



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

לפני כב' השופט חגי ברנר, סגן נשיא

התובע הייצוגי עו"ד רשף חן
ע"י ב"כ עו"ד אליהו מאיר

נגד

הנתבעת מדינת ישראל - רשות המיסים
ע"י ב"כ עו"ד נגה דגן

פסק דין

1
2

מבוא ורקע עובדתי

1. לפני תובענה ייצוגית שעניינה שאלת החוקיות של ניכויי הפחת שביצעה הנתבעת, מדינת ישראל - רשות המיסים (להלן: "הנתבעת") בבואה לחשב מס שבח בגין מכירת דירות מושכרות, לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").
2. ראשיתו של ההליך בבקשה לאישור תובענה ייצוגית שהגיש התובע הייצוגי נגד הנתבעת. בהחלטתי מיום 18.4.2021 אושרה הבקשה (להלן: "החלטת האישור"). נקבע, בין השאר, כי התובע הייצוגי הצביע על עילת תביעה לפי פרט 11 לתוספת השניה של חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות") בגין גבייה שלא כדין שביצעה הנתבעת; כי התובענה מעוררת שאלה מהותית של משפט המשותפת לכלל חברי הקבוצה, וכי קיימת אפשרות סבירה ששאלה זו תוכרע בתובענה לטובת הקבוצה. עוד נקבע כי הקבוצה בשמה תנוהל התובענה הייצוגית היא בעלים של דירות למגורים שמתקיימים בהם התנאים המצטברים הבאים: השכירו את דירותיהם למגורים ושכר הדירה שקיבלו היה פטור לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 (להלן: "חוק הפטור"); הם מכרו את דירותיהם בין התקופה שראשיתה בשנת 2018.1.20, וסיומה במועד מתן החלטת האישור (18.4.2021); הנתבעת ייצוגית, קרי, החל ביום 20.1.2018, וסיומה במועד מתן החלטת האישור (18.4.2021); הנתבעת ניכתה פחת משווי רכישת דירותיהם; הם שילמו בפועל את מס השבח בגין מכירת הדירות, לרבות את אותו חלק ממנו שנובע מניכוי הפחת כאמור.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

3. הנתבעת ביקשה רשות לערער על החלטת האישור (בר"מ 4519/21). ברם, לאחר דיון בבקשה
המליץ בית המשפט העליון לנתבעת שלא לעמוד עליה, ומשכך הבקשה נדחתה בפסק דין מיום
14.7.2022.
4. בהחלטתי מיום 30.11.2022 הורחבה הקבוצה המיוצגת כך שהיא כוללת כיום, בנוסף לחברי
הקבוצה המקורית שהוגדרו במסגרת החלטת האישור, גם את מי שעילת התביעה שלו נולדה רק
לאחר החלטת האישור ועד לתום שלושה חודשים מיום 30.11.2022, קרי, מי שעילת התביעה שלו
נולדה עד ליום 28.2.2023 (להלן: "החלטת ההרחבה").
5. העובדות העומדות בבסיסה של התובענה הייצוגית אינן שנויות במחלוקת, ומשכך במסגרת
ההליך העיקרי ויתרו בעלי הדין על חקירת מצהירים. נציג איפוא בקצרה את הרקע העובדתי
לתובענה.
6. התובע הייצוגי רכש ביום 7.10.1996 דירת מגורים ברחוב חורב 34א בחיפה (להלן: "הדירה"),
לצורך השכרתה למגורים. שווי הרכישה עמד על סך של 446,460 ₪. כעבור כ-23 שנה, ביום
8.5.2019, מכר התובע הייצוגי את הדירה תמורת סך של 900,000 ₪. לאורך כל שנות החזקתו
בדירה, התובע הייצוגי השכיר אותה תמורת דמי שכירות בסכום הנמוך מתקרת הפטור ממס
הקבועה בחוק הפטור, ולכן היה פטור מתשלום מס הכנסה בגינה. מכירת הדירה דווחה למשרדי
מיסוי מקרקעין חיפה ביום 6.6.2019. התובע הייצוגי חישב את השומה העצמית ללא הפחתה של
רכיב הפחת משווי הרכישה, כך שסכום המס לתשלום עמד על סך של 9,263 ₪. מס השבח שולם
על ידו ביום 23.6.2019. לאחר מכן, בדיון שנערך במשרדי מיסוי מקרקעין חיפה ביום 17.12.2019,
טענה הנתבעת כי לפי הוראת נוהל פנימי 5/2007 יש להפחית את סכום הפחת משווי הרכישה.
בהתאם לכך, ביום 25.12.2019 נערכה שומת מס שבח על-ידי מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, בה
הופחת פחת בסך של 108,937 ₪ משווי הרכישה, מה שהגדיל את סכום השבח (הפער בין שווי
המכירה לבין שווי הרכישה) בגין המכירה, כך שסכום מס השבח שהתובע הייצוגי נדרש לשלם
עמד על סך של 19,646 ₪ (גידול של כ-10,000 ₪ במס השבח). ביום 5.1.2020 שילם התובע הייצוגי
בלית ברירה את תוספת המס שנדרשה ממנו. התובע הייצוגי לא הגיש השגה וערר בגין שומת מס
השבח. יחד עם זאת, התובע הייצוגי הבהיר, כבר בעת הדיון שנערך אצל מפקחת מס שבח, כי
עמדתה של הנתבעת שגויה וכי ככל שעמדתה תיוותר על כנה, בכוונתו להגיש בקשה לאישור
תובענה ייצוגית בעניין זה. הואיל והנתבעת עמדה על תשלום תוספת המס בהתאם להוראה



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 התובע הייצוגי שילם את הסכום הנדרש ממנו, ובסמוך לאחר מכן הגיש את הבקשה
2 לאישור התובענה הייצוגית.
- 3 7. במסגרת הגשת הראיות בתובענה הייצוגית עצמה, הוגשה טבלה מסכמת שנערכה על ידי הנתבעת,
4 ממנה עולה כי הסכום להשבה, אם תתקבל התובענה הייצוגית, הינו סך של 117,188,948 ₪ (ראה
5 סעיף 1 לתצהירו של יניב כהן מטעם הנתבעת), בכפוף לבדיקות פרטניות שעוד תיערכנה. נתונים
6 אלה מקובלים גם על התובע הייצוגי (שהרי מלוא המידע הדרוש לענין מצוי אצל הנתבעת, ואצלה
7 בלבד).
- 8 דברי החקיקה הרלבנטיים והוראות הביצוע של הנתבעת
- 9 8. סעיף 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי מס השבח החל במכירת מקרקעין הוא "הסכום שבו
10 עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47", ואילו סעיף 47 לחוק מיסוי
11 מקרקעין מגדיר את "יתרת שווי הרכישה" כך:
12 "יתרת שווי רכישה" - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39
13 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי
14 הפחת..." (ההדגשה אינה במקור, ח.ב.).
15 המונח "פחת" מוגדר בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין באופן הבא:
16 "פחת" - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף
17 הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה;"
18 9. סעיף 21 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") קובע כי לצורך חישוב מס הכנסה
19 יותר ניכוי בעד פחת, אשר יחושב לפי אחוזים משווי הנכס בגינו מנוכה הפחת.
20 10. בכל הנוגע לדירת מגורים, סעיף 21(ד) לפקודה מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של
21 הכנסת, לקבוע כי:



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

1 "(ד) לגבי דירה שהיתה מושכרת למגורים בשנת מס פלונית ושבעליה אינו זכאי בשלה להטבות
2 לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, יותר ניכוי פחת המחושב בשיעור
3 משווי הדירה, ורשאי הוא, באישור כאמור, לקבוע כללים לחישוב שווי הדירה."

4 שר האוצר עשה שימוש בסמכותו זו והתקין את תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת
5 למגורים), התשמ"ט-1989 (להלן: "תקנות שיעור פחת לדירה מושכרת"). לפי סעיף 2(א) לתקנות
6 אלו, לגבי דירות המושכרות למגורים יחול שיעור פחת שנתי של 2% משווי הדירה. לאמור, הכנסה
7 חייבת מדמי שכירות, לאחר ניכוי ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה ובניכוי פחת
8 לפי סעיף 21 לפקודה, חייבת במס על-פי שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה.

9 11. בשנת 1987 נחקק סעיף 122 לפקודה, שהנהיג מסלול מס קבוע בשיעור של 10% לבעלי דירות
10 שהושכרו למגורים (להלן: "מסלול מס המחזור"), וזאת במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה
11 (מסעיף 75) התשמ"ז – 1987. ודוק. חשוב להדגיש כי בניגוד לטענותיה של הנתבעת, ונרחיב על כך
12 את הדיבור בהמשך, המס בשיעור של 10% כפי שנקבע בסעיף 122 לפקודה כלל איננו מס מופחת,
13 אלא מדובר במס מחזור שווה ערך למס ההכנסה הרגיל. שיעורו נקבע מראש בידי המחוקק על
14 בסיס השוואה לממוצע של שיעור מס ההכנסה הרגיל החל על הכנסה חייבת מדמי שכירות, לאחר
15 ניכוי הוצאות ופחת. בדברי ההסבר להצעת החוק הובהר כי תכליתו של המסלול היא לעודד בעלי
16 דירות להשכיר את דירותיהם מבלי שיידרשו להגיש על כך דו"ח הכנסות שנתי (דברי הסבר להצעת
17 חוק לתיקון פקודת מסי הכנסה (מס' 75), התשמ"ז—1987, ה"ח 1835, 261 (15.6.1987)), שכן
18 הצורך בהגשת דו"ח כזה נתפס כחסם המונע השכרה של דירות. קביעת שיעור מס של 10%,
19 שמגלם בתוכו ניכוי של פחת והוצאות, נעשתה איפוא לא כדי לקבוע שיעור מס מופחת, אלא כדי
20 לייתר את הצורך בהגשת דו"ח הכנסות שנתי אשר בו נהוג לבצע תחשיבים של ניכוי פחת והוצאות.

21 סעיף 122 לפקודה קובע:

22 "(א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים
23 בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10%
24 ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה
25 מעסק כאמור בסעיף 2(1).

[...]



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

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

7 12. סעיף 122(א) לפקודה הנהיג איפוא מסלול של מס מחזור בשיעור של 10% עבור הכנסה מדמי
8 שכירות בגין השכרת דירה המשמשת למגורים, בלא צורך בטרחה הכרוכה בהגשת דו"ח. בד בבד,
9 סעיף 122(ג) לפקודה מורה כי בעל דירה שבחר להשתמש במסלול מס המחזור, לא יהא זכאי לנכות
10 פחת עבור הדירה בבואו לשלם מס על הכנסותיו מהשכרתה (שהרי מלכתחילה, שיעור המס נקבע
11 לאחר גילום הניכוי של רכיב הפחת ולכן אין כל הצדקה להתיר ניכוי נוסף של אותו פחת ממש).
12 יתר על כן, לא רק שאין הוא זכאי לנכות פחת, אלא שהסיפא של סעיף 122(ג) קובעת דין מיוחד
13 לעניין חישוב מס השבח לגבי דירות שמוסו בהתאם למסלול מס המחזור: בעת מכירתה של דירה
14 כזו, יש להוסיף לשווי המכירה את הסכום המירבי של הפחת "שניתן היה לנכותו לפי כל דין,
15 אילולא סעיף קטן זה". כלומר, לצורך חישוב מס השבח מוסיפים לשווי המכירה פחת "רעיוני",
16 מה שמגדיל את השבח, שהוא ההפרש בין שווי המכירה לבין יתרת שווי הרכישה, וממילא מגדיל
17 גם את סכום מס השבח. נזכיר כי מלכתחילה, בעת שנקבע כי שיעור מס המחזור יעמוד על 10%,
18 הביא המחוקק בחשבון את הממוצע של שיעור מס ההכנסה הרגיל על הכנסה חייבת מדמי
19 שכירות, לאחר ניכוי הוצאות ופחת. משנמכרה הדירה, המחוקק ביקש למנוע מצב של כפל הטבה
20 בגין הפחת, ומכאן הדרישה להוסיפו לשווי המכירה.

21 13. שלוש שנים לאחר מכן, בשנת 1990, ובעקבות גלי העליה ארצה, חוקק חוק הפטור. סעיף 2 לחוק
22 הפטור, מקנה פטור מלא מתשלום מס הכנסה לבעלי דירות המשכירים אותן למגורים, וזאת עד
23 לתקרה של 4,200 ₪ לחודש (להלן: "הדירות הפטורות"). חוק הפטור נחקק תחילה כהוראת שעה,
24 ובדברי ההסבר שלו נכתב כי מטרתו הינה לעודד בעלי דירות הנמנעים מהשכרת דירות ריקות
25 שבעלותם, להשכיר אותן, על מנת להקל את המצוקה של מחסור בדירות שהתגברה עם קליטת
26 העולים הרבים הבאים ארצה (דברי הסבר להצעת חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה
27 מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990, ה"ח 1987, 17 (25.4.1990)). לימים, הוראת



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 השעה הפכה להוראה קבועה. מדובר איפוא במסלול של פטור מלא ממס בגין הכנסה עד לתקרה
2 מסויימת (להלן: "מסלול הפטור המלא").
- 3 14. לצורך קביעת מדיניות בכל הנוגע לחישוב השבח בדירות מושכרות שבעליהן מוסו לפי מסלול
4 הפטור המלא, פרסמה הנתבעת ביום 19.9.1990 את הוראת ביצוע 14/90 (להלן: "הוראת הביצוע
5 הראשונה"). לפי הוראה זו, במכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים והיתה פטורה
6 מתשלום מס הכנסה, אין להביא בחשבון בעת חישוב השבח את הפחת, כלומר, אין לנכותו משווי
7 הרכישה של דירה כזו.
- 8 15. הנתבעת נהגה בהתאם להוראת הביצוע הראשונה במשך שנים ארוכות. והנה, בחלוף 17 שנים
9 תמימות היא פרסמה ביום 27.2.2007 את הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2007 שעניינה "חישוב
10 השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים" (להלן: "הוראה 5/2007"). במסגרת הוראת
11 ביצוע זו ביטלה הנתבעת במפורש את הוראת הביצוע הראשונה והחליטה להחיל על מסלול הפטור
12 המלא לפי חוק הפטור, את הדין החל על מסלול מס המחזור המעוגן בסעיף 122 לפקודה (אותו
13 היא מכנה "מסלול מס מופחת").
- 14 הוראה 5/2007 קובעת, בין השאר, כי:
- 15 "כאשר נישום בחר להחיל על הכנסות השכירות את הוראות מסלול המס המופחת, סעיף 122
16 לפקודה קובע, כי על אף שנשללה מהמשכיר זכאותו לדרוש פחת על פי פקודת מס הכנסה, לצורך
17 חישוב השבח בעת מכירת הדירה ייוסף לשווי המכירה הפחת המירבי שניתן היה לנכות לפי כל
18 דין בתקופה שבה נהנה המשכיר משיעור המס המופחת. כמו כן, נקבע כי לא ניתן לדרוש את
19 ההוצאות השוטפות בניכוי מהשבח למרות שלא ניתן היה לתבוע אותן אצל פקיד השומה
20 במסלול זה. שיעור המס המיוחד שקבע המחוקק להכנסה זו משכר דירה מגלם בתוכו הכרה של
21 ההוצאות השוטפות ובתוכם הפחת. מסיבה זו, מתווסף הפחת לשווי המכירה.
- 22 כאשר בחר הנישום להחיל על הכנסות השכירות את מסלול הפטור המלא חל דין זהה במהותו
23 על אף שבהוראת החוק לא נקבעה הוראה מפורשת הדנה בהסדרי המיסוי שיחולו בעת מכירת
24 הדירה. ... יודגש כי בהתאם לתכלית המוצגת לעיל, גם כאן אין להתיר את ההוצאות השוטפות
25 ויש לנכות את הפחת משווי הרכישה שניתן היה לדרוש במס הכנסה (ניכוי הפחת משווי
26 הרכישה מקביל למנגנון הוספת הפחת לשווי המכירה אשר נקבע בסעיף 122 לפקודה). הרציונל



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

שעומד בבסיס סעיף 122 לפקודה תקף גם כאשר ניתן פטור מלא. הפטור מגלם את התרת ההוצאות. חישוב ההכנסה החייבת מתייגר בשל הפטור ולשם הפשטות נקבע הפטור על ההכנסה ולא על ההכנסה החייבת.

עמדה זו משקפת את העקרונות החשבונאיים המקובלים בדבר ייחוס הוצאות להכנסות, ובמקרה דנן את ההוצאות והפחת להכנסה הפטורה. כמו כן, גם בסעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה יש הוראה דומה לייחוס הוצאות להכנסות מועדפות או פטורות.

מסיבה זו גם לא ניתן להתיר בניכוי הוצאות שוטפות, או הוצאות הוניות שהיו מותרות לשיעורין (פחת) אצל פקיד השומה לו היה בוחר המשכיר במסלול הרגיל, אם ההכנסות הופטרו ממס במסגרת הוראת החוק.

...

כאשר הדירה הושכרה, בין אם הנישום נהנה מפטור על פי הוראת הפטור או משיעור מס מופחת לפי סעיף 122 לפקודה או שבחר במסלול הרגיל, יש לחשב את הפחת שהנישום היה רשאי לדרוש בגין תקופה זו. (ההדגשות אינן במקור - ח.ב.).

משמע, להשקפתה של הנתבעת, כפי שזו באה לביטוי בהוראה 5/2007, בעת חישוב מס השבח לרגל מכירתה של דירה שהושכרה, יש להחיל על דירה שהושכרה במסלול הפטור המלא מכוחו של חוק הפטור, דין זהה לדירה שהושכרה במסלול מס המחזור מכוחו של סעיף 122 לפקודה. כלומר, במקרה של דירה פטורה יש לנכות משווי הרכישה את הפחת הרעיוני שבאופן תיאורטי ניתן היה לנכות מן ההכנסה משכר הדירה לצורך הקטנת החבות במס. מדובר בניכוי פחת פיקטיבי, שהרי לא ניתן לנכות פחת וגם אין בכך כל צורך מקום שמלכתחילה מדובר בדירה שהשכרתה היתה פטורה ממס. מבחינה מעשית, ניכוי הפחת הרעיוני משווי הרכישה, מגדיל את ההפרש בין הסכום בו נמכרה הדירה ("שווי המכירה") לסכום הנחשב "יתרת שווי הרכישה", ובכך הוא מגדיל את השבח שהתקבל ממכירת הדירה, וממילא מגדיל גם את מס השבח בו מחויבים בעלי הדירות הפטורות שמכרו את דירתם. כל זאת, למרות שסעיף 122 לפקודה חל אך ורק על דירות שהושכרו במסלול מס המחזור ולא על הדירות הפטורות שהושכרו לפי מסלול הפטור המלא מכוחו של חוק הפטור.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

טענות התובע הייצוגי

- 1
- 2 16. התובע הייצוגי טוען כי חברי הקבוצה המיוצגת קיבלו פטור מתשלום מס הכנסה בגין דמי השכרת
- 3 דירותיהם וזאת מכוחו של חוק הפטור, וממילא לא היו יכולים לנכות פחת מהכנסה פטורה. על
- 4 כן, פשיטא שהנתבעת לא היתה אמורה לנכות פחת לחברי הקבוצה לצורך חישוב מס השבח החל
- 5 בעת מכירת הדירות. ואכן, הנתבעת לא ניכתה פחת כאמור במשך 17 שנים, מאז חוקק חוק הפטור
- 6 בשנת 1990 ועד לשנת 2007, עת הפכה את עורה והחלה לנכות את הפחת מכוחה של הוראת הביצוע
- 7 5/2007, ללא כל הסבר מהו פשר המהפך שחל בעמדתה משכבר הימים. גם בהוראה 5/2007 אין
- 8 כל הנמקה והסבר מדוע ביטלה הנתבעת את הוראת הביצוע הראשונה, שעה שלא חל כל שינוי
- 9 בחוק ובפסיקה שיכול היה להצדיק את השינוי המהותי עליו החליטה הנתבעת בשנת 2007. על כן,
- 10 כאשר יום בהיר אחד הנתבעת מחליטה לפרש את חוק הפטור בצורה הפוכה מהאופן בו היא
- 11 פירשה אותו במשך 17 שנים, מוטל עליה הנטל להסביר מה השתנה ומדוע עמדתה הקודמת
- 12 (המיטיבה עם הנישומים) הייתה כביכול עמדה שגויה. הסבר כאמור לא ניתן עד לרגע זה, עובדה
- 13 המדברת בעד עצמה. מכאן שיש להעדיף את עמדתה המקורית של הנתבעת על פני זו הנוכחית.
- 14 17. התובע הייצוגי טוען כי כדי להצדיק את התנהלותה, שומה היה על הנתבעת להראות כי חוק
- 15 הפטור קובע שהוא מגלם בחובו פחת, וכי את הפחת המגולם כביכול, יש לראות כפחת אשר נוכה
- 16 בפועל עת מחשבים שווי רכישה לצורך חישוב מס שבח. בנטל זה הנתבעת לא עמדה, שכן חוק
- 17 הפטור איננו כולל קביעות כאמור. יתר על כן, לשונו של חוק הפטור סותרת את עמדתה של
- 18 הנתבעת, שכן הוא מתייחס לפי לשונו ל"הכנסה", ולא ל"הכנסה חייבת". בעוד שניתן אולי היה
- 19 לסבור בקושי שהמונח "הכנסה חייבת" מתייחס להכנסה לאחר ניכויים, לרבות פחת, קיזוזים
- 20 ופטורים, לא כך הם פני הדברים כאשר מדובר במונח "הכנסה", שאיננו קשור לניכויים כלשהם.
- 21 18. לטענת התובע הייצוגי, הנתבעת מנסה להוסיף לחוק הפטור הוראות שלא נכללו בו, תוך פגיעה
- 22 בקניינו של הנישום, בהסתמך על עקרונות חשבונאיים שאין להם כל זכר בחוק הפטור, והכל
- 23 בניגוד לכלל לפיו אין לקבל פרשנות שאין לה כל עיגון בלשון החוק, קל וחומר שעה שעסקינן
- 24 בחוקי מס.
- 25 19. לפי התובע הייצוגי, אין שחר או בסיס להיקש שערכה הנתבעת במסגרת הוראה 5/2007, בין
- 26 מסלול מס המחזור לפי סעיף 122 לפקודה, לבין מסלול הפטור המלא לפי חוק הפטור. והרי סעיף
- 27 122 לפקודה נחקק כשלוש שנים לפני חוק הפטור, ולכן חזקה על המחוקק שלו ביקש להחיל על



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 חוק הפטור הוראת ניכוי פחת דומה לזו הקבועה בסעיף 122(ג) לפקודה, הוא היה עושה כן. מכאן
- 2 ששתיקת המחוקק, שלא כלל בחוק הפטור הוראה דומה לזו המצוייה בסעיף 122(ג) לפקודה, אינה
- 3 מקרית והיא מעידה כי המחוקק בחר במודע שלא לעשות כן.
- 4 20. לטענת התובע הייצוגי, ישנו שוני בין המטרות של סעיף 122 לפקודה (מסלול מס המחזור) לבין
- 5 אלו של חוק הפטור ולכן לא ניתן להקיש מסעיף 122(ג) לפקודה ולהחילו על חוק הפטור. אמנם,
- 6 שני דברי החקיקה נועדו לעודד השכרת דירות, אלא שסעיף 122 לפקודה עושה כן באמצעות הקלה
- 7 פרוצדורלית בלבד (פטור מהגשת דו"ח שנתי), תוך המשך חיוב מלא במס הכנסה בשיעור המחושב
- 8 לאחר ניכוי פחת, בעוד שחוק הפטור מעודד השכרה באמצעות מתן פטור מוחלט ממס (עד לתקרה
- 9 מסויימת). יתר על כן, סעיף 122 לפקודה קובע ביחס להכנסות משכירות שיטת חישוב מס שונה
- 10 משיטת החישוב ביחס להכנסות אחרות. בעוד שהשיטה הרגילה היא מיסוי הכנסה חייבת (לאחר
- 11 ניכוי פחת והוצאות מוכרות), הרי שסעיף 122 לפקודה נוקט בשיטה אחרת של מיסוי בשיעור 10%
- 12 על ההכנסה הגולמית ולא ההכנסה החייבת, באופן שהופך לבלתי רלוונטי את חישוב ההכנסה
- 13 החייבת על ידי הפחתת הוצאות ופחת. שיעור המס בגובה 10% מדמי השכירות הגולמיים לפי
- 14 סעיף 122 לפקודה, נקבע בעקבות חישוב בקירוב של סכום המס שהיה משולם אילו שולם מס
- 15 הכנסה רגיל, לאחר ניכוי הוצאות ופחת ("הכנסה חייבת"). מכאן שהיתה הצדקה עניינית להוראת
- 16 סעיף 122(ג) לפקודה, משום שבקביעת מס המחזור בשיעור של 10%, המחוקק מראש כבר גילם
- 17 מראש את ניכוי הפחת, ולכן מחד גיסא הוא אסר על הנישום לנכות פחת פעם נוספת, ומאידך
- 18 גיסא, הוא קבע כי יש להוסיף את הפחת לשווי המכירה, כדי למנוע מצב של כפל הטבת מס בעת
- 19 מכירת הדירה. לעומת זאת, בחוק הפטור לא מופיעה הוראה דומה לזו של סעיף 122(ג) לפקודה,
- 20 ולא בכדי, שכן תכליתו היתה לעבור ממסלול של תשלום מס למסלול של פטור ממס, והכל כדי
- 21 להגביר את השכרת הדירות, תוצאה שלא הושגה די הצורך תחת המסלול של מס המחזור. לפיכך,
- 22 ניכוי הפחת לא מגולם בפטור כפי שהדבר נעשה במסלול מס המחזור. לא מדובר בשכחה או
- 23 בהשמטה של המחוקק וגם אין כאן כל חשש מפני הטבת מס כפולה.
- 24 21. עוד טוען התובע הייצוגי כי מסלול הפטור המלא הוא מסוג המקרים בהם נמנע הנישום מלעשות
- 25 שימוש בפחת, מקרים שלגביהם נפסק בע"א 5883/18 **מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV**
- 26 (נבו 02.12.2019) (**להלן: "PIV"**) כי אין בהם סכנה להטבה כפולה בגין אותה הוצאה (שכן לא
- 27 היה ניכוי פחת לאורך השנים), ולכן ניכוי הפחת משווי הרכישה אינו נדרש. בהמשך לכך נפסק
- 28 בעניין PIV כי באותם מצבים בהם לא היתה לנישום אפשרות לנכות פחת כנגד הכנסה חייבת,



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 כגון כאשר לא הייתה לו הכנסה חייבת במס הכנסה מהמקרקעין, אין לחייבו בניכוי פחת מיתרת
2 שווי הרכישה. התובע הייצוגי מוסיף וטוען כי עמדתו תואמת את ההלכה שנקבעה במסגרת PIV.
- 3 22. התובע הייצוגי מוסיף וטוען כי מהותו של מסלול מס המחזור שונה לחלוטין ממהות מסלול
4 הפטור המלא. בעוד שסעיף 122 לפקודה נועד לגבות מס מלא, חוק הפטור מבקש להקנות פטור
5 ממס; בעוד שחישוב המס לעניין סעיף 122 לפקודה מגלם כבר בחובו את ניכוי הפחת, הרי שחוק
6 הפטור אינו כולל כל תחשיב שכזה ולא מגלם ניכוי פחת כלשהו; בנוסף, חוק הפטור, אשר נחקק
7 לאחר תיקונו של סעיף 122 לפקודה, אינו כולל כל קביעה לפיה יש להוסיף את הפחת למחיר
8 המכירה לעניין מס השבח, והיעדר קביעה שכזו משמעה הסדר שלילי אליו כיוון המחוקק.
- 9 23. לדידו של התובע הייצוגי, בהתאם לסעיף 17 לפקודה, ניכוי פחת נעשה "לשם **בירור הכנסתו**
10 **החייבת של אדם**". לפיכך, כאשר הכנסתו של אדם אינה חייבת במס, אין אפשרות או רשות לנכות
11 ממנה פחת. בנוסף, סעיף 18(ג) לפקודה קובע כי כאשר לנישום יש סוגי הכנסה שונים אשר ביחס
12 לחלק מהם הוא נהנה מפטור ממס, אזי הוא לא יורשה לייחס הוצאות השייכות למקור הכנסה
13 הפטורה ממס, כאילו הוצאו לשם השגת ההכנסה החייבת במס רגיל. ברוח זו קובע סעיף 5 לחוק
14 הפטור כי: "**מי שקיבל הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה**
15 **מושכרת למגורים), תשמ"ט-1989**". לכן ברי כי בעת שנחקק חוק הפטור, המחוקק היה מודע
16 לסוגיית הפחת ואילו היה סבור שיש להוסיף את הפחת למחיר המכירה, כמו בסעיף 122 לפקודה,
17 הרי שהיה עושה זאת מפורשות. כך למעשה הופכת הוראה 5/2007 את חוק הפטור לחוק שתוצאתו
18 אינה פטור מלא ממס אלא רק דחייה של חלקו עד למועד מכירת הדירה הפטורה, זאת בניגוד
19 לרצון המחוקק להעניק פטור מלא ממס הכנסה לדירות הפטורות.
- 20 24. התובע הייצוגי מבקש להגדיל את הקבוצה המיוצגת, מכח הסמכות הנתונה לבית המשפט לפי
21 סעיף 10(א) לחוק תובענות ייצוגיות, כך שהיא תכלול את כל מי שנגבה ממנו מס שבח בייתר עד
22 למועד פסק הדין. זאת, כדי לחסוך את הצורך בהתדיינות נוספת ביחס לנישומים ששילמו מס
23 בייתר לאחר יום 28.2.2023. הגדלה כזו מתחייבת גם בשל שיקולי הגינות ומניעת מצב בו כאשר
24 תוגש תביעת המשך, הנתבעת תיתן הודעת חדילה מאוחרת ובכך תתחמק מהשבת הגביה הבלתי
25 חוקית שנעשתה לאחר יום 28.2.2023.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

25. התובע הייצוגי מבקש שייפסק לו ולבא כוחו גמול ושכר טרחה על הצד הגבוה, נוכח הטרחה שטרחה, התועלת שהביא לקבוצה המיוצגת ומידת החשיבות הציבורית של התובענה הייצוגית במקרה דנן. הדברים יפים במיוחד נוכח העובדה שהצד שכנגד היא המדינה, על כל משאביה ועוצמתה. התובע הייצוגי מבקש להחיל כאן את מנגנון השכר המדורג שנקבע בפרשת ע"א 2046/10 **עזבון המנוח משה שמש נ' רייכרט**, פ"ד סה(2) 681 (2012) (**להלן: "רייכרט"**). באשר לגמול לתובע הייצוגי, מבוקש להעמידו על 20% משכר הטרחה, כפי שאושר בענין **רייכרט**. מבוקש בנוסף לפסוק מע"מ על הגמול לתובע הייצוגי, שכן מדובר בעסקת אקראי החייבת במס הכנסה ומע"מ.

26. לבסוף, התובע הייצוגי מבקש כי יינתן צו המורה לנתבעת להשיב לידי כל אחד מחברי הקבוצה את סכום המס ששילם בייתר, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כחוק מיום התשלום ועד יום ההחזר; להורות לנתבעת למסור תוך שלושה חודשים פירוט של כלל שומות חברי הקבוצה שהצטרפו אליה עד למועד פסק הדין; להורות לנתבעת להתחיל בביצוע ההשבה לחברי הקבוצה עד להשלמת ההשבה תוך שלושה חודשים, ולחברי הקבוצה החדשים שיצורפו אליה במסגרת פסק הדין, תוך שלושה חודשים לאחר מכן; להורות לנתבעת לשלם שכר טרחה לבא כח התובע הייצוגי וגמול לתובע הייצוגי בתוך 15 יום מתום החודש הקלנדרי ביחס לסכומי ההשבה שבוצעו בחודש הרלבנטי ולהורות לנתבעת להגיש לבית המשפט דיווח חודשי על סכומי ההשבה בפועל, תוך זיהוי הנישומים לפי מספרי השומה שלהם.

טענות הנתבעת

27. לטענת הנתבעת, דין התובענה הייצוגית להידחות שכן היא מבוססת על פרשנות שגויה של הדין, שאינה תואמת את לשון החקיקה ותכליתה, את הפרשנות הנוהגת, את הפסיקה ואף את שורת ההגיון.

28. הנתבעת טוענת כי היא גבתה מס כדין מחברי הקבוצה המיוצגת, לפי לשון החוק ותכליתו, ובאופן שאושר על ידי ועדות ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין במחוז חיפה ובמחוז המרכז. לענין זה הנתבעת מבקשת להסתמך על דעת הרוב של ועדת הערר במסגרת ו"ע (מינהליים חי') 10216-07-14 **וימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (נבו 14.02.2016) (**להלן: "וימן"**); על דעת הרוב של ועדת הערר במסגרת ו"ע 8935-09-22 בצלאל נ' **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (נבו 16.3.2023) (**להלן: "בצלאל"**); על החלטתה של ועדת הערר מרכז במסגרת ו"ע (מינהליים מרכז) 19084-12-21



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 מנדלסון נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (נבו 14.02.2024) (להלן: "מנדלסון"); ועל החלטת בית
2 המשפט המחוזי תל אביב - יפו במסגרת ת"צ (מינהליים ת"א) 10474-09-21 משה קליינר נ'
3 מדינת ישראל - רשות המיסים (נבו 12.07.2023) (להלן: "קליינר").
- 4 לדידה של הנתבעת, קיומן של החלטות בהן התקבלה עמדתה שומט את הטיעון בדבר גבייה שלא
5 כדן, שהרי החלטות ועדת הערר מנחות ערכאות מקבילות ומחייבות את הנתבעת. מכל מקום,
6 הכלל הוא שאם ישנה מחלוקת משפטית בין בעלי דין באשר לפרשנותו של חוק, ולא קיימת באותו
7 ענין הלכה מחייבת של בית המשפט העליון, מותר להם להנחות עצמם לפי החלטה של בית משפט
8 מחוזי ולראות בה פסיקה עקרונית המשקפת נאמנה את המצב המשפטי לאשורו.
- 9 29. הנתבעת טוענת כי דינה של התובענה הייצוגית להידחות מחמת העדר עילה משום שלתובע הייצוגי
10 אין עילת תביעה אישית לאחר ששילם את מס השבח ולא הגיש השגה וערר ומשום שלא ניתן
11 לעקוף את מסלול בירור החבות הייחודי הקבוע בדיני המס, באמצעות הגשת תובענה ייצוגית.
- 12 30. הנתבעת טוענת כי היא פועלת כדן בניכוי פחת משווי הרכישה לגבי הדירות הפטורות, שכן לפי
13 הכללים הנוהגים, המשקפים את עקרונות המס והחשבונאות המקובלים והמעוגנים בסעיף 18(ג)
14 לפקודה, יש לייחס הוצאות שהוצאו בייצור הכנסה פטורה להכנסה זו, ולא ניתן להסיטן ולנכותן
15 כנגד הכנסות חייבות אחרות. סעיף 18(ג) לפקודה, עליו מסתמכת הנתבעת לביסוס טענה זו, קובע
16 כי:
- 17 "כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן
18 - הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת יותרו לניכוי
19 לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה
20 המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת
21 לכלל הכנסתו; אך רשאי שר האוצר להורות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות אם ראה לעשות
22 כן לפי הנסיבות."
- 23 משכך, הנתבעת טוענת כי רואים בפחת לתקופה בה היתה הדירה מושכרת בפטור ממס לפי חוק
24 הפטור, ככזה שנוכה למעשה מדמי השכירות הפטורים. לשיטתה, הפטור שניתן בגין דמי השכירות
25 מגלם בחובו את ניכוי הפחת.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

31. עוד טוענת הנתבעת כי נישום שיש לו הכנסה מהשכרת דירה למגורים יכול לבחור בין שלושה מסלולי מיסוי חלופיים. המסלול הראשון הוא המסלול הרגיל, לפי סעיף 121 לפקודה, שאז הנישום רשאי לנכות פחת מההכנסה; המסלול השני הוא מסלול מס המחזור לפי סעיף 122 לפקודה, מה שהנתבעת מכנה "מסלול המס המופחת", במסגרתו ישלם הנישום מס הכנסה בשיעור קבוע של 10% בגין דמי השכירות. הנישום אינו רשאי לדרוש ניכוי פחת, אך לפי סעיף 122(ג) לפקודה, בעת מכירת הדירה יתווסף לשווי המכירה הסכום המירבי של הפחת. הרציונל הוא ששיעור המס של 10% מגלם בחובו ניכוי של פחת וכדי למנוע כפל הטבה בגין אותו פחת; והמסלול השלישי הוא מסלול הפטור המלא, שבו הנישום אמנם איננו רשאי לנכות פחת לפי תקנות הפחת על דירות מגורים, אך עדיין יש לנכות את הפחת משווי הרכישה של נישום כזה בעת שהוא מוכר את הדירה משום שהפחת כבר מגולם בפטור ממס.
32. הנתבעת טוענת כי עיון בהליכי החקיקה מוכיח שתכלית חקיקתו של סעיף 122 לפקודה ותכלית חקיקתו של חוק הפטור דומות במהותן – הגדלת מלאי הדירות המוצעות להשכרה למגורים באמצעות הקלה במס בגין הכנסה מדירות מושכרות. מהפרוטוקולים לא עולה הבחנה בין מסלול מס המחזור לבין מסלול הפטור המלא. הנתבעת טוענת כי הוראת ביצוע 5/2007 שביטלה את הוראת הביצוע הראשונה, היא שמתווה את האופן הנכון בו יש לנהוג בעת חישוב מס השבח.
33. הנתבעת טוענת לקיומו של עקרון ההקבלה האופקית, המעוגן בסעיף 17 רישא לפקודה, לפיו הוצאות ניתנות לניכוי כנגד ההכנסה שלשם הפקתה הן הוצאו. באשר לסעיף 18(ג) לפקודה, זה נועד להבטיח שהוצאות אשר הוצאו בייצור הכנסה פטורה לא יוסטו, כך שנישום לא ייהנה מהטבת מס כפולה. בענין זה, חוק הפטור איננו שונה. נקבעה בו הטבה בדמות פטור ממס בגין הכנסה מהשכרת דירה עד לתקרה הקבועה בו. דין דומה בייחס לניכוי הפחת, חל גם ביחס לחוק הפטור משום שהפטור מגלם בחובו את ניכוי הפחת.
34. הנתבעת טוענת כי אין בלשון החוק כל עיגון לעמדת התובע הייצוגי, לפיה המחוקק ביקש לסטות מהעקרונות המקובלים של ייחוס הוצאות להכנסות פטורות, ולכן יש להחיל על חוק הפטור את העקרונות הללו, המעוגנים בסעיף 18(ג) לפקודה, שחל באופן מפורש גם על הכנסות פטורות.
35. הנתבעת מוסיפה וטוענת כי אין בסיס לטענת התובע הייצוגי לפיה בביסס חוק הפטור ובביסס הוראת סעיף 122 לפקודה ניצבות תכליות שונות. לשיטתה, מדובר בתכליות דומות של הגדלת מלאי הדירות למגורים באמצעות הקלה במס ביחס להכנסה מדמי שכירות. למעשה, מסלול



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 הפטור המלא נועד לתת מענה נוסף לבעיית הדיוור, שכן מסלול מס המחזור לא תרם לפתרון הבעיה
- 2 במידה מספקת.
- 3 36. הנתבעת טוענת שהתובענה הייצוגית אינה מגלה עילה, משום שהיא לא גבתה מס שלא כדין. ניכוי
- 4 פחת משווי הרכישה בחישוב השבח על המכירה של הדירות הפטורות מתחייב מהכללים בדבר
- 5 ייחוס הוצאות, שלפיהם הוצאות שהוצאו להפקת הכנסות פטורות או הכנסות חייבות בשיעור
- 6 מס נמוך יותר, יותרו בניכוי כנגד הכנסות אלה בלבד, ולא ניתן לנכות את אותן הוצאות כנגד
- 7 הכנסות חייבות אחרות. במקרה שבו בחר הנישום במסלול הפטור המלא, רואים את הפחת ככזה
- 8 שכבר נוכה כנגד ההכנסות הפטורות מדמי שכירות, גם אם מעשית אין לכך נפקות מיסויית
- 9 במסגרת הדיווחים השוטפים, שהרי ההכנסה פטורה כולה.
- 10 37. הנתבעת מתנגדת להגדלה נוספת של הקבוצה המיוצגת, שעה שענין הרחבת הקבוצה כבר הוכרע
- 11 במסגרת החלטת ההרחבה והוחלט על הרחבה מוגבלת למועד מסויים. לא מתקיימות כאן נסיבות
- 12 חריגות אשר רק הן יכולות להצדיק הרחבה שכזו. הנתבעת גם טוענת כי היא פועלת בתום לב וכי
- 13 הרחבה נוספת של הקבוצה תיצור חשיפה תקציבית ניכרת מעבר לחשיפה הנוכחית הנאמדת
- 14 בסכום של כ- 118 מיליון ₪.
- 15 38. הנתבעת מוסיפה וטוענת כי גם אם תתקבל התובענה הייצוגית, עדיין יהיה צורך לבצע בדיקה
- 16 פרטנית של כל נישום, כדי לוודא שתבוצע השבה רק למי ששילם בפועל את המס על פי השומה.
- 17 39. הנתבעת טוענת כי בהינתן העובדה שמדובר בגבייה כדין, אין מקום לפסיקת גמול ושכר טרחה
- 18 לתובע המייצג ולבא כח הקבוצה, וכי בכל מקרה אין מקום לפסיקת שכר טרחה בשיטת האחוזים
- 19 שנקבעה בפרשת **רייכרט**, שכן לא מדובר בשיטה מחייבת אלא בדרך אחת מני מספר דרכים
- 20 אפשריות. לראיה מפנה הנתבעת לפסקי דין בהם נפסקו שכר טרחה וגמול בדרכים אחרות,
- 21 בסכומים נמוכים, ובשים לב לכך שמדובר בחיוב שמושת על הקופה הציבורית. זאת ועוד, אך
- 22 לאחרונה נפסק כי יש לקבוע מדרגות שכר נוספות, נמוכות יותר, כאשר מדובר בגביית סכומים
- 23 מעל 10 מיליון ₪ (רע"א 2957/17 **סופרגז חברה ישראלית להפצת גז נ' יעל שוורצמן** (נבו
- 24 17.03.2024) (**להלן: "סופרגז"**). במקרה דנן יש לקבוע שכר טרחה וגמול בערכים מוחלטים, שלא
- 25 על בסיס שיטת האחוזים, בהינתן הסכום הגבוה שעלול להיות מושת על הנתבעת ונוכח העובדה
- 26 שמדובר בכספי ציבור. שיקול נוסף בענין זה הוא שהתובע הייצוגי פעל בלא לאסוף נתונים בעצמו
- 27 ולכן לא נדרש להשקיע מאמץ רב בניהול ההליך וגם לא נוהל ההליך של הוכחות. גם התועלת בניהול



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

1 התובענה הייצוגית מוטלת בספק, נוכח קיומם של הליכים פרטניים של הגשת ערר. בנוסף יש ליתן
2 משקל לפער הגדול שבין הסעדים שנתבעו מלכתחילה לבין הסכום שיוחזר בפועל לנישומים.

דיון והכרעה

טענות הגנה בעלות אופי מקדמי שדין להידחות על הסף

40. ראשית לכל, יש לדחות על הסף את כל אותן טענות של הנתבעת באשר לקיום התנאים לאישור
תובענה ייצוגית, כגון הטענה לפיה אין לתובע הייצוגי עילת תביעה אישית וממילא אין הוא יכול
לייצג את הקבוצה, וכגון הטענה לפיה התובע הייצוגי לא מיצה את המסלול של השגה וערר בטרם
פנה למסלול של תובענה ייצוגית. זאת, משום שטענות מסוג כזה מקומן יכירן אך ורק בשלב בו
נדונה השאלה האם להתיר או לא להתיר הגשה של תובענה ייצוגית. ואכן, טענות אלה נדונו ונדחו
עוד במסגרת החלטת האישור, ומרגע שבית המשפט העליון דחה את בקשת הנתבעת למתן רשות
ערעור על החלטת האישור, מדובר בהכרעה חלוטה, שלא ניתן כיום להרהר אחריה או לערער
עליה.

41. בבחינת למעלה מהצורך נזכיר, במענה לטענה בדבר העדר עילת תביעה אישית, כי חבות מס השבח
של התובע הייצוגי הוגדלה בסך של כ- 10,000 ₪ בשל התעקשותה של הנתבעת להפחית רכיב של
פחת משווי הרכישה של דירת התובע, למרות שזו הושכרה בהתאם למסלול הפטור המלא ולמרות
שהתובע הייצוגי מעולם לא ניכה פחת מההכנסות בגין השכרתה. התובע הייצוגי נאלץ לשלם את
חבות המס המוגדלת, ומכאן שבהחלט עומדת לו עילת תביעה אישית בגובה מס השבח שהוא נאלץ
לשלם בייתר, חרף מחאתו.

42. באשר לטענת הנתבעת בדבר אי מיצוי הליכי השגה וערר על ידי התובע הייצוגי, ושוב, בבחינת
למעלה מהצורך משום שגם טענה זו נדונה ונדחתה במסגרת החלטת האישור שהפכה חלוטה זה
מכבר, נציין כי פרט 11 לתוספת השניה של חוק תובענות ייצוגיות קובע כי תביעה שניתן להגיש
בה בקשה לאישור תובענה ייצוגית היא "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין,
כמס, אגרה או תשלום חובה אחר...". והרי בחוקי מס רבים עומדים לרשות הנישום מסלולי
השגה וערר, ואם היה ממש בטענתה זו של הנתבעת, לפיה אין לברר תובענה ייצוגית מקום בו
קבועים בחוקי המס מסלולי השגה וערר, הרי שהוראת סעיף 11 לתוספת השניה היתה הופכת
במידה רבה לאות מתה. עוד נציין כי הנתבעת מבססת את טיעונה זה על ההלכה שנפסקה בענין



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

ע"מ 6993/15 עיריית תל אביב-יפו נ' אספיאדה בע"מ (נבו 16.08.2016) (להלן: "אספיאדה"),
אלא שבאותו ענין הבהירו שופטי הרוב כי ההלכה שנפסקה בנוגע לשאלה האם ניתן להגיש תובענה
ייצוגית חרף קיומו של מסלול ייחודי נפרד להשגה וערר על השומה, חלה אך ורק על תובענות
ייצוגיות בענייני ארנונה, ולא בהכרח על תובענות ייצוגיות נגד רשות המסים, כפי המקרה בעניינו
(אספיאדה, בפסקאות 38-40 לפסק-דינה של כב' השופטת ד' ברק-ארז, וכן דברי כב' הנשיאה מ'
נאור, שהצטרפה בהקשר זה לעמדתה של כב' השופטת ד' ברק-ארז). מכאן שהלכת אספיאדה
אינה מונעת הגשה של תובענה ייצוגית נגד רשות המסים בגין גביית מס שלא כדין. למסקנה דומה
הגיע בית המשפט המחוזי במסגרת ת"צ (מינהליים י-ם) 23894-09-19 מדינת ישראל - רשות
המיסים נ' גורביץ', בפסקה 15 (נבו 19.11.2020). ראה גם ת"צ (מינהליים ת"א) 53101-06-16
דרור שלי נ' רשות המיסים, בפסקה 34 (נבו 22.09.2019), שם נפסק כי "מקובלת עליי עמדת
התובע הייצוגיים לפיה משמדובר בסוגיה עקרונית, אין להוליכו במסלול השומתי על מנת
למצות את טענותיו, כאשר מדובר במחלוקת פרשנית עקרונית שעמדת הרשות לגבייה ידועה
מראש...". עוד נזכיר כי אפילו כאשר מדובר בעניינים של סיווג נכסים לצרכי ארנונה, נפסק בענין
אספיאדה כי בית המשפט עשוי להכיר בהצדקה להגיש תובענה ייצוגית חלף צעידה במסלול
הסטטוטורי של השגה וערר, במקרים חריגים בעלי חשיבות ציבורית מיוחדת, שבהם מתעוררת
שאלה משפטית עקרונית המשותפת לנישומים רבים והדעת נותנת כי אין טעם בבירור הטענה
במסגרת הליכי ההשגה והערר (פסקאות 23 ו-43 לפסק-דינה של כב' השופטת ד' ברק-ארז). מכאן
שאף אם היינו מגיעים למסקנה כי ההגבלה שנקבע בהלכת אספיאדה חלה גם ביחס לתובענות
ייצוגיות הנוגעות למיסוי מקרקעין, ולא רק בענייני ארנונה, עדיין דומה כי המקרה דנן נמנה בדיוק
על אותם מקרים המהווים חריג לכלל, שהרי בעניינו התובענה הייצוגית מושתתת על שאלה
עקרונית אשר משותפת לנישומים רבים, שהיא בעלת חשיבות ציבורית מיוחדת, וספק אם יש
טעם לבררה במסגרת הליכי השגה וערר. עוד נזכיר כי במסגרת ע"מ 728/17 רחמים שמואל נ'
עיריית רעננה, בפסקה 22 (נבו 04.02.2018), נפסק כי אפילו כאשר עסקין בתובענה ייצוגית בדיני
ארנונה, ניתן להתירה אם מדובר בקבוצה המונה אלפי נישומים הנדרשים לנהל אלפי הליכי השגה
פרטניים, שהרי ניהול אלפי הליכים פרטניים איננו עולה בקנה אחד עם השאיפה להליך יעיל
ומהיר עד כמה שניתן. ודוק, גם בעניינו מדובר כאמור בשאלה בעלת חשיבות ציבורית ועקרונית,
שיש לה השלכות על אלפי נישומים, שמספרם אף יילך ויגדל מדי שנה בשנה.

28



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

1 האם ניתן לנכות פחת משווי הרכישה של דירה שהושכרה לפי מסלול הפטור המלא?

2 43. ומכאן לגופו של ענין.

3 עילת התביעה נגד הנתבעת מבוססת על סעיף 11 לתוספת השניה של חוק תובענות ייצוגיות,
4 בהיותה "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה
5 אחר". במקרה דנן מדובר בתביעת השבה של מס שבח שנגבה לטענת התובע הייצוגי שלא כדין.
6 נזכיר כי במסגרת החלטת האישור נקבע כי עילות התביעה אותן יש לברר הן עשיית עושר ולא
7 במשפט וגביית מס שלא כדין ובחוסר סמכות.

8 44. בהינתן העובדה שאין מחלוקת עובדתית בין הצדדים, גם לא בקשר לסכומי הגבייה שבגינם
9 הוגשה התובענה הייצוגית, השאלה העומדת להכרעה היא שאלה משפטית מובהקת, קרי, האם
10 לצורך חישוב מס שבח על מכירה של דירת מגורים, אשר הושכרה בפטור מלא ממס הכנסה לפי
11 חוק הפטור ולא נוכה פחת מדמי השכירות שנגבו בעת השכרתה, רשאית היתה הנתבעת לנכות
12 פחת משווי הרכישה (ובכך להגדיל את סכום מס השבח), או שמא הניכוי איננו מותר.

13 כפי שנראה בהמשך הדברים, דעתי היא שהנתבעת פעלה שלא כדין וללא סמכות חוקית בביצוע
14 פעולת הניכוי. בעשותה כן היא גבתה מחברי הקבוצה המיוצגת מס שבח בייתר, ועל כן זכאים
15 חברי הקבוצה להשבתו של סכום החיוב העודף.

16 45. למען נוחות הקריאה, נחזור ונצטט את הגדרת המונח "יתרת שווי הרכישה" בסעיף 47 לחוק
17 מיסוי מקרקעין:

18 **"יתרת שווי רכישה" - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39**
19 **ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי**
20 **הפחת..."** (ההדגשה אינה במקור, ח.ב.).

21 כלומר, לצורך חישוב השבח בגינו יחויב נישום במס, יש לנכות את הפחת משווי הרכישה. ברם,
22 אם בפועל הנישום לא ניכה את הפחת מהכנסתו החייבת, מה יהא על ניכוי הפחת בכל הנוגע לחיוב
23 במס השבח? על שאלה זו נסוב פסק-הדין בענין PIV, אשר הבהיר את יחסי הגומלין בין מס
24 ההכנסה למס שבח מקרקעין. באותו ענין דן בית המשפט העליון בשאלה האם פחת בגין מקרקעין,
25 שניתן היה לנכות מההכנסה החייבת במסגרת מס הכנסה אך לא נוכה בפועל, יש להוסיפו לסכום



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

השבח, על דרך ניכוי מיתרת שווי הרכישה בעת חישוב מס השבח. כב' השופט ע' גרוסקופף קבע כי ניכוי הפחת לענין השבח נועד למנוע מצב של כפל הטבה בגין אותו רכיב הוצאה – פעם אחת כהוצאה לצורך ייצור הכנסה במסגרת דיני מס הכנסה, ופעם נוספת לצורך חישוב השבח במסגרת דיני מס שבח מקרקעין:

”הטעם בקיזוז הפחת משווי הרכישה בנסיבות אלה הוא שבעל הנכס נהנה מקיזוז רכיב ההוצאה המגולם בפחת עת שילם מס על הכנסותיו מהנכס לאורך השנים. לפיכך על רכיב הפחת להיות מנוטרל עתה בעת חישוב הרווח ההוני מהנכס, שכן אם לא תעשה כך, ינוכה אותו רכיב הוצאה פעמיים – פעם אחת מההכנסה החייבת של הנישום (בדמות פחת) ופעם נוספת מהשבח שהפיק במכירת המקרקעין (בדמות הכרה במלוא משווי הרכישה, למרות שחלקו נוצל כפחת). כתוצאה מכך הנישום ייהנה מהטבה כפולה בגין אותה הוצאה ... 'ניתן לומר כי המוכר שניכה פחת על הנכס מהכנסתו החייבת כבר 'השתמש' באותה שחיקה בערך הנכס כדי להקטין את חביות המס שלו ועל כן הוא אינו זכאי ל'השתמש' בה שוב להקטנת חבות המס שלו בעת המכירה' ...”

(PIV, בפסקה 14).

עם זאת, כאשר הנישום נמנע מלעשות שימוש בפחת בעת ששילם מס הכנסה, אזי אין מקום לקיזוז הפחת משווי הרכישה:

” לעומת זאת, כאשר נמנע הנישום מלעשות שימוש בפחת, ההיגיון האמור אינו חל, שכן אין סכנה להטבה כפולה בגין אותה הוצאה, ועל כן ניכוי הפחת משווי הרכישה אינו נדרש בכדי 'למנוע מצב בו יקבל הנישום ניכוי כפול בשל סכום הוצאה אחד' ...”

(PIV, בפסקה 15).

על כן נקבע כי:

”מכל האמור לעיל יצאנו למדים כי תכלית ניכוי הפחת בעת חישוב מס שבח היא מניעת הכרה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה, באופן המקדם מיסוי אמת.” (PIV, בפסקה 30).



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- וביישום לענייננו, ניכוי הפחת משווי הרכישה מוצדק אך ורק מקום בו המוכר כבר ניכה פחת בעת תשלום הכנסותיו מהנכס, וזאת על מנת למנוע מהמוכר הטבת מס כפולה. לעומת זאת, לא קיימת הצדקה כזו מקום בו המוכר לא ניכה פחת מהכנסותיו השוטפות מן הנכס, שאז אין כל חשש מפני הטבה כפולה.
46. לפי היגיון זה, נישום בעל דירה פטורה לפי חוק הפטור שלא ניכה פחת כהוצאה לצורך ייצור הכנסה (ולמעשה, מחמת הפטור, לא היתה לו כל דרך או צורך לנכות פחת), לא ינוכה לו פחת משווי הרכישה בעת חישוב השבח ממכירת הדירה, שהרי הנישום לא ניצל פחת לשם הקטנת חבותו במס, וממילא אין כאן חשש להטבת מס כפולה בהקשר לפחת. במילים אחרות, נישום כזה לא השתמש בשחיקה בערך הנכס כדי להקטין את חבות המס שלו. קשה איפוא להלום מצב שבו לצורך חישוב שווי הרכישה בעת מכירתה של דירה פטורה, ינוכה הפחת משווי הרכישה, למרות שבפועל אותו נישום מעולם לא ניכה פחת כנגד הכנסתו מהשכרת אותה דירה. ניכוי כזה יכרסם מהפטור המלא ממס בגין השכרת הדירה, שהוענק לאותו נישום על ידי חוק הפטור.
47. לעומת זאת, הסדר שונה בתכלית מצוי בסעיף 122(ג) לפקודה, שעניינו מסלול מס המחזור. סעיף זה קובע כי מי שבחר במסלול מס המחזור, לא רק שאיננו רשאי לנכות פחת מהכנסתו בגין השכרת הדירה, אלא שבנוסף, בעת מכירתה של הדירה, הפחת שלא נוכה, יתווסף לשווי המכירה של הדירה, מה שיגדיל את השבח וממילא גם את מס השבח. וזו לשונו של סעיף 122(ג) לפקודה:
- "(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)."
- עינינו הרואות: מחד גיסא, המחוקק אסר על ניכוי פחת מהכנסה בגין דמי שכירות של דירה שחל עליה מסלול מס המחזור, אך מאידך גיסא, הוא מורה, באופן מפורש וברור, כי בעת חישוב מס השבח החל בעת מכירת הדירה, יש להוסיף לשווי המכירה את רכיב הפחת. נשאלת השאלה מה ההגיון בהוראה מעין זו. והתשובה לכך היא שבניגוד לתפיסתה של הנתבעת, שקנתה לה אחיזה בהחלטות של ועדות הערר, שיעור המס של 10% מדמי השכירות הגולמיים לפי סעיף 122 לפקודה,



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

1 כלל איננו ומעולם לא היה מס מופחת (ולכן בחרנו לכנותו "מס מחזור" ולא "מס מופחת"), אלא
2 הוא נקבע מראש על ידי חישוב בקירוב של סכום המס שהיה משולם אילו שולם מס הכנסה רגיל,
3 לאחר ניכוי הוצאות ופחת (קרי, מס בגין "הכנסה חייבת"). כלומר, ישנה הצדקה עניינית מלאה
4 להוראת סעיף 122(ג) לפקודה, משום שבקביעת המס בשיעור של 10%, המחוקק מלכתחילה גילם
5 את ניכוי הפחת, ולכן מחד גיסא הוא אסר על הנישום לנכות פחת (כדי שהנישום לא יהנה מניכוי
6 כפול של הפחת), ומאידך גיסא, הוא קבע כי יש להוסיף את הפחת לשווי המכירה, כדי למנוע מצב
7 של כפל הטבת מס בעת שהדירה תימכר. במילים אחרות, להשקפת המחוקק, מי שבחר במסלול
8 מס המחזור רואים אותו, ובצדק, כמי שניצל את הפחת לצורך הפחתת חבות המס בגין ההכנסה
9 מהשכרת הדירה, ולכן יש למנוע ממנו כפל הנאה מן הפחת בעת מכירת הדירה, והדרך לעשות כן
10 היא באמצעות הוספת פחת רעיוני לשווי המכירה. אין ספק שמדובר בקביעה מוצדקת, מהטעמים
11 שפורטו קודם, שהרי אין הצדקה שנישום ינצל פעמיים את הפחת לשם הפחתת מס. כך או אחרת,
12 מדובר בהוראה מפורשת של המחוקק, שלא ניתן להרהר אחריה, לפיה לענין חישוב מס השבח
13 החל במכירת הדירה, יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת שניתן היה לנכותו לפי כל
14 דין.

15 48. דא עקא, בחוק הפטור לא קיימת הוראה דומה לזו הקיימת בסעיף 122(ג) לפקודה, ולא בכדי.
16 כלומר, חוק הפטור איננו קובע, בשום צורה ואופן, שבעת מכירת דירה שהושכרה במסלול הפטור
17 המלא, יש להוסיף לשווי המכירה את רכיב הפחת. נשאלת איפוא השאלה האם בהעדרה של
18 הוראה בחוק הפטור, המקבילה לזו הקיימת בסעיף 122(ג) לפקודה, דין דומה צריך לחול מכח
19 ההיקש גם לגבי דירה שהושכרה במסלול של חוק הפטור, או שמא בעניינה של דירה כזו יש לפעול
20 לפי הרציונל הכללי שעוגן בפסק הדין בענין PIV, לפיו לא מנכים פחת משווי הרכישה במסגרת
21 חישוב מס השבח אם בפועל הנישום לא ניכה פחת (כמו במקרה של הדירות הפטורות). תשובתה
22 של הנתבעת לשאלה זו, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראה 5/2007, הינה שדין מסלול הפטור המלא
23 כדין מסלול מס המחזור, ולפיכך יש לנכות פחת משווי הרכישה בעת שמחשבים את גובה השבח
24 שהתקבל בעת מכירתה של הדירה הפטורה.

25 דעתי היא שיש לדחות מכל וכל את גישתה של הנתבעת, והדבר גם עולה בקנה אחד עם ההלכה
26 שנפסקה בענין PIV, לפיה הטעם בניכוי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב השבח הוא מניעת
27 הטבה כפולה בגין אותה הוצאה ממש- פעם אחת הטבה בדמות ניכוי הפחת מההכנסה החייבת
28 במס, ופעם שניה, בעת חישוב השבח שנוצר במכירת המקרקעין. ואולם, כאשר הנישום כלל לא



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 עשה שימוש באותה הטבה (משום שמלכתחילה הוא קיבל פטור ממס תחת מסלול הפטור המלא),
 2 החשש האמור איננו מתקיים. וכפי שנפסק בענין PIV: "לעומת זאת, כאשר נמנע הנישום
 3 מלעשות שימוש בפחת, ההיגיון האמור אינו חל, שכן אין סכנה להטבה כפולה בגין אותה
 4 הוצאה, ועל כן ניכוי הפחת משווי הרכישה אינו נדרש בכדי 'למנוע מצב בו יקבל הנישום ניכוי
 5 כפול בשל סכום הוצאה אחד'..." (בפסקה 15).
- 6 לעומת זאת, אם נקבל את פרשנותה של הנתבעת, יוצא שלא רק שלא היתה כאן "הטבה כפולה"
 7 לנישום (שכן הנישום שהשכיר דירה במסלול הפטור המלא מעולם לא ניכה את הפחת מהכנסותיו
 8 בגין הדירה), אלא שלמעשה, יחול כרסום בפטור המלא ממס שהמחוקק התכוון ליתן לאותו
 9 נישום בגין הכנסתו מהשכרת הדירה, באמצעות הגדלת חבות המס שלו במקרה של מכירת הדירה.
 10 הכרסום יתבצע באמצעות ניכוי של הפחת הרעיוני (פחת שלא נוצל בפועל על ידי הנישום) משווי
 11 הרכישה, מה שיגדיל מניה וביה את חבות המס של אותו נישום. התוצאה היא שבמקום משטר
 12 של פטור מלא ממס, נקבל משטר של דחיית מועד תשלום המס.
- 13 49. אכן, בכל הנוגע למסלול מס המחזור, המחוקק גילה דעתו, באופן ברור ומפורש במסגרת סעיף
 14 122(ג) לפקודה, כי לא רק שנישום שבחר במסלול זה לא יהיה זכאי לנכות פחת מהכנסתו החייבת
 15 במס בגין השכרת הדירה, אלא שבנוסף, בבואו למכור את הדירה ולצורך חישוב השבח, יתווסף
 16 לשווי המכירה הסכום המירבי של הפחת הרעיוני שניתן היה לנכותו לפי כל דין. כפי שצויין קודם,
 17 מאחורי מנגנון זה מסתתרת העובדה כי שיעור המס של 10% כבר מגלם בחובו את ניכוי הפחת,
 18 ולכן אין מקום להטבה נוספת בעת מכירתה של הדירה. כך או אחרת ויהא המניע לכך אשר יהא,
 19 זוהי הוראתו המפורשת של המחוקק, ואין לנו לערער או להרהר אחריה. לעומת זאת, הוראה
 20 דומה לזו של סעיף 122(ג) לפקודה אינה קיימת ביחס למסלול הפטור המלא בהתאם לחוק הפטור.
 21 אינני רואה כיצד רשאית הנתבעת להחליט על דעת עצמה להחיל על מכירה של דירה שהושכרה
 22 במסלול הפטור המלא ולא במסלול מס המחזור, מנגנון של כרסום בפטור ממס, מבלי שהדבר
 23 יגובה בהוראה מפורשת של המחוקק, והכל בהסתמך על מה שהיא מכנה "העקרונות החשבונאיים
 24 המקובלים בדבר ייחוס הוצאות להכנסות".
- 25 50. אגב, הנסיון של הנתבעת להקיש מהוראת הניכוי לפי סעיף 122(ג) ביחס לדין החל לפי מסלול
 26 הפטור המלא, דינו להיכשל, שכן ההיקש מבוסס על הנחה שגויה, לפיה עניינו של סעיף 122
 27 לפקודה במס מופחת. ההילוך המחשבתי של הנתבעת הוא שאם המחוקק קבע שהמס המופחת



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 מגלם בחובו את ניכוי הפחת (ואין חולק שהמס לפי סעיף 122 לפקודה אכן מגלם בתוכו את ניכוי
- 2 הפחת), הרי שקל וחומר שגם הפטור המלא לפי חוק הפטור מגלם בחובו את ניכוי הפחת. על כן,
- 3 ברגע שמפנימים את העובדה שסעיף 122 לפקודה אין עניינו במס מופחת אלא במס רגיל המגלם
- 4 בחובו את ניכוי הפחת, לא ניתן לגזור ממנו גזירה שווה או לערוך היקש מסוג קל וחומר, ולהגיע
- 5 למסקנה שגם פטור מלא ממס מגלם בחובו ניכוי של פחת.
- 6 נחזור ונזכיר פעם נוספת, כי המס בשיעור של 10% שנקבע בסעיף 122 לפקודה כלל איננו מס
- 7 מופחת, אלא מס מחזור שווה ערך למס ההכנסה הרגיל. שיעורו נקבע מראש על בסיס השוואה
- 8 לממוצע של שיעור מס ההכנסה הרגיל על הכנסה חייבת מדמי שכירות, לאחר ניכוי הוצאות ופחת,
- 9 והדבר עולה בבירור מדבריו של סגן שר האוצר עדי אמוראי, בעת הדיונים שקדמו לחקיקת סעיף
- 10 122 לפקודה: **"המס הממוצע מהכנסות על השכרת דירות, לאחר שנוכו מהן ההוצאות המותרות,**
- 11 **מגיע לכ- 10%..."**. (פרוטוקול ישיבת הכנסת שנערכה ביום 30.6.1987 במסגרת הקריאה
- 12 הראשונה של הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 75), התשמ"ז-1987).
- 13 כך גם אישר יו"ר ועדת הכספים דאז, ח"כ אברהם (בייגה) שוחט ז"ל, שהסביר בעת דיון מיום
- 14 22.5.1990 בוועדת הכספים, במענה לשאלתו של ח"כ דן תיכון האם מס בשיעור של 10% משכר
- 15 דירה "איננו כמו פטור", כי **"זה פחות או יותר שיעור המס שיש לשלם על הכנסה משכר דירה,**
- 16 **לאחר חישוב הפחת"**. (ההדגשה אינה במקור). גם הנתבעת מודה בפה מלא שכך הם פני הדברים
- 17 וזו הסיבה שבגינה הועמד שיעור המס על 10% (ראה סעיף 42 לסיכומיה).
- 18 אין איפוא רבותא בכך שלצד קביעת שיעור מס של 10% במסלול של מס המחזור, נקבעה הוראת
- 19 סעיף 122(ג) שנועדה למנוע כפל הטבת מס מהנישום, משום שניכוי הפחת כבר גולם מראש בעת
- 20 ששיעור המס הועמד על 10%.
- 21 51. ירידה לשורשו של ענין זה, קרי, שלא מדובר במס מופחת אלא במס מחזור, שומטת את הבסיס
- 22 מתחת לכל השוואה רעיונית בין מסלול מס המחזור בשיעור של 10% ולצידו סעיף 122(ג) לפקודה,
- 23 לבין מסלול הפטור המלא לפי חוק הפטור. ממילא, אין גם כל בסיס לכל אותם היקשים, קביעות
- 24 מכח קל וחומר ושאר כללי הגיון או חשבונאות שעומדים בבסיס טיעונה של הנתבעת אגב נסיון
- 25 להצדיק ולהכשיר את דרך הילוכה מאז שנת 2007. מכאן שלענין רכיב הפחת, אין ולא היה מעולם
- 26 כל מכנה משותף בין מסלול מס המחזור לפי סעיף 122 לפקודה, לבין מסלול הפטור ממס לפי חוק



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 הפטור, ואין מקום להחיל על מי שבחר לפסוע במסלול הפטור המלא, את הכללים השמורים למי
- 2 שבחר במסלול מס המחזור.
- 3 52. בנוסף, חשוב לתת את הדעת בהקשר זה לכך שסעיף 122 לפקודה נחקק בשנת 1987, בעוד שחוק
- 4 הפטור נחקק רק שלוש שנים לאחר מכן, בשנת 1990, כך שלגד עיני המחוקק כבר עמד ההסדר
- 5 של סעיף 122(ג) לפקודה. חרף זאת, לא מצא המחוקק לאמצו ולהחילו על מכירה של הדירות
- 6 שהושכרו תחת מסלול הפטור המלא בהתאם לחוק הפטור. מדובר איפוא באופן מובהק בהסדר
- 7 שלילי המשקף בחירה מודעת של המחוקק שלא להחיל על דירות שהושכרו במסלול הפטור המלא,
- 8 הוראה דומה לזו הקיימת בסעיף 122(ג) לפקודה ביחס לדירות שהושכרו במסלול מס המחזור.
- 9 רצונה של הנתבעת להחיל את אותו הגיון ממש על הדירות שהושכרו במסלול הפטור המלא אין
- 10 בו די, שכן אין יוצרים או מגדילים חבות במס מכוחו של היקש, ואפילו לא מכוחם של "העקרונות
- 11 החשבונאיים המקובלים בדבר ייחוס הוצאות להכנסות" (כלשונה של הנתבעת), אלא על פי
- 12 הוראת חוק ברורה ומפורשת, שבמקרה דנן אינה קיימת. ואכן, הנתבעת עצמה לא סברה, מאז
- 13 חוקק חוק הפטור בשנת 1990 ועד לשנת 2007, כי היא רשאית לנהוג כפי שהיא נוהגת כיום, ולא
- 14 בכדי הוראת הביצוע הראשונה לא התירה זאת. עמדתה הפרשנית של הנתבעת עצמה, בין השנים
- 15 1990-2007, מדברת בעד עצמה ופועלת לחובתה של הנתבעת. אכן, הנתבעת שינתה את עמדתה
- 16 מן הקצה אל הקצה בשנת 2007, אלא שהמהפך שחל בעמדתה של הנתבעת איננו נסמך על שינוי
- 17 כלשהו במצב הסטטוטורי או בפסיקת בתי המשפט שקדמה לו. הוא גם לא נומק על ידי הנתבעת
- 18 מעולם, אפילו לא במסגרת ההליך כאן. עובדה זו כשלעצמה מעוררת תמיהה רבתי.
- 19 53. הלכה למעשה, הנתבעת מבססת את טיעוניה על דוקטרינה כללית, לפיה הפטור ממס שניתן
- 20 למשכירי דירות בהתאם למסלול הפטור המלא, מגלם בחובו את כל הניכויים אשר נישום רשאי
- 21 לנכותם, לרבות ניכוי הפחת. הדוקטרינה מבוססת על מה שנתפס בעיני הנתבעת כ"עקרונות
- 22 החשבונאיים המקובלים בדבר ייחוס הוצאות להכנסות, ובמקרה דנן את ההוצאות והפחת
- 23 להכנסה הפטורה" (מתוך הוראת הביצוע 5/2007). דא עקא, לדוקטרינה זו לפיה כל פטור ממס
- 24 מגלם בתוכו את כלל הניכויים האפשריים, לרבות פחת, אין כל אחיזה בלשונו של חוק הפטור,
- 25 וגם לא בחוקי מס אחרים שמעניקים פטור ממס. לא בכדי מכנה זאת התובע הייצוגי בסיכומיו
- 26 "פיקציית הגילום". למעשה, סעיף 122(ג) לפקודה הוא מקרה פרטי שבו מדובר במס מחזור אשר
- 27 שיעורו – 10% – נקבע מראש לאחר גילום של ניכוי פחת, ואין להחיל אותו על מי שבחר במסלול
- 28 הפטור המלא, בשמו של עקרון כללי כביכול, שכלל איננו קיים.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

על כללי פרשנות של חקיקה

- 1
- 2 54. כפי שנפסק לא אחת, לחוקי המס אין כללי פרשנות ייחודיים והם יפורשו בהתאם לתורת
- 3 הפרשנות הלשונית והתכליתית בדומה לענפי המשפט האחרים (ע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה
- 4 נ' דלק הונגריה בע"מ, בפסקה 26 (נבו 26.01.2020) (להלן: "דלק הונגריה"). ברוח זו נקבע בע"א
- 5 5206/15 אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת, בפסקה 9 (נבו 26.12.2016): "הגישה הנוהגת בשיטת
- 6 המשפט הישראלית דוגלת בפרשנות מהותית – לאו דווקא פרשנות דוקנית – של דיני המס ...
- 7 עם זאת, כללי הפרשנות של דיני המס ... אינם שונים מכללי פרשנות החלים על כל דבר חקיקה,
- 8 ולפיהם נקודת המוצא היא הלשון שבה נוקט החוק."
- 9 אך לאחרונה פסק בית המשפט העליון בע"א 2504/24 המוסד לביטוח לאומי נ' צאנג לין, בפסקה
- 10 19 (נבו 21.04.2024) כי "כידוע, הצעד הראשון בפרשנות דבר חקיקה הוא בפנייה ללשון החוק
- 11 ולמשמעויות אותן היא יכולה לשאת. לשון החוק היא שקובעת את גבולות פרשנות דבר
- 12 החקיקה. רק כאשר גבולות הלשון כוללים משמעויות אפשריות שונות, יש לבחור את הפרשנות
- 13 שמגשימה את תכלית החוק באופן מיטבי ..."
- 14 55. הפסיקה התוותה איפוא מסלול דו-שלבי לצורך פרשנות דבר חקיקה. תחילה, על הפרשן לבחון
- 15 את לשון החקיקה אשר מציבה את "גבולות הגזרה" לגבי האפשרויות הפרשניות שהחוק יכול
- 16 לשאת. בהמשך, וככל שהלשון סובלת יותר מפרשנות אחת, על בית המשפט להתחקות אחר
- 17 תכליתו של דבר החקיקה, ומבין הפרשנויות האפשריות לבחור את זו המיטיבה להגשים את אותה
- 18 התכלית (למבחן הפרשנות התכליתית ראו בין היתר: רע"א 187/05 נעמה נסייר נ' עיריית נצרת
- 19 עילית, פ"ד סד(1) 215, 238-239 (2010); בג"ץ 1765/22 משרד תומר ורשה עורכי דין נ' שרת
- 20 הפנים, בפסקה 23 (נבו 3.7.2022) (להלן: "תומר ורשה"); אהרן ברק פרשנות במשפט כרך שני -
- 21 פרשנות החקיקה (1993)).
- 22 56. השלב הפרשני הראשון, שלעיתים הופך להיות גם השלב האחרון, מתמקד בלשון החוק. כידוע,
- 23 אין הפרשן רשאי למתוח את לשונו של דבר החקיקה עד למחוזות שאינם מתקבלים על הדעת. על
- 24 כן, תחילה יש לאתר את כל המשמעויות שלשון החוק יכולה לשאת. כלומר, נדרשת נקודת אחיזה,
- 25 ולו גם מינימלית, בלשון החוק, משום שהמילים מגבילות את הפירוש (ע"א 165/82 קיבוץ חצור
- 26 נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985)). ברוח זו נפסק כי "פרשנות תכליתית פירושה
- 27 מתן פרשנות לדבר חקיקה שיש לה אחיזה בלשון החוק, אך אין פירושה מתן פרשנות שלשון



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 החוק אינה יכולה לשאת ... (בג"ץ 9021/20 עזבון המנוח אהוביה סנדק ז"ל נ' משטרת ישראל
- 2 - ימ"ר תל אביב, בפסקה 19 (נבו 14.01.2021)). עוד נפסק כי "כידוע, הלשון היא נקודת המוצא
- 3 לפרשנותו של כל דבר חקיקה, ומלאכת הפרשנות יכולה לפרוש כנפיה – רחבות ככל שתהיינה
- 4 – עד גבול הלשון" (בג"ץ 6301/18 השופטת רונית פוזננסקי כץ נ' שרת המשפטים, בפסקה 34
- 5 לפסק דינו של כב' השופט ע' פוגלמן (נבו 27.12.2018)). אי לכך, "תנאי הכרחי לאימוץ חלופה
- 6 פרשנית הוא עיגון לשוני, ולו מינימאלי, שכן כידוע 'גבול הפרשנות הוא גבול הלשון' " (תומר
- 7 ורשה, בפסקה 23; דלק הונגריה, בפסקה 27). וכדברי כב' השופטת א' פרוקצ'יה: "הפרשנות
- 8 התכליתית איננה סוס פרא הדוהר למרחבים בלא רסן. היא דומה יותר לסוס מאולף, הנע בתלם
- 9 חרוש, שאת תחומיו וגבולותיו מגדירים הלשון והנוסח." (עע"מ 2190/06 מדינת ישראל נ'
- 10 Bueno Gemma, בפסקה 40 (נבו 13.5.2008)).
- 11 רק אם ישנה אפשרות ליותר מפרשנות לשונית אחת לנוסח החוק, מגיע השלב השני של הבדיקה
- 12 הפרשנית, שבו שומה על בית המשפט לנסות ולאתר את תכליותיו של דבר החקיקה שפרשנותו
- 13 עומדת על הפרק, ולבחור מבין כל האפשרויות הפרשניות שאותרו את הפרשנות המגשימה תכליות
- 14 אלה באופן המיטבי (דלק הונגריה, בפסקה 28). ואולם, במקרים רבים הבדיקה הפרשנית נעצרת
- 15 כבר בשלב הראשון, מקום בו אין אחיזה לשונית לטעונו של בעל דין מסויים (שם, בפסקה 29).
- 16 57. במקרה דנן לא קיימת אחיזה לשונית בחוק הפטור ובחוק מיסוי מקרקעין לעמדתה הפרשנית של
- 17 הנתבעת בכל הנוגע לדירות שהושכרו לפי מסלול הפטור המלא. והרי מעצם הגדרתו בסעיף 47
- 18 לחוק מיסוי מקרקעין, פחת הוא הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת
- 19 מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה, אלא שבמסלול
- 20 הפטור המלא לא ניתן כלל לנכות פחת וגם אין צורך בניכוי כזה נוכח קיומו של הפטור. בהעדר
- 21 הוראה מקבילה בחוק הפטור לזו הקיימת בסעיף 122(ג) לפקודה, לא ניתן לראות כיצד ניתן,
- 22 לצורך חישוב מס השבח, לנכות פחת רעיוני משווי הרכישה של דירה שהושכרה לפי מסלול הפטור
- 23 המלא, שעה שנוכח הפטור המלא, פחת שכזה כלל לא נוכח בפועל, וגם לא ניתן ואין צורך
- 24 לנכותו.
- 25 לכן, חרף רצונה של הנתבעת לגזור, לענין הדירות שהושכרו במסלול הפטור המלא, גזירה שווה
- 26 מהדין החל על מכירת דירות שהושכרו לפי מסלול מס המחזור, הרי שבהעדר אחיזה כלשהי לכך



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 בלשון החוק לא ניתן לעשות כן, במיוחד כאשר בכך הנתבעת מכרסת על דעת עצמה בפטור המלא
- 2 ממס שהמחוקק העניק לבעלי הדירות הפטורות.
- 3 58. היות ועסקינן בפרשנותה של חקיקה בענייני מיסוי, לא למותר להזכיר כי הנתבעת כפופה לעיקרון
- 4 חוקיות המנהל. מעיקרון זה נובע כי רשות ממשלתית רשאית לגבות מסים, אגרות והיטלים אך
- 5 ורק אם הוסמכה לכך בחוק או מכוחו (ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פ"ד
- 6 ס(4) 569, 545 (2006); בג"ץ 1195/10 מרכז השלטון המקומי נ' הרשות הממשלתית למים ולביוב,
- 7 בפסקה כו (נבו 13.11.2014); דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 110-111 (2010)). עיקרון
- 8 חוקיות המנהל זוכה למשנה תוקף נוכח הוראת סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה אשר מורה
- 9 לנו כי "מסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק
- 10 או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות". בהתאם לכך נקבע בפסיקה כי "מסגרת חקיקתית זו נועדה
- 11 להבטיח כי רשויות השלטון תקפדנה הקפדה יתרה בבואן להטיל על האזרח תשלומי חובה
- 12 ותמנענה מפגיעה עודפת בזכויותיו החוקיות". (ע"א 4708/14 י.ח דמרי בניה ופיתוח בע"מ נ'
- 13 המועצה המקומית גן יבנה, בפסקה 8 (נבו 24.8.2015)). אמור מעתה, בהעדר הוראה בחוק,
- 14 הנתבעת לא היתה רשאית להגדיל את החיוב במס שבח החל בעת מכירת דירות פטורות, תוך
- 15 כירסום בפטור שמעניק חוק הפטור לדירות אלה.
- 16 59. אגב, גם פרשנות תכליתית של חוק הפטור אינה תומכת בעמדתה של הנתבעת, שהרי לשיטתה של
- 17 הנתבעת, הלכה למעשה הפטור המלא ממס בגין השכרת דירה כלל איננו פטור מלא, אלא מדובר
- 18 אך ורק במנגנון של דחיית המועד לתשלום המס בגין ההכנסה מהשכרת הדירה עד למועד
- 19 מכירתה. במילים אחרות, הנישום, שכביכול נהנה מפטור מלא בעת שהשכיר את הדירה, יידרש
- 20 בדיעבד, בעת שימכור את הדירה, לשלם חלק מן המס שממנו הופטר, באמצעות ניכוי "פחת
- 21 רעיוני" משווי הרכישה. פשיטא שלא ניתן לייחס למחוקק כוונה לכרסם בפטור ממס שהוא עצמו
- 22 הקנה לפי חוק הפטור, שהרי תכליתו של חוק הפטור היתה ליתן פטור, ולא רק לגרום לדחיית
- 23 המועד לתשלום המס. נזכיר כי ברקע חקיקתו של חוק הפטור עמד רצונו של המחוקק לעודד
- 24 השכרת דירות באמצעות מתן הפטור. כרסום בפטור האמור אינו עולה בקנה אחד עם תכלית זו,
- 25 וכמוהו כהטלת מס נדחה על ההכנסה הפטורה.
- 26 סיכומו של דבר, לענין ניכוי הפחת, הוראה 5/2007 מחילה על מסלול הפטור המלא את הוראת
- 27 סעיף 122(ג) לפקודה שחלה אך ורק ביחס למסלול מס המחזור, למרות השוני הסטטוטורי



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

המובהק בין שני המסלולים. לגישה מעין זו לא ניתן להסכים באשר אין לה כל אחיזה בלשונו של חוק הפטור, וגם לא בתכליתו.

קיצוץ הפסדים ופחת כנגד הכנסה פטורה

60. ומכאן לטענתה של הנתבעת לפיה הפטור ממס בהתאם לחוק הפטור, מגלם בחובו את ניכוי הפחת.

טענה זו דינה להידחות. העקרון הכללי הוא שאין לכרסם בפטור ממס באמצעות קיצוץ הפסדים כנגד הכנסה פטורה. עמד על כך כב' השופט י' עמית בע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ בפסקאות 19-23 (נבו 21.02.2010):

"... קיימת תמימות דעים כי אין לחייב נישום לקצוץ הפסדים רגילים מהכנסה הפטורה ממס. זאת, על רקע מהותו של פטור ממס כאמצעי להשגת יעדים חברתיים, לעידוד פעילות חברתית או כלכלית מסוימת או כהתחשבות במעמדו המיוחד של הנישום ... המלומד יעקב נאמן התייחס לסוגיית הקיצוץ של הפסד עסקי כנגד הכנסה פטורה ממס. ... לשיטתו, קשה להעלות על הדעת שהמחוקק יקבע כי חובה לקצוץ הפסד עסקי כנגד הכנסה הפטורה ממס, שהרי בכך יד אחת מקרבת ופוטרת ממס הכנסה מועדפת, ויד שנייה דוחה וקובעת בעקיפין מס על הכנסה זו. קיצוץ של הפסד עסקי כנגד הכנסה פטורה מביא אפוא, בעקיפין, להטלת מס על ההכנסה הפטורה ... החיוב בקיצוץ הפסדים עלול לסכל את כוונת המחוקק להעניק שיעורי מס מיוחדים להכנסה מועדפת. לגישתו, יש להעניק לנישום את האפשרות לנצל את זכות הקיצוץ בצורה מירבית וכאשר נישום זכאי לפטור ממס ויש לו גם זכות לקיצוץ הפסדים, יש לתת לו את האפשרות ליהנות מהפטור ורק אחר כך לנצל את זכות הקיצוץ ... החיוב לקצוץ הפסדים רגילים כנגד הכנסה פטורה ממס במסלול החלופי לפי חוק לעידוד השקעות הון, מסכל את מטרת המחוקק להעניק פטור ממס להכנסה במסלול החלופי. בכך נפגע התמריץ ליזמים לבחור במסלול החלופי של פטור ממס תמורת ויתור מצדם על מענק ההשקעה ... ובכך נפגעת התכלית שבבסיס החוק."

61. הנתבעת מנסה לבסס את טענתה זו על הוראת סעיף 18(ג) לפקודה, אשר קובע כי:

"כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן - הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

1 המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת
2 לכלל הכנסתו; אך רשאי שר האוצר להורות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות אם ראה לעשות
3 כן לפי הנסיבות."

4 ואולם, בצדק מקשה התובע הייצוגי בהקשר זה ושואל מה ענין שמיטה להר סיני? הוראת סעיף
5 18(ג) לפקודה אינה יכולה להכשיר את התנהלותה של הנתבעת, משום שאין בה כל קביעה לפיה
6 יש לראות נישום כאילו ניכה פחת כנגד הכנסה פטורה ממס; הקביעה בסעיף 18(ג) לפקודה היא
7 קביעה שונה בתכלית, שנועדה למנוע מצב בו נישום יעשה שימוש בהוצאות שהוציא לשם השגת
8 הכנסה פטורה ממס, לצורך ניכוי מהכנסה אחרת שאינה פטורה. על תכלית זו של סעיף 18(ג)
9 לפקודה עמד כב' השופט קיסטר בע"א 635/68 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' כלל חברה
10 להשקעות בישראל בע"מ, פ"ד כג(1) 549, 554 (1969):

11 "בהטלת מס על הכנסה מביאים בחשבון הכנסה נקיה של אדם בכללותה ואם ממקור מסויים
12 סבל נזק, אין אומרים לאזרח שעליו לשלם מס לאוצר כאילו לא היה כל הפסד. אך ישנם מצבים
13 שאדם אמנם מרוויח מעיסקה פלונית, אך אינו חייב במס עליה ואז מתעוררת השאלה, אם דינה
14 כעיסקאות הנושאות הפסדים. המחוקק שלנו עמד על הבעיה ובאחד מחוקי התיקון קבע לה
15 פתרון בסעיף 18(ג). הפתרון שנקבע עלידי המחוקק הוא שאם הרוויח האזרח בעיסקה הפטורה
16 ממס, או בעיסקה שחל עליה מס בשיעור מס מופחת, אינו רשאי לומר: "הריווח אמנם שלי אבל
17 את ההוצאות שהוצאתי להפקת הריווח יש להטיל על מקורות אחרים, שמהם אני משלם מס";
18 אלא אם יש לו ריווח פטור ממס, הרי ההוצאות שהוצאו להפקת אותו ריווח יש ליחס לאותו
19 ריווח בלבד ולא להביאן בחשבון לגבי הכנסות אחרות."

20 ואילו כב' השופט ויתקון סיכם את ההלכה במילים אלו:

21 "כך השיג המחוקק את הרעיון הבריא וההגיוני שהוצאה על הכנסה, שכלל אינה חייבת במס,
22 אין להקטין בה הכנסה אחרת החייבת במס." (שם).

23 וביישום לענייננו, נוכח הוראת סעיף 18(ג) לפקודה, נישום שהשכיר את דירתו לפי מסלול הפטור
24 המלא, איננו רשאי לעשות שימוש בפחת לצורך ניכוי מהכנסה אחרת שיש לו. הא ותו לא.

25 62. זאת ועוד, בצדק טוען התובע הייצוגי כי סעיף 18(ג) לפקודה סותר למעשה את הדוקטרינה של
26 הנתבעת כאילו פטור ממס מגלם בחובו את ניכוי הפחת. ההיפך הוא הנכון. סעיף זה משמיע לנו



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

1 כי ההוצאות בהן נשא הנישום לצורך אותה הכנסה פטורה, יותרו כניכוי אך ורק כנגדה. אם אכן
2 הפטור כבר היה מגלם בחובו את ניכוי הפחת, לא היה כל צורך בהוראה כזו. במילים אחרות,
3 הקביעה כי ההוצאות ניתנות לניכוי כנגד ההכנסה הפטורה, מעידה כי ההוצאות אינן מגולמות
4 בה.

5 טענת ההסתמכות על ועדות הערר

6 63. הואיל והנתבעת משליכה את יהבה על פסקי הדין של ועדות הערר בענין **וימן, בצלאל ומנדלסון**,
7 יש להבהיר תחילה כי החלטותיהן של ועדות הערר אינן מהוות הלכה המנחה את בית-משפט זה
8 ואין להן מעמד של תקדים מחייב ביחס לערכאות שיפוטיות אחרות (סעיף 20 לחוק-יסוד:
9 השפיטה). כך גם אמרות האגב שנאמרו בענין **קליינר**, שעוסק בכלל בסוגיה אחרת. ממילא,
10 הסתמכותה של הנתבעת על פסקי הדין של ועדות הערר אינה הופכת לחוקית את גביית המס מאת
11 חברי הקבוצה המיוצגת בהליך שלפניי. נפקותם היחידה של פסקי הדין בענין **וימן, בצלאל**
12 **ומנדלסון**, עליהם ככל הידוע לא הוגש ערעור, היא שגביית המס מהנישומים הספציפיים שעניינם
13 עמד לדיון, ומהם בלבד, היתה כדין. הא ותו לא. הנתבעת אינה יכולה לחסום את דרכם של
14 נישומים אחרים בהסתמך על אותן החלטות, והנישומים שלא היו בעלי דין באותם עררים, כמו
15 חברי הקבוצה המיוצגת כאן, אינם מנועים מלטעון שמדובר בהחלטות שאינן מחייבות אותם וגם
16 אינן מהוות פסיקה מנחה ביחס אליהם. יתר על כן, הסמכות העניינית להכריע הכרעה רוחבית
17 ומחייבת בעניינה של קבוצת הנישומים כולה, להבדיל מהכרעה בעניינו של נישום פרטני, אינה
18 נתונה לוועדת ערר כזו או אחרת, אלא אך ורק לבית המשפט הדין בתובענה הייצוגית. בנוסף, לא
19 ניתן להתעלם מהעובדה שבית המשפט העליון, שרק החלטותיו הן אלה שמחייבות ערכאות
20 אחרות, דחה את בקשת רשות הערעור שהגישה הנתבעת על החלטת האישור, שהרי לו סבר שיש
21 בה ממש, מן הסתם היה מקבל את הערעור ומבטל את החלטת האישור.

22 64. עוד מפנה הנתבעת בהקשר זה של טענת ההסתמכות לבג"ץ 653/83 **מבע מוציאים לאור בע"מ נ'**
23 **סגן נציב מס הכנסה**, פ"ד לט(3) 29, 42 (1985) שם נדונה השאלה מה היה המצב המשפטי בסוגיית
24 המועד בו יש לדווח על הכנסות מהפרשי שער בעת שהנישום דיווח על הכנסותיו. נקבע כי "...
25 **כאשר מתעוררת מחלוקת משפטית בין בעלי דין באשר לפרשנותו של חוק, ואין לפניו הלכה**
26 **ברורה ומחייבת בנושא זה מאת בית המשפט העליון, אולם מצויה לפניו הלכה בנושא זה מאת**
27 **בית-משפט מחוזי, מותר להם להנחות עצמם באותה הלכה ולראות בה פסיקה עקרונית,**



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 **המשקפת נאמנה את המצב המשפטי לאשורו.** ואולם, הדברים נאמרו ביחס לפסק דין של בית
- 2 משפט מחוזי ולא זה של ועדת ערר. בנוסף, באותו מקרה נקבע כי הנישום רשאי היה להסתמך על
- 3 פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעת שהתעכב בדיווח על הכנסתו. כלומר, כלל זה בדבר
- 4 הסתמכות על פסקי דין מנחים של בית המשפט המחוזי נועד בכלל להגן על הנישום, ולא להנציח
- 5 או להכשיר גביית מס אסורה מצידה של הנתבעת, אם לימים נמצא שאכן מדובר בגביה אסורה.
- 6 65. בבחינת למעלה מהצורך אציין כי לעניות דעתי, ההחלטות בענין **וימן, בצלאל, מנדלסון וקליינר**
- 7 אינן מוצדקות, משום שהן יוצאות מתוך הנחת מוצא מוטעית (מה שהתובע הייצוגי מכנה
- 8 בסיכומיו "קונספציה") שהמס לפי סעיף 122 לפקודה הוא מס מופחת, ואם אותו מס מופחת
- 9 כביכול מגלם בחובו ניכוי פחת, הרי שמכח קל וחומר יש לקבוע שגם הפטור המלא לפי חוק הפטור
- 10 מגלם בחובו ניכוי פחת. מרגע שנשמט הבסיס מתחת הנחת היסוד בדבר קיומו של מס מופחת
- 11 כביכול, נשמטת גם ההצדקה להיקש שנעשה באותן החלטות, מהדין החל על מסלול מס המחזור
- 12 לפי סעיף 122 לפקודה, ביחס לדין החל על מסלול הפטור המלא לפי חוק הפטור. כל זאת, משום
- 13 שכבר ראינו כי מסלול מס המחזור לפי סעיף 122 לפקודה קבע שיעור מס של 10% בעקבות גילום
- 14 מראש של ניכוי הפחת, ולכן היתה הצדקה מלאה למנוע הטבת פחת נוספת במסגרת סעיף 122(ג)
- 15 לפקודה, בעוד שחוק הפטור מעניק פטור מלא ממס, ולא ניתן לייחס לפטור שכזה גילום של פחת.
- 16 66. בנוסף, ועדות הערר אימצו, לטעמי ללא הצדקה, את הדוקטרינה השגויה של הנתבעת, כאילו
- 17 הפטור ממס בגין השכרת הדירות הפטורות מגלם בחובו את ניכוי הפחת. כפי שראינו קודם, אין
- 18 יסוד לדוקטרינה זו, שהרי העקרון הכללי הוא שאין לכרסם בפטור ממס באמצעות קיזוז הפסדים
- 19 כנגד הכנסה פטורה. סעיף 18(ג) לפקודה לא רק שאיננו מבסס את הדוקטרינה של הנתבעת, אלא
- 20 שהוא עומד בניגוד לה. הדבר שומט למעשה את הבסיס מתחת לאותן החלטות עליהן מסתמכת
- 21 הנתבעת.
- 22 67. הרבה למעלה מהצורך אוסיף ואציין כי החלטתה של ועדת הערר חיפה בענין **וימן** לא התקבלה
- 23 פה אחד, ואני סבור כי דווקא דעת המיעוט היא שמשקפת את הדין. לדידו של רו"ח פסטנברג
- 24 שכתב את דעת המיעוט, עצם העובדה כי חוק הפטור שותק בנושא ניכוי הפחת משווי הרכישה,
- 25 כאשר באותה עת עמדה לנגד עיניו של המחוקק ההוראה הברורה והחד-משמעית של סעיף 122(ג)
- 26 לפקודה שנחקק קודם לכן, מעידה כי יש לראות בכך הסדר שלילי (בפסקה 10 לחוות דעתו). גם



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

הוראת הביצוע הראשונה תומכת במסקנה זו. לשיטתו של ר"ח פסטנברג, הוראה 5/2007 סותרת את תכליתו של חוק הפטור:

"המחוקק העניק פטור על הכנסות משכ"ד, לא מס בשיעור מופחת, לא דחיית מס ולא כל מנגנון אחר מלבד פטור. אך עתה, כשהרשות מבהירה לנו, כי בעת המכירה יש ל"התחשבן" עם המוכר על הפחת התיאורטי ש"גלום בפטור", נראה כי הפטור אינו פטור אמיתי, אלא למעשה "דחיית מס". תובנה זו מביאה אותנו לשאלה המתבקשת: כשאת אומרת פטור, רשות המיסים, למה את מתכוונת? האם הפטור הוא "פטור" או שהוא רק "אולי" או שהפטור הוא רק "עוד לא"?..." (בפסקה 26. ההדגשה במקור, ח.ב.).

68. הוא הדין באשר לפסק הדין של ועדת הערר חיפה בפרשת בצלאל. גם כאן, אני סבור שדווקא דעת המיעוט (זו הפעם מפי חבר הוועדה מר אברהם שרם), היא שמשקפת כהלכה את הדין, וראוי לצטט מתוך חוות דעתו את הדברים הבאים: "אני סבור שכאשר ה"מדינה" מחליטה לשלוח את ידה הארוכה אל כיסו של האזרח עליה לעשות זאת ב"דחילו ורחימו", היא צריכה, יכולה וחייבת לעשות זאת, אך רק על בסיס הוראה מפורשת וברורה, של חוק ברור! שקובע, מתיר ומאפשר זאת." (בפסקה 25).

69. דעת הרוב בענין וימן ובצלאל, שניתנה מפי אותו ראש הרכב, סברה שהמחוקק לא מצא כל צורך להנהיג בחוק הפטור הוראה דומה לזו הקיימת בסעיף 122(ג) לפקודה, משום שהיה צורך להסיר ספק בענין הפחת ביחס להכנסות מדירות במסלול מס המחזור, אלא שהבהרה כזו אינה דרושה כלל במסלול הפטור המלא: "על פני הדברים, הבהרות כאמור אינן נחוצות ביחס להכנסות דמי שכירות מדירת מגורים הפטורות ממס לחלוטין (עד גובה תקרת הפטור) ואף לא ביחס לחישוב השבח במכירת דירה כאמור. ... ברי, כי אין כל הבדל בין הכנסה שהופטרה כליל מהמס, דהיינו כי אין לנישום "הכנסה חייבת" ממקור זה של הכנסה, ובין הכנסה שהייתה לנישום מאותו מקור ואשר הותרו כנגדה כל הוצאותיו כדי כך שהכנסתו החייבת ממקור זה אף היא, בסופו של יום, בגובה "אפס". לפיכך, גם ברור כי הפטור המלא שניתן למשכיר הדירה (עד לגובה התקרה) מגלם בתוכו את כל הניכויים האפשריים, לרבות ניכוי הפחת." בכל הכבוד, עמדה פרשנית זו אינה מקובלת עליי. ראשית ועיקר, אין בסיס משפטי להנחת המוצא לפיה הפטור המלא מגלם בחובו את כל הניכויים האפשריים, לרבות ניכוי הפחת; שנית, חזקה על המחוקק שאם ביקש לכרסם בפטור ממס בגין דירות שהושכרו במסלול הפטור המלא, הוא היה מוסיף לחוק הפטור



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

1 הוראה דומה לזו הקיימת בסעיף 122(ג) לפקודה; לבסוף, מושכלות יסוד הן שאין מטילים חבות
2 במס מכוחו של היקש או מכוחם של כללים חשבונאיים, אם אין לכך כל אחיזה לשונית בחוק, מה
3 גם שכבר ראינו כי יש הבדל מהותי בין סעיף 122 לפקודה, שקבע את שיעור המס לאחר גילום של
4 ניכוי הפחת, לבין חוק הפטור, המעניק פטור ממס וממילא רכיב הפחת איננו רלבנטי לגביו
5 ואיננו מגולם בו.

6 70. באשר להחלטתה של ועדת הערר מרכז בענין **מנדלסון**, הוועדה היתה מודעת היטב לקושי
7 שמעוררת התוצאה אליה הגיעה, נוכח העובדה שבחוק הפטור לא קיימת הוראה דומה לזו
8 של סעיף 122(ג) לפקודה, וציינה כי **"אפשר כי ראוי היה למחוקק להבהיר בחוק הפטור, כי כשם**
9 **שאין להחיל על מי שקיבל הטבה לפי חוק זה את תקנות הפחת, כך יש להוסיף לשווי המכירה**
10 **(או להפחית מיתרת שווי הרכישה) את סכום הפחת שניתן היה לנכותו אלמלא הפטור. קיומן**
11 **של פסיקות סותרות בסוגיה הנדונה מלמד כי הבהרה זו יתכן שהייתה במקומה.**" (בפסקה 45).
12 מכאן שוועדת הערר מייחסת למחוקק ניסוח שאיננו בהיר די הצורך, ואילו לדיו, אין להשלים
13 את מעשהו של המחוקק באמצעות חקיקה שיפוטית, כדי לתקן את מה שאולי החסיר, אם אכן
14 החסיר (ודעתי היא שלא מדובר בהשמטה אלא בהסדר שלילי), במיוחד שעה שברור ונהיר כי
15 המחוקק היה מודע היטב לקיומו של סעיף 122(ג) לפקודה בעת שחוק הפטור נחקק בלא שנוספה
16 לו הוראה דומה. בנוסף, ועדת הערר סברה שיש לאשר את התנהלותה של הנתבעת מכח פרשנות
17 תכליתית של דיני המס, אלא שכפי שכבר ראינו קודם, קודם שמיישמים פרשנות תכליתית, יש
18 למצוא בחוק אחיזה לשונית כלשהי לפרשנות המוצעת, אחיזה שלא קיימת במקרה דנן. לבסוף,
19 ועדת הערר הניחה, לטעמי בטעות, כי הפטור ממס בגין השכרת הדירות הפטורות מגלם בחובו גם
20 את ניכוי הפחת, וכפי שראינו קודם, לדוקטרינה זו אין בסיס בדיון.

21 71. באשר להחלטה בענין **קליינר**, הרי שמדובר באמרות אגב שנאמרו שלא לצורך אגב דיון בסוגיה
22 אחרת, ולטעמי הן שגויות. מכל מקום, אין למצוא באמרות אגב אלה כל מענה משכנע או
23 התמודדות עם העובדה שהנתבעת מגדילה חבות במס על יסוד היקש ולא על פי הוראת חוק. יתר
24 על כן, בית המשפט בענין **קליינר** היה מדוע לכך שאין למצוא בחוק הפטור אחיזה לשונית
25 לטענותיה של הנתבעת, אך הוא סבר כי ניתן להתגבר על כך באמצעות סעיף 5 לחוק הפטור, הקובע
26 כי **"מי שקיבל הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת**
27 **למגורים), תשמ"ט-1989".** בכל הכבוד, אני מתקשה לראות את הלוגיקה אשר מכוחה ניתן
28 לראות בסעיף 5 לחוק הפטור את כלי הקיבול הפרשני שיזרים אל חוק הפטור את הוראת סעיף



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 122(ג) לפקודה שאינה קיימת בו. בנוסף, בית המשפט אימץ את הדוקטרינה לפיה כביכול הפטור ממס מגלם בחובו את ניכוי הפחת, וכאמור, לטעמי אין לדוקטרינה זו בסיס. זאת ועוד, בית המשפט ציין כי "ראשית, המבקשים עצמם טוענים כי לשון חוק הפטור שותקת ביחס לנושא. משכך, ממילא אין משקל רב לטענות בדבר "אחיזה לשונית", שכן אין לשון לאחוז בה ופרשנות המשיבה לא עומדת בניגוד לסעיף מפורש." (בפסקה 35). דא עקא, אמירה זו היא בבחינת היפוך היוצרות, משום שהיא עומדת בניגוד למושכלות יסוד בדבר עקרון חוקיות המנהל, לפיו כל מה שאיננו מותר לרשות השלטונית- אסור עליה. והרי אין גובים מס רק משום שהחוק איננו אוסר במפורש לעשות כן. נהפוך הוא: גביית מס מותרת אם, ורק אם, קיימת לכך הסמכה מפורשת בחוק או מכוחו: "רשות מינהלית אין לה סמכות אלא אותה סמכות שהוענקה לה לפי חוק. זהו אחד מעקרונות היסוד וגם כלל בסיסי בדיני המינהל הציבורי: הכלל בדבר חוקיות המינהל. ... כאמור, העיקרון בדבר חוקיות המינהל דורש, ראשית, שלכל מעשה מינהלי תהיה הסמכה בחוק. בהתאם לכך, אדם שנפגע ממעשה מינהלי וכן אדם שעומד להיפגע ממעשה כזה הסמכה בחוק כזה, רשאי לשאול את הרשות המינהלית מה החוק שעליו מתבסס אותו מעשה. אם הרשות אינה יכולה להצביע על חוק שממנו נובעת הסמכות לעשות אותו מעשה, המעשה אינו בתחום הסמכות ולכן הוא בלתי חוקי. " (יצחק זמיר, הסמכות המינהלית, כרך א - המינהל הציבורי (מהדורה שנייה מורחבת, 2010) ע' 73-74).
- בית המשפט הוסיף וציין בענין קליינר כי "מסקנתי לעיל מתחזקת גם לאור העובדה שחוק הפטור נחקק בחופזה יחסית כהוראת שעה בתגובה לגל העלייה, הוראה שהארכה והוארכה עד שנחקקה כהוראת קבע בשנת 2007 במסגרת חוק ההסדרים. במצב עניינים זה, סביר להניח שהמחוקק לא עשה מלאכתו מלאכת מחשבת...". (בפסקה 53). בכל הכבוד, אינני רואה כיצד ניתן להטיל יש מאין חבות במס על יסוד הנחה מוטלת בספק שמא המחוקק התרשל במלאכת החקיקה, וכי התרשלות זו הולכת ונמשכת מזה 34 שנה.
72. בהמשך לטענת ההסתמכות שלה, הנתבעת טוענת כי הסכומים שגבתה מחברי הקבוצה המיוצגת על פי הוראה 5/2007 מהווים גבייה כדין, מכיוון שהיא פעלה בהתאם לפרשנות המקובלת של הדין, שאף אושררה בפסקי דין של ועדות הערר בענין וימן, בצלאל ומנדלסון. לפיכך, גם קביעה בדיעבד לפיה לא היה מקום לגבות את תוספת המס מחברי הקבוצה – לא תהפוך את הגבייה שכבר בוצעה לגבייה שלא כדין.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

טענתה זו של הנתבעת דינה להידחות. בסופו של דבר, השאלה האם הגבייה הייתה כדין אם לא, הוכרעה במסגרת פסק דין זה (בכפוף כמובן לעמדתה של ערכאת הערעור), שניתן במסגרת הליך ייצוגי, שהוא ורק הוא מחייב או מזכה את כלל חברי הקבוצה המיוצגת, להבדיל מנישום פרטי כזה או אחר. הואיל ובפסק דין זה נקבע כעת כי הוראה 5/2007 הינה בלתי-חוקית בכל הנוגע לניכוי הפחת בעת מכירת הדירות הפטורות, הרי שכל גבייה שנעשתה בהתאם לה היא גבייה שלא כדין. הסתמכות על פסקי הדין של ועדות הערר בעניינים הפרטי של וימן, בצלאל ומנדלסון, כוחה יפה אך ורק ביחס לחוקיות הגבייה מה"ה הנכבדים וימן, בצלאל ומנדלסון, ולא ביחס לכלל הנישומים שעניינם כלל לא נדון בפני אותן ועדות ערר. ואכן, כבר נפסק כי הפרשנות הנכונה של פרט 11 לתוספת השניה היא שניתן לאשר תובענה כייצוגית גם אם הסכומים הנתבעים להשבה נגבו לכתחילה כדין ורק במועד מאוחר יותר התברר כי יש חובה להשיבם:

"... אין למצוא בדיוני הכנסת תמיכה לעמדת העירייה כאילו הייתה כוונה לצמצם את הוראת פרט 11 באופן שימנע הגשת תובענות ייצוגיות להשבת סכומים שהעירייה גבתה כמס, אגרה או תשלום חובה, מקום שהחובה להשיבם נוצרה לאחר שנגבו. מסקנתי היא, אפוא, כי לשונו של פרט 11 לחוק תובענות ייצוגיות וכן תכליתו תומכים בפרשנות לפיה ניתן לנהל תובענה ייצוגית להשבת סכומים גם כאשר אלה נגבו לכתחילה כדין ובמועד מאוחר יותר התברר כי יש חובה להשיבם."

(בר"מ 9100/15 עיריית פתח תקווה נ' מרדכי, פסקאות 18 ו-19 לפסק-דינה של כב' הנשיאה א' חיות (פורסם בנבו, 28.06.2018)) (ההדגשה אינה במקור, ח.ב.).

לא זו אף זו. טענת ההסתמכות על החלטות של ועדת הערר בסוגיית ניכוי הפחת, דינה להידחות באשר הנתבעת עצמה סברה במשך 17 שנים תמימות, מאז חוקק חוק הפטור בשנת 1990 ועד לפרסומה של הוראת 5/2007, כי אין מקום לנכות פחת משווי הרכישה בעת מכירת דירה פטורה. עד לרגע זה הנתבעת לא סיפקה כל הסבר כיצד ומדוע, לפתע פתאום, בשנת 2007 היא "גילתה את האור" באשר לפרשנותו הנכונה של חוק הפטור.

כך גם יש לדחות את טענתה של הנתבעת לפיה מקום בו קיימות שתי חלופות אפשריות באשר לאופן בו יש לפרש את הדין בנוגע לחבות המס, והנתבעת נהגה לפי אחת מהן, לא ניתן לקבוע כי המס נגבה שלא כדין. דעתי היא שבמקרה דנן לא קיימות שתי חלופות אפשריות לסוגיית ניכוי הפחת, אלא דרך פרשנית אחת ויחידה, שאינה הדרך שבה נהגה הנתבעת.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

73. לא מצאתי כל ממש בטענת הנתבעת בדבר קיומה של חזקת התקינות המנהלית. כידוע, מדובר בחזקה ראייתית בלבד, המניחה כי החלטות של רשויות מנהליות התקבלו כדין, אלא שהנחה זו ניתנת לסתירה. כדי לסתור אותה, שומה על העותר או התובע להראות שנפל פגם בהחלטה המנהלית. המשמעות המעשית של החזקה היא שאם עותר או תובע טוען כי החלטה מסוימת אינה חוקית או שנפל בה פגם משפטי, עליו להוכיח את הטענה כדי להפריך את חזקת החוקיות (יצחק זמיר, "חזקת החוקיות במשפט המנהלי" ספר אור - קובץ מאמרים לכבודו של השופט תיאודור אור 741 (2013); עמ"נ (מינהליים ת"א) 36607-09-19 מונטיפיורי ביח"ר לקרח ומחסני קרור בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה תל-אביב-יפו בפסקה 40 (נבו 23.04.2020)). במקרה דנן התובע הייצוגי הוכיח את אי חוקיותה של הוראה 5/2007 ובכך הופרכה חזקת התקינות. פשיטא שלא ניתן מכוחה של חזקה ראייתית בלבד להפוך סדרי בראשית ולהכשיר התנהלות בלתי חוקית של הרשות, ולא לשם כך נועדה החזקה. לבסוף, עצם העובדה שהנתבעת עצמה נהגה אחרת במשך 17 שנים, משתיקה מראש כל טענה בדבר קיומה של חזקת תקינות מנהלית כביכול.

13 הבקשה להרחבת הקבוצה

74. התובע הייצוגי מבקש בסיכומיו להורות על הרחבת הקבוצה המיוצגת על ידו, כך שהיא תכלול את כל מי שהנתבעת גבתה ממנו מס שלא כדין לאחר יום 28.2.2023 ועד למועד מתן פסק הדין.

לא בלי לבטים, דינה של בקשה זו להידחות. אקדים ואציין כי הנתבעת בחרה שלא ליתן הודעת חדילה לפי סעיף 9(ב) לחוק תובענות ייצוגיות. מדובר בכלי הגנה רב עוצמה העומד אך ורק לרשותן של הרשויות כדי למנוע מהן חשיפה כספית מיותרת. בנסיבות שכאלה, אני מתקשה לקבל את טענתה של הנתבעת כי הרחבת הקבוצה תפגע בקופה הציבורית, שהרי הנתבעת יכולה היתה להימנע ממצב דברים זה לו נתנה הודעת חדילה מבעוד מועד.

בנוסף, יש הגיון רב בטענתו של התובע הייצוגי כי הימנעות מהרחבה נוספת של הקבוצה כמבוקש על ידו, עלולה לגרום לבזבוז זמן ומשאבים שיפוטיים בשל הצורך בהגשת תובענה ייצוגית חדשה ביחס למי שעילתו נוצרה לאחר יום 28.2.2023. הדבר יאפשר לנתבעת להגיש הודעת חדילה אשר תפגע בכל מי שעילתו נולדה לאחר יום 28.2.2023, שגם ממנו גבתה הנתבעת כספים שלא כדין. הודעת החדילה תמנע מנישום כזה סעד של השבה, שהרי מרגע שניתנה הודעת חדילה, "בית המשפט לא יאשר תביעת השבה נגד רשות כהליך ייצוגי והיא לא תחויב להשיב את כספי



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

1 הגבייה הבלתי חוקית לחברי הקבוצה ... (בר"מ 322/22 עיריית נס ציונה נ' רבי אריה בפסקה
2 13 (נבו 09.07.2023)).

3 דא עקא, מה שמכריע את הכף בענין זה הוא שבקשה דומה של התובע הייצוגי להרחבת הקבוצה
4 המיוצגת כבר נדונה והוכרעה במסגרת החלטת ההרחבה, באילו המילים: "יחד עם זאת, אני סבור
5 שאין מקום להרחיב את הקבוצה כבר כעת באופן שהיא תכלול את כל מי שימכור את דירתו עד
6 למועד בו יינתן פסק הדין בתובענה הייצוגית, וזאת מן הטעם שבסופו של יום עסקינן בתביעה
7 כספית ולכן בית המשפט איננו יכול לפסוק פיצוי כספי אלא למי שכבר עומדת לו עילת תביעה
8 שלמה, קרי, מי ששילם מס שבח בייתר. בהינתן העובדה שלצורך מתן פסק דין כספי יש לקבוע
9 קודם לכן מהו סכום ההשבה המגיע, הרי שהמועד האחרון הרלבנטי לכימות סכום התביעה בגין
10 מס שבח ששולם בייתר הוא המועד בו תמסור המשיבה למבקש את מלוא הנתונים בדבר המס
11 שנגבה מחברי הקבוצה, קרי, בתוך שלושה חודשים. לאחר אותו מועד לא תהיה אפשרות מעשית
12 לעדכן את סכום התביעה, שכן הדבר יחייב עריכת עדכונים שוטפים של סכומי המס שנגבו, תוך
13 כדי שמיעת הראיות, מה שיפגע ביכולת לנהל דיון יעיל בתיק וליתן פסק דין על יסוד נתונים
14 שהוכחו בראיות. יש מקום איפוא לגדר מראש את התקופה שבגינה ייתבע פיצוי כספי
15 ולהעמידה על המועד האחרון בו יימסרו נתוני הגבייה למבקש." (סעיף 31 להחלטת ההרחבה).

16 חרף התחושה הקשה שמעוררת התנהלותה של הנתבעת, שממשיכה לדבוק בגבייה הבלתי חוקית
17 עד לרגע זה ממש, טעמים אלה נותרו על כנם.

סיכום ביניים

19 75. מן המקובץ עולה כי הנתבעת עשתה דין לעצמה, ובניגוד לקביעת המחוקק, גבתה ועודנה גובה
20 כספי מס שבח בייתר מחברי הקבוצה, אגב פרשנות מוטעית של חוק הפטור ועל יסוד היקש
21 מהוראת חוק אחרת הדנה בכלל במי שבחר במסלול מס המחזור. בעשותה כן, גבתה הנתבעת
22 מחברי הקבוצה מס שלא כדין ובחוסר סמכות. משכך, דין התובענה הייצוגית להתקבל.

23 76. בתי-המשפט קבעו בעבר שהגשת תובענה ייצוגית נגד רשות ציבורית אינה עניין של מה בכך, שהרי
24 אם הרשות תחוייב בתשלום סכומים גבוהים מאוד, הדבר עלול לפגוע באינטרס הציבורי. מאידך,
25 הודגש כי התכליות התומכות במוסד התובענה הייצוגית מקבלות משנה תוקף דווקא כאשר
26 מדובר ברשות ציבורית, בהיותה גוף רב סמכות ועוצמה שהתובע היחיד, גם אם עומדת לו עילת



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

1 תביעה טובה, נוטה בדרך כלל להשלים עם מעשיו ואיננו מעז לקרוא עליהם תיגר (רע"א 6340/07
2 עיריית תל אביב נ' טיומקין, בפסקה 23 לפסק-דין של כב' השופטת (כתוארה אז) א' חיות (נבו
3 13.2.2011)).

4 וכפי שנפסק בבש"א (מחוזי ת"א) 31032/06 סריגי שלום ומלכה בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו
5 (נבו 15.7.2009):

6 "גם כאן מתקיימת התכלית הנוגעת לצורך לאפשר מימוש זכות הגישה וקבלת סעד יעיל
7 לאזרחים רבים שנפגעו ממעשה הרשות, ולא היו טורחים או מעיזים להתמודד עם הרשות בגין
8 נזק שאיננו גדול יחסית, אלמלא קיומו של מכשיר התובענה הייצוגית. כך גם מתקיימת בתביעה
9 ייצוגית נגד רשות התכלית הנוגעת לפיקוח ואכיפה של נורמות התנהגות ראויות של הרשות
10 ביחסיה עם האזרחים, והצורך בניהול יעיל וחשכוני של מספר רב של תביעות בהליך אחד. על
11 אחת כמה וכמה רלבנטית לענייננו התכלית הנוגעת להשבת רווח לא-חוקי שעשתה רשות על
12 חשבון האזרח, כאשר גבתה ממנו תשלום חובה שלא כדין." (בפסקה 30).

13 ראו גם ת"צ 15-05-1901 (מחוזי מרכז) עג'מי נ' רשות המסים (נבו 5.7.2016)).

14 כאשר עסקינן ברשות המסים, כמו בענייננו, השיקולים שצוינו לעיל מקבלים משנה חשיבות,
15 משום שהפרט מניח ומצפה לפי תומו שגביית המסים תיעשה באופן חוקי, תוך ידיעה שאם לא
16 ישלם את מיסיו כפי שהוא נדרש לעשות, הוא צפוי לסנקציות אזרחיות ואף פליליות (בש"א
17 (מנהלי תל אביב-יפו) 30858/06 פלדמן אהרן נ' איגוד ערים (אזור דן) (ביוב) בפסקה 38 (נבו
18 30.08.2009)). דווקא משום כך ישנה חשיבות רבה למוסד התובענה הייצוגית לשם השבת כספי
19 מסים שנגבו שלא כחוק, והמקרה שלפנינו יוכיח.

20 גמול ושכר טרחה

21 77. נותר עדיין להכריע בשאלת האופן שבו יש לפסוק את שכרו של בא כח הקבוצה המיוצגת, וכן את
22 הגמול לתובע הייצוגי.

23 סעיף 22 לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי יש לפסוק גמול לתובע המייצג, וכי בקביעת שיעור הגמול
24 יתחשב בית המשפט, בין השאר, בשיקולים הבאים: הטרחה שטרחה התובע המייצג והסיכון שנטל



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- 1 על עצמו בהגשת התובענה הייצוגית ובניהולה; התועלת שהביאה התובענה הייצוגית לחברי
- 2 הקבוצה ומידת החשיבות הציבורית של התובענה הייצוגית.
- 3 באשר לשכר טרחתו של בא כח הקבוצה המיוצגת, קובע סעיף 23 לחוק תובענות ייצוגיות כי בית
- 4 המשפט יתחשב בין השאר, בשיקולים הבאים: התועלת שהביאה התובענה הייצוגית לחברי
- 5 הקבוצה; מורכבות ההליך, הטרחה שטרם בא כח המייצג והסיכון שנטל על עצמו בהגשת
- 6 התובענה הייצוגית ובניהולה, וכן ההוצאות שהוציא לשם כך; מידת החשיבות הציבורית של
- 7 התובענה הייצוגית; האופן שבו ניהל בא כח המייצג את ההליך והפער שבין הסעדים הנתבעים
- 8 בבקשה לאישור לבין הסעדים שפסק בית המשפט בתובענה הייצוגית.
- 9 78. בראי השיקולים המנויים בסעיפים 22 ו-23 לחוק תובענות ייצוגיות, אין ספק כי התועלת
- 10 שהביאה התובענה הייצוגית לחברי הקבוצה במקרה דנן היא משמעותית ביותר. סכום ההשבה
- 11 עשוי אף להגיע כדי 118 מיליון ₪ (בכפוף לבדיקה פרטנית של שומות המס בידי הנתבעת). התועלת
- 12 לציבור הרחב מקבלת משנה תוקף נוכח התעקשותה של הנתבעת לדבוק בהתנהלותה ובחירתה
- 13 שלא ליתן הודעת חדילה, כמו גם נוכח העובדה שוועדות הערר במחוז חיפה ובמחוז מרכז אישרו
- 14 את התנהלותה של הנתבעת, כך שאלמלא ההליך הנוכחי, אין ספק שהנתבעת היתה ממשיכה
- 15 בגבייה הבלתי חוקית. בהקשר זה יש לתמוה על טיעונה של הנתבעת לפיו מלכתחילה כלל לא היה
- 16 צורך בניהול התובענה הייצוגית שכן "נישומים נוקטים הליכים פרטניים ומגישים עררים ...
- 17 וכאשר עררים אלו מתבררים בפני הערכאות הרלוונטיות". והרי ראינו מה היו תוצאות עררים
- 18 כאלה עד היום, ופשיטא שאף נישום בר-דעת לא יסתכן בניהול הליכי ערר בגין חיוב ייתר בסך של
- 19 כ- 10,000 ש"ח כמו בעניננו, שעלול להסתיים בחיובו בהוצאות בסך של 20,000 ₪ כפי שהיה באחד
- 20 מאותם עררים. להליך הייצוגי שנוהל נודעת חשיבות ציבורית רבה, דווקא משום שמדובר ברשות
- 21 ציבורית שמופקדת על גביית מס כחוק, ואשר בתור שכזו הציבור איננו מעלה על דעתו כי תגבה
- 22 מס שלא כדין. אכן, ישנו פער גדול בין הסכום המשוער שבו נקב התובע הייצוגי בעת שהגיש את
- 23 הבקשה לאישור התובענה הייצוגית (סכום של 960 מיליון ₪), לבין סכום הגבייה שיהיה צורך
- 24 להשיב (סך של כ- 118 מיליון ₪, בכפוף לבדיקת השומות), אך קשה לזקוף פער זה לחובתו משום
- 25 שהנתונים כולם מצויים אך ורק ברשותה של הנתבעת ולא היתה קיימת דרך סבירה שבה יכול
- 26 היה התובע הייצוגי לעמוד בצורה טובה יותר על ההיקף הכולל של הגבייה הבלתי חוקית. עוד יש
- 27 לציין כי בא כוחה של הקבוצה ניהל את ההליך באופן ראוי, מקצועי וענייני ומנע את התארכותו
- 28 שלא לצורך.



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024

- מאידך גיסא, בדיעבד ניתן לקבוע כי לא היה מדובר בהליך מורכב יתר על המידה, שכן את
הנתונים המספריים בדבר היקף הגבייה אותה יהיה צורך להשיב סיפקה הנתבעת ולא התובע
הייצוגי. כך גם לא היה צורך בניהול של הליך הוכחות, כך שהמאמץ העיקרי שהשקיעו התובע
הייצוגי ובא כוחה של הקבוצה נסב על הצגתה וליבונה של הסוגיה המשפטית והעלאת הטענות
המשפטיות הדרושים לשם הכרעה. שיקול נוסף שיש להביא בחשבון הוא שמלאכת בדיקת
הזכאות להשבה כמו גם החלוקה בפועל לזכאים מוטלת כל כולה לפתחה של הנתבעת, ולא התובע
הייצוגי או בא כוחה של הקבוצה הם שיידרשו לעסוק בכך (מעבר לפיקוח כללי על ביצוע ההשבה
בתוך פרק זמן קצוב). שיקולים אלה פועלים לטובת פסיקתם של שכר טרחה וגמול על הצד המתון
יותר, הגם שבהחלט יש ליתן משקל של ממש לגודל ההישג ולהיקף החרג של ההשבה הכספית
שהושגה לטובת הקבוצה המיוצגת.
79. ומכאן לבקשתו של התובע הייצוגי ליישם את שיטת האחוזים שאושרה בענין **רייכרט**. לפי שיטה
זו ייפסק שכר טרחה בשיעור של 25% על כל סכום שייגבה בפועל עד לסך של 5 מיליון ₪; שכר
טרחה בשיעור של 20% על כל סכום שייגבה בפועל בין 5 מיליון ₪ ועד ל- 10 מיליון ₪; ושכר
טרחה בשיעור של 15% על כל סכום שייגבה בפועל מעל 10 מיליון ₪. ואולם, אך לאחרונה, בענין
סופרגז, חזר בית המשפט העליון והבהיר כי אומנם שיטת האחוזים היא שיטה מקובלת בתובענות
ייצוגיות, אך בית המשפט איננו חייב לפסוק על פיה.
- בענייננו, באתי לכלל מסקנה שאין מקום לפסוק שכר או גמול בשיטת האחוזים, משום שהדבר
עלול להביא לפסיקת שכר וגמול בהיקף בלתי סביר בעליל. צריך לזכור כי בענין **רייכרט**, הסכום
שחולק לזכאים עמד על סך של כ-16.6 מיליון ₪ בלבד, ויישום המדרגות הביא לפסיקת שכר
טרחה בסך של כ-3.25 מיליון ₪, ואילו במקרה דנן, עומדת על הפרק השבה כספית גבוהה הרבה
יותר, עד כדי סך של כ-118 מיליון ₪, ולכן יישומן של מדרגות השכר שנקבעו בענין **רייכרט** על
ההליך שלפנינו יגרום לפסיקת שכר טרחה וגמול בסכומים חריגים. לא בכדי צויין בענין **סופרגז**
כי יש להפחית את האחוזים באופן מדורג גם לאחר המדרגה השלישית, ככל שהסעד שנפסק בפועל
עולה משמעותית על סך של 10 מיליון ₪. למעשה, בהנחה שאכן התובענה הייצוגית תביא להשבת
סך של כ-118 מיליון ₪, התוצאה, בהתאם למדרגות השכר שאומצו בענין **רייכרט**, תהא ששכר
טרחת בא כח הקבוצה יעמוד על סך של כ-18.45 מיליון ₪ ואילו הגמול לתובע המייצג יעמוד על
סכום עתק של כ-3.69 מיליון ₪. גם אם ניישם את הגישה שהובעה לאחרונה בפסיקה בקשר
לשיטת האחוזים, לפיה הגמול נוגס בשכר הטרחה ולא מתווסף אליו (**סופרגז**, בפסקה 50), עדיין



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024



- 1 מדובר בסכום בלתי סביר על פניו. עם כל ההערכה לאופן היעיל, המקצועי והמיומן שבו ייצגו
- 2 התובע הייצוגי ובא כוחו את הקבוצה, אין כל הצדקה לפסיקת שכר טרחה וגמול בסכומים כה
- 3 גבוהים.
- 4 80. שיקול נוסף שיש לשקול במקרה דנן הוא שמדובר בנתבעת שהיא רשות ציבורית, אשר אין לה
- 5 מקורות משל עצמה, דבר המצדיק מתינות בקביעת סכומי הגמול ושכר הטרחה, שהרי בסופו של
- 6 דבר, החיוב מוטל על שכמו של הציבור (עע"מ 603/24 עיריית ראשון לציון נ' ציונה נחום בפסקה
- 7 14 (נבו 25.03.2024) (להלן: "ציונה נחום"); עע"מ 2978/13 מי הגליל -תאגיד והביוב האזורי
- 8 בע"מ נ' יונס, בפסקה ס' (נבו 23.7.2015); עע"מ 7484/16 המוסד לביטוח לאומי נ' מוחני, בפסקה
- 9 16 (נבו 21.2.2018)).
- 10 81. בפסיקת בתי המשפט ניתן למצוא שוני רב בנוגע להיקף השכר והגמול בתביעות השבה נגד רשות.
- 11 כך למשל, בענין עע"מ 7741/15 עופר מנירב, רו"ח נ' מדינת ישראל - רשות המיסים (נבו
- 12 22.10.2017) פסק בית המשפט המחוזי גמול בסך 2 מיליון ₪ ושכ"ט בסך 6.7 מיליון ₪ בגין השבה
- 13 בסכום של 53 מיליון ₪, אגב יישום של שיטת המדרגות שנקבעה בענין רייכרט. בית המשפט
- 14 העליון קבע כי אלמלא הגיע למסקנה שיש להפחית את סכום ההשבה, לא היה מתערב בגמול
- 15 ובשכר הטרחה שנפסקו: "אם כן, אלמלא הגעתי למסקנה כי יש להפחית את סכום ההשבה
- 16 שבתשלומה תחויב רשות המיסים, כתוצאה מצמצומה של תקופת ההשבה ל-24 החודשים
- 17 שקדמו להגשת בקשת האישור בלבד, לא הייתי רואה מקום להתערב בסכומי הגמול ושכר
- 18 הטרחה שנפסקו על ידי בית המשפט המחוזי." (בפסקה 58). ואולם, נראה כי היקף המאמץ
- 19 והטרחה שהושקעו באותו ענין במשך שנים רבות, עלו על המקרה הנוכחי.
- 20 מנגד, הנתבעת מבקשת להסתמך על ת"צ (מינהליים מרכז) 55461-07-19 חברת האחים ע. מלק
- 21 למיזוג אויר בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים (נבו 05.12.2020), שם בגין סכום השבה רעיונית
- 22 בסך של כ- 101 מיליון ₪, נפסק גמול בסך של 80 אלף ₪ בלבד ושכר טרחה בסך של 750,000 ₪
- 23 בלבד. ברם, באותו מקרה ניתנה בכלל הודעת חדילה של רשות המיסים (ולכן בפועל לא נדרשה
- 24 השבה וגם לא נוהל הליך): "בנסיבות ענייננו, לא מצאתי לפסוק גמול ושכר טרחה לפי שיטת
- 25 האחוזים, וזאת לאחר שקילת מכלול השיקולים הרלוונטיים, לרבות נוכח היקף הסכומים,
- 26 העובדה כי ההליך הסתיים בחדילה, וכן בהתחשב בכך כי המדובר בכספים המשולמים מהקופה
- 27 הציבורית, כפי שעוד יובהר להלן." (בפסקה 40). ואילו בעניננו, לא ניתנה הודעת חדילה ולכן



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024



1 ההליך נמשך עד תום, וחשוב מכך, במקרה דנן תתבצע השבה כספית של ממש לחברי הקבוצה,
2 בסכום מאוד גבוה. פשיטא שאין מקום להחיל דין דומה, לענין שכר טרחה וגמול, על מקרה שבו
3 הנתבעת עמדה במריה ואילצה את התובע הייצוגי לנהל הליך מלא ושלם עד למתן פסק דין
4 לחובתה.

5 עוד מבקשת הנתבעת להסתמך על ע"מ 624/20 מנחם קירשבלום נ' מדינת ישראל - רשות
6 המיסים (נבו 01.05.2022), שם לא התערב בית המשפט העליון בפסיקת גמול בסך 80 אלף ₪
7 ושכ"ט בסך 620 אלף ₪, אלא ששם נפסקה השבה בסכום של כ- 12 מיליון ₪ בלבד, ואילו בעניינו
8 סכום ההשבה (בכפוף לבדיקה פרטנית) עשוי להגיע כדי 118 מיליון ₪, כלומר, כמעט פי עשרה.

9 בנוסף מפנה הנתבעת לענין **ציונה נחום**, שם הפחית בית המשפט העליון את גובה הגמול ושכר
10 הטרחה שנפסקו בערכאה קמא, כאשר הנימוק לכך היה העובדה שמדובר ברשות ציבורית, אשר
11 אין לה מקורות משל עצמה, דבר המצדיק מתינות בקביעת סכומי הגמול ושכר הטרחה. באותו
12 מקרה, סכום ההשבה עמד על סך של כ- 12.9 מיליון ₪, ובית המשפט העליון קבע כי הגמול יעמוד
13 על סך של 180 אלף ₪ ושכר הטרחה על סך של 1.6 מיליון ₪. ברם, בענינו סכום ההשבה (בכפוף
14 לבדיקה פרטנית) עשוי להיות גבוה עד כדי פי תשעה.

15 82. נוכח כלל השיקולים אשר פורטו לעיל, אני סבור שיש להעמיד את הגמול לתובע המייצג ואת שכר
16 הטרחה לבא כח הקבוצה על סכום כולל של 5 מיליון ₪. מתוך סכום זה, שכרו של בא כח הקבוצה
17 יעמוד על סך של 4.2 מיליון ₪, והגמול לתובע המייצג יעמוד על סך של 800 אלף ₪.

סוף דבר

18
19 83. אשר על כן, הנתבעת תשיב לידי כל אחד מחברי הקבוצה, תוך ארבעה חודשים, את סכום מס
20 השבח ששילם בייתר, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כחוק מיום התשלום ועד יום ההחזר.
21 הנתבעת תגיש לבית המשפט בעוד 60 יום ומדי חודש בחודשו לאחר מכן, דיווח על סכומי ההשבה
22 בפועל, תוך זיהוי הנישומים לפי מספרי השומה שלהם.

23 בנוסף, הנתבעת תשלם את שכר טרחתו של בא כח הקבוצה בסך של 4.2 מיליון ₪ בתוספת מע"מ,
24 ואת הגמול לתובע הייצוגי בסך של 800 אלף ₪ (ככל שחלה חובת תשלום מע"מ על הגמול, יתווסף



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

23 מאי 2024



1 מע"מ לסכום האמור). מחצית משכר הטרחה ומהגמול תשולם תוך 30 יום, והמחצית השנייה
2 תשולם לאחר שהנתבעת תבצע השבה ל- 80% לפחות מהזכאים לכך.
3 84. המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

7 ניתן היום, ט"ו אייר תשפ"ד, 23 מאי 2024, בהעדר הצדדים.

חגי ברנר, שופט, סגן הנשיא