



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21-07 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

מבקש
אביעד בללתי
ע"י עו"ד מוטי בללתי

נגד

משיבים
מדינת ישראל-רשות המיסים
ע"י עו"ד נגה דגן

המוסד לביטוח לאומי
ע"י עו"ד יוסף פולסקי

החלטה

בבקשה לאישור התובענה כייצוגית בסוגיית המידוד

1

2

פתח דבר

3 1. לפניי בקשה לאישור תובענה כייצוגית, בהתאם להוראות חוק תובענות ייצוגיות,

4 התשס"ו – 2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות" או "החוק").

5 עניינה של הבקשה לאישור ושל התביעה דנן שהוגשו על ידי המבקש ביום 26.7.2021,

6 הוא בפטור ממס ליחיד על הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים עד לתקרה

7 הקבועה בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-

8 1990 (להלן: "חוק הפטור"). על פי הנטען, המשיבים, רשות המיסים והמוסד

9 לביטוח לאומי, גבו מס ודמי ביטוח לאומי ביתר, בהתאמה, הן כתוצאה ממידוד

10 שגוי של סכום תקרת הפטור (להלן: "סוגיית המידוד") והן כתוצאה מעיגול שגוי

11 של סכום תקרת הפטור (להלן: "סוגיית עיגול הסכומים").

12 2. בתגובה לבקשה, הגישה המשיבה 1, רשות המיסים, כתב תשובה לבקשה לאישור

13 ביחס לעילה שעניינה סוגיית המידוד, וכן הודעה בדבר הפסקת גבייה חלקית לפי

14 סעיף 9(ב) לחוק תובענות ייצוגיות, ביחס לעילה שעניינה סוגיית עיגול הסכומים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 כתב תשובה לבקשת האישור והודעה מתוקנת בדבר הפסקת גבייה חלקית הוגשו
2 ביום 6.2.2022).

3 המשיב 2, המוסד לביטוח לאומי, הגיש ביום 7.3.2022 בקשה לסילוק על הסף של
4 בקשת האישור, בהדגישו, בתמצית, כי למבקש לא קמה עילת תביעה אישית כנגדו,
5 ובנוסף, כי כלל לא קיימת קבוצה שבגינה שולמו דמי ביטוח לאומי ביתר.

6 3. לאחר שהצדדים פרשו בפניי את עמדותיהם בכתב, הם הגיעו להסכמה (קדם
7 המשפט מיום 24.10.2022), כי ההכרעה בבקשת המוסד לביטוח לאומי לסילוק על
8 הסף, כמו גם ההכרעה בסוגיית עיגול הסכומים, תינתן רק לאחר שתתקבל הכרעה
9 בסוגיית המידוד, ובהתאם לאותה הכרעה. לפיכך, החלטתי זו עוסקת אך ורק
10 בסוגיית המידוד.

11 **הרקע הנורמטיבי – חוק הפטור ותיקוניו**

12 4. חוק הפטור חוקק בשנת 1990 כהוראת שעה (חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה
13 מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), תש"ן-1990), והוא נועד, על פי האמור בדברי
14 ההסבר, להעניק פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים אחת או יותר
15 ליחידים, ובלבד שהסך של דמי השכירות שיתקבלו לא יעלה על 2,600 ₪, **סכום אשר**
16 **יעודכן בתחילת כל רבעון לפי שיעור עליית המדד**. זאת, במטרה לעודד בעלי דירות,
17 הנמנעים מהשכרת דירות ריקות שבבעלותם, להשכיר אותן, על מנת להקל את
18 המצוקה של מחסור בדירות המתגבר עם קליטת עולים רבים המגיעים ארצה.

19 מאז חקיקתו תוקן החוק, תוך הארכת הוראת השעה, מעת לעת, משך מספר שנים.

20 5. סעיף 2 לחוק הפטור, לאחר תיקון מס' 12 בשנת 2007, קובע כדלקמן:

21 "(א) יחיד שהיתה לו בשנת המס הכנסה של דמי שכירות, יהא
22 פטור ממס על הכנסה זו, ובלבד שלא היתה לו הכנסה מהשכרת
23 דירות מגורים בסכום כולל העולה על 4,200 שקלים חדשים (להלן –
24 התקרה) בשל חודש השכרה כלשהו בשנת המס..."

25





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 סעיף 4 לחוק הפטור, שכותרתו "תיאום", ואשר תיקונו האחרון (תיקון מס' 8) נערך
2 בשנת 2001, קובע כך:

3 **"הסכום הקבוע בסעיף 2, כפי שהוא ביום ו' בטבת תשס"א (1)**
4 **בינואר 2001), יראו אותו כאילו היה סכום כמשמעותו בסעיף 120ב**
5 **לפקודה".**

6 עניינו של סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן:
7 **"הפקודה"**), אליו מפנה, כאמור, סעיף 4 לחוק הפטור, הוא **"הצמדה"**, והוא קובע
8 ביחס לסכומים שנקבעו בו כי הם יתואמו **לפי הסכומים שהיו תקפים ב-1 בינואר**
9 **של שנה קודמת.**

10 לשלמות התמונה יצוין כי בשנה בה תוקן סעיף 4 בפעם האחרונה, דהיינו בשנת
11 2001, עמד סכום תקרת הפטור על סך של **6,970 ₪**.

12 6. חוק הפטור תוקן בשנת 2002 (תיקון מס' 9 בהתייחס לסעיף 7 ותיקון מס' 10
13 בהתייחס לסעיף 1 ולסעיף 7), וכן בשנת 2004. בתיקון אחרון זה (תיקון מס' 11),
14 תוקן סעיף 7, הקובע את מועד התחילה והתחולה באופן זה שהארכה הוראת השעה
15 בשנה נוספת, דהיינו עד לסוף שנת 2004. עוד נקבע בתיקון 11 לחוק הפטור כי הוראת
16 השעה תחול גם בשנות המס 2005 ו-2006 ואולם: **"בשנת המס 2005 יקראו את**
17 **סעיף 2(א) להוראת השעה, כך שהתקרה הנקובה בו תעמוד על 75% מהתקרה**
18 **שנקבעה לשנת 2004"** ו**"בשנת המס 2006 יקראו את סעיף 2(א) להוראת השעה,**
19 **כך שהתקרה הנקובה בו תעמוד על 50% מהתקרה שנקבעה לשנת 2004"**.

20 7. בהמשך, במסגרת תיקון מס' 12 משנת 2007, התיקון האחרון לחוק, שונו פעם נוספת
21 סעיף התחולה, סעיף 7, וכן סעיף הפטור, סעיף 2, ונקבע כי המילים הוראת שעה
22 יימחקו משם החוק, ובסעיף 2(א) במקום הקטע שתחילתו במילים **"בסכום כולל"**
23 עד המילים **"להלן – התקרה"** יבוא: **"בסכום כולל העולה על 4,200 שקלים חדשים**
24 **(להלן – התקרה)".** לגבי סעיף התחולה נקבע כי סיפת המילים **"וסיימה ביום"**
25 יימחק.

26 לעומת זאת, בסעיף 4 לא נערך כל שינוי במסגרת תיקון זה האחרון לחוק, והוא נותר
27 בנוסחו האמור לעיל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

טענות המבקש בתמצית

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
8. החל משנת המס 2008 המשיבה 1 (תקרא להלן לשם הפשטות: "המשיבה") מבצעת מידוד של סכום תקרת הפטור באופן שגוי.
- במקום שהמידוד יתבצע בהתאם לאמור בסעיף 4 לחוק, המפנה לסכום תקרת הפטור כפי שהיה ביום ו' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001), דהיינו סכום של 6,970 ₪, למן שנה זו מתבצע המידוד בהתאם לסכום תקרת הפטור כפי שנקבע בתיקון מס' 12 בשנת המס 2007, דהיינו בסכום של 4,200 ₪. זאת, אף על פי שבמסגרת תיקון מס' 12 לא נערך שינוי במנגנון עצמו וסעיף 4 לא שונה, אלא נותרה בו ההפניה לסכום תקרת הפטור כפי שהיה ביום 1.1.2001.
9. המשיבה החליטה למחוק ב"עירפון כחול" את הדיבר המרכזי במנגנון המידוד שבסעיף 4 אשר הוביל מבחינתה לתוצאה לא רצויה, וזאת באופן המנוגד לדין. בעוד שמידוד סכום התקרה בהתאם לסכום הנכון לשנת 2001, כגישת המבקש, תואם את לשון החוק, עמדת המשיבה נעדרת עיגון לשוני, שכן היא מתעלמת מחלק ממנו.
10. להפחתה קבועה כה משמעותית של סכום תקרת הפטור (מ-7,660 ₪ ל-3,830 ₪), הסכום שהופיע בהצעת החוק לתיקון מס' 12 במקור, טרם שונה ל-4,200 ₪) לא ניתנה התייחסות בדברי ההסבר שהופיעו בהצעת החוק לתיקון, והיא אף לא נידונה מפורשות בדיונים במסגרת הליך חקיקה.
11. לא ניתן להתעלם מדברי ראש רשות המיסים בזמנו, מר ג'קי מצא, בועדת הכספים במסגרת הדיונים לגבי תיקון מס' 12, שציין מפורשות כי בנקודת זמן זו, הוחלט שלא להעלות ולא להוריד את סכום הפטור, באופן התומך בטענה לפיה סכום התקרה הייתה צריך להיות 7,660 ₪, הוא מידוד הסכום משנת 2001.
12. גם אם המשיבה הייתה מוכיחה שהצעת החוק כללה במקור מנגנון מידוד חלופי, בסופו של יום, משעה שהצעת החוק לא התקבלה, שכן מנגנון המידוד שאומץ במסגרת תיקון מס' 8 לא שונה במסגרת תיקון מס' 12, יש לפעול לפי הדין הקיים. אין נפקות לכוונתו התאורטית של המחוקק, אלא יש לפעול אך בהתאם למנגנון המידוד המצוי.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

13. אין לקבל את ניסיון רשות המיסים לבסס את מגמת הצמצום הנטענת על תיקון מס' 11, במסגרתו הופחת זמנית סכום הפטור בשנת 2005 ל-75% ובשנת 2006 ל-50%. כאמור לעיל, המגמה בעת חקיקת תיקון מס' 12 הייתה לא להעלות ולא להוריד את סכום הפטור, ובפועל לא חל שינוי במנגנון המידוד. תיקון מס' 11 כלל אך קיצוץ זמני, וככל שלא הייתה מאומצת תקרת פטור חדשה בהמשך, אזי התקרה שהייתה אמורה להיות רלוונטית לשנת 2007 היא זו שהייתה נקבעת על פי מידוד סכום התקרה של שנת 2001, כפי שציין במפורש מנהל רשות המיסים, מר לוי, בתצהיר שהוגש מטעם המשיבה בהליך.
- למעשה, דבריו האמורים של מר לוי בתצהירו סותרים את עמדת רשות המיסים, לפיה חלק מרכזי מסעיף 4 הוא בגדר הוראת מעבר חד פעמית שהייתה בתוקף נכון למועדה. יש לקבוע כי הצהרות מר לוי מחייבות את המשיבה, ואין לקבל את ניסיונה להתנער מהן ולטעון כי מדובר היה בהשערות היפותטיות בלבד.
14. ככל שרשות המיסים מודעת לסתירה הקיימת בין הסכום של 4,200 ₪ שבסעיף 2 לבין מנגנון המידוד שבסעיף 4, מצופה היה שתפעל לקיום דיון בכנסת ביחס לסכום הפטור הראוי, אלא שחרף זאת היא המשיכה משך שנים למדד את סכום הפטור כראות עיניה.
15. יש לראות בהחלטת רשות המיסים לבצע חדילה ביחס לסוגיית עיגול הסכומים, כהודאת בעל דין המלמדת על אי תקינות מנהלית, באופן המשליך גם על סוגיית המידוד השגוי. לכן הנטל צריך לעבור לרשות להוכחת תקינות פעולותיה.
16. יש לדחות את טענת השיהוי של המשיבה, משום שהיא הועלתה לראשונה בסיכומים ומאחר שמדובר בהרחבת חזית אסורה. למעלה מן הצורך, לגוף העניין, מכיוון שטענת המבקש נסמכת על מידוד שגוי שחזר על עצמו מדי שנה במהלך 15 השנים האחרונות, הרי שאין לקבל את טענת השיהוי. כמו כן, ממילא לא ניתן לומר שמצבה של המשיבה הורע. טענת השיהוי אף סותרת את המנגנון הייחודי של הגשת תובענות ייצוגיות נגד המדינה במסגרתו נערך איזון בין מגוון שיקולים, בהם תקופת התיישנות מיוחדת, ונקבע מנגנון חדילה ייחודי.
17. בתזכיר חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציבים לשנות התקציב 2023-2024), התשפ"ג-2023, פרק __: צעדי מיסוי בתחם הדיור (להלן: 28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 "תזכיר" שפורסם ביום 26.2.2023, יש כדי לתמוך בעמדת המבקש. במסגרת
2 התזכיר הוצע לבטל את סעיף 4 לחוק הפטור, כך שתבוטל ההצמדה של תקרת
3 הפטור, וכן לקבע תקרת פטור בסך 5,470 ש"ח.

4 ברי כי אם אכן ההפנייה אל תקרת הפטור כפי שהיא נכון ליום 1.1.2001 בסעיף 4,
5 לא הייתה אלא הוראת מעבר חד פעמית שאינה רלוונטית עוד, כטענת המשיבה, הרי
6 שלא נדרש היה לבצע תיקון. מכאן שעצם פרסום התזכיר נוגד את עמדת המשיבה
7 בהליך זה.

8 18. בדומה, אף הצעת החוק לתיקון חוק הממשלה 1612 א' בניסן התשפ"ג 23.3.2023
9 (להלן: "הצעת החוק"), במסגרתה, מלבד ביטול מנגנון המידוד, כפי שהופיע
10 לראשונה בתזכיר, הוצע אף לאמץ סכום פטור חדש בסך 5,470 ₪ (סכום דומה לזה
11 המופיע היום בחוק הפטור, בהבדל של שקל אחד) תומכת בעמדת המבקש בהליך.
12 היא מלמדת כי רשות המיסים נערכת מראש לאפשרות כי עמדתה בסוגיית המידוד
13 השגוי תידחה, וזאת באמצעות קיבוע סכום הפטור האחרון שחושב על ידה.

טענות המשיבה בתמצית

14
15 19. יש לדחות את בקשת האישור נגד המשיבה בהעדר עילה, שכן תקרת הפטור על
16 הכנסה מדמי שכירות לפי חוק הפטור, ממודדת על ידה בהתאם לדין.

17 20. אין לקבל את הגישה לפיה יש להתעלם מהתקרה שנקבעה בחוק הפטור בשנת 2007
18 במסגרת תיקון מס' 12 בטענה כי היא הייתה תקפה לשנה אחת בלבד (שנת 2007),
19 כך שבשנים העוקבות יהיה נכון לחזור לתקרת הפטור שהתפרסמה בשנת 2001.
20 גישה זו מנוגדת ללשון החוק ולתכליתו.

21 21. סעיף 4 לחוק הפטור נועד לקבוע כי סכום תקרת הפטור בא בגדר "הסכומים" לעניין
22 סעיף 120 לפקודה. במסגרת תיקון מס' 8, משנת 2001, תוקן סעיף 4 ונקבע כי
23 "הסכום הקבוע בסעיף 2, כפי שהוא ביום ו' בטבת התשס"א (1 בינואר 2001), יראו
24 אותו כאילו היה סכום כמשמעותו בסעיף 120 לפקודה".

25 במסגרת התיקון המשמעותי הבא של חוק הפטור, תיקון מס' 12, בשנת 2007, הפכה
26 הוראת השעה להוראת קבע, ונקבע בסעיף 2(א) לחוק, תקרת פטור מופחתת קבועה
27 וחדשה בסך 4,200 ₪, מבלי שנערך תיקון בסעיף 4.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 במצב הנתון, מלשונו המפורשת של החוק ומההיסטוריה החקיקתית שלו עולה, כי
2 תקרת הפטור הקבועה בסעיף 2 לחוק הפטור, כנוסחה לאחר תיקון מס' 12, היא
3 תקרת הפטור הרלוונטית מאז שנת 2007 ועד היום.
- 4 22. לעומת סעיף 2, שהוא הסעיף הקובע את הנורמה המהותית לענין גובה תקרת
5 הפטור, סעיף 4 הוא למעשה סעיף תיאום. סעיף 4 מפנה לתקרת פטור מיום 1.1.2001
6 שכבר אינה רלוונטית, כי הוראת התיאום שבו לכאורה חלה על תקרה שבוטלה.
7 מכאן שנוסחו של סעיף 4 בהווה, מבטא לכל היותר אי שלמות של מלאכת החקיקה.
- 8 23. פרשנות דווקנית של סעיף 4, כפי שמציע המבקש, איננה סבירה, שהרי אם המידוד
9 ימשיך לפי סכום התקרה שנקבע לשנת 2001, לא תהא כל משמעות לתקרת הפטור
10 החדשה שנקבעה בתיקון מס' 12 כהוראת הקבע בשנים שלאחר 2007.
- 11 המהות היא גובה תקרת הפטור (סעיף 2) ואילו אופן המידוד (סעיף 4) צריך "ללכת"
12 בעקבותיה. כמו כן, תיקון מס' 12 מאוחר לתיקון מס' 8 וגם מטעם זה תיקון זה
13 גובר.
- 14 24. האופן שבו המשיבה נוהגת למדד את תקרת הפטור בשנים האחרונות, אף עולה
15 בקנה אחד עם תכלית החקיקה. מגמת צמצום היקף הפטור החלה כבר בתיקון מס'
16 11, אז דובר בכנסת על יצירת מנגנון המפחית בהדרגה את תקרת הפטור עד כדי
17 ביטולו. זאת, מתוך תפישה לפיה הטבת המס הספציפית ניתנת לפלח מסוים
18 באוכלוסייה, ולכן עלולה ליצור מצב של נטל מס לא שוויוני.
- 19 התקרה הנקובה כיום בחוק - 4,200 ₪, היא תקרה נמוכה מהסכום שפורסם בסעיף
20 הפטור כפי שהיה ביום 1 בינואר 2001 (6,970 ₪) והיא עולה בקנה אחד עם הגישה
21 שקראה לצמצם את הטבת המס.
- 22 25. דומה כי ציון התאריך המדויק בסעיף 4 נבע מכך שבעת תיקונו היה החוק בגדר
23 הוראת שעה. ההתייחסות לתאריך מדויק אשר התיאום ייערך ביחס אליו, נועדה
24 כנראה לשם רציפות, שכן תיקון מס' 8 פורסם באפריל 2001, אך למעשה הוצמד
25 לינואר של אותה שנה כדי להבטיח את ההצמדה לעליית המדד של שנה מלאה,
26 ומשום שההנחה הייתה שתוקפה של ההוראה יפוג בתום שנת המס, בהיותה זמנית,
27 אלא אם כן תוארך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 בהמשך, תיקון מס' 12 הפך את החוק להוראת קבע, ונקבעה תקרת פטור קבועה
- 2 חדשה שאינה נגזרת של העבר ואינה תקפה רק לשנה מסוימת. המטרה הייתה ליצור
- 3 "התחלה חדשה" שממנה והלאה יש למדד את הסכום החדש והקבוע.
- 4 לכן, אין היגיון בטענת המבקש לפיה דווקא בשלב בו הפכה הוראת השעה לחוק
- 5 קבוע, ביקש המחוקק לקבוע תקרה התקפה לשנה אחת בלבד (2007).
- 6 26. בטענת המבקש ישנה אף סתירה אינהרנטית, שכן מצד אחד טוען המבקש שתקרת
- 7 הפטור שנקבעה בתיקון מס' 12 חלה בשנת 2007 בלבד, ומצד שני טוען כי משנת
- 8 2008 יש לחזור לסכום מיום 1.1.2001, בעוד שההפניה בסעיף 4 למידוד של הסכום
- 9 מיום 1.1.2001, הייתה קיימת גם בשנת 2007.
- 10 בניגוד לטענת המבקש, אלמלא תיקון מס' 12, החל ביחס לשנים 2005-2006, ברירת
- 11 המחלל לאחר תום שנת 2006, הייתה פקיעת חוק הפטור ולא חזרה לתקרה שנקבעה
- 12 בשנת 2001.
- 13 27. אשר לאמירת נציג רשות המיסים בדיונים לקראת תיקון מס' 12 לפיה "לא מעלים
- 14 ולא מורידים את הסכום שכן זהו בדיוק הסכום של שנת 2006" הכוונה הייתה
- 15 שביחס לשנת 2006 הסכום של 3,830 ₪ בו נקבה הצעת החוק לתיקון מס' 12 נותר
- 16 ללא שינוי (בהמשך, עם התקדמות הליך החקיקה, הסכום שונה כאמור).
- 17 28. אמנם טוב היה אילו במסגרת תיקון מס' 12 הייתה נמחקת התיבה שבסעיף המידוד,
- 18 אשר מפנה ל"יום ו' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001)". אלא, שגם אם מלאכת
- 19 החקיקה לא נעשתה באופן מושלם, אין מקום להפוך את ההוראה הקובעת את
- 20 הנורמה המהותית לאות מתה.
- 21 29. בקשת האישור של המבקש לוקה בשיהוי מנהלי המצדיק את דחייתה. יש לדחות
- 22 את בקשת האישור אף מן הטעם שהמבקש לא מיצה הליכים.
- 23 30. אין להיבנות מאמירה בודדת של נציג המשיבה, מר לוי, לגבי מצב דברים היפוטטי
- 24 בו לא הייתה נקבעת תקרת פטור חדשה בשנת 2007. לפי המשיבה, ככל שלא היה
- 25 נחקק תיקון מס' 12 הוראת השעה הייתה פוקעת, אך ממילא מדובר בדיון תאורטי
- 26 שכן במציאות נקבעה תקרת פטור קבועה בתיקון מס' 12 והיא זו שיש למדד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 21-07-55766 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 בקשת האישור אינה עומדת בתנאים שנקבעו בחוק תובענות ייצוגיות. בכל הנוגע
2 לעילת התביעה האישית, המבקש לא הציג אסמכתאות לגבי דירתו המושכרת
3 ובנוסף נוכח המסלול לפיו דיווח ושילם את המס בשנת 2019 לא נגבה ממנו מס ביתר
4 בשנה זו. מעבר לכך, בנסיבות העניין, על מנת לזהות למי מהנישומים ישנה עילה
5 אישית וזכאי להשבה, נדרשת השקעת משאבים משמעותית. מאחר שאין אפשרות
6 אוטומטית לתקן חבות מס או לבצע החזר מס אוטומטי, הרי שלשם קביעת חבות
7 מס אחרת, על נישומים להגיש דו"ח מתוקן. ברי, כי בין הנישומים קיימת שונות
8 מכרעת, כך שיהיה צורך לערוך בירור עובדתי מקיף ביחס לכל נישום ונישום. לאור
9 האמור, אף לא מתקיים התנאי בדבר קיומה של קבוצה הומוגנית ושאלה עובדתית
10 משותפת.

11 32. העובדה שהמשיבה הודיעה על חדילה חלקית מגבייה בנוגע לסוגיית עיגול הסכומים
12 אינה משפיעה על חובת המבקש לעמוד בנטל השכנוע והראייה ביחס לסוגיית
13 המידוד.

14 33. אשר לתזכיר ולהצעת החוק שפורסמו לאחרונה, הללו טרם נכנסו לספר החוקים
15 ואין קשר בינם לבין בקשת האישור דנן. תמיכה בעמדה זו ניתן למצוא בכך שהביטוי
16 "כפי שהוא ביום ו' בטבת תשס"א 1 בינואר 2001" שבסעיף 4 לחוק הפטור, כלל לא
17 הוצע לתיקון, להבדיל ממחיקת כל סעיף המידוד. בניגוד לטענת המבקש, התזכיר
18 והצעת החוק עולים בקנה אחד עם עמדת המשיבה דווקא.

19 **דיון והכרעה**

20 34. אחת התכליות המרכזיות העומדות בבסיס התובענה הייצוגית, כפי שמבהיר סעיף
21 (2)1 לחוק תובענות ייצוגיות, היא "אכיפת הדין והרתעה מפני הפרתו". בהקשר זה
22 הבהירו בתי המשפט כי לתובענה הייצוגית ערך מרתיע, המשרת את המטרה של
23 פיקוח ואכיפה של נורמות התנהגות הקבועות בחוק (ראו: דנ"א 5712/01 ברזני נ'
24 בזק, פ"ד נז(6) 385 (2003); ע"א 1338/97 תנובה מרכז שיתופי לשוק תוצרת
25 חקלאית בישראל בע"מ נ' ראבי פ"ד נז(4) 673, 692 (2003); ת"צ (מחוזי מרכז)
26 7217-01-14 זוהר נ' כמיפל בע"מ (29.3.2017); ת"צ (מחוזי ת"א) 1335-08 נוה נ'
27 קלאב הוטלס אינטרנשיונל (א.ק.ה.) בע"מ (19.10.2011)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 35. ההליך של בקשה לאישור תובענה כייצוגית הוא הליך מקדמי במסגרתו נדרש בית
2 המשפט להכריע בשאלה האם יש מקום לדון בתובענה שהוגשה במסגרת הדיונית
3 של תובענה ייצוגית.
- 4 36. חוק תובענות ייצוגיות מסדיר את התנאים להגשת תובענה כייצוגית, וכן את
5 הדרישות שעל התובע לעמוד בהן כדי לאשר את תביעתו כתובענה ייצוגית.
- 6 37. סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי "לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה
7 כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו
8 תובענה ייצוגית; ..."
- 9 בסעיף 11 לתוספת השניה נקבע כי בין התביעות אותן ניתן להגיש כתובענה ייצוגית
10 נמנית "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או
11 תשלום חובה אחר".
- 12 38. הגשת תובענה ייצוגית כנגד המשיבה איננה עניין של מה בכך, שהרי לטובתה עומדת
13 חזקת התקינות, לפיה ניתן להניח כי פעולות גביית המס המבוצעות על ידה, מתוקף
14 היותה רשות ציבורית, נעשות כדין. בנוסף, ניהול הליך של תובענה ייצוגית כנגד
15 המשיבה בהיותה רשות ציבורית, עלול לפגוע בתקציבה, וכתוצאה מכך לפגוע
16 בתפקודה. עם זאת, ברור הוא כי לא נכון להעניק לרשות ציבורית חסינות מפני ניהול
17 תובענה ייצוגית כנגדה ובכך להכשיר התנהלות לא תקינה. לפיכך, ונוכח האינטרסים
18 המנוגדים בנסיבות העניין, יש חשיבות רבה לקיום התנאים הדרושים לשם קבלת
19 בקשה לאישור תובענה ייצוגית. אלה קבועים בסעיף 4 ובסעיף 8 לחוק תובענות
20 ייצוגיות.
- 21 39. סעיף 4(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע תנאי מקדמי, לפיו התביעה תוגש על ידי
22 "אדם שיש לו עילה בתביעה או בעניין...", דהיינו - נדרש כי התובע המייצג יהיה
23 אדם שיש לו עילת תביעה אישית.
- 24 40. סעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות קובע את התנאים לאישורה של התובענה הייצוגית,
25 כדלקמן:
- 26 "(א) בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא
27 שהתקיימו כל אלה:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 21-07-55766 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות
2 לכלל חברי הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו בתובענה
3 לטובת הקבוצה;
- 4 תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת
5 בנסיבות הענין;
- 6 קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל
7 בדרך הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על החלטה
8 בענין זה;
- 9 קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל
10 בתום לב."
- 11 41. מהאמור לעיל עולה, כי על מנת שיאושר ניהול תובענה כייצוגית, על המבקש להוכיח
12 שני תנאים מרכזיים והם: כי קיימת לו עילת תביעה אישית, וכן כי התובענה
13 מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה,
14 וקיימת אפשרות סבירה ששאלות אלו תוכרענה לטובת הקבוצה. זאת, בנוסף
15 לתנאים האחרים הנקובים בסעיף 8, לרבות בכל הנוגע להיות התביעה הייצוגית
16 הדרך היעילה לבירור העניין.
- 17 42. הגם שהבקשה לאישור תביעה כייצוגית היא בבחינת "הפרוזדור" שבאמצעותו ניתן
18 להיכנס ל"טרקלין" ואין להפכו לטרקלין עצמו ולברר בו את כל השאלות שבירורן
19 יפה במהלך בירור התביעה עצמה, ראוי לעבור "פרוזדור" זה בזהירות מרובה
20 ולדקדק בכל התנאים הדרושים מכוח חוק תובענות ייצוגיות (ת"צ (מחוזי מרכז)
21 3285-09-18 סמוחה נ' בנק דיסקונט לישראל בע"מ (27.6.2023); ת"צ (מחוזי מרכז)
22 21247-07-14 כהן נ' המועצה להסדר ההימורים בספורט (11.1.2017)). לפיכך,
23 לצורך בירור סיכויי התביעה להתקבל, נדרש המבקש להוכיח, כבר בשלב המקדמי
24 של אישור התובענה כייצוגית, כי קיימת לו עילת תביעה טובה וכי קיימת תשתית
25 ראייתית ומשפטית מספקת המקימה סיכוי סביר להכרעה בתביעה לטובתו.
- 26 43. אקדים ואבהיר, כי אין בידי לקבל את טענת המבקש לפיה יש במקרה זה מקום
27 להפוך את נטל הראיה. את טענתו זו ביסס המבקש על דבר החדילה החלקית של
28 המשיבה בסוגייה השנייה, סוגיית עיגול הסכומים, אלא שברי כי אין כל נימוק
29 מהותי המצדיק ללמוד מעמדת המשיבה בנוגע לסוגייה אחת, על אודות נטל הראיה
30 באשר לסוגייה האחרת, גם אם המבקש כרך שתי סוגיות אלו יחדיו וגם אם שתי





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 סוגיות אלו נוגעות לאותו הסדר חקיקתי, דהיינו פטור ממס על דמי שכירות.
2 העובדה שהמשיבה ביכרה לבצע חדילה (חלקית) ביחס לסוגייה השניה, אינה אומרת
3 דבר לעניין חוקיות או אי חוקיות הגבייה ביחס לסוגייה הראשונה.
- 4 44. לכך יש להוסיף כי בכל מקרה לא ניתן להקל ראש בנטל ההוכחה הנדרש מהתובע
5 הייצוגי בשלב בקשת האישור, וזאת נוכח הסכנות שהשימוש בכלי של התובענה
6 הייצוגית מעורר. כשם ש"המבקש לאשר תובענה כייצוגית אינו
7 יכול להסתפק בעובדות הנטענות בכתב התביעה, אלא מוטלת עליו החובה להוכיחן
8 באופן לכאורי...." (רע"א 3489/09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' חברת צפוי מתכות
9 עמק זבולון בע"מ (11.4.2013)), כך בוודאי שאין די בכך שהמשיבה הודיעה על
10 כוונתה לשנות התנהלותה בעניין אחד, כדי ללמד, גם לא לכאורה, כי שגתה באופן
11 התנהלותה בעניין האחר, גם אם שניהם קשורים, כאמור, לאותו הסדר חקיקתי.
- 12 45. על המבקש מוטל, איפוא, הנטל להוכיח כי המשיבה גבתה מס שלא כדין וזאת בשל
13 מידוד שגוי של תקרת הפטור ממס על דמי שכירות. האם עמד המבקש בנטל
14 ההוכחה, הנדרש לצורך שלב מקדמי זה, כי בנסיבות העניין המדובר בגביית מס
15 "שלא כדין" מצד המשיבה כך שקמה לו עילת תביעה, וכן כי קיימת אפשרות סבירה
16 שהסוגיות העולות ממנה תוכרענה לטובת הקבוצה? זו השאלה הטעונה הכרעה.
- 17 46. כאמור, הצדדים נחלקו בשאלה מהו אופן המידוד הנכון לפי חוק הפטור. האם פעלה
18 המשיבה כדין החל משנת 2008, בכל הנוגע למידוד תקרת הפטור, שהועמדה
19 לשיטתה על סך של 4,200 ₪; שמא הצדק עם המבקש, כי החל משנת המס 2008
20 התבצע מידוד שגוי על ידי המשיבה, שכן נדרש היה למן שנה זו למדד את תקרת
21 הפטור לסכום כפי שהיה נכון ליום 1.1.2001, קרי לסך של 6,970 ₪.
- 22 47. כידוע, פרשנותו של חוק נעשית על פי המטרה המגשימה אותו. כך בדין הכללי וכך
23 גם בדיני המס (אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח (3) 425, 439-441
24 (1997)). זה מכבר נפסק כי את דיני המס יש לפרש לפי כללי הפרשנות התכליתית,
25 תוך ניסיון לתור אחר כוונת המחוקק (ראו: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה
26 רחובות פ"ד לט (2) 70, 75-76 (1985) (להלן: "עניין קיבוץ חצור"); רע"א 8565/10
27 עמאש נ' הוועדה לתכנון ובניה שומרון (27.9.2012)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 לפי כללי הפרשנות התכליתית יש תחילה למצוא נקודת עיגון לפרשנות בלשון החוק,
2 ורק לאחר מכן, ככל שקיימת יותר מפרשנות לשונית אחת אפשרית, נדרש בית
3 המשפט לאתר את תכלית החוק, ולבחור מבין כל הפרשנויות הלשוניות האפשריות
4 העומדות בפניו, את זו המגשימה את התכלית באופן המיטבי (ראו: ע"א 8569/06
5 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי פ"ד (סב) 280 (2008), דנ"א 2308/15 פקיד
6 השומה רחובות נ' דמארי (12.9.2017); ע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק
7 הונגריה בע"מ (26.1.2020)).
- 8 48. ומן הכלל אל הפרט: דומה שאין חולק כי קיים קושי בסעיף 4 לחוק הפטור, המפנה
9 לנקודת זמן ספציפית – "יום ו' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001)", בה עמדה תקרה
10 הפטור על סכום של 6,970 ₪, וזאת בשעה שהוראת הפטור גופה, הקבועה בסעיף
11 2 לחוק, מתייחסת לתקרת פטור בסכום נמוך יותר, דהיינו סך של 4,200 ₪.
- 12 חוסר הלימה זה הקיים בין שתי ההוראות הנ"ל נדרש הפרשן ליישב, ודומה בעיניי
13 כי בראש ובראשונה עליו לתת את הדעת ל"דרגה" הנורמטיבית של כל אחת משתי
14 ההוראות הרלוונטיות. במקרה שלפנינו, ההוראה הראשונה עניינה בתיאום
15 הסכומים, כפי שכותרתה מעיד עליה, והיא, על פניה, בעלת אופי טכני-חשובי.
16 ההוראה השנייה, לעומת זאת, היא זו המכתיבה את הנורמה המשפטית המהותית,
17 דהיינו את עצם קיומו של הפטור ואת תקרת הפטור. במתח זה שבין שתי ההוראות
18 הנ"ל, ונוכח הצורך לתור אחר הפרשנות המגשימה את תכלית החקיקה, ידה של
19 ההוראה המהותית, ובאופן מובהק, היא על העליונה.
- 20 49. המבקש טען, כי תקרת הפטור שנקבעה בתיקון מס' 12 חלה רק בשנת 2007, ואילו
21 החל משנת משנת 2008 יש לקבוע את תקרת הפטור על פי האמור בסעיף 4, דהיינו
22 בהתאם למידוד הסכום שהיה נכון ליום 1.1.2001. גישה זו של המבקש מעוררת
23 קשיים לא מבוטלים, כפי שיפורט להלן.
- 24 50. ראשית, המבקש לא הסביר הכיצד סעיף 4, שלא חל שינוי בנוסחו מאז שנת 2001,
25 מתיישב עם האמור בסעיף 2 לחוק, כפי נוסחו מאז תיקון מס' 12 בשנת 2007 –
26 דהיינו תקרת פטור של 4,200 ₪. ההיסטוריה החקיקתית של חוק הפטור, בכלל,
27 וההקשר החקיקתי של סעיפים 2 ו-4 בפרט, אינם מתיישבים עם התוצאה, אותה
28 מציע המבקש, ולפיה כל "תפקידו" של תיקון 12 הוא לקבוע את התקרה לשנת 2007,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 21-07-55766 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 ואילו בתום אותה שנה יש למעשה "לחזור לאחור", למצב חקיקתי שהיה קיים 7
2 שנים קודם, ולקבוע את התקרה על פי הסכום שהיה נכון לאותה עת.
- 3 תוצאה זו בלתי סבירה במיוחד נוכח העובדה כי במסגרת תיקון מס' 12 הנ"ל הפכה
4 לראשונה הוראת השעה **להוראת קבע** ובשונה משנים קודמות, 2005-2006, הסכום
5 לא נקבע כנגזרת של סכום העבר, אלא כסכום העומד בפני עצמו. כפועל יוצא מכך,
6 ובניגוד למצב הקודם, אף לא נאמר כי אותה תקרה שנקבעה בתיקון מס' 12 תהא
7 תקפה לשנה אחת בלבד, או לשנים מסוימות בלבד.
- 8 51. **שנית**, קיים קושי אינהרנטי בגישת המבקש לפיה יש לראות בסעיף 4 לחוק, המיועד,
9 הן לפי כותרתו והן לפי תוכנו, להחיל הסדר של "תיאום" - כמי שקובע נורמה
10 מהותית משמעותית באשר לסכום תקרת הפטור. יש לזכור כי סעיף 4 מפנה לסכום
11 הקבוע בסעיף 2, וזאת בצד הפנייתו להוראת התיאום הכללית שבסעיף 120ב
12 לפקודה. המהלך הפרשני אותו מציע המבקש אינו אלא בגדר היפוך היוצרות,
13 ובבחינת הפיכתו של העיקר לטפל, ושל הטפל לעיקר.
- 14 52. **שלישית**, לאורך שנים, קרי משנת 2001 (מועד תיקונו האחרון של סעיף 4) ועד לשנת
15 2007, לא התבצע המידוד בהתאם לשיטה לה טוען המבקש. לא ניתן הסבר על שום
16 מה ראוי להחיל שיטה זו של תיאום הסכומים רק משנת 2008 ואילך, וזאת בשעה
17 שלא חל שינוי בנוסחו של סעיף 4. יתר על כן, העובדה כי כך נהגה רשות המסים
18 במשך כל השנים, אף היא בעלת משקל לצורך פרשנותו של הדין.
- 19 בהקשר זה ייחס המבקש חשיבות לאמור על ידי נציג המשיבה, מר לוי, המשמש
20 כמנהל תחום מחלקת ניכויים בחטיבת השומה והביקורות בהנהלת רשות המיסים,
21 בתצהירו שצורף לתשובת המשיבה לבקשת האישור. בסעיף 6 לתצהיר נכתב כך:
22 **"אם לא הייתה נקבעת תקרת פטור חדשה בשנת 2007, אז כדי לקבל את תקרת**
23 **הפטור הממודדת ליום 1.1.07 היה צריך למדד את תקרת הפטור הממודדת לשנת**
24 **2006 (7,661.74 ₪)".** ביחס לאותה אמירה, הדגישה המשיבה בסיכומיה כי מר לוי
25 העלה השערה היפוטית לגבי מידוד במצב בו **לא** הייתה נקבעת תקרת פטור חדשה
26 ב-2007. אכן, המשפט האמור הוא בגדר הבעת עמדה בהתייחס לשאלה תיאורטית
27 גרידא, שכן בפועל, וכאמור, בשנת 2007 נערך תיקון חקיקה נוסף, תיקון מס' 12,
28 הוראת השעה הפכה להוראת קבע ונקבעה בסעיף 2 תקרת פטור חדשה ומעודכנת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 משכך, אין אותה אמירה היפוטטית יכולה להוות בסיס להרמת הנטל הנדרש
2 מהמבקש כדי להוכיח את עילתו.

3 בנוסף, צודקת המשיבה בטענתה לפיה עד שנת 2007 עמדה בתוקף הוראת שעה, כך
4 שאלמלא היה מחוקק תיקון מס' 12, קרי אם לא הייתה מוארכת הוראת השעה או
5 הייתה הופכת להוראת קבע, הרי שהייתה פוקעת, להבדיל מהליך של "החייאה
6 מחדש" של תקרה קודמת משנת 2001, כפי שטוען המבקש.

7 53. רביעית, אף עת נבחנת ההיסטוריה החקיקתית של חוק הפטור, לא ניתן למצוא
8 תמיכה לעמדת המבקש. למעשה מתברר כי כבר במסגרת הדיונים בהתייחס לתיקון
9 מס' 11, נדונה האפשרות של צמצום הפטור או ביטולו ולכך ניתנה התייחסות אף
10 ערב חקיקתו של תיקון מס' 12.

11 ראו בהקשר זה את האמור בפרוטוקול ישיבת ועדת הכספים של הכנסת ה-16 מיום
12 14.6.2004 בעמ' 2-3 בהתייחס לתיקון מס' 11:

”אוסקר אבו רזאק:

13 החל משנת 1991 קיים חוק מיוחד שפוטר ממס הכנסה מהשכרת
14 דירת מגורים ליחיד. הוראת השעה הזאת נמשכת כבר הרבה זמן
15 ואנחנו רוצים להאריך את הוראת השעה עד 31 בדצמבר 2004...

אהוד רצאבי:

16 ... אני מציע, להאריך את התוקף לשנתיים, דהיינו, עד סוף דצמבר
17 2005 במכה אחת. אני מניח שבתחילת דצמבר 2005 יחליטו אם
18 להאריך את זה בשנה נוספת או לא.

סמדר אלחנני:

19 ... יש היום מס בשיעורים שונים על כל דבר שזז ועל כל דבר שלא
20 זז. אני לא רואה סיבה, מדוע הכנסה הונית מדירה תהיה שונה
21 מהכנסה הונית מריבית, מפיקדון בבנק, מתוכנית חיסכון, ממניות,
22 מרווח הון, כל דבר שזז ולא זז חייב במס ... הניחו שעלות הפטור
23 הזה לשנה תהיה 600 מיליון שקלים...

24 ...לשנת 2003 אומדן העלות של הפטור הזה היה רק 300 מיליון
25 שקלים, כך שחלה קפיצה אדירה לא מוסברת במה שקרה פה ...

היו"ר אברהם הירשזון:

26 ולכן מה את ממליצה לנו?

סמדר אלחנני:

27 אני נגד פטורים בכל דבר. אני נגד פטורים כי פטורים יוצרים
28 עיוותים, יוצרים פרצות. יותר טוב היה לא לפטור את זה ולהטיל
29 שיעורי מס נמוכים יותר על הכל.”

30 וראו אף בהמשך, בעמ' 5:

”אהוד רצאבי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 אני עדיין דבק בעמדה שלי, שצריך להאריך את התוקף עד דצמבר
2 2005 ... אנחנו צריכים להחליט החלטה עקרונית, האם אנחנו רוצים
3 לפטר את הסכומים האלה או שלא.

4 ...
5 אני בעד לאשר את זה עד יוני 2005, ולו רק כדי להראות פעם אחת
6 איך צריך לעבוד ... מאחר וכוונת האוצר מלכתחילה לתת את הפטור
7 הזה, אני לא רואה שום צורך לסחוב את הנושא.

8 חיים אורון:
9 אני הולך בכיוון של חבר הכנסת אהוד רצאבי אבל הפוך. אני מציע
10 לאשר עד 2007. השנה להשאיר את זה כי אין ברירה. ב-2005 – 75%
11 מ-2004, ב-2006 50%, ב-2007 בטל.

12 היו"ר אברהם הירשזון:
13 כמה בשנת 2006?

14 חיים אורון:
15 50%.

16 היו"ר אברהם הירשזון:
17 אז למה לא לעשות 25% בשנת 2007?

18 חיים אורון:
19 כי הגבייה של 25% וההתעסקות בזה לא שווה את העניין. אני אומר,
20 כל החוק הזה כשהוא בא, הסבירו לנו, שממילא חלק מעלימים וחלק
21 לא משלמים. היום אני לא יודע מי עומד בפטור ומי לא משלם....
22 אתה רוצה החלטה ארוכת טווח? בוא נתלכד על הארכה ארוכת טווח,
23 נסמן את הכיוון שאנחנו חושבים, שאם רוצים להפחית מסים, יש
24 מנגנונים יותר צודקים וגם יעילים יותר להפחית מסים...
25 אוסקר אבו-רזאק:

26 ... אני מסכים עם סמדר, יש היום סביבה אחרת, כל ההכנסות מכל
27 הנכסים חייבות ממס, הדבר היחיד שנשאר זה הנושא של שכר
28 דירה. אנחנו רוצים להביא משהו אחר, זאת לא רק אמירה של מינהל
29 הכנסות המדינה אלא מאחורי זה יש דיונים רבים בעניין".

30 גישה זו של צמצום תקרת הפטור באופן הדרגתי קיבלה ביטוי גם במסגרת הדיונים
31 בועדת הכספים של הכנסת ה-17 לקראת תיקון מס' 12 מיום 17.12.2006 בעמ' 38:

32 "אמנון כהן:
33 אני זוכר שפעם הסכום היה 7,000 שקלים חדשים ואחר כך הוא
34 ירד ל-5,000 שקלים חדשים.

35 ג'קי מצא:
36 אנחנו לא מעלים ולא מורידים. זה בדיוק הסכום של שנת 2006."

37 וראו אף בהמשך, בעמ' 39:

38 סמדר אלחנני:
39 אני מבקשת להפנות את תשומת לב חברי הוועדה שהעניין הזה של
40 הפטור משכר דירה, זאת הייתה תוכנית גמילה בשלבים. בהתחלה
41 זה היה 7,000 שקלים, ואחר כך זה ירד ל-50 אחוזים מהשכר,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 ולאחר מכן ל-25 אחוזים. כוונת המחוקק הייתה שבשנת 2007
2 יסתיים הפטור הזה.
3 היו"ר יעקב ליצמן:
4 את רוצה שלא יהיה פטור?
5 סמדר אלחנני:
6 ודאי. כל דבר שזו במדינת ישראל, חייב במס, וגם אם הוא לא אז.
7 כולם חייבים במס. רווחי הון, ריבית, הכול חייב במס. אני לא רואה
8 את ההבדל בין הכנסה מריבית שחייבת היום במס לבין הכנסה
9 משכר דירה שגם היא הכנסה הונית ולא תהיה חייבת במס. לעומת
10 זאת לקשישים יש הכנסה פטורה מהכנסה על ריבית בגובה של כ-
11 8,000 שקלים בשנה. אפשר להקיש מזה גזרה שווה גם על הכנסות
12 משכר דירה. 3,830 שקלים זה סכום ניכר ואני לא רואה למה צריך
13 לעודד דווקא את המקור הזה של הכנסה.
14 כל אלה שטוענים שצריך לעודד השכרות דירה, צריך לתת את
15 ההטבה לשוכרים ולא למשכירים. אפשר יהיה לתת נקודות זיכוי או
16 משהו לאנשים ששוכרים או לקזז את ההוצאה שלהם על שכר
17 דירה, אבל לא לתת למשכירים. זה לא מוריד את שכר הדירה".
- 18 54. בפועל, בסופו של יום, הפטור לא בוטל, אך בהחלט צומצם עם השנים, באופן התומך
19 בגישה לפיה כוונת המחוקק בתקופה האמורה הייתה להותיר את סכום תקרת
20 הפטור על הצד הנמוך, להבדיל מלהעמידו באופן זמני על סכום של 4,200 ₪ (בשנת
21 2007) ולחזור ולהעלותו באופן משמעותי בשנת 2008 ואילך – דהיינו לסך של כ-
22 7,660 ₪ - כפי שטען המבקש.
- 23 55. המבקש ייחס משקל רב לאמירתו לעיל של מנהל רשות המיסים, מר ג'קי מצא, בדיון
24 המדובר בוועדת הכספים מיום 17.12.2006, דהיינו "אנחנו לא מעלים ולא מורידים.
25 זה בדיוק הסכום של שנת 2006". לטענתו, סכום תקרת הפטור הרלוונטי, ככל שלא
26 היו מעלים או מורידים אותו, הוא כ-7,660 ₪, היא התוצאה המתקבלת ממידוד
27 הסכום הנכון לשנת 2001.
- 28 אין בידי לקבל טענה זו של המבקש, ואיני סבור כי ניתן ללמוד מהמצוטט לעיל כי
29 תקרת הפטור תיקבע לפי מידוד הסכום נכון ליום 1.1.2001.
- 30 ראשית, משום שבסופו של דבר תוקן סעיף 2 לחוק ונקבעה בו תקרת הפטור כפי
31 שנקבעה, דהיינו בסך של 4,200 ₪.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 שנית, מקובל עליי הסבר המשיבה ולפיו מקורה של אמירה זו הוא בהצעת החוק
2 לקריאה ראשונה לתיקון מס' 12 במסגרתה הוצגה תקרת פטור בסך 3,830 ₪ (כעולה
3 אף מדבריה של הגב' סמדר אלחנני שצוטטו לעיל), ולעניין זה התכוון מר מצא
4 באומרו כי הסכום נותר לא שינוי. עם זאת, בסופו של יום, בקריאות הנוספות,
5 הועלה סכום תקרת הפטור ל-4,200 ₪, הוא הסכום שהתקבע בחקיקה.

6 56. בשולי הדברים אעיר כי כוונת המחוקק נלמדת מדבר החקיקה כפי שחוקק וכפי
7 שפורסם. דיוני וועדות הכנסת יכולים, כמובן, לסייע במלאכת הפרשנות, אולם ברי
8 כי לא ניתן לבסס את פרשנותו של הדין על קול זה או אחר המושמע בוועדה, מתוך
9 ריבוי הקולות הנשמעים בה. בפרט נכון הדבר בנסיבות בהן בתום הליך החקיקה,
10 לא קיבלה עמדה זו ביטוי בלשון הכתובה.

11 57. באותה מידה איני סבור כי העובדה שבתזכיר ובהצעת החוק הוצע לבטל את סעיף 4
12 לחוק הפטור, יש בה כדי לשנות את מסקנתי בדבר פרשנותו הנכונה של הדין.
13 המשיבה טענה כי הצעת התיקון האמורה, לא נולדה בעקבות בקשת האישור דנן,
14 והראייה לכך היא שלא הוצע להשמיט אך ורק את התיבה בסעיף אשר מפנה ל"יום
15 ו' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001)", בדומה לעמדה שהציגה במסגרת ההליך דנן,
16 אלא ההצעה היא להשמיט את הסעיף בכללותו, באופן החורג מהמחלוקת שהתגלעה
17 כאן. אלא שאיני נדרש להכריע בשאלה מאיזו סיבה נולדה ההצעה, שכן, ושלא
18 כטענת המבקש, איני סבור כי יש בהצעה כדי ללמד שלפי הנוסח הקיים יש לתת
19 עדיפות לתוצאה הנובעת מיישום סעיף 4 לחוק, תוך תיאום תקרת הפטור לפי
20 הסכום שהיה נכון ליום 1.1.2001. העובדה כי סעיף 4 נותר בנוסחו דלעיל, לאחר
21 שהחוק, ותקרות הפטור הקבועות בו, עברו גלגולים שונים, אינה אלא דוגמא
22 למקרה שבו נדרש הפרשן להתחשב ב"מגבלות האנושיות" של המחוקק, וכפי
23 שהובהר בעניין קיבוץ חצור:

24 "אין אני מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה 'מלאכת
25 מחשבת'. הנסח, כמו השופט, עושה מלאכה אנושית, על חולשותיה
26 ופגמיה. את פרשנותו של החוק יש לבסס על לשונו ועל הגיונו ועל
27 מטרותיו ועל תכליתו".

28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

58. המשיבה הסבירה כי מאחורי ניסוחו של סעיף 4 בשנת 2001 עמד ככל הנראה הצורך לנקוב בתאריך ספציפי, זאת נוכח המעבר משיטת עדכון רבעונית לשיטת עדכון שנתית. מאחר שהתיקון המדובר פורסם בחודש אפריל 2001, קבע המחוקק הצמדה מפורשת על מנת להבטיח הצמדה לעליית מדד של שנה שלמה. כך, לטענת המשיבה, התקבע סעיף 4 בנוסחו הנוכחי, ובהיסח הדעת לא שונה במסגרת התיקונים הבאים.

59. ואמנם, וכפי שהובהר לעיל, לא ניתן להתעלם מהקושי הקיים בנוסחו של סעיף 4 לחוק ומהעדר הלימה בינו לבין סעיף 2. ועם זאת, ועל אף שהמחוקק לא יצר "יצירה מושלמת", הפרשנות המוצעת על ידי המבקש אינה עולה בקנה אחד, לא עם תכליתו של החוק ולא עם הגיונו. הגם שחוק הפטור, ותקרות הפטור, עברו גלגולים שונים, ניכר כי חוק הפטור בכללותו משקף תכלית עקבית, ומצאתי כי עמדת המשיבה והאופן בו ביצעה את מידוד סכום תקרת הפטור החל משנת 2008 ואילך, תואמת אותה.

ראו בעניין זה אהרון ברק פרשנות במשפט כרך שני פרשנות החקיקה 311-313 : (1993)

"כללי הפרשנות אינם אלא כללים של היגיון, שבאמצעותם מבקש השופט לחשוף את כוונת המחוקק". כפי שראינו, אין לצמצם את כללי הפרשנות אך למסגרת של כללי היגיון, אך ודאי שכללי הפרשנות צריכים לעלות בקנה אחד עם ההיגיון. על כן ניתן להסיק על תכלית החקיקה מתוך המבנה הכולל של דבר החקיקה, מתוך חלוקתו הפנימית, מתוך השוואה בין הוראות סעיפים שונים באותו דבר חקיקה, ומתוך השוואה בין המילים להן נזקקת החקיקה. כן יש חשיבות ניכרת למיקומה של הוראה בחוק, שכן המיקום עשוי ללמד על התכלית של החוק בכלל ושל אותה הוראה במסגרתו בפרט. יש להשקיף על דבר החקיקה כעל יחידה חיה הפועלת באופן הגיוני ועקבי, שבו יש לחלקיה השונים תפקיד ופונקציה אותם עליהם למלא ואשר לאורם יש להסיק את תכלית החקיקה ואת משמעותה המשפטית של דבר החקיקה...

אכן ההנחה היא כי החיקוק הינו יחידה אינטגרטיבית. לחלקיו השונים של החיקוק יש תפקידים שונים, והם קשורים ושזורים זה בזה במסגרת תבנית חקיקתית כוללת. דבר חקיקה אינו קונפדרציה של הוראות עצמאיות בעומדות בפני עצמן. החיקוק משקף מדיניות מסוימת, וזו גוררת אחריה תפישה כוללת של דבר החקיקה. עם זאת, אין להגזים בגישה אינטגרטיבית זו... לעתים החיקוק הינו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

- 1 פשרה בין השקפות שונות ומנוגדות. השקפות מסוימת מצאו בכורה
2 בחלק אחד של דבר החקיקה. אין לצפות כי תפישה אחידה-
3 פוליטית חברתית, סוציאלית או אחרת – תשלוט בכל חלקיו של דבר
4 החקיקה. על הפרשן להיות מודע לכל אלה, תוך שעליו לנווט דרכו
5 ביניהן. דבר זה בולט במיוחד, מקום שדבר חקיקה עבר תיקונים.
6 במשך השנים התיקונים השונים מתמזגים בדבר החקיקה והופכים
7 חלק ממנו. לעניין תכלית החקיקה יש להשקיף על דבר החקיקה
8 כעל יחידה אחת. אין להשקיף על דבר החקיקה לפי תיקונו בנפרד
9 ובמנותק מדבר החקיקה המתקן. שניהם מהווים יחידה
10 אינטגרטיבית אחת. עם זאת, אין להתעלם מהעובדה שחלקיו
11 השונים של דבר החקיקה נחקקו בתקופות היסטוריות שונות ועל כן
12 עשויים לשקף תכליות שונות או גוונים שונים של אותה תכלית".
- 13 60. התיקונים השונים שנערכו במרוצת השנים בחוק הפטור, הביאו למצב זה של העדר
14 הלימה בין שתי הוראות – זו שבסעיף 2 וזו שבסעיף 4 - באופן שהוליד את המחלוקת
15 מושא בקשת אישור זו. עת בחנתי את שתי הפרשנויות שהציעו הצדדים, על רקע
16 כללי הפרשנות הנהוגים, מצאתי כי פרשנות המשיבה עולה בקנה אחד עם הדרישה
17 לבחון את דבר החקיקה כמכלול, והיא אף מתיישבת במידה רבה יותר עם ההיגיון
18 ועם השכל הישר. לפיכך, עת פעלה המשיבה על פי פרשנותה שלה את חוק הפטור,
19 אין מקום לטענה כי גבתה מס שלא כדין.
- 20 61. אוסיף, כי כבר קבעתי בעבר שניהול תובענה כייצוגית בעילה של השבת סכומי מס
21 שנגבו שלא כדין צריך להיות שמור, ככלל, לאותם מקרים בהן חרף מצב חוקי ברור,
22 גבתה הרשות את המס (ראו: ת"צ (מחוזי מרכז) 15249-11-19 **צדק פיננסי נ' רשות**
23 **המיסים** (13.3.2021); ת"צ (מחוזי מרכז) 1901-05-15 **עג'מי נ' רשות**
24 **המיסים** (5.7.2016)), וברור כי אין זה המקרה בענייננו.
- 25 לשון אחר, גם לו סבור הייתי ששתי הגישות הפרשניות, זו של המבקש וזו של
26 המשיבה, שוות הן, וכי אין לאף אחת מהן עדיפות על פני רעותה לצורך
27 ההתמודדות עם הקושי הקיים בנוסח החוק, די היה בכך כדי לדחות את בקשת
28 האישור, שכן משעה שפרשנות המשיבה היא פרשנות "אפשרית", לא ניתן לומר
29 שהיא גבתה מס שלא כדין (ראו ת"צ 62393-07-17 **ועקנין נ' רשות המיסים**
30 (27.6.2018); עע"מ 5891/18 **ועקנין נ' רשות המיסים** (8.7.2019)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בללתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 מאחר, וכפי שהבהרתי לעיל, פרשנות המשיבה **עדיפה** על פני פרשנות המבקש, על
2 אחת כמה וכמה שלא ניתן לומר כי הוכחה גבייה מס שלא כדין במובן של פרט 11
3 לחוק תובענות ייצוגיות, ולפיכך דין בקשת האישור להידחות.

4 62. נוכח התוצאה אליה הגעתי ממילא איני נדרש ליתר התנאים הקבועים בחוק
5 תובענות ייצוגיות.

6 עם זאת, למעלה מן הצורך אעיר, כי ספק אם הליך של תובענה ייצוגית הוא הדרך
7 היעילה להכריע במחלוקת הנדונה, וזאת בהתחשב בשונות בין חברי הקבוצה
8 הפוטנציאלית המחייבת בירור אינדיבידואלי. אין זאת אלא, כי על מנת לקבוע
9 קיומה של עילה אישית וזכאות להשבה, יהיה צורך לערוך חישוב פרטני ונפרד לכל
10 אחד מהנישומים המשכירים דירות, בהתבסס על נתוניהם האישיים הספציפיים.

11 כך למשל, ביחס למבקש עצמו העלתה המשיבה טענה לפיה הוא נעדר עילה אישית
12 מן הטעם שלא הציג נתונים לגבי דירתו המושכרת, וכן טענה לפיה נוכח המסלול על
13 פיו דיווח ושילם את המס בשנת 2019, לא נגבה ממנו מס ביתר בשנה זו. בכך יש כדי
14 להמחיש את הצורך בטיפול פרטני בחברי הקבוצה הנטענת, באופן המלמד כי
15 הסוגיה העולה בבקשה דנן, ממילא שאינה מתאימה להיות מבוררת בהליך של
16 תובענה ייצוגית.

17 **סוף דבר**

18 63. לאור כל האמור, הבקשה לאישור התובענה כייצוגית בסוגיית המידוד - נדחית.

19 64. אוסיף כי לא מצאתי בטעוניהם האחרים שהובאו מטעם מי מהצדדים, כדי לשנות את
20 תוצאות הדיון לגופו של ענין (ראו: רע"א 20/15 **פרץ נ' ורטיס** (18.1.2015); רע"א
21 6509/14 **זפט נ' יעקב** (3.11.2014); רע"א 69/12 **משה נ' גוהרי** (21.3.2012); רע"א
22 1146/11 **צ'רלטון בע"מ נ' ההתאחדות לכדורגל בישראל** (16.8.2011), לרבות בכל
23 הנוגע לאי מיצוי ההליך השומתי, להשלכות הסוגיה שבמחלוקת לעניין מס שבת,
24 הטענות הנוגעות לחוק ההסדרים, הטענות בדבר הצורך לפצל את בקשת האישור
25 וכן טענת השיהוי שהעלה המשיבה ביחס למבקש וטענתו הנגדית לפיה הטענה
26 הועלתה באיחור ומהווה הרחבת חזית.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 55766-07-21 בלתי נ' מדינת ישראל-רשות המיסים ואח'

תיק חיצוני:

1 65. המבקש יישא בהוצאות המשיבה בסך כולל של 30,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום
2 מהיום, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם
3 בפועל.

4 66. נקבע לדיון, בקשר עם בקשת המוסד לביטוח לאומי לסילוק על הסף, והודעת
5 החדילה בסוגיית עיגול הסכומים, ליום 27.12.2023 שעה 10:00.

6 67. המזכירות תשלח את ההחלטה לצדדים.

7

8

9

10

11

12

13

14

ניתנה היום, ג' אלול תשפ"ג, 20 אוגוסט 2023, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט

15

16

