהירך, **הלכה למעשה ההתנהלות היא מול מר אמנון וייס. ת: רק. נכון**" (פרוטוקול עמ' 8 ש' 4-6)). העד דוד נוי, איש התחזוקה של נכסי בני הזוג, אישר בחקירתו כי התנהלותו הייתה מול המערער וכי לא היה בקשר עם המערער (סעיף 6 לתצהירו; "ש: וההתחשבות הכספית מול מר אמנון וייס היא, ת: מול מר אמנון וייס. ש: היית פעם בקשר עם הגברת דניאלה וייס? ת: לא" (פרוטוקול עמ' 13 ש' 23 עד עמ' 14 ש' 1)).

34. סיכומם של דברים, מחומר הראיות עולה, כי לא רק שהמערער היה פעיל בניהול עסק השכרת הנכסים אלא שהפעילות נוהלה כולה על ידו. לפיכך, יש לראות בהכנסות דמי השכירות מנכסי בת הזוג, המיוחסות למערער כבן הזוג הרשום בגדרי החישוב במאוחד, **הכנסות של "נכה" שהופקו ביגיעתו האישית והזכאיות לפטור ממש לפי סעיף 59(א) לפקודה. התוצאה היא שכלל ההכנסות מנכסי בני הזוג הופקו ביגיעתו האישית של המערער ולפיכך חוסות תחת הפטור ממש (ראו גם הסכמת המשיב כי אין הבדל בין ניהול הנכסים המסחריים לניהול דירות המגורים, פרוטוקול עמ' 81 ש' 30 עד עמ' 82 ש' 1).**

35. המשיב נימק את קביעתו, בדבר סיווגן הפאסיבי של הכנסות דמי השכירות, בכך שהמערער לא תבע הוצאות שכר בגין עבודתו. אולם משעה שהוכח, כי המערער היה פעיל בהשכרת נכסי הנדל"ן, לא מצאתי לזקוף לחובתו את העובדה שבחר שלא לקבל שכר עבור פעילותו זו ואין בכך כדי לשנות מן המסקנה אליה הגעתי.

--- סוף עמוד 16 ---

36. לו הדיון היה מסתיים בנקודה זו, הרי שלאור הניתוח לעיל והמסקנות אליהן הגעתי, היה מקום לקבל את הערעור. ברם אבל, משחתמו המערערים על הסכם שומה עם המשיב לשנות המס 2011-2014, החל גם על שנות המס בערעור, יש להיצמד להסכמות הכלולות בו באופן המחייב את דחיית הערעור. על כך להלן.

המערערים מחויבים להסכמות שבהסכם השומה

37. לטענת המערערים, "**... עצם העובדה כי במסגרת ההסכם נרשם כי בשנים הבאות יפעלו גם לפי האמור בהסכם, אין בה כשלעצמה כדי לכבול אותם לנוסחה שרירותית אותה קבע המשיב**" (סעיף 48 לסיכומי המערערים).

המערערים אינם כופרים אפוא בעובדה שהסכם השומה חל גם על השנים הבאות, אך טוענים, כי מאחר ונקבע בו כלל שרירותי לגבי שיעור היגיעה האישית של המערער, מבלי שנתקבלה על כך החלטה מנהלית פוזיטיבית, אין מקום להחילו גם על שנות המס בערעור באופן המנוגד לעקרון גביית מס אמת, וממילא כל שנת מס עומדת בפני עצמה.

38. אינני יכולה לקבל זאת.

בסעיף 5 להסכם השומה לשנים 2011-2014 נכתב במפורש כי "**בשנים הבאות, הנישום יזקוף להכנסותיו עד 15% מדמי השכירות הנובעים מנכסיה של בת הזוג**". לשון ההסכם ברורה ואיננה נזקקת לפרשנות. אמנם, רצוי כי הסכם שומה, שכולל הסכמות גם לשנים הבאות, יהיה בגדר חריג, בפרט כאשר מדובר בהסכמות שתלויות בעובדות שעשויות להשתנות מידי שנה כגון היקף דמי השכירות מהנכסים, תרומתו המשתנה של המערער בהפקת דמי השכירות וכיו"ב. אולם אין זה אומר שלא ניתן להגיע להסכמות שיחולו גם על שנים המאוחרות להסכם. מקום בו המשיב ישב על המדוכה ובחן באופן ענייני את ההכנסה ואת נסיבות הפקתה וקיים התדיינות עם

המערערים, לאחר שניתנה להם ההזדמנות המלאה לטעון את טענותיהם, והושגה הסכמה בעניין סיווגן המיסוי של הכנסות השכירות, בעניין שיעור היגיעה האישית שיש לייחס למערער ובעניין היקף הפטור ממס לנכה, הרי שכל עוד לא חל שינוי נסיבות משפטי או עובדתי מיוחד, ובכפוף לחריגי המשפט המנהלי, אין מקום לשנות מההסכמות שהושגו, בפרט לא בשנים הסמוכות שלאחר שנת ההסכם.

39. כך אף ביתר שאת בנסיבות העניין הספציפיות. במה דברים אמורים? בין הצדדים נחתם הסכם שומה לשנים 1995-2001 במסגרתו הוסכם על שיעור היגיעה האישית שיש לייחס למערער (15% מהכנסות דמי השכירות מנכסי בת הזוג). למרות שבהסכם שומה זה לא נקבע כי הוא יחול גם על שנות המס הבאות, המערערים דיווחו על פיו בשנים שקדמו לשנת 2011 (סעיף 13 לתצהיר המשיב, נספח 4 לתצהיר המשיב). אלא שבשנות המס 2011-2014 בחרו המערערים לדווח על אחוז יגיעה אישית גבוה יותר, ורק לאחר התדיינות נוספת נחתם הסכם השומה לשנים

--- סוף עמוד 17 ---

2011-2014 שבו הועמד שוב שיעור היגיעה האישית של המערער על 15%. לאור התנהלות זו, וחששו של המשיב כי המערערים יסוו בעתיד מההסכמות שהושגו, ועל מנת לחסוך בהשקעת משאבים נוספים, נמצא לנכון להבהיר במפורש כי הסכמות אלו יחולו גם על השנים הבאות (נספח 6 לתצהיר המשיב ותכתובת דואר אלקטרוני בסמוך לאחר חתימת הסכם השומה). נסיבות העניין מלמדות אפוא כי החלטת הסכם השומה על שנות המס בערעור נעשה מתוך מודעות וכוונה, לאור ההתנהלות בשנים שקדמו לו. ראו דברי נציג המשיב בחקירתו הנגדית: **"בשנים 2002-2010 לא הוצאו שומות בכלל לנישום. השומות היו לפי מה שהוא הגיש, שהוא הגיש כחישוב נפרד. בשנת 2011 ועד 2014 הוא החליט שהוא פועל לפי חישוב מאוחד. בגלל זה גם טופלו השומות, ובגלל שכל פעם הוא החליט לבדוק את העירונות של מס הכנסה, הוחלט באותה נקודה להגביל את הסכומים ואת הזה לשנים הבאות. זה מהות ההסכם"** (פרוטוקול עמ' 84 ש' 28-32).

40. דברים אלו מקבלים משנה תוקף ביחס לשנת 2015. הסכם השומה לשנים 2011-2014 נחתם בתאריך 27.11.2016, כאשר שנת המס 2015 כבר הסתיימה, ודו"ח המס ביחס אליה, שדווח בסטייה מהסכם השומה, הוגש בחודש אפריל 2017, כמחצית השנה לאחר חתימת הסכם השומה. גם לעניין חוות הדעת המשפטית התומכת לטענתם בעמדתם בערעור, המערערים טענו כי צרפו אותה לדו"ח לשנת 2016 אולם לא הוכיחו זאת, כאשר לפי טענת המשיב חוות הדעת הוצגה רק בדיוני השומה בשנת 2022 (פרוטוקול עמ' 93 ש' 27-28). בנסיבות אלו, יש לתת תוקף להסכמות הצדדים להחיל את הסכם השומה גם על שנות המס בערעור.

41. אין בידי לקבל את טענת המערערים, כי הכפפתם להסכם השומה עומדת בניגוד לעיקרון גביית מס אמת. כאשר נישום בוחר להתפשר וחותר עם פקיד השומה על הסכם שומה, לאחר שניתנה לו ההזדמנות להציג את טענותיו ובפרט כאשר היה מיוצג, לא נבקל יתאפשר לו לסטות מההסכמות שהושגו. כל תוצאה אחרת תחתור תחת עיקרון סופיות הפשרה ועלולה לפגוע באינטרס הציבורי החזק שבעידוד פשרות. המערערים ניהלו משא ומתן ממושך מול המשיב לאחר שפתח ההליך השומתי בגין השנים 2011-2014. למערערים הייתה ההזדמנות לשכנע את המשיב בדבר צדקת טענותיהם, הן לעניין סיווג ההכנסות מדמי שכירות והן לעניין הפטור לנכה במסגרת החישוב המאוחד. בסופו של דבר, המערערים הסכימו לוותר על טענותיהם בסוגיית החישוב המאוחד ובסוגיית סיווג דמי השכירות כהכנסות מעסק של השכרה, מצד אחד, והמשיב הסכים לייחס למערער רכיב של יגיעה אישית בשיעור נדיב לעניין הפטור ממס לנכה, מצד שני, ובכך מוצה הליך הפשרה. בסופו של דבר, כל צד שקל את שיקוליו, הסכים להרוויח פה ולשלם שם, תוך קניית סיכון, כפי שמקובל לעשות כשמסכימים לסיים מחלוקת על דרך הפשרה וכל סטייה באופן חד צדדי מההסכמות אלו מפרה את האיזונים העדינים שעמדו בבסיסן. כך למשל, אם הייתי מגיעה למסקנה משפטית הפוכה, כי הפטור לא חל

--- סוף עמוד 18 ---

על הכנסות דמי השכירות, המערערים היו מרוויחים מהסכם הפשרה. כאשר הצדדים חתמו על הסכם הפשרה בזמן אמת, לא הייתה ברורה וידועה התוצאה המשפטית שתקבל בניהול הליך משפטי ולכן אין מקום להתערב בדיעבד בהסכמות שהתקבלו טרם ניהול ההליך. רק על מנת לסבר את האוזן, המשיב טען כי בחינה שערך העלתה, כי שיעור דמי הניהול המקובלים בגין פעולות אחזקה והשכרה של נכסי נדל"ן עומד על שיעור של בין 3% ל-7% ולמרות זאת, הוא הסכים להעמידה על שיעור של 15%, לאחר שהביא בחשבון ושקלל את כלל טענות המערערים. בהקשר זה יצוין, כי המערער העיד כי החל משנת 2015 הוא מתנייד על כיסא גלגלים ומטבע הדברים יש בכך להכביד על פעילותו בטיפול בנכסים (פרוטוקול עמ' 56 ש' 17-24). לאור זאת, קשה לקבל, כי הותרת שיעור היגיעה האישית המוסכם על כנו גם בשנות המס בערעור, יגרום לעיוות תוצאת המס.

42. למעשה, טענת המערערים היא למעין טעות בכדאיות העסקה, לאחר שהתברר להם בדיעבד כי הסכם הפשרה אינו "מוצלח", כפי שסברו בעת חתימתו. אולם, מדובר בחוכמה לאחר מעשה, שכלל אינה עילה לביטול ההסכם, גם אם הוא שגוי, וזאת להבדיל מפגמים היורדים לשורש הסכמת הצדדים, שכלל לא נטענו ולא הוכחו בענייננו (ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב, פס" 31-33 [נבו] 16.10.2012).

43. המערערים טענו, כי החליטו לדווח על הכנסותיהם שלא על פי הסכם השומה לאחר שהתייעצו ברו"ח הלבנברג ולאחר שהצטיידו בחוות דעת משפטית מטעם עו"ד ירון-אלדר (לעיל ולהלן: **חוות הדעת המשפטית**, נספח 16 לתצהיר המערער, פרוטוקול עמ' 25 ש' 17). אלא שבטענה זו אין כדי להצדיק את התנערותם החד צדדית מההסכם ובכל מקרה היא אינה מתיישבת עם חומר הראיות: לפי עדותו של רו"ח הלבנברג, הוא ייעץ למערערים שלא לפעול על פי ההסכם רק כאשר "נכנס לתמונה" לאחר חודש יוני 2017, מועד פטירתו של רו"ח צבי ברנד ז"ל, שטיפל עד לאותו מועד בעניינם של המערערים. מאחר והדו"ח לשנת 2015 הוגש בחודש אפריל 2017 משמעות הדברים היא, כי באותו מועד טרם ניתן הייעוץ המקצועי מטעם רו"ח הלבנברג. גם חוות הדעת המשפטית מחדש בפברואר 2018 ניתנה במועד המאוחר להגשת הדו"ח לשנת 2015 ואף לא הוכח כי היא צורפה לדו"ח לשנת 2016 שהוגש בחודש אפריל 2018 (נספח 15 לתצהיר המערער, פרוטוקול עמ' 93 ש' 17-19, 32-34). ושוב יודגש, כי על אף חוות הדעת המשפטית, במועד חתימת ההסכם לא היה ברור מהי התוצאה המשפטית שתקבל בהליך משפטי, וכל צד קנה את סיכוניו וסיכוייו, ואין בקביעה משפטית מאוחרת כדי להפוך את הסכם השומה להסכם בלתי חוקי (בניגוד למצב שבו במועד חתימת ההסכם קיימת הלכה משפטית ברורה, שההסכם נחתם בניגוד אליה, ללא כל סיבה נראית לעין).

44. **לסיכום הדברים, משבחרו המערערים לחתום על הסכם השומה לשנים 2011-2014, הכולל את אותו שיעור יגיעה אישית שנכלל בהסכם השומה לשנים 2001-**

1995, ומשנכללה בו התחייבות ממורשת להחילו גם על השנים הבאות, על רקע השתלשלות העובדתית שקדמה לחתימתו, הביעו בכך המערערים את הסכמתם כי גם בשנות המס בערעור יחול אותו אחוז יגיעה אישית, תוך שהם מסכימים לוותר על טענותיהם האחרות. בכך מוצה הליך הפשרה ולא ניתן לסטות ממנו, וודאי שלא באופן חד צדדי ומבלי שהוכחו נסיבות עובדתיות או משפטיות מיוחדות המצדיקות זאת, וזאת גם אם מתברר בדיעבד כי ההסכם אינו כדאי לאחד הצדדים. כך בפרט, כאשר מדובר בשנות המס הסמוכות לשנות ההסכם וכאשר הדו"ח לשנת המס 2015 הוגש כחצי שנה בלבד לאחר חתימת ההסכם השומה (ע"מ 1912-06-20 ביצ'צ'ו נ' פקיד שומה תל אביב 4, פס' 33 [נבו] 16.11.2022).

התוצאה היא שהמערערים מחויבים להסכם השומה על כלל ההסכמות שנכללו בו: כי לא יראו את ההכנסות מנכסי בת הזוג כהכנסות בן הזוג הרשום וייערך חישוב נפרד של הכנסותיה; כי ההכנסות מנכסי בת הזוג תסווגנה כהכנסות פאסיביות מנכס בית; כי שיעור היגיעה האישית שייחוס למערער יעמוד על 15% מהכנסות נכסי בת הזוג; כי ההסכם יחול גם לגבי שנות המס הבאות. 45. אע"ר למשיב, כי היה מצופה ממנו להיצמד להוראות הסכם השומה גם במסגרת הצווים שהוציא לשנות המס בערעור, למרות התנהלות המערערים. המשיב מחויב להתנהלות המצופה מרשות מנהלית והוא אינו יכול לטעון, כי יש להחיל על המערערים את ההסכם השומה ככתבו וכלשונו, מצד אחד, אולם לערוך את השומה בסטייה מההסכם ומבלי לייחס למערער את שיעור רכיב היגיעה האישית המוסכם, מצד שני.

קנס גירעון

46. בנסיבות העניין, בדין קבע המשיב כי יש להטיל על המערערים קנס גרעון לפי סעיף 191(ב) לפקודה. שעה שהסכימו המערערים במסגרת ההסכם השומה, החל על שנות המס בערעור, על סיווג ההכנסות, על היקף הפטור ועל אופן הדיווח, אולם בחרו לסטות באופן חד-צדדי בדיווחיהם מהסכמות אלו, מבלי שחל שינוי נסיבות עובדתיות או משפטיות המצדיק זאת, לא ניתן לקבל את טענתם כי לא התרשלו בדיווחיהם.

כפועל יוצא מכלל האמור לעיל, הערעור נדחה. המערערים יחויבו בהוצאות המשפט של המשיב בסך של 45,000 ש"ח.

ניתן היום, כ"ד תשרי תשפ"ו, 16 אוקטובר 2025, בהעדר הצדדים.

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח

ועריכה

עמ' (ת"א) 7265-02-23 אמנון וייס נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

-
-
-

www.nevo.co.il

Discover more

[הרפורמה בסדר הדין האזרחי: מורה נבוכים](#)

[הרפורמה בסדר הדין האזרחי :: מורה נבוכים](#)

[נבו המאגר המשפטי](#)

[n](#)