



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1

לפני כב' השופט חגי ברנר, סגן נשיא

המבקש עו"ד רשף חן
ע"י ב"כ עו"ד אליהו מאיר

נגד

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

2

החלטה

3

4

מבוא ורקע לדיון

5 1. לפניי בקשה לאישור תובענה ייצוגית לפי סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006
6 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות").

7 2. עניינה של הבקשה בשאלת החוקיות של ניכויי הפחת שערכה המשיבה בבואה לחשב מס שבח
8 בגין מכירת דירות מושכרות, לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן:
9 "חוק מיסוי מקרקעין").

10 3. המבקש רכש ביום 7.10.1996 דירת מגורים ברחוב חורב 34 בחיפה, הידועה כגוש 10785,
11 חלקה 7, תת-חלקה 15 (להלן: "הדירה"), לצורך השכרתה למגורים. שווי הרכישה היה סך
12 של 446,460 ₪. כעבור כ-23 שנה, ביום 8.5.2019, מכר המבקש את הדירה תמורת סך של
13 900,000 ₪. לאורך כל שנות החזקתו בדירה המבקש השכיר אותה תמורת דמי שכירות בסכום
14 הנמוך מתקרת הפטור ממס הקבועה בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת
15 מגורים), התש"ן-1990 (להלן: "חוק הפטור"), ולכן היה פטור מתשלום מס הכנסה בגינה.
16 מכירת הדירה דווחה למשרדי מיסוי מקרקעין חיפה ביום 6.6.2019. המבקש חישב את השומה
17 העצמית ללא הפחתה של רכיב הפחת משווי הרכישה, כך שסכום המס לתשלום עמד על סך
18 של 9,263 ₪. מס השבח שולם על ידו ביום 23.6.2019. לאחר מכן, בדיון שנערך במשרדי מיסוי
19 מקרקעין חיפה ביום 17.12.2019, טענה המשיבה כי לפי הוראת נוהל פנימי 5/2007 יש להפחית
20 את הפחת משווי הרכישה. בהתאם לכך, ביום 25.12.2019 נערכה שומת מס שבח על-ידי מנהל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 מיסוי מקרקעין חיפה, בה הופחת רכיב הפחת בסך של 108,937 ₪ משווי הרכישה, מה שהגדיל
2 את סכום השבח (הפער בין שווי המכירה לבין שווי הרכישה) בגין המכירה, כך שסכום מס
3 השבח עמד על סך של 19,646 ₪. ביום 5.1.2020 שילם המבקש את תוספת המס שנדרשה ממנו.
4 המבקש לא הגיש השגה וערר בגין שומת מס השבח, ובכך ויתר על המסלול הקבוע לענין זה
5 בסעיפים 87-90 לחוק מיסוי מקרקעין. יחד עם זאת, המבקש הבהיר, כבר בעת הדיון שנערך
6 ביום 12.12.2019 אצל מפקחת מס שבת, כי עמדתה של המשיבה שגוייה וכי ככל שעמדתה
7 תיוותר על כנה, בכוונתו להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית בענין זה. הואיל והמשיבה
8 עמדה על תשלום תוספת המס, המבקש שילם את הסכום הנדרש ממנו, ובסמוך לאחר מכן
9 הגיש את הבקשה הנוכחית.
- 10 4. סעיף 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי מס השבח המושגת במכירת מקרקעין הוא "הסכום
11 שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47", ואילו סעיף 47 לחוק
12 מיסוי מקרקעין מגדיר את "יתרת שווי הרכישה" כך :
- 13 "יתרת שווי רכישה" - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי
14 סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום
15 המכירה ולאחר ניכוי הפחת..." (ההדגשה אינה במקור, ח.ב.).
- 16 המונח "פחת" מוגדר בסעיף 47 הנ"ל באופן הבא :
- 17 "פחת" - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה,
18 בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה;"
- 19 5. סעיף 21 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") קובע כי לצורך חישוב מס הכנסה
20 יותר ניכוי בעד פחת, אשר יחושב לפי אחוזים משווי הנכס בגינו מנוכה הפחת.
- 21 6. בכל הנוגע לדירת מגורים, סעיף 21(ד) לפקודה מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים
22 של הכנסת, לקבוע כי :
- 23 "ד) לגבי דירה שהיתה מושכרת למגורים בשנת מס פלונית ושבועליה אינו זכאי בשלה
24 להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, יותר ניכוי פחת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 המחושב בשיעור משווי הדירה, ורשאי הוא, באישור כאמור, לקבוע כללים לחישוב שווי
2 הדירה."
- 3 7. שר האוצר אכן עשה שימוש בסמכותו זו והתקין את תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה
4 מושכרת למגורים), התשמ"ט-1989 (להלן: "תקנות שיעור פחת לדירה מושכרת"). לפי סעיף
5 2(א) לתקנות אלו, לגבי דירות המושכרות למגורים יחול שיעור פחת שנתי של 2% משווי
6 הדירה. לאמור, הכנסה חייבת מדמי שכירות, לאחר ניכוי ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף
7 17 לפקודה ובניכוי פחת לפי סעיף 21 לפקודה, חייבת במס על-פי שיעורי המס הקבועים בסעיף
8 121 לפקודה.
- 9 8. לצד הכנסה מדמי שכירות החייבת במס לפי הפקודה, יצר המחוקק מסלול נוסף, הוא מסלול
10 הפטור המלא, וזאת במסגרת חוק הפטור. סעיף 2 לחוק הפטור, מקנה פטור מתשלום מס
11 הכנסה לבעלי דירות המשכירים אותן למגורים, וזאת עד לתקרה מסוימת הקבועה בחוק
12 הפטור (להלן: "הדירות הפטורות"). סעיף 5 לחוק הפטור קובע כי:
- 13 "מי שקיבל הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה
14 מושכרת למגורים), תשמ"ט-1989."
- 15 9. לצורך קביעת מדיניות בכל הנוגע לחישוב השבח בדירות הפטורות, פרסמה המשיבה ביום
16 19.9.1990 את הוראת ביצוע 14/90 (להלן: "הוראת הביצוע הראשונה"). לפי הוראה זו,
17 במכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים והיתה פטורה מתשלום מס הכנסה, אין
18 להביא בחשבון בעת חישוב השבח את הפחת, כלומר, אין לנכות פחת משווי הרכישה של דירה
19 כזו בעת שעורכים את חישוב מס השבח החל בגין מכירתה.
- 20 10. בחלוף 17 שנים מיום שהותקנה הוראת הביצוע הראשונה, הוציאה המשיבה ביום 27.2.2007
21 את הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2007 שעניינה "חישוב השבח במכירת דירת מגורים
22 שהושכרה למגורים" (להלן: "הוראה 5/2007"). במסגרת הוראת ביצוע זו ביטלה המשיבה
23 במפורש את הוראת הביצוע הראשונה וקבעה כי:
- 24 "כאשר הדירה הושכרה, בין אם הנישום נהנה מפטור על פי הוראת הפטור או משיעור
25 מס מופחת לפי סעיף 122 לפקודה או שבחר במסלול הרגיל, יש לחשב את הפחת
26 שהנישום היה רשאי לדרוש בגין תקופה זו."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

11. שינוי ההתנהלות שנעשה במסגרת הוראה 5/2007 מקורו בהחלטת המשיבה להחיל דין שווה בין "מסלול הפטור המלא", קרי מסלול הפטור ממס לדירות הפטורות לפי חוק הפטור, לבין "מסלול המס המופחת", המעוגן בסעיף 122 לפקודה, אשר קובע:

"(א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות), יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס שהוא חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק כאמור בסעיף 12(1).

[...]

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

12. סעיף 122(א) לפקודה הנהיג מסלול מס מופחת עבור הכנסה מדמי שכירות בגין השכרת דירה המשמשת למגורים, אלא שהטבה ושוברה בצדה: סעיף 122(ג) לפקודה מורה כי בעל דירה שבחר להשתמש במסלול המס המופחת כאמור, לא יהא זכאי לנכות פחת עבור הדירה בבואו לשלם מס על הכנסותיו מהשכרתה. יתר על כן, לא רק שאין הוא זכאי לנכות פחת, אלא שהסיפא של סעיף 122(ג) קובעת דין מיוחד לענין חישוב מס השבח לגבי דירות במסלול המס המופחת: בעת מכירתה של דירה כזו, יש להוסיף לשווי המכירה את הסכום המירבי של הפחת "שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה". כלומר, לצורך חישוב מס השבח מוסיפים לשווי המכירה פחת "רעיוני", מה שמגדיל את ההפרש בין שווי המכירה לבין יתרת שווי הרכישה, וממילא מגדיל גם את סכום מס השבח, תוך כרסום בהטבת המס ממנה נהנה בעל הדירה בעת שהשכיר אותה במסלול המס המופחת.

13. בהתאם להוראות סעיף 122 לפקודה, נקבע בהוראה 5/2007 כי:





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 "כאשר נישום בחר להחיל על הכנסות השכירות את הוראות מסלול המס המופחת, סעיף
2 122 לפקודה קובע, כי על אף שנשללה מהמשכיר זכאותו לדרוש פחת על פי פקודת מס
3 הכנסה, לצורך חישוב השבח בעת מכירת הדירה יווסף לשווי המכירה הפחת המירבי שניתן
4 היה לנכות לפי כל דין בתקופה שבה נהנה המשכיר משיעור המס המופחת. כמו כן, נקבע כי
5 לא ניתן לדרוש את ההוצאות השוטפות בניכוי מהשבח למרות שלא ניתן היה לתבוע אותן
6 אצל פקיד השומה במסלול זה. שיעור המס המיוחד שקבע המחוקק להכנסה זו משכר דירה
7 מגלם בתוכו הכרה של ההוצאות השוטפות ובתוכם הפחת. מסיבה זו, מתווסף הפחת לשווי
8 המכירה.

9 כאשר בחר הנישום להחיל על הכנסות השכירות את מסלול הפטור המלא חל דין זהה
10 במהותו על אף שבהוראת החוק לא נקבעה הוראה מפורשת הדנה בהסדרי המיסוי שיחולו
11 בעת מכירת הדירה. ... יודגש כי בהתאם לתכלית המוצגת לעיל, גם כאן אין להתיר את
12 ההוצאות השוטפות ויש לנכות את הפחת משווי הרכישה שניתן היה לדרוש במס הכנסה
13 (ניכוי הפחת משווי הרכישה מקביל למנגנון הוספת הפחת לשווי המכירה אשר נקבע בסעיף
14 122 לפקודה). הרציונל שעומד בבסיס סעיף 122 לפקודה תקף גם כאשר ניתן פטור מלא.
15 הפטור מגלם את התרת ההוצאות. חישוב ההכנסה החייבת מתייטר בשל הפטור ולשם
16 הפשטות נקבע הפטור על ההכנסה ולא על ההכנסה החייבת. ..."

17 משמע, להשקפתה של המשיבה, כפי שזו באה לביטוי בהוראה 5/2007, בעת חישוב מס השבח
18 יש להחיל על דירה שהושכרה במסלול הפטור דין זהה לדירה שהושכרה במסלול המס
19 המופחת. כלומר, במקרה של דירה פטורה יש לנכות משווי הרכישה את הפחת הרעיוני שניתן
20 היה לדרוש לצורך תשלום מס הכנסה. מבחינה מעשית, ניכוי הפחת הרעיוני משווי הרכישה,
21 מגדיל את ההפרש בין הסכום בו נמכרה הדירה ("שווי המכירה") לסכום הנחשב "יתרת שווי
22 הרכישה", קרי מגדיל את השבח שהתקבל ממכירת הדירה, וממילא גם את מס השבח בו
23 מחויבים בעלי הדירות הפטורות שמכרו את דירתם. כל זאת, למרות שסעיף 122 חל על דירות
24 שהושכרו במסלול המס המופחת ולא על הדירות הפטורות שהושכרו לפי מסלול הפטור.

14. הבקשה לאישור תובענה ייצוגית הוגשה על ידי המבקש בסמוך לאחר שנדרש על ידי המשיבה,
25 בהתאם להוראה 5/2007, לשלם תוספת מס שבח.
26



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

15. הבקשה נקבעה לדיון, במסגרתו נחקרו המצהירים מטעם בעלי הדין, ולאחר מכן סיכמו הצדדים את טענותיהם בכתב.

3 טענות המבקש

16. לטענת המבקש, בהוראה 5/2007 אין כל הנמקה והסבר מדוע ביטלה המשיבה את הוראת הביצוע הראשונה, כאשר בחוק ובפסיקה לא חל כל שינוי שיכול להצדיק את השינוי המהותי עליו החליטה המשיבה. על כן, כאשר יום בהיר אחד המשיבה מחליטה לפרש את חוק הפטור בצורה הפוכה מהאופן בו היא פירשה אותו במשך 17 שנים, מוטל עליה הנטל להסביר מה השתנה ומדוע עמדתה הקודמת (והמייטיבה עם הנישומים) הייתה כביכול עמדה שגויה.

17. לפי המבקש, ל"היקש" שערכה המשיבה בין מסלול המס המופחת לבין מסלול הפטור המלא כאמור בהוראה 5/2007, אין כל שחר. חקיקת מסלול המס המופחת נועדה כדי לעודד השכרת דירות למגורים באמצעות מתן פטור בפועל למשכירי הדירות מהגשת דו"ח שנתי להכנסות, חובה שלדעת יוזמי החוק גרמה לבעלי דירות רבים לוותר על השכרת דירתם. לפיכך הוצע למחזיקי הדירות מסלול חלופי, לפיו ישלמו מס בשיעור מופחת על דמי השכירות, ולא מס על הכנסה חייבת (מה שמחייב הגשת דו"ח וחישוב ההוצאות המותרות בניכוי). לאור זאת, שיעור המס על דמי השכירות נקבע בדרך של חישוב כללי של מס ההכנסה על דמי השכירות, בהתחשב בפחת הניתן להפחתה מדמי השכירות. כלומר, בפועל אין מדובר בשיעור מס מופחת אלא בגביית מס דומה לסכום של מס ההכנסה שהיה נקבע בדרך הרגילה. יתרונה היחיד של שיטה זו מבחינת הנישום הוא היעדר הצורך בהגשת דו"ח שנתי. הואיל ובשיעור המס שנקבע מגולם כבר ניכוי הפחת, מובן מדוע נקבע מפורשות בסעיף 122(ג) לפקודה כי פחת זה יתווסף למחיר המכירה לעניין מס שבח.

18. לאור האמור, כך טוען המבקש, ההסדר המצוי בסעיף 122 לפקודה תואם את ההלכה החדשה שנקבעה במסגרת ע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV (נבו 02.12.2019) (להלן: "PIV"). בענין זה דן בית המשפט העליון בשאלה האם פחת בגין מקרקעין, שניתן היה לנכות מההכנסה החייבת במסגרת מס הכנסה אך לא נוכה בפועל, יש להוסיפו לסכום השבח, על דרך ניכוי מיתרת שווי הרכישה בעת חישוב מס השבח. כב' השופט ע' גרוסקופף קבע כי קיזוז 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, הצדקה זו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 אינה קיימת מקום בו המוכר לא ניכה פחת מהכנסותיו השוטפות מן הנכס, שאז אין כל חשש
2 מפני הטבה כפולה.
- 3 19. טוען המבקש כי במסלול המס המופחת, ניכוי הפחת גולם כבר בשיעור המס על דמי השכירות.
4 לכן מובן מדוע יש לנכות פחת משווי הרכישה לעניין מס השבח החל ביחס למסלול זה. לעומת
5 זאת, התכלית של חוק הפטור, שעל בסיסו מתקיים "מסלול הפטור המלא", היא עידוד
6 אזרחים להשקיע בדירות מגורים (קרי לרכוש דירות לצורך השכרתן) וכך להגדיל את מלאי
7 הדירות, זאת באמצעות מתן פטור ממס על דמי השכירות. לפיכך, ניכוי הפחת לא מגולם
8 בפטור כפי שהדבר נעשה במסלול המס המופחת. מסלול הפטור המלא הוא מסוג המקרים
9 בהם נמנע הנישום מלעשות שימוש בפחת, מקרים שלגביהם נאמר בעניין PIV כי אין בהם
10 סכנה להטבה כפולה בגין אותה הוצאה (שכן לא היה ניכוי פחת לאורך השנים), ולכן ניכוי
11 הפחת משווי הרכישה אינו נדרש. בהמשך לכך נפסק בעניין PIV כי באותם מצבים בהם לא
12 היתה לנישום אפשרות לנכות פחת כנגד הכנסה חייבת, כגון כאשר לא הייתה לו הכנסה חייבת
13 במס הכנסה מהמקרקעין, אין לחייבו בניכוי פחת מיתרת שווי הרכישה.
- 14 20. המבקש מוסיף וטוען כי מהותו של מסלול המס המופחת שונה לחלוטין ממהות מסלול הפטור
15 המלא. בעוד שסעיף 122 לפקודה נועד לגבות מס מלא – חוק הפטור מבקש לתת פטור ממס ;
16 בעוד שחישוב המס לעניין סעיף 122 לפקודה מגלם כבר בחובו את ניכוי הפחת, הרי שחוק
17 הפטור אינו כולל כל תחשיב שכזה ולא מגלם ניכוי פחת כלשהו ; בנוסף, חוק הפטור, אשר
18 נחקק לאחר תיקונו של סעיף 122 לפקודה, אינו כולל כל קביעה לפיה יש להוסיף את הפחת
19 למחיר המכירה לעניין מס השבח, והיעדר קביעה שכזו משמעה הסדר שלילי אליו כיוון
20 המחוקק.
- 21 21. מוסיף המבקש וטוען כי עמדת המשיבה כפי שהיא באה לידי ביטוי בהוראה 5/2007 לפיה
22 ההוראה "משקפת את העקרונות החשבונאיים המקובלים בדבר ייחוס הוצאות להכנסות"
23 וכן תואמת את האמור בסעיף 18(ג) לפקודה, שגויה היא. לדידו, בהתאם לסעיף 17 לפקודה,
24 ניכוי פחת נעשה "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם". לפיכך, כאשר הכנסתו של אדם
25 אינה חייבת במס, אין אפשרות או רשות לנכות ממנה פחת. בנוסף, סעיף 18(ג) לפקודה קובע
26 רק כי כאשר לנישום יש סוגי הכנסה שונים אשר ביחס לחלק מהם הוא נהנה מפטור ממס, אזי
27 הוא לא יורשה לייחס הוצאות השייכות למקור הכנסה המשלמת מס נמוך (או פטור) כאילו
28 הוצאו לשם השגת ההכנסה החייבת במס רגיל. ברוח זו קובע סעיף 5 לחוק הפטור כי: "מי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 שקיבל הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת
2 למגורים), תשמ"ט-1989. " לכן ברי כי בעת שנחקק חוק הפטור, המחוקק היה מודע לסוגיית
3 הפחת ואילו היה סבור שיש להוסיף את הפחת למחיר המכירה, כמו בסעיף 122 לפקודה, הרי
4 שהיה עושה זאת מפורשות. כך למעשה הופכת הוראה 5/2007 את חוק הפטור לחוק שתוצאתו
5 אינה פטור מלא ממס אלא רק דחייה של חלקו עד למועד מכירת הדירה הפטורה, זאת בניגוד
6 לרצון המחוקק להעניק פטור מלא ממס הכנסה על דמי שכירות המשולמים בגין דירות
7 פטורות.
- 8 22. הקבוצה אשר בשמה מבוקש לנהל את התובענה הייצוגית היא בעלי דירות למגורים
9 שמתקיימים בהם התנאים המצטברים הבאים: השכירו דירותיהם למגורים ושכר הדירה
10 שקיבלו היה פטור לפי חוק הפטור; מכרו את דירותיהם בשנתיים שקדמו להגשת הבקשה
11 (בהתאם להוראת סעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות); שילמו מס שבח מקרקעין בגין מכירת
12 הדירות; המשיבה הפחיתה משווי רכישת דירותיהם פחת; שילמו בפועל את מס השבח עקב
13 הפחתת מחיר הרכישה כאמור.
- 14 23. המבקש טוען כי העילה המשפטית לחיוב המשיבה בהשבת מס השבח שגבתה בייתר מחמת
15 ניכוי הפחת משווי הרכישה, נובעת מחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 וכן
16 מחובתה של רשות ציבורית להשיב מס שגבתה שלא כדין (דני"א 7398/09 עיריית ירושלים נ'
17 שירותי בריאות כללית (נבו 1.4.2015)).
- 18 24. לפי המבקש, השאלה המשותפת לקבוצה היא השאלה המשפטית – האם לצורך חישוב מס
19 שבח של בעל דירת מגורים, אשר השכיר אותה בפטור ממס הכנסה ולא ניכה בגינה פחת,
20 רשאית המשיבה לנכות פחת ממחיר רכישת הדירה בעת חישוב מס השבח.
- 21 25. המבקש מוסיף וטוען כי התובענה מעוררת שאלה מהותית של משפט המשותפת לכלל חברי
22 הקבוצה; שישנה אפשרות סבירה שהשאלה המשותפת תוכרע לטובת הקבוצה; שהייצוג
23 הולם; שתובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין
24 ועדיפה על פני הליך פרטני; ושיש לו עילת תביעה אישית בגין מס השבח העודף ששילם בעקבות
25 מכירת דירתו. המבקש מוסיף ומציין כי סכום התביעה המשוער על ידו, באמצעות תחשיבים
26 על בסיס מידע סטטיסטי שפורסם, הינו כ-960 מיליון ₪. יחד עם זאת, בסיכומיו, המבקש





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 מניח, בהתאם לנתונים שמסרה המשיבה בתשובה לבקשה, כי הנזק שנגרם לכלל חברי
2 הקבוצה הינו כ- 50 מליון ₪ לתקופה של שנתיים, והוא גדל בכל שנה בכ- 25 מליון ₪.
- 3 26. עוד טוען המבקש כי בידי המשיבה מצויים דיווחים מקוונים על רוב רובן של עסקאות המכר
4 של הדירות, הכוללים את כל הנתונים הדרושים לצורך בירור התובענה הייצוגית. גם אם ישנם
5 דיווחים ידניים, הרי שעדיין אין הדבר מצדיק מצב בו המשיבה תשמור תחת ידה כספים
6 עודפים שגבתה שלא כדין, שכן חוק תובענות ייצוגיות מעניק שורה של כלים שנועדו בדיוק
7 לפתרון בעיה זו.
- 8 27. המבקש טוען כי מדובר בקבוצה גדולה של כ- 6,000 נישומים, שמספרם אף עשוי לגדול ב-
9 4,000 נישומים נוספים, וסכום הנזק הממוצע לכל אחד מהם הינו קטן יחסית ועומד על סך
10 של 7,000 ₪ בלבד. מכאן חוסר התוחלת בניהול הליכים פרטניים של חברי הקבוצה. לעומת
11 זאת, סכום הנזק המצטבר הינו גדול מאוד, ולשיטת המשיבה עצמה הוא עומד על סך של כ-
12 50 מליון ₪, וגם סכום זה עשוי לגדול בכ- 50% לאחר הגדרת הקבוצה לפי סעיף 10(א) לחוק
13 תובענות ייצוגיות ובהתאם להלכת דנ"מ 8626/17 **מנירב נ' משרד האוצר** (נבו 11.11.2020)
14 (**להלן: "מנירב"**), שכן מועד סגירתה של תקופת התביעה הוא מועד אישור הבקשה, ולא מועד
15 הגשתה.
- 16 28. המבקש טוען כי הוא פועל בדרך הולמת ובתום לב, שכן הסיבה שבחר לנהל את ההליך בעיר
17 תל-אביב-יפו ולא בעיר חיפה, אינה נובעת מ- forum shopping, אלא מחמת היותו עו"ד
18 המופיע תדיר בפני מותבים שונים בבית המשפט המחוזי בחיפה כמי שמייצג רשויות הנתבעות
19 בתביעות ייצוגיות, ונוכח רצונו להמנע מהתדיינות כתובע מייצג בפני מותבים אלה. ההשערה
20 של המשיבה שמא המבקש ביקש להמנע מדיון בפני כב' השופטת א' ויינשטיין שכתבה את פסק
21 הדין של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה בענין ו"ע (מינהליים חי') 10216-07-14
22 **וימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (נבו 14.02.2016) (**להלן: "וימן"**), היא משוללת בסיס,
23 משום שכב' השופטת ויינשטיין אינה יושבת לדין בתובענות ייצוגיות.
- 24 **טענות המשיבה**
- 25 29. לטענת המשיבה, דין הבקשה לאישור תובענה ייצוגית להידחות על הסף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 30. המשיבה טוענת כי יש לנקוט גישה זהירה באישור תובענה ייצוגית ובמיוחד כשהנתבעת היא
2 הקופה הציבורית, משום שמדובר בכלי רב עוצמה בעל השלכות רוחב, וטמון בו פוטנציאל
3 שימוש לרעה. ניהול תובענה ייצוגית נגד רשות עלול לפגוע פגיעה אנושה בתקציבה וכתוצאה
4 מכך לפגוע בתפקודה.
- 5 31. המשיבה טוענת שהבקשה אינה מגלה עילה, משום שהמשיבה לא גבתה מס שלא כדין. ניכוי
6 פחת משווי הרכישה בחישוב השבח על המכירה מתחייב מהכללים בדבר ייחוס הוצאות,
7 שלפיהם הוצאות שהוצאו להפקת הכנסות פטורות או הכנסות חייבות בשיעור מס נמוך יותר,
8 יותר בניכוי כנגד הכנסות אלה בלבד, ולא ניתן לנכות את אותן הוצאות כנגד הכנסות חייבות
9 אחרות. במקרה שבו בחר הנישום במסלול הפטור המלא ממס הכנסה על דמי שכירות, רואים
10 את הפחת ככזה שכבר נוכה כנגד ההכנסות הפטורות מדמי שכירות, גם אם מעשית אין לכך
11 נפקות מיסויית במסגרת הדיווחים השוטפים, שהרי ההכנסה פטורה כולה. המשיבה סומכת
12 ידיה על דעת הרוב בפסק-הדין בענין **וימן**, במסגרתו נבחנה ואושרה חוקיותה של הוראה
13 5/2007. ועדת הערר אימצה שם את עמדת המשיבה, ונוכח העובדה כי לא הוגש ערעור על פסק-
14 דינה, המשיבה הסתמכה על אותו פסק דין וממילא לא ניתן לומר כי גביית המס הייתה בניגוד
15 לדין.
- 16 32. המשיבה טוענת כי דין הבקשה להידחות בהעדר עילת תביעה אישית למבקש, משום שהמבקש
17 שילם את מס השבח שחל עליו ולא הגיש השגה וערר, ומשכך חבות המס שלו הפכה לחלוטה.
- 18 33. המשיבה מוסיפה וטוענת כי ההליך איננו מתאים להתברר כתובענה ייצוגית משום שהמבקש
19 לא מיצה את הליכי השומה בכך שלא הגיש השגה וערר לפי סעיפים 87-90 לחוק מיסוי
20 מקרקעין. היא מציינת כי כאשר נקבעו הליכי השגה וערר ייחודיים בחוקי המס לבריור טענות
21 הנוגעות לשומה, אין לעקפם בדרך של הגשת תובענה ייצוגית. אמנם, בענין עע"מ 6993/15
22 **עיריית תל אביב-יפו נ' אספיאדה בע"מ** (נבו 16.08.2016) (להלן: "**אספיאדה**"), וכן בענין
23 עע"מ 9962/16 **שחף טקס בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו** (נבו 4.10.2018), נקבע שנתר עדיין
24 פתח צר המאפשר לבית המשפט לדון בתובענה ייצוגית אף בלא שמוצו הליכים במתווה של
25 השגה וערר, וזאת במקרים שקיימת לגביהם חשיבות ציבורית מיוחדת, אלא שמדובר בחריג
26 בלבד לכלל הרחב, חריג שאיננו מתקיים בענינו. המבקש גם לא הוכיח שעלויות הליכי השגה
27 וערר יביאו לכך שחברי הקבוצה לא ינקטו בהליכים כאלה או שיסיימו אותם בפשרה.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 34. המשיבה טוענת עוד כי התובענה הייצוגית אינה הדרך הראויה והיעילה להכרעה בנסיבות
2 הענין, משום שהמבקש לא פירט את הנתונים הנדרשים בנוגע לקבוצה, לנסיבות הקונקרטיות
3 ולחישוב הנזק הקונקרטי, ולא הוצגו ראיות בענין. זאת ועוד, הקבוצה המוגדרת רחוקה
4 מלהיות הומוגנית, והנזק הנטען ביחס לכל אחד מחברי הקבוצה איננו אחיד. לא מדובר רק
5 בשונות בנוגע לגובה התביעה, אלא גם בשאלה האם קיימת חובת השבה והאם קיימת עילת
6 תביעה. לענין זה הנתונים הרלוונטיים משתנים מנישום לנישום והם נגזרים מסוג הנכס, מועד
7 רכישתו, שווי הרכישה, מועד המכירה, שווי המכירה, האם מדובר בדירת מגורים, האם היא
8 הושכרה, לאיזו תקופה, האם מדובר בדירה פטורה, ועוד כהנה וכהנה שלל שאלות פרטניות
9 שהתשובה להן משתנה מנישום לנישום. הבדיקה בענין זה מצריכה השקעת משאבים בלתי
10 סבירה ומכאן מתבקשת המסקנה כי ההליך הייצוגי איננו הדרך הראויה והיעילה לברר את
11 התובענה.
- 12 35. עוד טוענת המשיבה כי המבקש לא הוכיח את גודל הקבוצה הנטענת ואת גובה הנזק שנגרם
13 לכל אחד מחבריה, והנתונים שכן הציג, לא גובו בתצהיר ובראיות. המבקש אף הודה כי אין לו
14 גישה לנתוני העסקאות של חברי הקבוצה שהוא מבקש לייצג ולכן אין לו דרך לדעת באופן
15 מדוייק בכמה אנשים מדובר או מהו סכום המס העודף שנגבה מכל אחד מהם. המבקש אף
16 הפחית בסיכומיו את סכומו של הנזק האישי הממוצע שנטען על ידו מלכתחילה, מ- 24,000 ₪
17 ל- 7,000 ₪ בלבד, מה שמעיד כי מדובר בבקשה לא מבוססת.
- 18 36. המשיבה סבורה כי הבקשה מבוססת על פרשנות שגויה של הדין, שאינה תואמת את לשון
19 החקיקה ותכליתה, את הפרשנות הנוהגת ואת הפסיקה, ולפיכך אין אפשרות סבירה
20 שהמחלוקת תוכרע לטובת הקבוצה כנדרש לצורך אישור תביעה ייצוגית לפי סעיף 8(א)(1)
21 לחוק תובענות ייצוגיות. יתר על כן, אישור הבקשה עלול דווקא לפגוע בנישומים, משום שלא
22 כל הדיווחים נבדקים וחלקם עוברים ב"מסלול הירוק". יתכן שבדיקה פרטנית תגלה לגבי חלק
23 מהנישומים שהם הגישו דיווח שגוי ויהיה עליהם לשאת בחבות מס נוספת. יתר על כן, גם
24 העובדה שהמשיבה פועלת בהתאם לפסק הדין בענין וימן שוללת כל אפשרות שהתביעה נגדה
25 תוכתר בהצלחה משום שלא ניתן לקבוע שמדובר בגביה שלא כדין.
- 26 37. עוד טוענת המשיבה כי ספק אם עניינה של הקבוצה ינוהל בדרך הולמת ובתום לב, משום שכל
27 הזיקות מוליכות לעיר חיפה, ולכן תמוהה העובדה שהמבקש ביקש לנהל את ההליך דווקא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 בעיר תל-אביב-יפו. בנוסף, התנגדותו של המבקש לאפשר למשיבה להגיש תצהיר משלים אף
2 היא שוללת את תום ליבו.
- 3 38. המשיבה סבורה כי לגופו של ענין ראוי לנכות פחת משווי הרכישה בחישוב השבח על המכירה
4 של הדירות הפטורות, לאור הכללים הנוהגים המשקפים את עקרונות המיסוי והחשבונאות
5 המקובלים, שעל פיהם יש לייחס הוצאות להכנסות פטורות (כמצוין למשל בסעיף 18(ג)
6 לפקודה). לשיטת המשיבה, מאחר והוצאות הפחת מיוחסות להכנסות פטורות, רואים את
7 הנישום כמי שלא נמנע מניכוי ההוצאות אלא ניכה אותן בפועל. כלומר, במקרה שבו חל מסלול
8 הפטור המלא, רואים את הפחת ככזה שכבר נוכה גם אם מבחינה מעשית אין לכך נפקות
9 מיסויית – שהרי ההכנסה פטורה כולה. לפיכך, אין ללמוד בענייננו מענין PIV, שכן פסק-דין
10 זה דן במקרה של בעל דירה שהושכרה, שלא ניצל את האפשרות לנכות את הפחת במסגרת
11 חישוב הכנסתו החייבת. לעומת זאת, ענייננו עוסק בנישום שניכוי הפחת שלו מגולם כבר
12 בפטור המלא ביחס להכנסתו מדמי השכירות.
- 13 39. המשיבה טוענת כי עיון בהליכי החקיקה מוביל למסקנה כי תכלית חקיקת סעיף 122 לפקודה
14 ותכלית חקיקת חוק הפטור דומות במהותן – הגדלת מלאי הדירות המוצעות להשכרה
15 למגורים באמצעות הקלה במס בגין הכנסה מדמי שכירות למגורים.
- 16 **דיון והכרעה**
- 17 40. לאחר עיון בטיעוני הצדדים באתי לכלל מסקנה כי יש לאשר את הגשתה של התובענה הייצוגית
18 כמבוקש, מן הטעמים שיפורטו להלן.
- 19 41. בתי-המשפט קבעו בעבר כי הגשת תובענה ייצוגית נגד רשות ציבורית אינה עניין של מה בכך,
20 שהרי ניהול תובענה ייצוגית נגד הרשות עלול לגרום לפגיעה באינטרס הציבורי, אם זו תחוייב
21 בתשלום סכומים גבוהים מאוד, מה שעלול לפגוע בוודאות התקציבית שלה ואגב כך לפגוע
22 בציבור כולו. מאידך, הודגש כי התכליות התומכות במוסד התובענה הייצוגית מקבלות משנה
23 תוקף דווקא כאשר מדובר ברשות ציבורית, בהיותה גוף רב סמכות ועוצמה שהתובע היחיד,
24 גם אם עומדת לו עילת תביעה טובה, נוטה בדרך כלל להשלים עם מעשיו ואיננו מעז לקרוא
25 עליהם תיגר (רע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' טיומקין, פס' 23 לפסק-דינה של כב' השופטת
26 (כתוארה אז) א' חיות (נבו 13.2.2011)).





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 כאשר עסקינן ברשות המסים, השיקולים שצויינו לעיל מקבלים משנה חשיבות, משום שהפרט
2 מניח לפי תומו, ואף מצפה, שגביית המסים תיעשה באופן חוקי, תוך ידיעה שאם לא ישלם את
3 מיסיו כפי שהוא נדרש לעשות, הוא צפוי לסנקציות אזהרות ואף פליליות. דווקא משום כך
4 ישנה חשיבות רבה במוסד של תובענה ייצוגית להשבת כספי מסים שנגבו שלא כחוק. וכפי
5 שנפסק בבש"א (מחוזי ת"א) 31032/06 סריגי שלום ומלכה בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו
6 (נבו 15.7.2009):

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

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

16 42. נוכח זאת, שומה על בית-משפט הן בבקשה לאישור תובענה ייצוגית נגד רשות ציבורית,
17 לשוות לנגד עיניו שני אינטרסים מנוגדים: מחד גיסא, האינטרס של פיקוח ואכיפת הדין
18 ויצירת הרתעה מפני הפרתו, כקבוע בסעיף 21(2) לחוק תובענות ייצוגיות (על כך ראו: דני"א
19 5712/01 ברזני נ' בזק, פ"ד נז(6) 385 (2003); ע"א 1338/97 תנובה נ' ראבי, פ"ד נז(4) 673
20 (2003)). מאידך גיסא, מניעת שימוש לא ראוי בכלי רב העוצמה של התובענה הייצוגית אשר
21 טמון בו פוטנציאל לניצול לרעה (ת"צ (מינהליים מרכז) 15-01-54977 פומרנץ נ' מדינת ישראל
22 - רשות המיסים, פס' 53 (נבו 14.04.2017)).

23 43. התנאים להגשת תובענה ייצוגית, וכן הדרשות שעל התובע לעמוד בהן כדי לאשר את תביעתו
24 כתובענה ייצוגית, מצויים כולם בחוק תובענות ייצוגיות.

25 סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 "לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע
2 בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית; ..."
- 3 בסעיף 11 לתוספת השניה נקבע כי בין התביעות אותן ניתן להגיש כתובענה ייצוגית נמנית
4 "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר".
5 תנאי מוקדם זה מתקיים בעניינינו משום שמדובר בתביעת השבה של מס שנגבה לטענת המבקש
6 שלא כדין.
- 7 סעיף 4(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע תנאי מקדמי, לפיו התביעה תוגש על ידי "אדם שיש
8 לו עילה בתביעה או בעניין... המעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות
9 לכלל החברים הנמנים עם קבוצת בני אדם- בשם אותה קבוצה".
- 10 סעיף 8(א) לחוק תובענות ייצוגיות מתווה את התנאים לאישור תובענה כייצוגית, וזו לשונו:
11 "א) בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא שהתקיימו כל אלה:
- 12 (1) התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי
13 הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה;
- 14 (2) תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין;
15 (3) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך
16 הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על החלטה בענין זה;
- 17 (4) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בתום לב."
- 18 44. נדון כעת בשאלה האם תנאים אלה מתקיימים במקרה דנן.
- 19 האם קיימת עילת תביעה אישית של התובע המייצג?
- 20 45. לגבי העובדות הבסיסיות אין כלל מחלוקת ועמדנו עליהן בפתח הדברים. נזכיר כי בעקבות
21 מכירת דירתו, המבקש חישב את השומה העצמית ללא הפחתה של רכיב הפחת משווי
22 הרכישה, כך שסכום מס השבח לתשלום עמד על סך של 9,263 ₪. ברם, המשיבה לא קיבלה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 תחשיב זה. היא קבעה כי לפי הוראה 5/2007 יש להפחית את הפחת משווי הרכישה. בהתאם
2 לכך הופחת רכיב הפחת בסך של 108,937 ₪ משווי הרכישה, מה שהגדיל את סכום השבח בגין
3 המכירה ובעקבותיו גם את מס השבח, כך שבסופו של יום סכומו עמד על 19,646 ₪. ביום
4 5.1.2020 שילם המבקש את תוספת המס שנדרשה ממנו. מהאמור לעיל עולה כי למבקש
5 עומדת עילת תביעה אישית בגובה מס השבח שהוא נאלץ לשלם בייתר, חרף מחאתו.
- 6 האם התובענה מעוררת שאלות מהותיות המשותפות לכלל חברי הקבוצה והאם יש אפשרות
7 סבירה שהן יוכרעו לטובת הקבוצה?
- 8 46. בכל הנוגע לתנאי זה, השאלה המשותפת העומדת לדיון היא בעיקרה שאלה משפטית מובהקת,
9 קרי, האם לצורך חישוב מס שבח על מכירה של דירת מגורים, אשר הושכרה בפטור מלא ממס
10 הכנסה לפי חוק הפטור ולא נוכה בגינה פחת, יש לנכות פחת משווי הרכישה (ואגב כך להגדיל
11 את סכום השבח וממילא גם את סכומו של מס השבח) או שמא הניכוי איננו מותר?
- 12 47. כאמור, שאלה משפטית זו כבר נדונה בעבר על ידי ועדת הערר בענין **וימן**. באותו ענין נחלקו
13 דעות חברי המותב. דעת הרוב (כב' השופטת א' וינשטיין בהסכמת רו"ח גלית יחזקאלי-גולן)
14 קיבלה את עמדת המשיבה לפיה יש להפחית פחת משווי הרכישה לצורך חישוב השבח. לעומת
15 זאת, דעת המיעוט (רו"ח שמעון פסטנברג) היתה הפוכה.
- 16 48. הואיל והמשיבה משליכה את יהבה במידה רבה על פסק הדין בענין **וימן**, יש להבהיר תחילה
17 כי החלטתה של ועדת הערר בענין **וימן** אינה מהווה הלכה המחייבת את בית-משפט זה (ראו :
18 סעיף 20 לחוק-יסוד : השפיטה). ממילא, הסתמכותה של המשיבה על פסק הדין של ועדת הערר
19 בענין **וימן** אינה הופכת את גביית המס בעניינו של המבקש לגביה כדין. והרי לפסק הדין של
20 ועדת הערר, בשונה מפסק דין של בית המשפט העליון, אין מעמד מחייב ביחס לערכאות
21 שיפוטיות אחרות. במילים אחרות, נפקותו של פסק הדין בענין **וימן** היא שגביית המס
22 מהנישום הספציפי שעניינו עמד לדיון בענין **וימן**, וממנו בלבד, היתה כדין. הא ותו לא. זאת
23 ועוד, העובדה כי חברי המותב בענין **וימן** נחלקו בדעותיהם, מצביעה על כך שהתוצאה
24 המשפטית אליה הגיעה ועדת הערר באותו ענין, אינה בהכרח התוצאה המשפטית היחידה
25 האפשרית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

49. עוד נזכיר כי לעת הזו לא נדרשות קביעות נחרצות בסוגיית סיכויי ההצלחה של התובענה, משום שהמבחן הנדרש לצורך אישור התובענה הייצוגית הוא קיומה של אפשרות סבירה שהמחלוקת תוכרע לטובת הקבוצה. אכן, על מי שמגיש בקשה לאישור תובענה כייצוגית, מוטל להראות, כבר בשלב מקדמי של אישור התובענה כייצוגית, כי קיימת לו עילת תביעה טובה לכאורה, כי קיימת תשתית ראייתית מספקת המקימה סיכוי סביר להכרעה בתביעה לטובתו וכן עליו להראות כי ניהול ההליך יהא בהכרח לטובת הקבוצה ולא לרעתה (ראו: ע"א 3849/16 פרייברון נ' בולוס גד תיירות ומלונאות בע"מ (נבו 12.8.2018); ע"א 5378/11 פרנק נ' אולסייל (נבו 22.9.2014); רע"א 729/04 מדינת ישראל נ' קו מחשבה בע"מ (נבו 26.4.2010)). ברם, הדרישה היא אך ל"אפשרות סבירה" להכרעה לטובת הקבוצה. בשלב מקדמי זה לא נדרשת דרגה של אפשרות קרובה או ודאית להכרעה לטובת הקבוצה. וכפי שנפסק ברע"א 2128/09 הפניקס חברה לביטוח בע"מ נ' עמוסי (נבו 05.07.2012):

"לעניין זה, די לו לבית המשפט לעקוב בדקדקנות אחר לשון המחוקק ולראות האם קיימת 'אפשרות סבירה' להכרעה לטובת קבוצת התובעים; הא, ותו לא. החמרת התנאים לאישור תובענה כייצוגית, ובירור רוב רובה של התביעה כבר בשלב אישור התובענה כייצוגית, חורגת מהאיזון שקבע המחוקק, ועל כן היא אינה ראויה." (בפס' 15).

דברים דומים נאמרו גם ברע"א 3489/09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' חברת צפוי מתכות עמק זבולון בע"מ, פ"ד סו(1) 633 (2013) (להלן: "מתכות עמק זבולון"), שם נפסק כי אין להציב בפני תובע ייצוגי רף הוכחה גבוה מדי:

"בשלב אישור התובענה כייצוגית נבחנת עילת התביעה במישור הלכאורי בלבד ואין מצופה כי בשלב זה תוכח עילת התביעה ברמה שבה יידרש התובע הייצוגי להוכיחה בהליך העיקרי, לאחר שתאושר תובענתו כייצוגית. הבחנה זו לגבי טיב ואיכות הראיות שצריך להניח התובע הייצוגי בשלב המקדמי אינה הבחנה עיונית בלבד אלא צריך שינתן לה משקל ממשי באופן שלא יוצב בפני תובעים ייצוגיים רף הוכחה גבוה מדי דבר שעלול להביא לכרסום באפקטיביות של כלי התובענה הייצוגית."

50. כאמור, סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר את "יתרת שווי הרכישה" בזו הלשון:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 "יתרת שווי רכישה" - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי
2 סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום
3 המכירה ולאחר ניכוי הפחת..." (ההדגשה אינה במקור, ח.ב.).
4 כלומר, לצורך חישוב השבח בגינו יחויב נישום במס, יש לנכות את הפחת משווי הרכישה. ברם,
5 אם בפועל הנישום לא ניכה את הפחת מהכנסתו החייבת, מה יהא על ניכוי הפחת בכל הנוגע
6 לחיוב במס השבח? על שאלה זו נסוב פסק-הדין בענין PIV, אשר הבהיר את יחסי הגומלין בין
7 מס ההכנסה למס שבח מקרקעין. כב' השופט ע' גרוסקופף קבע כי ניכוי הפחת לענין השבח
8 נועד למנוע מצב של כפל הטבה בגין אותו רכיב הוצאה – פעם אחת כהוצאה לצורך ייצור
9 הכנסה במסגרת דיני מס הכנסה, ופעם נוספת לצורך חישוב השבח במסגרת דיני מס שבח
10 מקרקעין:

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

20 (ענין PIV, פס' 14).

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

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

26 (ענין PIV, פס' 15).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 על כן נקבע כי :

2 "מכל האמור לעיל יצאנו למדים כי תכלית ניכוי הפחת בעת חישוב מס שבח היא מניעת
3 הכרה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה, באופן המקדם מיסוי אמת." (ענין PIV, פס'
4 (30).

5 51. לפי היגיון זה, נישומים בעלי דירות פטורות לפי חוק הפטור שלא ניכו פחת כהוצאה לצורך
6 ייצור הכנסה במסגרת דיני מס הכנסה, לא ינוכה להם פחת משווי הרכישה בבואם לחשב את
7 השבח ממכירת הדירה, שהרי הם לא ניצלו את הפחת לשם הפחתת חבותם במס הכנסה,
8 וממילא אין כאן חשש להטבת מס כפולה בהקשר לפחת.

9 גם סעיף 5 לחוק הפטור מתיישב עם עמדה זו, בקבעו כי :

10 "מי שקיבל הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה
11 מושכרת למגורים), תשמ"ט-1989."

12 משמע, נישום שחל עליו חוק הפטור כלל איננו רשאי לנכות פחת בגין הכנסותיו, ולכן קשה
13 להלום מצב שבו מי שנאסר עליו לנכות פחת, הרי שבבואו למכור את דירתו הפטורה, אזי
14 לצורך חישוב שווי הרכישה ינוכה ממנה פחת, ובכך תישלל ממנו הלכה למעשה, באופן חלקי
15 אמנם, הטבת המס שהוענקה לו על ידי חוק הפטור.

16 במילים אחרות, אם נישום בחר לצעוד במסלול הפטור המלא לפי חוק הפטור, הרי שכל
17 האלמנטים הקשורים לניכוי פחת אינם חלים עליו, בין ההיבטים המיטיבים עימו (ניכוי
18 הוצאות לצורך ייצור הכנסה מהכנסה חייבת), ובין אלה שאינם מיטיבים עימו (ניכוי פחת
19 משווי רכישה לצורך חישוב השבח, מה שגורם להגדלת השבח החייב במיסוי).

20 52. לעומת זאת, הסדר שונה בתכלית מצוי בסעיף 122(ג) לפקודה, שעניינו מסלול המס המופחת
21 (להבדיל ממסלול הפטור). סעיף זה קובע כי מי שבחר במסלול המס המופחת, לא רק שלא
22 יהיה רשאי לנכות פחת מהכנסתו בגין השכרת הדירה, אלא שבנוסף, בעת מכירתה של הדירה,
23 הפחת התיאורטי שלא נוכה, יתווסף לשווי המכירה של הדירה, מה שיגדיל את השבח וממילא
24 גם את מס השבח. וזו לשונו של סעיף 122(ג) לפקודה :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 "ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי
2 לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי
3 השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס
4 החל עליה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, ייוסף לשווי המכירה
5 הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן
6 זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א)."
- 7 הרציונל העומד בבסיס הוראה זו הוא שמי שנהנה ממס מופחת ובכך קיבל הטבת מס
8 מסויימת, לא ייהנה מהטבה נוספת הקשורה לניכוי הפחת. לכן, הטבת המס המופחת
9 "תכורסם" במידת מה באמצעות הוספת פחת פיקטיבי לשווי המכירה, מה שיגרום לגידול
10 במס השבח.
- 11 53. נשאלת איפוא השאלה האם דין דומה צריך לחול גם לגבי הדירות הפטורות לפי חוק הפטור,
12 או שמא בעניינן של הדירות הפטורות יש לפעול לפי הרציונל הכללי שעוגן בפסק-דין PIV,
13 לפיו לא מנכים פחת משווי הרכישה במסגרת חישוב מס השבח אם בפועל הנישום לא ניכה
14 פחת (כמו במקרה של הדירות הפטורות). תשובתה של המשיבה לשאלה זו, כפי שבאה לידי
15 ביטוי בהוראה 5/2007, הינה שדין מסלול הפטור המלא כדין מסלול המס המופחת, ולפיכך יש
16 לנכות פחת משווי הרכישה בעת שמחשבים את גובה השבח שהתקבל בעת מכירתה של הדירה
17 הפטורה. על עמדה זו של המשיבה חולק המבקש מכל וכל וזוהי למעשה ליבת המחלוקת.
- 18 54. סעיף 122 לפקודה (מסלול המס המופחת) נחקק במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'
19 75) התשמ"ז – 1987. בדברי ההסבר להצעת החוק הובהר כי תכליתו של המסלול היא לעודד
20 בעלי דירות להשכיר את דירותיהם מבלי שיידרשו להגיש על כך דו"ח הכנסות שנתי (דברי
21 הסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מסי הכנסה (מס' 75), התשמ"ז—1987, ה"ח 1835, 261
22 (15.6.1987)), שכן הצורך בהגשת דו"ח כזה נתפס כחסם המונע השכרה של דירות.
- 23 55. שלוש שנים לאחר מכן חוקק חוק הפטור, לפיו הכנסה של יחיד מדמי שכירות על דירת מגורים
24 עד לתקרה מסויימת, תהא פטורה כליל ממס הכנסה. חוק זה נחקק תחילה כהוראת שעה
25 בשנת 1990, ובדברי ההסבר לחוק נאמר כי מטרתו הינה לעודד בעלי דירות הנמנעים מהשכרת
26 דירות ריקות שבבעלותם, להשכיר אותן, על מנת להקל את המצוקה של מחסור בדירות
27 שהתגבר עם קליטת העולים הרבים הבאים ארצה (דברי הסבר להצעת חוק מס הכנסה (פטור



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990, ה"ח 1987, 17
2 ((25.4.1990)). במאמר מוסגר נציין כי לימים, הוראת השעה הפכה להוראה קבועה.
- 3 56. כאמור, הוראה 5/2007 משווה במישרין בין מסלול המס המופחת לבין מסלול הפטור המלא,
4 והיא קובעת כדלקמן :
- 5 "כאשר בחר הנישום להחיל על הכנסות השכירות את מסלול הפטור המלא חל דין זהה
6 במהותו על אף שבהוראת החוק לא נקבעה הוראה מפורשת הדנה בהסדרי המיסוי
7 שיחולו בעת מכירת הדירה. כמו כן, לא נקבע במפורש האם נישום יכול לדרוש את
8 ההוצאות השוטפות שנשא בהן. יודגש כי בהתאם לתכלית המוצגת לעיל, גם כאן אין
9 להתיר את ההוצאות השוטפות ויש לנכות את הפחת משווי הרכישה שניתן היה לדרוש
10 במס הכנסה (ניכוי הפחת משווי הרכישה מקביל למנגנון הוספת הפחת לשווי המכירה
11 אשר נקבע בסעיף 122 לפקודה).
- 12 הרציונל שעומד בבסיס סעיף 122 לפקודה תקף גם כאשר ניתן פטור מלא. הפטור מגלם
13 את התרת ההוצאות. חישוב ההכנסה החייבת מתייחר בשל הפטור ולשם הפשטות נקבע
14 הפטור על ההכנסה ולא על ההכנסה החייבת.
- 15 עמדה זו משקפת את העקרונות החשבונאיים המקובלים בדבר ייחוס הוצאות להכנסות,
16 ובמקרה דנן את ההוצאות והפחת להכנסה הפטורה. כמו כן, גם בסעיף 18(ג) לפקודת מס
17 הכנסה יש הוראה דומה לייחוס הוצאות להכנסות מועדפות או פטורות.
- 18 מסיבה זו גם לא ניתן להתיר בניכוי הוצאות שוטפות, או הוצאות הוניות שהיו מותרות
19 לשיעורין (פחת) אצל פקיד השומה לו היה בוחר המשכיר במסלול הרגיל, אם ההכנסות
20 הופטרו ממס במסגרת הוראת החוק."
- 21 (הוראה 5/2007, עמ' 3-4) (ההדגשות אינן במקור, ח.ב.).
- 22 57. דעת הרוב בענין וימן קיבלה עמדה זו של הוראה 5/2007, לפיה נוכח זהות התכליות של מסלול
23 המס המופחת לפי סעיף 122 לפקודה ומסלול הפטור המלא ממס לפי חוק הפטור - עידוד בעלי
24 דירות להשכיר את דירותיהם- הרי שגם במסלול הפטור ההנחה היא שהפטור ממס מגלם
25 בתוכו גם את הפחת ואין מקום ליתן כפל ניכוי של אותו פחת במישור מיסוי מקרקעין (ענין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 **וימן**, פס' 53 לפסק-דינה של כב' השופטת א' וינשטיין). עוד נפסק בענין **וימן** כי תכליתן של
2 ההטבות היא לעודד השכרת דירות אך לא את מכירתן (פס' 60 לפסק-דינה של כב' השופטת
3 א' וינשטיין).

4 לעומת זאת, דעת המיעוט של רו"ח פסטנברג חלקה על קביעות אלו של דעת הרוב. לדידו, עצם
5 העובדה כי חוק הפטור שותק בנושא ניכוי הפחת משווי הרכישה במועד המכירה, כאשר
6 באותה עת עמדה לנגד עיניו של המחוקק ההוראה הברורה והחד-משמעית של סעיף 122(ג)
7 לפקודה שנחקקה קודם לכן, מעידה כי יש לראות בכך הסדר שלילי לפיו אין לנכות פחת משווי
8 הרכישה כאשר נמכרת דירה שהושכרה בהתאם למסלול הפטור (פס' 10 לחוות דעתו). גם
9 הוראת הביצוע הראשונה מעידה כשלעצמה כי מחמת העדר ההתייחסות לסוגיית ניכוי הפחת
10 כאשר מדובר בדירות במסלול הפטור, אין מקום לנכות פחת משווי הרכישה לגבי דירות כאלה.
11 רו"ח פסטנברג דן בנוסף בתכליות וברציונלים של ההסדרים החוקיים השונים. לדידו, תכלית
12 החקיקה של חוק הפטור הייתה להגדיל את היצע דירות המוצעות לשכירות למגורים לשם
13 התמודדות עם גלי העלייה, זאת באמצעות מתן פטור ולא דחיית מס. לפיכך, הוראה 5/2007
14 סותרת לטעמו את תכליתו של חוק הפטור :

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

22 לאור מסקנותיו בנוגע לתכלית החוק, ציין רו"ח פסטנברג כי במועד חקיקת חוק הפטור,
23 ובמסגרת הוראת הביצוע הראשונה, קבעה נציבות מס הכנסה בבירור את עמדתה על מנת לתת
24 ודאות למשכירי הדירות שירצו להנות מהפטור. לפיכך, **"כל שינוי לאחר מכן והוספת**
25 **הקשרים לסעיפים אחרים (למשל סעיפים 122, 18(ג) וכו') מהווים שינוי חקיקה שיש לבצעו**
26 **רק בדרך ראשית של שינוי חוק שאינו בסמכות רשות המיסים ולא באמצעות שינוי הוראות**
27 **ביצוע." (שם, פס' 31).**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

58. במחלוקת העקרונית בשאלה המתעוררת כאן, קרי, האם בעת מכירתה של דירה שהושכרה במסלול הפטור ממס הכנסה, ולכן לא נוכה פחת מן ההכנסות שהניבה, יש מקום לנכות את הפחת הרעיוני משווי הרכישה לצורך חישוב מס השבח החל בעת מכירתה, עדיפה בעיני עמדתו של המבקש על פני עמדתה של המשיבה. מסקנה זו, לפיה הדין עם המבקש, עולה בקנה אחד עם ההלכה שנפסקה בענין **PIV**, לפיה הטעם בניכוי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב השבח הוא מניעת הטבה כפולה בגין אותה הוצאה ממש- פעם אחת הטבה בדמות ניכוי הפחת מההכנסה החייבת במס, ופעם שניה, בעת חישוב השבח שנוצר במכירת המקרקעין, אלא שכאשר הנישום כלל לא השתמש באותה הטבה (משום שמלכתחילה הוא קיבל פטור ממס כמו במקרה של הדירות הפטורות), החשש האמור איננו מתקיים. וכפי שנפסק בענין **PIV**: "**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..."**
- לעומת זאת, אם נקבל את פרשנותה של המשיבה, יוצא שלא רק שלא היתה כאן "הטבה כפולה" לנישום (שכן הנישום מעולם לא ניכה את הפחת מהכנסותיו בגין הדירה), אלא שלמעשה, תכורסם ההטבה שהמחוקק התכוון ליתן לאותו נישום בדמות פטור מלא ממס הכנסה, באמצעות הגדלת חבות המס שלו במקרה של מכירת הדירה. הכרוסם יתבצע באמצעות ניכוי של הפחת הרעיוני (פחת שלא נוצל בפועל על ידי הנישום) משווי הרכישה, מה שיגדיל מניה וביה את השבח שנוצר במכירה ואגב כך את חבות המס של אותו נישום.
- בהקשר זה חשוב לציין כי ההלכה שנפסקה בענין **PIV**, מעבר לכך שהיא ההלכה המחייבת את כלל הערכאות, נפסקה בשנת 2019, בעוד שפסק הדין בענין **וימן** ניתן בשנת 2016.
59. אכן, בכל הנוגע למסלול המס המופחת, המחוקק גילה דעתו, באופן ברור ומפורש במסגרת סעיף 122(ג) לפקודה, כי לא רק שיחיד שבחר במסלול זה לא יהיה זכאי לנכות פחת מהכנסתו החייבת במס בגין השכרת הדירה, אלא שבנוסף, בבואו למכור את הדירה, הרי שלענין השבח, יתווסף לשווי המכירה הסכום המירבי של הפחת הרעיוני שניתן היה לנכותו לפי כל דין. כלומר, סכום השבח יגדל באופן מלאכותי, מה שיגדיל ממילא גם את מס השבח שישולם בגין המכירה. מאחורי מנגנון זה מסתתרת ההנחה כי המס המופחת מגלם בחובו את כל ההטבות האפשריות, לרבות ניכוי פחת, ולכן אין מקום להטבה נוספת בעת מכירתה של הדירה. ברם, זוהי בחירתו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 המפורשת של המחוקק, ואין לנו לערער או להרהר אחריה. בחירה דומה של המחוקק אינה
2 קיימת ביחס למסלול הפטור המעוגן בחוק הפטור, ואינני רואה כיצד רשאית המשיבה להחליט
3 על דעת עצמה להחיל על מכירה של דירה פטורה את אותו מנגנון של כרסום בהטבת המס,
4 מבלי שהדבר יגובה בהוראות החוק. נזכיר בהקשר זה כי בעוד שסעיף 122 לפקודה נחקק בשנת
5 1987, הרי שחוק הפטור נחקק שלוש שנים לאחר מכן, בשנת 1990, כך שלנגד המחוקק עמד
6 ההסדר של סעיף 122(ג) לפקודה, וחרף זאת, לא מצא המחוקק לאמצו ולהחילו על מכירה של
7 הדירות הפטורות לפי חוק הפטור. לטעמי מדובר איפוא בהסדר שלילי. רצונה של המשיבה
8 להחיל את אותו הגיון ממש על הדירות הפטורות אין בו די, שכן אין מגדילים חבות במס מכוחו
9 של היקש, אלא על פי הוראת חוק ברורה ומפורשת, שבמקרה דנן אינה קיימת. ואכן, המשיבה
10 עצמה לא סברה, מאז חוקק חוק הפטור בשנת 1990 ועד לשנת 2007, כי היא רשאית לנהוג כפי
11 שהיא נוהגת כיום, ולא בכדי הוראת הביצוע הראשונה לא התירה זאת. לטעמי, לעמדתה
12 הפרשנית של המשיבה עצמה, בין השנים 1990-2007, נודעת חשיבות לא מבוטלת בבואנו
13 לקבוע מהי הפרשנות הנכונה של חוק הפטור בסוגיית ניכוי הפחת בעת המכירה. אכן, המשיבה
14 שינתה את עמדתה מן הקצה אל הקצה בשנת 2007, אלא ששינוי פתאומי זה לא נומק על ידה
15 ואיננו נסמך על שינוי כלשהו במצב הסטטוטורי.
- 16 60. כפי שנפסק לא אחת, לחוקי המס אין כללי פרשנות ייחודיים והם יפורשו בהתאם לתורת
17 הפרשנות הלשונית והתכליתית בדומה לענפי המשפט האחרים (ע"א 8511/18 פקיד שומה
18 נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ, פס' 26 (נבו 26.01.2020) (להלן: "דלק הונגריה"). וכפי שנפסק
19 בע"א 5206/15 אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת, פס' 9 (נבו 26.12.2016) : "הגישה הנוהגת
20 בשיטת המשפט הישראלית דוגלת בפרשנות מהותית – לאו דווקא פרשנות דוקנית – של
21 דיני המס ... עם זאת, כללי הפרשנות של דיני המס ... אינם שונים מכללי פרשנות החלים
22 על כל דבר חקיקה, ולפיהם נקודת המוצא היא הלשון שבה נוקט החוק."
- 23 הליך הפרשנות הוא דו-שלבי. תחילה יש לאתר את כל המשמעויות שלשון החוק יכולה לשאת.
24 כלומר, נדרשת נקודת אחיזה, ולו גם מינימלית, בלשון החוק, משום שהמילים מגבילות את
25 הפירוש (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985); ד"נ 40/80
26 קניג נ' כהן, פ"ד לו(3) 701, 716 (1982)). ברוח זו נפסק כי "פרשנות תכליתית פירושה מתן
27 פרשנות לדבר חקיקה שיש לה אחיזה בלשון החוק, אך אין פירושה מתן פרשנות שלשון
28 החוק אינה יכולה לשאת ..." (בג"ץ 9021/20 עזבון המנוח אהוביה סנדק ז"ל נ' משטרת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 **ישראל - ימ"ר תל אביב**, פס' 19 (נבו 14.01.2021); ע"א 450/17 **אס.בי.אן הלבשה בע"מ נ'**
2 **מדינת ישראל רשות המיסים**, פס' 7 לפסק דינו של כב' השופט ד' מינץ (נבו 29.10.2019).
- 3 רק לאחר מכן, בשלב השני, ככל שישנה יותר מפרשנות לשונית אחת אפשרית, שומה על בית
4 המשפט לנסות ולאתר את תכליותיו של דבר החקיקה שפרשנותו עומדת על הפרק, ולבחור
5 מבין כל האפשרויות הפרשניות שאותרו את הפרשנות המגשימה תכליות אלה באופן המיטבי
6 (**דלק הונגריה**, פס' 28). לעתים, הבדיקה הפרשנית נעצרת כבר בשלב הראשון, מקום בו אין
7 אחיזה לשונית לטיעונו של בעל דין מסויים (**שם**, בפס' 29).
- 8 61. במקרה דנן קיים קושי למצוא אחיזה לשונית בחוק הפטור ובחוק מיסוי מקרקעין לעמדתה
9 הפרשנית של המשיבה בכל הנוגע לניכוי פחת משווי המכירה של הדירות הפטורות, שהרי
10 מעצם הגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, פחת הוא הסכומים הניתנים לניכוי לגבי
11 מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי
12 שלהם לענין מס הכנסה, אלא שבמסלול הפטור לא ניתן כלל לנכות פחת. ואכן, סעיף 5 לחוק
13 הפטור אף קובע כי "**מי שקיבל הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור**
14 **פחת לדירה מושכרת למגורים), תשמ"ט-1989**". קשה איפוא לראות כיצד ניתן, לצורך חישוב
15 מס השבח, לנכות פחת רעיוני משווי הרכישה של דירה פטורה, שעה שחוק הפטור אוסר
16 מדעיקרא על ניכוי פחת בדירה שכזו.
- 17 לכן, גם אם אניח לטובת המשיבה כי יש הגיון מסויים ברצונה לגזור, לענין הדירות הפטורות,
18 גזירה שווה מהדין החל על מכירת דירות שהושכרו לפי מסלול המס המופחת, הרי שבהעדר
19 אחיזה לכך בלשון החוק, אין בכך די, במיוחד כאשר מדובר הלכה למעשה בכרסום שמבצעת
20 המשיבה על דעת עצמה בהטבת מס שהמחוקק העניק לבעלי הדירות הפטורות.
- 21 62. יתר על כן, וכפי שצויין קודם, עמדתו של המבקש מקבלת חיזוק נוכח שורה של נתונים, ובהם
22 העובדה כי מבחינה כרונולוגית, חוק הפטור חוקק לאחר סעיף 122 לפקודה, מה שיכול להצביע
23 על כך שהמחוקק היה מודע לסוגייה של ניכוי פחת לגבי מס שבח ביחס למי שנהנה מהטבת
24 מס כזו או אחרת, ובכל זאת בחר בכוונת מכוון, בכל הנוגע לדירות הפטורות לפי חוק הפטור,
25 שלא לכרסם בהטבה בעת חישוב מס השבח, בניגוד למה שנעשה בסעיף 122(ג) לפקודה; וכן
26 העובדה כי המשיבה עצמה נהגה לאורך שנים רבות, בהתאם להוראת הביצוע הראשונה, שלא
27 לנכות פחת משווי הרכישה של הדירות הפטורות. לשיקולים אלה מצטרפת העמדה העקרונית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 שנקבעה בהלכת PIV לפיה לצורך חישוב מס שבח מקרקעין יתווסף לשבח רכיב הפחת רק
2 לאותם נישומים שניכו את הפחת בפועל, משום שתכליתו של סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין
3 היא מניעת כפל הנאת מפחת שנוכה למעשה ממס הכנסה, ובהעדר ניכוי של פחת, כמו במקרה
4 של הדירות הפטורות, אין מצב של כפל הטבה.
- 5 בנסיבות אלה, ניתן לקבוע כי בהחלט ישנה אפשרות סבירה, אם לא למעלה מכך, שהשאלה
6 המשפטית שבמחלוקת תוכרע לטובה הקבוצה.
- 7 האם תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין?
- 8 63. השאלה הבאה שיש לברר היא האם תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה
9 במחלוקת בנסיבות הענין. בהקשר זה מתעוררות שתי שאלות נפרדות. השאלה האחת, נוגעת
10 ליעילות והוגנות כלי התובענה הייצוגית במקרה כגון דא, בו קיים שוני עובדתי בין חברי
11 הקבוצה ובסעד המגיע לכל אחד מהם. בסופו של דבר, שיעור הפחת שנוכה על-ידי המשיבה
12 מתוך שווי הרכישה של כל אחד מחברי הקבוצה במסגרת חישוב השבח במקרקעין, קרי
13 ה"נזק" עליו מושתתת תובענה ייצוגית זו, היה שונה מזה שנוכה לחבריו האחרים לקבוצה,
14 נוכח השפעת נתונים שונים על שיעור הפחת (למשל, משך ההחזקה בדירה, שווי הרכישה וכו').
15 לפיכך, שיעור מס השבח ה"עודף" ששולם- שונה הוא מנישום לנישום. השאלה השנייה היא
16 האם יש מקום להתיר תובענה ייצוגית מקום בו קיים מסלול פרטני, ייחודי וייעודי של השגה
17 וערר, מסלול עליו ויתר המבקש בידועין משום שהעדיף מלכתחילה לבחור במסלול העוקף של
18 תובענה ייצוגית. נדון בסוגיות אלו כסדרן.
- 19 64. בכל הנוגע לשונות הנוגעת לסעד בלבד, מקובלת עלי טענתו של המבקש לפיה אין בה כשלעצמה
20 כדי להוות חסם בפני אישור התובענה כייצוגית. הלכה היא כי אין לדחות בקשה לאישור
21 תובענה ייצוגית אך בשל קיומה של שונות בין חברי הקבוצה, אלא אם כן ברור כי לא ניתן
22 להתגבר על הקשיים שמעוררת שונות זו באמצעות הכלים שמעמיד סעיף 20 לחוק תובענות
23 ייצוגיות (ראו: בר"מ 9100/15 עיריית פתח תקווה נ' מרדכי, פס' 20 (נבו 28.06.2018); ע"א
24 6887/03 רזניק נ' ניר שיתופי אגודה ארצית שיתופית להתיישבות, פס' 27 (נבו 20.7.2010)
25 (להלן: "רזניק"); רע"א 4114/17 כמיפל בע"מ נ' זוהר (נבו 2.11.2017)). יפים לענין זה הדברים
26 הבאים:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 "בכל מקרה שבו מוגשת תובענה ייצוגית, יש לבחון האם קיים דמיון מספיק בין חברי
2 הקבוצה. ... בהקשר זה נפסק כי "נקודת המוצא היא, כי לא נדרש שכל השאלות
3 המתעוררות בגדר התובענה הייצוגית תהיינה משותפות לחברי הקבוצה. די בכך שיש
4 שאלות משותפות של עובדה או משפט שהן 'מהותיות' ... ואמנם, לא אחת הובעה הדעה
5 כי קיומם של הבדלים בין חברי הקבוצה אינו מוביל בהכרח למסקנה כי לא ניתן לאשרה
6 כתובענה כייצוגית ... הדמיון הנדרש בין חברי הקבוצה צריך אפוא להיות מספיק, ולא
7 בהכרח מלא. בנוסף לכך, בחוק תובענות ייצוגיות קיימים פתרונות אפשריים למקרים
8 של היעדר הומוגניות בין חברי הקבוצה. " (ע"א 7141/13 קונקטיב גרופ בע"מ נ' דבוש,
9 פס' 4 ו- 5 לפסק-דינה של כב' השופטת ד' ברק-ארז וכן פס' א' לפסק-דינו של כב' השופט
10 י" דנציגר (נבו 5.11.2015)).
- 11 65. הנה כי כן, עצם הצורך בחישוב פרטני ביחס לנזקו של כל נישום ונישום, אין בו כדי להצדיק
12 את דחייתה של הבקשה לאישור התובענה הייצוגית. בסופו של דבר, המבקש הציב שאלה
13 משפטיות אחת המשותפת למספר רב של נישומים, גם אם ההשלכות החישוביות שונות
14 ביניהם. ליבתה של התובענה הייצוגית היא אותה שאלה משפטית משותפת, ולא שאלת הנזק.
15 הכרעה בשאלה המשפטית כמוה כהתרתו של קשר גורדי באבחת חרב. השונות בשאלת הנזק
16 אכן קיימת מטבע הדברים, אך חרף נסיונה המרשים של המשיבה להאדיר עד מאוד את
17 המורכבות של בירור שאלה זו ולהציגה כשאלה כה סבוכה עד אשר לא ניתן להכריע בה כלל
18 במסגרת תובענה ייצוגית, לא התרשמתי כי אכן כצעקתה. מטבע הדברים, כל נתבע הנדרש
19 להשיב כספים שגבה שלא כדין, ינסה בכל מאודו להצביע על המורכבות הכרוכה בקביעת
20 שיעורו המדוייק של הנזק שנגרם לכל אחד מחברי הקבוצה, והמקרה הנוכחי יוכיח. במקרה
21 דנן, קביעת שיעורו של הנזק הפרטני שנגרם לכל אחד מחברי הקבוצה "לא בשמיים היא",
22 והנתונים הדרושים לכך מצויים תחת ידיה של המשיבה עצמה. וכפי שצויין בענין **מתכות עמק**
23 **זבולון** : "כמו כן, יש להביא בחשבון ... כי בשלב זה הכלים הדיוניים העומדים לרשותו של
24 התובע הייצוגי מוגבלים באופן שמטבעו מקשה עליו להוכיח את עילת התביעה. לטעמי,
25 הדברים נכונים ביתר שאת בנסיבות בהן מדובר במערכת יחסים בין מבטח למבוטח בה
26 למבטח ישנה שליטה על מסמכים מהותיים שלא נמצאים בידי המבוטח, מסמכים שעשויים
27 לסייע רבות להוכחת עילת התביעה בשלב אישור התובענה כייצוגית." מכל מקום, השונות,
28 הגם שהיא בהחלט קיימת, אינה משמעותית במידה כזו שתוביל למסקנה כי התובענה
29 הייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת (רזניק, פס' 24-27). ישנה גם
30 חשיבות רבה לכך שנוזקם של מרבית הנישומים הכלולים בקבוצה הוא קטן יחסית, ואין בו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 תמריץ מספק מבחינתם לפנות למסלול ההשגה והערר. והרי מוסד התובענה הייצוגית נועד,
2 בין השאר, לשם התגברות על העדר התמריץ של הפרט למצות את זכויותיו מול הנתבע:
- 3 "מוסד התובענה הייצוגית נושא חשיבות רבה בצמצום הפער המובנה שבין התמריץ
4 הפרטי לעשיית שימוש במערכת אכיפת החוק האזרחית לבין התמריץ החברתי הכולל
5 לעשיית שימוש שכזה. במילים אחרות, מוסד זה מאפשר התפתחותן של תביעות שאף
6 כי קיים אינטרס חברתי בבירורן, ייתכן ולא היו יוצאות לפועל בהיעדרו, היות שתוחלתה
7 של התועלת הפרטית שמפיק התובע הבודד, שמתעלם בדרך כלל מן ההשלכות
8 החברתיות של תביעתו, נמוכה מתוחלת ההשקעה בהגשת התביעה. תכלית זו מתממשת
9 הן במתן פיצוי לניזוקים שתמריצי ההשקעה שלהם נמוכים, כך שבהיעדרו של מוסד
10 התובענה הייצוגית עלולים להימנע מלהשקיע את המאמץ הכרוך בהגשת תביעה, והן
11 בהרתעתם של מעוולים פוטנציאליים שבהיעדרו של מוסד זה אינם נושאים ב"מחיר"
12 הנזקים שלהם גרמו... (ע"א 345/03 רייכרט נ' יורשי המנוח משה שמש ז"ל, פס" 2
13 לפסק-דינה של כב' השופטת ע' ארבל (נבו 7.6.2007) (להלן: "רייכרט")).
- 14 בהקשר זה בהחלט מקובלת עליי טענתו של המבקש, כי נזק נטען בסכום של כ- 10,000 ₪
15 בלבד במקרה הפרטני שלו (או לשיטתה של המשיבה, נזק ממוצע של כ- 7,000 ₪ בלבד לכלל
16 חברי הקבוצה- ע' 24 לפרוטוקול הדיון מיום 17.11.2020), איננו גבוה דיו על מנת שהנישום
17 הסביר יטרח לאחוז בגינו בהליכים משפטיים נגד המשיבה, שכוחה רב לאין שיעור מכוחו הדל.
18 סכומו הנמוך יחסית של הנזק הפרטני מהווה תמריץ שלילי מבחינתו של הנישום הבודד, בשים
19 לב להוצאות הכרוכות בניהול הליך משפטי של הגשת ערר לוועדת הערר, שלבטח עולות על
20 סכום זה.
- 21 66. מכל מקום, מוסד התובענה הייצוגית אינו מוגבל רק למקרים בהם נזקו של הנפגע הוא נמוך.
22 התובענה הייצוגית יכולה בהחלט להיות כלי יעיל והוגן גם לקבוצת נפגעים שנזקו של כל אחד
23 מהם הוא משמעותי. כפי שנכתב בענין רייכרט:
- 24 "התובענה הייצוגית עשויה לשרת תכליות אלה גם כשתוחלת הנזק מהווה תמריץ מספק
25 מבחינת התובע הבודד להגיש תביעה, ולא רק במקרים שתוחלת זו נמוכה." (פס" 3 לפסק-
26 דינה של כב' השופטת ע' ארבל. וראו גם פס" 9 לפסק-דינה של כב' הנשיאה ד' ביניש).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 67. מהאמור עולה כי העובדה שזקו האישי של כל נישום שונה משל רעהו וכי הקבוצה אינה
2 "הומוגנית", כלשון המשיבה, אינה מהווה סיבה מספקת לדחיית הבקשה לאישור. כאמור,
3 כלל חברי הקבוצה מושפעים משאלה משפטית אחת ויחידה, גם אם נזקו של כל אחד מהם
4 שונה. בנוסף, מספר חברי הקבוצה הוא גדול יחסית ועומד על לפחות כ-6,600 נישומים, לפי
5 עדותה של עו"ד אתי לוסקי, המצהירה מטעם המשיבה (עמ' 24 לפרוטוקול הדיון מיום
6 17.11.2020). נתונים אלה מחזקים את המסקנה כי ישנו אינטרס ציבורי מובהק בבירור
7 השאלה המשפטית וכי הבקשה משרתת תכליות חשובות של מוסד התובענה הייצוגית, קרי,
8 היותה כלי יעיל וזול לשמירת זכויותיו של הפרט כאשר הנזק הנגרם לו הוא קטן יחסית, מניעת
9 התעשרות בלתי צודקת של הצד הפוגע והרתעתם של פוגעים אחרים.
- 10 68. נדון כעת בסוגיה השנייה שצוינה לעיל, והיא אי מיצוי המסלול של השגה וערר על-ידי המבקש.
11 בהקשר זה המשיבה טוענת כי יש לדחות את הבקשה לאישור על הסף, משום ששומה היה על
12 המבקש לפנות למסלול של השגה וערר ולא למסלול של תובענה ייצוגית.
- 13 אקדים מסקנה לדיון ואציין כי לא מצאתי שיש מקום לסלק את ההליך על הסף מחמת אי
14 מיצוי המסלול של השגה וערר. פרט 11 לתוספת השניה של חוק תובענות ייצוגיות קובע כי
15 תביעה שניתן להגיש בה בקשה לאישור תובענה ייצוגית היא "**תביעה נגד רשות להשבת**
16 **סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר**...". והרי בחוקי מס רבים
17 עומדים לרשות הנישום מסלולי השגה וערר, ואם היה ממש בטענתה זו של המשיבה, לפיה אין
18 לברר תובענה ייצוגית מקום בו קבועים בחוקי המס מסלולי השגה וערר, הרי שהוראת סעיף
19 11 לתוספת השניה היתה הופכת במידה רבה לאות מתה.
- 20 69. זאת ועוד, המשיבה מבססת טיעונה זה על ההלכה שנפסקה בענין **אספיאדה**. ואולם, באותו
21 ענין הבהירו שופטות הרוב כי ההלכה שנפסקה בנוגע לשאלה האם ניתן להגיש תובענה ייצוגית
22 בגין חיוב בארנונה בנסיבות שבהן הדין מתווה מסלול ייחודי נפרד להשגה וערר על השומה,
23 חלה אך ורק על תובענות ייצוגיות בענייני ארנונה, ולא בהכרח על תובענות ייצוגיות נגד רשות
24 המסים, כפי המקרה בעניננו. וכדברי כב' השופטת ד' ברק-ארז :
- 25 "בעיקרו של דבר, ברצוני להדגיש כי עמדתי בנושא שבפנינו נגזרת מן הייחוד של מסלול
26 ההשגה בדיני הארנונה, שהוא מסלול שונה ובעל מאפיינים מיוחדים בהשוואה לחלק
27 ממסלולי ההשגה האחרים שאליהם התייחסה חברתי. ... לעומת זאת, בתחום מס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ההכנסה הגשת השגה אינה מוגבלת לעילות מסוימות, ויכולה להשתרע על כל מחלוקת
2 מול פקיד השומה, גם כזו שהיא בעלת מאפיינים משפטיים מובהקים. ... אני סבורה
3 שהמקרה שלפנינו אינו מצריך הכרעה בסוגיה המורכבת של היחס בין הליך ההשגה
4 בדיני מס הכנסה לבין תובענות ייצוגיות בתחום דיני המס, שאף לא שמענו טענות
5 בעניינה. אין ספק שדיני מס ההכנסה אינם אמורים להישאר מחוץ לעולמן של
6 התובענות הייצוגיות. עם זאת, במשך הזמן יצטרך להתברר היחס שבין הליך ההשגה
7 לבין הגשת תובענות כאלה. " (אספיאדה, פס' 38-40 לפסק-דינה).
- 8 כב' הנשיאה מ' נאור, שהצטרפה לעמדתה של כב' השופטת ד' ברק-ארז, הבהירה אף היא כי
9 "דבריי מתייחסים אך ורק לתובענות ייצוגיות בסוגיה שנדונה לפנינו, של סיווג נכס לצורכי
10 ארנונה. איני מבקשת לחוות דעה במסגרת זו לגבי דינן של תובענות ייצוגיות בנושאים
11 אחרים, לרבות בתחום המס. סוגיות אלה לא נדונו לפנינו ואין ללמוד מהאמור כאן דבר
12 לגביהן."
- 13 מכאן שהלכת אספיאדה אינה מונעת בהכרח הגשה של תובענה ייצוגית נגד רשות המסים בגין
14 גביית מס שלא כדין.
- 15
- 16 למסקנה דומה, לפיה הלכת אספיאדה אינה מונעת בהכרח תובענה ייצוגית נגד רשות המסים
17 בגין גביית מס שלא כדין, הגיע בית המשפט המחוזי במסגרת ת"צ (מינהליים י-ם) 23894-09-
18 19 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' גורביץ', פס' 15 (נבו 19.11.2020). ראה גם ת"צ
19 (מינהליים ת"א) 53101-06-16 דרור שלי נ' רשות המיסים, פס' 34 (נבו 22.09.2019), שם נפסק
20 כי "מקובלת עליי עמדת המבקשים לפיה משמדובר בסוגיה עקרונית, אין להוליכו במסלול
21 השומתי על מנת למצות את טענותיו, כאשר מדובר במחלוקת פרשנית עקרונית שעמדת
22 הרשות לגביה ידועה מראש..."
- 23 70. יתר על כן, הגם שבענין אספיאדה דעת הרוב קבעה כי על דרך הכלל, לא ניתן לברר טענות
24 הנוגעות לסיווג נכסים לצורכי ארנונה במתכונת של תובענה ייצוגית, וזאת בעטיו של מסלול
25 השגה וערר שנקבע בדין לצורך כך, הרי שנפסק באותו ענין ממש כי לכלל זה ישנו חריג, "פתח
26 צר" כלשונה של כב' השופטת ד' ברק-ארז, לפיו בית המשפט עשוי להכיר בהצדקה להגיש
27 תובענה ייצוגית חלף צעידה במסלול הסטטוטורי של השגה וערר, במקרים חריגים בעלי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 חשיבות ציבורית מיוחדת, שבהם מתעוררת שאלה משפטית עקרונית המשותפת לנישומים
2 רבים והדעת נותנת כי אין טעם בבירור הטענה במסגרת הליכי ההשגה והערר (פס' 23 ו-43
3 לפסק-דינה של כב' השופטת ד' ברק-ארז). לעומת זאת, כב' השופטת (כתוארה אז) א' חיות
4 סברה בדעת מיעוט כי "העובדה שקיים מסלול סטטוטורי ייחודי לבירור ההליך האישי היא,
5 כשלעצמה, אינה צריכה להקים מחסום מפני תובענה ייצוגית באותו נושא והשאלה המרכזית
6 שאליה על בית המשפט להידרש בהקשר זה היא - האם '[ה]תובענה ייצוגית היא הדרך
7 היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין'" (פס' 5 לפסק-דינה)).
- 8 71. ואכן, אף אם היינו מגיעים למסקנה כי הכלל שנקבע בהלכת אספיאדה חל גם ביחס לתובענות
9 ייצוגיות הנוגעות למיסוי מקרקעין, עדיין דומה כי המקרה דנן נמנה בדיוק על אותם מקרים
10 המהווים חריג לכלל, שהרי בענייננו התובענה הייצוגית מושתתת על שאלה עקרונית אשר
11 משותפת לנישומים רבים, שהיא בעלת חשיבות ציבורית מיוחדת, וספק אם יש טעם לבררה
12 במסגרת הליכי השגה וערר. יפים לעניין זה דברי כב' השופט נ' סולברג, אשר קבע כי גם כאשר
13 עסקינן בתובענה ייצוגית בדיני ארנונה, ניתן להתירה אם מדובר בקבוצה המונה אלפי נישומים
14 הנדרשים לנהל אלפי הליכי השגה פרטניים :
- 15 "האם יש בתובענות הייצוגיות 'חשיבות ציבורית עקרונית מיוחדת' המצדיקה את
16 בחינתן בבית המשפט? לכך אשיב בחיוב, ממספר טעמים. ראשית, היקפה של הקבוצה
17 המיוצגת – כל תושבי רענה שחויבו בגין שטחים מעין השטחים המקורים שבמחלוקת
18 – מלמדנו על ההשפעה הנרחבת אשר תיוודע להכרעה בשאלה הפרשנית הנדונה. אך לא
19 ההיקף לבדו הביאני לתשובה חיובית כאמור. נוסף על כך, דומני כי תכליתיו של מסלול
20 ההשגה שבחוק מצדדות בסטייה ממנו בענייננו. הקבוצה המיוצגת בתובענות דנן מונה
21 מאות רבות של נישומים, שמא אף אלפים, הנדרשים כעת לנהל אלפי הליכי השגה
22 פרטניים, לשם הכרעה בשאלה אחת משותפת. מצב שכזה ודאי איננו עולה בקנה אחד
23 עם השאיפה להליך יעיל ומהיר עד כמה שניתן." (עע"מ 728/17 רחמים שמואל נ' עיריית
24 רענה, פס' 22 (נבו 04.02.2018)).
- 25 ראה גם ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל משרד האוצר-רשות המיסים, פס' 88
26 (נבו 14.2.2017) :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 **"בענייננו מדובר בנושא בעל חשיבות עקרונית אשר לטעמי ראוי להיכלל בגדר החריגים**
2 **לכלל, בהיותו נוגע לאופן פרשנות המשיבה את הוראות הדין ויישומו ביחס לציבור רחב**
3 **של נישומים."**
- 4 72. ודוק, גם בענייננו מדובר כאמור בשאלה בעלת חשיבות ציבורית ועקרונית, שיש לה השלכות
5 על אלפי נישומים, שמספרם אף יילך ויגדל מדי שנה בשנה, במיוחד כאשר לכאורה ומבלי
6 לקבוע מסמרות, ישנו חשש של ממש שמא רשות המסים עשתה דין לעצמה, ובניגוד לקביעת
7 המחוקק, גבתה ועודנה גובה כספי מס שבח ביתר מבעלי הדירות הפטורות, אגב פרשנות
8 מוטעית של חוק הפטור ועל יסוד היקש מהוראת חוק אחרת הדנה בכלל במי שבחר במסלול
9 המס המופחת. בנוסף, שיקולי יעילות, העומדים בבסיס מוסד התובענה הייצוגית (ראו
10 רייכרט, פסי' 9 לפסק-דינה של כב' הנשיאה ד' ביניש), מורים כי תובענה ייצוגית היא הכלי
11 המתאים לעניין דנן. במקום אלפי הליכי השגה וערר פרטיים, העלולים גם להוביל לחוסר
12 אחידות בפסיקות ועדות הערר, ניתן להכריע בשאלה המשפטית המתעוררת בהליך אחד מרוכז,
13 שיש בו חסכון רב במשאבים, הן לבית המשפט והן לצדדים. המסקנה המתבקשת היא
14 שהתובענה הייצוגית אכן מהווה את הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין.
- 15 73. זאת ועוד, בבחינת למעלה מהצורך אציין כי לו היה נדרש המבקש למצות ראשית לכל את
16 מסלול ההשגה והערר, וטענותיו היו נדחות במסגרת מסלול זה, אזי היה נסתם הגולל על
17 הדרך לתובענה ייצוגית, שהרי במקרה כזה לא היה עולה בידי המבקש להצביע על קיומה של
18 עילה אישית. מנגד, אם מסלול ההשגה והערר היה מוכתר בהצלחה, גם אז היתה נחסמת בפני
19 המבקש האפשרות להגיש תובענה ייצוגית, משום שהוא היה זוכה לסעד פרטני ובכך היה
20 ממצה עד תום את עילתו האישית, שקיומה מהווה תנאי להגשתה של תובענה ייצוגית. משמע,
21 שליחתו של המבקש למסלול ההשגה והערר פירושה המעשי הוא סתימת הגולל על האפשרות
22 לברר אי פעם את הסכסוך במתכונת של תובענה ייצוגית, תוצאה שאינה נראית סבירה על פניה
23 נוכח הוראת סעיף 11 לתוספת השניה של חוק תובענות ייצוגיות שמתירה הגשת תביעה נגד
24 רשות שגבתה מס שלא כדין. ואכן, בענין **אספיאדה** עמדה כב' השופטת (כתוארה אז) א' חיות
25 על מצב דברים זה :
- 26 **"לגישתי, העובדה שהמערערים לא השיגו על חיובם בארנונה לשנת 2010 (להבדיל**
27 **משנת 2011 שבה הגישו השגה אשר נדחתה), אינה חוסמת את דרכם מלהגיש בקשה**
28 **לאישור תובענה ייצוגית המתייחסת לגביית יתר בשנת 2010. אדרבא, אילו הגישו השגה**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 כזו ונדחו היה בכך בעיני כדי לחסום את זרכם מלנקוט במסלול התובענה הייצוגית,
2 משום שבחרו במסלול התביעה האישית ונכשלו. " (פס' 7 לפסק-דינה).
- 3 74. טענה נוספת של המשיבה בהקשר זה עניינה במורכבות הבדיקה של זכאות חברי הקבוצה
4 להשבה כספית. לטענת המשיבה, איתור הנישומים החברים בקבוצה הוא מורכב ומסורבל
5 במיוחד, וכולל בדיקה ידנית של אלפי טפסים, טופס-טופס, מה שכמובן יטיל עליה עול כלכלי
6 כבד.
- 7 ברם, מורכבות הבדיקה אין בה כדי להצדיק את דחייתה של הבקשה. מסקנתי זו מבוססת על
8 מספר אדנים: ראשית, מעדותה של עו"ד לוסקי ניכר כי המשיבה השכילה, לאחר בדיקה
9 ראשונית בלבד וללא מאמץ מיוחד, לכמת באופן משוער את מספר הנישומים שהתובענה
10 רלוונטית אליהם – מדובר בכ- 6,600 נישומים (עמ' 24 לפרוטוקול 17.11.2020), ואף לאמוד
11 את סכום הנזק הממוצע ביחס לכל נישום (כ- 7,000 ₪). מכאן עולה שאף אם חלק מהבדיקה
12 הוא מורכב, עדיין לא מדובר במשימה שהיא מעבר ליכולתה של המשיבה אגב השקעת מאמץ
13 סביר. חיזוק למסקנה זו נמצא בעדותה של עו"ד לוסקי: "לא אמרנו שהטפסים לא קיימים,
14 רק אמרנו שהבדיקה עצמה היא מסורבלת מאוד..." (עמ' 29 לפרוטוקול 17.11.2020). שנית,
15 גם אם מחצית מן הדיווחים הוגש באופן ידני כעדותה של הגב' לוסקי (שם, בעמ' 24), עדיין
16 המחצית השניה הוגשה באופן מקוון מה שאמור להקל על איתור הנתונים הדרושים לשם
17 בירור התביעה. לא התרשמתי כי בדיקה של כ-3,300 טפסים לערך (מחצית של 6,600), תהווה
18 הכבדה בלתי סבירה על המשיבה. לבסוף, מורכבות כלשהי בשאלת כימות הנזק היא חלק בלתי
19 נפרד מתובענות ייצוגיות מסויימות, ואם זו תהא אמת המידה לפיה ייחרץ גורלה של תובענה
20 כזו לשבט או לחסד, חלק ניכר מהתובעות הייצוגיות כלל לא תוכלנה להתברר.
- 21 ייצוג הולם וניהול בתום לב על ידי המבקש ובא כוחו
- 22 75. כאמור לעיל, הוראות סעיף 8(א)(3) וסעיף 8(א)(4) לחוק תובענות ייצוגיות מחייבות, כתנאי
23 מקדים לאישור תובענה כייצוגית, כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינהל בדרך הולמת
24 ובתום-לב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 76. המשיבה טענה כי העובדה שהמבקש הגיש את הבקשה לאישור בבית המשפט בעיר תל-אביב-
2 יפו, ולא בעיר חיפה שהיא מקום פעילותו ומגוריו, מקימה חשש לחוסר תום-לב ול- forum
3 shopping.

4 אין בידי לקבל טענה זו. המבקש הבהיר כי הסיבה שבגינה העדיף לנהל את ההליך בעיר תל-
5 אביב-יפו ולא בעיר חיפה נעוצה בכך שהוא מייצג, כעורך-דין, רשויות הנתבעות בתובענות
6 ייצוגיות בבית המשפט המחוזי בחיפה, וברצונו להמנע מהמבוכה הכרוכה בניהול תיק אישי
7 שלו בבית משפט שבו הוא מופיע תדיר כמייצג רשויות. לא מדובר איפוא ב- forum shopping,
8 מה גם שהמשיבה לא הראתה כי לו הוגש ההליך בעיר חיפה, הוא היה מתברר דווקא אצל
9 המותב שישב בראש ההרכב בענין וימן. בסופו של דבר, בכפוף לקיומה של סמכות מקומית,
10 הבחירה להתדיין דווקא בבית משפט זה ולא בבית משפט אחר, אינה מבססת טענה לפגם
11 בתום-לבו של המבקש או בהוגנות הייצוג. גם התנגדותו של המבקש לעריכת "מקצה שיפורים"
12 מטעם המשיבה, בדמות הגשתו של תצהיר משלים לאחר שהמשיבה כבר הגישה תשובה מאוד
13 מפורטת לבקשה, היתה התנגדות דיונית לגיטימית שאף הוכתרה בהצלחה (ראה החלטות
14 מיום 7.9.2020, מיום 30.9.2020 ומיום 14.10.2020), וממילא אין בה כדי לבסס טענה נגד תום
15 ליבו של המבקש. לגופו של ענין, ומתוך התרשמות מהאופן המקצועי והמיומן שבו ניהלו
16 המבקש ובא כוחו את ההליך עד כה, באתי לכלל מסקנה כי עניינם של חברי הקבוצה ייוצג
17 ויונהל בדרך הולמת ובתום-לב באמצעות המבקש ובא כוחו.

18 האם המס נגבה שלא כדין?

19 77. כאמור, לפי סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות, "לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה
20 כמפורט בתוספת השניה". הפרט הרלוונטי לענייננו הוא פרט 11 לתוספת השניה שעניינו
21 "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר...".

22 78. לטענת המשיבה, הסכומים שגבתה מהמבקש על פי הוראה 5/2007 מהוויים גבייה כדין, מכיוון
23 שהיא פעלה בהתאם לפרשנות המקובלת של הדין, שאף אושררה בפסק-דינה של ועדת הערר
24 בענין וימן. לפיכך, גם קביעה בדיעבד לפיה לא היה מקום לגבות את תוספת המס מאת המבקש
25 – לא תהפוך את הגבייה שכבר בוצעה לגבייה "שלא כדין".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 טענתה זו של המשיבה דינה להידחות. בסופו של דבר, התשובה לשאלה האם הגבייה הייתה
2 כדין אם לאו, מושפעת באופן ישיר מן ההכרעה בשאלה המשפטית מושא הליך זה. אם ייקבע
3 שהוראה 5/2007 הינה חוקית, הרי שהגבייה הייתה כדין. אם ייקבע ההיפך, קרי שההוראה
4 הינה בלתי-חוקית, הרי שכל גבייה הנובעת ממנה היא גבייה שלא כדין. הסתמכות על פסק
5 דינה של ועדת הערר בעניינו הפרטי של וימן, כוחה יפה אך ורק ביחס לחוקיות הגביה מאותו
6 וימן, ולא ביחס לכלל הנישומים שעניינם כלל לא נדון. ואכן, כבר נפסק כי הפרשנות הנכונה
7 של פרט 11 לתוספת השניה היא שניתן לאשר תובענה כייצוגית גם אם הסכומים הנתבעים
8 להשבה נגבו לכתחילה כדין ורק במועד מאוחר יותר התברר כי יש חובה להשיבם:

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

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

17 79. אשר על כן, המבקש מקיים אחר כל תנאיו של סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות.

18 צירוף ראיות לסיכומי המשיבה

19 80. המבקש טוען כי יש למחוק מסיכומי המשיבה ראיות חדשות שצורפו אליהן שלא כדין. מדובר
20 בנספח 1 לסיכומי המשיבה. בתשובה, טוענת המשיבה כי צירפה את נספח 1 לסיכומיה כדי
21 להפריך את טענתו של המבקש, שהועלתה לראשונה בסיכומיו, לפיה החל משנת 2017 עסקאות
22 מכר דירות מדווחות באופן מקוון, וכן כדי להתמודד עם מוצג מב/1 שהוגש לראשונה בשלב
23 חקירת העדים.

24 גם בענין זה הדין עם המבקש. כידוע, הכלל הוא שאין להגניב ראיות חדשות לסיכומים (ע"א
25 202/70 אליהו נ' יחזקאלי, פ"ד כה(2) 425 (1971); ע"א 210/84 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ'
26 אריה חברה לביטוח בע"מ, פ"ד מא(2) 667 (1987); ע"א 10171/07 אמיל דהן נ' י.ס (נבו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 כלל זה חל גם כאשר מבקשים להפריך ראייה שהוגשה כדין בשלב חקירת העדים
2 (מוצג מב/1). גם כאשר יש התנגדות להעלאת טענה מסויימת שהעלה הצד שכנגד לראשונה
3 בסיכומיו, אין הדבר מצדיק צירוף אסור של ראיות לסיכומים מצידו של המתנגד.

4 **סוף דבר**

5 81. נוכח כלל האמור לעיל, באתי לכלל מסקנה כי המבקש הצביע על עילת תביעה בגין גביה שלא
6 כדין שביצעה המשיבה לפי פרט 11 לתוספת השניה של חוק תובענות ייצוגיות; כי התובענה
7 מעוררת שאלה מהותית של משפט המשותפת לכלל חברי הקבוצה, וכי קיימת אפשרות סבירה
8 ששאלה זו תוכרע בתובענה לטובת הקבוצה. כמו כן, בנסיבות העניין, תובענה ייצוגית היא
9 הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת ואף קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי
10 הקבוצה ייוצג וינהל על ידי המבקש ובא כוחו בדרך הולמת ובתום לב. לפיכך, יש מקום לאשר
11 את ניהול התובענה הייצוגית כמבוקש.

12 82. על פי סעיף 14(א) לחוק תובענות ייצוגיות, אני מורה כדלקמן :

13 א. הקבוצה בשמה תנוהל התובענה הייצוגית היא בעלים של דירות למגורים שמתקיימים
14 בהם התנאים המצטברים הבאים :

15 1. השכירו את דירותיהם למגורים ושכר הדירה שקיבלו היה פטור לפי חוק הפטור ;

16 2. מכרו את דירותיהם בין התקופה שראשיתה בשנתיים שקדמו להגשת הבקשה
17 (בהתאם להוראת סעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות), קרי, החל ביום 20.1.2018,
18 וסיומה במועד מתן החלטה זו (בהתאם להלכה שנפסקה בענין **מנירב**).

19 3. המשיבה ניכתה פחת משווי רכישת דירותיהם ;

20 4. שילמו בפועל את מס השבח בגין מכירת הדירות, לרבות את אותו חלק ממנו שנובע
21 מניכוי הפחת כאמור.

22 ב. התובע המייצג הוא עו"ד רשף חן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ג. בא כוחו של התובע המייצג הוא עו"ד אליהו מאיר.
- 2 ד. עילות התביעה בגינן מאושרת התובענה הייצוגית הן עשיית עושר ולא במשפט וגביית מס
3 שלא כדין ובחוסר סמכות.
- 4 ה. השאלה המשותפת לקבוצה היא האם לצורך חישוב מס שבח של בעל דירת מגורים אשר
5 השכיר אותה בפטור ממס הכנסה ולא ניכה בגינה פחת, רשאית המשיבה להפחית פחת
6 ממחיר רכישת הדירה.
- 7 ו. הסעד הנתבע הוא השבת אותו חלק ממס השבח אשר שולם על ידי חברי הקבוצה, הנובע
8 מניכוי הפחת ביחס לדירות שמכרו.
- 9 83. המשיבה תישא בשכר טרחתו של ב"כ המבקש בגין בקשה זו, בסך של 25,000 ₪.
- 10 84. הצדדים יפרסמו הודעה בדבר אישור התובענה הייצוגית, כאמור בסעיף 25 לחוק תובענות
11 ייצוגיות. ההודעה תכלול את הפרטים הנדרשים על פי סעיף 14(א) לחוק תובענות ייצוגיות וכן
12 הבהרה בדבר זכותו של כל חבר בקבוצה להודיע לבית המשפט תוך 45 יום מיום פרסום
13 ההודעה על רצונו שלא להיכלל בקבוצה בהתאם לסעיף 11 לחוק תובענות ייצוגיות. ההודעה
14 תפורסם בשני עיתונים יומיים נפוצים, והמשיבה תישא בהוצאות הפרסום.
- 15 85. נוסח ההודעה, צורתה, אופן הצגתה והעיתונים בהם תפורסם, יתואמו בין באי כח הצדדים
16 ויובאו לאישור בית המשפט תוך 14 יום ממועד מתן החלטה זו. עותק של ההודעה יישלח על
17 ידי ב"כ המבקש ליועץ המשפטי לממשלה ולמנהל בתי המשפט לשם רישומה בפנקס תובענות
18 ייצוגיות.
- 19 86. קדם משפט בתובענה הייצוגית ייערך ביום 4.10.2021 בשעה 11:30.
- 20 87. המזכירות תשלח החלטה זו לצדדים וכן למנהל בתי המשפט.
- 21 ניתנה היום, ט"ז אייר תשפ"א, 28 אפריל 2021, בהעדר הצדדים.
- 22



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים
מנהליים**

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

מג - ג

חגי ברנר, שופט, סגן הנשיא

