

בעניין :

עו"ד רשף חן ת.ז. 022711576

מרחוב דרך הים 158, חיפה

על ידי עו"ד אליהו מאיר ואח'

ממשרד פרימס, שילה גבעון מאיר, חברת עוה"ד

מדרך הים 16, חיפה 34741

טלפון : 04-8388332 פקס : 04-8381401

המבקש :

- נגד -

מדינת ישראל – רשות המיסים

באמצעות פרקליטות מיסוי וכלכלה מחוז ת"א

דרך מנחם בגין 154, תל אביב-יפו.

ת.ד. 33438 מיקוד : 6133302.

המשיבה :

בקשה לאישור הגשת תובענה ייצוגית

בית המשפט הנכבד יתבקש לאשר הגשת תובענה ייצוגית, כמפורט בבקשה שלהלן ובכתב התביעה הנספכת לבקשה זו.

נספחים לבקשה :

נספח א' – תצהיר המבקש.

נספח ב' – כתב תובענה ייצוגית.

נספח ג' – הוראת ביצוע 5/07 מיום 27/2/07 ותיקון מס' 1 מיום 27/8/08

(ההדגשות בציטוטים אינן במקור, אלא אם נאמר מפורשות אחרת).

א. מבוא

1. חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) התש"ן – 1990 (להלן: "**חוק הפטור**") פוטר בעלי דירות המשכירים אותן למגורים מתשלום מס הכנסה עד לתקרה הקבועה בחוק הפטור (להלן: "**הדירות הפטורות**").
2. חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963, (להלן: "**חוק המיסוי**") קובע כי במכירת דירה (שאינה פטורה בהתאם לחוק זה) ישולם מס על השבח. השבח מוגדר כסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה. לענין קביעת "שווי הרכישה" נקבע בחוק המיסוי כי יש לנכות ממנו "פחת", המוגדר בחוק המיסוי כסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה. משמעות ניכוי פחת הינה הגדלת ההפרש בין שווי המכירה ליתרת שווי הרכישה ומכאן הגדלת השבח והמס שישולם בגינו.
3. הסוגייה העומדת בלב בקשה זאת הינה האם בעת מכירת דירות פטורות, אשר בעליהן לא ניכו פחת בגין לענין מס הכנסה, יש בכל זאת לנכות פחת "רעיוני" לצורך חישוב השבח כאמור לעיל? התשובה הברורה וההגיונית היחידה הינה היא כמובן בשלילה. ואכן המשיבה סברה בדיוק כך במשך 16 שנה לערך בהתאם להוראת ביצוע שהוצאה על ידה בשנת 1990. ברם, בשנת 2007 שינתה רשות המיסוי את טעמה ללא הנמקה ראויה וקבעה בדיוק הפוך מכך – כי יש לנכות הפחת גם לגבי הדירות הפטורות!
4. בבקשה זאת יטען בפירוט להלן כי **עמדה זאת של רשות המיסוי עומדת בניגוד לדין, אין לה כל בסיס והצדקה ראויים ועל כן דינה לביטול**. עוד ייטען כי על רשות המיסוי להשיב הסכומים שגבתה ביתר ממוכרי דירות פטורות עקב הפחתת הפחת לגבי דירות אלה.
5. הבקשה מוגשת לפי סעיף 3(א) ופרט 11 לתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות תשס"ו 2006 (להלן "**החוק**"). - תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר. בהתאם הסעד שיתבקש בתביעה הקבוצה הוא, להשבת מס השבח ששולם ביתר עקב הפחתת מחיר הרכישה בפחת שלא נוכה על ידי משכירי דירות בפטור, ממס הכנסה, והגדלת השבח ומס השבח עקב זאת.

ב. טיעון משפטי

בפרק זה - יפורט הטיעון המשפטי הנצרך לבקשה זאת.

• הוראות החוק הנצרכות לעניין:

6. סעיף 2 לחוק הפטור קובע כך:

"2. (א) יחיד שהיתה לו בשנות 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) בעל חודש השכרה כלשהו בשנות 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."

7. סעיף 6 לחוק המיסוי הדין ב"הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין" קובע כי מס שבח יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין. הוראת סעיף 6(ב) לחוק המיסוי קובעת כך:

"השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47."

"שווי הרכישה" מוגדר בסעיף 21 לחוק מיסוי מקרקעין "שווי ביום הרכישה על ידי המוכר".

חישוב השבח מתייחס ל"יתרת שווי הרכישה" המוגדרת בסעיף 47 לחוק המיסוי כך:

"יתרת שווי רכישה" – שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א'

שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות שעולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת:..."

ה"פחת" מוגדר בסעיף 47 לחוק המיסוי:

"פחת" – הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים

שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה."

8. סעיף 21 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") קובע כי, לצורך חישוב מס ההכנסה, מהכנסה חייבת (כהגדרתה בסעיף 2 לפקודה):

"(א) יותר ניכוי בעד פחת של בנין, מכונות, מוצבה, רהיטים או נכסים אחרים שבבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו, לרבות אינונטר חי ודומם בחקלאות ולרבות נמיעות; סכום הפחת יחושב לפי אחוזים - שייקבעו באישור ועדת הכספים של הכנסת לכל מקרה או לכל סוג של מקרים - מן המחיר המקורי שעלה לנישום, למעט מחיר הקרקע שעליה הוקם הבנין או נישעו הנמיעות, הכל לפי הענין, ובלבד שהפרטים שנקבעו הומצאו כהלכה.

...

(ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי לגבי דירה שהיתה מושכרת למגורים בשנת מס פלונית ושעליה אינו זכאי בשלה להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד העסקות הון, התשי"ט-1959, יותר ניכוי פחת המחושב בשיעור משווי הדירה, ורשאי הוא, באישור כאמור, לקבוע כללים לחישוב שווי הדירה."

9. שר האוצר אכן עשה שימוש בסמכות הנתונה לו לפי סעיף 21 (ד) לפקודה והתקין את תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים), תשמ"ט-1989 (להלן: "תקנות הפחת למגורים") לפיהן לגבי דירות המושכרות למגורים יחול שיעור פחת שנתי של 2% משווי הדירה (כולל המקרקעין עליה נבנתה) ובהתאם לכללים שנקבעו בתקנות הפחת למגורים.

10. הוראת ביצוע 14/90 שפורסמה על ידי המשיבה ביום 19.9.1990 (להלן: "הוראת הביצוע הראשונה") קבעה כי אין לנכות פחת ביחס לדירות פטורות:

"מוכר דירת מגורים החייבת בתשלום מס השבח והמזען כי לצורך חישוב השבח אין לקחת בחשבון את הפחת לפי תקנות מס הכנסה (שעור פחת לדירה מוזכרת 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 ש"מ. "

11. לאחר חלוף כ-16 שנה רצופות בהן פעלה המשיבה בהתאם להוראת הביצוע הראשונה ולא דרשה ניכוי פחת בעת מכירת דירות פטורות שינתה המשיבה לפתע את דרך חילוכה ופרסמה את הוראת ביצוע 5/07 (נספח ג) אשר תוקנה בהוראה משלימה מ 27/8/08 (נספח ג) (להלן יחדיו "ההוראה השגויה")

12. ההוראה השגויה ביטלה את הוראת הביצוע הראשונה וקבעה בדיוק ההפך ממנה לעניין הפחת, כך:

"כאשר הדירה הוזכרה, בין אם הנישום נהנה מפטור על פי הוראת הפטור או משיעור מס מופחת לפי סעיף 122 לפקודה או שבחר במסלול הרגיל יש לחשב את הפחת שהנישום היה רשאי לדרוש בגין תקופה זו."

13. בהוראת הביצוע המתקנת [נספח ג], שהוצאה ב 27/8/08, כשנה לאחר פרסום ההוראה השגויה, הובהר, ללא הסבר כי תחולת הוראת הביצוע תהיה פרוספקטיבית בלבד דהיינו חישוב הפחת יחל רק מיום פרסום ההוראה השגויה לציבור. כידוע תיקון פרוספקטיבי מאפיין תיקון חקיקה, בעוד שתיקון של טעות פרשנית, מפרש את החוק כפי שהיה מאז ומתמיד ולכן תחולתו רטרוספקטיבית. העובדה כי המשיבה ראתה לנכון להחילה באופן פרוספקטיבי מלמדת היטב כי סברה בעצמה כי אין מדובר בתיקון "טעות פרשנית" כביכול אלא, הלכה למעשה "חקיקה שיפוטית" הנעשית על ידה (בעוד שהמשיבה מחוסרת כמובן סמכות לעשות כן).

• היעדר הנמקה ראויה לביטול הוראת הביצוע הראשונה

14. בהוראה השגויה אין כל הנמקה והסבר מהו הטעם שמצאה המשיבה לבטל את הוראת הביצוע הראשונה. הוראת הביצוע הראשונה כלל אינה מוזכרת בהוראת הביצוע השגויה למעט השורה הלקונית: "הוראת ביצוע 14/90 מבטלת" ... (!) למותר לציין כי לא חל בדין הרלבנטי או בפסיקה שום שינוי רלבנטי שהיה יכול לשמש כביכול הצדקה לשינוי המהותי עליו החליטה המשיבה.

15. ויודגש: לאופן בו פורשו הוראות הפטור וחוק המיסוי, בזמן אמת ובמשך שנים ארוכות מאוד, על ידי הגורם המקצועי האמון על אכיפתו, יש כמובן נפקות מרחיקת ביחס לשאלה מהי הפרשנות האובייקטיבית הנכונה לחוק. [ר' אהרן ברק, פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה (תשנ"ג), עמ' 399-396].

16. כאשר המשיבה מחליטה, יום אחד, לפרש את חוק הפטור בצורה הפוכה לאופן בו היא פירשה אותו במשך כ-17 שנים, הנטל מוטל על הרשות להסביר "מה נשתנה" ומדוע עמדתה הקודמת הייתה כביכול שגויה ומדוע עדיפה ההוראה המאוחרת על ההוראה הקודמת. אולם, כפי שיבואר להלן, לא קיימת הנמקה והצדקה ראויה וסבירה לביטולה של הוראת הביצוע הראשונה אשר הייתה נכונה וראויה.

• **"הרציונאל" המופרך שניתן ע"י המשיבה להחלטה השגויה**

17. בטרם נידרש "לרציונאל" הניתן בהחלטה השגויה מן הראוי להזכיר את העמדה העקרונית בה החזיקה המשיבה לעניין ניכוי פחת לצורך קביעת השבת. באשר רוח עמדה זאת מרחפת גם מעל ההוראה השגויה ואף ייתכן עומדת בבסיסה. במשך שנים הרבה עמדת המשיבה הייתה כי יש להפחית משווי הרכישה את שיעור הפחת גם אם הנישום לא דרש את הפחת בפועל כניכוי מהכנסתו החייבת. דהיינו: המשיבה החזיקה בעמדה כי די בכך שהייתה לנישום אפשרות לנכות הפחת על מנת שפחת זה ינוכה משווי הרכישה לעניין קביעת השבת על פי חוק המיסוי (ובכך יגדל כמובן מס השבת).

18. עמדה זאת נדחתה לחלוטין בפסק דין פורץ דרך שניתן לאחרונה ע"י בימ"ש העליון. בעניין עא 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV, (פורסם בנבו, 2/12/19) (להלן: "PIV"). כבי' השופט העליון גרוסקופף הגדיר [שם, בעמ' 3] את השאלה שעמדה לדיון כך:

"הערעור עוסק בשאלה המשפטית שעניינה יחסי הגומלין בין שתי מערכות מיסים: מס הכנסה מזה ומס שבח מקרקעין מזה. שאלה זו ניתנת לנסח בקצרה כך: האם יש להוסיף לשבח פחת שלא נוכה מהכנסה חייבת? ולהלן פירוש רשמי לשאלה: דיני מס הכנסה מאפשרים במצבים מסוימים ניכוי אחוז מסוים משווי הרכישה של המקרקעין כפחת מההכנסה החייבת בגין המקרקעין. אם הנישום מנצל אפשרות זו, ומקטין את הכנסתו החייבת במס הכנסה בגובה הפחת, יש להוסיף את הפחת שנוכה לשבח לצורך החיוב במס שבח מקרקעין, על מנת למנוע מצב של כפל הטבה בגין אותו רכיב הוצאה – פעם אחת כהוצאה לצורך ייצור הכנסה במסגרת דיני מס הכנסה, ופעם נוספת כחלק מעלות הרכישה לצורך חישוב השבח במסגרת דיני מס שבח מקרקעין. ואולם, מהו הדין במקרה בו הנישום לא ניצל את האפשרות לקבל הכרה בפחת בגין המקרקעין במסגרת חישוב הכנסתו החייבת? האם גם במקרה זה רשאיות רשויות המס להוסיף לשבח את הפחת שניתן היה לנכות מהכנסתו החייבת, אך לא נוכה בפועל? האם יש להבחין לעניין זה בין מי שדיווח כדין על הכנסותיו החייבות במס מבלי שניכה פחת, לבין מי שלא דיווח כדין על הכנסותיו, ובשל כך לא ניכה את הפחת? אלו השאלות שבמרכז דיוננו."

19. המחלוקת בין הצדדים תוארה עניין PIV כך:

לעניין טענת המשיבה (שם בס' 5 לפסה"ד):

"לשיטת מנהל המיסוי ההגדרה של "פחת" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין אינה כוללת כל התייחסות לסכומים שנוכו בפועל כפחת, אלא לסכומים לגביהם קיימת אפשרות עקרונית לניכוי כפחת. לפיכך, בין אם הפחת נוכה בפועל מהכנסתו החייבת של הנישום, ובין אם לאו, יש לקזז את הפחת שנוצבר במהלך השנים משווי הרכישה, אלא אם לא הייתה קיימת אפשרות לניכוי הפחת האמור."

(ההדגשות במקור)

לעומת זאת טען הנישום כך:

"לשיטת החברה, שהתקבלה בוועדת הערר, ההגדרה האמורה של "פחת" כוללת רק את אותם סכומים שקוזזו בפועל כפחת כנגד ההכנסות החייבות במס הכנסה. ומכלל ההן נלמד גם הלאו – אין להפחית משווי הרכישה סכומים שלא קוזזו במהלך השנים כפחת כנגד הכנסה מהנכס מכל סיבה שהיא. – בין אם מאחר שהדבר לא היה אפשרי (למשל, מאחר שלא הייתה לנישום הכנסה חייבת במס בגין המקרקעין), בין אם מאחר שהנישום בחר שלא לקזזם ..."

20. בימ"ש העליון פסק במחלוקת זאת כך (שם בס' 14):

"המעם בקיזוז הפחת משווי הרכישה בנסיבות אלה הוא שבעל הנכס נהנה מקיזוז רכיב הוצאה המגולם בפחת עת שילם מס על הכנסותיו מהנכס לאורך השנים. לפיכך על רכיב הפחת להיות מנוטרל עתה בעת חישוב הרווח ההוני מהנכס, שכן אם לא תעשה כך, ינוכה אותו רכיב הוצאה פעמיים – פעם אחת מההכנסה החייבת של הנישום (בדמות פחת) ופעם נוספת מהשבח שהפיק במכירת המקרקעין (בדמות הכרה במלוא משווי הרכישה, למרות שחלקו נוצל כפחת). כתוצאה מכך הנישום ייהנה מהטבה כפולה בגין אותה הוצאה (יצחק חדרי מיסוי מקרקעין כרך ב' חלק שני 325 (מהדורה שנייה, 2003); אבי גורמן ושי אהרונוביץ' מיסוי מקרקעין: פרשנות, הלכה ומעשה כרך א' 398, הי"ש 28 (2017) (להלן: "גורמן ואהרונוביץ'")). הגיון זה הובהר בו"ע (מתוז' חי') 18232-05-11 ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין – חדרה (פורסם בנבו) (6.8.2012) (להלן: "עניין ברמן"): "ניתן לומר כי המוכר שניכה פחת על הנכס מהכנסתו החייבת כבר 'השתמש' באותה שחיקה בערך הנכס כדי להקטין את חבויות המס שלו ועל כן הוא אינו זכאי 'להשתמש' בה שוב להקטנת חבות המס שלו בעת המכירה" (פסקה 17).

15. זהו הדין כאשר הנישום עשה בפועל שימוש בפחת להקטנת חבותו בגין הכנסותיו מהנכס. 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"

21. ובהמשך (שם, ס' 30 לפסק הדין)

"מכל האמור לעיל יצאנו למדים כי תכלית ניכוי הפחת בעת חישוב מס שבח היא מניעת הכרה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה, באופן המקדם מיסוי אמת."

22. לאור זאת נקבע בעניין PIV כך :

"17. ויובהר, קיימים מגוון מצבים בהם המחלוקת אינה מתעוררת, מטעמים שונים:

שלישית, באותם מצבים בהם לא היה באפשרות הנישום לנכות פחת כנגד הכנסה חייבת, כגון כשכלל לא הייתה לו הכנסה חייבת במס הכנסה מהמקרקעין, מקובל גם על מנהל המיסוי כי אין לחייבו בניכוי פחת מיתרת שווי הרכישה."

עוד נפסק כי גם במצב בו הייתה לנישום אפשרות לנכות בפועל פחת אך הוכיח שלא עשה כן ובכפוף לכך שדיווח כדין על הכנסותיו הרי הפחת לא יופחת ממחיר הרכישה שכן נישום זה לא ייחנה מהטבה כפולה.

23. נפנה עתה ל-"הרציונאל" המופיע בהוראה השגויה והמפורט שם כך :

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

הואיל ורציונאל זה מתבסס על "היקש" כביכול מסעיף 122 לפקודה נביא להלן את הוראות סעיף זה ונבקש להראות כי, בכל הכבוד, אין כל שחר "להיקש" מוזר זה.

24. סעיף 122 לפקודת מס הכנסה קובע כי

"122. (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).

(א1) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה היתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד באותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175.

(ב) (בומל).

(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)."

25. תמצית הוראת סעיף 122 לפקודה היא מתן אפשרות לא לשלם מס הכנסה על הרווח שהופק מהשכרת דירה (בעת חקיקת הסעיף טרם בא לעולם חוק הפטור) ובמקום זאת לשלם מס בשיעור של 10% מההכנסה על שכר הדירה ולא מההכנסה החייבת.

26. סעיף 122 נוסף לפקודת מס הכנסה בשנת 1987 במסגרת תיקון 74 (שהחל את דרכו כתיקון 75). בדברי החסבר להצעת התיקון [הצ"ח 1935, י"ח בניסן התשמ"ז, 15/6/1987] הוסברה מטרתו כך :

כיום יש בישראל דירות ריקות רבות שבעליהן אינם משכירים אותן בשל העובדה שהשכרת הדירות וקבלת שכר דירה תתייב אותם להגיש דרישה שנתית על הכנסתם.

מחצית לתת לבעלי דירות כאלה תמריץ להשכרת דירותיהם, ולאפשר להם לשלם על הכנסתם ממס שכר דירה מס בשיעור של 10% בלבד, שיתווסף מהתקבול מן ההשכרה ולא מההכנסה החייבת וישולם תוך 30 ימים מיום קבלת כל תקבול. במקביל, יינתן לבעלי

דירות החייבים כיום להגיש דרישה שנתית, רק משום שיש להם הכנסה מהשכרת דירה למגורים, פטור מהגשתו אם יבחרו לשלם מס כאמור.

27. התיקון לחוק ביקש, אפוא, לעודד השכרת דירות למגורים תוך מתן פתרון לבעיה שהייתה קיימת והיא דרישת הגשת דוח שנתי מהכנסות ממשכירי הדירות- חובה שהביאה משכירי דירות רבים לוותר על השכרת הדירה על מנת להימנע מכך. לפיכך הוצע למשכירי הדירות מסלול חלופי, לפיו ישלמו מס בשיעור מסוים על דמי השכירות (דהיינו על ההכנסה) ולא מס הכנסה על הכנסה חייבת (המחייב הגשת דוח וחישוב כל ההוצאות המותרות בניכוי על מנת לקבוע את ההכנסה החייבת).

28. וכיצד נקבע שיעור מס זה על דמי השכירות? עניין זה פורט בדיוני ועדת הכספים, בעת הכנת החוק לקריאה שניה ושלישית במליאת הכנסת [פרוטוקול 492 משיבת ועדת הכספים 27/7/1987] וכך הבהיר, הממונה על הכנסות המדינה באותה עת, מר ישראל ברון כי:

י' ברון:

בתיקון לפקודת מס הכנסה אנחנו מציעים שמי שמשכיר דירה למגורים, ועבורו זו לא הכנסה מעסק, יוכל לבחור באחד משתי אפשרויות: להגיש דו"ח למס הכנסה ולרשום בו את הכנסתו ברוטו משכר דירה, לנכות את הפחת ולשלם מס על ההכנסה נטו; או לשלם 10% מס הכנסה מהסכום ברוטו שקיבל עבור השכרת הדירה או הדירות, ובשלב כך בלבד לא יצטרך להגיש דו"ח למס הכנסה.

דה-פקטו זה לא מס מיוחד, לא שיעור מס מיוחד ולא הנחה במס. ומדוע? כי דמי השכירות בניכוי 3% פחת משווי הדירה מביאים להכנסה נטו שהמס הרגיל שיש לשלם עליה הוא פחות או יותר אותו מס של 10% משכר הדירה ברוטו ללא ניכוי הפחת.

29. צא ולמד: שיעור המס על ההכנסה נקבע בדרך של חישוב לערך של מס ההכנסה על דמי שכירות בהתחשב בפחת הניתן להפחתה מדמי השכירות. אין מדובר בקביעת שיעור מס מופחת אלא בגביית מס דומה לשיעור מס ההכנסה שהיה נגבה בדרך הרגילה. יתרונה היחיד של שיטה זאת, מבחינת הנישום, הינו היעדר הצורך בהגשת דוח שנתי.

30. הואיל ובשיעור המס שנקבע בבר נכלל ניכוי הפחת הרי, נקבע מפורשות בסעיף 122 (ג) לפקודה כי פחת זה יתווסף למחיר המכירה לעניין מס שבח (תוצאה זהה כמובן להפחתתו ממחיר הרכישה). זאת כמובן הוראה סבירה וראויה בנסיבות אלה המונעת כפל הנאה מהפחת - והיא תואמת את הלכת PIV.

31. ברם, עניינו של חוק הפטור **שונה לחלוטין**. חוק הפטור נחקק תחילה כהוראת שעה בשנת 1990. בדברי ההסבר לחוק הפטור [ה"ח תשי"ן מס' 1986 עמ' 174]. הוסבר כי :

"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."

32. עיון בדיוני ועדת הכספים של הכנסת, שדנה בהצעת החוק [פרוטוקולים 246,250,252 של ועדה הכספים מ 15, 22, 24 למאי 1990] מלמד כי תכלית החוק הייתה להגדיל את מלאי הדירות, בעיקר לאור גל העלייה הגדול שהחל בשנה זו, על ידי עידוד אזרחים להשקיע בדירות למגורים (דהיינו לרכוש דירות לצורך השכרתן), באמצעות מתן פטור ממס על דמי השכירות.

חדברים הוסברו בין השאר על ידי שר המשפטים, ח"כ דן מרידור [בישיבה 246 מ 15/5/90, בעמ' 8] כך :

מתי יש סיכוי להשכרה? בדיוק בדוגמאות שאנחנו מביאים אותן, כאשר בעל דירה בתל-אביב או ירושלים או בכל מקום בארץ, משקיע את כספו ברכישת דירה נוספת עבור הבן או הבת. זוהי השקעה לא רעה. מחירי הדירות עלו לפחות בשיעור עליית המדד, והרבה מעבר לזה. לכן זוהי השקעה טובה. הסיכוי שיהיו דירות להשכרה איננו טמון בכך שקבלו יבנה 500 דירות להשכרה, אלא שעשרות אלפי אזרחים ואולי יותר יקנו, והם קונים כבר היום, דירה נוספת. אם הם ידעו שההכנסה מהשכרת דירה פטורה ממס, יכול להיות שזהו העידוד הטוב ביותר לבניה להשכרה. אינני מציע לקבל עכשיו את התיאוריה הזו. אני אומר שגם זה קרה.

33. אשר לתקרת הפטור, שר המשפטים הסביר כיצד זו נקבעה [שם] :

קבענו בחוק תקרה של 2600 שקל לפטור הזה. למה בכלל לקבוע תקרה, ומדוע הסכום של 2600 שקל? קודם כל צריך להגיד שהפטור הוא ליחיד, לא כולל חברה. לא מדובר על חברה שמחזיקה עשרות דירות ומשכירה אותן. עבור חברות שמנהלות ספרים הדירות האלה הן עסק, ויש להן הוצאות מוכרות לצורך מס או פחת וכדומה. קודם כל זה חל על יחיד, לא על תאגיד. יחיד שיש לו דירת מגורים נוספת והוא משכיר אותה, יהיה פטור ממס הכנסה עד לתקרה של 2600 שקל לחודש. יכול להיות אדם שיש לו שתי דירות נוספות או שלוש דירות. הוועדה קיבלה מכתב מאדם שיש לו 15 דירות שהוא משכיר אותן. איננו מתכוונים לומר שמי שעושה עסק מהשכרת דירות, או מי שמשכיר דירות יקרות מאד, יקבל גם כן פטור. לכן אמרנו שלא נעבור איזה גבול - וזהו אותו גבול שנקבע לגבי 10% מס על הכנסה משכר דירה.

34. הוראת השעה הפכה להוראה קבועה מכוח סעיף 24 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007) [ס"ח תשס"ז מס' 2077 מיום 11.1.2007 עמ' 65] [ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 260 עמ' 6]. בדברי ההסבר לחוק ההסדרים 2007 הוסבר כי :

"החוק מעניק פטור ממס הכנסה מהשכרת מגורים עד לסכום של 3,830 שקלים בחודש. כדי ליצור ראות ויציבות ולאור עלויות התפעול של מיסוי הכנסות מהשכרת דירת מגורים, מוצע לתקן את החוק האמור ולהפכו להוראה של קבע"

35. בהוראה השגויה נקבע ע"י המשיבה כי קיים לכאורה "דין זהה בין הוראות סעיף 122 לפקודה לבין הוראות חוק הפטור, כך :

כאשר בחר הנישום להחיל על הכנסות השכירות את מסלול הפטור המלא חל דין זהה במהותו על אף שבהוראת החוק לא נקבעה הוראה מפורשת הדנה בהסדרי המיסוי שיחולו בעת מכירת הדירה. כמו כן, לא נקבע במפורש האם נישום יכול לדרוש את ההוצאות השוטפות שנשא בהן.

36. אולם לטענה פשוט אין שחר ולא ניתן למצוא כל זהות בין הוראות דין שונות לחלוטין אלו :

36.1. בעוד שסעיף 122 לפקודה נועד לגבות מס מלא - חוק הפטור מבקש לתת פטור ממס.

36.2. בעוד שחישוב המס לעניין סעיף 122 לפקודה כולל כבר ניכוי הפחת הרי חוק הפטור אינו כולל כל תחשיב כזה ולא מגלם ניכוי פחת כלשהו.

36.3. חוק הפטור, אשר נחקק כאמור לאחר תיקון סעיף 122 לפקודה, אינו כולל כל קביעה שיש להוסיף את הפחת למחיר המכירה לעניין מס שבת (כפי שנקבע בסעיף 122 לפקודה) והיעדר קביעה זאת משמעה הסדר שלילי אליו כיוון המחוקק.

37. הוראת הביצוע מבקשת למצוא תימוכין נוספים, כביכול לשיטתה כך :

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

אך למעשה, לא זו בלבד שסעיף זה אינו תומך בשיטתה, אלא ההפך הוא הנכון.

38. סעיף 18(ג) לפקודה קובע כי :

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

39. סעיף 17 לפקודת מס הכנסה, אשר אליו מתייחס בסעיף 18(ג) לפקודה קובע כי :

"17. לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות - ...

(8) ניכוי בעד פחת כאמור בסימן ב'";

ניכוי הפחת נעשה "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם" (ראו לעניין זה גם הגדרת הכנסה חייבת בס' 1 לפקודה).

פשיטא היא כי, כאשר הכנסתו של אדם אינה חייבת במס, במקרה דנן בשל פטור ממס הכנסה שנקבע לגביה, אין אפשרות או רשות לנכות ממנה פחת.

40. סעיף 18(ג) לא קובע יותר מאשר כי, כאשר לנישום יש סוגי הכנסה שונים, אשר ביחס לחלק מהם הוא נהנה מהטבת מס או מפטור ממס, הנישום לא יורשה ליחס הוצאות השייכות עובדתית למקור הכנסה המשלמת מס נמוך (או פטור) כאילו הוצאו לשם השגת ההכנסה המשלמת מס רגיל (גבוה יותר). מהות ותכלית סעיף 18(ג) הוסברה על ידי פרופסור אהרון נמדר [אהרון נמדר, **מס הכנסה [יסודות ועיקרים]** (חושן למשפט, מהד' רביעית, 2013), פסקה 1216] כך :

סעיף 18(ג) לפקודה כלל בתוכו את אחר הכללים החשובים הקשורים לדיני ניכוי הוצאות. הסעיף דן במקרה של נישום שהוציא הוצאה הקשורה לשני סוגי הכנסות, שאחד מהם חייב בשיעור מס רגיל והשני בשיעור במס מופחת או אפילו בפטור ממס. במקרה כזה הנטייה של הנישום הינה ליחס את ההוצאה להכנסה החייבת בשיעור מס הגבוה יותר. שכן בצורה זו החסכון במס יהיה גדול יותר. הסיבה לכך הינה שייחוס הוצאה להכנסה שאיננה חייבת במס אין לו השפעה כלשהי, כי ממילא ההכנסה פטורה ממס. ובדומה לכך ייחס הוצאה להכנסה בעלת שיעור מס נמוך יותר פחת "חסכוני" מאשר ייחס ההוצאה לשיעור מס גדול יותר.

41. לא זו אף זו: המחוקק היה ער לנושא הפחת בחוק הפטור וקבע בסעיף 5 כי :

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

ברי, אפוא, כי נושא הפחת לא נשמט כביכול מדעתו של המחוקק עת חוקק את חוק הפטור. על כן אילו המחוקק היה סבור שיש להוסיף הפחת למחיר המכירה, כפי שנעשה על ידו במפורש ובמכוון בס' 122 לפקודה, הרי היה עושה כן מפורשות.

42. למעשה ההוראה השגויה הופכת את חוק הפטור לחוק שתוצאתו איננה פטור מלא ממס אלא רק דחיית של חלקו עד למועד מכירת הדירה הפטורה. ודוק: בהתאם לסעיף 48 ב(1) לחוק המיסוי מס השבח ייראה כמקדמה על חשבון מס הכנסה. המחוקק ביקש, כאמור לעיל, להעניק פטור ממס הכנסה על דמי שכירות בהתאם לחוק הפטור וזאת כאמור בדיון שהתקיים בכנסת, לשם עידוד רכישת דירות נוספות להשכרה. ברי ומובן כי לאור זאת לא הייתה כוונה כי אלו שיפעלו בהתאם וירכשו דירה בהתאם לתמריץ שניתן בחוק הפטור ימוסו בסופו של דבר על רכישת דירה זאת - בדרך עקיפין של גביית מס שבח, המחווה חלק ממס ההכנסה, בגין פחת שלא נוכח כלל ועיקר !

43. כאשר עסקינן בפטור מוחלט מתשלום מס, אין משמעות לביטוי "בירור הכנסה חייבת" כאמור בסעיף 17 ולכן עסקינן במצב שהוגדר בעניין PIV כאפשרות השלישית :

"באותם מצבים בהם לא היה באפשרות הנישום לנכות פחת כנגד הכנסה חייבת, כגון כשכלל לא הייתה לו הכנסה חייבת במס הכנסה מהמקרקעין, מקובל גם על מנהל המיסוי כי אין לחייבו בניכוי פחת מיתרת שווי הרכישה."

44. לחילופין, אם יטען כי בכל זאת קיימת אפשרות לניכוי פחת והוצאות מהכנסה פטורה, הרי בהתאם לנפסק בעניין PIV התוצאה הינה זהה ואין לנכות הפחת משווי הרכישה. וכך נפסק:

"מקום בו הוגש דיווח אמת על ההכנסה מהנכס, בכפוף לכך שהנישום יוכיח כי נמנע בפועל מלקזז את הפחת מהכנסתו הקיימת, אין חשש כי יזכה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה, אם נמנע מהתחשבות בפחת בעת חישוב השבח. נהפוך הוא. אם נקבל את עמדת מנהל המיסוי, הרי שנמנע מהנישום הכרה בהוצאה שהייתה לו בפועל, ובדרך זו נחייב אותו במס העולה על הרווח שצמח לו מהמקרקעין (בין אם הכנסה ובין אם כשבח).

45. לכן לא לפלא כי ההוראה השגויה זכתה לביקורת חריפה של מלומדים. כך למשל המלומד, פרופסור אהרון נמדר, התייחס לסוגיה דנן ולהוראת הביצוע בספרו [אהרן נמדר, **מס שבח מקרקעין**, חלק שני, חישוב המס ותשלומו (חושן למשפט, מהד' שביעית, 2012), סעיף 1308, עמ' 429] וציין ביחס להוראה השגויה:

"לאחרונה גילו שלטונות המס את עמדתם כי גם במקרה שהדירה הושכרה בפטור ממס מלא לפי חוק מס הכנסה [פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים] (הוראת שעה), תש"ן-1990, יחול הכלל הנ"ל האומר כי במכירת הדירה יש להוסיף את הפחת לשווי המכירה כך שישולם עליו מס שבח, למרות חסרונו של הוראת חוק הדומה להוראת סעיף 122(ג) לפקודה הנ"ל. לנו נראה כי בהבדל מהמקרה של סעיף 122 לפקודה, אין בסיס משפטי לדרישה זו לגבי החוק הנ"ל ומוטב היה לשלטונות המס לחזור בהם מדרישה בלתי מוצדקת זו שאין לה אחיזה בלשוננו של המחוקק" (כן ר' למשל רו"ח ועו"ד שי עינת, **חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים**, מיסים ועסקים (2007)).

46. לסוף דברינו בעניין זה ולמען הסדר הטוב יצוין כי הסוגייה נשוא בקשה זאת נדונה לפי מיטב ידיעת המבקש פעם אחת בלבד וזאת בפני ועדת הערר בעניין **וימן** [וע (חי') 10216-14-07 **אביגדור וימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (פורסם בנבו, 14/6/2016) (להלן: "**וימן**")] שם קיבלה ועדת הערר ברוב דעות, מפי כבוד השופטת אורית ויינשטיין, את פרשנות המשיבה כפי שהיא מתבטאת בהוראה השגויה. המבקש יטען כי, בכל הכבוד, החלטת הרוב בעניין וימן שגויה והדין צריך להיקבע כדעת המיעוט המפורטת והמנומקת שניתנה (רו"ח שמעון פסטנברג).

47. בתמצית יצוין כי פסיקת הרוב בעניין וימן קבע הלכה חדשנית, כדלקמן:

"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"."

על יסוד עמדה זאת נקבע כי במקום שניתן פטור ממס הכנסה הרי רואים את הנישום כמי "שנהנה" מניכוי פחת רעיוני בשיעור מלא לעניין תשלום מס הכנסה ועל כן יש מקום להוסיף הפחת לעניין מס שבח.

48. ייאמר מייד כי להלכה זאת אין ביסוס בהלכות של בימ"ש העליון ואף לא, ככל הידוע למבקש, בפסיקות בימ"ש אחרים. המבקש יטען כי מטעמים שפורטו בהרחבה בבקשה זאת הרי, עם כל הכבוד, החלטת הרוב אינה מוצדקת או ראויה.

49. לא למותר לציין כי אין כל קשר כלכלי חשבוני או מושגי בין פטור ממס, הניתן מנימוקים חברתיים ועל מנת לעודד רכישת דירות נוספות [ראה נמדר, שם, פרק 11 עמ' 243] לבין ניכוי פחת. ניכוי פחת נעשה לאחר הליך בירור עובדתי והוא נגזר משווי רכישת הנכס ומועד רכישתו ועל כן סכומו פרטני לכל סוג נכס (גם אם דמי השכירות שלהם, שאינם קשורים כלל לשווי הרכישה, זהים או דומים). קשה מאוד לדמיין גם מצב עובדתי של פחת השווה לכל תמורת השכירות. ברי על כן, כי כשהמחוקק קבע פטור ממס הכנסה על דירת מגורים, הוא לא התכוון לקבוע פחת בשיעור של 100% מהתמורה. כאמור לעיל מטרת המחוקק הייתה הפוכה- לעודד רכישת דירות נוספות ובוודאי שהגדלת מס השבח על דירות שיירכשו בהתאם לכך לא רק שלא הייתה מטרת המחוקק אלא הינה בניגוד לעמדה זאת.

ג. הגדרת הקבוצה

50. הקבוצה אשר בשמה מבוקש לנהל את התובענה הם, בעלי דירות למגורים אשר מתקיימים בהם התנאים המצטברים שלהלן:

- 50.1. השכירו את דירותיהם למגורים ושכר הדירה שקיבלו היה פטור לפי חוק הפטור;
- 50.2. מכרו את דירותיהם בשנתיים שקדמו להגשת הבקשה (לאור הוראת ס' 21 לחוק);
- 50.3. שילמו מס שבח בגין מכירת הדירות;
- 50.4. המשיבה הפחיתה את משווי רכישת דירותיהם פחת.
- 50.5. שילמו בפועל את מס השבח, לרבות החלק ממנו שגדל, עקב הפחתת מחיר הרכישה כאמור (שכן תביעה לפי פרט 11 לחוק היא להשבה).

ד. העילה המשפטית לתביעה

51. המבקש יטען כי חובת המשיבה להשיב את מס השבח, אותו גבתה ביתר, מחברי הקבוצה, נובעת מהוראות חוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט-1979, כמו גם מחובת הדין המינהלי של רשות ציבורית להשיב מס שנגבה על ידה ללא סמכות [ראו דנ"א 7398/09 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית (פורסם בנבו, 14.04.2015)].

ה. השאלה המהותית המשותפת לקבוצה

52. השאלה המשותפת לקבוצה היא שאלה משפטית בלבד, כדלקמן: האם, לצורך חישוב מס שבח של בעל דירת מגורים, אשר השכיר אותה בפטור ממס הכנסה ולא ניכה בגינה פחת, רשאית המשיבה להפחית פחת ממחיר רכישת הדירה.

1. אפשרות סבירה שהשאלה המשותפת תוכרע לטובת הקבוצה

53. המבקש יטען כי לאור כל הנטען בהרחבה דלעיל קיימת אפשרות טובה ביותר (בוודאי סבירה) שהשאלה המשותפת תוכרע לטובת הקבוצה.

2. סכום התביעה המשוער

54. למבקש אין גישה לנתוני העסקאות הנכללות בקבוצה ולכן, אין לו דרך לדעת באופן מדויק בכמה אנשים מדובר או מה סכום המס העודף שנגבה מכל אחד מהם, או מכולם יחדיו. המידע הרלוונטי מצוי כמובן בידי המשיבה. לצורך קביעת גודל הקבוצה ושיעור הנזק שנגרם לחבריה, תידרש המשיבה למסור את המידע הרלוונטי שבידיה.

55. ניתן עם זאת לבצע הערכה, על סמך מידע סטטיסטי שפורסם ברבים, ביחס לגודל הקבוצה והיקף ההשבה. הכלכלן הראשי של משרד האוצר מפרסם דוחות רבעוניים לסקירת ענף הנדל"ן למגורים (EconomyAndResearch/Pages/RealEstateReview)

(להלן: "דוח משרד האוצר"). בדוח משרד האוצר נערכת אבחנה בין מכירות של משקיעים לבין מכירות של אלו המחזיקים בדירות למגוריהם. לצורך בקשה זאת ניתן להתייחס לקבוצת המשקיעים ככאלו אשר הוראות חוק הפטור רלבנטיות לגביהם.

56. לפי דוח משרד האוצר לשנת 2018 נמכרו בשנת 2018 20,500 דירות ע"י משקיעים. ביחס לשנת 2019 פורסם דוח משרד האוצר לרבעון השני לפיו נמכרו בו 5,300 דירות ע"י משקיעים. מכך ניתן להסיק כי בשנים 2018-19, הרלוונטיות לבקשה זו, נמכרו כ- 40,000 דירות על ידי משקיעים.

57. לפי דוח משרד האוצר (לרבעון השני של שנת 2019) זמן ההחזקה הממוצע של דירות משקיעים היה 20 שנה. זהו זמן ארוך מ 12 השנים שחלפו מאז שנת 2007, מועד תחילת ההוראה השגויה. על כן תקופת הפחת אותה יש להניח כי הופחתה ע"י המשיבה היא מלוא תקופת ההוראה השגויה – כ- 12 שנים. בתקופה זאת נצבר פחת בשיעור של 2% לשנה (בהנחה שמרנית כי המשיבה הפחיתה פחת לפי בתקנות הפחת לדירות מגורים ולא על פי תקנות אחרות) ועל כן המדובר בפחת מצטבר של 24%.

58. לפי דוח משרד האוצר לשנת 2018 (המתייחס לנתונים 2015-16) שכר הדירה הממוצע עמד על כ 3,700 ₪ לחודש. סכום הנמוך משמעותית מסכום הפטור ממס הכנסה, העומד כיום על 5,090 ₪. ניתן לכן להניח כי חלק הארי של דירות המשקיעים שנמכרו, ואשר הושכרו, נהנו מהפטור ממס הכנסה ועל כן המשיבה ניכתה פחת ממחיר רכישתן לצורכי חישוב השבח.

59. על פי דוח משרד האוצר מחיר מכירה ממוצע של דירת משקיע היה כ- 1,450,000 ₪ ורווח ההון הריאלי היה כ- 400,000 ₪. מכאן שמחיר הרכישה הריאלי של דירה היה כ- 1,000,000 ₪.

הפחת מחושב ביחס למחיר הרכישה ולכן שיעור הפחת המופחת ממחיר הרכישה הינו 24% כפול מיליון ₪ = 240,000 ₪. על סך זה מוטל מס שבח בשיעור ממוצע שמרני ומחמת זהירות (לאור הוראות החוק הקובעות מס "ליניארי" עד שנת 2018) של 10%. מכאן שהחוב הממוצע לדירה במס עודף הינו כ- 24,000 ₪.

60. סכום המס העודף ביחס ל- 40,000 דירות שנמכרו בשנים 2018 – 2019 הינו, אפוא, כ- 960 מיליון ₪.

ח. הולמות הייצוג

61. המבקש הוא עורך דין וותיק, בעל תואר שני במינהל עסקים, בעל מומחיות מיוחדת בענייני תובענות ייצוגיות ורצון כנה להפסיק את מה שנראה בעיניו כגביית מס בלתי חוקית ולהשיב לציבור את הכספים שגגבו ממנו שלא כדין.

62. ב"כ המבקש הינו שותף במשרד מסחרי גדול בחיפה העוסק במיסוי מקרקעין וליטיגציה, בעל ניסיון של 30 שנה בתחום הליטיגציה המסחרית, ניהל תיקי ליטיגציה מורכבים והינו בעל ניסיון בניהול תובענות ייצוגיות.

63. המבקש יטען על כן כי "קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך הולמת" וכי "קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בתום לב" כאמור בסעיפים 8(א)(3) ו 8(א)(4) לחוק תובענות ייצוגיות תשס"ו 2006.

ט. הטעמים להיות התובענה הייצוגית יעילה והוגנת

64. עסקינן בשאלה משפטית טהורה וממוקדת, המשותפת לכל חברי הקבוצה. מלבד השאלה המשפטית האמורה, אין צורך בכל הכרעה עובדתית, לשם קביעת זכות חברי הקבוצה להשבה.

65. מספר חברי הקבוצה, הגם שאינו ידוע למבקש במדויק, גדול מאוד. סכום הנזק שנגרם לכל חבר בקבוצה עקב גביית המס העודפת קטן ביחס לעלויות הנדרשות מכל חבר קבוצה על מנת לנהל הליכים משפטיים כנגד המשיבה בעניין זה (הליכי השגה וערר) ועל כן אינו מצדיק נקיטת הליכים אלו.

י. עדיפות ההליך הייצוגי על ההליך פרטני

66. בעניין ע"מ 6993/15 עיריית תל אביב-יפו נ' אספיאדה בע"מ (פורסם בנבו, 16/8/2016) להלן: "אספיאדה" קבעה כב' הנשיאה השופטת א. חיות כי ניתן להגיש תביעה ייצוגית להשבת מס שנגבה שלא כדין גם אם עומד לנישום מסלול השגה וערר. כב' השופטת ד. ברק – ארז אף היא קבעה כי אין ספק שדיני מס ההכנסה אינם אמורים להישאר מחוץ לעולמן של התובענות הייצוגיות והמשיכה וציינה כי מקרה בו מתעוררת שאלה משפטית עקרונית המשותפת לנישומים רבים מתאימה להליך של תביעה ייצוגית ואין טעם בבירור הטענה במסגרת הליכי השגה והערר.

67. סוגיית היחס בין הליך תביעה ייצוגית לבין הליכי השגה וערר (בענייני ארנונה) נדונה שוב בעניין ע"מ 728/17 **רחמים שמואל נ' עיריית רעננה** (פורסם בנבו, 04.02.2018) (להלן: "**רחמים**"). בעניין רחמים קבע בימ"ש העליון הנכבד, בהמשך לקביעות בעניין אספיאדה כי מקום שמדובר בשאלות משפטיות הרי המסלול הנכון לבירורן הינו תביעה ייצוגית.

68. עוד נפסק בעניין רחמים כי מקום שמדובר בקבוצה גדולה ביחס וכאשר המדובר בסוגיה בעלת חשיבות ציבורית מיוחדת הרי המסלול המתאים לבירור עניין זה הוא מסלול התביעה הייצוגית ולא דרך ההשגה והערר, וכך נפסק:

"האם יש בחובענות הייצוגיות 'חשיבות ציבורית עקרונית מיוחדת' המצדיקה את בחינתן בבית המשפט? לכך אשיב בחיוב, ממספר טעמים. ראשית, היקפה של הקבוצה המיוצגת – כל תושבי רעננה שחויבו בגין שטחים מעין השטחים המקורים שבמחלוקת – מלמדנו על ההשפעה הנרחבת אשר תיוודע להכרעה בשאלה הפרשנית הנדונה. אך לא ההיקף לבדו הביאני לתשובה חיובית כאמור. נוסף על כך, דומני כי תכליתיו של מסלול ההשגה שבחוק מצדדות בסטייה ממנו בענייננו. הקבוצה המיוצגת בתובענות דן מוגה מאות רבות של נישומים, שמא אף אלפים, הנדרשים כעת לנהל אלפי הליכי השגה פרטניים, לשם הכרעה בשאלה אחת משותפת. מצב שכזה ודאי איננו עולה בקנה אחד עם השאיפה להליך יעיל ומהיר עד כמה שניתן....".

69. דברים אלה יפים גם למקרה דנן. עסקינן בשאלה משפטית של פרשנות הוראות חוק. המדובר בקבוצה גדולה ביותר של נישומים ולהחלטה בתביעה הייצוגית תהא השפעה נרחבת ביותר על ציבור בעלי הדירות בישראל. לא נדרשת במקרה דנן הכרעה בסוגיות עובדתיות פרטניות לגביהן יש יתרון במסלול השגה וועדת ערר. המומחיות הנדרשת לפרשנות החוק הנדרשת לצורך הכרעה בתביעה הייצוגית נתונה לבימ"ש המחוזי והכרעתו בעניין זה תהא גם יעילה, גם חסכונית ומהירה ביחס.

70. יצוין כי האבחנה בין בירור שאלות עובדתיות או פרטניות לבין בירור שאלות משפטיות עקרוניות, מתאימה להלכה הכללית בנושא זכותו של נישום במס, לפנות ישירות לבית המשפט, מבלי צורך למצות את הליך ההשגה והערר. כך בעניין ע"א 2801/06 **עטרה מואטי נ' פקיד שומה תל אביב 4 (מדינת ישראל)** (פורסם בנבו, 19.09.2007) נפסק כי למרות העקרון המחייב הליכה במסלול ההשגה והערר הקבוע בדין הרלוונטי:

"יחד עם זאת, במקרים חריגים המעוררים שאלות בעלות חשיבות עקרונית, נשמרה לנישום האפשרות לפנות ישירות לבית המשפט הרגיל או לבג"ץ, גם כאשר הנושאים נחונים להליך של השגה וערר" (ר' גם ע"א 6971/93 **עיריית רמת גן נ' קרשין**, פ"ד (5) 478, 481).

71. לאור האמור לעיל יטען המבקש כי העדיפות במקרה דנן הינה לבירור השאלה המשפטית בדרך של תובענה ייצוגית ולא בדרך של הליכי השגה וערר פרטניים של כל אחד מחברי הקבוצה, מה עוד שעלויות הליכים אלה בידי כל חבר קבוצה ביחס לסכום החיוב ביתר ביאו לכך שרוב רובם של הליכים אלה לא יינקטו (או יסתיימו בפשרות אשר לא יאפשרו קביעה הלכה מחייבת כללית בעניין זה).

72. למותר לציין, בהקשר זה, כי מיצוי הליכי השגה וערר היה דוחק באופן משמעותי את מועד הגשת הבקשה (לפי ס' 87(ד) לחוק מיסוי מקרקעין (המועד להחלטה בהשגה הוא שמונה חודשים). לאור הוראת ס' 21 לחוק, תביעה זו היתה גורמת נזק משמעותי לחברי הקבוצה שהיו "יוצאים" עקב כך מגדר הגנת חוק תובענות ייצוגיות.

יא. העובדות הנוגעות לעילת התביעה הפרטנית של המבקש ועילתו האישית

73. המבקש היה הבעלים של דירה ברח' תורב 34א, בחיפה, הידועה גוש 10785 חלקה 7 חלקת משנה 15 (להלן "הדירה"). הדירה נרכשה ע"י המבקש ביום 7/10/1996. החל מיום רכישה ועד ליום מכירתה הדירה הושכרה על ידי המבקש לשוכרים שונים לצורך מגורים (להלן "תקופת ההשכרה").

74. בכל תקופת ההשכרה דמי השכירות היו נמוכים משמעותית מהסכום הפטור ממס הכנסה ולכן המבקש לא שילם מס הכנסה בגין דמי שכירות אלה וממילא לא דרש בגין כך ניכוי פחת. יצוין כי דבר קיום הדירה ועובדת השכרתה בפטור ממס דווחו על ידי המבקש כדין לרשות המיסוי במסגרת דוח מס ההכנסה השנתי שהוגש מדי שנה על ידו.

75. המבקש מכר את הדירה ביום 8/5/19. ביום 5/6/19 הוגשה על ידו הצהרה ודיווח לרשויות מס שבת בגין המכירה. תחשיב השומה העצמית שנערך מטעם המבקש לא כלל הפחתה של פחת ממחיר הרכישה. על פי חישוב זה, סכום מס השבח אותו היה על המבקש לשלם היה 9,263 ₪. המבקש שילם את סכום השומה העצמית ביום 23/6/19.

76. ב 12/12/19, או בסמוך לכך התקיים דיון בפני מפקחת מס בהצהרה ובשומה העצמית של המבקש. בדיון נטען כי חלה בעניין הוראת ביצוע 5/2007 וזאת גם לאחר מתן פסק הדין בעניין PIV וגם לאחר שנטען בפניה כי הוראה זאת הינה שגויה. המבקש ציין בדיון זה כי אם עמדת רשות המיסוי תישאר על כנה בכוונתו להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית בעניין זה.

77. ב 24/12/19 דווחה למערכת המייצגים שומה סופית – **מצ"ב נספח 3**. בהתאם לשומה זאת הופחת הפחת "הרעיוני" משווי הדירה ועל כן גדלה השומה הסופית והועמדה על סך של 19,646 ₪. ההפרש בין השומה לפי חישוב מס שבת לשומה לפי החישוב העצמי הוא בסך של 10,383 ₪ והוא מבטא את המס העודף אותו נדרשת המבקש לשלם בשל הפחתת הפחת ממחיר הרכישה.

78. ביום 25/12/19 נשלח ע"י רשות המיסים פירוט נימוקים לקביעת שומה לפי מיטב שפיטה בה צוין כך: "במשך לדיון ש(נה)תקיים במשרדנו ובהתאם להוראת ביצוע 5/2007 נוכח פחת בסך 108,937 ₪" (להלן: "נימוקי השומה").

79. כעולה מנימוקי השומה, לא היו כל מחלוקות או תיקון ביחס לכל יתר פרטי השומה העצמית, באופן שהתיקון והמס העודף הינם תוצאה של הפחתת הפחת בלבד.

80. ביום 5/1/2020 שילם המבקש את תוספת המס, בסך 10,525 ₪, שנוספה לשומה, עקב הפחתת הפחת כאמור.

יב. שכר טרחתה וגמול

בית המשפט הנכבד יתבקש לקבוע את שכר הטרחה והגמול למבקש ובאי כוחו לפי שיקול דעתו והעקרונות שהותוו בעא 2046/10 **עזבון המנוח משה שמש נ' דן רייכרט**, פ"ד סה (2), 681 ובסעיפים 22 ו 23 לחוק תובענות ייצוגיות.

יג. בקשות דומות

בבדיקה שנערכה בפנקס התובענות הייצוגיות, לא נמצאו בקשות אחרות אשר השאלות המהותיות של עובדה או משפט המשותפות לחברי הקבוצה המתעוררות בה, כולן או חלקן, זהות או דומות בעיקרן לשאלות המתעוררות בבקשה דנן.

יד. סמכות בית המשפט

בית משפט נכבד זה הוא בעל הסמכות העניינית לדון בבקשה ובתביעה, לפי הוראות סעיף 5(ב)(2) לחוק, הקובע כי "בקשה לאישור נגד רשות בתביעה שעילתה החלטה של הרשות ושהסעד המבוקש בה הוא פיצויים או השבה, לרבות השבת סכומים שגבתה הרשות כמס, אגרה או תשלום חובה אחר, תוגש לבית משפט לעניינים מינהליים".

טו. הסעד המבוקש בתובענה

בית המשפט יתבקש לקבל את התביעה ולהורות למשיבה להשיב לכל חברי הקבוצה, כהגדרתם לעיל, את אותו חלק ממס השבת ששולם על ידם, הנובע מהפחתת הפחת על הדירה שמכרו.

טז. תצהירו של המבקש בתמיכה לעובדות בקשה זאת מצורף לבקשה זאת.

יז. סוף דבר

אשר על כן יתבקש כבוד בית המשפט לאשר את הגשת הבקשה ולהתיר למבקש להגיש, בשם הקבוצה, כהגדרתה לעיל, את התביעה המצורפת לבקשה.

אליהו מאיר, עו"ד
ב"כ המבקש

תוכן עניינים

נספחי בקשה לאישור תובענה ייצוגית

מס' נספח	תיאור	עמוד ראשון
א'	תצהיר תמיכה	1
נספח 1 לתצהיר	הצהרה ודיווח לרשות המיסים	4
נספח 2 לתצהיר	אישור תשלום שומה עצמית	23
נספח 3 לתצהיר	שומה סופית	25
נספח 4 לתצהיר	פירוט נימוקי שומה סופית	30
נספח 5 לתצהיר	אישור תשלום שומה סופית	32
ב'	כתב תובענה ייצוגית	34
ג'	נספח ג'	49
1/ג	הוראת ביצוע 5/2007	50
2/ג	תיקון מס' 1 להוראת ביצוע	56

נספח א'

תצהיר תמיכה

25\13\208\א

תצהיר

- אני הח"מ רשף חן נושא ת.ז. 022711576, לאחר שהוזהרתי שעלי להצהיר את האמת בלבד, שאם לא כן אהיה צפוי לעונשים הקבועים בחוק, מצהיר כאמור להלן ;
1. תצהירי זה ניתן בתמיכה לעובדות בקשתי להגיש תביעה ייצוגית נגש רשות המיסים בעניין אופן חישוב מס שבח בעת מכירת דירת מגורים שהושכרה בפטור ממס הכנסה (להלן: "הבקשה").
 2. עד לאחרונה, הייתי הבעלים של דירה ברח' חורב 34א, בחיפה, הידועה גוש 10785 חלקה 7 חלקת משנה 15 (להלן "הדירה").
 3. רכשתי את הדירה, ביום 7/10/1996, לצורך השכרתה למגורים. החל מיום רכישתה ועד ליום מכירתה הדירה הושכרה על ידי לשוכרים שונים לצורך מגורים (להלן "תקופת ההשכרה").
 4. בכל תקופת ההשכרה דמי השכירות היו נמוכים משמעותית מהסכום הפטור ממס הכנסה ולכן לא שילמתי מס הכנסה בגין דמי שכירות אלה. ממילא לא דרשתי בגין כך ניכוי פחת.
 5. אציין כי דבר קיום הדירה ועובדת השכרתה בפטור ממס דווחו על ידי כדין לרשות המיסוי במסגרת דוח מס ההכנסה השנתי שהוגש מדי שנה על ידי.
 6. מכרתי את הדירה ביום 8/5/19. ביום 5/6/19 הוגשה על ידי הצהרה ודיווח לרשויות מס שבח בגין המכירה – מצ"ב נספח 1.
 7. תחשיב השומה העצמית לא כלל הפחתה של פחת ממחיר הרכישה. על פי חישוב זה, סכום מס השבח אותו היה עלי לשלם היה 9,263 ₪. כאשר קיבלתי שובר, שילמתי ביום 23/6/19 את מס השבח, לפי החישוב האמור – מצ"ב נספח 2.
 8. ב 12/12/19, או בסמוך לכך התקיים דיון בפני מפקחת מס שבח (גב' נאוה פיגורה) בהצהרה ובשומה העצמית שלי. בדיון נטען כי חלה בעניין הוראת ביצוע 5/2007 וזאת גם לאחר מתן פסק הדין בעניין PIV וגם לאחר שנטען בפניה כי הוראה זאת הינה שגויה. ציינתי בדיון זה כי אם זאת עמדת רשות המס בכוונתי להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית בעניין זה.
 9. ב 24/12/19 דווחה למערכת המייצגים שומה סופית – מצ"ב נספח 3. בהתאם לשומה זאת הופחת הפחת "הרעיוני" משווי הדירה ועל כן גדלה השומה הסופית והועמדה על סך של 19,646 ₪.
 10. ההפרש בין השומה לפי חישוב מס שבח לשומה לפי החישוב העצמי הוא בסך של 10,383 ₪ והוא מבטא את המס העודף אותו נדרשתי לשלם בשל הפחתת הפחת ממחיר הרכישה.
 11. ביום 25/12/19 נשלח ע"י רשות המיסים פירוט נימוקים לקביעת שומה לפי מיטב שפיטה בה צוין כך: "במשך לדיון ש(ה)תקיים במשרדנו ובהתאם להוראת ביצוע 5/2007 נוכח פחת בסך 108,937 ₪" – מצ"ב נספח 4 (להלן: "נימוקי השומה").
 12. כעולה מנימוקי השומה, לא היו כל מחלוקות או תיקון ביחס לכל יתר פרטי השומה העצמית, באופן שהתיקון והמס העודף הינם תוצאה של הפחתת הפחת בלבד.
 13. ביום 5/1/2020 שילמתי את תוספת המס, בסך 10,525 ₪, שנוספה לשומה, עקב הפחתת הפחת כאמור – מצ"ב נספח 5.

14. אף שאין קושי להגדיר את הקבוצה באופן מושגי, אין לי גישה לנתוני העסקאות ולכן, אין לי דרך לדעת באופן מדויק בכמה אנשים מדובר או מה סכום המס העודף שנגבה מכל אחד מהם, או מכולם יחדיו. זאת מפני שזיהויים הפרטני תלוי בנסיבות עובדתיות קונקרטיות המיוחדות לכל אחד מהם לרבות השאלה האם הדירה הושכרה בפטור והאם בעת מכירת הדירה שולם לגביה מס שבה. עם זאת, כמפורט בבקשה, ניתן לעשות הערכה סטטיסטית, ביחס לגודל הקבוצה והיקף נזקיה, על סמך מידע סטטיסטי שפורסם ברבים.

15. כמפורט בבקשה, המדובר בקבוצה של הרבה עשרות אלפי מוכרי דירות, אשר הנזק שנגרם לכל אחד מהם בנפרד. מסיבה זו אני מאמין כי רק תביעה ייצוגית תוכל לחייב את רשות המיסים להתמודד עם המשמעות המלאה של פעולתה, הבלתי חוקית לדעתי, ולהביא להפסקת הגביה הבלתי חוקית ולהשבת הכספים שנגבו שלא כדין, במגבלות חוק תובענות ייצוגיות.

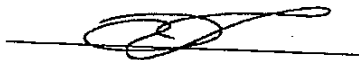
16. בהתייחס להתאמתני לייצג את הקבוצה, אני סבור כי המקרה שלי הוא מקרה שמייצג באופן מאוד אופייני את חברי הקבוצה, לרבות בכל הנוגע לתקופת החזקת הדירה, הדומה לממוצע הארצי של 20 שנה, ומחיר המכירה שהנו כשני שלישים מהממוצע הארצי.

17. בהתייחס ליכולתי האישית לייצג את עניינה של הקבוצה. אני עורך דין משנת 1994. ברוב שנות עבודתי עסקתי במשפט מינהלי וציבורי, ובכלל זה ייצגתי ואני מייצג רשויות מקומיות רבות בתביעות ייצוגיות. בנוסף אני בעל תואר שני במינהל עסקים (MBA). כן אציין כי נושא התובענה הייצוגית ככלי לתיקון עוולות משפטיות וחברתיות, הנגרמות על ידי גופים פרטיים וציבוריים כאחד, קרוב מאוד לליבי, לאחר שבעת שכיחנתי בכנסת ה-16 יזמתי את חקיקת חוק תובענות ייצוגיות ועמדתי בראש ועדת המשנה שניסחה את הוראותיו.

לאור זאת, אני סבור שיש ביכולתי לייצג באופן נאמן וראוי את הקבוצה כתובע ייצוגי.

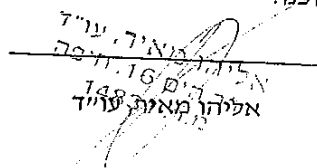
18. בדיקה שעשיתי בפנקס התובענות הייצוגיות ביום 6/1/19 לא גילתה בקשה או תביעה זזה או דומה.

19. זה שמי, זו חתימתי ותוכן תצהירי דלעיל אמת.



רשף חן, עו"ד

אני הח"מ, עורך הדין אליהו מאיר מאשר בזאת כי ביום 16/4/2019, הופיע בפני מר רשף חן, המוכר לי אישית, ולאחר שהזהרתיו כי עליו להצהיר את האמת בלבד שאם לא כן יהיה צפוי לעונשים הקבועים בחוק, חתם בפני על תצהיר זה ואישר את תוכנו.



17\13\208\א

נספח 1

25\13\208\א

פרימס, שילה, גבעון, מאיר חברת עורכי דין

PRIMES, SHILOH, GIVON, MEIR LAW FIRM

Y. Primes, Adv.
G. Shiloh, Adv.
Y. Givon, Adv.
E. Meir, Adv.
G. Amir Cheyne, Adv.
S. Meyer Altman, Adv.
M. Katz, Adv.
N. Yosef, Adv.
G. Musallam, Adv.
S. Omer, Adv.
Z. Ariely, Adv.
S. Haber-Osinsky, Adv.
Y. Tabach, Adv.
G. Sharvit, Adv.
E. Ariel Erez, Adv.
B. Kaldawi, Adv.
I. Sisso-LeFebre, Adv.
S. Packer, Adv. of counsel

Head Office: 16 Derech Hayam, Haifa 3474110, חיפה 16, דרך הים
Tel. 972-4-8388332 טל.
Fax. 972-4-8381401 פקס.
Tel-Aviv Branch: Tel. 972-3-6850378 טל.

E-Mail: pgs@pgs-law.co.il דוא"ל:

Web site: www.pgs-law.co.il אתר אינטרנט:

י. פרימס, עו"ד
ג. שילה, עו"ד
י. גבעון, עו"ד
א. מאיר, עו"ד
ג. אמיר חן, עו"ד
ש. מאיר אלטמן, עו"ד
מ. כ"ץ, עו"ד
ג. יוסף, עו"ד
ג. מוסלם, עו"ד
ש. עומר, עו"ד
ז. אריאלי, עו"ד
ש. חייבר-אוסנסקי, עו"ד
י. טבח, עו"ד
ג. שרביט, עו"ד
ע. אריאל ארז, עו"ד
ב. קלדאוי, עו"ד
ע. סיסו-לפבר, עו"ד
ש. פקר, עו"ד, יועץ

Ref: 11\208\K מספר:

חיפה, 05 יוני 2019

לכבוד

מיסוי מקרקעין חיפה

רח' פל-ים 15

חיפה

א.ג.ג.

מקוון

הנדון: דיווח מטעם המוכר – מכתב גלויה לדיווח מקוון

הסכם למכר דירת מגורים בין רשף חן – שמול פרסום חוצות מיוחד בע"מ

חלקת משנה 7/15 גוש 10785 ברחוב חורב 34' בחיפה

1. רצ"ב המסמכים המפורטים להלן בגין מכר דירת המגורים:

- 1.1 טופס מש"ח מקוון;
- 1.2 טופס הצהרה על נכונות הפרטים (טופס 7009);
- 1.3 הצהרה לצורך חיוב במס שבח במכירת דירת מגורים מזכה חייבת (טופס 7914);
- 1.4 בקשה להקטנת שיעור המקדמה (טופס 7155);
- 1.5 העתק הסכם המכר + נסח רישום;
- 1.6 חישוב מס שבח מקרקעין בליניאריות חדשה;
- 1.7 אסמכתאות לניכויים מהשבח;
- 1.8 אישור בדבר העדר חוב בהיטל השבחה;

2. יובהר כי בגין הדירה הנמכרת לא נדרש ולא נוכה מעולם פחת, ולכן אין כל מקום לקחת בחשבון את הפחת בתחשיב מס השבח, והנכם מופנים לעניין זה לפסיקה בועדות הערר במסגרתה נקבע כי לנכות את הפחת בחישוב מס שבח רק במידה ונוכה בפועל.

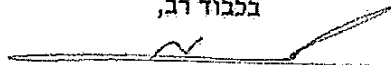
3. לאור המפורט לעיל, ובהתאם לשומה העצמית במס שבח, נבקש לקבל שובר מקדמת מס שבח

ע"ס 9,263 ₪.

נבקש כי השובר יכלול אישור לרשם המקרקעין ויצויינו בו חלקים מועברים 1/1.

4. המוכר שומר לעצמו זכות להמציא מסמכים וקבלות להוכחת הנתונים המפורטים בשומה העצמית, ככל שהדבר יידרש.
5. נבקשכם לקבוע את השומה בהתאם לשומה העצמית ללא חישוב הפחת.
6. ככל שהשומה לא תתקבל במלואה, אבקש לזמן אותי לדיון בשומה.

בכבוד רב,



שרון מאיר אלטמן, עו"ד
פרימס, שילה, גבעון, מאיר
משרד עורכי דין

העתק: מר רשף חן, עו"ד (בדוא"ל)

א0111208127



7002



תאריך הדפסה: 06/06/2019 12:06

תאריך שליחה: 06/06/2019

מספר קשר: 2400440236

מספר שומה ראשית: 119134716

אל: משרד מיסוי מקרקעין חיפה

טופס: מכירת זכות במקרקעין לפעולה באגוד

הצהרת המוכר (שומה עצמית) - על מכירת זכות במקרקעין

לא כולל הצהרת על:

* מכירת דירת מגורים מזכה פטורה ללא זכויות לבנייה נוספת (טופס 7000)

* מכירה פטורה ע"פ סעיף 50 (טופס ב/7000)

פרטי הנכס:			
גוש: 10785	חלקה: Z	תת חלקה: 15	
ישוב: חיפה	רחוב: חורב	בית: 34	דירה: מיקוד: 3434208

פרטי המוכר/ים

1. מספר זהות: 22711576	שם: רשף חן
כתובת דרך הים 158 חיפה 3489001	
החלק הנמכר לפי רישום: 1/1	
סטטוס: נשוי	
פרטי עו"ד	
מספר עו"ד: 26884	שם: שרון אסתר פרנסי מאיר אלטמן
כתובת: דרך הים 16 חיפה 3474110	
טלפון: 054-2410008 04-8388332	
אני מבקש/ת לשלוח הודעות לכתובת: המייצג	

1 מתוך 4

המסמך הופק באמצעות מערכת הצהרה מקוונת מסמ"ק של רשות המיסים

מספר שומה ראשית: 119134716

פרטי הרוכש/ים

1. מספר חברה: 515305829 שם: שמול פרסום חוצות מיוחד ב

החלק הנרכש לפי רישום: 1/1

פרטי הזכות הנמכרת

הזכות הנמכרת מהווה: בעלות

הזכות במקרקעין רשומה ב: פנקסי מקרקעין

תיאור הנכס הנמכר בהתאם לשטר המכר: דירה

תיאור כללי של המקרקעין שנמכר: דירת מגורים

במכירת דירת מגורים או דירת נופש :

תיאור הבניין בו נמצאת הדירה הנמכרת

מספר קומות: 4 מספר דירות: 9 שנת בנייה: 1960-1969

מעלית: לא בריכה ו/או חדר כושר: אין

השימוש העיקרי: מגורים

תיאור הדירה הנמכרת

הדירה: בית משותף קומה בבנין: 2 מספר חדרים: 2.00 שטח רשום: 55 מ"ר

שטח לפי חיוב ארנונה (יש לצרף חשבון אחרון) 55 מ"ר השימוש בפועל: מגורים

כתיבת מגורים אחת: 12

מיקום הדירה: חזית

הצמדות: אין

חניה: אין

לנכס זכויות בנייה בלתי מנוצלות: לא

5. החלק הנמכר: 1/1

6. החלקים המועברים מהמקרקעין על פי נסח רישום: 1/1

המסמך הופק באמצעות מערכת הצהרה מקוונת מסמ"ק של רשות המיסים
מספר שומה ראשית: 119134716

פרטי העסקה

בקשר עם המכירה של הזכות במקרקעין הנ"ל, מצורף בזה הסכם המכירה ואני מצהיר/ה כי :

✓ לא נערך הסכם בכתב או בע"פ במישרין או בעקיפין לגבי הזכות במקרקעין הנ"ל או לגבי זכות אחרת הקשורה במישרין או בעקיפין לממכר, פרט להסכם המצורף להצהרה זו, ולא שולמה תמורה נוספת כלשהי במישרין או בעקיפין.

מועדי קבלת התמורה ומסירת הזכות במקרקעין

החזקה במקרקעין תהיה בידי הקונה או נתונה לפקודתו בתאריך 01/07/2019

הקונה ישלם למוכר תמורה העולה על 40% מהמחיר בתאריך 01/07/2019

והתמורה העולה על 50% מהמחיר בתאריך 01/07/2019

ייפוי כח בלתי חוזר לקונה או לאדם אחר לרשום הזכות במקרקעין ע"ש הקונה או לפקודתו ניתן בתאריך 01/07/2019

ידוע כי המנהל יראה במסירת פרטים אלו הודעה לפי סעיף 51 לחוק מיסוי מקרקעין תשכ"ג - 1963, בתנאי שלא יחול שינוי במועדים שפורטי לעיל יחול שינוי כלשהו במועדים הנ"ל - תחול עלי החובה למסירת הודעה על פי סעיף 76 לחוק, תוך 14 יום מיום שחל השינוי.

יום ושוי המכירה

בתאריך 08/05/2019 נמכרה הזכות במקרקעין שפרטיה רשומים בחלק ג של ההצהרה:

ש"ח	<u>900000</u>
ש"ח	<u>0</u>
ש"ח	<u>0</u>
ש"ח	<u>0</u>
ש"ח	<u>900,000</u>

בתמורה כספית בסך:

תמורה אחרת שפרטיה הם: אין פרטים
והמוערכת ליום המכירה בסך

בתוספת חיובי המוכר שנוטל על עצמו הקונה : אין פרטים

מס ערך מוסף

סה"כ שווי המכירה :

מס השבח ישולם ע"י: המוכר/ת

הצהרת המוכר/ת

שם המוכר: רשף חן

1. ת"ז המוכר: 22711576

מספר טופס שומה עצמית	מס השבח לפי שומה עצמית	תאריך רכישה	שווי הרכישה
	9,263.00	07/10/1996	446,460.00
סה"כ	9,263.00	מספר הרכישות: 1	

לאחר שהודרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אהיה צפוי/ה לעונשים הקבועים בחוק, אם לא אעשה כן, הנני מצהיר/ה בזה כי כל הפרטים - הם נכונים, שלמים ומדויקים.

בתוקף סמכותי, לפי סעיף 96 ו-112 לחוק, הנך נדרש למלא את כל סעיפי הטופס ולצרף מסמכים התומכים בה לרבות הסכם מכר, זכרון דברים, נסח טאבו, אישור זכויות וכן מסמך אחר הנדרש בגוף הטופס

המוכר/ת מבקש/ת:

חיוב במכירת דירת מגורים מזכה לפי הוראות סעיף 48א(ב) ב (יש לצרף טופס 7914)

(יש לצרף טופס 7158)

להקטין את המקדמה למס שבח ב (יש לצרף טופס 7155)

פריסת המס של השבח הראלי כאמור בסעיף 48א(ה) לחוק לא

מ ד ב ק ה

הצהרה לצורך חיוב במס שבה מקרקעין
במכירת דירת מגורים מזכה חייבתבהתאם לסעיף 48א(21) לחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג - 1963
לשימוש במכירת נכס 1.1.2018

מיסוי מקרקעין אוור

(סמן/י ✓ בריבוע המתאים)

הצהרה נושלימה להצהרה הראשית שהוגשה בתאריך 6/6/19 מספר שומה 119134716

1. יש למלא טופס זה רק כאשר הנכס הנמכר הוא דירת מגורים מזכה לגביה מבקש המוכר חיוב במס שבה.
2. אם ישנם מספר מוכרים שאינם בן-זוג או קטינים, יגיש כל מוכר הצהרה נפרדת.

פרטי דירת המגורים הנמכרת (להלן: הדירה הנמכרת)			
תת-חלקה	חלקה	גוש	כתובת
15	7	10785	חומת 34 א' חסיה

פרטי המוכר/ים	שם פרטי ומשפחה
08/05/19	רעיה מן

הצהרת המוכר/ת

כללי

רכשתי את הדירה בתאריך 07/10/96 ☒ כן, הדירה היתה ראויה למגורים בתאריך 07/10/96 ☐ לא
בנייתה של הדירה הסתיימה ☒ כן, הדירה היתה ראויה למגורים בתאריך 07/10/96 ☐ לא
קיבלתי את החזקה בדירה הנמכרת ☒ כן, החזקה נמסרה לידי בתאריך / / ☐ לא
הדירה הנמכרת שמשה בעיקרה למגורים ☒ כן, מתאריך / / עד תאריך 08/05/19 ☐ לא
(לעניין זה - דירה שמעל 50% משטחה משמשת למגורים תחשב כדירה ששמשה בעיקרה למגורים)
לא נעשה בדירה שימוש כלשהוא מתאריך / / עד תאריך / / ☐ לא
לדירה זכויות בנייה שלא נוצלו ☒ לא ☐ כן
הדירה הנמכרת שמשה מלאי עסקי לעניין מס הכנסה ☒ לא ☐ כן
מוכר הדירה נהנה מהטבות בגינה לפי פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון ☒ לא ☐ כן
הדירה הנמכרת או הקרקע שעליה נבנתה התקבלה אגב פירוק איגוד בפטור לפי סעיף 71 לחוק ☒ לא ☐ כן
הדירה הנמכרת נרכשה כדירה חלופית לדירה אחרת שנמכרה בפטור ממס בחילוף ☒ לא ☐ כן
הדירה הנמכרת התקבלה תמורת זכות שאינה דירת מגורים במסגרת פרויקט תמ"א 38/פינוי בינוי ☒ לא ☐ כן
הדירה הנמכרת התקבלה בהעברה פטורה מחברה לבעל מניות מהותי בהתאם לסעיף 96(ב)(3) לחוק ההתייעלות הכלכלית 2016 ☒ לא ☐ כן
הדירה הושכרה בתקופת השבח ☒ לא ☐ כן, מתאריך 1/1/14 עד תאריך / / ☐ לא
במסלול מיסוי במ"ה: ☒ פטור ☐ 10% ☐ רגיל (ככל שהדירה הושכרה בתקופת השבח, יש לחשב פחת בשומה)
תקופת מס 103 ימי פחת.

לאחר שהוזהרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אחיה צמוד/ה לעונשים הקבועים בחוק, אם לא אעשה כן,
הנני מצהיר/ה בזה כי כל הפרטים בהצהרה זו, הם נכונים, שלמים ומדויקים.

חתימה _____ שם _____ חתימה _____ שם _____ תאריך 08/05/2019

ר"ח חתומה/ה לציבור (מסמך מס' 1.2019)

אוהרת המצהירים ואימות חתימתם ע"י ע"ד

אני, ע"ד _____ מן מאיר ארמא

נואשר/ת בזה כי בתאריך 08/05/19 הופיעו בפני:

שם _____ מספר זהות _____

שם _____ מספר זהות _____

זיהיתי אותם על פי תעודות זהות ולאחר שהוזהרתי אותם כי עליהם להצהיר את האמת, חתמו בפני על הצהרה זו

שם _____ מספר זהות _____

מ.ר. 26884

ד"ר היס אלהמורה 3474110

08/05/19 תאריך



בקשה להקטנת שיעורי מקדמה
בהתאם להוראות סעיף 15(ה) לחוק מסוי מקרקעין

אל:

משרד מסוי מקרקעין

אזור חיפה

מספר שומה

119134716

פרטי הנכס

תת-חלקה	חלקה	גוש
15	4	10785

שיעור המקדמה

לפי סעיף 15(ב)(1)/(2)/(3)

15 %

פרטי המכירה

תאריך המכירה	תאריך הרכישה	התמורה	ש"ח
08/05/2019	07/10/1996	900,000	

פרטי הבקשה

אני ☒ המוכר/ת ☐ הרוכש/ת ☐ מבקש/ת להקטין את שיעור המקדמה ולהעמידו על שיעור של % מהנימוקים הבאים:

בהתאם לתחילת מס המל"ג בהיחשב לזמן ארוך מאוד /הואו-הסבס

למען

מצ"ב מסמכים תומכים לבקשה (אין צורך לצרף מסמכים שהוגשו כחלק מההצהרה)

חתימה

022411576
מספר זהות

שם

08/05/19
תאריך

- סעיף 15(ה) לחוק קובע כי:
- (1) המנהל רשאי להקטין את השיעורים הקבועים בסעיף קטן (ב), מנימוגו וכן לבקשת המוכר או הרוכש שהוגשה עד למועד הקבוע להגשת ההצהרה לפי סעיף 73; הבקשה תהייה מנומקת בכתב ויצורפו לה מסמכים להוכחת סכום הנס שיחול על המכירה.
 - (2) המנהל ייתן תשובה מנומקת בכתב לבקשה עד למועד המאוחר מובין אלה:
 - (א) 20 ימים ממועד הגשת הבקשה;
 - (ב) המועד האחרון למשלוח ההודעה של המנהל לפי סעיף 78(א);
 - (3) לא נתן המנהל תשובה במועד האמור כאמור בפסקה (2), יראו את הבקשה לעניין שיעור המקדמה כאילו התקבלה.
- סעיף 15(ו) לחוק קובע כי:
- (1) המוכר או הרוכש רשאים להגיש למנהל בקשה מנומקת לבחינת ההחלטה אשר ניתנה בעניינם לפי סעיף קטן (ה)(1), בתוך 14 ימים מיום שנמסרה למוכר או לרוכש ההחלטה; המנהל ייתן תשובה מנומקת בכתב לבקשה בתוך 45 ימים מיום הגשת הבקשה בהסתמך על המסמכים אשר צורפו לבקשה.
 - (2) לא נתן המנהל תשובה במועד האמור כאמור בפסקה (1), יראו את הבקשה לעניין שיעור המקדמה כאילו התקבלה.



הצהרה על נכונות הפרטים בהצהרה מקוונת נספח לטופס 7002 (מכירת זכויות במקרקעין/פעולה באיגוד מקרקעין) (סמן/י ✓ בריבוע המתאים)

אל: משרד מיסוי מקרקעין

אזור חיפה

א. פרטי הנכס הנמכר והעסקה

מספר השומה שניתן לאחר השידור מקוון <u>119,134716</u>		כתובת הנכס <u>34</u> <u>חורב</u> מספר בית מספר דירה		גוש <u>10785</u>	חלקה <u>7</u>	תת-חלקה <u>15</u>
שוי הנכס <u>900,000</u>		תאריך המכירה <u>08/05/19</u>		מהות הזכות הנמכרת: <input checked="" type="checkbox"/> דירה <input type="checkbox"/> חנות/משרד/מחסן <input type="checkbox"/> קרקע <input type="checkbox"/> אחר		מהות העסקה: <input checked="" type="checkbox"/> מכירת זכות במקרקעין <input type="checkbox"/> פעולה באיגוד מקרקעין

ב. הצהרת המוכר/ת

אני מבקש/ת פטור/פטור חלקי למי סעיף לחוק

לאחר שהוזהרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אהיה צפוי/ה לעונשים הקבועים בחוק, אם לא אעשה כן, הנני מצהיר/ה בזה כי כל הפרטים בהצהרת המוכר המקוונת המצורפת לתצהיר זה והאמור בטפסים הנלווים (ככל שהוגשו), הם נכונים, שלמים ומדויקים.

חתימה [חתימה] שם סער תאריך 08/05/2019
 חתימה _____ שם _____ תאריך _____

אזהרת המצהירים ואימות חתימתם ע"י עורך דין

אני, עו"ד רון מאיר אלטין מאשר/ת בזה כי בתאריך 8/5/19 הופיעו בפניי:

שם	מספר זהות	שם	מספר זהות
<u>סער</u>	<u>0827115716</u>	<u>סער</u>	<u>0827115716</u>

זיהיתי אותם על פי תעודות הזהות ולאחר שהוזהרתי אותם כי עליהם להצהיר את האמת, חתמו בפני על הצהרה זו

שרון מאיר אלטין, עו"ד
 3474:10 חתימה
 תאריך 08/05/2019

ג. הצהרת הרוכש/ת

אני מבקש/ת חיוב במס רכישה לפי מדרגות לדירה יחידה ☐ כן ☐ לא

אני מבקש/ת להחיל את תקנה _____ לתקנות מס רכישה

לאחר שהוזהרתי כי עלי להצהיר את האמת וכי אהיה צפוי/ה לעונשים הקבועים בחוק, אם לא אעשה כן, הנני מצהיר/ה בזה כי כל הפרטים בהצהרת המוכר המקוונת המצורפת לתצהיר זה והאמור בטפסים הנלווים (ככל שהוגשו), הם נכונים, שלמים ומדויקים.

חתימה _____ שם _____ תאריך _____
 חתימה _____ שם _____ תאריך _____

אזהרת המצהירים ואימות חתימתם ע"י עורך דין

אני, עו"ד רון מאיר אלטין מאשר/ת בזה כי בתאריך 8/5/19 הופיעו בפניי:

שם	מספר זהות	שם	מספר זהות
<u>סער</u>	<u>0827115716</u>	<u>סער</u>	<u>0827115716</u>

זיהיתי אותם על פי תעודות הזהות ולאחר שהוזהרתי אותם כי עליהם להצהיר את האמת, חתמו בפני על הצהרה זו

חתימה _____ שם _____ תאריך _____

חן רשף וגליה-מכירת דירה בחורב - נספח למש"ח

אל:
מנהל מס שבח מקרקעין
אזור

**חישוב מס שבח מקרקעין
במכירת דירת מגורים מזכה חייבת בלינאריות חדשה**
(ע"פ הוראות סעיף 48א(ב2) לחוק)

נתונים לשומה עצמית

נספח למופס 7002 - הצהרה על מכירת זכות במקרקעין בהתאם לסעיף 73 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג - 1963

אני, שם: רשף ארי חן, ת.ז.: 022711576, כתובת: _____, סעיף 73 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג - 1963, מצרף בזה שומה עצמית מס שבח, כחלק בלתי נפרד מהצהרה ע"פ סעיף 73 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג - 1963, בקשר למכירת זכות במקרקעין/פעולה באיגודי, בגוש 10785, חלקה 7, תת חלקה 15, החלק הנמכר 100.000%

א. נתונים לחישוב המס

1.1 שווי המכירה	יום המכירה	מדד יום המכירה	מדד 31.12.93
900,000.00	08/05/2019	34,176,689.3	15,805,360.2

1. פרטי המכירה

חישוב יתרת שווי רכישה ⁽¹⁾				חישוב יתרת שווי רכישה מתואמת	
פרטים	הסכום אג.שקלים חדשים	מדד בסיסי		סכום בסיסי X מדד יום מכירה מדד בסיסי	סכום בסיסי X מדד 31.12.93 מדד בסיסי
		תאריך	מדד ידוע		
2. שווי הרכישה (ללא ניכוי פחת)	446,460.00	07/10/1996	21,226,066.1	718,858	332,443
3. ניכויים עפ"י ס' 39 לחוק: ריט לצורך קבלות/אספקאות בכ"ח הניכויים	4,074.00	25/11/1996	21,484,920.6	6,481	4,074
מס רכישה	10,746.00	02/01/2013	33,405,609.7	10,994	10,746
שיפוע הבניין	6,900.00	12/07/2011	32,803,992.1	7,189	6,900
החלפת חלונות					
4. פחות:					

ב. חישוב השבח

5. יתרת שווי הרכישה (סעיף 2 ועוד 3 פחות 4)	6. יתרת שווי רכישה מתואמת	6.1 תיאום ליום המכירה	6.2 תיאום ליום 31.12.93
468,180.00		743,521	354,163

(1) מחק את הפחית: סמאס.
(2) רק בחישוב יתרת שווי הרכישה יט' לציין גם אגודות.

0	המונח היחיד השבח
431,820	7. פחת בתנאי אינפלציה (לנכסים שנרכשו לפני 1.4.1973)
275,341	8. שבח מקרקעין (סעיף 1.1 ועוד 7 פחות 5)
0	9. מכום אינפלציוני (סעיף 6.1 פחות 5)
156,479	10. מכום אינפלציוני חייב (סעיף 6.2 פחות 5)
6,295	11. שבח ריאלי (סעיף 8 פחות 9)
8,248	12. נתוני עזר: 12.1. מספר הימים שעברו מיום הרכישה ועד לתאריך 1.1.2014
0.76322	12.2. מספר הימים שעברו מיום הרכישה ועד ליום המכירה
119,427	12.3. היחס שבין סעיף 12.1 לסעיף 12.2
37,052	13. שבח ריאלי עד יום המעבר (סעיף 11 כפול 12.3)
	14. יתרת השבח הריאלי לאחר יום המעבר (סעיף 11 פחות סעיף 13)

השבח הריאלי עד יום המעבר (סעיף 13)	יתרת השבח הריאלי לאחר יום המעבר (סעיף 14)	מכום אינפלציוני חייב (סעיף 10)	ג. מכום המס
119,427	37,052	0	
0	0	0	15. מכום הפסד עסקי
0	0	0	16. מכום הפסד הון
119,427	37,052	0	17. יתרה לאחר קיזוז הפסד
פסוד	25%	10%	18. שיעור המס
0%	0%	0%	19. הנחה לרכישה בתקופה קובעת
0	9,263	0	20. מכום המס (סעיף 17 כפול סעיף 18 כפול סעיף 19)

9,263	ד. המס לתשלום
0	21. טה"כ מס השבח (סיכום שורת מכום המס סעיף 20)
0	22. זיכוי הפקעה (סעיף 21 כפול 50%)
9,263	23. זיכויים לפי אישור פ"ש
	24. יתרת המס לתשלום (סעיף 21 פחות סעיפים 22 ו/או 23)
	25. תקרת המס ע"פ סעיף 48א(ד) (לרכישות לפני 1.4.1961)
9,263	26. המס לתשלום (הנמוך מבין סעיף 24 וסעיף 25)

הערות

חתימת המוכר/ת

תאריך

יכנס יחסי

643

643

RECEIPT No. קבלה מס.

Received from נתקבל מ. / 4 נשק

Address כתובת א.פ.ו.י.מ. / 4

for עבור גמר דגל גורר 34

ס' 80745 חתום על שם מפקד המטה

דיומה

ע"ק מס'

בנק תאריך Date 2.11.13

סניף חתימה Signature

תריסי חיים הראל
חיפה, רח' הירמוד 3, בית מלאכה 8621564, מען 8228988, נייד 050-5351315
12.7.11

עוסק מורשה לענין מע"מ
מס' 063402465

חשבונית מס מס' 1146 №

לכבוד 3/8

חתימה

643

קבלה מס.

נתקבל מ 202 / 4

כתובת אפ"ק, ה'ת"א

עבור 224 47 2215 34

10746 $\frac{10}{11}$

CITY

(צ'ק'ס)

1733

Date 2.06.13 תאריך

סג'ר

Signature..... חתימה

ח ו ת

שנת 2019 לחודש מאי שנת 8

(להלן "המזכיר")

1. יו"ר: ד"ר חן 22711576 3. ת.ד.

reshef@law-rc.com דוא"ל:

כתובת: דרך היט 158 חיפה
טלפונים: 01-8774437 050-7519937

לכין: 1. שמואל פרסום חוצות מיוחד בע"מ
באמצעות מורשת חותמת מטעמה מר שמואל שלמה ת.ד. 059047530

(להלן "הקונה")

כתובת: קריית מוצקין, נחמיה תמר 13

טלפונים: 050-5270386

מיוצג ע"י: עו"ד בן-נון יוסף, מחיפה, שדי מוריה 108

דוא"ל: Yosi-law@bezeqint.net

טל: 04-8258222 פקס: 04-8346555

הואיל וברצון המוכר למכור לקונה וברצון הקונה לרכוש מחמוכר את הדירה, שפרטיה מפורטים להלן, הכל בכפוף ובחתימתם לתנאים, להצהרות ולחתימות המפורטים בחוזה זה להלן.

אי לזאת הותנה, הוצגה, והוסכם בין הצדדים בדלקמן:

הגדרות וחובות מיוחדים המהווים חלק בלתי נפרד מתנאי חוזה זה והנמנים על עיקרי
1. כל ההגדרות, החובות, והפרטים המפורטים להלן, נקבעו על ידי המוכר והקונה בחסכמה מלאה וכדלקמן:

1.1. "הדירה": דירה הנמצאת בבית משותף ב - חיפה, רח' תורב 34, שרשומה מפורטת בלשכת רישום המקרקעין, כותת חלקה 15, חלקה 2, בגוש 10785, בדירה בקומת שנייה, בשטח רשום של 55.44 מ"ר, כשלדירה זו צמודים משטח חניה חמוסמן בתשריט הבית המשותף באות ט', וכן 6/100 חלקים בלתי מסוימים ברכוש המשותף, וכל הצמוד לה, הכל כמפורט בנסח שהוצג לקונה והמצורף לחוזה כחלק בלתי נפרד הימנו ומסומן "א", וכל מחובר לה חיבור של קבע ובמצבה כפי שהיא ביום חתימת חוזה זה.

1.2. "הזכות", "זכויות המוכר בדירה": זכות חזקה בלעדית וזכות בעלות בדירה הרשומה בלשכת רישום המקרקעין.

1.3. "מסידת חזקה בדירה": החזקה הבלעדית והייחודית בדירה תימסר לקונה עד ליום 1/7/19 כנגד ובכפוף לפירעון מלוא התמורה לדירה הנזכרת בסעיף 1.4 להלן, בהתאם להוראות חוזה זה, כש"הדירה" במצבה כפי שהיא בעת חתימת חוזה זה, למעט בלאי סביר, וכשהיא ריקה מכל אדם וחפץ נלמעת החפצים הכלולים בתמורה לדירה הנזכרים בסעיף 2 להלן, וכאשר "זכויות המוכר בדירה" נקיות מכל חוב ואו משכנתא ואו משכון ואו עיקול ואו שיעבוד ואו תביעה ואו זכות נוגדת ואו זכות קדימה ואו זכות צד ג' כלשהו, חקשור במוכר (להלן: "שיעבוד").

על אף האמור לעיל, מוסכם בין הצדדים כי בכל שהקונה יגיע לחסכמות עם השוכר (איתן עופר) המתגורר בדירה בתנאי שכירות בלתי מוגנת, בנוגע להארכת תקופת השכירות, אזי החזקה בדירה תימסר לידי הקונה כשהיא תפוסה ע"י השוכר בהתאם להוראות חוזה השכירות שיחתם בין הקונה לשוכר.

על אף האמור לעיל ובחוזה זה, במידה והקונה לא יגיע לחסכמה כאמור עם השוכר והשוכר לא יפנה את הדירה עד 1/7/19, כפי התחייבותו בחסכמה השכירות מיום 25/12/02 והארכתו מיום 3/4/19, הדבר לא יחשב להפרת החסכמה מצד המוכר, ובידי הקונה הברירה לפעול באחת מהדרכים הבאות:

א. הקונה יהא רשאי להגיש תביעה לפינוי מושכר. המוכר ישתתף בהוצאות הגשת התביעה בסכום של 10,000 ש"ח. חשך הנ"ל יקוזז מתוך תשלום יתרת התמורה לדירה.

הקונה:

המוכר:

BIN-NOON JOSEPH, LAW OFFICE & NOTARY
TEL: + 972 4 8 258 222 FAX: + 972 4 8 346 555
108 MORIAH Ave. HAIFA 34618 ISRAEL

בן-נון יוסף, חברה עורכי דין ונוטריון
טלפון: 04-8258222 04-8346555
שירות מוריה 108 חיפה 34618
yosi-law@bezeqint.net E-MAIL: יוסי אלטוניני



15. MAY. 2019 5:30

מס' 1

NO. 529

P. 1/1

פרימס, שילה, גבעון, מאיר, חברת עורכי דין

PRIMES, SHILOH, GIVON, MEIR LAW FIRM

Y. Primes, Adv.

G. Shiloh, Adv.

Y. Givon, Adv.

E. Meir, Adv.

G. Amir Chevre, Adv.

S. Meyer Altman, Adv.

M. Katz, Adv.

N. Yusef, Adv.

G. Musallam, Adv.

S. Omer, Adv.

Z. Ariely, Adv.

S. Haber-Ostinsky, Adv.

Y. Tabach, Adv.

G. Sharvit, Adv.

E. Ariel Erez, Adv.

B. Kuldawi, Adv.

S. Packer, Adv. of counsel

Head Office: 16 Derech Hayam, Haifa 3474110 ח'פ'ה 16 ד'ר'ך ה'י'ם
ט'ל. 972-4-8388332
פ'קס. 972-4-8381461
ט'ל. 972-3-6850378
Tel-Aviv Branch: ט'ל. 972-3-6850378

E-Mail: pgs@pgs-law.co.il ד'ו'א'ל:

Web site: www.pgs-law.co.il א'ת'ר אי'נט'רנ'ט:

י. פ'רימס, עו"ד
ג. ש'ילה, עו"ד
י. ג'בעון, עו"ד
א. מ'איר, עו"ד
ג. א'מיר ח'ן, עו"ד
ש. מ'איר אלטמן, עו"ד
מ. כ"ץ, עו"ד
נ. יוס'ף, עו"ד
ג. מוסלם, עו"ד
ש. עומר, עו"ד
ז. אריאלי, עו"ד
ש. ה'אבר-אוסט'נסקי, עו"ד
י. ש'ב'ת, עו"ד
ג. ש'רביט, עו"ד
ע. אריאל א'רז, עו"ד
ב. קלדא'וי, עו"ד
ש. מ'ק'ר, עו"ד, יע'ץ

מס'ר. 11/208

ח'פ'ה 14 מ'אי 2019

ב'מ'ק'ס.

ל'כ'ב'וד

ג'ב' ל'ילי ק'ני'ז

א'ג'ף ח'חש'בו'ת-ה'מ'חל'ק'ה ל'ת'ק'ב'ול'ים

ע'ירי'ית ח'י'פ'ה

ר'ח' ב'רו'ול'ד 5

ח'י'פ'ה

ל'ילי, ש'לום ר'ג.

ח'נ'ד'ון: ב'יר'וד ל'ג'בי ח'ב'ות ב'ה'יט'ל ח'ש'ב'ח'ה ו'ה'יט'לי פ'י'ד'ו'ח

ת'ת ח'ל'ק'ה 15 ז'ל'ק'ה 7 ב'ג'וש 10785, ר'ח' ח'ור'ב מ'א', ח'י'פ'ה

1. ח'רי'גי ל'פ'נ'ות א'לי'ך ב'ש'מו ש'ל מ'ר ר'ש'ף ח'ן, ה'ב'ע'לים ח'רש'ומ'ים ש'ל ח'ת ח'ל'ק'ה 15 ב'ח'ל'ק'ה 7 ב'ג'וש 10785, ע'ל מ'ג'ת ל'ד'ע'ת ה'א'ם ח'ל ע'ל ד'ו'ר'ת ה'מ'ג'ור'ים ח'ל' ח'י'וב כ'לש'ור ב'ג'ין ח'יט'לים, ל'ר'בו'ת ח'י'וב ב'ה'יט'ל ח'ש'ב'ח'ה, ו'ב'מ'יד'ה ו'ק'י'ום נ'ק'ש ל'ק'ב'ל פ'ירו'ט.

מ'צ"ב ל'נו'ח'יו'ת'ן ג'ט'ח ו'י'ש'ום מ'ק'ר'ק'ע'ין.

2. ב'תו'ד'ה מ'ראש ל'תש'וב'ת'כ'ם ה'מ'ה'יר'ת.

ב'כ'ב'וד ר'ג,

ש'רו'ן מ'איר אלטמן, עו"ד

פ'רימס, ש'ילה, ג'בעון, מ'איר

מ'ש'רד עו'ר'כי ד'ין

ע'ירי'ית ח'י'פ'ה-א'ג'ף ח'חש'בו'ת-ה'מ'ח'ל'ק'ה ל'ת'ק'ב'ול'ים

ת'א'ר'י'ך: 15/5/19

ח'רי'גי ל'א'ש'ר כ'י נ'כ'ון ל'ה'י'ום ל'א ר'ש'ומ'ים ב'מ'ח'י ל'ת'ק'ב'ול'ים ח'י'וב'ים כ'ג'ון ח'יט'ל ח'ש'ב'ח'ה א'ח'ש'לו'צ'י ח'ו'ב'ה ל'מ'י ח'וק'י עו'ר ל'עו'נו'ת'ה. מ'ו'ב'ה'ר כ'י א'ין ב'א'י'ש'ור ו'ה ב'כ'די ל'הו'ות ת'עו'ד'ה ע'ל ח'ע'ד'ר ח'ו'ב'ות כ'א'מ'ור ב'ס'י 324 ל'פ'קו'ד'ת ח'עו'ר'י'ת או ס'י 10 ל'נו'ס'ט'פ'ת ח'ש'ל'י'ש'י'ת ל'ח'וק ה'ת'כ'נ'ון ו'ה'ב'נ'י'ה. א'ל'מ'ס'ט'ר'י'ך ה'נ'ב'ק'ת ת'עו'ד'ה כ'א'מ'ור ת'עו'ד'ך ב'ד'יק'ה מ'ק'י'פ'ה ב'כ'ל'ל מ'ח'ל'ק'ות ח'ע'יר'י'ה ו'ת'ח'י'י'ב ב'ת'ש'לו'ם א'ג'ר'ה כ'ד'ין.

א'ין ב'ה'וד'ע'ה זו כ'די ל'הו'ות א'י'ש'ור
ב'ד'ב'ר ח'וק'י'ות ת'ב'נ'י'ה ר'ט'ו
ח'ש'י'מו'ש ב'נ'כ'ס.

05/05/2019
ל' ניסן תשע"ט
שעה: 08:13

תאריך

124887

בסח מס'

משרד המשפטים
האגף לרישום והסדר מקרקעין



לשכת רישום מקרקעין: חיפה

העתק רישום מפנקס בתים משותפים

גוש: 10785 חלקה: 7 תת חלקה: 15

תיאור הנכס	תיאור דירה	דירה	שטח במ"ר	החלק ברכוש המשותף
			55.44	6/100

הצמדות	צבע בתשריט	תיאור הצמדה	משתפת ל
2X		חדר מדרגות הערות: יחד עם 7-17; במבנה מכיל את היחידות 7/17-7 באופן יחסי לחלקים ברכוש המשותף	7-17
3X		גג מעל יחידת 15-7/17 הערות: יחד עם 7-17;	7-17
4X		קירות חיצוניים הערות: יחד עם 7-17; במבנה מכיל את היחידות 7/17-7 באופן יחסי לחלקים ברכוש המשותף	7-17
ד'	אפור	חלק מהמגרש הערות: יחד עם 7-17; באופן יחסי לחלקים ברכוש המשותף	7-17
ט	ורוד	משטח החניה	

מס' שטר	תאריך	מהות פעולה	הבעלים	סוג זיהוי	מס' זיהוי
39887/1996/1	02/12/1996	מכר	רשף חן	ת.ז.	22711576
					החלק בנכס בשלמות

הרכוש המשותף			
רשויות	שטח במ"ר	סוג מקרקעין	
עיריית חיפה	2,044.00	מיר	
מבנה	אגף	כניסה	כתובת
			חורב 34א, חיפה
			חורב 34א, חיפה
תקנון	תת חלקות מס' מקורי		
מוסכס	16	5	2

עמוד 1 מתוך 2

05/05/2019
ל' ניסן תשע"ט
שעה: 08:13

תאריך

124887

נסח מס'



משרד המשפטים
הגוף לרישום והסדר מקרקעין

מדינת ישראל

לשכת רישום מקרקעין: חיפה

העתק רישום מפנקס בתים משותפים

גוש: 10785 חלקה: 7 תת חלקה: 15

שטר יוצר	תיק יוצר
8419/1963	4553/63

תיקים / שטרות לנכס

תיק/שטר	סוג תיק/שטר
5635/1963	תיק תיקון בית משותף
647/1968	תיק תיקון בית משותף
2527/1968	תיק תיקון בית משותף
4880/1968	שטר תיקון מהסבה
7372/1992	שטר תיקון מהסבה
2066/2013	צו תיקון בית משותף

חכירות

מס' שטר	תאריך	מהות פעולה	שם החוכר	עירית חיפה	החלק בזכות
1802/1964	02/03/1964	שכירות	בתנאי שטר מקורי	1802/1964/0	בשלמות
		רמת חכירה ראשית			תקופה בשנים 999
			קיימות הגבלה בהעברה	קיימות הגבלה בירושה	החלק בנכס חלק במקרקעין

סוף נתונים

נסח חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת מהווה מקור כל עוד הוא נשמר באופן אלקטרוני כאמור בחוק חתימה אלקטרונית, תשס"א - 2001

שולמה אגרה

נספח 2

25\13\208\א

טופס 7098

אישור לרישום בפנקסי המקרקעין



4011191347163

גוש	חלקה	תת חלקה	ריבוי	חלקים מועברים
010785	0007	015	00	00000001/00000001

אישור זה בתוקף אם יתקיים אחד מהתנאים הבאים:
 1. אושר בחותמת המשרד האזורי ובחתימת הפקיד המורשה.
 2. הוחתם בחותמת הבנק בעת התשלום ולפני 18/07/2019

מדינת ישראל / האוצר

אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין



חתימה: מ"ס שבח מקדמה

חתימה וחותמת הבנק
9,263 לתשלום
900,000 שווי המכירה
חן רשף ארי שם המוכר
שמואל פרטום ורצות מידוח ב שם הקונה
לוי ארנה חתימה

119134716 מספר שומה

08/05/2019 תאריך המכירה

22711576 מ"ס זהות המוכר

515305829 מ"ס זהות הקונה

19/06/2019 תאריך

טופס 7098

קבלה למשלם

מדינת ישראל / האוצר

אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין



התשלום במזומנים או בהמחאה בנקאית

שבח מקדמה

19/06/2019

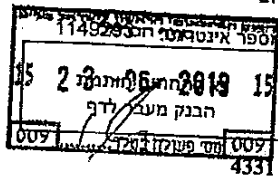
GVI

אזור חתימה

חתימה: שם ישוב 4000 סמל ישוב

דרך הים 158 כתובת

חן רשף ארי שם



שובר זה בתוקף עד 19/07/2019

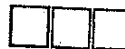
119134716 (1) מספר שומה

0-24345-4 (2) חשבון בנק הדואר

9,263 (3) סכום לתשלום

22711576 40 איזור מספר זהות

010785	4	0007	015	00	1
גוש	ב	חלקה	תת	ריבוי	מ



637

5

0

שנה חדש יום תאריך ערך

סמל מזהות

סג

קידה

www.mof.gov.il/taxes

נספח 3

25\13\208\א

SE 16/01/2020 win print sh

THE NEW YORK PUBLIC LIBRARY

[illegible]

נצונו, שומה גבחרת - הודעת שומה

מספר שומה	מספר זכות	שכר	אזור	חיסה
שם הנישום	מספר זכות	2271676	כתובת	דרך חים 158 חיפה
שם המייצג	מספר רשוי	26884	כתובת	דרך חים 16 חיפה
גוש חלקה	מספר השומה	מספר חשומה	הודעת שומה מופיעת לפי מספר (ב) (2)	
	מספר שומה	119134716	תן רשף ארי	
		מאיר שרון		
		010785-0007-015-00		

עורך השוואה פרטמן ג'יא

[illegible]

S4 16/01/2020 sun path stn

ALL INFORMATION CONTAINED HEREIN IS UNCLASSIFIED

[illegible]

האגודה החדשה - הודעת שומה
נדרשת: שומה נבחרת - הודעת שומה

[illegible][illegible]



רשות המיסים - מערכת מיסים מקרקעין - שבח"ג
 16/01/2020
 צג מסמך

מסמך מס' 16/01/2020
 מסמך מס' 16/01/2020

אזור איש

נתוני שומה נבחרת - הודעת שומה

חופה	אזור	שבח	סוג מס	מספר זמנה	מספר רשוי	סעיף השומה	מספר שומה	שם המייצג	שם חלקה
חופה 158	דרכי חופה	22711576	מספר זמנה	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי
חופה 16	דרכי חופה	26884	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי
(2)	חופה 78	חופה 78	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי	מספר רשוי

רשימת מספר	חלקי ההחלטות במחירה	תאריך	הסכם בש"ח	פרטי יחידה	מחירי השומה	פרטי שומה
		06/06/2019	9,263.00	מחירי השומה	מחירי השומה	מחירי השומה
		08/05/2019	900,000.00	מחירי השומה	מחירי השומה	מחירי השומה
		07/10/1996	446,460.00	מחירי השומה	מחירי השומה	מחירי השומה
		07/10/1996	108,937.00	מחירי השומה	מחירי השומה	מחירי השומה
		25/11/1996	4,074.00	מחירי השומה	מחירי השומה	מחירי השומה
		02/01/2013	10,746.00	מחירי השומה	מחירי השומה	מחירי השומה
		12/07/2011	6,900.00	מחירי השומה	מחירי השומה	מחירי השומה

למען המענה



מנהל הרשות - אדוארד - כל המידע שניתן לה

S4 16/01/2020 222 PMH 171

33

ה'תשנ"ח
ב' כסלו

סיכום

מחיר

למחלקה

למד על
שומרי המצוות

2017
 2018

122

נרתנו: שומה גבחרת - הולדת שומה

פיראט יתרואת

מרכיבי השומה

נרצח, הישואב המס

פרטי: שומה

פירט'ס יתרות

10,506

1997

עמוד הרביע אודות © כל הזכויות שמורות

נספח 4

25\13\208\א

מדינת ישראל / האוצר

אגף מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

מיסוי מקרקעין חיפה

פל-ים 15 חיפה 3309518, ת.ד. 00329

טלפון: 02-5656400

כ"ז בכסלו, תש"פ
25 בדצמבר, 2019

לכבוד
עו"ד מאיר שרון
דרך הים 16
חיפה 3489000

נכבדי,

הנדון: פירוט נימוקים לקביעת שומת מס שבח לפי מיטב שפיטה
על פי סעיף 79א(א) במכירת זכות במקרקעין
גוש: 010785 חלקה: 0007 תת-חלקה: 015
שם: חן רשף ארי מספר שומה: 119134716

להלן הנימוקים לשומה שקבעתי, לפי מיטב השפיטה:

בהמשך לדיון שתקיים במשרדנו ובהתאם להוראת ביצוע 5/2007 נוכח פחת בסך
108937 ש"ח.

הודעת שומה ממוחשבת תשלח אליך בימים הקרובים.
על שומה זו ניתן להגיש השגה על-פי האמור בסעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין.

בכבוד רב,
גיא פרטמן
מפקח שומת מקרקעין (בכיר)

נספח 5

25\13\208\א

הבינלאומי

לכבוד
הבנק הבינלאומי הראשון לישראל בע"מ

בניף 009 - הכרזת

מס' פקיד: 217355 שם פקיד: סנדיה רואו
מס' פעולה: 000004 תחנה: 005 סוג פעולה: 520
תאריך הזנה: 05/01/2020 שעה: 10:29
יום עסקים: 05/01/2020 קוד אישור:

תשלום שובר בחיוב חשבון

בכפוף ובהתאם להוראות התנאים הכלליים לניהול חשבון, אבקשכם לחייב את חשבון מס' 105-387827 בסכום: 009 על שם: חן רשף ארי וואו אמיר חן גליה

לצורך תשלום 1 שוברים בסכום כולל של 10,525.00 ש"ח.

פעולה זו היא אחת מכמה פעולות החייבות ב"עמלת פעולה" (פעולה ע"י פקיד ופעולה בערוץ ישיר).

מספר שוברים החייבים בעמלה: 0

עמלת פעולת פקיד בגין כל שובר: 6.30 ש"ח

סה"כ עמלה: 0.00 ש"ח בכפוף להסדר אחר אם קיים

ידוע לי כי פעולת פקיד זו היא אחת מכמה פעולות החייבות ב"עמלת פעולה" (פעולה ע"י פקיד ופעולה בערוץ ישיר). על פי תנאי מסלול העמלות אליו משויך חשבוני ("מסלול מורחב"), 10 פעולות פקיד ראשונות בחודש נכללות במחיר המסלול. החל מהפעולה ה-11 אחויב בעמלת פעולה ע"י פקיד בסך 6.30 ש"ח לפעולה. העמלה תיגבה בתחילת החודש הבא. רשימת הפעולות החייבות ב"עמלת פעולה" מפורסות בתעריפון בעמדת שירות עצמי, באינטרנט או אצל פקיד הבנק.

הנני מאשר כי פרטים שהבנק נדרש על פי דין לקבלם, יאגרו ויוחזקו במאגר מידע של הבנק או מי מטעמו, והבנק יהיה רשאי להעבירם כנדרש על פי דין. הובהר לי כי ההוראה הינה סופית ואינה ניתנת לביטול או שינוי; הכספים יועברו על ידי הבנק לשם תשלום השובר ביום העסקים המצוין לעיל, וככל הידוע לו נפויים להיות זמינים למוטב בתחילת יום העסקים הבא.

עמוד 1 מתוך 1

הבנק הבינלאומי הראשון לישראל בע"מ | הבינלאומי CALL: 3009 * | www.fibi.co.il

2. ללקוח

ק 55 | 1.20

נספח ב'

כתב תובענה ייצוגית

25\13\208\א

תצ 20 / _____

בבית המשפט לעניינים מנהליים בתל אביב יפו

בעניין : עו"ד רשף חן ת.ז. 022711576

מרחוב דרך הים 158, חיפה.

על ידי עו"ד אליהו מאיר ואח'
ממשרד פרימס, שילה גבעון מאיר ושות'
מדרך הים 16 בחיפה 34741
טלפון : 04-8388332 פקס : 04-8381401

התובע;

I

- נגד -

מדינת ישראל – רשות המיסים
באמצעות פרקליטות מיסוי וכלכלה מחוז ת"א
דרך מנחם בגין 154, תל אביב-יפו.
ת.ד. 33438 מיקוד : 6133302.

הנתבעת;

מהות התביעה : תובענה מנהלית ייצוגית.

כתב תובענה ייצוגית

התובע מתכבד בזאת להגיש תובענה ייצוגית כאמור בסעיף 5(ב)(2) לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן "חוק תובענות ייצוגיות"), כהגדרתה בסעיף 5(3) ופרט (2) בתוספת השלישית לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס – 2000 (להלן "החוק"), להשבת סכומים שגבתה הנתבעת, שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר, כאמור בפרט 11 לתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות.

כללי

1. התובע והקבוצה יהיו מיוצגים בתביעה זאת ע"י ב"כ הנ"ל וכתובתו להמצאת כתבי בי דין בקשר עם תביעה זאת תהא בכתובת משרד ב"כ הנ"ל בלבד.
2. כל הנטען להלן נטען במצטבר ו/או על דרך ההשלמה ו/או לחילופין הכל לפי הקשר והדבק הדבר והעניין.
3. אין בכל האמור בתביעה זאת כדי להעביר את נטל ההוכחה על שכם התובע והקבוצה מקום שהינו מוטל על פי כל דין על שכם הנתבעת.
4. לבימ"ש נכבד זה הסמכות העניינית בהתאם לסעיף 5(ב)(2) לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 וסעיף 5(3) ופרט (2) בתוספת השלישית לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס – 2000.

הצדדים

5. הנתבעת היא מדינת ישראל - רשות המיסים.
6. התובע מגיש את התובענה בשם קבוצת בעלי דירות למגורים אשר מתקיימים בהם התנאים המצטברים שלהלן:

- 6.1 השכירו את דירותיהם למגורים ושכר הדירה שקיבלו היה פטור לפי חוק הפטור;
- 6.2 מכרו את דירותיהם בשנתיים שקדמו להגשת הבקשה לאישור הגשת תובענה זו.
- 6.3 שילמו מס שבח בגין מכירת הדירות;
- 6.4 המשיבה הפחיתה את משווי רכישת דירותיהם פחת.
- 6.5 שילמו בפועל את מס השבח, לרבות החלק ממנו שגדל, עקב הפחתת מחיר הרכישה כאמור (שכן תביעה לפי פרט 11 לחוק היא להשבה).

העובדות הנוגעות לתובע המייצג

7. להלן יפורטו העובדות הנוגעות לתובע המייצג, המהוות דוגמא אופיינית לעילת יתר חברי הקבוצה.
8. התובע רכש ביום 7/10/1996 דירה ברח' חורב 34א, בחיפה, הידועה גוש 10785 חלקה 7 חלקת משנה 15 (להלן "הדירה") לצורך השכרתה למגורים.
9. החל מיום רכישתה ועד ליום מכירתה הדירה הושכרה על ידי התובע לשוכרים שונים לצורך מגורים (להלן "תקופת ההשכרה").
10. בכל תקופת השכרת הדירה דמי השכירות היו נמוכים משמעותית מהסכום הפטור ממס הכנסה. לכן, בכל תקופת השכירות לא שילם התובע מס הכנסה בגין דמי שכירות אלה. התובע לא ניכה הוצאות או פחת ביחס לדמי השכירות. יוער כי התובע הגיש דוחות שנתיים למס הכנסה במסגרתו פורטה הדירה ועובדת השכרתה.
11. התובע מכר את הדירה ביום 8/5/19. ביום 5/6/19 הוגשה על ידי הצהרה ודיווח לרשויות מס שבח בגין המכירה – **מצ"ב נספח 1**.
12. תחשיב השומה העצמית לא כלל הפחתה של פחת ממחיר הרכישה. על פי חישוב זה, סכום מס השבח אותו היה על התובע לשלם היה 9,263 ₪. התובע שילם סכום זה ביום 23/6/19 את מס השבח, לפי החישוב האמור – **מצ"ב נספח 2**.
13. ב 12/12/19, או בסמוך לכך התקיים דיון בפני מפקחת מס שבח בהצהרה ובשומה העצמית של התובע.

בדיון נטען כי חלה בעניין הוראת ביצוע 5/2007 וזאת גם לאחר מתן פסק הדין בעניין PIV וגם לאחר שנטען בפניה כי הוראה זאת הינה שגויה. התובע ציין בדיון זה כי אם עמדת רשות המיסים תישאר על כנה בכוונתו להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית בעניין זה.

14. ב 24/12/19 דווחה למערכת המייצגים שומה סופית – **מצ"ב נספח 3**. בהתאם לשומה זאת הופחתה הפחת "הרעיוני" משווי הדירה ועל כן גדלה השומה הסופית והועמדה על סך של 19,646 ₪.

15. ההפרש בין השומה לפי חישוב מס שבח לשומה לפי החישוב העצמי הוא בסך של 10,383 ₪ והוא מבטא את המס העודף אותו נדרש התובע לשלם בשל הפחתת הפחת ממחיר הרכישה.

16. ביום 25/12/19 נשלח ע"י רשות המיסים פירוט נימוקים לקביעת שומה לפי מיטב שפיטה בה צוין כך: "במשך לדיון שנה) תקיים במשרדנו ובהתאם להוראת ביצוע 5/2007 נוכח פחת בסך 108,937 ₪ – מצ"ב נספח 4 (להלן: "נימוקי השומה").

17. כעולה מנימוקי השומה, לא היו כל מחלוקת או תיקון ביחס לכל יתר פרטי השומה העצמית, באופן שהתיקון והמס העודף הינם תוצאה של הפחתת הפחת בלבד.

18. ביום 5/1/2020 שילם התובע את תוספת המס, בסך 10,525 ₪, שנוספה לשומה, עקב הפחתת הפחת כאמור (להלן: "סכום המס להשבה") – **מצ"ב נספח 5**.

טיעון משפטי

19. סעיף 2 לחוק הפטור קובע כך:

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) בשל חודש העזרה 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."

20. סעיף 6 לחוק המיסוי הדין ב"הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין" קובע כי מס שבח יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין. הוראת סעיף 6(ב) לחוק המיסוי קובעת כך:

"השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47."

"שווי הרכישה" מוגדר בסעיף 21 לחוק מיסוי מקרקעין "שוויה ביום הרכישה על ידי המוכר".

חישוב השבח מתייחס ל"יתרת שווי הרכישה" המוגדרת בסעיף 47 לחוק המיסוי כך:

"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 הפחתה: "...

ה"פחתה" מוגדר בסעיף 47 לחוק המיסוי:

"פחת" – הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לעניין מס הכנסה."

21. סעיף 21 לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה") קובע כי, לצורך חישוב מס ההכנסה, מהכנסה חייבת (כהגדרתה בסעיף 2 לפקודה):

"(א) יותר ניכוי בעד פחת של בנין, מכוונות, מוצבה, רהיטים או נכסים אחרים שבבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו, לרבות אינווסטר חי ודומם בחקלאות ולרבות נמיעות; סכום הפחת יחושב לפי אחוזים - שייקבעו באישור ועדת הכספים של הכנסת לכל מקרה או לכל סוג של מקרים - מן המחיר המקורי שעלה לנישום, למעט מחיר הקרקע שעליה הוקם הבנין או ניטעו הנמיעות, הכל לפי הענין, ובלבד שהפרטים שנקבעו הומצאו כהלכה.

... (ד) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע כי לגבי דירה שהיתה מושכרת למגורים בשנות מס פלונית ושבעליה אינו זכאי בשלה להטבות לפי פרק שביעי ו לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, יותר ניכוי פחת המחושב בשיעור משווי הדירה, ורשאי הוא, באישור כאמור, לקבוע כללים לחישוב שווי הדירה."

22. שר האוצר אכן עשה שימוש בסמכות הנתונה לו לפי סעיף 21 (ד) לפקודה והתקין את תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים), תשמ"ט-1989 (להלן: "תקנות הפחת למגורים") לפיהן לגבי דירות המושכרות למגורים יחול שיעור פחת שנתי של 2% משווי הדירה (כולל המקרקעין עליה נבנתה) ובהתאם לכללים שנקבעו בתקנות הפחת למגורים.

23. הוראת ביצוע 14/90 שפורסמה על ידי המשיבה ביום 19.9.1990 (להלן: "הוראת הביצוע הראשונה") קבעה כי אין לנכות פחת ביחס לדירות פטורות:

"מוכר דירת מגורים החייבת בתשלום מס השבח והטוען כי לצורך חישוב השבח אין לקחת בחשבון את הפחת לפי תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים) התשמ"ט - 1989, ימציא הצהרה על גבי מופס סמ/6205, שדוגמתו מצ"ב, כי אמנם הוא פטור ממס הכנסה על ההכנסה מדמי שכירות על הדירה הנמכרת. אין צורך בתיאום עם ש"מ."

24. לאחר חלוף כ- 16 שנה רצופות בהן פעלה המשיבה בהתאם להוראת הביצוע הראשונה ולא דרשה ניכוי פחת בעת מכירת דירות פטורות שינתה המשיבה לפתע את דרך הילוכה ופרסמה את הוראת ביצוע 5/07 (נספח ג1) אשר תוקנה בהוראה משלימה מ 27/8/08 (נספח ג2) (להלן יחדיו "ההוראה השגויה"). ההוראה השגויה ביטלה את הוראת הביצוע הראשונה וקבעה בדיוק ההפך ממנה לעניין הפחת, כך:

"כאשר הדירה הושכרה, בין אם הנישום נהנה מפטור על פי הוראת הפטור או משיעור מס מופחת לפי סעיף 122 לפקודה או שבחר במסלול הרגיל יש לחשב את הפחת שהנישום היה רשאי לדרוש בגין תקופה זו."
25. בהוראת הביצוע המתקנת [נספח ג2], שהוצאה ב27/8/08, כשנה לאחר פרסום ההוראה השגויה, הובהר, ללא הסבר כי תחולת הוראת הביצוע תהיה פרוספקטיבית בלבד דהיינו חישוב הפחת יחל רק מיום פרסום ההוראה השגויה לציבור. כידוע תיקון פרוספקטיבי מאפיין תיקון חקיקה, בעוד שתיקון של טעות פרשנית, מפרש את החוק כפי שהיה מאז ומתמיד ולכן תחולתו רטרוספקטיבית. העובדה כי המשיבה ראתה לנכון להחילה באופן פרוספקטיבי מלמדת היטב כי סברה בעצמה כי אין מדובר בתיקון "טעות פרשנית" כביכול אלא, הלכה למעשה "חקיקה שיפוטית" הנעשית על ידה (בעוד שהמשיבה מחוסרת כמובן סמכות לעשות כן).
26. בהוראה השגויה אין כל הנמקה והסבר מהו הטעם שמצאה המשיבה לבטל את הוראת הביצוע הראשונה. הוראת הביצוע הראשונה כלל אינה מוזכרת בהוראת הביצוע השגויה למעט השורה הלקונית: "הוראת ביצוע 14/90 מבוטלת" (!) למותר לציין כי לא חל בדין הרלבנטי או בפסיקה שום שינוי רלבנטי שהיה יכול לשמש כביכול הצדקה לשינוי המהותי עליו החליטה המשיבה.

וידגש: לאופן בו פורשו הוראות הפטור וחוק המיסוי, בזמן אמת ובמשך שנים ארוכות מאוד, על ידי הגורם המקצועי האמון על אכיפתו, יש כמובן נפקות מרחיקת ביחס לשאלה מהי הפרשנות האובייקטיבית הנכונה לחוק. [ר' אהרן ברק, **פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה** (תשנ"ג), עמ' 399-396].
27. כאשר המשיבה מחליטה, יום אחד, לפרש את חוק הפטור בצורה הפוכה לאופן בו היא פירשה אותו במשך כ 17 שנים, הנטל מוטל על הרשות להסביר "מה נשתנה" ומדוע עמדתה הקודמת הייתה כביכול שגויה ומדוע עדיפה ההוראה המאוחרת על ההוראה הקודמת. אולם, כפי שיבואר להלן, לא קיימת הנמקה והצדקה ראויה וסבירה לביטולה של הוראת הביצוע הראשונה אשר הייתה נכונה וראויה.
28. בטרם נידרש "לרציונאל" הניתן בהחלטה השגויה מן הראוי להזכיר את העמדה העקרונית בה החזיקה המשיבה לעניין ניכוי פחת לצורך קביעת השבח. באשר רוח עמדה זאת מרחפת גם מעל ההוראה השגויה ואף ייתכן עומדת בבסיסה.

במשך שנים הרבה עמדת המשיבה הייתה כי יש להפחית משווי הרכישה את שיעור הפחת גם אם הנישום לא דרש את הפחת בפועל כניכוי מהכנסתו החייבת. דהיינו: המשיבה החזיקה בעמדה כי די בכך שהייתה לנישום אפשרות לנכות הפחת על מנת שפחת זה ינוכה משווי הרכישה לעניין קביעת השבת על פי חוק המיסוי (ובכך יגדל כמובן מס השבח).

29. עמדה זאת נדחתה לחלוטין בפסק דין פורץ דרך שניתן לאחרונה ע"י בימ"ש העליון. בעניין עא 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV, (פורסם בנבו, (2/12/19)) להלן: "PIV"). כב' השופט העליון גרוסקופף הגדיר [שם, בעמ' 3] את השאלה שעמדה לדיון כך:

"הערעור עוסק בשאלה המשפטית שעניינה יחסי הגומלין בין שתי מערכות מיסים: מס הכנסה מזה ומס שבח מקרקעין מזה. שאלה זו ניתנת לנסח בקצרה כך. האם יש להוסיף לשבח פחת שלא נוכה מהכנסה חייבת? ולהלן פירוש רשמי לשאלה. דיני מס הכנסה מאפשרים במצבים מסוימים ניכוי אחוז מסוים משווי הרכישה של המקרקעין כפחת מההכנסה החייבת בגין המקרקעין. אם הנישום מנצל אפשרות זו, ומקטין את הכנסתו החייבת במס הכנסה בגובה הפחת, יש להוסיף את הפחת שנוכה לשבח לצורך החיוב במס שבח מקרקעין, על מנת למנוע מצב של כפל הטבה בגין אותו רכיב הוצאה – פעם אחת כהוצאה לצורך ייצור הכנסה במסגרת דיני מס הכנסה, ופעם נוספת כחלק מעלות הרכישה לצורך חישוב השבח במסגרת דיני מס שבח מקרקעין. ואולם, מהו הדין במקרה בו הנישום לא ניצל את האפשרות לקבל הכרה בפחת בגין המקרקעין במסגרת חישוב הכנסתו החייבת? האם גם במקרה זה רשאיות רשויות המס להוסיף לשבח את הפחת שניתן היה לנכות מהכנסתו החייבת, אך לא נוכה בפועל? האם יש להבחין לעניין זה בין מי שדיווח כדין על הכנסותיו החייבות במס מבלי שניכה פחת, לבין מי שלא דיווח כדין על הכנסותיו, ובשל כך לא ניכה את הפחת? אלו השאלות שבמרכז דיוננו."

30. המחלוקת בין הצדדים תוארה עניין PIV כך:

לעניין טענת המשיבה ((שם בס' 5 לפסה"ד):

"לשיטת מנהל המיסוי ההגדרה של "פחת" בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין אינה כוללת כל התייחסות לסכומים שנוכו בפועל כפחת, אלא לסכומים לגביהם קיימת אפשרות עקרונית לניכוי כפחת. לפיכך, בין אם הפחת נוכה בפועל מהכנסתו החייבת של הנישום, ובין אם לאו, יש לקזז את הפחת שנוצבר במהלך השנים משווי הרכישה, אלא אם לא הייתה קיימת אפשרות לניכוי הפחת האמור."

(ההדגשות במקור)

לעומת זאת טען הנישום כך:

"לשיטת החברה, שהתקבלה בוועדת הערר, ההגדרה האמורה של "פחת" כוללת רק את אותם סכומים שקוזזו בפועל כפחת כנגד ההכנסות החייבות במס הכנסה. ומכלל ההן נלמד גם הלאו – אין להפחית משווי הרכישה סכומים שלא קוזזו במהלך השנים כפחות כנגד הכנסה מהכנס מכל סיבה שהיא. – בין אם מאחר שהדבר לא היה אפשרי (למשל, מאחר שלא הייתה לנישום הכנסה חייבת במס בגין המקרקעין), בין אם מאחר שהנישום בחר שלא לקזום ..."

בימ"ש העליון פסק במחלוקת זאת כך [שם בסי' 14]:

"הטעם בקיזוז הפחת משווי הרכישה בנסיבות אלה הוא שבעל הנכס נהנה מקיזוז רכיב הוצאה המגולם בפחת עת שילם מס על הכנסותיו מהנכס לאורך השנים. לפיכך על רכיב הפחת להיות מנוטרל עתה בעת חישוב הרווח ההוני מהנכס, שכן אם לא תעשה כך, ינוכה אותו רכיב הוצאה פעמיים – פעם אחת מההכנסה החייבת של הנישום (ברמות פחת) ופעם נוספת מהשבח שהפיק במכירת המקרקעין (ברמות הכרה במלוא משווי הרכישה, למרות שחלקו נוצל כפחת). כתוצאה מכך הנישום ייהנה מהטבה כפולה בגין אותה הוצאה (יצחק הדרי מיסוי מקרקעין כרך ב' חלק שני 325 (מהדורה שנייה, 2003), אבי גורמן ושי אהרונוביץ' מיסוי מקרקעין, פרשנות, הלכה ומעשה כרך א' 398, הי"ש 28 (2017) (להלן: "גורמן ואהרונוביץ'"). הגיון זה הובהר בנ"ע (מחוגי חי) 18232-05-11 ברמ"ן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל משרד מיסוי מקרקעין – חדיה (פורסם בגבן) 6.8.2012 (להלן: "עניין ברמ"ן"): "ניתן לומר כי המוכר שניכה פחת על הנכס מהכנסתו החייבת כבר 'השתמש' באותה שחיקה בערך הנכס כדי להקטין את חבויות המס שלו ועל כן הוא אינו זכאי ל'השתמש' בה שוב להקטנת חבות המס שלו בעת המכירה" (פסקה 17).

15. זהו הדין כאשר הנישום עשה בפועל שימוש בפחת להקטנת חבותו בגין הכנסותיו מהנכס. לעומת זאת, כאשר נמנע הנישום מלעשות שימוש בפחת, ההיגיון האמור אינו חל, שכן אין סכנה להטבה כפולה בגין אותה הוצאה, ועל כן ניכר הפחת משווי הרכישה אינו נדרש בכדי "למנוע מצב בו יקבל הנישום ניכוי כפול בשל סכום הוצאה אחד"

ובהמשך [שם, סי' 30 לפסק הדין]

"מכל האמור לעיל יצאנו למדים כי תכלית ניכוי הפחת בעת חישוב מס שבח היא מניעת הכרה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה, באופן המקדם מיסוי אמת."

לאור זאת נקבע בעניין PIV כך:

"17. ויובהר, קיימים מגוון מצבים בהם המחלוקת אינה מתעוררת, מטעמים שונים:

שלישית, באותם מצבים בהם לא היה באפשרות הנישום לנכות פחת כנגד הכנסה חייבת, כגון כשכלל לא הייתה לו הכנסה חייבת במס הכנסה מהמקרקעין, מקובל גם על מנהל המיסוי כי אין לחייבו בניכוי פחת מיתרת שווי הרכישה."

עוד נפסק כי גם במצב בו הייתה לנישום אפשרות לנכות בפועל פחת אך הוכיח שלא עשה כן ובכפוף לכך שדיווח כדין על הכנסותיו הרי הפחת לא יופחת ממחיר הרכישה שכן נישום זה לא ייהנה מהטבה כפולה.

31. נפנה עתה ל-"הרציונאל" המופיע בהוראה השגויה והמפורט שם כך:

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

הואיל ורציונאל זה מתבסס על "היקש" כביכול מסעיף 122 לפקודה נביא להלן את הוראות סעיף זה ונבקש להראות כי, בכל הכבוד, אין כל שחר "להיקש" מוזר זה.

סעיף 122 לפקודת מס הכנסה קובע כי

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

(א1) מס כאמור בסעיף קטן (א) ישולם בתוך 30 ימים מתום שנת המס שבה הייתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות, אלא אם כן שילם היחיד כאותה שנת מס מקדמות לפי סעיף 175.

(ב) (בוטל).

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

תמצית הוראת סעיף 122 לפקודה היא מתן אפשרות לא לשלם מס הכנסה על הרווח שהופק מהשכרת דירה (בעת חקיקת הסעיף טרם בא לעולם חוק הפטור) ובמקום זאת לשלם מס בשיעור של 10% מההכנסה על שכר הדירה ולא מההכנסה החייבת.

32. סעיף 122 נוסף לפקודת מס הכנסה בשנת 1987 במסגרת תיקון 74 (שהחל את דרכו כתיקון 75). בדברי ההסבר להצעת התיקון (הצ"ח 1935, י"ח בניסן התשמ"ז, 15/6/1987) הוסברה מטרתו כך:

כיום יש בישראל דירות ריקות רבות שבעליהן אינם משכירים אותן בשל העובדה שהשכרת הדירות יקבלת שכר דירה תלויב אתם להגיש ד"ת שנתו על הכנסתם. מוצע לתת למוצעי דירות כאלה תמריץ להשכרת דירותיהם, ולאפשר להם לשלם על הכנסתם משכר דירה מס בשיעור של 10% בלבד, שיחושב מהתקבול מן ההשכרה ולא מההכנסה החייבת וישולם תוך 30 ימים מיום קבלת כל תקבול. במקביל, יינתן לבעלי דירות החייבים כיום להגיש ד"ת שנתו, רק משום שיש להם הכנסה מהשכרת דירת למגורים, פטור מוגשטת אם יבחרו לשלם מס כאמור.

33. התיקון לחוק ביקש, אמא, לעודד השכרת דירות למגורים תוך מתן פתרון לבעיה שהייתה קיימת והיא דרישת הגשת דוח שנתי מהכנסות ממשכירי הדירות- חובה שהביאה משכירי דירות רבים לוותר על השכרת הדירה על מנת להימנע מכך. לפיכך הוצע למשכירי הדירות מסלול חלופי, לפיו ישלמו מס בשיעור מסוים על דמי השכירות (דהיינו על ההכנסה) ולא מס הכנסה על הכנסה חייבת (המחייב הגשת דוח וחישוב כל ההוצאות המותרות בניכוי על מנת לקבוע את ההכנסה החייבת).

וכיצד נקבע שיעור מס זה על דמי השכירות? עניין זה מורט בדיוני ועדת הכספים, בעת הכנת החוק לקריאה שניה ושלישית במליאת הכנסת [פרוטוקול 492 משיבת ועדת הכספים 27/7/1987] וכך הבהיר, הממונה על הכנסות המדינה באותה עת, מר ישראל ברון כי :

י. ברון:
בתיקון לפקודה מס הכנסה אנחנו מציעים שמי שמשכיר דירה למגורים, ועבורו זו לא הכנסה מעסק, יוכל לבחור באחת משתי אפשרויות: להגיש דו"ח למס הכנסה ולרשום בו את הכנסתו ברוטו משכר דירה, לנכות את הפחת ולשלם מס על ההכנסה נטו; או לשלם 10% מס הכנסה מהסכום ברוטו שקיבל עבור השכרת הדירה או הדירות, ובשלב כך בלבד לא יצטרך להגיש דו"ח למס הכנסה.
דה-פקטו זה לא מס מיוחד, לא שיעור מס מיוחד ולא הנחה במס. ומדוע? כי דמי השכירות בניכוי 3% פחת מסווי הדירה מביאים להכנסה נטו שהמס הרגיל שיש לשלם עליה הוא פחות או יותר אותו מס של 10% משכר הדירה ברוטו ללא ניכוי הפחת.

34. צא ולמד: שיעור המס על ההכנסה נקבע בדרך של חישוב לערך של מס ההכנסה על דמי שכירות בהתחשב בפחת הניתן להפחתה מדמי השכירות. אין מדובר בקביעת שיעור מס מופחת אלא בגביית מס דומה לשיעור מס ההכנסה שהיה נגבה בדרך הרגילה. יתרונה היחיד של שיטה זאת, מבחינת הנישום, הינו היעדר הצורך בהגשת דוח שנתי.

35. הואיל ובשיעור המס שנקבע כבר נכלל ניכוי הפחת הרי, נקבע מפורשות בסעיף 122 (ג) לפקודה כי פחת זה יתווסף למחיר המכירה לעניין מס שבח (תוצאה זהה כמובן להפחתתו ממחיר הרכישה). זאת כמובן הוראה סבירה וראויה בנסיבות אלה המונעת כפל הנאה מהפחת - והיא תואמת את הלכת PIV.

36. ברם, עניינו של חוק הפטור שונה לחלוטין. חוק הפטור נחקק תחילה כהוראת שעה בשנת 1990. בדברי ההסבר לחוק הפטור [ה"ח תשי"ן מס' 1986 עמ' 174]. הוסבר כי :

"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."

37. עיון בדיוני ועדת הכספים של הכנסת, שדנה בהצעת החוק [פרוטוקולים 246,250,252 של ועדה הכספים מ' 15, 22, 24 למאי 1990] מלמד כי תכלית החוק הייתה להגדיל את מלאי הדירות, בעיקר לאור גל העלייה הגדול שהחל בשנה זו, על ידי עידוד אזרחים להשקיע בדירות למגורים (דהיינו לרכוש דירות לצורך השכרתן), באמצעות מתן פטור ממס על דמי השכירות.

הדברים הוסברו בין השאר על ידי שר המשפטים, ח"כ דן מרידור [בישיבה 246 מ' 15/5/90, בעמ' 8] כך :

מתי יש סיכוי להשכרה? בדיוק בדוגמאות שאנחנו מביאים אותו. כאשר בעל דירה בתל-אביב או ירושלים או בכל מקום בארץ. משקיע את כספו ברכישת דירה נוספת עבור הבן או הבת. זוהי השקעה לא רעה. מחירי הדירות עלו לפחות בשיעור עליית המדד, והרבה מעבר לזה. לכן זוהי השקעה טובה. הסיכוי שיהיו דירות להשכרה איננו טמון בכך שקבלו יבנה 500 דירות להשכרה, אלא שעשרות אלפי אזרחים ואולי יותר יקנו, והם קונים כבר היום, דירה נוספת. אם הם ידעו שהכנסה מהשכרת דירה נטורה ממס, יכול להיות שזהו העידוד הטוב ביותר לבניה להשכרה. אינני מציע לקבל עכשיו את התיאוריה הזו. אני אומר שגם זה קרה.

אשר לתקרת הפטור, שר המשפטים הסביר כיצד זו נקבעה [שם].

הבענו בחוק תקרה של 2600 שקל לפטור הזה. למה בכלל להבוע תקרה, ומדוע הסכים של 2600 שקל? הודם כל צריך להגיד שהפטור הוא ליחיד, לא כולל חברה. לא מדובר על חברה שמחזיקה עשרות דירות ומשכירה אותן. עבור חברות שמנהלות ספרים הדירות האלה הן עסק, ויש להן הוצאות מוכרות לצורך מס או פרת וכדומה. קודם כל זה הל על יחיד, לא על תאגיד. יחיד שיש לו דירת מגורים נוספת והוא משכיר אותה, יהיה פטור ממס הכנסה עד לתקרה של 2600 שקל לחודש. יכול להיות אדם שיש לו שתי דירות נוספות או שלוש דירות. הוועדה קיבלה מכתב מאדם שיש לו 15 דירות שהוא משכיר אותן. איננו מתכוונים לומר שמי שעושה עסק מהשכרת דירות, או מי שמשכיר דירות יקרות מאד, יקבל גם כן פטור. לכן אמרנו שלא נעבור איזה גבול - וזהו אותו גבול שנקבע לגבי 10% מס על הכנסה משכר דירה.

38. הוראת השעה הפכה להוראה קבועה מכוח סעיף 24 לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007) [ס"ח תשס"ז מס' 2077 מיום 11.1.2007 עמ' 65 [ה"ח הממשלה תשס"ז מס' 260 עמ' 6]].
בדברי ההסבר לחוק ההסדרים 2007 הוסבר כי :

"החוק מעניק פטור ממס הכנסה מהשכרת מגורים עד לסכום של 3,830 שקלים בחודש. כדי ליצור ודאות ויציבות ולאור עלויות התפעול של מיסוי הכנסות מהשכרת דירת מגורים, מוצע לחקן את החוק האמור ולהפכו להוראה של קבע"

39. בהוראה השגויה נקבע ע"י המשיבה כי קיים לכאורה "דין זהה בין הוראות סעיף 122 לפקודה לבין הוראות חוק הפטור, כך :

כאשר בחר הנישום להחיל על הכנסות השכירות את ביטול הפטור הפילא חל דין זהה במהותו על אף שבהוראת החוק לא נקבעה הוראה ביפורשת הדנה בהסדרי הניסוי שיחולו בעת ביכירת הדירה כמו כן, לא נקבע במפורש האם נישום יכול לדרוש את ההוצאות השוטפות שנשא בהן.

40. אולם לטענה פשוט אין שחר ולא ניתן למצוא כל זהות בין הוראות דין שונות לחלוטין אלו :

40.1 בעוד שסעיף 122 לפקודה נועד לגבות מס מלא - חוק הפטור מבקש לתת פטור ממס.

40.2 בעוד שחשוב המס לעניין סעיף 122 לפקודה כולל כבר ניכוי הפחת הרי חוק הפטור אינו כולל כל תחשיב כזה ולא מגלם ניכוי פחת כלשהו.

40.3 חוק הפטור, אשר נחקק כאמור לאחר תיקון סעיף 122 לפקודה, אינו כולל כל קביעה שיש להוסיף את הפחת למחיר המכירה לעניין מס שבח (כפי שנקבע בסעיף 122 לפקודה) והיעדר קביעה זאת משמעה הסדר שלילי אליו כיוון המחוקק.

41. הוראת הביצוע מבקשת למצוא תימוכין נוספים, כביכול לשיטתה כך :

"ייתרה זו ניסחת את העקרונות החשבונאיים ההדדיים בדבר ייחוס הוצאות הכנסות, ובכירה דגן את ההוצאות והפחת הכנסה הפטורה בניכויים בסעיף 17 לפקודה ניה הכנסה יש הוראה דוניה לייחוס הוצאות להכנסות מועדפות או פטורות

אך למעשה, לא זו בלבד שסעיף זה אינו תומך בשיטתה, אלא ההפך הוא הנכון כפי שיבואר להלן.

42. סעיף 18(ג) לפקודה קובע כי :

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

סעיף 17 לפקודת מס הכנסה, אשר אליו מתייחס בסעיף 18(ג) לפקודה קובע כי :

"17. לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות - ...

(8) ניכוי בעד פחת כאמור בסימן ב';"

ניכוי הפחת נעשה "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם" (ראו לעניין זה גם הגדרת הכנסה חייבת בס' 1 לפקודה).

פשיטא היא כי, כאשר הכנסתו של אדם אינה חייבת במס, במקרה דגן בשל פטור ממס הכנסה שנקבע לגביה, אין אפשרות או רשות לנכות ממנה פחת.

43. סעיף 18(ג) לא קובע יותר מאשר כי, כאשר לנישום יש סוגי הכנסה שונים, אשר ביחס לחלק מהם הוא נהנה מהטבת מס או מפטור ממס, הנישום לא יורשה ליחס הוצאות השייכות עובדתית למקור הכנסה המשלמת מס נמוך (או פטור) כאילו הוצאו לשם השגת ההכנסה המשלמת מס רגיל (גבוה יותר). מהות ותכלית סעיף 18(ג) הוסברה על ידי פרופסור אהרון נמדר [אהרן נמדר, **מס הכנסה [יסודות ועיקרים]** (חושן למשפט, מהד' רביעית, 2013), פסקה 1216] כך :

סעיף 18(ג) לפקודה כולל בתוכו את אחד הכללים החשובים הקשורים לדיני ניכור הוצאות הסעיף דן במקרה של נישום שהוציא הוצאה הקשורה לשני סוגי הכנסות, שאחד מהם חייב בשיעור מס רגיל והשני בשיעור במס מופחת או אפילו בפטור ממס. במקרה כזה הנסייה של הנישום הינה ליחס את ההוצאה להכנסה החייבת בשיעור מס הגבוה יותר. שכן בצורה זו החסכון במס יהיה גדול יותר. הסיבה לכך הינה שייחוס הוצאה להכנסה שאיננה חייבת במס אין לו השפעה כלשהי, כי ממילא ההכנסה פטורה ממס, ובדומה לכך ייחוס הוצאה להכנסה בעלת שיעור מס נמוך יהיה פחות "חסכוני" מאשר ייחוס ההוצאה לשיעור מס גדול יותר.

44. לא זו אף זו: המחוקק היה ער לנושא הפחת בחוק הפטור וקבע בסעיף 5 כי :

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

ברי, אפוא, כי נושא הפחת לא נשמט כביכול מדעתו של המחוקק עת חוקק את חוק הפטור. על כן אילו המחוקק היה סבור שיש להוסיף הפחת למחיר המכירה, כפי שנעשה על ידו במפורש ובמכוון בס' 122 לפקודה, הרי היה עושה כן מפורשות.

45. למעשה ההוראה השגויה הופכת את חוק הפטור לחוק שתוצאתו איננה פטור מלא ממס אלא רק דחיית של חלקו עד למועד מכירת הדירה הפטורה. ודוק: בהתאם לסעיף 48 ב(1) לחוק המיסוי מס השבח ייראה כמקדמה על חשבון מס הכנסה. המחוקק ביקש, כאמור לעיל, להעניק פטור ממס הכנסה על דמי שכירות בהתאם לחוק הפטור וזאת כאמור בדיון שהתקיים בכנסת, לשם עידוד רכישת דירות נוספות להשכרת. ברי ומובן כי לאור זאת לא הייתה כוונה כי אלו שיפעלו בהתאם וירכשו דירה בהתאם לתמריץ שניתן בחוק הפטור ימוסו בסופו של דבר על רכישת דירה זאת - בדרך עקיפין של גביית מס שבח, המהווה חלק ממס ההכנסה, בגין פחת שלא נוכח כלל ועיקר !

46. כאשר עסקינן בפטור מוחלט מתשלום מס, אין משמעות לביטוי "בירור הכנסה חייבת" כאמור בסעיף 17 ולכן עסקינן במצב שהוגדר בעניין PIV כאפשרות השלישית :

"באותם מצבים בהם לא היה באפשרות הנישום לנכות פחת כנגד הכנסה חייבת, כגון כשכלל לא הייתה לו הכנסה חייבת במס הכנסה מהמקרקעין, מקובל גם על מנהל המיסוי כי אין לחייבו בניכוי פחת מיתרת שווי הרכישה."

47. לחילופין, אם יטען כי בכל זאת קיימת אפשרות לניכוי פחת והוצאות מהכנסה פטורה, הרי בהתאם לנפסק בעניין PIV התוצאה הינה זהה ואין לנכות הפחת משווי הרכישה. וכך נפסק:

"מקום בו הונג דיווח אמת על ההכנסה מהנכס, בכפוף לכך שהנישום יוכיח כי נמנע בפועל מלקזז את הפחת מהכנסתו הקיימת, אין חשש כי יזכה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה, אם נמנע מהתחשבות בפחת בעת חישוב השבת. והפוך הוא. אם נקבל את עמדת מנהל המיסוי, הרי שנמנע מהנישום הכרה בהוצאה שהייתה לו בפועל, ובדרך זו נחייב אותו במס העולה על הרווח שצמח לו מהמקרקעין (בין אם כהכנסה ובין אם כשבת).

48. לכן לא לפלא כי ההוראה השגויה זכתה לביקורת חריפה של מלומדים. כך למשל המלומד, פרופסור אהרון נמדר, התייחס לסוגיה דנן ולהוראת הביצוע בספרו [אהרון נמדר, **מס שבח מקרקעין**, חלק שני, חישוב המס ותשלומי (חושן למשפט). מהד' שביעית, 2012], סעיף 1308, עמ' 429] וציין ביחס להוראה השגויה:

"לאחרונה גילו שלטונות המס את עמדתם כי גם במקרה שהדירה הושכרה בפטור ממס מלא לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה). תש"ן-1990. יחול הכלל הנ"ל האומר כי במכירת הדירה יש להוסיף את הפחת לשווי המכירה כך שישולם עליו מס שבח, למרות חסרונה של הוראת חוק הדומה להוראת סעיף 122(ג) לפקודה הנ"ל.

לנו נראה כי בהבדל מהמקרה של סעיף 122 לפקודה, אין בסיס משפטי לדרישה זו לגבי החוק הנ"ל ומוטב היה לשלטונות המס לחזור בהם מדרישה בלתי מוצדקת זו שאין לה אחיזה בלשונו של המחוקק" (כן ר' למשל רו"ח ועו"ד שי עינת, **חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים, מיסים ועסקים** (2007)).

העילה המשפטית

49. התובע יטען כי על הנתבעת להשיב לידי חברי הקבוצה את סכום המס ביתר, אשר שולם על ידם וזאת בין היתר על יסוד הוראות חוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט-1979, כמו גם מחובת הדין המינהלי של רשות ציבורית להשיב מס שנגבה על ידה ללא סמכות [ראו דנ"א 7398/09 **עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית** (פורסם בנבו, 14.04.2015)].

הסעד

50. לאור כל האמור לעיל יתבקש בימ"ש הנכבד לחייב הנתבעת להשיב לידי התובע וחברי הקבוצה את סכום המס להשבה בצירוף הפרשי ריבית והצמדה כדין החל ממועד הגשת תביעה זאת ועד יום ההשבה בפועל.

סוף דבר

אשר על כן יתבקש בימ"ש הנכבד לזמן הנתבעת לדין ולחייבה בתשלום לידי התובע וחברי הקבוצה את הסך המפורט בסעיף 50 לעיל.

כן יתבקש בימ"ש הנכבד לחייב הנתבעת בהוצאות משפט התובע וכן לפסוק את שכרו של התובע המייצג ושכ"ט לעו"ד המייצג הכול בהתאם לחוק תובענות ייצוגיות.

אליהו מאיר, עו"ד

ב"כ התובע

א\13\208\18

יפוי כח

אני הח"מ עו"ד רשף חן ת.ז. 022711576 ממנה בזה את עו"ד א. מאיר ו/או נ. יוסף ו/או ג. מוסלם ו/או ז. אריאלי ו/או ג. שרביט ו/או ע. ארז (כולם יחד וכל אחד מהם לחוד) להיות באי כחי במשפט שלי כנגד רשות המיסוי – מדינת ישראל בעניין תביעה להשבת מס ששולם ביתר ובקשה לאישור הגשת תובענה ייצוגית.

מבלי לפגוע בכלליות המינוי הנ"ל בא כחי רשאי לעשות ולפעול בשמי ובמקומי בכל הפעולות הבאות, כולן ומקצתן הכל בקשר לענין הנ"ל והנובע ממנו כדלקמן:

1. לחתום על ולהגיש כל תביעה או תביעה שכנגד ו/או כל בקשה, הגנה, התנגדות, בקשה למתן רשות לערער, ערעור, טענה, תובענה או כל הליך אחר הנוגע או הנובע מהליך הנ"ל ללא יוצא מהכלל ולבקש ולקבל חוות דעת הנוגעת לענין הנ"ל.
2. להופיע בקשר לכל אחת מהפעולות הנ"ל בפני כל בתי המשפט, בתי הדין למיניהם או מוסדות אחרים הן ממשלתיים והן אחרים עד לדרגה אחרונה.
3. להתפשר בכל ענין הנוגע או הנובע מהעניינים האמור לעיל לפי שיקול דעתו של בא כחי ולחתום על פשרה כזו בביהמ"ש או מחוצה לו.
4. להוציא לפועל כל פס"ד או החלטה או צו ולעשות את כל הפעולות הקשורות והנובעות מהענין הנ"ל, ללא יוצא מהכלל.
5. לנקוט בכל הפעולות ולחתום על כל מסמך או כתב בלי יוצא מן הכלל אשר בא כחי ימצא לנכון בענין הנובע מהענין הנ"ל.
6. לחתום בשמי ובמקומי על כל בקשה ומסמכים אחרים למיניהם וליתן הצהרות, קבלות ואישורים ולקבל כל מסמך שאני רשאי לקבלו עפ"י דין.
7. לנהל את עניני הנ"ל לפי ראות עיניו ובכלל לעשות את כל הצערים שימצא לנכון ומועיל בקשר עם המשפט או עם עניני הנ"ל.

המלים הבאות ביחיד תכלולנה את הרבים ולהיפך.

ולראיה באתי על החתום, היום יום 16 לחודש ינואר 2020

חתימה

הנני מאשר את חתימת מרשי הנ"ל
עו"ד רשף חן ת.ז. 022711576
א. מאיר ו/או נ. יוסף ו/או ג. מוסלם ו/או ז. אריאלי ו/או ג. שרביט ו/או ע. ארז (כולם יחד וכל אחד מהם לחוד) להיות באי כחי במשפט שלי כנגד רשות המיסוי – מדינת ישראל בעניין תביעה להשבת מס ששולם ביתר ובקשה לאישור הגשת תובענה ייצוגית.

חתימה

א19\13\208

נספח ג'

25\13\208\א

נספח ג/1

25\13\208\א



ט' אדר תשס"ז
27 פברואר 2007

הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2007 – מקצועית

הנדון: חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים

כללי:

יחיד המוכר דירת מגורים מזכה, זכאי, על פי בקשתו, לפטור ממס שבח בהתקיים התנאים המפורטים בפרק חמישי 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "החוק"). לעיתים, בוחר הנישום שלא לממש זכאותו לפטור במכירה הנוכחית (או שאינו עומד בתנאי הפטור) ועל כן המכירה מקימה חבות במס שבח. מתעוררת השאלה כיצד יחושב השבח והמס במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים.

מטרת ההוראת ביצוע זו לפרט את אופן הטיפול בנכסים אלו.

ככלל, הכנסה משכר דירה מהווה הכנסה לפי סעיף 6(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") או לפי סעיף 1(1) לפקודה כאשר ההשכרה עולה לכדי "עסק". כאשר הדירה הושכרה למגורים ניתנת לנישום הבחירה באופן המיסוי במסגרת הפקודה, במגוון מסלולי מיסוי חלופיים. בהוראת ביצוע זו יפורטו המסלולים האפשריים ונבחן את השלכות המס בבחירת מסלול המיסוי (החל על ההכנסה השוטפת) על החיוב במס שבח בעת המכירה.

מסלולי מיסוי על פי הפקודה:

המשכיר רשאי לבחור בין החלופות הבאות:

1 המסלול הרגיל

תשלום מס הכנסה מלא (בשיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה) על ההכנסה מההשכרה. לצורך קביעת ההכנסה החייבת יותרו בניכוי כל ההוצאות ששימשו בייצור ההכנסה בשנת המס, בהתאם לסעיף 17 לפקודה ובהם: הוצאות אחזקה ותיקונים, הוצאות מימון, מיסי ארנונה ופחת. במקרה הזה המשכיר רשאי לדרוש פחת על פי מספר חלופות. למשל:



- תקנות מס הכנסה (שיעור פחת על דירה המושכרת למגורים) התשמ"ט – 1989. על פי התקנה ניתן לדרוש פחת בשיעור של 2% משווי הדירה (כולל מרכיב קרקע ולא על בסיס עלות בלבד).
- תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו – 1986. (להלן: "תקנות מכוח חוק התיאומים").
- חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק) התשמ"א – 1981. (הוראה היתה בתוקף עד לתום שנת המס 1988).

2 מסלול מס מופחת

תשלום מס הכנסה בשיעור מופחת של 10% בלבד על פי סעיף 122 לפקודה. במקרה זה, אין המשכיר רשאי לדרוש הוצאות או פחת והמס משתלם על סך ההכנסה ממקור זה. על המשכיר לשלם את המס המופחת תוך 30 ימים מקבלת דמי השכירות. המשכיר פטור מהגשת דו"ח שנתי בגין הכנסה זו בהתאם לתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון).

3 מסלול פטור מלא

קבלת פטור מלא ממס על ההכנסה מדמי שכירות (עד לתקרה הקבועה) על פי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התשי"ן – 1990. בהוראה נקבע כי במסלול זה לא ניתן לדרוש פחת על פי תקנות מס הכנסה (שיעור פחת על דירות מגורים), התשמ"ט – 1989. מובן, כי לא ניתן לתבוע פחת אף בגין תקנות הפחת מאחר שהוצאות לפחת מגולמת בפטור ממס.

יובהר, כי כאשר הכנסה מדמי שכירות עולה על התקרה הקבועה בחוק, יתרת ההכנסה תחויב המס לפי המסלול הרגיל ויוכרו הוצאות באופן יחסי לשיעור ההכנסה החייבת לעומת כלל ההכנסות, זאת בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה.

ביום 11.1.07, במסגרת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), הפכה הוראת השעה האמורה תקרת הפטור נקבעה לסך של 4,200 ₪ יתר הוצאות הפטור נותרו ללא שינוי.



השלמות בחירת מסלול המיסוי על פי הפקודה על חישוב השבח בעת המכירה:

כאשר דירת המגורים המזכה נמכרת בפטור אין נפקות למסלול בו בחר הנישום בתקופת החזקת הזכות בדירת המגורים.

כאשר נישום, אשר בחר להחיל על הכנסות השכירים את הוראות המסלול הרגיל מוכר את הדירה בחיוב במס שבח, ינוכה פחת משווי הרכישה ולא תותרנה בחישוב השבח הוצאות שוטפות שנשא בהן במהלך החזקת הדירה שכן ניתן היה לנכותן מההכנסה השוטפת מכוח הוראות הפקודה. (ראה לענין זה: עמ"ש 25/90 מגזימוף, עמ"ש 115/99 אבודוגש ואח', ו"ע 1029/00 רוזנטל אסתר אמליה ואח', ו"ע 1026/00 יהודית שינפוקס).

כמו-כן, היה והמשכיר ניכה פחת מוגדל, אותו פחת ינוכה משווי הרכישה בהתאם בעת מכירת הדירה. לדוג': כאשר המוכר היה זכאי לנכות פחת בשיעור של 4% לפי תקנות מכוח חוק התיאומים, זהו הפחת משווי הרכישה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין. בין שנות המס 1980-1988 הנישום היה רשאי לבחור במקום ניכוי פחת על פי הפקודה ניכוי פחת מיוחד בשיעור שבין 2%-3% משווי הדירה לפי חוק מס הכנסה (עידוד להשקעת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-1981, כפי שנקבע שם. ההוראה קבעה כי במכירת הדירה יש להוסיף את הפחת המיוחד לשווי המכירה לצורך חישוב השבח.

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

כאשר בחר הנישום להחיל על הכנסות השכירות את מסלול הפטור המלא חל דין זהה במהותו על אף שבהוראת החוק לא נקבעה הוראה מפורשת חדנה בהסדרי המיסוי שיחולו בעת מכירת הדירה. כמו כן, לא נקבע במפורש האם נישום יכול לדרוש את ההוצאות השוטפות שנשא בהן. יודגש כי בהתאם לתכלית המוצגת לעיל, גם כאן אין להתיר את ההוצאות השוטפות ויש לנכות את הפחת משווי הרכישה שניתן היה לדרוש במס הכנסה (ניכוי הפחת משווי הרכישה מקביל למנגנון הוספת הפחת לשווי המכירה אשר נקבע בסעיף 122 לפקודה).



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

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

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

רק הוצאות הוניות והוצאות מימון שלא הותרו אצל פקיד השומה, אם משום שהוצאו לפני שהנכס שימש בייצור הכנסה ואם משום שנוקפו לעלות הנכס ולא הופחתו במלואן, יותרו במכירת הנכס במס שבח.

הוראות לפעולה:

1. האמור לעיל בהוראת ביצוע זו, מתייחס למכירת דירת מגורים מזכה שהושכרה למגורים על ידי בעליה ונמכרה בחיוב במס שבח.
2. ההוראה לא תחול על מכירת דירת מגורים שהיתה בשימוש הפרטי של המוכר ובני משפחתו בכל תקופת החזקה.
3. אם הדירה לא הושכרה למטרת מגורים הטיפול יהיה לפי המסלול הרגיל.
4. יובהר, כי יש להתייחס לדירה בהתאם לשימושים השונים שנעשו בה במשך תקופת החזקה. יתכן מצב שהדירה שימשה עם רכישתה למגורי בעליה, בהמשך הושכרה לעסק למספר שנים, לאחר מכן עמדה ריקה לתקופה מסוימת, ולפני המכירה הושכרה למגורים לפי הוראות הפטור השונות. יש לגזור את סכום הפחת שינוכה במכירתה, לפי אופי השימוש בכל תקופה ותקופה.
5. בדיקת מעמד הדירה - ככלל, יש לבדוק האם כתובת הדירה הנמכרת הינה כתובת מגורי המוכרים לפי שאילתת MANN (בנק הכתובות). במידה ויש התאמה בין כתובת הדירה לכתובת הבעלים ניתן להניח כי הדירה היתה בשימוש האישי של המוכר. אם לנישום יותר מדירת מגורים אחת והוא לא מתגורר בדירה הנמכרת יש להניח כי הדירה עמדה להשכרה ולפיכך נכנסה לאחד ממסלולי המיסוי המפורטים לעיל, אלא אם הוכיח הנישום אחרת.
6. כאשר מתעורר ספק ניתן לדרוש הסכמי שכירות או אישורים מתאימים מהעירייה.



7. דירה שנמצא כי שימשה להשכרה ואפילו בחלק מהתקופה בגינה מחושב השבח, יש לנהוג כדלהלן:

הוצאות שוטפות

אין להתיר הוצאות שוטפות שהיו מותרות בניכוי לפי הפקודה גם אם בפועל לא נדרשו.

הוצאות הוניות

בתקופת ההשכרה ניתן לתבוע פחת בגין הוצאות שהוונו לנכס (למעט בגין מרכיב הקרקע). לפיכך, חלק יחסי מההוצאות ההוניות שיש לזקפן לעלות הנכס כגון מס רכישה, תווך ברכישה, שכ"ט עו"ד וכדומה לא יותרו בניכוי בהתאם ליחס שבין התקופה שבה עמדה הדירה להשכרה לעומת כלל תקופת חייו הכלכליים של הנכס. משמע, החלק שניתן היה להפחית לא יותר בניכוי במכירה. יתרת ההוצאות שנוקפו שלא ניתן היה לנכותן יותרו בניכוי בחישוב השבח.

ניכוי פחת

כאשר הדירה הושכרה, בין אם הנישום נהנה מפטור על פי הוראת הפטור או משיעור מס מופחת לפי סעיף 122 לפקודה או שבחר במסלול הרגיל יש לחשב את הפחת שהנישום היה רשאי לדרוש בגין תקופה זו. בכל שאלה בקשר לשיעור הפחת ניתן לפנות לפקיד השומה המטפל בנישום (אם הוא בעל תיק) או לפקיד השומה באזור הנכס הנמכר.

הוראת ביצוע 14/90 מבוטלת.

בברכה,

רשות המסים לישראל

נספח ג/2

25\13\208\א



כ"ו אב תשס"ח
27 אוגוסט 2008
00663808

תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2007 מקצועית

הנדון: חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה למגורים – הוראות תחולה

1. השכרת דירה למגורים

במקרים בהם הוגש דיווח על מכירת דירת מגורים וקמה חבות במס שבח, תחול הוראת הביצוע 5/2007 כמפורט להלן:

1. נישום שבחר במסלול הרגיל או שבחר במסלול מס מופחת:

בעת מכירת הדירה תחול הוראה זו גם לפני מועד פרסומה 27.2.07, מאחר והוראה זו לא משנה את עמדת הרשות בעניין זה.

2. נישום שבחר במסלול הפטור המלא:

- 2.1. בעת מכירת הדירה יחושב השבח בהתבסס על הוראה זו רק לגבי מכירות שנעשו מיום פרסומה לציבור - 27.2.2007 או לאחריו.
- 2.2. יוקטן שווי הרכישה בסך השווה לסכום הפחת שנצבר מיום 27.2.2007 או מיום רכישת הדירה, לפי המאוחר.

דוגמאות

דירה נרכשה ביום 1.1.2000 תמורת 300,000 ₪. הדירה הושכרה למגורים מיום 27.9.2003 עד למכירתה. הדירה נמכרה ביום 27.2.2008 תמורת 800,000 ₪.

מצב I – בעל הדירה בחר במסלול רגיל:

ינוכה משווי הרכישה פחת מיום תחילת השכירות (10.3.2003) ועד למכירה, דהיינו – פחת של ארבע וחצי שנים.

מצב II – בעל הדירה בחר במסלול פטור ממס:

ינוכה משווי הרכישה פחת מיום 27.2.2007, דהיינו – פחת של שנה אחת בלבד.

מצב III – בעל הדירה בחר במסלול מס מופחת:

יוסף לשווי המכירה פחת מיום תחילת השכירות (10.3.2003) ועד למכירה, דהיינו – פחת של ארבע וחצי שנים, והוצאות הפחת לא יותרו לו בניכוי.

הוראה זו מתקנת את הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2007.

בברכה,

רשות המסים בישראל