

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 10251/05

בפני :
כבוד השופטת א' פרוקצ'יה
כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופט א' רובינשטיין

המערערים :
1. ברשף אילת בע"מ
2. בני ברגר

נגד

המשיב :
פקיד שומה אילת

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע
מיום 12.9.05 בעמ"ה 526/03 שניתן על ידי כבוד השופט
נ' זלוצ'ובר

תאריך הישיבה : י"ג בחשון תשס"ח (25.10.07)

בשם המערערים : עו"ד א' צוקרמן

בשם המשיב : עו"ד י' ליבליין

פסק-דין

השופטת ע' ארבל:

1. זהו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כבוד השופט נ' זלוצ'ובר), במסגרתו נדחה ערעורם של המערערים על שומות המס לשנים 1999-2000. השאלה שבמוקד הערעור היא כיצד תסווג הכנסה שמקורה בהשכרת תחנת דלק.

רקע עובדתי

2. מערערת 1 (להלן: ברשף) היא חברה משפחתית כמשמעותו של מונח זה בסעיף 64א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה או פקודת מס הכנסה). מערער 2 (להלן: המערער), יליד 1929, החזיק בתקופה הרלוונטית ביחד עם אשתו ב-75% ממניות ברשף, ובכך הוא בגדר "נישום" כמשמעותו בסעיף 64א לפקודה. יתרת מניותיה של ברשף הוחזקה על ידי בנו של המערער. בשנת 1969 הקים

המערער תחנת דלק על שטח באילת אותו חכר לדורות ממנהל מקרקעי ישראל (להלן: התחנה או תחנת הדלק). התחנה הופעלה ונוהלה על ידי המערער ובנו באמצעות ברשף, כאשר הציוד והמחבורים הדרושים לצורך הקמתה והפעלתה נרכשו בכספיה של "דלק" חברת הדלק הישראלית בע"מ (להלן: חברת דלק).

בשנת 1998, לאחר כ-30 שנה בהן הפעילו המערער ובנו את התחנה, הם התקשרו באמצעות ברשף בחוזה שכירות עם חברת דלק, לפיו תימסר לחברת דלק החזקה הבלעדית במקרקעי התחנה, על הזכויות הנלוות לכך (להלן: החוזה). במסגרת החוזה הוסכם כי חברת דלק תפעיל את התחנה על פי שיקול דעתה ועל אחריותה המלאה, לרבות אחריות על נזקים שעלולים להיגרם לכל אדם או לרכוש בשטח התחנה, ונקבע כי היא רשאית להשכיר את המקום לצד ג' תמורת קבלת דמי שכירות. המערערים מצידם התחייבו, בין היתר: לא להתערב בניהול התחנה; לא להפריע להפעלתה השוטפת; לא לקיים פעילות המפריעה או מתחרה בחברת דלק; למסור לחברת דלק את רשימת לקוחות החוץ של התחנה ולחדול מכל קשר עסקי עמם, תוך הסבת זכויותיהם, אם יש כאלה, לחברת דלק. בתמורה הוסכם כי ברשף תקבל מידי חודש סכום של \$ 44,000 ללא קשר להיקף המכירות או ההוצאות של התחנה ולמספר לקוחותיה. על פי החוזה, תקופת השכירות עמדה על תשע שנים, כאשר לברשף נשמרה הזכות להפסיקה בתום כל שלוש שנות שכירות.

בהתאם לזכויות שהוקנו לחברת דלק מכוח החוזה, היא פיטרה את כל עובדי התחנה והעבירה את מושכות הניהול של התחנה לידי חברת ש.א.ש ביטחון ימי (קרל זינגר) 1972 בע"מ, עימה התקשרה בהסכם. למערער ולבנו לא ניתן תפקיד בתחנה, ולמעשה, הם נעדרו כל קשר עסקי איתה. כך כאשר לקבלת עובדים ולקביעת תנאי העסקתם; להזמנת ציוד ומלאי; לטיפול בבילאי המכונות; לשווק התחנה ועוד.

3. בשנים 1999-2000, הן השנים הרלוונטיות לערעור, קיבלה ברשף סכום של \$ 44,000 מידי חודש מחברת דלק, כאמור בחוזה. הגם כי בשנים אלו משכו המערער ובנו משכורות מברשף - המערער סכום של 3,401,875 ₪ ובנו סכום של 715,000 ₪ - סרב המשיב לנכותן מהכנסתה החייבת של ברשף, משנמצא כי לא בוצעה על ידם כל עבודה המצדיקה משיכת משכורות כאמור. הוצאות אחרות הותרו בניכוי, ויתרת הכנסתה החייבת של ברשף נזקפה לחובתו של המערער מכוח היותו "נישום", כאמור בסעיף 64 לפקודה.

4. בתקופה הרלוונטית לערעור קבע סעיף 11 לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985 (להלן: החוק) כי יחיד תושב אילת יוכל ליהנות מזיכוי בשיעור של 10% מהכנסתו החייבת שהופקה באילת, כל עוד סווגה ההכנסה כהכנסה חייבת מכוח סעיפים 2(1) או 2(2) לפקודה.

אין חולק כי המערער הוא תושב אילת וכי ההכנסה הופקה באזור העיר אילת. סלע המחלוקת הוא באשר לסיווגה של ההכנסה מהשכרת תחנת הדלק. המשיב מצא כי מדובר בהכנסה מדמי שכירות לפי סעיף 2(6) לפקודת מס הכנסה, ולפיכך, קבע כי אין תחולה לסעיף 11 לחוק, דהיינו, כי המערער אינו זכאי ליהנות מזיכוי ממס הכנסה. המערער, לעומתו, סבר כי מדובר בהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה, ובהתאם טען כי היה מקום להעניק לו זיכוי בשיעור של 10% מגובה ההכנסה, כאמור בחוק.

פסק הדין של בית המשפט קמא

5. בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כבוד השופט נ' זלצ'ובר) שדן בערעור שהגישו המערערים על החלטת המשיב, קבע כי יש לפרש את הוראת סעיף 11 לחוק בהתחשב בתכליתו, שעניינה ניצול מיקומו של אזור העיר אילת וסגולותיו כמנוף לשגשוג כלכלי של האזור. בית המשפט קמא דחה את טענת המערער, לפיה התכוון לשוב ולנהל את התחנה בתום תקופת השכירות, וקבע, כי עסקם של המערערים חדל מלהתקיים. זאת, לאור תוכנו של החוזה והעובדות, כפי שפורטו, המעידים כי המערערים ניתקו עצמם באופן מוחלט וקבוע מן התחנה. כמו כן, נקבע כי המערערים אינם מנהלים עסק להשכרת תחנות דלק, הואיל והתחנה לא מהווה מלאי עסקי; פעילותם של המערערים היא פאסיבית; ואין כל מנגנון מטעמם להפקת ההכנסות. לאור האמור, קבע בית המשפט קמא כי הכנסותיו של המערער אינן מהוות הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה, ואינן מזכות אותו בהטבה לפי סעיף 11 לחוק, והערעור נדחה.

טענות המערערים

6. לטענת המערערים, הכנסה משכירות יכולה להיחשב כהכנסה מעסק לפי שתי אפשרויות שונות. הראשונה, עניינה קיומו של עסק להשכרות המופעל על ידי הנישום, כאשר הנכסים המושכרים מהווים מלאי עסקי והשכרתם היא הפעילות השוטפת של העסק. על פי האפשרות השנייה, הכנסה משכירות תסווג כהכנסה מעסק, כאשר נישום, - בעל עסק - ממשיך להפיק את הכנסתו מהעסק שבבעלותו, באמצעות השכרתו לאחר

והפעלתו באמצעות אותו אחר. המערערים טוענים, כי בית המשפט קמא דן אך באפשרות הראשונה, אשר אין חולק כי אין לה תחולה בענייננו. לשיטתם, לו היה בית המשפט קמא מנתח את הסיטואציה לאורה של האפשרות השנייה, היה רואה בהכנסתם כהכנסה מעסק, שכן, לדבריהם, הם העבירו לחברת דלק עסק פעיל לתקופה זמנית בלבד, המעידה כי לא "נפרדו" מהעסק לצמיתות, כאשר דמי השכירות נקבעו בהתאם לרווחיות התחנה. לפיכך, הם טוענים כי דמי השכירות הינם בגדר הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה המזכה את המערער בזיכוי ממס בשיעור של 10% מגובה ההכנסה, כאמור בסעיף 11 לחוק.

המערערים מוסיפים וטוענים כי בית המשפט קמא שגה שלא התייחס לפסיקה הזרה שצירפו. לדידם, פסקי הדין בתחום המיסים נשענים על משפט משווה אשר יש בכוחו להרחיב את שדה הראיה הפרשני. כן, הם טוענים כי ניתוח תכלית החוק אינה רלוונטית לשאלה הנידונה.

טענות המשיב

7. המשיב מקבל כי ישנם מקרים בהם תקבולים מהשכרת "עסק חי" יחשבו להכנסה מעסק, אך טוען כי אין לכך נפקות בענייננו, הואיל ובית המשפט קמא קבע כממצא עובדתי כי העסקה נשוא הערעור לא הייתה עסקה להשכרתו של עסק חי, כי אם עסקה להשכרת מקרקעין. לשיטתו של המשיב, קביעה זו נתמכת בלשונו של החוזה ובעובדות, כפי שפורטו בהרחבה בפסק הדין קמא, ואין בטענות המערערים כדי לסתור אותה. המשיב מוסיף וטוען, כי אף אם יקבע כי המערערים השכירו עסק חי, אין לראות בתקבולים שקיבלו כהכנסה מכוח סעיף 2(1) לפקודה, הואיל והשכרה פאסיבית של עסק ללא מעורבות פעילה מצד הנישום בניהולו ובתפעולו השוטף, כפי שארע בענייננו, מעידה על ניתוקו מהעסק וכמוה כהשכרתו של כל נכס.

דיון

חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985

8. בשנת 1985 התקבל בכנסת חוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985. החוק קבע כי העיר אילת תוגדר כאזור סחר חופשי, שנועד לאפשר לעיר להתחרות בשווקים הבינלאומיים ולפתח את התיירות בה. תכליתו של החוק הייתה "לנצל את מיקומו הגיאוגרפי של אזור אילת על מנת שיהיה מנוף לשגשוג כלכלי של האזור, דבר שיתרום גם למשק המדינה" (דברי הסבר להצעת חוק אזור סחר

חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985, ה"ח 1747, 261 (להלן: הצעת החוק), במטרה להביא לשיפור בשלושה מישורים עיקריים: הסחר הבינלאומי והייצור המקומי, ענף התיירות הבינלאומי ותיירות הפנים ועידוד עובדים להתגורר באילת (ראו למשל: הצעת החוק; ע"א 3423/01 בנדר נ' מדינת ישראל (טרם פורסם, 26.5.03); ע"א 128/06 כבלי ציון מפעלים מאוחדים בע"מ נ' פקיד שומה אילת (טרם פורסם, 26.4.07)).

במסגרת הפטורים וההנחות שנקבעו בחוק, הורה סעיף 11 לו, כנוסחה בתקופה הרלוונטית לערעור, כי יחיד תושב אילת ייהנה מזיכוי ממס בשיעור של 10% מהכנסתו החייבת לפי סעיפים (1)2 או (2)2 לפקודה שנצמחה או הופקה בתחום העיר אילת. וזו לשון הסעיף:

יחיד שהוא תושב תחום העיר אילת זכאי לזיכוי ממס הכנסה בשיעור של 10% מההכנסה החייבת לפי סעיפים (1)2 או (2)2 לפקודה, שנצמחה או הופקה בתחום העיר אילת או באזור חבל אילות, אך לא יותר מהמס שהוא חייב בו בשל ההכנסה האמורה, שיראוה לענין זה כאילו היא בשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו, ולא יהא זכאי להנחה לפי סעיף 11 לפקודה (ההדגשות שלי- ע.א.).

האם תקבולים משכירות באים בגדר סעיף (1)2 או (2)2 לפקודה לצורך קבלת ההטבה האמורה? שאלה זו היא שעומדת במוקד הערעור שבפנינו.

סיווג מקורות הכנסה

9. על פי שיטת המס הישראלית יחוייב תקבול "פירותי" במס הכנסה רק אם יתקיימו בו שני אלו: ראשית, עליו לשאת אופי של תקבול פירותי, כזה הנובע באופן מחזורי ממקור הכנסה קבוע. שנית, עליו להיכנס בגדרי אחד מן המקורות המפורטים בסעיף 2 לפקודה: עסק ומשלח יד; עבודה; דיבידנד ריבית והפרשי הצמדה; גמלאות; אחוזת בית וקרקע; נכסים אחרים; חקלאות; פטנט וזכויות יוצרים ומקורות אחרים (ראו למשל: אמנון רפאל מס הכנסה חלק א 30-41 (מהדורה שלישית, 1994) (להלן: רפאל); עמ"ה (ת"א) 6/50 א.ב. נ' פקיד השומה תל אביב, פ"מ ז 347, 352 (1950); אהרון נמדר דיני מסים (מסי הכנסה) מס הכנסה מס חברות ומס רווחי הון חלק א 39-43 (1993) (להלן: נמדר, דיני מיסים)).

מקובל לחלק את המקורות האמורים לשני סוגים עיקריים: אקטיבי ופאסיבי. ההכנסה האקטיבית – ההכנסה ה"עסקית" (סעיפים (1)2 ו(1) לפקודה) נובעת

מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית; מטרתה מוגדרת; ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו. הפסיקה נמנעה מלהגדיר באופן ממצה את המונח "עסק", אך קבעה מספר קריטריונים עיקריים באמצעותם תבחן השאלה האם מדובר בהכנסה עסקית, וביניהם: אופי הנכס; סיכון עסקי; אופי המימון; מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושיווק; תקופת ההחזקה בנכס; בקיאות מצד הנישום בתחום הכלכלי בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות. לעומתה, ההכנסה הפאסיבית (סעיפים 2(4)-2(9) לפקודה) מהווה תשואה על הון מושקע ולא נדרשת כל יגיעה אישית להפקתה. מאפיין נוסף של ההכנסה הפאסיבית הוא בכך שלרוב אין הנישום מוציא בייצורה הוצאות המותרות בניכוי (ראו למשל: רפאל בעמ' 41-65 ובעמ' 102-144; אברהם אלתר "מיון מחדש של מבחני הסיווג למקורות (תמורה ליגיעה אישית, להון ותשואה פאסיבית ואקטיבית)" מיסים 3/א-14 (1991); ע"א 42/56 אמינוף נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד יא 763 (1956); עמ"ה (ת"א) 62/85 קרית יהודית פרק תעשייתי בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פד"א יד(2), 24 (1987) (להלן: עניין קרית יהודית); ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1 (1985)).

10. על פי הגדרתה הנורמטיבית, השכירות היא זכות שהוקנתה בתמורה – דמי שכירות - להחזיק בנכס ולהשתמש בו שלא לצמיתות (סעיף 1 לחוק השכירות והשאלה, תשל"א-1971 וסעיף 3 לחוק המקרקעין, תשכ"ט-1969). במובנם ה"קלאסי" דמי השכירות הם תמורה המשתלמת עבור נכס באופן שהנכס ורק הנכס 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. בהכנסה מסוג זה מהווה על פי רוב התקבול המתקבל בגין ההשקעה, את מלוא ההכנסה עליה מוטל המס מבלי שהנישום נצרך להוציא הוצאות המותרות בניכוי בייצורה (ראו למשל: רפאל בעמ' 125; שמואל בורנשטיין ואהרון נמדר מיסוי שכירות 18-22, 46-51 (1989) (להלן: מיסוי שכירות) וההפניות שם). לאור האמור, נהוג לסווג את דמי השכירות כהכנסה מכוח סעיפים 2(6) ו-2(7):

(6) אחוזת בית וקרקע

דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזת-בית או בקרקע או בבנין תעשייתי; בנה אדם אחוזת-בית והשכירה וקיבל בעד ההשכרה דמי מפתח או פרמיה ואחר ההשכרה מכר אותה אחוזת-בית לאחר, במישרין או בעקיפין, על פי הסכם שנעשה בשעת ההשכרה או לפני כן, יראו את הקונה כאילו קיבל הוא ביום הקניה דמי מפתח או פרמיה באותו סכום; נעשתה הקניה תוך שנה לאחר

ההשכרה יראו זאת כראיה לכאורה שאמנם היה הסכם
כאמור;

(7) נכסים אחרים

השכרות או ריווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזת בית
ולא קרקע ולא בנין תעשייתי;

מקובל, כי האבחנה בין שני הסעיפים היא בכך שסעיף 2(6) עניינו שכירות
מקרקעין ואילו סעיף 2(7) עוסק בשכירות מיטלטלין ובנכסים ערטילאיים, כאשר סעיף
2(7) משמש כ"סעיף העוללות" לסעיף 2(6). כך או כך, התמורה המתקבלת מהווה
תשואה על הנכס, ועל כן דומה כי אין נפקות משמעותית לאבחנה בין שני הסעיפים.

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

(1) עסק ומשלח יד

השכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו
תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי
אופי מסחרי;

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 (ראו: ע"א 335/79
פקיד השומה נ' אגודת ידידי באוניברסיטה העברית בע"מ, פד"א יא 44 (1979) (להלן:
עניין ידידי האוניברסיטה)); עמ"ה 83/77 פגוסט בע"מ נ' פקיד השומה, פד"א י 12
(1977); עניין קרית יהודית; מיסוי שכירות בעמ' 110-111). הכנסה זו מלווה בפעילות
הקשורה לעצם פעולת ההשכרה או לשירותים המסופקים לשוכר, המלמדים על אופייה
העסקי של אותה השכרה, והיא כרוכה ביגיעה אישית מצידו של הנישום (לעניין
מאפייניה של ההכנסה העסקית ראו סעיף 9 לפסק הדין). כך למשל, הכנסתו של נישום
המשכיר נכסים ולשם כך מנהל מערך ארגוני ומנגנון של ניהול פעולות ההשכרה
הכולל: גיוס אמצעי מימון, מערכי שיווק ופרסום, החזקת משרד, ניהול חשבונות,
פעולות תכנון בניה ופיתוח, פעולות החזקה ועוד, תסווג בדרך כלל כהכנסה מעסק על
פי אפשרות זו. פרמטרים נוספים המצביעים על אופייה העסקי של ההשכרה לפי
אפשרות זו הם למשל: היקף נכסים נרחב, אספקת שירותים למשכיר, מימון חיצוני,
הוצאת הוצאות המותרות בניכוי ועוד. אין חולק כי אפשרות זו אינה מתקיימת
בענייננו, ומשכך לא מצאתי להרחיב בה.

האפשרות השנייה בה ייצבעו דמי השכירות בצבעים "עסקיים" עניינה השכרת עסק חי, כאשר הנישום שהחזיק בעסק, ממשיך להפיק ממנו את הכנסתו, באמצעות השכרתו לתקופה קצובה ובאופן זמני לאחר והפעלתו באמצעות אותו אחר. על פי אפשרות זו, דמי השכירות המשתלמים למשכיר אינם תשואה על הנכס המושכר כי אם נגזרים מרווחיות העסק המופעל בו - ביטוי ל"שותפותו" של המשכיר בעסק המתנהל במושכר. הכנסה זו אינה הכנסת שכירות מעצם טבעה, אלא הכנסה רגילה מעסק שאך נחזית להיות הכנסת שכירות. ע"א 128/75 פקיד שומה פתח תקווה נ' האחים מרק בע"מ, פ"ד ל(1) 557 (1975) (להלן: עניין האחים מרק) עסק באפשרות זו וקבע:

"הכנסה זו נתקבלה על ידי החברה מאותו העסוק שממנו היא היתה מפיקה הכנסות מקודם והעובדה שניהול עיסוק זה נמסר לפי ההסכם באופן זמני למישהו אחר לא גרמה לכך שהרווח שהיא קיבלה חדל להיות רווח מעסק שלה. עצם העובדה שההכנסה נתקבלה בתור דמי שכירות או החכרה ושבסעיף 2 לפקודת מס הכנסה, אשר מפרט מקורות הכנסה, השתכרות או רווח מנכס שאיננו מקרקעין מופיעים בפסקה נפרדת והיא פסקה 7, כשהשתכרות מעסק מופיעה בפסקה 1 איננה אומרת שהכנסה מדמי שכירות איננה יכולה להיות הכנסה מעסק" (עניין האחים מרק בעמ' 560).

דמי השכירות יסווגו, כאמור, כהכנסה מעסק אם יוכח כי העסק, להבדיל מהנכס עצמו, הוא נשוא עסקת השכירות. על הנישום - המשכיר - להוכיח כי השכיר "עסק חי", קרי עסק פעיל, אשר לא חוסל עובר לעסקת השכירות, ושהמשיך להתקיים על ידי השוכר (ראו: עמ"ה (ת"א) 1018/69 מרכז הקרח בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב, פד"א ד 15 (1970) (להלן: עניין מרכז הקרח)). בנוסף, נדרש המשכיר להוכיח כי פעילותו נכנסת בגדרי פעילות אקטיבית. לשיטתם של המלומדים נמדר ובורגשטין, המבחן המכריע לזהותה של ההכנסה הוא האם חל ניתוק בין מקור ההכנסה של העסק לבין מקור ההכנסה של המשכיר מהשכרת הנכס בו מתנהל העסק (ראו מיטוי שכירות בעמ' 120). האבחנה היא, אפוא, בין השתתפותו של המשכיר בעסקו של השוכר לבין השתתפותו בהכנסותיו. אם חל ניתוק בין מקור ההכנסה של העסק לבין מקור ההכנסה של המשכיר - אין הכנסתו הכנסה מעסק אלא הכנסת שכירות, ולהיפך.

שאלת הניתוק אינה נמדדת על פי פרמטרים קבועים וחד משמעיים ויש לבחון כל מקרה לנסיבותיו. יחד עם זאת, ישנם מספר שיקולים אשר יש ליתן עליהם את הדעת במסגרת בחינה זו. כך למשל, יכולה תקופת ההשכרה להעיד על קיומו של קשר או על העדרו. ככל שתקופת ההשכרה ארוכה יותר כך ניטה לראות את המשכיר כמתנתק מהעסק שהיה בבעלותו, ובהתאם ניטה לראות בהכנסתו כהכנסה פאסיבית (ראו: עניין

האחים מרק). אופן קביעת דמי השכירות עשוי לעיתים להצביע על זהותה של ההכנסה. אם השוכר מעביר את כל רווחיו מהעסק בניכוי שכרו למשכיר, ניטה לראות בכך הכנסה מעסק (ראו: עניין ידידי האוניברסיטה). הוא הדין כאשר דמי השכירות משתנים בהתאם לרווחיות העסק, אף אם המשכיר-הנישום אינו משתתף בפועל בניהול העסק (ראו: ע"א 576/66 פקיד שומה פתח תקווה נ' למען מכבי אבשלום בע"מ, פ"ד כ(4) 809 (1966) (להלן: עניין מכבי אבשלום) וההסתייגויות שם). ודוק: טענה לפיה דמי השכירות נקבעו בהתאם לרווחיות העסק אינה מצביעה בהכרח על עסקיות העסקה. הדגש ניתן לשאלת הסיכון, קרי האם דמי השכירות מגלמים את הסיכון העסקי. משנקבע כי דמי השכירות הם קבועים, גם אם הם משקפים את רווחיות העסק נכון לאותה תקופה, אין בכך כדי לגלם את הסיכון העתידי של העסק, ומשכך אין בקביעה זו, כשלעצמה, כדי להצביע על "עסקיות" ההכנסה. מנגד, קיומו של סיכון אינו תנאי בלעדיו אין. יתכנו מקרים בהם יסווגו דמי השכירות כהכנסה מעסק הגם שלא קיים אלמנט של סיכון מצד המשכיר. זאת, למשל אם הוכחה שותפות פעילה מצידו של המשכיר בניהול העסק (ראו מיסוי שכירות בעמ' 120). מידת שותפותו של המשכיר בעסק משפיעה אף היא על שאלת ניתוק דמי השכירות ממקור ההכנסה של העסק (ראו למשל: עניין מרכז הקרח), לרבות בחינת שיתוף הפעולה, אם קיים כזה, מצד המשכיר בניהול עסקיו של השוכר (ראו למשל: עניין האחים מרק) והוצאותיו של המשכיר, אם קיימות כאלה, לצורך פיתוחו והפעלתו של העסק (ראו למשל: עניין מכבי אבשלום). ניטה לראות במשכיר שותף פעיל בניהול העסק המושכר, אם יוכח כי מתקיימת יגיעה אישית מצדו, כזו הדורשת פעילות אקטיבית של ממש (ראו למשל: ע"א 631/79 איצ'ר נ' פקיד שומה ירושלים, פ"ד לו(2) 223 (1982)).

פרשנות תכליתית

12. ככל שהדברים אמורים במלאכת הפרשנות, הרי שאין לדיני המיסים כללים משלהם והם ניזונים מכללי הפרשנות הכלליים של שיטת המשפט. נקודת המוצא של פרשנות חוקי המס, בדומה לכל חוק אחר, תהיה לשונו של החוק, ואם הלשון נשארת סתומה כך שניתן לפרשה בדרכים שונות, כי אז יש לפרש את החוק לפי התכלית החקיקתית ולפי הפירוש המגשים את מטרת חקיקת החוק. (ראו למשל: ע"א 421/78 פקיד השומה תל נ' חברת מ' מורצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ, פ"ד לג(2) 454, 455 (1978); ע"א 3423/01 בנדר נ' מדינת ישראל-אגף המכס ומע"מ (טרם פורסם, 26.5.03); רע"א 10643/02 חבס ח.צ. פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה (טרם פורסם, 14.5.06); אהרון ברק, "פרשנות דיני המסים", משפטים כח(3) 425, 432 (1997); נמדר, דיני מיסים בעמ' 32-33). בעניין זה לימדנו כבוד הנשיא ברק כי:

"כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום (ראה ע"א 39/61 המשביר בע"מ ואח' נ' מנהל הארנונה לפיצוי נזקי מלחמה, פ"ד טו 1765 בעמ' 1769), כשם שאין עליו לפרשו לרעתו" (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985) (להלן: עניין קיבוץ חצור)).

פרשנות תכליתית זו ראויה אף כשעסקינן בסיווגן של הכנסות למקורות השונים המנויים בסעיף 2 לפקודה, כבענייננו. כאמור לעיל, לא קיימת הגדרה ממצה למונח "עסק", אך נקבעו מספר אבני בוחן – שיקולים ומבחנים – המסייעים בסווגה של הכנסה כ"הכנסה עסקית". (ראו סעיף 9 לפסק הדין). לדעתי, ככלל, אין כל הצדקה להתייחס אל ההכנסה העסקית באופן שונה מההכנסה הפאסיבית. הצדקה כזו נדרשת במקרים פרטיים מטעמים שונים הרלוונטיים אך לאותם מקרים. כך למשל, בסוגיית קיזוז ההפסדים (סעיף 28 לפקודה) נובעת האבחנה, בין היתר, מהשאיפה למנוע מקלטי מס (ראו: דוד גליקסברג "דיני קיזוז ההפסדים השוטפים וכוונת המחוקק" משפטים כא 531 (1992)), בעוד שבסוגיית הפטורים הניתנים למוסדות ציבור הפועלים ללא מטרת רווח (להלן: מלכ"ר) אחת מתכליות האבחנה היא עידוד המלכ"ר לבצע פעולות יעילות בלבד (ראו: ישי בר "מסוי מוסדות ציבור- הדין הנוהג והדין הראוי" משפטים כד 283 (1994)). אם אלו פני הדברים, הרי שיש להגדיר את גבולות המקור המנוי בסעיף 12(1) בהתאם לקונטקסט, ובהתחשב בתכלית החקיקתית הרלוונטית (ראו למשל: עניין קרית יהודית; ע"א 615/85 פקיד השומה חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א יח 424 (1990) (להלן: עניין א.ח.א. גולדשטיין); ע"א 627/73 חברת מ.ד.מ נ' פקיד השומה תל אביב, פ"ד כח(2) 635 (1974)). ויפים לעניין הדברים הבאים:

"המונח מוגדר בסעיף 1 לפקודה כך: "עסק - לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה". הגדרה זו אינה מסייעת לנו בפתרון השאלה שלפנינו. שכן היא כללית מדי ואין היא אומרת יותר ממה שמקובל לראות כעסק, דרך כלל, בחיי המעשה. מה ייחשב לעסק מבחינת הפקודה לענייננו, אינו ניתן להגדרה ברורה וחלקה, כפי שניווכח גם מהפסיקה. שיבוץ פעולה כלכלית זו או אחרת במשבצת עסק או עסקה לפי הפקודה יהא נגזר מנסיבות כל מקרה ומקרה על פי מכלל מרכיביה של הפעולה" (עניין א.ח.א. גולדשטיין, בעמ' 427).

ערה אני לכך, ש"סיווג תכליתי", כאמור, עלול לפגוע בוודאות מבחינת הנישומים. אולם, לטעמי, סיווג פורמאלי, הנעשה לא פעם באופן שרירותי, עשוי לאפשר לצדדים לפעול בהתאם לאינטרסים הכלכליים שלהם, ובכך דומה כי אף אם נוצרה ודאות מבחינת הנישומים, הרי ששכרנו יצא בהפסדנו. יצויין, כי המעבר לשיטת סיווג תכליתית עולה בקנה אחד עם המגמה שחלה בשיטת המשפט הישראלית, אשר התאפיינה בהעברת מרכז הכובד מלשון הנורמה המשפטית לעבר מהותה של הנורמה, תוך מתן דגש לתכליות ולערכים העומדים בבסיסה (ראו: מנחם מאוטנר "ירידת הפורמליזם ועליית הערכים במשפט הישראלי" עיוני משפט יז 503 (תשנ"ג); עניין קיבוצ חצור; בג"צ 693/91 ד"ר אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין, פ"ד מז(1) 749 (1993); ע"א 3798/94 פלוני נ' פלונית, פ"ד נ(3) 172, 133 (1996); ע"פ 5121/98 יששכרוב נ' התובע הצבאי הראשי (לא פורסם, 4.5.06)).

לאור האמור, ברי כי יש לדחות את טענת המערערים, לפיה אין בענייננו מקום להידרש לשאלת תכליתו של החוק. בענייננו, מטרתו של החוק היא, כאמור להביא לשגשוג כלכלי באזור העיר אילת, תוך עידוד פעילות יצרנית ויוזמה כלכלית אשר תניב פיתוח עסקים קיימים או הקמתם של עסקים חדשים שייצרו מקומות עבודה חדשים. באור זה יש לפרש את הוראות סעיף 11 לחוק, כך שההטבה הקבועה בו תינתן אך למי שבעמל כפיו וביגיעתו האישית הניב הכנסה בעיר אילת, ובכך תרם לפיתוחה של העיר תוך שהוא חושף עצמו לסיכונים הטמונים בעסק יצרני. הכנסה פאסיבית, מעצם טבעה, אינה מהווה פעולה יצרנית ואינה נכנסת בגדר "יוזמה כלכלית", ועל כן לא מתקיימות לגביה תכליותיו של החוק.

13. בעניין זה אציין כי לא מצאתי טעם לקבל את טענת המערערים, לפיה היה מקום להידרש לפסיקה הזרה שהגישו בשאלת סיווגה של הכנסת השכירות. ראשית, שעה שקיימת הלכה פסוקה בחקיקה ובפסיקה הישראלית, מתייחר הצורך לפנות לפסיקה הזרה (ראו למשל: אהרון ברק פרשנות במשפט: תורת הפרשנות הכללית כרך א' 505 (1998)) שנית, הפסיקה הזרה אליה מפנים המערערים איננה רלוונטית, הואיל וענייננו בפרשנותו של חוק מיוחד שתכליתו הינה, בין היתר, לעודד יצירת תעסוקה באזור העיר אילת. תכלית זו אינה נכללת במסגרת השיקולים שנמנים בפסיקה הזרה. שלישית, עניינה של הפסיקה הזרה הוא בקביעה התיאורטית לפיה יש ולעיתים תחשב הכנסה משכירות כהכנסה עסקית. קביעה זו מוסכמת על כולי עלמא, והדין הישראלי אף קובע זאת מפורשות, כאמור. סלע המחלוקת בין הצדדים הוא באשר לקיומם של התנאים הנדרשים לצורך קביעה זו – מחלוקת עובדתית במהותה. אין בכוחה של הפסיקה הזרה לסייע לצדדים בעניין זה.

14. מאחר שאין חולק כי המערערים לא ניהלו עסק של השכרת נכסים, עלינו לבחון אם הם המשיכו להפיק את הכנסתם מתחנת הדלק באמצעות השכרתה והפעלתה באמצעות חברת דלק – האפשרות השנייה לפיה נראה בתקבולים משכירות כהכנסה מעסק. אקדים ואומר, כי אני סבורה שהתשובה לשאלה זו שלילית. בית המשפט קמא קבע כממצא עובדתי, בהסתמך על המסמכים שהוצגו בפניו ובהתחשב בעדויותיהם של העדים, כי נשוא עסקת השכירות שנערכה בין המערערים לחברת דלק הוא שטח המקרקעין עליו ממוקמת התחנה ולא העסק עצמו. כלל הוא כי ערכאת הערעור לא תתערב בממצאים העובדתיים, שקבעה הערכאה הדיונית, לרבות ממצאי מהימנות העדים, אלא במקרים חריגים בהם קיימת טעות בולטת בשיקוליה של הערכאה הדיונית, או שקיים פגם היורד לשורש העניין (ראו: ע"א 583/93 מדינת ישראל נ' תחנת קמח שלום בע"מ, פ"ד מ(4) 536, 544-545 (1997); ע"א 1581/92 ולנטין נ' ולנטין, פ"ד מט(3) 441, 451 (1995); אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 619 (מהדורה שמינית, עו"ד טובה אולשטיין עורכת, 2005)). אכן, קביעת ממצאים עובדתיים נכון שתהא מסורה לשופט ששמע וראה את העדים על דוכן העדים והתרשם באופן בלתי אמצעי מעדותם (ראו: ע"א 403/80 סאסי נ' קיקאון, פ"ד לו(1) 762, 769 (1981)). לא מצאתי כי ענייננו נכנס בגדרם של אותם מקרים חריגים. מסקנתו של בית המשפט קמא נתמכת אף בחוזה שהגדיר כ"מושכר" את שטחה של התחנה, ולא את העסק עצמו. מעבר לכך, אני סבורה כי בטרם הועברה תחנת הדלק לחזקת חברת דלק "המיתו" אותה המערערים, כאשר חברת דלק "הפיחה בה רוח חיים" מחודשת. זאת, בין השאר, בהתחשב בכך שכל עובדי התחנה פוטרו והמערערים התחייבו לשלם להם את מלוא תשלום הפיצויים (סעיף 7(ח) לחוזה ונספח 2 שצורף לחוזה).

לא זו אף זו. אף לו היה מקום לקבוע כי המערערים השכירו לחברת דלק "עסק חי", וכאמור אני סבורה שכך הוא, לא היה הדבר מסייע בעדם, הואיל ולא עלה בידיהם להוכיח את "עסקיותה" של השכירות. כאמור לעיל, אין די בהוכחת השכרתו של עסק על מנת להיכנס בגדרי סעיף 2(1) לפקודה, ועל המערערים להוכיח כי קיים קשר בין מקור ההכנסה שלהם - דמי השכירות - ובין מקור ההכנסה של תחנת הדלק, קרי, כי דמי השכירות שקיבלו מהווים ביטוי לשותפותם בתחנת הדלק שהופעלה על ידי חברת דלק. אני סבורה כי המערערים לא עמדו בנטל זה. מתוך הראיות שהוגשו לבית המשפט עולה כי חל ניתוק בין מקור ההכנסה של תחנת הדלק לזה של המערערים. כך למשל, נלמד הדבר מאופן קביעת דמי השכירות. בהתאם לאמור בסעיף 9 לחוזה קיבלה ברשף סכום קבוע של \$ 44,000 מידי חודש. סכום זה אינו תלוי, כאמור, ברווחיותה של תחנת הדלק ובמספר לקוחותיה, ומכאן שאין הוא מגלם את הסיכון שבניהול עסקי

התחנה, ומצביע, כאמור, על ניתוקם של המערערים מתפעול התחנה. כמו כן, המערערים מצהירים כי לא נטלו כל חלק בניהול ובתפעול התחנה ("המערערים אינם טוענים שהם פעילים בעסק לאחר השכרתו" - עמוד 5 לסיכומי התשובה שהגישו), והדברים אף עולים מתוכן החוזה ומהתנהלותם לאחר כריתתו: הציווד באמצעות הופעלה התחנה לא היה בבעלותם של המערערים, כי אם בבעלותה של חברת דלק – השוכרת (סעיף 11(א) לחוזה); שיקול הדעת והאחריות המשפטית באשר לתפעול התחנה הועברו בלעדית לחברת דלק, לרבות האחריות על נזקים שעלולים להיגרם לכל אדם או לרכוש בשטח התחנה (סעיף 13 לחוזה); המערערים התחייבו לא להתערב בניהול התחנה; לא להפריע להפעלתה השוטפת; לא לקיים פעילות המפריעה או מתחרה בחברת דלק (סעיף 7(א) לחוזה). למערער ולבנו לא ניתן תפקיד בתחנה, ולפיכך הם נעדרו כל קשר עסקי איתה. כך באשר לקבלת עובדים ולקביעת תנאי העסקתם; להזמנת ציוד ומלאי; לטיפול בבילאי המכונות; לשווק התחנה ועוד (ראו עדותו של המערער בבית המשפט המחוזי – פרוטוקול הדיון (להלן: הפרוטוקול) בעמ' 2-3); המערערים לא הוציאו כל הוצאה המותרת בניכוי לשם תפעולה וניהולה של תחנת הדלק; ועובדי התחנה שהועסקו בתקופתם של המערערים – פוטרו ושולמו להם דמי פיצויים. למעשה, רצונם של המערער ובנו להתנתק מניהולה ומתפעולה של התחנה הוא שעמד בבסיס עסקת השכירות, וכך משיב המערער כשנשאל מה קרה בשנת 1998 – השנה בה חתמו על החוזה: "הוא (בנו של המערער - ע.א) רצה לחפש עסקים אחרים, ואני התעייפתי" (ראו: הפרוטוקול בעמ' 3). לא מצאתי בתקופת השכירות כשלעצמה, הגם שאינה ארוכה, כדי להצביע על קיומו של קשר עסקי בין המערערים לתחנת הדלק.

לאור האמור, אני סבורה כי לא ניתן לסווג את התקבולים שקיבל המערער כהכנסה מכוח סעיף 2(1) לפקודה, ולפיכך אין הוא זכאי להטבת המס שהעניק סעיף 11 לחוק.

לו תשמע דעתי, אציע לחברי לדחות את הערעור ולחייב את המערערים בשכר טרחת עורך דינו של המשיב בסך 25,000 ₪ ובהוצאות משפט.

ש ו פ ט ת

השופטת א' פרוקצ'יה:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט א' רובינשטיין:

א. מסכים אני לפסק דינה של חברתי השופטת ארבל, שבחנה את הסוגיה מכל צדדיה. אף לדעתי יש להידרש לעניין תכליתו של החוק, ואגב אורחא אציין, כי לידי המחלוקת שנתגלעה בבית משפט זה בעבר באשר לכך מצטמצמת בראש וראשונה למקרים שבהם מבקשת הפרשנות התכליתית ללכת כנגד לשונו של החוק, על פי נסיבות המקרה; ואולם, מקום בו ניתנת לשונו של החוק לפירושים שונים, פרשנות המגשימה את תכליתו דומה שתהא מקובלת על הכל. יעידו על כך הדעות השונות בע"א 4628/93 מדינת ישראל נ' אפרופים פד מט (2) 265, אשר העמיד (ברוב דעות) את נושא הפרשנות התכליתית במשפטנו, וכן חילוקי הדעות שבאו לידי ביטוי בפרשת דנ"א 2045/05 ארגון מגדלי ירקות נ' מדינת ישראל (טרם פורסם). מכל מקום ברי כיום, לכל הדעות, שהפרשנות התכליתית קנתה לה שביתה ומקום, והשאלה היא יישומה של דוקטרינה זו, וכאן יהא השכל הישר יועץ טוב; ראו גם ברק, פרשנות תכליתית, תשס"ג-2003, לעיון בסוגיות אלה. בתיק דנא דומני שאין כל אפשרות בחוק שכל כולו "ייחודי" ו"תכליתי", העדפת איזור בארץ לעידוד פיתוחו, שלא להידרש לנסיבות ולתכלית.

ב. (1) חברתי הזכירה (פסקה 12) את "המגמה שחלה בשיטת המשפט הישראלי אשר התאפיינה בהעברת מרכז הכובד מלשון הנורמה המשפטית לעבר מהותה של הנורמה, תוך מתן דגש לתכליות ולערכים העומדים בבסיסה". כשלעצמי סבורני שהצגת התפתחותו של המשפט הישראלי מכבר על ידי מחברים אקדמיים, ברוח זו, כגון מאת פרופ' מ' מאוטנר בספרו הפורמליזם ועליית הערכים במשפט הישראלי תשנ"ג, אינה עושה – בלי משים, מן הסתם – מלוא הצדק עם דור הראשונים בקרב שופטי בית המשפט. תופעה זו מייחס המחבר לשנות השמונים (עמ' 45, 123), אף כי גם לדעתו ניתן למצוא "התבטאויות לא פורמליסטיות" בשנות החמישים (עמ' 44). בין היתר יוחס התהליך לפיחות במעמד ההנהגה הפוליטית (עמ' 134-136) וכן למציאות החברתית בישראל (עמ' 150); נזדמן לי לכתוב עוד מכבר (שופטי ארץ – לראשיתו ולדמותו של בית המשפט העליון בישראל, תשמ"א-1980, 201 ואילך), על "ירידת אמינותם של גופים ממלכתיים אחרים, הכנסת והממשלה שהפכה את בית המשפט העליון עוגן הצלה לנורמות בסיסיות" (עמ' 204); הבאתי שם מספרו של הנשיא אולשן דין ודברים (תשל"ח) את אמרתו בעמ' 239, כי בית המשפט היה..כמעט המקום היחיד בו יכול היה האזרח, שחשב את עצמו מקופח, להביא לפניו "את תעצומותיו".. הדבר

כמובן יצר קשיים; ראו גם א' ויתקון, פוליטיקה ומשפט (תשכ"ה), וכן ספרו משפט ושיפוט (תשמ"ח-1988).

(2) כשלעצמי סבורני, כי הערכיות היתה לעילא גם מנת חלקם של שופטי הדור הראשון, ומשימתם היתה קשה אולי יותר משל יורשיהם, שכן אלה כבר יכלו ויכולים להביט אל ההנהגה במדינה ללא קושי, "בגובה העיניים". בראשית הדברים הורכב בית המשפט העליון משופט מימי המנדט, עורכי דין ופרופסור שהיו ידועים במקצוע אך לא בחוגים רחבים בציבור, שניצבו אל מול דוד בן-גוריון, ראש הממשלה המייסד וחבריו. הם זקוקים היו לערכיות רבה כדי להכריע כפי שהכריעו בבג"צ 73/53 קול העם נ' שר הפנים פ"ד ז' 871, או 144/50 שייב נ' שר הביטחון, פ"ד ה', 399; נחוצה היתה גישה ערכית מן המעלה הראשונה, ועימה אומץ בהגנה על זכויות, אל מול הממשל ואל מול הרוח ששררה אז, כשם שעשה כן נתן אלתרמן בחלק משירי הטור השביעי. מצאתי לנכון לרשום שורות אלה כמחזה לראשונים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת ע' ארבל.

ניתן היום, י' בטבת תשס"ח (19.12.07).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת