

בתי המשפט

תמ 000146/07		בית משפט מחוזי תל אביב-יפו	
23/04/2009	תאריך:	כבוד השופט מגן אלטוביה	בפני:

שיפמן משה	בעניין:
עו"ד צבי פשדצקי	באמצעות
נ ג ד	
רשות המסים	באמצעות
עו"ד אמנון סמרה – פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)	
שלא בנוכחות הצדדים	נוכחים:

פסק דין

1. לפני בקשה לאישור תובענה ייצוגית שעניינה השבת מס אשר נגבה לטענת המבקשים שלא כדין ("בקשת האישור"). נוסח התובענה כנגד המשיבה (תמ 146/07), צורף לבקשת האישור אשר נסמכת על סעיף 11 לתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 ("החוק") המאפשר הכרה ב"תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין כמס, אגרה או תשלום חובה אחר" כתובענה ייצוגית.

הרקע לבקשה

2. בשנת 1991 רכשו המבקשים את הזכויות במקרקעין הידועים כחלקה 215/9 בגוש 6387 ("הנכס") בסך של 491,590 ש"ח. ביום 31.7.2005 מכרו המבקשים את זכויותיהם בנכס בסך של 927,830 ש"ח. מעסקת המכירה נצמח למבקשים רווח אינפלציוני חייב בסך 138,018 ש"ח, עם זאת, לגישתם נגרם להם מעסקת המכירה הפסד ריאלי של 227,307 ש"ח. דהיינו, שווי המכירה, התמורה שהתקבלה בגין מכירתה, פחותה משווי רכישת הדירה כשהוא מתואם מדדית למועד המכירה. במלים אחרות, בערכים ריאליים (ממודדים) נגרם למבקשים הפסד ריאלי (בכינוי זה בחרו הצדדים ואלך בעקבותיהם). במסגרת הדו"ח השנתי לשנת המכירה, במובדל מאשר במסגרת שומת המכירה מול מנהל מיסוי מקרקעין, בקשו המבקשים כי המשיבה תכיר להם בהפסד הריאלי ממכירת נכס המקרקעין לצורך קיזוז הרווח האינפלציוני החייב ממכירת אותו הנכס. המשיבה ביישמה את הוראת סעיף 92 (א)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן - "הפקודה"), דחתה את בקשת המבקשים. סירובה של המשיבה לאפשר קיזוז כאמור מקים, לשיטת המבקשים, עילת תביעה המשותפת לציבור נישומים גדול כנגד המשיבה ומכאן בקשת האישור.
3. בלב המחלוקת שנתגלעה בין הצדדים פרשנותו של סעיף 92 (א)(1) לפקודה, הקובע כי:

"סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום אינפלציוני חייב; לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, תשכ"ג-1963 , כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין"

לצורך פרשנות הסעיף יוזכר כי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 ("חוק מיסוי מקרקעין") קובע בסעיף 6 כי:

"(א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.

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

ובסעיף 47, סעיף ההגדרות הפותח את הפרק החמישי העוסק בסכום המס, מוגדרים בין השאר:

"יתרת שווי רכישה" - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת [...]

"יתרת שווי רכישה מתואמת" - יתרת שווי הרכישה למעט הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה, ולמעט ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה, כפול במדד ביום המכירה ומחולק במדד ביום הרכישה ובהוספת כל אלה [...]

"סכום אינפלציוני" - חלק השבח השווה לסכום שבו עולה יתרת שווי הרכישה המתואמת על יתרת שווי הרכישה;

"סכום אינפלציוני חייב" - הסכום האינפלציוני שהיה מתחייב במס אילו נמכרה זכות במקרקעין או נעשתה פעולה באיגוד מקרקעין, לפי הענין, ביום י"ז בטבת התשנ"ד (31 בדצמבר 1993) כששווי המכירה הוא יתרת שווי רכישה מתואמת;

"שבח ריאלי" - השבח פחות הסכום האינפלציוני;

"הפסד במכירת זכות במקרקעין" - הסכום שבו עולה יתרת שווי הרכישה על שווי המכירה.

טענות המבקשים

4. לשיטת המבקשים, "מכירת הדירה הסבה להם הפסד ריאלי ולא סביר שלמרות שנגרם להם הפסד, הם יחוייבו לשלם מס שבח" (פסקה 12 לבקשה). לטענתם, בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה, על המשילה להכיר בהפסד הריאלי הנובע ממכירת הדירה ולאפשר להם את קיזוזו כנגד רווח ההון

האינפלציוני שנצמח להם מאותה העסקה.

5. המבקשים דוחים את פרשנות המשיבה, כפי שתובהר, אשר לדבריהם "אינה סבירה מבחינה הגיונית והיא צורמת מבחינה מוסרית" שכן "היא גורמת לתוצאה שהדעת אינה סובלתה, על פיה אדם שספג הפסדים ריאליים בעסקת מקרקעין, יאלץ בכל זאת לשלם מסים בשל המכירה" (פסקה 14 לבקשה).

6. לטענת המבקשים, הפרשנות הראויה הינה להחיל על המחוייב במס שבח את הכללים החלים על המחוייב במס רווחי הון. היינו לשיטתם, להעניק לו את האפשרות לקזז רווחים גם כנגד הפסדים ריאליים. המבקשים סבורים כי הפרשנות התכליתית אותה הם מציעים לסעיף 92 לפקודה עולה בקנה אחד גם עם נוסח חוק מיסוי מקרקעין, שכן לדבריהם ההגדרה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין המתייחסת להפסד נומינלי אינה מונעת החלת הפקודה גם על הפסד ריאלי. לטענת המבקשים, אף שהמחוקק אינו מגדיר הפסד ריאלי כהפסד לעניין מס שבח, אין לפרש זאת כהסדר שלילי.

7. המבקשים מבססים את פרשנותם הנטענת, בין השאר, על נוסח דברי ההסבר לסעיף 92 לפקודה בהם נאמר כי:

"... לאור המלצה אחרת של הועדה, לאחד את מס השבח עם מס רווחי הון, נקבע בסעיף זה כי לעניין קיזוז הפסדי הון דין שבח או הפסד מעסקה שחל עליהם חוק מס שבח מקרקעין, כדין רווח הון או הפסד הון" (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), תשל"ה-1975, ה"ח הממשלה 1188).

8. עוד טוענים המבקשים כי עמדתה הפרשנית של המשיבה מובילה ל"אפליה בוטה ומקוממת" שכן לשיטתה נישום פרטי אינו רשאי לקזז את הפסדו הריאלי ורק מי שחלים עליו הוראות סעיף 9 לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985 ("חוק התיאומים") יוכל לקזז את הפסדו הריאליים כנגד הרווח הנומינלי, זאת באופן בו לאנשי עסקים יוכרו הפסדים ריאליים ממכירת מקרקעין בעוד שלציבור הרחב לא יוכרו הפסדים אלו.

טענות המשיבה

9. המשיבה מעלה שורת טענות ארוכה כנגד אישורה של הבקשה, המתייחסות הן לאי התאמתה של התביעה להליך הדיוני הייצוגי והן לגופה של התובענה. טענותיה הארוכות של המשיבה כנגד ההכרה בתובענה כתובענה ייצוגית יסקרו בקצירת האומר. לשיטת המשיבה, המחוקק קבע בפקודה דרך ייחודית לדיון בטענתו של נישום בקשר עם השבת מס אשר נגבה לטענתו ביתר. משכך, אין לעקוף דרך ייחודית זו באמצעות נקיטתם של הליכים שאינם ההליכים הקבועים בפקודה. לו יעתר בית המשפט לבקשה זו, סבורה המשיבה כי הדבר יוליד "פגיעה קשה בעקרונות היסוד של סופיות הליכי המס וייחודיות הליכי השומה ומועדיהם" (פסקה 3 לתשובת המשיבה).

10. עוד טוענת המשיבה כי הואיל והחזר המס המבוקש בתובענה, יצריך בכל מקרה בחינה פרטנית וספציפית ביחס לכל נישום, הדיון בתובענה במסגרת הליך ייצוגי אינו הדרך היעילה וההוגנת לברור הסוגיה השנויה במחלוקת. בנוסף מציינת המשיבה כי "ממילא כשסוגיה משפטית בתחום המיסוי מוכרעת בפסק דין סופי של בית משפט עליון מוחלת היא על כלל ציבור הנישומים, ולפיכך אין שום תועלת בנקיטה בכלי התובענה הייצוגית, לצורך בירור המחלוקת המשפטית נשוא התובענה" (שם בפסקה 5).

11. המשיבה טוענת עוד כי הוראות הסודיות להן כפופה המשיבה וחובת החיסיון הגורף המוטל על מידע הנמסר לה יקשה על בירור הסוגיה שבמחלוקת בדרך של תובענה ייצוגית.

12. עוד ציינה המשיבה כי הסיטואציה הנידונה כורכת יחדיו שני תנאים מצטברים: האחד – רכישת המקרקעין בטרם יום 31.12.93; והשני – מכירתם במחיר הפסד ריאלי. לשיטת המשיבה אין לה כל אפשרות לבדוק את מספר הנישומים חברי הקבוצה אשר נסיבות אלו התקיימו לגביהם אלא בבדיקה פרטנית, "ואולם, על פניו, המדובר בסיטואציה שאינה שכיחה כלל וכלל" ולאור גודלה של הקבוצה "נראה שאין בו כדי להצדיק תובענה ייצוגית" (שם בפסקה 50).

13. בנוסף מתייחסת המשיבה גם לגופם של דברים. לשיטתה לא קיימת אפשרות סבירה שהשאלות המהותיות המשותפות לכלל חברי הקבוצה יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה. המשיבה מדגישה כי חוק מיסוי מקרקעין עורך הבחנה בין רווח ריאלי ורווח אינפלציוני. בעוד הרווח הריאלי כולו חייב בשיעור מס מלא, הרווח האינפלציוני שנצבר עד ליום 31.12.93 חייב בשיעור מס קבוע של 10% ואילו הרווח האינפלציוני שנצבר לאחר מכן, אינו חב במס. בניגוד לשבת, אשר כאמור מורכב הן מהרווח הריאלי והן מהרווח האינפלציוני, הרי שלעניין ההפסד קובעת הגדרת סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין שצוטטה לעיל כי המדובר בהפסד נומינלי בלבד.

14. מוסיפה המשיבה ומדגישה כי בכל מקרה הגדרת הפסד הון בסעיף 88 לפקודה זהה מן הבחינה המעשית להגדרת המונח "הפסד" בחוק מיסוי מקרקעין. היינו, בעוד שלעניין החיוב במס הבחין המחוקק בין רווח ריאלי ורווח אינפלציוני הרי שלעניין הפסד מכח חוק מיסוי מקרקעין או הפסד הון מכח הפקודה קבע המחוקק שהפסד זה יחושב על בסיס ערכים נומינליים בלבד. החרג לכלל זה הינו חוק התיאומים אך דווקא חריג זה, בא ללמד על הכלל.

15. לחיזוק עמדתה הביאה המשיבה הן מדברי הפסיקה והן מדברי מלומדים. כך למשל בפרשת פז-גז הסבירה כב' השופטת ארבל את ייחודיות חוק התיאומים:

"כאמור לעיל, דיני המס בישראל הינם על בסיס נומינאלי. בתקופות של אינפלציה גואה יש בכך כדי ליצור עיוותים כלכליים משמעותיים. אחד מהם הינו העובדה כי מערכת מיסוי נומינאלית מטילה

למעשה מס על המרכיב האינפלציוני שבהכנסותיו של הנישום ובכך ממסה הכנסות שאינן מייצגות רווח כלכלי אמיתי כי אם עליית ערך מדומה. התוצאה למעשה היא מיסוי הונו של הנישום, בעוד שמטרת דיני המס הינה, ככלל, למסות את הכנסותיו בלבד. [...] מערכת המיסוי בישראל נאלצה להתמודד עם פגעי האינפלציה, בייחוד לאחר שבסוף שנות השבעים ותחילת שנות השמונים הגיעה האינפלציה לשיעורים גבוהים ביותר. [...] מטרתו של חוק התיאומים הינה נטרול גורם האינפלציה, כך שהמס המוטל על הנישום יתבסס על ערכים ריאליים, ללא תלות בשיעורי האינפלציה או בקיומה (גרס, בעמ' 522). חוק התיאומים מחלק את נכסיו של הנישום לנכסים קבועים ושאנים קבועים. [...] יסודה של הבחנה זו נעוץ בטבעם של הנכסים הקבועים. המאפיין נכסים אלו הינה העובדה כי הם שומרים על ערכם בתנאי אינפלציה וכן העובדה כי בעת מימוש הנכס הקבוע מוטל שיעור מיסוי מופחת של 10% בלבד על הרווח האינפלציוני שהתקבל במכירת הנכס (שיעור זה קבוע בסעיף 91 לפקודה). לעומתם, נכסים בלתי קבועים חייבים במס מלא בעת מימושם, ללא הבחנה בין המרכיב הריאלי והמרכיב האינפלציוני המתקבל בעת המימוש" (ע"א 6557/01, ע"א 8849/01 וע"א 9391/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ' פקיד השומה למפעלים גדולים ואח', מיסים כ/6 (דצמבר 2006) ה-1-עמ' 74).

16. גם פרופ' הדרי מסביר בספרו מיסוי מקרקעין כי מערכת המס הישראלית אינה מאפשרת קיזוזו של הפסד ריאלי ממכירת זכויות במקרקעין:

"הפסד הון במסגרת פקודת מס הכנסה וחוק מיסוי מקרקעין הוא הפסד נומינלי בלבד. "הפסד הון" מוגדר בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה כ"סכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי על התמורה". הפרש זה אינו מביא בחשבון את עליית המדד ממועד רכישת הנכס. הגדרה דומה מצויה בחוק מיסוי מקרקעין. אלמלא הסתיימה המכירה בהפסד, ולא ברווח, היה הסכום האינפלציוני מהרווח מופרד, כי רק השבח הריאלי ממוסה באורח מלא. אך מה הדין אם לא קיים הפסד נומינלי, אך שווי המכירה של המקרקעין נמוך משווי הרכישה המתואם לפי עליית המדד? המשמעות הכלכלית היא הפסד ריאלי. אין בחוק מיסוי מקרקעין ובפקודת מס הכנסה תשובה לבעיה של הפסד ריאלי, והרווח הנומינלי יהיה כפוף למס אף-על-פי שהיה בפועל הפסד ריאלי. [...] מסייע בעניין זה חוק התיאומים [...] ברם, גם הוראה זו חלה רק לגבי מי שמנהל ספרים בשיטת החשבונאות הכפולה, ורק לגבי נכס קבוע בר פחת" (י' הדרי מיסוי מקרקעין כרך א' מהדורה שניה (2000), 91-92, ההדגשות נוספו).

תגובת המבקשים

17. בתגובתם התייחסו המבקשים בהרחבה לטענות המשיבה ביחס לניהול תביעתם כהליך ייצוגי, ואעמוד על מקצת מדבריהם. לשיטתם, קבלת עמדת המשיבה בדבר ייחודיות ההליך הקבוע בפקודה להשבת מס יהפוך את סעיף 11 לתוספת השניה לחוק ל"אות מתה". ביחס להעדר התועלת שבניהול הליך ייצוגי כטענת המשיבה, משתוממים המבקשים בפליאה האם כאשר יינתן פסק דין חלוט תחיל המשיבה את הלכתו באופן רטרואקטיבי על כל חברי הקבוצה. באשר לשכיחות הסיטואציה וגודל

הקבוצה הציגו המבקשים נתונים הלקוחים משנתון הממשלה לשנת 2006 מהם עולה כי סביר שעסקאות רבות אשר חוייבו במס שבח בשנת 2006, חוייבו בשל רווחים אינפלציוניים חרף ההפסדים הריאליים שנגרמו לנישומים בעסקאות אלו.

18. בהתייחס לעילת תביעתם טוענים המבקשים כי שורת פסיקות שניתנו לאחרונה סותרת את קביעת המשיבה כאילו מערכת המיסוי בישראל מתייחסת לערכים נומינליים. כך למשל מציינים המבקשים את פרשת **מפעלי גרנות** בה קבע בית המשפט כי אין לדבוק בגישה נומינליסטית טהורה ויש לשערך את סכומי "התשלום העודף" שנוצרו אצל נישום כתוצאה ממקדמות ששילם בגין הוצאות עודפות (ע"א 4030/03 **מפעלי גרנות - אגודה שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים כא/6** (דצמבר 2007) ה-74).

19. לשיטת המבקשים "אומנם סעיף 92 לפקודת מס הכנסה לא מתייחס במפורש לאפשרות לקזז הפסדים ריאליים, אולם בפס"ד גרנות נפסק בנסיבות דומות כי הדבר אפשרי" (סעיף 2.ב. לתגובה). לדבריהם, אין הכרח לגזור גזרה שווה מהגדרת המונח "רווח הון" בסעיף 88 לפקודה, לסעיף 92 לפקודה. המבקשים מדגישים כי "הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת" (ע"א 900/01 **רון קלס ואח' נ' פקיד שומה ת"א 4**, מיסים יז/3 (יוני 2003) ה-9). לטענתם אין מניעה לשונית מפירוש המונח הפסד הון בסעיף 92 לפקודה כמתייחס "לכל הפסד הון, בין ריאלי, ובין נומינלי". יתרה מזו, הואיל והפסד הון מוגדר בסעיף זה כתמונת ראי לרווח ההון, והואיל וחוק מיסוי מקרקעין מחייב במס גם רווח אינפלציוני שנצמח עד ליום 31.12.93, אזי גם הפסד אינפלציוני הוא הפסד הניתן לקיזוז. עוד תוהים המבקשים מדוע סעיף 92 לפקודה קובע יחס קיזוז של שקל כנגד כל שלושה וחצי שקלים של סכום אינפלציוני חייב, שהרי אם מדובר על ערכים נומינליים בלבד מדוע לא יתבצע הקיזוז ביחס שווה.

20. המבקשים אינם מקבלים את טענת המשיבה כי בסיטואציות בהן לא חל חוק התיאומים, יש להתייחס לערכים נומינליים בלבד. כאמור בדברי כב' השופטת ארבל "מטרתו של חוק התיאומים הינה נטרול גורם האינפלציה, כך שהמס המוטל על הנישום יתבסס על ערכים ריאליים, ללא תלות בשיעורי האינפלציה או בקיומה" לפיכך אין זה סביר, לשיטת המבקשים, שפתרון זה "יוחל רק אנשי עסקים שחוק התיאומים חל עליהם ולא על אזרחים מהשורה" (פסקה 6.ד. לתגובה).

דיון והכרעה

דינה של הבקשה להדחות הן מטעמים דיוניים והן לגופה כפי שיובהר :

21. שלל טענותיה של המשיבה הנוגעות להתאמתו של הכלי הדיוני המאפשר אישורה של תביעה שעניינה השבת מס שנגבה ביתר כתובענה ייצוגית, נדונו כבר בהרחבה בהחלטה בעניין **גבע**. בפרשה זו כתבתי כי:

"לחקיקתו של חוק תובענות ייצוגיות בכלל, ולסעיף 11 בתוספת השניה לחוק בפרט, קדמו דיונים רבים. לטעמי, ככל שהדברים אמורים ביחס לסוגיה שלפנינו, המחוקק הביע דעתו בצורה ברורה כי יש למסור בידו של האזרח את "הכוח" להגשתה של תובענה ייצוגית כנגד הרשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, בין השאר, אם אלו נגבו כמס. לצד זאת, יש לדון באופן מימושו של "כוח" זה ובפרוצדורה הראויה בהפעלתו. הזכות לייצג תעוצב והיקפה יקבע בהתחשב באותם שיקולים שמעלה המבקשת [היא המשיבה שלפנינו – מ.א.]. אולם אין בשיקולים אילו, כדי למזער את כוונת המחוקק המגולמת במלות החוק, כדי העברתה בקוף המחט" (בש"א (תל-אביב-יפו) 30602/07 מדינת ישראל-רשות המסים נ' עו"ד אריה גבע, תק-מח 2009(1), 5234).

22. בהמשך הדברים באותה החלטה סומנו נקודות הציון אשר לאורכן תסלול הפסיקה את דרך המלך המאזנת בין משפט דיני המס הקיים ובין הוראות חוק תובענות ייצוגיות "החדש", זאת נוכח העדר כללי התאמה בין דברי החקיקה השונים. נקודות הציון שפורטו בעניין גבע התייחסו לעיצובה והיקפה של הזכות לייצג ונגעו כאמור בהיבטים שונים של אופן מימוש ה"כוח" להגשתה של תובענה ייצוגית כנגד רשות המסים ובפרוצדורה הראויה בהפעלתו. בהכרעת בקשה זו שומה עלינו לצעוד באותה הדרך ולבחון את בקשת האישור לאור הקריטריונים הקבועים בחוק ותוך התייחסות לדרך הייחודית בה יש ליישם כאשר המדובר בתובענה שעילתה השבת מס שנגבה ביתר.

23. ראשית כל יש לבחון האם בידו של המבקש את אישורה של התובענה כייצוגית עילת תביעה אישית כדרישת סעיף 4(א)(1) לחוק. באשר לקיומה של עילה בידיו של המבקש נאמר בפרשת גבע כי:

"עילת התביעה מורכבת כאמור הן מהזכות המהותית אשר בידי של התובע והן באפשרותו הפרוצדוראלית לממש זכות זו באמצעות הערכאה השיפוטית. כפי שכבר נדון בהרחבה לעיל, השלבים השונים בהתדיינות של הנישום ורשות המס חיוניים וחשובים. למותר לומר כי הם המהווים תנאי לקיומו של הליך הערעור בערכאה השיפוטית. רק משמיצה נישום את המסלול השומתי, קמה זכותו לפנות לערכאות. על כן רואה אני לקבוע כי ברגיל על התובע המבקש להיות תובע ייצוגי, לעשות את כבוד הדרך המוטלת עליו בדרכו לניהול הליך אישי של ערעור מס. המעבר דרך ההליך השומתי, הוא המפתח שעליו לעבור בו. ללא הליך זה ניתן לומר כי לתובע אין עדיין "עילת תביעה". זהו הכלל ובית המשפט יכול ויבחן יוצאים מן הכלל בהתאם לעתירה שבפניו" (גבע, ההדגשות נוספו).

24. עמדתי בהרחבה בעניין גבע, על הרציונלים השונים להכפפת קיומה של "עילת תביעה" שבסעיף 4 לחוק, לבירור המחלוקת תחילה בנתיב השומתי ואין מקום להאריך בכך שוב. די אם אזכיר כי כך יישמר הדיאלוג ההכרחי שבין הנישום והרשות, הקודם להליך השיפוטי, ובין השאר תסייע "הכפפה" זו להשגת אחידות ותהווה מענה לחשש לפסיקות סותרות בנתיב השומתי האישי והערעור עליו ובנתיב התובענה הייצוגית.

25. אין נהיר עד תום היכן עומדים המבקשים בתוך ההליך השומתי בקשר עם שנת המס שבמחלוקת.

ברור הוא כי הוגש דו"ח לשנת המס שבה בוצעה המכירה וכי נתבקש הקיזוז ההפסד נשוא הבקשה. משכך, נפתח הליך שומתי. מתצהירה של רו"ח אלפסי, אשר טיפלה בפניית המבקשים מטעם המשיבה, ניתן ללמוד כי חודשים רבים לאחר הגשת בקשת האישור זומנו המבקשים לדיון שומה בטרם הוצאת שומה לפי סעיף 145 לפקודה. אם כן ההליך השומתי לא מיצה עדיין ומשכך אפשר היה להקפיא את הדיון בבקשת האישור ולהמתין להשלמת ההליך השומתי לרבות הליך ערעור המס:

"נקודת מוצא המתבקשת לאור גוף הפסיקה והמשפט שקיים בקשר עם נתיבי השומה והערעור בחקיקת המס השונה, היא כי המבקש לשמש תובע ייצוגי לצורך תביעת רשות לפי סעיף 11 לתוספת השניה לחוק התובענות הייצוגיות, היא כי פתח הוא בהליך שומתי ועמד בו לכל אורכו עד הגשת הודעת הערעור או הפניה לערכאות כקבוע בחוק המס הספציפי על פיו הוא מבקש את הסעד" (גבע, בהמשך).

26. היש מקום אמנם להקפיא את הדיון שבפני עד להשלמת ההליך השומתי? סובר אני כי ברגיל כך יש לנהוג. אולם אם סופה של אותה "כרוניקה", ידועה היא מראש, יכול בית המשפט במקרים מצומצמים, בדומה לדיון בקשר עם אישור בקשות לסילוק על הסף או על פיו ממש, שעה שהוא מגלה כי אין הבקשה מגלה כל עילה או כי על פני הדברים, אין המבקש או העילה עומדים בתנאי החוק, הרי שניתן ולו משיקולי יעילות, להכריע בבקשה לגופה, עוד בטרם השלמת ההליך השומתי. עם זאת, יש להבהיר כי אין לעשות בעתירה ובבקשה להכיר בה כתובענה ייצוגית, ככלי לאיגוף ההליך השומתי, עקיפתו, לשם קבלת "חוות דעת מקדימה" של בית המשפט, בקשר עם השאלה הפיסקאלית השנויה במחלוקת. ברגיל אין לברר את הבקשה לאישור קודם למיצוי ההליך השומתי. על בתי המשפט יהיה לאזן בין השיקולים הללו ואחרים בהתאם לנסיבותיה של העתירה שבפניו. במקרה זה המדובר בשאלה משפטית ממוקדת, אשר הצדדים כבר החליפו ביניהם את עמדותיהם המנוגדות ושטחו לא רק זה בפני זה אלא אף בפני בית המשפט את מכלול טענותיהם. הואיל ולדידי תוצאת ההכרעה בסוגיה מתבקשת מעליה כפי שיובהר, מצאתי כי יש מקום לדון במקרה זה, בלב המחלוקת, כבר עתה, מבלי שיש צורך להמתין לסיומו של ההליך השומתי.

27. סעיף 8(א) לחוק מונה מספר תנאים שיבחנו במסגרת הדיון בבקשת האישור:

"בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא שהתקיימו כל אלה:

- (1) התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה;
- (2) תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין;
- (3) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על החלטה בענין זה;
- (4) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בתום לב".

מבחינת טענות הצדדים לא שוכנעתי, ולו לכאורה, כי קיימת אפשרות סבירה שהפלוגתא שבמחלוקת תוכרע לטובת הקבוצה. הצדדים חלוקים בשאלת ההכרה בהפסד הריאלי שנגרם להם לצורך קיזוזו כנגד הרווח האינפלציוני שנצמח להם, מכוח סעיף 92 לפקודה. לטענת המבקשים "המשיבה מייחסת חשיבות דווקא להגדרת המונח 'הפסד במכירת זכות במקרקעין', כפי שהוא מופיע בחוק מס שבח, אולם התייחסות זו אינה במקומה. התביעה לביצוע קיזוזו לא הוגשה כנגד עצם החיוב במס שבח, כפי שנעשה ע"י שלטונות מס שבח, אלא כנגד הסירוב של רשויות המס לבצע קיזוזו מכוח הוראות פקודת מס הכנסה" (סעיף 4.א. לתגובה). בכך נתפסו המבקשים לכלל טעות. וליותר מטעות אחת, בכל הכבוד. סעיף 92 לפקודה מורה בצורה ברורה כי:

"לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, תשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין".

היינו, המדובר בהוראת הפניה מפורשת הקובעת כי את השבח כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין יש לראות כרווח הון לצורך הסעיף, ובהפסד כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין יש לראות הפסד הון לצורך הסעיף. ממילא, את ניתוח ופרשנות מונחי השבח וההפסד יש לבחון במסגרת חוק מיסוי מקרקעין ואת "התוצאה הפרשנית" יש להעתיק אל החוק המאזכר, ובמקרה שלפנינו אל סעיף 92 לפקודה (על השימוש בהוראות הפניה, בין השאר בחקיקה מיסויית ראה: עמ"ה 1061/07 **טלרום משאבי אנוש בע"מ נ' פקיד שומה ת"א-יפו 5**, מיסים כב/6 (דצמבר 2008) ה-185).

28. בעוד חוק מיסוי מקרקעין מגדיר בצורה נפרדת שבח ושבח ריאלי, ההפסד מוגדר בצורה כוללת ומשמעותו הפסד נומינלי בלבד. בניגוד לטענת המבקשים, את העדר הגדרת "הפסד ריאלי" בחוק מיסוי מקרקעין יש לפרש כהסדר שלילי, שכן המחוקק ברר מילותיו בקפידה וחרף ההבחנה בין "יתרת שווי רכישה מתואמת" ו"יתרת שווי רכישה" ביקש הוא להגדיר את ההפסד באמצעות האחרונה. כאמור, גם המלומדים תומכים בפרשנות סעיף 92 לפקודה לאור סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין ותוך שלילת ההכרה בהפסד ריאלי לעניין קיזוזו (ראה למשל פרופ' א' נמדר **מיסוי מקרקעין**, כרך ד – חישוב המס ותשלומו, מהדורה חמישית (2007) 1418 ובהערות שם).

29. לטענת המבקשים, כבכל מעשה פרשנות אף את חוקי המס יש לפרש על פי תכליתם. וממילא:

"התכלית האחת, המיוחדת לפקודה, היא התכלית של גביית מס אמת. לעניין זה נקבע בפסיקה, ש"הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת" [...]. וכי "תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו" (מפעלי גרנות, בפסקה 30 לפסק הדין)

עם זאת, בפרשת **פוליטי**, בה עסק בית המשפט בחישובו של מס שבח באמצעות "השיטה הליניארית", התייחס בית המשפט גם לטענה זו וקבע:

"המשיב [הנישום – מ.א.] מסתמך כאמור על פסקי דין שונים מהם עולה שאין להטיל מס על רווח שלא הופק או כפי שנקבע, למנוע מצב של "תשלום מס על 'רווח' שאינו קיים" (עניין אינטרביילדינג, בעמ' 716; בקשה לדיון נוסף נדחתה (דנ"א 3639/99)). אכן, כפי שציין הנשיא ברק "החוק ביקש למסות את השבח, כלומר את הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם" (ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953, 958-959 (2003)) ולשם כך יש "להגיע לרווח הכלכלי האמיתי שצמח לבעל המקרקעין" (שם, בעמ' 959; בקשה לדיון נוסף נדחתה (דנ"א 4757/03)). היטיבה להסביר זאת חברתי השופטת א' חיות אשר תיארה את גישת הפסיקה כזו "לפיה יש להעדיף הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם בטרם תיושם חזקה או נוסחה אחידה העלולה להוביל להטלת מס על רווח שלא הופק" (עניין מירון, בעמ' 876). עם זאת, יש להדגיש כי חברתי השופטת חיות הפנתה בדבריה למאמר ביקורת על יישום רחב וגורף מדי של הגישה המעדיפה הוכחה בדבר מצב הדברים לאשורם על פני נוסחה אחידה בהתעלם משיקולים שבמדיניות המס [...]

לא מן המותר להפנות בהקשר זה גם לדבריו של ד"ר אמנון רפאל: "אין מנוס מלכבד נוסחאות אלה כאשר הן פרי החקיקה הראשית והן ברורות על פניהן אף כאשר הן אינן מגשימות את תכלית החוק. כאשר המחוקק מציב גבול למהירות המותרת בנסיעה, זו עלולה, על פי מחקרים רבים, להרבות תאונות דרכים. אף על פי כן, אין אנו מערערים אחר דבר המחוקק. [...]. הוא אשר אמרנו - כאשר הנוסחה או הטכניקה ברורים, אין מקום לתהיות וקושיות, תהא דעתנו לגבי התוצאה אשר תהא" [...]" (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט אברהם פוליטי, תק-על 2008(2), 2706, פסקה 50 לפסק דינה של כב' השופטת נאור, ההדגשות נוספו).

בהמשך מדגיש בית המשפט העליון כי אל לו לבית המשפט להשיג את גבולו של המחוקק בפרשנות שיפוטית, ואף כשזו עולה בקנה אחד עם תכליתו של החוק:

"מדובר במקרה מבחן באשר לגבול הלגיטימי של פרשנות שיפוטית לדבר חקיקה. מלאכתו של בית המשפט כפרשן של דבר חקיקה קשה היא במיוחד כאשר לשונו של החוק מובילה לכיוון אחד בעוד תחושת הצדק מוליכה לכיוון הנגדי. כך המצב במקרה הנוכחי [...] דיני המס סבוכים דיים בלא שביט המשפט יסבכם יותר על ידי מתן פרשנות הסוטה בצורה בוטה מלשון החוק ומכוונתם של יוצריו" (פוליטי, בפסק דינו של כב' השופט גרוניס).

גם בבקשה שנדחתה, לקיומו של דיון נוסף חוזר בית המשפט על האמור וקובע כי:

"אין ללמוד מן התכלית החשובה בדבר גביית מס אמת – שהודגשה בפסקי דין שונים – כי ניתן להתעלם מהוראות החוק כמו לא היו" (דנ"א 7065/08 אברהם אלברט פוליטי נ' מנהל מיסוי מקרקעין (טרם פורסם, ניתן ביום 19.1.09)).

יפים הדברים אף בענייננו. אין חולק כי תכליתו של החוק היא גבייתו של מס אמת, אך במקום בו

אמר המחוקק את דברו בלשון שאינה משתמעת לשני פנים, אל לבית המשפט להרהר אחריו. סעיף 92 לפקודה מפנה אל ההגדרות הברורות הקבועות בחוק מיסוי מקרקעין ובכלל זה להגדרת ההפסד כהפסד נומינלי בלבד. משכך, ובהעדר אפשרות לשונית חלופית, אין לשעות לפרשנותם של המבקשים ולו מטעם זה. אין זה כמקרה **גרנות**, בו ניתן לראות בנוסח הסעיף או התקנה, ביטוי למצב המשפטי ששרר עוד קודם להתקנת החוק. לדידי סעיף 92 הוא ברור ונהיר לא רק בשל ההפניה הברורה אל חוק מיסוי מקרקעין אלא אף מתוך עצמו. דהיינו אף אם היתה מתקבלת עמדת המבקשים שלא לקרא לתוך הסעיף את הוראות סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, הרי שהוראות הפקודה עצמה קובעות כי רק הפסד נומינלי הוא ההפסד שבסעיף 92.

30. הפקודה שעה שהיא דנה בהפסד הון קובעת היא בסעיף 88 כי הפסד הון הוא "הסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי (שהוא המחיר המקורי של נכס לאחר שנוכו ממנו סכומי הפחת-מ.א.) על התמורה". סעיף 88 אינו מגדיר הפסד ראלי ואינו יוצר אותו בעצם הגדרתו את ההפסד. זאת במובדל מההבחנה בצד רווח ההון בין "רווח הון ראלי" לבין "סכום אינפלציוני".

31. דווקא ההסדר אליו מפנים המבקשים בבקשתם, בדבר יחס קיזוז הפסד (בין אם ממכירת נכס מקרקעין או נכס שאינו מקרקעין הנתון לשומה בפרק ה' של הפקודה) כנגד רווח (או שבח), מעיד על הבנתו של המחוקק ועל כוונתו כי במונח 'הפסד' הוא מתייחס אך ורק להפסד נומינלי. ואבהיר: המחוקק קובע בסעיף 92(א)(1) לפקודה כי הפסד יקוזז תחילה כנגד רווח הון ראלי (או שבח ראלי) ביחס של אחד לאחד, שקל הפסד כנגד שקל רווח, ולאחר מכן אם נותר עוד סכום הפסד "לשימוש", יקוזז הוא כנגד סכום אינפלציוני חייב ביחס של שקל אחד הפסד כנגד שלשה וחצי שקל סכום אינפלציוני חייב. מה הסיבה לכך? יש לזכור כי הפסד שניתן לקזזו מרווח (או שבח) הוא כזה שאילו היה רווח הון (או שבח מקרקעין) היה מתחייב במס. כך נפתח סעיף 92(א)(1). סכום אינפלציוני (שבח אינפלציוני) חב - או במס מופחת של 10% (לרווח שנצמח עד תום שנת 1993) או אינו חב במס כלל, (אם נצמח לאחר תום שנת 1993). זאת במובדל מהמס החל על רווח ראלי שהוא גבוה יותר. בעבר שעור המס על רווח ראלי היה אף זהה לשיעור המס הרגיל החל על הכנסה פירותית ובשנים האחרונות לאחר תיקון 132 לפקודת מס הכנסה ותיקון 50 לחוק מיסוי מקרקעין, הופחת שעורו אולם נותר הוא גבוה משעור המס החל, אם בכלל, על סכום אינפלציוני או שבח אינפלציוני (להיסטורית שעורי מס רווח הון ראו פרופ' יוסף גרוס, **דיני המס החדשים**, מהדורה שלישית 2003, בהוצאת תאגידים בע"מ, עמ' 365). המחוקק בהיותו ער לכך כי הפסד הוא רק הפסד נומינלי, אשר אילו היה רווח היה רווח ראלי החב במס מלא (במונח 'מס מלא' הכוונה למס שאינו מס החל על שבח אינפלציוני או סכום אינפלציוני חייב), קבע את יחסי הקיזוז האמורים כדי שלא ישחק הפסד נומינלי זה (שתמונת הראי שלו, דהיינו אילו היה רווח, מתחייבת במס מלא) ביחס אחד לאחד כנגד רווח (או שבח) החבים במס מופחת ועל כן קבע יחס קיזוז של אחד לשלשה וחצי. ואבהיר שוב, המחוקק מכיר בכך כי המדובר בהפסד נומינלי (שאינו בו רכיב של הפסד אינפלציוני) ולכן קבע הוא כי שקל של הפסד נומינלי שלו היה רווח היה חב במס מלא יקוזז אחד כנגד אחד כנגד שקל רווח ראלי, אבל קבע יחס קיזוז של אחד לשלשה וחצי שקלים כנגד רווח אינפלציוני משום שכל שקל של רווח אינפלציוני חב במס מופחת אם בכלל. דווקא קביעה זו מעידה כי כוונתו המפורשת של המחוקק במונח הפסד, היא להפסד נומינלי

שאחרת אם המונח הפסד סובל הן הפסד ראלי והן נומינלי, מה טעם ביחס הקיזוז ומדוע לא נקבע כי החלק "האינפלציוני" שבהפסד (שתמונת הראי שלו, לו היה רווח, היתה חבה במס מופחת) יקוזז ביחס אחד לאחד כנגד שבח אינפלציוני או סכום אינפלציוני חייב? לשון הסעיף כמו גם הסדר הקיזוז המופיע בו אינו מותיר כל ספק באשר לצדקת עמדת המשיב בדרך שהוא מיישם את הסעיף.

32. זאת ועוד, כאמור, הסעיף מתנה את יכולת קיזוזו של הפסד בכך שאילו היה ריווח הון היה מתחייב במס. אם כך בעוד שחלק ההפסד הראלי, שהוא המקבילה השלילית לסכום אינפלציוני, "ההפסד האינפלציוני", שנוצר או המיוחס לתקופה שלאחר תום שנת 1993, כלל אינו בר קיזוז לפי לשון הסעיף. כך משום שלו היה רווח "אינפלציוני", אין הוא חב במס. וכן לו היה ההפסד שבסעיף 92 "הפסד ראלי" סביר היה כי המחוקק לא היה מאפשר קיזוז הפסד, שלו היה רווח, היה חב במס מופחת, ביחס אחד לאחד כנגד רווח ראלי החב במס מלא. כל אילו מובילים למסקנה האמורה לעיל.

33. עוד מקובלת עלי עמדת המשיב כי ההסדר שבחוק התיאומים מעיד כיוצא מן הכלל על הכלל שהוא הבסיס הנומינלי בקשר עם חישוב ההפסד. אין בידי לקבל את הטענה כי פרשנות המשיב מפלה את מי שאין פרק ב' לחוק התיאומים חל עליו באשר חוק התיאומים מטיל חובות שונות בצד ההקלות והזכויות שבו. תכליתו בן השאר, ליצור מערכת פיסקאלית על מי שחל עליו החוק, שתנטרל את השפעות האינפלציה מחד אולם מאידך לא תאפשר הגנה כפולה מפני שחיקה אינפלציונית הן בצד החובה והן בצד הזכות.

34. עם זאת, לכאורה עמדת המבקשים באשר לנזק הנגרם למי שבידו הפסד ראלי שאינו מוכר, יותר מאשר מסברת את האוזן, הגם שהיא מצריכה בחינה כוללת במעבר לשיטת מיסוי על בסיס ראלי ולא נומינלי. אולם לאור לשון סעיף 92 לפקודה ביחד עם סעיף 88 שבה, לאור לשון סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, הרי שאי אפשר להעמיס פרשנות שהיא למעשה **מנוגדת** ללשון המפורשת ולו בשם "שומת האמת". זהו עניין מובהק למחוקק.

35. לאור האמור איני מוצא מקום לדון ביתר טענות הצדדים. הבקשה כמו גם העתירה נדחות. המבקשים ישאו בהוצאות המשיבה ובכלל זה שכר טרחת עורך דין המשיבה, כשאני מביא בחשבון את ההסכמה הדיונית שהושגה בין הצדדים שהסמיכה את בית המשפט להכריע בבקשה על סמך כתבי בי הדין וצרופותיהם, בסך כולל של 21,000 ₪. סכום זה ישא הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד לתשלום בפועל אלא אם יוסדר בתוך 37 יום מהיום.

ניתן היום כ"ט בניסן, תשס"ט (23 באפריל 2009) שלא במעמד הצדדים המזכירות תמציא העתקים לב"כ הצדדים לרבות באמצעות פקסימיליה.

מגן אלטוביה, שופט

052 אלטוביה מגן תמ000146/07