



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

בפני: כבוד השופטת אורית וינשטיין – יו"ר
רו"ח שמעון פסטנברג - חבר
רו"ח גלית יחזקאלי-גולן - חברה

העורר: אביגדור וימן

נגד

המשיב: מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

פסק דין

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21

השופטת אורית וינשטיין:

יחיד רוכש דירת מגורים ומשכיר אותה למטרת מגורים בדמי שכירות, בסכום שאינו עולה על תקרת הפטור ממס הכנסה, לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) התש"ן – 1990 (להלן – **חוק פטור ממס על שכ"ד**), ובהתאם אינו משלם מס הכנסה על דמי השכירות. לימים, מוכר אותו יחיד את אותה דירת מגורים בלא שמבקש הוא להחיל פטור כלשהו על מס השבח במכירתה.

האם בחישוב השבח במכירת דירת המגורים הנ"ל יש להפחית משווי הרכישה את הסכום השווה לפחת הנצבר בגין הדירה?

האם בחישוב השבח זכאי אותו יחיד לנכות מן השבח הוצאות שוטפות שהוציא לצורך ייצור הכנסת דמי השכירות?

זוהי הסוגיה המשפטית הניצבת להכרעה בערר זה.

העובדות שאינן שנויות במחלוקת:

1. העובדות בערר זה אינן שנויות במחלוקת בין הצדדים, והן בתמצית כדלקמן:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 א. העורר, מר אביגדור וימן (להלן – **העורר**) היה הבעלים של מחצית הזכויות בדירת
2 מגורים ברחוב אילון 2 בקריית ביאליק (להלן – **הדירה**), אותן רכש ביום
3 1.10.1994, תמורת סך של 135,950 ₪.
4
5 ב. הדירה הושכרה למטרת מגורים. העורר לא דיווח וממילא לא שילם מס על
6 הכנסותיו מדמי השכירות לפקיד השומה, מאחר וסכומן נמוך היה מתקרת הפטור
7 לפי חוק פטור ממס על שכ"ד, ועל כן היו פטורים ממס הכנסה.
8
9 ג. ביום 9.9.13 מכר העורר את זכויותיו בדירה לדודו, אשר היה הבעלים של המחצית
10 השנייה של הזכויות בדירה, תמורת סך של 300,000 ש"ח.
11
12 ד. העורר הגיש ביום 16.9.13 שומה עצמית לצורך תשלום מס השבח החל עליו
13 במכירת זכויותיו בדירה (נספח ב' לכתב הערר) וכלל במסגרת החישוב גם ניכוי של
14 הוצאות החלפת דוד ("בוילר") בסך של 900 ₪ (הוצאה מיום 6.2.1995), הוצאה בגין
15 מחמם מים בסך 300 ₪ (הוצאה מיום 1.2.2006) וכן הוצאות שיפוץ בסך 3,500 ₪
16 (הוצאה מיום 31.10.2012).
17
18 עפ"י השומה העצמית האמורה חב העורר בתשלום מס שבח בסך של 6,847 ₪,
19 וסכום זה שולם על ידו.
20
21 ה. המשיב לא קיבל את שומתו העצמית של העורר והוציא לו ביום 10.3.14 שומת מס
22 שבח, במסגרתה לא התיר לעורר בניכוי את הוצאות האמורות וכן הפחית משווי
23 הרכישה את הפחת הנצבר לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"ה –
24 1965 (להלן – **פקודת מס הכנסה**) (נספח ג' לכתב הערר).
25
26 על פי שומת מס השבח שהוציא המשיב לעורר חייב הוא במס שבח בסך של 23,816
27 ₪ (כאשר יתרת המס לתשלום היא 16,969 ₪).
28
29 ו. העורר הגיש ביום 23.3.14 השגה על שומת מס השבח (נספח ד' לכתב הערר) ובה
30 טען כי "לא היה מקום לחיוב בפחת" מאחר ומדובר בדירת מגורים ולא בנכס
31 עסקי, וכן מאחר והעורר לא ביקש מעולם ניכוי פחת ועל כן אין גם מקום לחיבו. עוד
32 טען העורר בהשגה כי לא היתה סיבה שלא להכיר בהוצאות שניכוי התבקש.
33



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

1 המשיב קיבל חלקית את השגת העורר, התיר לו לנכות את הוצאות השיפוץ בסך
2 3,500 ש"ח, אך לא התיר לו לנכות מהשבח את הוצאות הדוד ומחמם המים וכן
3 הותיר בעינה את ההפחתה של הפחת הנצבר משווי הרכישה (נספח א' לכתב הערר).

4
5 מכאן הערר. מאחר ולא היתה מחלוקת עובדתית הגישו הצדדים סיכומים בכתב.

טענות העורר:

6
7
8
9 2. לא היה מקום להפחית משווי הרכישה את סכום הפחת הנצבר, מן הטעם שלא נתבקש ניכוי
10 פחת במהלך תקופת השכרת הדירה.

11
12 3. המשיב ביסס שומתו על הוראת ביצוע 5/2007 שעניינה "חישוב השבח במכירת דירת מגורים
13 שהושכרה למגורים" (להלן – **הוראת ביצוע 5/2007**), לפיה נישום, שבחר במסלול הפטור
14 המלא ממס הכנסה על דמי השכירות, יחול עליו דין זהה לנישום שבחר להחיל על הכנסותיו
15 מדמי שכירות את מסלול המס המופחת, בשיעור של 10%, לפי הוראת סעיף 122 לפקודת
16 מס הכנסה. זאת, הגם שבחוק מיסוי מקרקעין או בפקודת מס הכנסה לא נקבעה הוראה
17 מפורשת, הדנה בחישוב מס השבח ביחס למכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים
18 ודמי השכירות היו פטורים במלואם ממס הכנסה, בהתאם לחוק פטור ממס על שכ"ד.

19
20 4. מקום בו לא נקבעה הוראה מפורשת על ידי המחוקק – הרי שהפרשנות תהא לטובת
21 הנישום.

22
23 5. במועד בו רכש את הדירה, בשנת 1994, היתה קיימת הוראת ביצוע קודמת להוראת ביצוע
24 5/2007, היא הוראת ביצוע 14/90, שעניינה "חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה
25 מהשכרת דירת מגורים (הוראת שעה) התש"ן – 1990 (להלן – **הוראת ביצוע 14/90**), אשר
26 קבעה מפורשות כי במכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים ב"מסלול הפטור
27 המלא" אין להביא בחשבון בחישוב השבח את הפחת.

28
29 העורר טוען כי הוא הסתמך על הוראת ביצוע 14/90 עת רכש את הדירה והשכיר אותה,
30 מאחר ו"ידע כי ביום בו יחליט למכרה לא יתווסף הפחת לשווי".

31
32 6. הוראת ביצוע 5/2007 פוגעת בעיקרון לפיו אין להטיל מס באופן רטרואקטיבי וכן פוגעת
33 היא בזכות היסוד של הקניין.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 לשון הוראת ביצוע 5/2007, המתייחסת באופן אחיד לחישוב הפחת שהנישום היה רשאי
2 לדרוש בגין הכנסת דמי שכירות שנהנתה ממס מופחת, כמו גם להכנסת דמי שכירות
3 שנהנתה מפטור מלא - אינה יכולה לחול במקרה של הכנסת דמי שכירות פטורה, שכן
4 הנישום לא זכאי היה לדרוש כל פחת בגין אותה תקופה.
5
6 הוראת סעיף 122 לפקודת מס הכנסה מתייחסת אך ורק למכירת דירת מגורים שהושכרה .7
7 למטרת מגורים ודמי השכירות נהנו משיעור מס מופחת של 10%, ולא לדירה שדמי
8 השכירות נהנו מפטור מלא. חזקה על המחוקק כי אם היה רוצה להחיל את ההוראה
9 האמורה גם על דירה נמכרת, שדמי השכירות הימנה היו פטורים במלואם – היה עושה זאת
10 מפורשות.
11
12 ממילא לא מתקיימים במקרהו התנאים הנדרשים על פי סעיף 122 לפקודת מס הכנסה:
13 העורר לא בחר לשלם מס בשיעור מופחת; לא היה כל סכום מירבי של פחת שיכול היה
14 לנכותו לפי כל דין; ולא היתה תקופה ששילם מס בשיעור מופחת.
15
16 גם אם היה צדק בגישת המשיב, הרי שהיה מקום להוסיף רק מחצית מסכום הפחת, שכן .8
17 העורר היה בעלים של מחצית הזכויות בלבד, ורק לתקופה שמפברואר 2007 ועד למועד
18 המכירה של הדירה.
19
20 **עמדת המשיב:**
21
22 במכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים צריך שיחול דין זהה במהותו על נישום .9
23 שהכנסות דמי השכירות שלו היו פטורות במלואן, כשם שחל על נישום שהכנסות דמי
24 השכירות שלו נהנו משיעור מס מופחת של 10%.
25
26 על דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים והכנסות דמי השכירות היו במסלול הפטור .10
27 המלא לא ניתן לדרוש פחת הן על פי תקנות מס הכנסה (שיעור פחת על דירה מושכרת
28 למגורים) התשמ"ט – 1989 (להלן – **תקנות פחת לדירה מושכרת למגורים**) והן על פי תקנות
29 מס הכנסה (פחת) 1941 (להלן – **תקנות הפחת**), היות והזכאות לפחת מגולמת בפטור ממס.
30
31 שומת מס השבח הוצאה לעורר מכוחה של הוראת ביצוע 5/2007 ויש לגזור גזירה שווה .11
32 מתכליתו של סעיף 122 לפקודת מס הכנסה, כדי למנוע כפל הטבה. זאת, מאחר וכאמור,
33 הפטור שניתן על ההכנסות מדמי השכירות מגלם את התרת ההוצאות השוטפות; חישוב



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-07-10216 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 ההכנסה החייבת מתייטר בשל הפטור, ולשם הפשטות נקבע הפטור על ההכנסה ולא על
2 ההכנסה החייבת.
3 עמדת המשיב משקפת את העקרונות החשבונאיים המקובלים בדבר ייחוס הוצאות
4 להכנסות, כאשר במקרה דנן את ההוצאות שוטפות והפחת יש לייחס להכנסה הפטורה.
5 המשיב ערך הקבלה בעניין זה להוראת סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה.
6
7 12. יש לערוך את חישוב השבח לפי הוראת ביצוע 5/2007, לפיה יש לחשב את הפחת החל מיום
8 פרסום הוראת הביצוע – 27.2.2007 – ולא להתיר בניכוי הוצאות שוטפות. מאחר וכך פעל
9 המשיב, אין משום פגיעה באינטרס ההסתמכות של העורר.
10

דיון והכרעה:

התשתית המשפטית:

א. מיסוי דמי השכירות וניכוי הפחת במישור מס הכנסה:

- 16
17 13. על דמי שכירות חלה חובת תשלום מס הכנסה, בין אם מכוח הוראת סעיף 2(1) לפקודת מס
18 הכנסה (ככל שהשכרת הנכס, ממנו מופקים דמי השכירות, עולה כדי "עסק") ובין אם מכוח
19 הוראת סעיף 2(6) לפקודת מס הכנסה.
20
21 14. על פי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה, לצורך חישוב ההכנסה החייבת ניתן לנכות הוצאות
22 שהוציא הנישום ביצירת ההכנסה החייבת בשנת המס, אלא אם כן נשללה הזכאות לניכוי
23 על פי סעיף 31 לפקודת מס הכנסה. סעיף 17(8) מתייחס לניכוי הוצאות בגין פחת, על פי
24 האמור בסימן ב' לפקודת מס הכנסה, שעניינו ניכוי פחת (ספציפית, סעיף 21 לפקודת מס
25 הכנסה).
26
27 הוצאות שוטפות בגין תיקונים ניתנות לניכוי מהכנסתו החייבת של אדם בשנת המס על פי
28 סעיף 17(3) לפקודת מס הכנסה.
29
30 עוד יצוין, כי סעיף 18 לפקודת מס הכנסה, המתייחס ל"סייגים לניכוי הוצאות מסוימות"
31 קובע בס"ק (ג) לו, כי:
32

33 "כללה הכנסתו של אדם הכנסה לגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה
34 ממס (להלן – הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-10216-07 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 ההכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע
2 את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן
3 עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו; ...”
- 4 15. סעיף 21 לפקודת מס הכנסה העוסק ב"פחת נכסים", קובע בס"ק (א) לו:
5
- 6 "21. (א) יותר ניכוי בעד פחת של בנין, מכונות, מוצבה, רהיטים או נכסים אחרים
7 שבבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו, לרבות אינוונטר
8 חי ודומם בחקלאות ולרבות נטיעות; סכום הפחת יחושב לפי אחוזים -
9 שייקבעו באישור ועדת הכספים של הכנסת לכל מקרה או לכל סוג של
10 מקרים - מן המחיר המקורי שעלה לנישום, למעט מחיר הקרקע שעליה
11 הוקם הבנין או ניטעו הנטיעות, הכל לפי הענין, ובלבד שהפרטים שנקבעו
12 הומצאו כהלכה. לענין סעיף זה דין חכירת מקרקעין לתקופה של 49 שנים
13 או יותר, כדין בעלות בהם. וכן יראו כבעל נכס מי שעל אף שהסב אותו
14 הוא חייב עליו במס על פי סעיפים 83 או 84, ומי שהעביר את הנכס אך
15 השאיר לעצמו את הזכות ליהנות מפירותיו, ובלבד שהפחת שיותר לו
16 יהיה הפחת שהיה מותר לו אילולא ההסבה או ההעברה כאמור;"
- 17
- 18 16. נכון למועדים הרלבנטיים לענייננו, נישום שהיתה לו הכנסה חייבת מדמי שכירות מדירת
19 מגורים רשאי היה לנכות פחת לפי תקנה 2 תקנות פחת לדירה מושכרת למגורים, או לפי
20 תקנה 2(א)(3) תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת) התשמ"ו-1986
21 (בעבר גם לפי חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק) התשמ"א
22 – 1981, אך הוראת חוק זו היתה בתוקף עד תום שנת המס 1988).
- 23
- 24 17. הכנסה חייבת מדמי שכירות, לאחר ניכוי ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 17 לפקודת
25 מס הכנסה ובניכוי פחת לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, חייבת במס על פי שיעורי המס
26 הקבועים בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה.
- 27
- 28 18. עם זאת, מאפשרת הוראת סעיף 122 לפקודת מס הכנסה תשלום שיעור מס מופחת של 10%
29 על הכנסה מדמי שכירות, בכפוף לתנאים הנקובים בסעיף זה, וכן מתווה הוראה זו את
30 חישוב מס השבח במכירת דירה כאמור, ששולם מס מופחת בגין דמי השכירות הימנה,
31 כדלקמן:
32
- 33 "122. (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה
34 המשמשת למגורים בישראל (להלן בסעיף זה - הכנסה מדמי שכירות),



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% ממנה במקום המס שהוא
2 חייב עליה לפי סעיף 121 אם ההכנסה מדמי שכירות אינה הכנסה מעסק
3 כאמור בסעיף 2(1).
4 (א) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה
5 היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת
6 מס מקדמות לפי סעיף 175.
7 (ב) (בוטל).
8 (ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא
9 יהא זכאי לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו
10 בייצור ההכנסה מדמי השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור
11 מההכנסה מדמי השכירות או מהמס החל עליה; ואולם לענין חישוב מס
12 השבח החל במכירת הדירה, ייוסף לשווי המכירה הסכום המרבי של
13 הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה,
14 לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א)."
15
16 19. הוראת סעיף 122 לפקודת מס הכנסה נחקקה במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'
17 75) התשמ"ז – 1987 (להלן – תיקון מס' 75). בדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון מס' 75,
18 הוסברה התכלית לחקיקת סעיף 122 לפקודה:
19
20 "כיום יש בישראל דירות ריקות רבות שבעליהן אינם משכירים אותן בשל
21 העובדה שהשכרת הדירות וקבלת שכר דירה תחייב אותם להגיש דו"ח שנתי על
22 הכנסתם.
23 מוצע לתת לבעלי דירות כאלה תמריץ להשכרת דירותיהם, ולאפשר להם לשלם
24 על הכנסתם משכר דירה מס בשיעור של 10% בלבד, שיחושב מהתקבול מן
25 ההשכרה ולא מן ההכנסה החייבת וישולם תוך 30 ימים מיום קבלת כל תקבול.
26 במקביל, יינתן לבעלי דירות החייבים כיום להגיש דו"ח שנתי, רק משום שיש
27 להם הכנסה מהשכרת דירה למגורים, פטור מהגשתו אם יבחרו לשלם מס כאמור.
28 האפשרות לשלם מס בשיעור של 10% תהיה, כאמור, נתונה לבחירתו של בעל
29 הדירה, אולם, יוכל לבחור בה רק יחיד שהכנסתו מהשכרת דירות אינה הכנסה
30 עסקית ואינה עולה על תקרה של 1000 שקלים חדשים לחודש בערכי ינואר
31 1987."
32



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

20. החל משנת 1990 הכנסה של יחיד מדמי שכירות על דירת מגורים זכאית לפטור ממס הכנסה, בהתאם לחוק הפטור ממס על שכר דירה. חוק זה נחקק תחילה כהוראת שעה בשנת 1990, ובדברי ההסבר לחוק זה נאמר גם כן:
- "החוק המוצע מעניק פטור ממס ליחיד על הכנסה מהשכרת דירת מגורים אחת או יותר ליחידים, ובלבד שסך כל דמי השכירות שיקבל לא יעלה על 2,600 שקלים חדשים לחודש. סכום זה יעודכן בתחילת כל רבעון לפי שיעור עליית המדד. מגמת ההצעה לעודד בעלי דירות הנמנעים מהשכרת דירות ריקות שבבעלותם, להשכיר אותן, על מנת להקל את המצוקה של מחסור בדירות המתגבר עם קליטת העולים הרבים הבאים ארצה. מוצע להעניק את הפטור ממס רק אם הדירה או הדירות ישמשו למגורים בלבד."
- הוראת השעה הנ"ל הפכה להוראה קבועה מכוח סעיף 24 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007). תקרת הפטור התעדכנה אף היא בחוק ההסדרים הנ"ל והועמדה אז על סך של 4,200 ₪.
21. סעיף הפטור מצוי בסעיף 2 לחוק הפטור ממס על שכר דירה:
- "2. (א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה של דמי שכירות, יהא פטור ממס על הכנסה זו, ובלבד שלא היתה לו הכנסה מהשכרת דירות מגורים בסכום כולל העולה על 4,200 שקלים חדשים (להלן – התקרה) [כיום התקרה עומדת על סכום כולל של 5,595 ₪, א.ו.]. בשל חודש השכרה כלשהו בשנת המס; לענין סעיף זה יראו כהכנסת היחיד גם הכנסה של דמי שכירות של בן זוגו המתגורר עמו או של ילדו עד גיל שמונה עשרה.
- (ב) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה מהשכרת דירות מגורים, העולה על התקרה, יהיה פטור ממס על הכנסה של דמי שכירות עד גובה התקרה המתואמת.
- (ג) לענין סעיף זה, "התקרה המתואמת" – התקרה לאחר שהופחת ממנה הסכום שבו עולה ההכנסה מהשכרת דירות מגורים על התקרה."
- סעיף 5 לחוק הפטור ממס על שכר דירה קובע:
- "מי שקיבל הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים), תשמ"ט-1989."



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-07-10216 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

22. הנה כי כן, נישום יחיד, בעל דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים, יכול לבחור באחד משלושת מסלולים אלה:
- מסלול מס מלא - לשלם את המס השולי החל על הכנסת דמי השכירות שהופקה על ידו מדירת מגורים, לאחר ניכוי הוצאות מותרות לפי סעיף 17 ולאחר ניכוי פחת - וכפי שיובהר להלן הרי שבעת מכירת הדירה על ידי נישום שבחר במסלול זה לא יותר לו לנכות מן השבח את ההוצאות השוטפות ויופחת משווי הרכישה סכום הפחת שנוכה על ידו כאמור בסעיפים 39 ו-47 לחוק מיסוי מקרקעין;
- מסלול מס מופחת - לשלם שיעור מס מופחת של 10% על הכנסת דמי השכירות, כאשר לפי סעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה אינו זכאי לנכות פחת או הוצאות שוטפות מן ההכנסה כאמור ובעת מכירת הדירה יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת שניתן היה לנכות לפי כל דין;
- מסלול פטור מלא - לקבל פטור מתשלום מס על הכנסת דמי השכירות עד גובה התקרה המתואמת הקבועה בחוק הפטור ממס על שכר דירה, כאשר השאלה מה הדין שצריך לחול במכירת דירה שהושכרה במסלול זה, ביחס לניכוי הוצאות שוטפות ופחת מן השבח – היא השאלה הטעונה הכרעה בערר שלפנינו.
- נבחן עתה את הוראות החוק החלות על מכירת דירה כאמור שהושכרה למטרת מגורים.
- ב. חישוב מס השבח החל על מכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים:**
23. סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין העוסק ב"הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין" קובע כי מס שבח יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין. הוראת סעיף 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין מבהירה כי "השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47".
24. "שווי הרכישה" מוגדר בסעיף 21 לחוק מיסוי מקרקעין כשווי הזכות במקרקעין ביום רכישתה על ידי המוכר. אך חישוב השבח מתייחס ל"יתרת שווי הרכישה" המוגדרת בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין:
- "יתרת שווי רכישה" – שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א' שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת;..."
- הגדרת "פחת" מצויה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, לפיה:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1
- 2 **"פחת" – הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס**
- 3 **הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לעניין מס הכנסה."**
- 4
- 5 25. סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין העוסק ב"ניכויים המותרים" מגדיר בריישת הסעיף מהן
- 6 ההוצאות המותרות בניכוי לצורך קביעת סכום השבח, ובהמשך מפרט רשימה (לא סגורה)
- 7 של ההוצאות המותרות בניכוי במסגרת סעיפיו הקטנים:
- 8 **"39. לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות**
- 9 **במקרקעין או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי**
- 10 **הרכישה ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה: ...**
- 11
- 12 26. דהיינו, לצורך חישוב השבח יש להוסיף לשווי הרכישה את כל ההוצאות המותרות בניכוי
- 13 לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, ככל שאין אלו הוצאות המותרות בניכוי לפי פקודת מס
- 14 הכנסה. מנגד, יש להפחית משווי הרכישה את סכומי הפחת הניתנים לניכוי לגבי נכס
- 15 המקרקעין, לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה.
- 16
- 17 הפחתת שווי הרכישה כאמור, על ידי הפחתת סכומי הפחת הניתנים לניכוי – מגדילה את
- 18 השבח, ומגדילה גם, מניה וביה, את מס השבח שיש לשלם בגינו.
- 19
- 20 27. אם שולם מס הכנסה על דמי השכירות, הרי שהנחת המוצא היא כי פחת שניתן לניכוי לפי
- 21 סעיף 21 לפקודת מס הכנסה – נוכח מהכנסת דמי השכירות, כמו גם הוצאות שוטפות. על
- 22 כן, בחישוב השבח יותרו בניכוי ההוצאות המותרות לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין ולא
- 23 יותרו בניכוי הוצאות שמותרות בניכוי לפי פקודת מס הכנסה. זאת, **לשם מניעת כפל ניכוי**
- 24 **הוצאות**. בהתאם, יופחתו משווי הרכישה סכומי הפחת שניתן היה לנכותם כאמור.
- 25
- 26 28. יצוין בנקודה זו ובמאמר מוסגר, כי הפסיקה עסקה בשאלה מה דינן של הוצאות אשר ניתן
- 27 היה לנכותן לפי פקודת מס הכנסה, אך לא נוכח בפועל – האם ניתן לנכותן לצורך חישוב מס
- 28 השבח? שאלה זו התעוררה נוכח נוסחו של סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין (... "ואינן
- 29 מותרות בניכוי לפי הפקודה"...). ונוכח נוסח הגדרת "פחת" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין
- 30 ("הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין...").
- 31
- 32 בעבר, ענו ועדות הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בשלילה לשאלה זו (ראו: עמ"ש 25/90
- 33 מגזימוף נ' מנהל מס שבח ירושלים, מיסים ה/3 (יוני 1991) ה-22; ו"ע 1029/00 רוזנטל



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-07-10216 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין מיסים ט/3 (יוני 2002) ה-54, היינו – נקבע כי הוצאות
2 ופחת שניתן היה לנכותם מההכנסה ולא נוכו בפועל, לא יותרו בניכוי מהשבח.
3
4 עם זאת, הפסיקה מהעת האחרונה יותר – השיבה דווקא על שאלה זו באופן שונה. 29.
5 בית המשפט העליון בע"א 8138/06 סלון מרכזי למכונות כביסה וטלויזיה בבית אל על
6 בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין – אזור תל אביב [פורסם בנבו, 11.2.2008] (להלן – פרשת
7 סלון מרכזי), לא נדרש קונקרטיט לשאלה זו, אך כבוד המשנה לנשיאה (כתוארו אז) השופט
8 א. ריבלין, התייחס אליה אגב אורחא בקובעו כי:
9
10 "תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין בכלל, ושל סעיף 39 בפרט, היא מיסוי הרווח
11 הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי (ראו ע"א 4271/00
12 מ.ל. השקעות ופיתוח נ' מנהל מס שבח, פ"ד נז(2) 953, 959 (2003)). בדברי
13 ההסבר לתיקון 15 לחוק, אשר קבע את נוסחו הנוכחי של סעיף 39, נכתב כי
14 הסיבה לתיקון היא מניעת כפל-ניכוי של הוצאות – במס הכנסה ובמס שבח.
15 לאור תכליות אלה, ומבלי להכריע בסוגיה הספציפית, נראה כי ראוי יהיה אם
16 רשויות המס ישאפו להימנע מהתוצאה הקשה של אי ניכוי בכלל."
17
18 30. התייחסות קונקרטיט לשאלה האמורה, בדבר אי ניכוי בפועל של הוצאות או פחת שניתן
19 היה לנכותם על פי הוראות פקודת מס הכנסה – ודיןן של הוצאות אלו שלא נוכו בפועל
20 במישור חישוב מס השבח, ניתנה במסגרת שני פסקי דין של ועדות הערר לפי חוק מיסוי
21 מקרקעין, בבאר שבע ובחיפה.
22
23 31. בו"ע 1005/09 לילי שמשון נ' מיסוי מקרקעין באר שבע [פורסם בנבו 11.4.2010] דנה ועדת
24 הערר שליד בית המשפט המחוזי בבאר שבע בשאלה האם יש להפחית משווי הרכישה של
25 העוררת סכומי פחת שלא נוכו בפועל על ידיה, לאור הגדרת "יתרת שווי רכישה" שבסעיף 47
26 לחוק מיסוי מקרקעין.
27
28 ועדת הערר שם קיבלה את הערר וקבעה כי:
29
30 "יש לפרש את האמור בסעיף 47 לחוק כמאפשר למשיב להורות על הפחתת הפחת
31 משווי הרכישה, רק כאשר הנישום ניצל את זכותו על פי סעיף 21 לפקודה...
32
33 לא סביר ולא הגיוני הוא להורות על הפחתת המס [צ.ל. הפחת – א.ו.1.] משווי
34 הרכישה כדי להגדיל את הרווח בין שווי הרכישה לשווי המכירה, לצורך הטלת



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

1 מס השבח על פי החוק, במקום שלא נוצלה הזכות להפחתת הפחת מן הרווחים,
2 לצורך תשלום מס הכנסה על פי הפקודה. במילים אחרות, לא יהיה זה נכון וצודק
3 להשוות בעניין זה, בין מי שזכה להפחתת הפחת מן הרווחים לצורך מס עפ"י
4 הפקודה, לבין מי שלא דרש ולא זכה להפחתה כזו, כפי שהיה הדבר לגבי העוררת.
5 הדבר עוד גם בניגוד לתכלית החוק שהיא: מיסוי הרווח הכלכלי שהיה לנישום,
6 בעניינו – לעוררת."

7
8 קביעה זהה נקבעה גם על ידי ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין ו"ע
9 18232-05-11, ו"ע 46641-06-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי
10 מקרקעין – אזור חדרה [פורסם בנבו, 6.8.2012], שם נדונה השאלה האם לצורך חישוב
11 השבח יש להפחית משווי הרכישה של חלקות המקרקעין נשוא העררים שם את הפחת
12 שניתן היה לנכות בגין העצים הנטועים עליהם, הגם שפחת כאמור לא נוכה בפועל, ונקבע:

13
14 "גם אנו סבורים כי הקטנת יתרת שווי הרכישה בשל פחת שניתן היה לנכותו אך
15 לא נוכה הינה תוצאה המנוגדת לתכלית החוק, חותרת תחת העיקרון בדבר גביית
16 מס אמת ומטילה חיוב במס על רווח היפותטי שלא קיים במציאות. לשון החוק
17 אינה מחייבת תוצאה שכזו ומאפשרת שלא לנכות את הפחת מיתרת שווי הרכישה
18 מקום שזה לא נדרש על פי הפקודה."

19
20 יושם אל לב, כי בשני המקרים האמורים, הן בפרשת לילי שמשון והן בפרשת ברמן, מדובר
21 היה בנישומים אשר דיווחו ושילמו מס על הכנסותיהם, אך לא ניכו את הפחת מהכנסות
22 אלו, וסוגיית ניכוי הפחת מן השבח עלתה רק במועד המכירה של אותו נכס ממנו הופקה
23 ההכנסה השוטפת.

24
25 נחזור עתה לענייננו, ונזכיר כי ביחס למכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים ועל
26 דמי השכירות שולם מס בשיעור מופחת של 10%, קובעת הוראת סעיף 122(ג) לפקודת מס
27 הכנסה מפורשות כי יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן
28 היה לנכות לפי כל דין, אילולא סעיף זה, לתקופה שבה שילם הנישום מס בשיעור המופחת
29 על פי סעיף 122(א) לפקודת מס הכנסה.

30
31 יצוין, כי המנגנון של הוספת הפחת לשווי המכירה זהה במשמעותו ובהשפעתו על חישוב
32 השבח למנגנון הקבוע בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בדבר ניכוי הפחת משווי הרכישה,
33 לצורך חישוב "יתרת שווי הרכישה". כך או כך, בין אם על ידי הוספת הפחת לשווי המכירה
34 ובין אם על ידי הפחתת הפחת משווי הרכישה – גדל סכום השבח ועימו המס לתשלום בגינו.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-07-10216 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34. טרם שנידרש להכרעה בשאלה נשוא הערר דנן ראוי להביא את אופן הפרשנות של רשות המסים את שאלה זו, באמצעות הוראות הביצוע שהוצאו על ידה.
- ג. הוראות הביצוע של רשות המסים:
35. ב- 19.9.1990 פורסמה על ידי רשות המסים הוראת ביצוע 14/90, אשר התייחסה להשלכות חוק הפטור ממס על שכ"ד על חישוב השבח במכירת דירה שהושכרה והכנסות השכירות היו פטורות כאמור. סעיף 2 להוראת הביצוע שעניינו "הוראה לפעולה", קובע:
- "מוכר דירת מגורים החייבת בתשלום מס השבח והטוען כי לצורך חישוב השבח אין לקחת בחשבון את הפחת לפי תקנות מס הכנסה (שעור פחת לדירה מושכרת למגורים) התשמ"ט – 1989, ימציא הצהרה על גבי טופס סמ/6205, שדוגמתו מצ"ב, כי אמנם הוא פטור ממס הכנסה על ההכנסה מדמי שכירות על הדירה הנמכרת.
- אין צורך בתיאום עם שע"מ. "
- על פני הדברים, מהוראת ביצוע 14/90 עולה כי בחישוב השבח לנישום שמכר דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים ודמי השכירות היו פטורים ממס מכוח חוק הפטור ממס על שכ"ד, התירה רשות המסים חישוב של השבח מבלי שנקח בחשבון הפחת לפי תקנות הפחת לדירה מושכרת למגורים.
36. ביום 27.2.2007 פורסמה על ידי רשות המסים הוראת ביצוע 5/2007, אשר מפרטת את מסלולי המיסוי האפשריים החלים על הכנסה מדמי שכירות: "מסלול הרגיל" – של תשלום מס הכנסה בשיעור מלא על הכנסת דמי השכירות, בניכוי ההוצאות המותרות לפי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה, לרבות הוצאות תיקונים ואחזקה וכן הוצאות פחת; "מסלול המס המופחת" - המתייחס לתשלום מס בשיעור של 10% לפי סעיף 122 לפקודת מס הכנסה. על פי הוראה זו אין המשכיר רשאי לדרוש הוצאות שוטפות או פחת, והמס משולם על הכנסת דמי השכירות, להבדיל מההכנסה החייבת; "מסלול הפטור המלא" - לפיו ניתן פטור מלא ממס הכנסה עד לתקרת הפטור שבחוק הפטור ממס על שכר דירה. על פי החוק



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 הנ"ל לא ניתן לדרוש פחת על פי תקנות הפחת על דירות מגורים ולפי הוראת ביצוע 5/2007
2 אף לא ניתן לתבוע פחת גם בגין תקנות הפחת, מאחר שהזכאות לפחת מגולמת בפטור ממס.
3
4 הוראת הביצוע 5/2007 מבהירה גם כי כאשר ההכנסה מדמי השכירות עולה על התקרה
5 הקבועה בחוק הנ"ל, יתרת ההכנסה תחויב במס לפי המסלול הרגיל ויוכרו הוצאות באופן
6 יחסי לשיעור ההכנסה החייבת לעומת כלל הכנסות דמי השכירות, בהתאם להוראת סעיף
7 18(ג) לפקודת מס הכנסה.
8
9 הוראת ביצוע 5/2007 מדגישה גם את גישת רשות המסים באשר להשלכות של בחירת .37
10 מסלול המיסוי על חישוב השבח (מקום בו חלה חבות במס שבח) בעת מכירת הדירה : מוכר
11 דירה, שבחר להחיל על הכנסותיו מדמי שכירות את הוראות המסלול הרגיל, ינוכה פחת
12 משווי הרכישה ולא תותרנה בחישוב השבח ההוצאות השוטפות בהן נשא המוכר בתקופת
13 ההחזקה בדירה, שכן ניתן היה לנכותן מההכנסה החייבת מכוח הוראות פקודת מס הכנסה.
14
15 נישום שבחר במסלול המס המופחת על הכנסותיו מדמי שכירות לא יוכל לנכות הוצאות
16 שוטפות מהשבח במכירת הדירה, למרות שלא ניתן היה לדרוש את ניכוי מפקיד השומה,
17 וכן לשווי המכירה של אותו מוכר יתווסף הפחת המירבי שניתן היה לנכות לפי כל דין
18 בתקופה שבה נהנה המשכיר (המוכר) משיעור המס המופחת. זאת, מאחר ושיעור המס
19 המופחת, המיוחד, שקבע המחוקק בסעיף 122 לפקודת מס הכנסה להכנסה משכר דירה,
20 מגלם בתוכו הכרה בהוצאות השוטפות ובתוכם הפחת. ועל כן, מתווסף הפחת לשווי
21 המכירה.
22
23 נישום שבחר במסלול הפטור המלא על הכנסותיו מדמי שכירות, במכירת הדירה יחול
24 בחישוב השבח דין זהה במהותו לזה החל על נישום שהכנסותיו מדמי שכירות מוסו בשיעור
25 מס מופחת. היינו: לא יותר ניכוי הוצאות שוטפות והפחת ינוכה משווי הרכישה שניתן היה
26 לדרוש במס הכנסה (הובהר כי ניכוי הפחת משווי הרכישה מקביל למנגנון של הוספת הפחת
27 לשווי המכירה לפי סעיף 122 לפקודת מס הכנסה).
28
29 הוראת ביצוע 5/2007 גורסת כי הרציונל שעומד בבסיס הוראת סעיף 122 לפקודת מס .38
30 הכנסה תקף גם כאשר ניתן פטור מלא ממס על ההכנסות מדמי שכירות. זאת, מאחר
31 והפטור מגלם את התרת ההוצאות. אין צורך בחישוב ההכנסה החייבת, בשל הפטור ועל כן
32 נקבע הפטור, לשם הפשטות, על ההכנסה ולא על ההכנסה החייבת.
33



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 הוראת הביצוע מבהירה כי עמדתה משקפת את העקרונות החשבונאיים המקובלים בדבר
2 ייחוס הוצאות להכנסות, ובמקרה דנן את ייחוס ההוצאות הפחת להכנסה הפטורה, תוך
3 השוואה להוראת סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה.
4
5 על כן, יותרו בניכוי מהשבח רק הוצאות הוניות והוצאות מימון שלא הותרו אצל פקיד
6 השומה, בין אם מחמת שהוצאו לפני שהנכס שימש בייצור הכנסה ובין אם משום שנזקפו
7 לעלות הנכס ולא הופחתו במלואם.
8
9 הוראת ביצוע 5/2007 קבעה כי הוראת ביצוע 14/90 – מבוטלת. 39
10
11 ביום 27.8.2008 פורסמה על ידי רשות המיסים "תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי 40
12 מקרקעין מס' 5/2007 מקצועית" שעניינה – "חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה
13 למגורים – הוראות תחולה" (להלן – **תוספת 1 להוראת ביצוע 5/2007**).
14
15 תוספת 1 להוראת ביצוע 5/2007 קובעת כי ביחס לנישומים שבחרו במסלול המיסוי הרגיל 41
16 או במסלול המס המופחת – תחול הוראת ביצוע 5/2007 גם לפני מועד פרסומה (27.2.2007)
17 וזאת מאחר והוראת הביצוע הנ"ל אינה משנה את עמדת רשות המיסים בעניין זה.
18
19 לעומת זאת, באשר לנישומים שבחרו במסלול הפטור המלא, נקבע: 42
20
21 **"2. נישום שבחר במסלול הפטור המלא:**
22 **2.1 בעת מכירת הדירה יחושב השבח בהתבסס על הוראה זו רק לגבי מכירות**
23 **שנעשו מיום פרסומה לציבור – 27.2.2007 – או לאחרי.**
24 **2.2 יוקטן שווי הרכישה בסך השווה לסכום הפחת שנצבר מיום 27.2.2007 או**
25 **מיום רכישת הדירה, לפי המאוחר."**
26
27 נפנה עתה להכרעה בסוגיה נשוא הערר שבפנינו.
28
29 **"שתיקת המחוקק" – האם הסדר שלילי?**
30
31 העמדה המוצגת על ידי העורר בערר דנן היא, למעשה, כי הוראת סעיף 122(ג) לפקודת מס 43
32 הכנסה יוצרת הסדר שלילי, בכל הקשור והמתייחס לחישוב השבח החל במכירת דירת
33 מגורים שהושכרה למטרת מגורים ושדמי השכירות הימנה היו פטורים ממס לפי חוק
34 הפטור ממס על שכ"ד.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1
2 לגישת העורר, כאמור לעיל, מאחר והמחוקק מצא לנכון לקבוע בסעיף 122(ג) לפקודת מס
3 הכנסה הוראה מפורשת באשר לאופן חישוב מס השבח במכירת דירה שעל דמי השכירות
4 הימנה שולם מס בשיעור מופחת של 10%, על פי סעיף 122(א) לפקודה – והוראה זהה לא
5 קיימת ביחס למכירת דירת מגורים שדמי השכירות בגינה היו פטורים ממס לפי חוק הפטור
6 ממס על שכ"ד – כי אז קיים הסדר שלילי בעניין זה, בבחינת "מכלל ההן שומעין את הלאו".
7
8 בבואנו לפרש את "שתיקת המחוקק" באשר לאופן חישוב השבח החל במכירת דירת מגורים .44
9 שדמי השכירות מהשכרתה היו פטורים מס, עלינו להכריע תחילה בשאלה מה משמעותה של
10 "שתיקה" זו והאם קיים "חסר" בחקיקה?
11
12 בספרו "פרשנות תכליתית במשפט", נבו הוצאה לאור, תשס"ג – 2003, מתייחס פרופ'
13 אהרון ברק לשאלה מתי שתיקה של טקסט מהווה חסר:
14
15 "שתיקתו של טקסט נורמטיבי עשויה להשתמע לכמה פנים. היא מדברת בקולות
16 שונים. רק אחד מקולות אלה הוא קולו של החסר. נדרשת זהירות רבה בטרם
17 יקבע השופט – והקביעה נעשית בדרך של פרשנות הטקסט – שלפניו שתיקה
18 שקולה כנגד חסר. עקרונית, השתיקה של טקסט משפטי בסוגיה מסוימת ניתנת
19 להתפרש באחד מארבעה המובנים האלה: המובן הראשון הוא שהטקסט אינו
20 קובע הסדר מפורש לסוגיה מסוימת, עם זאת פירושו של הטקסט מלמד כי
21 הסוגיה הוסדרה במשתמע. ...
22 המובן השני הוא שהטקסט שותק בסוגיה פלונית, כיוון שאותה סוגיה מתייחסת
23 לסוג מצבים שהטקסט אינו מטפל בהם כלל. ...
24 המובן השלישי הוא כי ההסדר שנקבע בטקסט לעניין הסוגיות המוסדרות בו לא
25 יחול על הסוגיה הלא מוסדרת. זו "שתיקה מדברת". זוהי "שתיקה מדעת".
26 השתיקה היא משתמעת, והמשתמע הוא "הסדר שלילי". ...
27 המובן הרביעי – הוא המובן המעניין אותנו – הינו שההסדר בטקסט הנורמטיבי
28 אינו שלם. הטקסט מסדיר (במפורש או במשתמע) עניינים מסוימים. עניינים
29 אחרים שהוא אמור לטפל בהם ושאינ לגביהם הסדר שלילי, לא הוסדרו. לגבי
30 עניינים אלה קיים חסר בטקסט. הנה כי כן, חסר בטקסט קיים כאשר הטקסט
31 שואף להסדר שלם אך ההסדר אינו שלם. ניתן לדמות את הטקסט לחומה אשר
32 חסרה בה לבנה, שהבנאים לא הכניסו אותה. ניתן לכנות חסר זה כמחדל, כ"חלל"
33 או כ"שטח ריק". שלמות הטקסט מצדיקה הסדרת הסוגיה, אך הטקסט אינו
34 שלם. הטקסט הוא "נכה". " [שם בעמ' 108-107].



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1
2 נא ראו לעניין זה גם ספרו של פרופ' אהרון ברק **"פרשנות במשפט"**, כרך ראשון, תורת
3 **הפרשנות הכללית**, נבו הוצאה לאור, עמ' 465-470.
4
5 46. הנה כי כן, שומה עלינו לשאול האם אמנם לא קיימת הסדרה בחקיקה של אופן חישוב מס
6 השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה ודמי השכירות בגינה היו פטורים ממס הכנסה,
7 ובאם התשובה לשאלה זו היא חיובית – האם הוראת סעיף 122 לפקודת מס הכנסה יצרה,
8 כטענת העורר, הסדר שלילי בעניין זה.
9
10 47. לטעמי, אין במקרה הנדון בערר זה משום "חסר" בחקיקה, לא כל שכן שלא קיים "הסדר
11 שלילי".
12
13 שאלת הסדרת אופן חישוב השבח ביחס למקרה של מכירת דירת מגורים שהושכרה בפטור
14 ממס מוצאת פתרונה בהוראות הקיימות בחוק מיסוי מקרקעין ובפקודת מס הכנסה
15 ובפרשנות תכליתית כלכלית.
16
17 48. למצער, ניתן לקבוע כי מתקיים הסדר משתמע מהוראת סעיף 122 לפקודת מס הכנסה.
18
19 ראו לעניין זה, ספרו של ברק, **"פרשנות במשפט"** כרך ראשון, עמ' 467, שם מדובר
20 **"בשתיקת החוק והסדר משתמע"**:
21
22 **"מסקנה שנייה אשר ניתן להסיקה משתיקתו של החוק הינה, כי לעיתים מה**
23 **שנראה על פניו כשתיקה, למעשה אינו שתיקה אלא הסדר פוזיטיבי של ממש.**
24 **את שהסדיר המחוקק במפורש הוא הסדיר במפורש, ואת שלא הסדיר במפורש –**
25 **הסדיר במשתמע. אף כאן אין לנו עניין בחסר בחוק. החוק הוא שלם, ואין בו כל**
26 **ניגוד לתכליתו, המחייב השלמה. למסקנה זו עשוי השופט להגיע בעזרת הטיעון**
27 **של "מקל וחומר" (argumento a fortiori). על פיו, אם תוצאתו המשפטית**
28 **של החוק נקבעת בהתקיים כמה תנאים, קל וחומר שאותה תוצאה ממש**
29 **מתבקשת לגבי תנאים הכלולים במשתמע בהסדרו של החוק."**
30
31 49. סעיף 2 לחוק הפטור ממס על שכ"ד פוטר ממס את הכנסת דמי השכירות כולה (להבדיל
32 מההכנסה החייבת) עד גובה התקרה. זאת מאחר והמחוקק רצה, כאמור לעיל, לעודד
33 השכרת דירות מגורים, וכלל לא רצה, נוכח סכומי תקרת הפטור בהם עסקינן, לעסוק
34 בחישוב ההכנסה החייבת, לאחר הניכויים המותרים על פי הוראת סעיף 17 לפקודת מס



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 הכנסה. מטרת המחוקק היתה לתמרץ ולפשט עבור בעלי הדירות את השכרת הדירות על
2 מנת לענות על הצורך והמחסור שנוצר בדירות לעולים חדשים נוכח גל העלייה לארץ.
3
- 4 50. הרציונל והתכלית למתן שיעור המס המופחת בסעיף 122 לפקודת מס הכנסה – הינו זהה,
5 כפי שבואר לעיל – עידוד בעלי דירות להשכיר את דירותיהם.
6
- 7 גם במקרה זה המחוקק לא רצה לעסוק בחישובי הוצאות בסכומים נמוכים ורק לאחר ניכוי
8 ההוצאות המותרות בניכוי – למסות את ההכנסה החייבת במס מופחת בשיעור זה או אחר.
9 לפיכך, קבע שיעור המס מופחת על ההכנסה הכוללת וזאת להבדיל מההכנסה החייבת.
10
- 11 נשאלת אפוא השאלה מדוע מצא המחוקק לנכון לחוקק את הוראת סעיף 122(ג) סיפא
12 לפקודת מס הכנסה ולא חוקק הוראה זהה ביחס למכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת
13 מגורים והכנסות השכירות היו פטורות מאחר ולא עברו את תקרת הפטור לפי חוק הפטור
14 ממס על שכ"ד?
15
- 16 51. דומני, כי התשובה לכך ברורה היא. המחוקק מצא לנכון לחוקק את הוראת סעיף 122(ג)
17 לפקודת מס הכנסה בשל הספק או הקושי שעשוי היה להתעורר סביב השאלה כיצד יש
18 להתייחס לסוגיית ניכוי ההוצאות השוטפות וסוגיית הפחת, במכירת דירה שהופקו ממנה
19 הכנסות שכירות, כאשר עסקינן בהכנסות שאינן פטורות לחלוטין ממס אלא רק באופן
20 חלקי, דהיינו שמוטל עליהן מס בשיעור של 10%.
21
- 22 52. על כן, קבע המחוקק כי בשל שיעור המס המופחת שניתן על הכנסות דמי השכירות – לא
23 זכאי בעל דירה שהפיק הכנסות כאמור ושילם מס מופחת, גם לניכוי ההוצאות השוטפות או
24 לניכוי פחת. אין זאת אלא כי גישתו העקרונית של המחוקק היא שאפילו **הטבת מס בדמות**
25 **שיעור מס מופחת מגלמת בחובה את ההכרה בהוצאות השוטפות והפחת.**
26
- 27 ומשקבע כך, ממילא נדרש הוא להבהרה נוספת באשר לאופן חישוב מס השבח במכירת
28 דירה שבגין דמי השכירות הימנה שולם מס מופחת. זאת, על מנת שלא תישמע טענה כי
29 שלילת ניכוי ההוצאות השוטפות והפחת במישור מס הכנסה, **חרף חיובה של ההכנסה במס**
30 **(המופחת)** – סוללת את הדרך לניכויים ולאי הוספת הפחת לשווי המכירה (או הפחתתו
31 משווי הרכישה) במישור מיסוי מקרקעין.
32



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

53. 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.
- שהרי ככל שעסקינן בהכנסה שהינה פטורה כולה ממס (עד גובה תקרת הפטור) – לא מתעורר כל קושי בנוגע לניכוי הוצאות ממנה, ובכלל זאת ניכוי הוצאות פחת, כמו גם באשר למיסוי השבח במכירת הדירה ממנה הופקה הכנסה זו. 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.
- ואם ניתן פטור מלא ממס על הכנסות דמי שכירות עד גובה תקרת הפטור, אשר רואים אותו, כאמור, כמגלם הכרה וניכוי של כל ההוצאות השוטפות וכן בניכוי הפחת – במישור מס ההכנסה, ברי כי אין מקום ליתן כפל ניכוי של אותן הוצאות ופחת במישור מיסוי מקרקעין.
54. ואם ישאל השואל – על שום מה, אם כך, מצא המחוקק לנכון לקבוע בסעיף 5 לחוק הפטור ממס על שכר דירה, כי אין להחיל את תקנות הפחת לדירה מושכרת למגורים, על נישום שקיבל הטבה לפי החוק האמור? נראה לי, כי סעיף 5 הנ"ל נועד לנישומים שהפיקו הכנסות מדמי שכירות העולות על תקרת הפטור המתואמת, כאשר בהתאם לאמור בסעיף גם נישומים אלה לא יזכו לשיעור הפחת לפי תקנות הפחת לדירה מושכרת למגורים, בהיותם בגדר "מי שקיבל הטבה לפי חוק זה". עם זאת, עניין מיסוי ההכנסות העולות על תקרת הפטור אינו מושא הערר דנן ולפיכך איני קובעת מסמרות בעניין זה.
- כך או כך, וכאמור, ככל שמדובר בנישום שהכנסתו אינה עולה על תקרת הפטור, ברור הוא שאין להתיר לו ניכוי הוצאות ופחת שכן הפטור המלא מגלם ניכוי הוצאות אלו, ולפיכך אין להתיר לו ניכוי זה פעם נוספת בעת מכירת הדירה.
55. תוצאה זו עולה בקנה אחד הן עם לשון החוק והן עם תכלית החקיקה. הוראת סעיף 21 לפקודת מס הכנסה (אליה מפנה סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין) קובעת כי יותר ניכוי בעד פחת של דירה ("בניין") שבבעלות הנישום וששימשה לצרכי ייצור הכנסה.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-07-10216 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 על פי הגדרת "פחת" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין יש להפחית משווי הרכישה את
2 "הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה". על פי אותו
3 רציונל, קובע סעיף 39 רישא כי יותרו בניכוי לצרכי חישוב מס השבח, הוצאות שאינן
4 מותרות בניכוי לפי פקודת מס הכנסה.
5
6 .56 התכלית החקיקתית העומדת ביסודה של הוראת סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, כמו גם
7 בבסיס סעיף 39 לחוק הנ"ל הוא הרצון למנוע כפל ניכוי הוצאות – במישור מס הכנסה וגם
8 במישור מס שבח. על כן, נחקקו ההוראות הנ"ל בנוסחן כמפורט לעיל.
9
10 דהיינו: אם הותר פחת בניכוי מההכנסה החייבת – הרי שבכדי למנוע כפל ניכוי – יש
11 להפחיתו משווי הרכישה (או להוסיפו לשווי המכירה), לצרכי חישוב מס השבח. אם לא
12 יופחת סכום הפחת משווי הרכישה – הרי שיימצא כי הנישום קיבל כפל ניכוי הפחת – פעם
13 אחת במישור מס הכנסה, ופעם שניה במישור מס שבח. זאת, אין להתיר.
14 .57 בפרשת סלון מרכזי קבע בית המשפט העליון קריטריון לבחינת הזכאות לניכוי הוצאה
15 במישור מס שבח, לפי סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין, בהתבסס על מבחן קונקרטי, ולא על
16 פי מבחן תיאורטי, או מושגי-כללי.
17
18 כך, נקבע באותה פרשה, כי אם בחר הנישום בשיטת דיווח חשבונאית מסוימת (באותה
19 פרשה – שיטת המזומן), במסגרתה לא ניתן לנכות את ההוצאה, אין לומר כי היתה מונחת
20 בפניו האפשרות לבחור בשיטת דיווח חשבונאית אחרת (השיטה המצטברת) לפיה יכול היה
21 לנכות את ההוצאה, ועל כן מדובר בהוצאה "הניתנת לניכוי".
22
23 מכאן, שאם בפועל לא עמדה בפני הנישום הספציפי האפשרות הקונקרטית לנכות את
24 ההוצאה בעת הפקת ההכנסה השוטפת, אין זה צודק לשלול ממנו את ניכוי ההוצאה בעת
25 מכירת הנכס וחישוב מס השבח, שכן אז תוחטא המטרה ובמקום מניעת עודף ניכוי ייווצר
26 חסר בניכוי.
27
28 כך, ובאותה רוח, פסקו ועדות הערר בעניין לילי שמשון ובעניין ברמן.
29
30 .58 קו הגבול שבין האפשרות הקונקרטית לנכות הוצאה לבין האפשרות התיאורטית – מצוי
31 באותו מקום שבו מצוי קו הגבול שבין הניכוי הכפול ובין הניכוי בחסר. ככל שניכוי ההוצאה
32 במישור מס שבח יביא לכפל ניכוי, הרי שיש לראות בהוצאה כ"ניתנת לניכוי" במובן
33 הקונקרטי. אך אם אי ניכוי ההוצאה במס שבח יגרום לחסר בניכוי, הרי שההוצאה "ניתנת
34 לניכוי" רק במובן התיאורטי.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1
2 59. כך, יש לפרש את הוראות החוק גם לצורך המקרה הנדון בפנינו ולקבוע את קו הגבול הנכון.
3
4 בפרשות סלון מרכזי, לילי שמשון ו- ברמן האפשרות לניכוי הפחת הייתה אכן אך ורק
5 במובן התיאורטי אך לא הקונקרטי. בשלוש הפרשות הנ"ל כל אחד מן הנישומים שילם מס
6 על הכנסתו החייבת מבלי שנוכתה ההוצאה בפועל, בין אם מחמת שלא ניתן היה לנכותה
7 בשל שיטת הדיווח (סלון מרכזי) ובין אם בשל שבפועל לא נוכתה ההוצאה כי לא נדרשה על
8 ידי הנישום (לילי שמשון וברמן).
9
10 לעומת זאת, במקרה הנדון, כאשר בחר העורר בקבלת פטור מלא ממס, המגלם, כאמור,
11 בתוכו את ניכוי כלל הוצאותיו, אין לומר כי האפשרות לניכוי הפחת היתה מבחינתו
12 אפשרות תיאורטית. המדובר, ללא ספק, באפשרות קונקרטית, ובמידה שיתאפשר לו
13 לנכות הוצאה זו גם בעת מכירת הדירה, ממילא ייהנה הוא, שלא כדין, מכפל ניכוי.
14 60. הבחנה זו בין האפשרות הקונקרטית לניכוי הפחת ובין והאפשרות התיאורטית אף מבהירה
15 מדוע מצא המחוקק לנכון לציין מפורשות בסעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה – אך לא בחוק
16 הפטור ממס על שכ"ד – כי לעניין חישוב מס השבח, החל במכירת הדירה, יתווסף לשווי
17 המכירה סכום הפחת.
18
19 מקום בו נקבע שיעור מס מופחת יכול להתעורר ספק אם הפחת, שהוראת סעיף 122(ג)
20 לפקודה אוסרת ניכוי, "ניתן לניכוי" במובן הקונקרטי או רק במובן התיאורטי. מטעם זה,
21 נדרש המחוקק להבהיר כי גם במצב של מתן שיעור מס מופחת יש להתייחס לפחת כ"ניתן
22 לניכוי" במובן הקונקרטי במישור מס הכנסה ולפיכך אין להתירו פעם נוספת לצורך מס
23 השבח.
24
25 יתר על כן – הפסיקה בפרשות לילי שמשון ו- ברמן נטתה לגישה לפיה בכל הנוגע לשאלת
26 ניכוי הפחת אין להידרש ללשון הפורמאלית שבה נקט המחוקק אלא לתכליתו. כך, ולמרות
27 שברור הוא שבאותם מקרים הפחת היה "ניתן לניכוי" במובן הפורמאלי, ובוודאי שיכול
28 היה מנהל מיסוי מקרקעין לפנות לנישום בשאלה מה מנע בעדו לנכות את הפחת?; סברו
29 ועדות הערר כי תוצאה זו אינה מוצדקת ואינה עולה בקנה אחד עם העיקרון בדבר גביית מס
30 אמת. בסופו של יום – אותם נישומים, מסיבות אלה או אחרות, ואף סיבות התלויות בהם
31 עצמם – לא נהנו מניכוי הפחת ואין "להענישם" בהפחתת הפחת משווי הרכישה. הוא הדין
32 במקרה שלפנינו – גם אם לשונו הפורמאלית של החוק עשויה היתה להוביל למסקנה
33 שהפחת אינו ניתן לניכוי לאור הוראות הפטור, ברי כי תכליתו מובילה למסקנה אחרת,



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 והיא כי אין מקום לתת לאותו נישום ליהנות מהטבה כפולה – פעם אחת בעת הפקת דמי
2 השכירות, ופעם נוספת – בעת מכירת הדירה.
3
4 ועוד יודגש: קבלת פרשנותו של העורר תוביל לתוצאה בלתי סבירה, אשר לטעמי אין לה
5 אחיזה משפטית. אם תתקבל עמדת העורר הרי שהתוצאה הנובעת הימנה היא כי בעת
6 מכירת דירה יהיה מצבו של נישום שהיה פטור כליל מתשלום מס על הכנסותיו מדמי
7 השכירות טוב יותר ממצבם של נישומים ששילמו מס מלא על הכנסותיהם מדמי השכירות
8 או שילמו מס בשיעור מופחת של 10% על הכנסותיהם מדמי השכירות. ביחס לשניים
9 האחרונים – כאמור, לא יותר ניכוי של הוצאות שוטפות מהשבח ויופחת משווי הרכישה, או
10 יתווסף לשווי המכירה (לפי העניין) סכום הפחת.
11
12 מדוע אם כן, זכאי נישום, שזכה לפטור מלא על הכנסות מדמי השכירות, לטיפול אחר
13 ומיטיב בעת מכירת הדירה?
14 ההטבה שביקש המחוקק ליתן היא למשכירי דירות ובמישור מס הכנסה. הן לאלו
15 המשכירים בפטור מלא והן לאלו המשכירים בפטור חלקי ומשלמים שיעור מס מופחת של
16 10%. המחוקק לא ביקש לתת הטבה למוכרי דירות שהושכרו כאמור במישור מיסוי
17 מקרקעין. לא קיימת כל אינדיקציה לכך שהמחוקק ביקש לעודד ולהיטיב דווקא עם מוכרי
18 דירות שהושכרו בפטור או בשיעור מס מוטב. לאמתו של דבר, יתכן שמבחינתו של
19 המחוקק מכירת דירה המושכרת למגורים מסמלת את סופה של הפעילות שאותה רצה
20 לעודד, ולפיכך אינו מעוניין לעודד את המכירה. כך או כך, המחוקק בוודאי לא ביקש ליצור
21 אבחנה ולתת הטבה במישור של מיסוי מקרקעין דווקא לנישום שקיבל פטור מלא ממס על
22 הכנסות דמי השכירות.
23
24 על כן, אין מקום לקבל את פרשנותו של העורר. אבהיר גם, כי קביעתי זו אינה תלויה או
25 נסמכת על הוראות הביצוע של רשות המסים. לטעמי, זו הפרשנות הראויה והנכונה
26 מדעיקרא. העובדה כי רשות המסים פירשה את החוק תחילה, ולטעמי באופן שגוי,
27 במסגרת הוראת ביצוע 14/90 ולאחר מכן שינתה את אופן פרשנותה בהוראת ביצוע 5/2007
28 – אין בה ולא כלום. המשמעות היחידה הניתנת להוראות הביצוע של רשות המסים,
29 בהקשר של פסק דין זה, היא כי העורר יהא זכאי למתכונת החישוב של השבח בהתאם
30 לתוספת 1 להוראת ביצוע 5/2007. זאת ותו לא.
31
32 אשר לטענת ההסתמכות לה טען העורר בסיכומיו: ראשית, אציין כי טענה זו הועלתה
33 לראשונה על ידי העורר במסגרת סיכומי טענותיו בכתב. טענת ההסתמכות לא הועלתה כלל
34 בהודעת הערר ואף לא בהשגה שהוגשה מטעמו של העורר למשרדי המשיב.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1
2 טענת הסתמכות היא טענה עובדתית המצריכה הוכחה – הן באשר לעצם ההסתמכות והן
3 באשר לתוצאות ההסתמכות אשר הובילו לשינוי מצב לרעה.
4
5 62. טענת העורר בסיכומיו כי הוא הסתמך על הוראת ביצוע 14/90 במועד בו רכש את דירת
6 המגורים והשכיר אותה למטרת מגורים, במובן זה ש"ידע כי ביום בו יחליט למכרה לא
7 יתווסף הפחת לשווי" – היא טענה שהיה על העורר להוכיחה, באמצעות הגשת תצהיר
8 מטעמו בעניין זה.
9
10 יתר על כן, טענת ההסתמכות צריך היה שתגובה בראיות בדבר השינוי לרעה במצבו של
11 העורר כתוצאה מהסתמכותו הנטענת. בנסיבות המקרה הנדון, מעבר לעובדה כי לא הובאה
12 ראיה כלשהי בדבר שינוי מצב לרעה – הרי שגם קשה לראות כיצד יכול היה העורר לשנות
13 מצבו לרעה בהקשר הנדון.
14 כלום טענת העורר היא כי לא היה רוכש את הדירה או לא היה משכיר את הדירה למטרת
15 מגורים או לא היה נסמך על הפטור ממס לפי חוק הפטור ממס על שכ"ד אלמלא הסתמך על
16 הוראת ביצוע 14/90? אין לדעת זאת מן הטיעון הלאקוני של העורר.
17
18 63. די בהעדר כל ראיות בדבר הסתמכותו הנטענת של העורר – בכדי לדחות את טענתו זו.
19
20 64. עם זאת, גם אם לצורך הדיון נניח כי העורר הסתמך על קיומה של הוראת ביצוע 14/90
21 ומתן האפשרות העולה הימנה לנכות את הפחת משווי המכירה – גם אז דין טענת העורר
22 בדבר הסתמכותו ושינוי מצב לרעה – להידחות.
23
24 65. הוראת ביצוע של רשות המיסים אינה בגדר דין. הוראת ביצוע הינה הנחייה של רשות המס
25 בדבר אופן הפרשנות של הדין כפי שרשות המס רואה לנכון לפרשו.
26
27 עם זאת, קיים עיקרון כללי בדבר זכאותה של רשות מינהלית לשנות את הנחיותיה בכל עת
28 ובדבר העדר זכאות להגנה על ציפייה של אדם כי הנחיות הרשות המינהלית לא תשונינה.
29
30 נא ראו לעניין זה: בג"צ 198/82 בן ציון מוניץ נ' בנק ישראל, פ"ד לו(3) 466 (להלן – **פרשת**
31 **מוניץ**), שם נפסק בין השאר:
32
33 "כידוע, הלכה פסוקה היא, כי אין לשום אדם זכות מוקנית לכך שמדיניות
34 כלכלית, עליה ביסס את חישוביו העסקיים, תימשך (בג"צ 394/78 [2]; בג"צ



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 [363/71](#), [3]382, בעמ' 298) מתן סובסידיה לאשראי, כמו כל סובסידיה או הטבה
2 אחרת, הוא עניין לשיקול הדעת הכללי של המינהל. זוהי שאלה מובהקת של
3 מדיניות ציבורית, הקשורה בקביעת סדר העדיפויות של השימוש בתקציב
4 הלאומי. שאלה זו נתונה, מעצם טבעה, להכרעתה של הרשות המבצעת, והפיקוח
5 עליה הוא, בעיקרו, פיקוח פרלמנטארי של הרשות המחוקקת ([בג"צ 175/71](#) [4]),
6 בעמ' 840; [בג"צ 787/78](#) [1] הנזכר). משניתנה הטבה, אין לו לאזרח "חזקה או
7 זכות קנויה במצב הקיים" ([בג"צ 298/70](#) [5], בעמ' 8) "ואין לשום אדם זכות
8 קנויה שמדיניות כלכלית מסויימת, הנוחה לו, תימשך" ([בג"צ 594/78](#) [6], בעמ'
9 475-476). על-כן, רשאי המינהל בכל עת לשנות את מדיניותו "ולא יישמע אדם
10 בטענה ששם מבטחו בהסדר הקיים ושעל סמך זה קיבל על עצמו התחייבויות. אין
11 ביטול כזה אלא צרת הרבים, ולזה, כנראה, כל אחד חייב להיות מוכן" ([בג"צ](#)
12 [298/70](#) [5] הנזכר, בעמ' 8) "ואם שינוי במדיניות גורם נזק כלכלי לשכבה
13 מסויימת של האוכלוסיה או לענף כלכלי מסויים, הרי הדרך לתיקון העוול, אם
14 קיים כזה, היא על-ידי פעולה בשטח הציבורי" ([בג"צ 594/78](#) [6] הנזכר, בעמ'
15 476). נמצא, כי אדם, הנוטל סובסידיה או כל הטבה אחרת מהרשות הציבורית,
16 נוטל על עצמו סיכוי עם סיכון, והסיכון הוא, כי הסובסידיה או ההטבה יבוטלו או
17 ישונו, ועליו לכלכל מעשיו תוך לקיחת אפשרות זו בחשבון שיקוליו."
18
- 19 .66 לפיכך, גם אם העורר הסתמך על הוראת ביצוע 14/90 – הדין אינו מגן על ציפייתו כי הנחיית
20 רשות המסים באשר לפרשנות הדין על פי הוראת הביצוע הנ"ל תיוותר בעינה ולא תשונה.
21 ואמנם, הוראת ביצוע 14/90 – בוטלה משהוצאה על ידי רשות המסים הוראת ביצוע
22 5/2007.
- 23
- 24 .67 יתרה מזו, גם לאחר ביטול הוראת ביצוע 14/90 מצאה לנכון רשות המסים להחיל את
25 הוראת ביצוע 5/2007 על נישומים שבחרו במסלול הפטור המלא ממס על הכנסות דמי
26 השכירות מאותו מועד ואילך ולא באופן רטרואקטיבי, כפי העולה מסעיף 2 לתוספת 1
27 להוראת ביצוע 5/2007. מסעיף 2 לתוספת הנ"ל עולה כי רשות המסים קבעה את תחולת
28 הוראת ביצוע 5/2007 ואת אופן חישוב השבח במכירת דירה שהושכרה למטרת מגורים ודמי
29 השכירות היו פטורים ממס – רק לגבי מכירת דירות שנעשו מיום פרסומה לציבור של
30 הוראת ביצוע 5/2007, קרי: מכירות מיום 27.2.2007 ואילך.
31



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 68. עוד ובנוסף קבעה תוספת 1 להוראת ביצוע 5/2005 כי שווי הרכישה יוקטן בסכום השווה
2 לסכום הפחת שנצבר מיום 27.2.2007 או מיום רכישת הדירה, לפי המאוחר.
3
4 כלומר: הפחתת סכומי הפחת משווי הרכישה (או הוספתם לשווי המכירה) אף היא לא
5 נעשית באופן רטרואקטיבי, אלא רק ממועד תחילת התחולה של הוראת ביצוע 5/2007
6 ואילך, על ידי עריכת חישוב של סכום הפחת שנצבר ביחס לדירה מיום 27.2.2007 או מיום
7 רכישת הדירה, לפי המאוחר.
8
9 בכך, למעשה, ניתן מענה לטענת ההסתמכות, אם וככל שקיימת.
10
11 69. ממילא גם בעניינו של העורר חישוב סכום הפחת שנצבר ביחס לחלקו בדירה יעשה על ידי
12 המשיב בהתאם להוראת תוספת 1 להוראת ביצוע 5/2007 – היינו: מיום 27.2.2007, ועד
13 למועד מכירת הדירה ביום 9.9.13.
14
15 70. עיינתי בחוות דעתו של חבר הוועדה רו"ח שמעון פסטנברג – ואין בידי לקבלה וזאת מכמה
16 נימוקים.
17
18 ראשית, חברי מניח כי חל שינוי בחקיקה או בפרשנותה, בשל ביטולה של הוראת ביצוע
19 14/90 על ידי הוראת ביצוע 5/2007. ולא היא. כאמור לעיל, הוראות ביצוע אינן בגדר דין.
20 פרשנות החוק אינה נעשית על ידי הוראות ביצוע. איני מתעלמת מן העובדה כי ציבור
21 הנישומים מנחה עצמו על ידי הוראות ביצוע המתפרסמות מעת לעת על ידי רשות המיסים.
22 אולם שינויים יכול ויחולו בהוראות ביצוע – לכאן או לכאן, ועדיין בבוא בית המשפט לבחון
23 פרשנותו של חוק, אין הוא מוגבל או מנחה עצמו בפרשנות בהתאם להוראות הביצוע של
24 רשות המיסים, אלא מפרש הוא את החוק בהתאם ללשונו, לתכליתו, לכוונת המחוקק
25 ולמהות הכלכלית האמיתית. העובדה כי רשות המיסים פרשה תחילה את אופן חישוב השבח
26 במכירת דירה שהושכרה בפטור מלא בהתאם להוראת ביצוע 14/90 ולאחר מכן שינתה
27 פרשנותה בהוראת ביצוע 5/2007 – אינו מחייב את ועדת הערר בפרשנותה את החוק.
28
29 שנית, חברי רו"ח פסטנברג מניח כי כוונת מחוקק להיטיב עם נישום משכיר דירה במישור
30 מס הכנסה, משתרעת גם במישור מיסוי מקרקעין. אלא, שכפי שהבהרתי לעיל אין כל מקום
31 להנחה זו.
32
33 אף אין בידי לקבל את ההשוואה שערך חברי בין המקרה דנן לבין המקרה בעניין עמ"ה
34 1053/05 חברת מודול בטון בע"מ נ' פשמ"ג; . בפרשת מודול בטון נדונה שאלת התרת קיזוז



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-07-10216 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

1 הפסדים של חברת בת מהכנסה חייבת של המערערת אל מול קיזוז ההפסדים מהכנסה
2 פטורה מכוח חוק עידוד השקעות הון. ואין הדברים דומים למצב בענייננו.

3
4 שלישית, מפסק דינו של חברי עולה מסקנה לפיה שתיקתו של המחוקק מלמדת בהכרח על
5 קיומו של הסדר שלילי. לטעמי, ובוודאי בנסיבות המקרה הנדון – מדובר במסקנה מרחיקת
6 לכת שאינה תואמת את עקרונות הפרשנות המשפטית, כפי שפורטו בפסק דיני לעיל, במיוחד
7 בהתחשב בכך שאין להעמיד חזקה לפיה מלאכת הניסוח של הוראות החוק, ועל אחת כמה
8 וכמה הוראות חיקוק בענייני מסים, היא מלאכה מושלמת.

9
10 בית המשפט העליון כבר חזר ושנה לא פעם כי:

11
12 "מלאכת הניסוח של המחוקק אינה נעשית על טהרת הדיק, ולא אחת יקרה שבחיקוקים
13 שונים, ולעתים באותו חיקוק עצמו, מופיע אותו מונח במובנים שונים (ע"א 260/79 פרגר נ'
14 קצין התגמולים [9], בעמ' 167). וכבר נאמר לגבי פרשנות חוקים:

15 "כל הקרוב לחקיקתה של הכנסת בכלל ולחקיקתה בענייני מיסים בפרט, מודע לכך
16 כי לא פעם מכילה החקיקה הוראות, הבאות לשם הזהירות בלבד, ולא פעם נעשה
17 תיקון בסוגיה אחת, מבלי שנעשים תיקונים גם בסוגיות דומות. כשלעצמי, אין אני
18 מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה 'מלאכת מחשבת'. הנסח, כמו השופט,
19 עושה מלאכה אנושית, על חולשותיה ופגמיה. את פרשנותו של החוק יש לבסס על
20 לשונו ועל הגיונו ועל מטרתו ועל תכליתו" (דברי חברי, השופט ברק, בר"ע 277/82
21 נירוסטה בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל [10], בעמ' 831). (רע"א 5423/91 ג'רייס נ'
22 "אריה" חברה ישראלית לביטוח בע"מ פ"ד מח(3) 441, בעמ' 451-451)

23
24 רביעית, זה לב העניין – חוות דעתו של חברי אינה מתייחסת לסוגיית כפל ההטבה שתגרם
25 אם וככל שהפחת לא ינוכה משווי הרכישה. כפי שהבהרתי בהרחבה, איני סבורה כי
26 המחוקק התכוון להעניק כפל הטבה למשכירי דירות בפטור, פעם בעת ההשכרה ופעם
27 נוספת בעת המכירה.

סיכום של דבר:

28
29
30
31 71. בחישוב השבח במכירת זכויות העורר בדירת המגורים נשוא הערר יש להפחית משווי
32 הרכישה של העורר את הסכום השווה לפחת הנצבר בגין מחצית הזכויות בדירה, ונוכח



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 הוראת ביצוע 5/2007 ותוספת 1 לה – חישוב הפחת יעשה ביחס למחצית הזכויות בדירה
2 למן יום 27.2.2007 ועד ליום 9.9.13.
3 בחישוב השבח של העורר במכירת זכויותיו בדירת המגורים נשוא הערר אין מקום להתיר
4 לעורר ניכוי הוצאות שוטפות – הוצאה בגין מחמם מים והוצאה בגין החלפת הדוד.
5
6 זאת, מאחר והכנסתו של העורר מדמי השכירות מהשכרת דירת המגורים הנ"ל היתה
7 פטורה ממס לפי חוק הפטור ממס על שכ"ד. שורת ההיגיון, השכל הישר והפרשנות
8 התכליתית מובילים כולם למסקנה כי פטור זה מגלם בחובו הכרה קונקרטיה בניכוי פחת
9 והוצאות שוטפות, ולפיכך אין כל מקום שלא להפחית את הפחת משווי הרכישה (או להתיר
10 את ההוצאה השוטפת בניכוי, לפי העניין), וזאת על מנת למנוע כפל הטבה שהמחוקק לא
11 התכוון אליה.
12
13 72. המשיב נדרש לוודא כי ערך לעורר חישוב של מס השבח לפיו הופחת משווי הרכישה סכום
14 השווה למחצית שיעור הפחת החל על הדירה נשוא הערר וזאת מיום 27.2.07 ועד למועד
15 המכירה של זכויות העורר בדירה.
16 המשיב מופנה לנספח א' להודעת הערר – שומת מס השבח שהוצאה לעורר בעקבות
17 ההחלטה בהשגה. בעמוד השני של שומת מס השבח, המתייחס לנתונים לצורך חישוב מס
18 השבח, בשורה השלישית שנוגעת ל"פחת נצבר לפי סעיף 21" מצוין תאריך של יום רכישת
19 הדירה על ידי העורר ולא התאריך של 27.2.2007.
20
21 המשיב יוודא אפוא כי נערך לעורר חישוב נכון של מס השבח בהתאם להוראת ביצוע
22 5/2007.
23
24 73. בכפוף לאמור בסעיף 72 לעיל – הערר נדחה.
25
26 בנסיבות העניין, נוכח היות הסוגיה המועלית בערר זה סוגיה שנדונה בפעם הראשונה
27 בפסיקה ונוכח העובדה כי הצדדים הסכימו על העובדות וסיכמו טענותיהם בכתב, אין צו
28 להוצאות.
29
30 רו"ח גלית ישראל-גולן: אני מסכימה עם פסק דינה של יו"ר הועדה.
31
32 רו"ח שמעון פסטנברג:
33
34 רקע:



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-07-10216 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 ביחסי השלטון והנישום חייבת להיות הגינות. 1.
- 2 ככלל שינויי חקיקה שיש בהם משום הכבדת המיסוי על הנישום יש לבצע בהליך חקיקה 2.
- 3 ראשי מסודר ולא בהוראות ביצוע. 3.
- 4 אין להפוך פרשנות של חוק ב 180 מעלות עקב שינוי מדיניות בהוראת פרשנות בלבד. 4.
- 5 פרשנות של חוק (השופט ברק) יש לבצע על פי לשון החוק, תכלית החקיקה ולבסוף במדרג 5.
- 6 העדיפויות לטובת הנישום. 6.
- 7 יש לבדוק את תכלית החקיקה במועד החקיקה!!! שינוי תכלית החקיקה מחייב שינוי חוק. 7.
- 8 שינוי פרשנות של תכלית החקיקה במועד מאוחר יותר עקב שינוי מדיניות והגיון כלכלי או 8.
- 9 מיסויי מהווים חוסר הגינות מול הנישום ביחסיו עם השלטון (ראה סעיף 2 לעיל וסעיף 7 9.
- 10 להלן). 10.
- 11

לגופו של עניין:

- 12
- 13 רבות נכתב על כך שיש לפרש את דעתם של הצדדים במועד המקורי של כל פעולה. כל 13.
- 14 פרשנות מאוחרת עלולה לגרום עוול פרשני לאחד הצדדים. בדומה לכך גם פרשנות החוק. 14.
- 15 לכן במקרה זה יש לבחון את כוונת המחוקק במועד החקיקה ולא כיום. 15.
- 16 סעיף 122 (להלן "סעיף 122") פורסם ברשומות בתאריך 13 באוגוסט, 1987 (תקון 75 16.
- 17 לפמ"ה). כבר בנוסחו המקורי קבע החוק בסעיף (ג) כי פחת יוסף במכירת הדירה לשווי 17.
- 18 המכירה ואף נקבע כי מדובר בפחת המירבי שניתן היה לניכוי. 18.
- 19 חוק (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה) התש"ן- 1990 (להלן 19.
- 20 "חוק הפטור") חוקק פורסם ב 13.6.1990. החוק שותק בנושא הפחת במועד המכירה. ברור 20.
- 21 כי לעיני המחוקק עמד הנוסח הברור והחד משמעי של סעיף 122 הישן ויותר ולמרות זאת לא 21.
- 22 התייחס כלל במועד חקיקת חוק הפטור לעניין הוספת הפחת לשווי התמורה במועד 22.
- 23 המכירה. יש לראות בכך " הסדר שלילי הקובע פטור מהוספת הפחת לשווי המכירה / או 23.
- 24 הפחתתו ממחיר הרכישה. 24.
- 25 יתר על כן נציבות מס הכנסה (אשר היא היוזמת של חוקי המס ואף שותפה בניסוחם 25.
- 26 ובהליכי חקיקתם) זיהתה כי נוצר חלל בנושא הפחת לעומת סעיף 122 ומיד קבעה במפורש 26.
- 27 בחוזר 14/90 כי אין להוסיף את הפחת לשווי המכירה כלומר תכלית החקיקה הובהרה על 27.
- 28 ידי נציבות מס הכנסה במועד ובשנת החקיקה. 28.
- 29 נראה כי האמור לעיל דיו כדי לפסוק לטובת המערער כי כל שינוי כאמור חייב להתבצע 29.
- 30 בחקיקה. 30.
- 31 למעלה מהנדרש לעיל כדאי גם לבחון את דברי ההסבר בשני המקרים: 31.
- 32 הצעת החוק להוספת סעיף 122 נועדה לעודד בעלי דירות שאינן מושכרות כי בעליהן אינם 32.
- 33 מעוניינים להגיש דוחות שנתיים למס הכנסה להשכירן בהטבת מס המשולבת בפטור 33.



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 מהגשת דוחות. בהחלט במצב זה הגיוני כי תשלום 10% הינו תחליף על דרך האומדן לנכוי
2 הוצאות סבירות על מנת לאפשר מתן פטור מהגשת דוחות. לכן גם סביר היה לדרוש בחוק
3 להוסיף הפחת לשווי המכירה במכירה חייבת של הדירה.
4 דברי ההסבר: 15.
- 5 "כיום יש בישראל דירות ריקות רבות שבעליהן אינם משכירים אותן בשל העובדה
6 שהשכרת הדירות וקבלת שכר דירה תחייב אותם להגיש דו"ח שנתי על הכנסתם.
7 מוצע לתת לבעלי דירות כאלה תמריץ להשכרת דירותיהם, ולאפשר להם לשלם על
8 הכנסתם משכר דירה מס בשיעור של 10% בלבד, שיחושב מהתקבול מן ההשכרה
9 ולא מן ההכנסה החייבת וישולם תוך 30 ימים מיום קבלת כל תקבול. במקביל,
10 יינתן לבעלי דירות החייבים כיום להגיש דו"ח שנתי, רק משום שיש להם הכנסה
11 מהשכרת דירה למגורים, פטור מהגשתו אם יבחרו לשלם מס כאמור.
12 האפשרות לשלם מס בשיעור של 10% תהיה, כאמור, נתונה לבחירתו של בעל
13 הדירה, אולם, יוכל לבחור בה רק יחיד שהכנסתו מהשכרת דירות אינה הכנסה
14 עסקית ואינה עולה על תקרה של 1000 שקלים חדשים לחודש בערכי ינואר 1987."
- 15 הצעת החוק לחוק הפטור מעלה התייחסות לבעיה שונה לחלוטין דהיינו מתן פטור מלא
16 ממס על מנת לעודד בעלי דירות ריקות להשכירן עקב מצוקה של מחסור בדירות המתגבר
17 עם קליטת העולים הרבים הבאים ארצה. על כן גם ניתן הפטור לתקופה מוגבלת בלבד.
18 דברי ההסבר: 17.
- 19 "החוק המוצע מעניק פטור ממס ליחיד על הכנסה מהשכרת דירת מגורים אחת או
20 יותר ליחידים, ובלבד שסך כל דמי השכירות שיקבל לא יעלה על 2,600 שקלים
21 חדשים לחודש. סכום זה יעודכן בתחילת כל רבעון לפי שיעור עליית המדד.
22 מגמת ההצעה לעודד בעלי דירות הנמנעים מהשכרת דירות ריקות שבבעלותם,
23 להשכיר אותן, על מנת להקל את המצוקה של מחסור בדירות המתגבר עם קליטת
24 העולים הרבים הבאים ארצה.
25 מוצע להעניק את הפטור ממס רק אם הדירה או הדירות ישמשו למגורים בלבד.
26 תוקפו של החוק המוצע הוא לתקופה מוגבלת, עד יום 31 בדצמבר 1991."
- 27 ברור כי במצוקת החוסר בדירות אצה המדינה לתת הטבות מס מפליגות של פטור מוחלט
28 לתקופה מוגבלת כדי לסייע בהגדלת היצע הדירות הזמין לגלי העולים שהגיעו ארצה.
29 לא סתם מיהרה נציבות מס הכנסה להבהיר בחוזר 14/90 שהפטור הוא פטור מוחלט גם
30 במכירה חייבת של הדירה בעתיד. וכאמור הנציבות הכירה היטב את סעיף 122 הוותיק
31 כנוסחו באותו מועד. בסעיף 122 יש התייחסות לנושא ההוצאות והפחת והעיקר התייחסות



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-07-10216 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 למס שבח לפי חוק מיסוי מקרקעין. אילו רצה המחוקק להבהיר שהפטור הינו לאחר קיזוז
2 ההוצאות והפחת, היה כותב זאת ברחל בתך הקטנה כפי שעשה בסעיף 122 שהיה לפניו.
3 המסקנה מכך שאין נותנים כפל פחת.
4 20. חוק הפטור הוארך מספר פעמים ולבסוף הפך לחוק של קבע בשנת 2007. בדברי ההסבר
5 להפיכת החוק לחוק של קבע נקבע כי עלויות התפעול של המדינה הכרוכות בתפעול החוק
6 מצדיקות הפיכת החוק לחוק של קבע דהיינו עלויות התפעול גבוהות מהכנסות במקרים
7 אלה ולא כדאי למדינה "להתעסק" עם מגזר זה.
8 21. דברי ההסבר :
9 "תוקפו של חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים)(הוראת
10 שעה) התש"ן – 1990, הוא עד תום שנת 2006. החוק מעניק פטור ממס להכנסה
11 מהשכרת דירת מגורים עד לסכום של 3,830 שקלים חדשים בחודש. כדי ליצור
12 ודאות ויציבות ולאור עלויות התפעול של מיסוי הכנסות מהשכרת דירת מגורים,
13 מוצע לתקן את החוק האמור ולהפכו להוראה של קבע."
14
15 22. גם כאן לא התכוון המחוקק לשנות את הפטור המוחלט ולהפוך אותו לפטור חלקי ולכן גם
16 לא שינה את ההתייחסות לסעיף הפחת המהווה בסיס לדיונו.
17 23. ברור כי שינוי מדיניות רשות המיסים כפי שהובעה בחוזר 5/2007 הינה בנגוד גמור לתכלית
18 החקיקה ובוודאי אין מקום להשוות לסעיף 122. מדיניות חדשה זו פגומה בשנים: ראשית,
19 יש בה משום הטלת מס שלא על ידי המחוקק הראשי, ושנית, יש בה פרשנות הסותרת את
20 תכלית החוק, שכן תכלית החוק הייתה ללא ספק לעודד את השכרת הדירות על ידי הקלת
21 עול המיסוי בהשכרת דירות, ובחוזר 5/2007 יש מגמה הפוכה, של הכבדת המיסוי על
22 הנישום.
23 24. נושא נוסף חשוב הוא מהו הרציונל של חוק הפטור? דהיינו האם הייתה כוונה לתת פטור
24 מלא כפי שכל בר דעת מבין או דחיית מס בלבד? האם הניסיון לפתות בעלי דירות ריקות
25 להציען להשכרה כדי לסייע בקליטת גלי העלייה טמן בחובו כוונה לנטרל את הפטור במועד
26 מכירת הדירה באמצעות מיסוי הפחת? ובכלל למה לפגוע בו רק בפחת? ניתן להוסיף גם
27 הוצאות אחרות שיכול היה לנכות מדמי שכירות בחישוב תאורטי. ידוע לכל כי דירות
28 מושכרות נמכרות בשוק במחיר נמוך יותר מאשר דירות שלא היו מושכרות. מכאן
29 שהתמורה שמתקבלת במכירה נמוכה וההכנסה הפטורה הינה מעין פיצוי לירידת הערך
30 שנגרמת בשל רצון המחוקק לעודד את ההשכרה. הקטנת מחיר הרכישה בפחת גורמת לכפל
31 הקטנת התמורה.
32 25. אוסיף ואדגיש כי במועד חקיקת חוק הפטור בשנת 1990 שעורי המס על רווחי הון ושבח
33 מקרקעין היו גבוהים ומקבילים לשעורי המס על הכנסות מפירות ולא כפי שהופחתו משנות
34 ה 2000 ואילך. היעלה על הדעת שכבר במועד חקיקת חוק הפטור התכוון המחוקק לקבל



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-07-10216 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

- 1 בחזרה את כל שעורי המס הגבוהים דאז (שהיו מקבילים לשעורי המס הפרותיים כאמור)?
2 אז היכן הפטור?
3
- 4 **26.** "התכלית והרציונאל" - האם עמדת הרשות הגיונית ומשקפת את תכלית החקיקה?
5 המחוקק העניק פטור על הכנסות משכ"ד, לא מס בשיעור מופחת, לא דחיית מס ולא כל
6 מנגנון אחר מלבד פטור. אך עתה, כשהרשות מבהירה לנו, כי בעת המכירה יש ל"התחשבן"
7 עם המוכר על הפחת התיאורטי ש"גלום בפטור", נראה כי הפטור אינו פטור אמיתי, אלא
8 למעשה "דחיית מס"....תובנה זו מביאה אותנו לשאלה המתבקשת: כשאת אומרת פטור,
9 רשות המיסים, למה את מתכוונת? האם הפטור הוא "פטור" או שהוא רק "אולי" או
10 שהפטור הוא רק "עוד לא"?... שאלה זו מתחדדת לאור פס"ד שניתן ביום 19/3/2007 ע"י
11 ביהמ"ש המחוזי בת"א, בעמ"ה 1053/05 חב' מודול בטון נגד פשמ"ג. שם, בהתייחס למנגנון
12 קיזוז הפסדים נקבע, כי "חיוב הנישום לקזז הפסד "רגיל" כנגד הכנסה מועדפת מכרסם
13 בערכו של ההפסד ומעקר את ההטבה הגלומה בפטור ממס שמעניק המחוקק להכנסה
14 המועדפת". השופט מוסיף וקובע, כי כאשר לשון החוק נוקטת במפורש במונח פטור ממס,
15 אין לראות בהכנסה פטורה, כהכנסה חייבת שהמס בגינה נדחה. ודברים אלו יפים גם
16 בענייננו. (תמר כהן שמאי רו"ח מס פקס גליון 401)
- 17 **27.** אציין כי הפיכת חוק הפטור לחוק של קבע פורסמה ב 11 בינואר 2007 וחוזר 5/2007 פורסם
18 לאחר מכן ב 27 בפברואר 2007 דהיינו בתאריך מאוחר יותר. לו רצו ברשות המיסים לשנות
19 את הפטור יכלו לתקן את החוק עצמו ועובדה שהם לא בחרו לעשות זאת משיקולי עלות
20 תועלת. האם ניתן בחוזר לשפר את התועלת מיד לאחר חקיקה עדכנית? האם מדובר במהלך
21 הגון כשכל הכלים בידי המחוקק ורשות המיסים?
22 **28.** התייחסות לסעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה.
- 23 א. סעיף 18(ג) לפקודה הגיונו הכלכלי ברור: ייחוס הוצאות להכנסות באופן סביר. דהיינו
24 אם יש הכנסות הממוסות בשיעור מס מוטב יש ליחס אליהן הוצאות באופן סביר ולא
25 לתבוע את כל ההוצאות מההכנסות הממוסות בשיעור מס גבוה יותר.
- 26 ב. אציין כי סעיף 18(ג) נחקק בנוסחה המקורי של הפקודה נוסח חדש משנת
27 1961 (25.4.1961). סעיף זה מתייחס לפקודת מס הכנסה ואיננו מתייחס
28 כלל לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963.
- 29 ג. בחקיקת סעיף 122 בשנת 1987 ידע המחוקק והכיר היטב את סעיף 18(ג) ולמרות זאת
30 מצא לנכון לציין בסעיף עצמו כי הפחת יוסף לשווי המכירה בחישוב השבח.
- 31 ד. לעומת זאת בחקיקת חוק הפטור בשנת 1990, אז הכיר המחוקק הן את סעיף 18(ג)
32 ואף את סעיף 122, ולמרות זאת לא קבע כי יש להוסיף את הפחת לשווי המכירה



ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 14-07-10216 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

1 והוסיפה נציבות מס הכנסה באותו מועד את עמדתה בחוזר 14/90 כי אין להוסיף את
2 הפחת לשווי המכירה למרות שהכירה את סעיף 18(ג).
3 ה. המסקנה היא כי אין מקום ליישם את כללי סעיף 18(ג) בקשר לחוק הפטור.

לסיכום:

4
5 29. את תכלית החקיקה יש לבחון במועד החקיקה ולא 17 שנה לאחר מכן.
6 30. תכלית החקיקה להגדיל היצע דירות עקב גלי עליה באמצעות מתן פטור ולא דחיית מס.
7 31. במועד חקיקת חוק הפטור קבעה נציבות מס הכנסה בברור את עמדתה על מנת לתת ודאות
8 למשכירי הדירות שירצו להנות מהפטור. כל שינוי לאחר מכן והוספת הקשרים לסעיפים
9 אחרים (למשל סעיפים 122, 18(ג) וכו') מהווים שנוי חקיקה שיש לבצעו רק בדרך ראשית
10 של שינוי חוק שאינו בסמכות רשות המיסים ולא באמצעות שינוי הוראות ביצוע.
11 32. אינני מסכים עם סעיף 48 לפסק דינה של יו"ר הוועדה הואיל ואין מדובר בהסדר משתמע
12 אלא בחוק עם הוראת ביצוע ברורים שנקבעו בשנת 1990 ומהווים את תכלית החקיקה-
13 פטור מוחלט.

14 33. כמו כן סעיף 65 לפסק דינה של יו"ר הוועדה לא מקובל עלי הואיל ומדובר לא בהנחיות של
15 רשות מינהלית העומדים בפני עצמם ומסייעים לרשות בפעולתה כדין אלא בחוק ברור
16 שחוקק עם תכלית חקיקה ברורים שפורשו על ידי הרשות במועד החקיקה ותמכו בתכלית
17 החקיקה. אין לשנות ולתת פרשנות אחרת לאחר 17 שנה.

18 34. במתן לגיטימציה לרשות המיסים לבצע שנוי חקיקה בפועל לאחר 17 שנה מבלי שהייתה
19 לה סמכות לכך ובניגוד לתכלית החקיקה כפי שהיא הבהירה יש חוסר הגינות משווע כלפי
20 הנישום.

21 35. מסקנתי הינה שיש לקבל את הערר.

22
23
24 הערר נדחה אפוא, בדעת רוב של יו"ר ועדת הערר השופטת אורית וינשטיין ורו"ח גלית יחזקאלי
25 כנגד דעתו החולקת של רו"ח שמעון פסטנברג.

26
27 המזכירות תשלח עותק מפסק הדין לצדדים ובאי כוח הצדדים בדואר רשום.

28
29
30 ניתן היום, ה' אדר א' תשע"ו, 14 פברואר 2016, בהעדר הצדדים.



**ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963 שליד
בית משפט המחוזי חיפה**

ו"ע 10216-07-14 וימן נ' מנהל מס שבח מקרקעין

תיק חיצוני:

אורית וינשטיין, שופטת

- 1
- 2
- 3
- 4