

בבית המשפט המחוזי במחוז מרכז בשבתו כבית משפט לעניינים מנהלים

ת.צ. _____
בקשה מספר 1

בעניין:

- 1. התובע המייצג:** (המבקש)
אביעד בלתי ת.ז. 037119377
מדרך מנחם בגין 65, תל אביב-יפו
על ידי ב"כ עוה"ד מוטי בלתי ו/או כל עוה"ד אחר
ממשרד עורכי הדין גרוס ושות'
מרכז עזריאלי 1, המגדל העגול, קומה 39, תל אביב 6701107
טל': 03-6074514 פקס': 03-6074499; נייד: 050-7579613

- נגד -

- 1. הנתבעות:** (המשיבות)
מדינת ישראל – רשות המיסים
על ידי ב"כ מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)
בית קרדן, דרך מנחם בגין 154 (קומה 11), תל אביב
ת"ד 33475, תל-אביב 6133302
טל': 073-3924888; פקס': 02-6468005
- 2. המוסד לביטוח לאומי**
שד' ויצמן 13, ירושלים 91909
טל': 02-6709070; פקס': 02-6525038

בקשה לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית

בקשה זו לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית נגד המשיבות מוגשת על ידי התובע המייצג לבית המשפט הנכבד מכוח סעיף 5 לחוק תובענות ייצוגיות תשס"ו-2006 (להלן: "חוק התובענות הייצוגיות"). התובענה הייצוגית מוגשת כנגד המשיבות בעילה מכוח פרט 11 בתוספת השנייה לחוק התובענות הייצוגיות ולכן כפופה למנגנון החדילה המפורט בסעיף 9 לחוק התובענות הייצוגיות. ככל שלא תוגש על ידי המשיבות הודעה חדילה במסגרת לוחות הזמנים שיקבעו על ידי בית המשפט הנכבד, מתבקש בזאת בית המשפט הנכבד לעשות שימוש בסמכותו בהתאם להוראות סעיף 8 לחוק התובענות הייצוגיות ולהורות על ניהול הליך זה כתובענה ייצוגית.¹

סכום התובענה האישית של התובע המייצג: 12,833 ₪.

אומדן הנזק לכלל הקבוצה: 302,716,908 ₪.

¹ התובענה הייצוגית מצורפת לבקשה זו ומסומנת כנספח 1.

תוכן עניינים

- 3. תמצית הבקשה.....
- 3. תמצית הטיעון ביחס למידוד השגוי.....
- 4. תמצית הטיעון ביחס לעיגול השגוי.....
- 5. מסלולי מיסוי הכנסה מדמי שכירות – רקע משפטי.....
- 5. מסלול המס השולי.....
- 5. מסלול ה-10%.....
- 6. מסלול הפטור או מסלול הפטור החלקי.....
- 6. רבדיו של חוק הפטור ממס על דמי שכירות ממועד חקיקתו ועד היום.....
- 6. נוסחו המקורי של חוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 7. תיקון מספר 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 7. תיקון מספר 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 8. תיקון מספר 3 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 8. תיקון מספר 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 8. תיקון מספר 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 8. תיקון מספר 6 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 9. תיקון מספר 7 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 9. תיקון מספר 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 11. תיקון מספר 9 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 11. תיקון מספר 10 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 11. תיקון מספר 11 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 12. תיקון מספר 12 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....
- 12. מהות תיקון מספר 12.....
- 13. תכלית חקיקתו של תיקון מספר 12.....
- 13. הדיון בוועדת הכנסת.....
- 15. הדיון בפני וועדת הכספים.....
- 18. הדיון במליאת הכנסת.....
- 20. טבלת סכומי תקרת הפטור לאחר מידוד ועיגול מדויקים.....
- 20. העילה המשפטית.....
- 21. הקבוצה הנפגעת ואומדן הנזק הקבוצתי.....
- 26. עילת התביעה האישית של התובע המייצג.....
- 27. השאלה המשפטית המשותפת לקבוצה הנפגעת.....
- 27. אפשרות סבירה שהשאלה המשותפת תוכרע לטובת הקבוצה.....
- 27. הולמות הייצוג.....
- 27. הטעמים להיות התובענה הייצוגית הדרך היעילה וההוגנת לדון בנושא.....
- 28. שכר טרחה וגמול.....
- 28. לא קיימת בקשה דומה או תובענה ייצוגית דומה.....
- 29. סמכות בית המשפט.....
- 29. כפיפות למנגנון החדילה.....
- 29. הסעדים המבוקשים.....

1. תמצית הבקשה

1.1. חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 (להלן: "חוק הפטור ממס על דמי שכירות") מקנה פטור ממס ליחיד על הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים עד לתקרה מסויימת (להלן בהתאמה: "תקרת הפטור" או "מסלול הפטור"). במידה שהייתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים העולה על סכום תקרת הפטור, חוק הפטור ממס על דמי שכירות מקנה פטור ממס עד לגובה תקרת פטור מתואמת (להלן בהתאמה: "תקרת הפטור המתואמת" או "מסלול הפטור החלקי ממס"). תקרת הפטור המתואמת שווה לסכום תקרת הפטור לאחר הפחתת הסכום שבו עולה הכנסת דמי השכירות על תקרת הפטור.

1.2. לעמדת התובע המייצג, המשיבות גבו מיסים ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר הן כתוצאה ממידוד שגוי של סכום תקרת הפטור והן כתוצאה מעיגול שגוי של סכום תקרת הפטור, והכול כפי שיפורט להלן.

1.3. תמצית הטיעון ביחס למידוד השגוי

1.3.1. סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות קובע כי סכום תקרת הפטור "כפי שהוא ביום 1' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001)" יהא בגדר סכום כמשמעות מונח זה בסעיף 120ב לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"). סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה שכתרתו "הצמדה" קובע כי ב-1 בינואר של כל שנת מס יתואמו סכומים מסוימים לפי שיעור עליית המדד בשנה החולפת. סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ביום 1 בינואר 2001 הוא 6,970 ₪ וסכום זה היה צריך להיות ממודד מידי שנה בהתאם להוראות סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה. למשל, לעמדת התובע המייצג, בשנת 2020 סכום תקרת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 120ב צריך היה לעמוד על סך של 9,283 ₪ לחודש² במקום סך של 5,100 ₪ לחודש שהופיע בטעות, ובשנת 2021 סכום תקרת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 120ב צריך לעמוד על סך של 9,228 ₪ לחודש³ במקום סך של 5,070 ₪ לחודש שהופיע בטעות. המידוד השגוי של סכום תקרת הפטור הוביל לכך שהמשיבות גבו מהקבוצה הנפגעת מיסים ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר ללא סמכות ובניגוד להוראות הדין.

1.3.2. התובע המייצג טוען כי טעות המידוד השגוי נובעת מכך שבמסגרת תיקון מספר 12 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות (להלן: "תיקון מספר 12") הועמדה תקרת הפטור בשנת המס 2007 על סך 4,200 ₪ לחודש ואולם למרות שהוראת סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות הקובעת כי בכל שנה ימודד הסכום הקבוע "כפי שהוא ביום 1' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001)" נותרה על כנה ולא שונתה על ידי המחוקק, החל

² לעמדת התובע המייצג אין לעגל את סכום תקרת הפטור ל-10 ₪ הקרובים, אלא רק ל-1 ₪ הקרוב. לעניין זה ראו להלן את טענת העיגול השגוי של התובע המייצג.

³ ש.ס.

משנת המס 2008 נעשה מידוד שגוי של סכום תקרת הפטור לפי סכום תקרת הפטור כפי שהופיע ביום 1.1.2007 (להלן: "המידוד השגוי"). לשון אחרת, לעמדת התובע המייצג, בתום שנת 2007 נדרש היה לשוב ולמדד את סכום תקרת הפטור שהופיע ביום 1.1.2001 (קרי, למדד את הסכום: 6,970 ₪) זאת בעוד נעשה מידוד שגוי לסכום תקרת הפטור שנקבע בתיקון מספר 12 בשנת המס 2007 - 4,200 ₪. למעשה, מאז תיקון מספר 12 אומצה נקודת ייחוס חדשה למידוד - 4,200 ₪ מיום 1.1.2007, שהובילה לכך שפורסמו בשנים 2008-2021 סכומי תקרות פטור שגויים, זאת בניגוד מוחלט ללשון החוק הקובעת באופן מפורש וחד משמעי כי נקודת הייחוס למידוד בהתאם להוראות סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה תהא 6,970 ₪ מיום 1.1.2001.

1.4. תמצית הטיעון ביחס לעיגול השגוי

1.4.1. כאמור לעיל, סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות קובע כי סכום תקרת הפטור כפי שהוא ביום ו' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001) יהא בגדר סכום כמשמעות מונח זה בסעיף 120ב לפקודת מס הכנסה. כמו כן עמדנו לעיל על כך כי לעמדת התובע המייצג הסכום שאותו יש למדד הוא זה שהופיע בסעיף 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ביום 1 לינואר 2001 (קרי, 6,970 ₪). טענתו הנוספת של התובע המייצג היא כי מלבד המידוד השגוי מידי שנה נעשה עיגול שגוי של סכום תקרת הפטור לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים, וזאת בהיעדר כל עיגון נורמטיבי לעיגול זה (להלן: "העיגול השגוי"). אומנם מכוח סעיף 120(ד) לפקודת מס הכנסה הותקן צו מס הכנסה (כללים לעיגול סכומים), התשמ"ו-1986 (להלן: "צו עיגול סכומים") במסגרתו נקבעו כללי עיגול לחלק מהסכומים המפורטים בסעיף 120ב לפקודת מס הכנסה, אך צו עיגול הסכומים כלל אינו עוסק בעיגול סכום תקרת הפטור, אלא בעיגול סכומים אחרים שממומדים מכוח סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה. למעשה, הוראת עיגול הסכומים היחידה שעשויה להיות רלוונטית ביחס לסכום תקרת הפטור מצויה בסעיף 240 לפקודת מס הכנסה וזו קובעת כי כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו יוגדל או יופחת עד לשקל הקרוב ביותר.

1.4.2. לאמור, לעמדת התובע המייצג סכום תקרת הפטור צריך להיות ממודד לפי שיעור עליית המדד ומעוגל לשקל הקרוב. זאת בעוד, הלכה למעשה, סכום תקרת הפטור הממודד עוגל בתחילת כל שנת מס לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים. העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור הגדיל שלעצמו בניגוד לדין את החבות במס הכנסה ובדמי ביטוח לאומי לקבוצה הנפגעת.

1.4.3. התובע המייצג יטען כי העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור נובע ככל הנראה מכך שנוסח ישן של סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שהיה בתוקף עד לשנת 2001 כלל מלבד הוראות מידוד רבעוניות גם הוראת עיגול תקרת הפטור לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים (להלן: "סעיף 4 בנוסחו

המקוריים)⁴. סעיף 4 בנוסחו המקורי הוחלף בשנת 2001 במסגרת תיקון מספר 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות לנוסחו הנוכחי של סעיף 4, שכאמור נעדר כל הוראה בדבר עיגול סכומים. לעמדת התובע המייצג, במשך 20 השנים האחרונות נעשה בכל תחילת שנת מס עיגול שגוי של סכום תקרת הפטור ובשל כך נגבים סכומי מס ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר מיחידים ללא כל סמכות בדין.

2. מסלולי מיסוי הכנסה מדמי שכירות מדירת מגורים – רקע משפטי

2.1. אדם שיש לו הכנסה מדירה המושכרת למגורים שאינה עולה לכדי עסק רשאי לבחור בכל שנת מס באחד מבין שלושה מסלולי מיסוי של דמי שכירות המפורטים להלן.

2.2. מסלול המס השולי

2.2.1. בהתאם למסלול המס השולי הכנסתו של המשכיר מתחייבת במס לפי מדרגות המס השולי של הכנסה שאיננה מייגעה אישית המופיעות בסעיף 121(א) לפקודת מס הכנסה. נכון לשנת המס 2021, מדרגת המס הנמוכה ביותר על הכנסה כאמור היא בשיעור 31% ומדרגת המס הגבוהה ביותר היא בשיעור 47%.

2.2.2. על אף האמור לעיל, הכנסתו של משכיר שגילו מעל 60 תתחייב במס לפי מדרגות המס השולי המופיעות בסעיף 121(ב) לפקודת מס הכנסה. נכון לשנת המס 2021, מדרגת המס הנמוכה ביותר שתחול על הכנסתו של אותו משכיר תהא בשיעור 10% ומדרגת המס הגבוהה ביותר תהא בשיעור 47%.

2.2.3. משכיר שבחר לשלם מס בהתאם להוראות המס השולי רשאי לנכות הוצאות מהכנסתו מהשכרת דירת מגורים כגון: הוצאות מימון, הוצאות אחזקה, תשלומי ארנונה, וועד בית ועוד.

2.2.4. בנוסף, המשכיר רשאי לדרוש ניכוי פחת מהכנסתו מדמי שכירות. בכלל זה, רשאי המשכיר לחשב את הפחת בהתאם לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת על דירה המושכרת למגורים), התשמ"ט-1989 (להלן: "תקנות הפחת על דירה מושכרת למגורים"). ככלל, תקנות הפחת על דירה מושכרת למגורים מאפשרות למשכיר לדרוש פחת בשיעור של 2% משווי דירת המגורים (כולל בגין מרכיב הקרקע).

2.2.5. למיסוי הכנסתו של משכיר מדירת מגורים בהתאם למדרגות המס המנויות בסעיף 121(א) או 121(ב) לפקודת מס הכנסה קראנו לעיל ולהלן: "מסלול המס השולי".

2.3. מסלול ה-10%

2.3.1. סעיף 122 לפקודת מס הכנסה מאפשר למשכיר לשלם מס בשיעור 10% על הכנסתו מדמי שכירות מדירת מגורים (לעיל ולהלן: "מסלול ה-10%"). משכיר שבחר בשנת

⁴ סעיף 4 בנוסחו המקורי הופיע בנוסח המקורי של החוק עד למועד כניסתו לתוקף של תיקון מספר 8 (כהגדרתו להלן).

מס במסלול ה-10% ישלם מס בשיעור 10% על כלל הכנסתו מדמי שכירות מדירת מגורים, ללא אפשרות לנכות הוצאות או להפחית פחת של הדירה.

2.3.2. אם בחר המשכיר לשלם מס על הכנסתו מדמי שכירות בהתאם להוראות מסלול ה-10%, המשכיר יהא פטור מהגשת דו"ח מס מלא למשיבה 1 (להלן: "רשות המיסים"), ככל שהצורך בהגשת הדוח המלא נובע מעצם קבלת הכנסת דמי השכירות והכול כקבוע בתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 ועד למגבלת תקרת הכנסת דמי השכירות המנויה בתוספת ב לתקנות האמורות (337,000 ₪ נכון לשנת 2020).

2.4. מסלול הפטור או מסלול הפטור החלקי

2.4.1. חוק הפטור ממס על דמי שכירות מקנה פטור ממס למשכיר יחיד על הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים עד לסכום תקרת הפטור. מסלול זה הוגדר על ידינו לעיל כמסלול הפטור. בהתאם לקבוע בסעיף 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות, במסלול הפטור לא ניתן לדרוש פחת בהתאם לתקנות הפחת על דירה מושכרת למגורים.

2.4.2. במידה שהייתה למשכיר הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים העולה על סכום תקרת הפטור, חוק הפטור ממס על דמי שכירות מקנה לאותו משכיר פטור ממס עד לגובה תקרת פטור מתואמת (להלן: "מסלול הפטור החלקי"). תקרת הפטור המתואמת שווה לסכום תקרת הפטור לאחר הפחתת הסכום שבו עולה הכנסת דמי השכירות על תקרת הפטור. בגין חלק ההכנסה העולה על סכום תקרת הפטור המתואמת המשכיר נדרש לשלם מס בהתאם למדרגות המס השוליים המנויות בסעיפים 121(א) או 121(ב) לפקודת מס הכנסה, אך רשאי לנכות הוצאות יחסיות בהתאם להוראות סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה. מסלול זה הוגדר על ידינו לעיל כמסלול הפטור החלקי.

2.4.3. לעמדת התובע המייצג המשיבות גבו מסים ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר הן כתוצאה ממידוד שגוי של סכום תקרת הפטור והן כתוצאה מעיגול שגוי של סכום תקרת הפטור, והכול כפי שיפורט להלן.

3. רבדיו של חוק הפטור ממס על דמי שכירות ממועד חקיקתו ועד היום

3.1. לעמדת התובע המייצג, העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור החל בינואר 2002 עת לא יוּשמו כהלכה הוראות תיקון מספר 8 ואילו המידוד השגוי של סכום תקרת הפטור החל בינואר 2008 לאחר שינוי סכום תקרת הפטור בשנת 2007 שנעשה במסגרת תיקון מספר 12. יחד עם זאת, בכדי להציג בפני בית המשפט הנכבד מסגרת נורמטיבית מלאה שתסייע בהפנמת הנסיבות שהובילו למידוד השגוי ולעיגול השגוי התובע המייצג יסקור להלן באופן כרונולוגי ורציף את רבדיו השונים של חוק הפטור ממס על דמי השכירות ממועד חקיקתו ועד ליום כתיבת בקשה זו (סה"כ בוצעו 12 תיקונים בחוק זה).

3.2. נוסחו המקורי של חוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.2.1. חוק הפטור ממס על דמי שכירות נחקק תחילה כהוראת שעה בשנת 1990. בדברי ההסבר לחוק הפטור ממס על דמי שכירות הוסברה תכלית חקיקתו הראשונית, בזו הלשון:⁵

'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. תוקפו של החוק היא לתקופה מוגבלת עד יום 31 בדצמבר 1991.⁶

3.2.2. סעיף 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות בנוסחו המקורי קבע דאז, כדלקמן:

'יחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה של דמי שכירות, יהא פטור ממס על הכנסה זו, ובלבד שלא הייתה לו הכנסה של דמי שכירות בסכום העולה על 2,600 שקלים חדשים בשל חודש השכרה כלשהו בשנת המס; לעניין סעיף זה יראו כהכנסת היחיד גם הכנסה של דמי שכירות של בן זוגו המתגורר עמו או של ילדו שעד גיל שמונה עשרה.'

3.2.3. סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות בנוסחו המקורי קבע דאז, כדלקמן:

'הסכום הקבוע בסעיף 2 יתואם בתחילת כל רבעון, ולראשונה ביום ח' בתמוז התש"ן (1 ביולי 1990), לפי שיעור עליית המדד ברבעון הקודם, ויעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים.'

3.2.4. כפי שעיינונו רואות, סעיפים 2 ו-4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות בנוסחם המקורי קבעו בזמנו כי הכנסה עד לתקרת פטור של 2,600 ₪ תהא פטורה ממס וכי לראשונה מיום 1 ביולי 1990 תמודד תקרת הפטור אחת לרבעון ותעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 ₪. בשלב זה טרם הונהג מסלול הפטור החלקי באמצעות מנגנון התקרה המתאומת.

3.3. תיקון מספר 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.3.1. ביום 8 בינואר 1992 פורסם ברשומות תיקון מספר 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות, לפיו הוארך החוק (שכאמור חוקק תחילה כהוראת שעה) בשנה נוספת עד ליום 31 לדצמבר 1992 (להלן: "תיקון מספר 1").⁷

3.4. תיקון מספר 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

⁵ העתק מנוסחו המקורי של חוק הפטור כפי שפורסם ברשומות ביום 13 ביוני 1990 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 2. העתק של דברי ההסבר לחוק הפטור בנוסחו המקורי כפי שפורסמו ברשומות ביום 25 באפריל 1990 מצורף לבקשה זו כנספח 3.

⁶ כל ההדגשות במסמך זה כולן של הח"מ, אלא אם צוין במפורש אחרת.

⁷ העתק של תיקון מספר 1 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 4.

3.4.1. ביום 6 במרץ 1992 פורסם ברשומות תיקון מספר 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו הוארך החוק עד ליום 31 לדצמבר 1995. בנוסף לכך, כלל התיקון שינוי של הגדרת המונח "דמי שכירות" (להלן: "תיקון מספר 2").⁸

3.5. תיקון מספר 3 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.5.1. ביום 8 בינואר 1996 פורסם ברשומות תיקון מספר 3 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו שוב הוארך החוק והפעם עד ליום 31 לדצמבר 1997 (להלן: "תיקון מספר 3").⁹

3.6. תיקון מספר 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.6.1. ביום 23 בפברואר 1996 פורסם ברשומות תיקון מספר 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו שונו הגדרות המונחים "דירת מגורים" ו-"דמי שכירות". כמו כן, נוסף מסלול הפטור החלקי באמצעות מנגנון התקרה המתואמת (להלן: "תיקון מספר 4").¹⁰

3.6.2. בדברי ההסבר לתיקון מספר 4 שפורסמו ביום 10 בינואר 1996 נכתב, כדלקמן:

"הפטור ממס הכנסה לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990 (להלן – החוק), ניתן רק למי שאין לו הכנסה של דמי שכירות מעל הסכום הקבוע בחוק (להלן – התקרה). מי שיש לו הכנסה מדמי שכירות העולה על התקרה, ולו בשקל אחד, מאבד את הפטור כולו. לפיכך, מוצע פטור הדרגתי לפיו, במקום ביטול הפטור כולו, הפטור יוקטן באופן יחסי להכנסה משכר דירה העולה על התקרה. סכום הפטור הקיים הוא 2,600 שקלים חדשים".¹¹

3.7. תיקון מספר 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.7.1. ביום 11 בפברואר 1998 פורסם ברשומות תיקון מספר 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו הוארך החוק עד ליום 31 לדצמבר 1998 (להלן: "תיקון מספר 5").¹²

3.8. תיקון מספר 6 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.8.1. ביום 25 באפריל 1999 פורסם ברשומות תיקון מספר 6 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו הוארך החוק עד ליום 31 לדצמבר 1999 (להלן: "תיקון מספר 6").¹³

⁸ העתק של תיקון מספר 2 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 5.

⁹ העתק של תיקון מספר 3 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 6.

¹⁰ העתק של תיקון מספר 4 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 7.

¹¹ העתק של דברי ההסבר לתיקון מספר 4 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 8.

¹² העתק של תיקון מספר 5 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 9.

3.9. תיקון מספר 7 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.9.1. ביום 28 במאי 2000 פורסם ברשומות תיקון מספר 7 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2000 (להלן: "תיקון מספר 7").¹⁴

3.10. תיקון מספר 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.10.1. ביום 4 באפריל 2001 פורסם ברשומות תיקון מספר 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2001 ובנוסף הוחלף סעיף 4 העוסק במידוד לנוסחו הנוכחי של סעיף זה (להלן: "תיקון מספר 8").¹⁵

3.10.2. כאמור לעיל, סעיף 4 לחוק בנוסחו המקורי קבע הוראת מידוד רבעונית לתקרת הפטור ובנוסף הוראת עיגול סכום תקרת הפטור לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים. לעומת זאת, נוסח סעיף 4 שאומץ במסגרת תיקון מספר 8 קובע כי הסכום שהיה קבוע בסעיף 2 ביום 1 בינואר 2001 ימודד בהתאם להוראות סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה. מפאת חשיבות הדברים יובא נוסחו סעיף 4 לאחר תיקון מספר 8 (נוסח שעודנו בתוקף עד היום), כלשונו:

"הסכום הקבוע בסעיף 2, כפי שהוא ביום ו' בטבת התשס"א 1) בינואר 2001, יראו אותו כאילו היה סכום כמשמעותו בסעיף 120ב לפקודה."

3.10.3. כפי שניתן להיווכח, נוסח סעיף 4 שאומץ במסגרת תיקון מספר 8 קובע בצורה מפורשת ובהירה כי סכום תקרת הפטור, כפי שהוא היה ביום 1.1.2001 (קרי, 6,970 ₪), ימודד בהתאם להוראות סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה. כמו כן, הוסרה הוראת עיגול סכום תקרת הפטור לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים.

3.10.4. הבדל נוסף שחשוב לעמוד עליו מאחר שהוא יסייע בהמשך בהפנמת הנסיבות שהובילו לעמדת התובע המייצג לאחר תיקון מספר 12 למידוד השגוי, הוא שבעוד שנוסחו המקורי של סעיף 4 קבע כי סכום תקרת הפטור ימודד "לראשונה ביום ח' בתמוז התש"ן (1 ביולי 1990)", הרי שנוסחו הנוכחי של סעיף 4 שאומץ בתיקון מספר 8 קובע כי ימודד הסכום "כפי שהוא ביום ו' בטבת התשס"א (1 בינואר 2001)". לאמור, במסגרת תיקון 8 נקבעה הוראת מידוד של סכום ספציפי שהופיע בסעיף 2 לחוק הפטור ביום ה-1 לינואר 2001 וזאת חלף הוראת המידוד הקודמת שקבעה כי החל מתאריך מסוים ימודד סכום כלשהוא שיופיע כתקרת פטור בסעיף 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.

¹³ העתק של תיקון מספר 6 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 10.

¹⁴ העתק של תיקון מספר 7 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 11.

¹⁵ העתק של תיקון מספר 8 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 12. העתק של דברי ההסבר לתיקון מספר 8 מיום 12 במרץ 2001 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 13. יש לציין כי הצעת החוק לתיקון מספר 8 לא כללה הצעה לשינוי נוסח סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ולפיכך אין כל התייחסות בדברי ההסבר לשינוי נוסח סעיף 4.

3.10.5 גבי יעל ייטב מרשות המיסים הציגה בפני ועדת הכספים את השינויים שתוקנו במסגרת תיקון מספר 8, לפיהן הוארכה תקופת חוק הפטור ממס על דמי שכירות שהעניק פטור ממס לדמי שכירות עד תקרה של כ-7,000 ₪ ונקבעה הוראת מידוד שנתית של הסכום האמור, כדלקמן:¹⁶

ייעל ייטב: אנחנו מבקשים להאריך את התוקף של חוק מס הכנסה פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים, כך שהוא יחול גם בשנת המס 2001. אני מזכירה לכם שהחוק קובע שיחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה מהשכרת דירת מגורים אחת או יותר בסכום של עד 7,000 שקלים יהיה פטור ממס לגבי הכנסתו מהשכרת אותה דירת מגורים. הפטור ניתן רק לדירת מגורים שמושכרת על-ידי יחיד או שמושכרת על-ידי חבר בני אדם שאישר לעניין זה נציב מס הכנסה, כשהמטרה היא בסופו של דבר שדירת המגורים אכן תשמש למגורי יחיד ונקבעו מספר תאגידים שכאשר הם משכירים את הדירות, עדיין החוק יחול לגביהם, למשל דיור לנכים, למפגרים וכן הלאה אבל אף פעם לא להשכרת דירה שמשמשת למגורי עובד. אנחנו מבקשים להאריך את תוקף החוק הזה כך שיחול גם בשנת המס 2001.

יש עוד דבר שלא מופיע בהצעת החוק ואנחנו מבקשים להכניס אותו. החוק הזה חוקק ב-1990 ונקבע בו מנגנון עדכון ששכר הדירה פטור אחת לרבעון. לאור תנאי האינפלציה אנחנו מבקשים שהעדכון ייעשה כמו רוב תקרות מס הכנסה בפקודת מס הכנסה. כלומר, אחת לשנה. בעצם מה שאנחנו רוצים זה לשנות את סעיף 4 שקובע את התיאום כך שהתיאום יהיה אחת לשנה."

3.10.6 הנה כי כן, כעולה מדבריה של גבי יעל ייטב ממשרד האוצר, החוק קובע תקרת פטור בסך של עד 7,000 ₪ (הסכום המדויק הוא 6,970 ₪) ובהתאם לנוסח החדש של סעיף 4 סכום התקרה הנ"ל ימודד אחת לשנה חלף מידוד רבעוני.

3.10.7 לעמדת התובע המייצג, עם כניסתו לתוקף של תיקון מספר 8, לא נותרה כל סמכות בדין לעגל את סכום תקרת הפטור הממודד למכפלה של 10 שקלים חדשים וזאת מאחר שהוראת העיגול שהייתה קבועה בסעיף 4 בנוסחו הישן בוטלה על ידי המחוקק, וכמו כן לא אומץ במקביל כל מקור נורמטיבי אחר לעיגול סכום תקרת הפטור למכפלה של 10 שקלים חדשים.¹⁷ לאמור, החל משנת המס 2002 ועד לשנת 2021 סכומי תקרת הפטור השנתיים שפורסמו מוטעים מאחר שהם עוגלו לסכום הקרוב המהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים וזאת בניגוד לדין וללא כל סמכות.

3.10.8 כפי שיוסבר להלן, מלבד העיגול השגוי - לאחר כניסתו לתוקף של תיקון מספר 12 - החל משנת 2008 ואילך החל גם מידוד שגוי של סכומי תקרת הפטור עליו נעמוד בהמשך. לצורך ההמחשה בלבד יוסבר כי אפילו אם נתעלם לרגע מטענת המידוד השגוי ונתייחס אך ורק לטענת העיגול השגוי נלמד כי בשנות המס 2020 ו-2021 העיגול השגוי שלעצמו (בהתעלם מהמידוד השגוי) הוביל לכך שנישומים שדיווחו על הכנסת דמי שכירות במסלול הפטור החלקי נזקפה הכנסה שגויה עודפת בגובה של 8

¹⁶ ראו פרוטוקול מספר 243 משיבת ועדת הכספים מיום שני, ב' בניסן התשס"א (26 במרץ 2001), שעה: 10:00. העתק העמודים הרלוונטיים מתוך הפרוטוקול האמור מצ"ב **נספח 14**.

¹⁷ למען הסר ספר יובהר שוב כי בסעיף 120ב לפקודת מס הכנסה ובצו עיגול סכומים שהותקן מכוחו לא קיימת הוראת עיגול סכומים הרלוונטית לסכום תקרת הפטור.

ע"ל לחודש¹⁸, השווה להכנסה שנתית שגויה ועודפת בסך של 96 ש"ח והשווה להכנסה דו שנתית שגויה ועודפת בסך של 192 ע"ל.

3.11. תיקון מספר 9 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.11.1. ביום 20 במאי 2002 פורסם ברשומות תיקון מספר 9 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2002 (להלן: "תיקון מספר 9").¹⁹

3.12. תיקון מספר 10 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.12.1. ביום 18 בדצמבר 2002 פורסם ברשומות תיקון מספר 10 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו שונה המונח "דירת מגורים" ובנוסף החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2003 (להלן: "תיקון מספר 10").²⁰

3.13. תיקון מספר 11 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.13.1. ביום 3 במאי 2004 פורסם ברשומות תיקון מספר 11 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2004 ובנוסף נקבעה הוראת תחולה נוספת ביחס לשנים 2005 ו-2006 (להלן: "תיקון מספר 11").²¹

3.13.2. בהוראת התחולה לשנים 2005 ו-2006 נקבע, כדלקמן:

"הוראת השעה תחול גם בשנות המס 2005 ו-2006, ואולם –
(1) בשנת המס 2005 יקראו את סעיף 2(א) להוראת השעה כך,
שהתקרה הנקובה בו תעמוד על 75% מהתקרה שנקבעה לשנת
2004;
(2) בשנת המס 2006 יקראו את סעיף 2(א) להוראת השעה כך,
שהתקרה הנקובה בו תעמוד על 50% מהתקרה שנקבעה לשנת
2004."

3.13.3. לעמדת התובע המייצג, האופן שבו נחקקה הוראת התחולה לשנים 2005 ו-2006 במסגרת תיקון מספר 11 מסייע להפנים את הנסיבות שהובילו למידוד השגוי שנעשה בהמשך לאחר תיקון מספר 12. לאמור, מאחר ששינוי סכום תקרת הפטור בשנים 2005 ו-2006 בוצע במסגרת הוראת תחולה ייעודית ומאחר שסעיף 4 לחוק בנוסחו לאחר תיקון 8 (נוסח שהינו בתוקף עד היום) קבע כי המידוד יהא של סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק ביום 1 בינואר 2001 (קרי, של 6,970 ע"ל) הרי שככל שחוק הפטור היה ממשיך לחול בשנת 2007 (ולא היה מאומץ סכום תקרה אחר לשנת

¹⁸ הן בשנת 2020 והן בשנת 2021 העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור הוביל לכך שפורסמה תקרת פטור חודשית הנמוכה ב-4 ע"ל מזו שהייתה צריכה להתפרסם. בשל אופן חישוב תקרת הפטור המתואמת המשמעות היא שלכל אחד מהמשכירים שדיווחו במסלול הפטור החלקי נוצרה הכנסה שגויה בגובה 8 ע"ל לחודש. מצורפים לבקשה זו תדפיסי חישובי הצמדה למדד **כנספים 15-1** בהתאמה. יחד עם זאת, יובהר כי לעמדת התובע הייצוגי מלבד העיגול השגוי נעשה גם מידוד שגוי ולכן טבלת סכומי תקרת הפטור המדויקים לאחר עיגול ומידוד בהתאם לדין המצורפת בהמשך היא זו המפרטת בצורה מדויקת את סכומי תקרת הפטור.

¹⁹ העתק של תיקון מספר 9 מצורף לבקשה זו ומסומן **כנספח 17**.

²⁰ העתק של תיקון מספר 10 מצורף לבקשה זו ומסומן **כנספח 18**.

²¹ העתק של תיקון מספר 11 מצורף לבקשה זו ומסומן **כנספח 19**.

2007) אזי לא הייתה צריכה להיות כל השפעה של הוראת התחולה לשנות המס 2005 ו-2006 על סכום תקרת הפטור שהיה צריך להופיע בשנת המס 2007.

3.13.4. בהקשר זה, יפנה התובע המייצג את בית המשפט הנכבד לכך שגם בשנים 2005 ו-2006 המשיך המידוד של סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק ביום 1 בינואר 2001 (קרי, מידוד של 6,970 ₪), תוך הפעלת הנוסחאות המתמטיות שנקבעו במסגרת הוראת התחולה הייעודית.²² למשל, בשנת 2006 המשיכו במידוד הסכום שהופיע ביום 1 בינואר 2001 עליו הפעילו את הנוסחה המתמטית והתעלמו לחלוטין מסכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 בשנת 2005, ולעמדת התובע המייצג הדבר מלמד על כך שעמדת המשיבות הייתה כי הוראת המידוד הקבועה בסעיף 4 בנוסחו הנוכחי שאומץ במסגרת תיקון מספר 8 אינה ממדדת סכומים כלשהם שמופיעים בסעיף 2 בסוף שנת מס אלא מורה על המשך המידוד של סכום ספציפי מיום 1 בינואר 2001 (קרי, מידוד של 6,970 ₪).

3.14. תיקון מספר 12 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.14.1. מהות תיקון מספר 12

3.14.1.1. ביום 11 בינואר 2007 פורסם ברשומות תיקון מספר 12 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הפך מהוראת שעה לחוק קבוע ובנוסף שונה סכום תקרת הפטור ל-4,200 ₪. לעמדת התובע המייצג בעקבות תיקון מספר 12, פורסם מידוד שגוי של סכום תקרת הפטור בכל אחת מהשנים 2008-2021.²³

3.14.1.2. סעיף 24(2) לחוק ההסדרים לשנת 2007 שבמסגרתו הועמדה תקרת הפטור על 4,200 ₪ קבע, כדלקמן:

"בסעיף 2(א), במקום הקטע החל במילים "בסכום כולל" עד המילים "(להלן-התקרה)" יבוא "בסכום כולל העולה על 4,200 שקלים חדשים".

3.14.1.3. לעמדת התובע המייצג, מששונה סכום תקרת הפטור במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 לסכום 4,200 ₪ אין חולק על כך כי בשנת 2007 סכום תקרת הפטור צריך היה לעמוד על 4,200 ש"ח, כפי שקבע המחוקק מפורשות בחקיקה ספציפית ומאוחרת במסגרת תיקון מספר 12 ובאופן שאף מגשים את תכלית חקיקתו של תיקון מספר 12 – השגת יעדי התקציב

²² בשנת 2004 סכום תקרת הפטור שפורסם עמד על 7,390 ש"ח. בשנת 2005 סכום תקרת הפטור שפורסם עמד על 5,595 ₪ כתוצאה מכך שסך של 7,460 ₪ הוכפל ב-75%. בשנת 2006 סכום תקרת הפטור שפורסם עמד על 3,830 ₪ כתוצאה מכך שסך של 7,660 ₪ הוכפל ב-50%. לאמור, בכל השנים האמורות סכום תקרת הפטור שהמשיך להיות ממודד היה סך של 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001.

²³ העתק של תיקון מספר 12 מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 20. תיקון מספר 12 חוקק במסגרת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), התשס"ז-2006 (להלן: "חוק ההסדרים לשנת 2007") בנוסף, העמודים הרלוונטיים לעניינו מתוך הצעת חוק ההסדרים לשנת 2007 מצורפים לבקשה זו ומסומנים כנספח 21.

לשנת הכספים לשנת 2007.²⁴ ואולם, מכיוון שהוראת המידוד המעוגנת בסעיף 4 לחוק קבעה גם מפורשות כי יש להמשיך את המידוד של סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק ביום ה-1 בינואר 2001 (זאת אומרת – תקרת פטור שסכומה 6,970 ₪) והוראה זו לא שונתה על ידי המחוקק במסגרת תיקון מספר 12 או בכלל - אזי נדרש היה להמשיך למדד את הסכום 6,970 ₪ לאחר שהסתיימה שנת 2007.

3.14.1.4. לאמור, לעמדת התובע המייצג, החל משנת המס 2008 ועד לשנת 2021 סכומי תקרת הפטור שפורסמו שגויים מאחר שנעשה מידוד שגוי של סכום 4,200 ₪ מיום 1 בינואר 2007 חלף מידוד של סכום 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001. זאת בנוסף לעיגול השגוי עליו עמדנו לעיל.

3.14.2. תכלית חקיקתו של תיקון מספר 12

3.14.2.1. תיקון מספר 12 חוקק במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007²⁵ שתכלית חקיקתו פורטה במסגרת פרק א' שכותרתו **"מטרת החוק"**, כדלקמן:

"חוק זה בא לתקן חוקים שונים, לבטל חוקים ולקבוע הוראות נוספות במטרה להשיג את יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007."

3.14.2.2. כעולה מהאמור, תכלית חוק ההסדרים לשנת 2007 היא להשיג את יעדי התקציב לשנת הכספים 2007 (להלן: **"תכלית חקיקתו של תיקון מספר 12"**). על דרך השלילה ניתן להציג את תכלית חקיקתו של תיקון מספר 12, כדלקמן: תיקון מספר 12 שחוקק במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 לא נועד להשיג יעדי תקציב לשנים נוספות מאוחרות משנת 2007, אלא נועד להשיג את יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007 עצמה. הדברים חשובים בכדי להפנים כי מלבד לשון החקיקה שמצביעה מפורשות על כך כי החל משנת 2008 נעשה מידוד שגוי, מצאנו כעת כי גם תכלית החקיקה תומכת בטענת התובע המייצג, לפיה, יש לראות את שינוי סכום התקרה בשנת 2007 ל-4,200 ₪ ככזה שנועד להשיג את יעדי התקציב לשנת 2007 בלבד ושאינו נועד לשינויים דרמטיים בשנות מס מאוחרות לשנת 2007.

3.14.3. הדיון בוועדת הכנסת: המחוקק לא התכוון להרע את מצבו של העם

3.14.3.1. התובע המייצג יפנה את בית המשפט הנכבד לדיון שהתנהל בוועדת הכנסת ביום 6 בדצמבר 2006, לצורך הכרעה בשאלה אילו תיקוני חקיקה ראוי לאמץ במסגרת חוק ההסדרים לשנת המס 2007 ואילו תיקוני חקיקה מוטב

²⁴ תכלית חקיקתו של תיקון מספר 12 מוצגת בהמשך.

²⁵ יוער כי הצעת החוק אינה כוללת התייחסות לשינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 מאחר ששינויי זה הוצע לאחר הקריאה הראשונה של החוק.

להעבירם להליך חקיקה סדור ומלא. בכלל זה, נערך דיון ביחס לתיקון מספר 12, כדלקמן:²⁶

יהיו"ר רוחמה אברהם:

מיצינו את הדיון בעניין הזה, הגענו להסכמה. אני עוברת לסעיף הבא. סעיף 33 – חוק מס הכנסה (פטור ממס על השכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990. כיום ישנה הוראת שעה המעניקה פטור ממס להכנסה מהשכרת דירות מגורים עד לסכום של 3,830 ש"ח לחודש. הוראת השעה פוקעת בתום 2006. מוצע להופכה להוראת קבע.

גדעון סער:

אני חוזר על עמדתי: אסור לפצל את הסעיף הזה מחוק ההסדרים, שכן מדובר בהוראה שמיטיבה עם העם.

חיים אורון:

כנראה יש כל מיני עמים. מה שמוצע כאן הוא לבטל חוק שחוקק על-פי הסתייגות שלי במליאת הכנסת, שאמר שהבונס שניתן לבעל דירה, שהוא כפול משכר המינימום – חבר הכנסת סער – עם כל הקואליציה המשותפת והאופוזיציה, כנראה יש מחלוקות מהותיות.

גדעון סער:

זו דעתי.

חיים אורון:

אני חושב שהתיקון היה נכון, אני חושב שזה בונס שאין לו הצדקה. הוא עולה המון. אני יודע שהקואליציה הנוכחית תעביר אותו, כי אנחנו מיטיבים עם העם. את מי דופקים, את מי שמסבירים שאין להם כסף.

סמדר אלחנני:

אני רוצה להעיר: על כל דבר שזו או עומד במדינת ישראל יש היום מס – על ריבית, על רווחי הון.

אביגדור יצחקי:

זה לא דיון מהותי, סליחה.

חיים אורון:

היות שנאמר שזה מיטיב עם העם, אז הסברתי. אגב, זה נפל בלילה, כשלא שמתם לב, בממשלה שלכם, נודכם. תראו איך הגלגל מסתובב.

ראובן ריבלין:

זה הדבר היחיד שעבר באותו לילה.

חיים אורון:

זו הסתייגות שלי.

גדעון סער:

אז עשית דבר טוב, מה אתה רוצה.

סמדר אלחנני:

כל דבר בארץ חייב במס. וזאת הוצאה שמציעים שגם היא תחויב במס.

יהיו"ר רוחמה אברהם:

עמדת הממשלה היא להשאיר את הסעיף בחוק ההסדרים. אני עוברת להצבעה. מי בעד להשאיר את הסעיף במסגרת חוק ההסדרים.

ה צ ב ע ה

בעד – רוב

נגד – מיעוט

יהיו"ר רוחמה אברהם:

הצעת החוק נשארת במסגרת חוק ההסדרים."

²⁶ ראו: פרוטוקול 63 לועדת הכנסת מיום 6 בדצמבר 2006 שעה 16:00 - העמודים הרלוונטים מתוכו מצורפים ומסומנים כנספח 22 לבקשה זו.

3.14.3.2. מהדיון שהתנהל בוועדת הכנסת עולה כי המחוקק אפשר את הליך חקיקתו של תיקון מספר 12 במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 חלף חקיקה בהליך סדור ומלא כי האמין שמדובר בתיקון חקיקה שנועד להיטיב עם העם – הפיכת הוראת שעה מיטיבה שתוקפה צפוי להסתיים בסוף שנת 2006 לחוק קבוע. יתרה מזאת, מאופן הצגת הדברים על ידי יו"ר וועדת הכנסת דאז ניתן היה להבין כי לכאורה ככל שהחוק ימשיך לחול בשנת 2007 אזי סכום תקרת הפטור יעמוד לכאורה על סך של כ- 3,830 ₪, בעוד ברור כי בשנת 2007 לאחר שתסתיים תחולתה של הוראת התחולה הזמנית לשנים 2005 ו- 2006 סכום תקרת הפטור יהא שווה לסכום שיתקבל כתוצאה ממימונו של סכום 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001 ליום 1 בינואר 2007 שאחרת לא היתה סיבה להציע בהצעת החוק של תיקון מספר 12 לאמץ סכום תקרת הפטור ל-3,830 ₪ (סכום שרק בהמשך שונה ל-4,200 ₪).²⁷ לעמדתו של התובע המייצג, ניכר כי המחוקק לא קיים דיון על משמעות הארכת התוקף של החוק ללא שינוי סכום תקרת הפטור בהינתן שסעיף 4 קובע מפורשות כי סכום תקרת הפטור יקבע בהתאם למידוד סכום תקרת הפטור שהופיע ביום 1 בינואר 2001 (קרי, מידוד של 6,970 ₪). עוד יצוין כי בשלב זה, אין כל אינדיקציה לאימוץ סכום תקרת פטור בסך 4,200 ₪ לשנת המס 2007.

3.14.3.3. כמו כן, נבקש גם לציין את הברור מאלי: מהדיון בוועדת הכנסת עולה כי אין כל אינדיקציה לכוונת המחוקק לשנות את הוראות המידוד שנקבעו בסעיף 4 לחוק במסגרת תיקון מספר 8.

3.14.4. הדיון בפני ועדת הכספים: רשות המיסים טוענת דבר והיפוכו; לחברי ועדת הכספים נמסר כי הם לכאורה אינם מבצעים תיקון בסכום תקרת הפטור;

3.14.4.1. ביום 17 בדצמבר 2006 התקיים דיון בוועדת הכספים בנוגע לפרק המיסים שהופיע במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 ובכלל זה ביחס לתיקון מספר 12.²⁸ במסגרת הדיון, ראש רשות המיסים דאז מר ג'קי מצא הציג לחברי ועדת הכספים את הצעת החוק וטען בפניהם כי סכום תקרת הפטור שהיה רלוונטי עד עתה טרם תיקון 12 הוא 3,800 (כנראה התכוון ל-3,830 ₪) מבלי שהצביע על הצעה לתיקון הסכום האמור, אך באותה נשימה מוצגת הצעת תיקון מספר 12 הכוללת שינוי סכום תקרת הפטור לסכום 3,830 (סכום שרק בדיוני המשך שונה ל-4,200 ₪). ראו לעניין זה את הפרוטוקול של הדיון האמור, כדלקמן:

"היו"ר יעקב ליצמן:
נחליט מחר אם כן או לא.
אנחנו עוברים לסעיף 33.

²⁷ ראו לעניין זה את נוסח הצעת תיקון מספר 12 (צורף וסומן כנספח 21) במסגרתו הוצע להעמיד תחילה את סכום תקרת הפטור בשנת 2007 על סך של 3,830 ₪ - סכום זהה לסכום תקרת הפטור בשנת 2006. רק בנוסח מאוחר יותר (שיוצג על ידינו בהמשך) הוצע כי סכום תקרת הפטור יהא 4,200 ₪.

²⁸ העתק העמודים הרלוונטיים מתוך פרוטוקול הדיון בוועדת הכספים מצורף כנספח 23 לבקשה זו.

ג'קי מצא:

אנחנו מבקשים ודאות במשק בתחום שכירת הדירות. על-פי המצב החוקי היום ועל-פי הפרקטיקה הנוהגת, הפטור משכר דירה ליחיד שמשכיר דירה למגורים, יש לו פטור עד סכום של 3,800 שקלים.

ראובן ריבלין:

כמה כסף זה בתקציב?

ג'קי מצא:

תיכף אני אענה לך. אני אבדוק.

ראובן ריבלין:

זה בהחלט יכול להיות תקציב שיש לו השפעה על תקציב המדינה.

ג'קי מצא:

בשנים האחרונות החקיקה מאפשרת פטור משכר דירה ליחיד שהשכיר את דירת מגוריו, הפטור הוא עד לסכום של 3,800 שקלים לחודש עבור השכרת דירה למגורים. החקיקה הזאת היא הוראת שעה והיא מתחדשת כל שנה. לאור הפרקטיקה הנוהגת יוצא שאנחנו מחדשים את הוראת השעה חצי שעה בערך לאחר תחילת השנה וזה יוצר חוסר ודאות במשק. אנשים חלילה יכולים לחשוב שההוראה לא תוארך ואז המחירים עולים. אנחנו רוצים ליצור ודאות ולהפוך את הוראת השעה לחוק קבוע.

קריאה:

בעבר הסכום היה יותר גבוה.

ג'קי מצא:

בעבר. בנקודת הזמן הזאת אנחנו מבקשים להפוך את הוראת השעה לחוק קבוע. מדובר בסכום של 3,830 שקלים.

שגית אפיק:

33.תיקון חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה).
בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990
(1) בשם החוק, המלים "(הוראת שעה)" – יימחקו.
(2) בסעיף 2(א), במקום הקטע החל במלים "בסכום כולל" עד המלים "(להלן - התקרה)" יבוא "בסכום כולל העולה על 3,830 שקלים חדשים (להלן - התקרה)".
(3) בסעיף 7, הסיפא החל במלים "וסיומה ביום" – תימחק.

3.14.4.2. מדבריו של ראש רשות המיסים דאז בפני וועדת הכספים עולה דבר

והיפוכו: מצד אחד, טוען מר ג'קי מצא ראש רשות המיסים דאז שהציג את הצעת תיקון מספר 12 לחברי ועדת הכספים כי סכום תקרת הפטור לאותה נקודת זמן הוא 3,800 ₪ (כנראה מתכוון ל-3,830 ₪) וכי למעשה השינוי היחידי המוצע הוא שינוי מהוראת שעה לחוק קבוע, אך מצד שני מיד לאחר מכן מוצג נוסח הצעה הכולל, בין היתר, את תיקון סכום תקרת הפטור ל-3,830 ₪. לעמדת התובע המייצג ניכר כי הייתה מודעות של מנסחי הצעת החוק לתיקון מספר 12 לכך שהסכום הממודד שצפוי היה להופיע בשנת 2007 (ככל שלא היה מאומץ סכום תקרת פטור אחר בסופו של דבר) הוא מידוד הסכום משנת 2001 שאחרת לא היה כל היגיון בהצעה לתקן את סכום תקרת הפטור מ-3,830 ₪ לאותו הסכום 3,830 ₪. כמו כן, בזהירות הנדרשת יטען התובע המייצג כי עולה כי רשות המיסים לא הציגה

בפני חברי וועדת הכספים תמונה מדויקת ומלאה של הדין, ובכלל זה לא הובהר כי ככל שלא יבוצע תיקון של סכום תקרת הפטור אזי סכום תקרת הפטור שיהא רלוונטי בשנת 2007 יהא למצער שונה ולעמדת התובע המייצג ייגזר ממידוד סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק הפטור בשנת 2001.

3.14.4.3. גם כאשר נשאל ראש רשות המיסים דאז באופן מפורש ביחס להוראת התחולה הייעודית לשנים 2005 ו-2006 התחמק מבלי לדון באופן ממשי בנושא זה ונמנע מלהסביר שהוא למעשה מבקש לקבוע ב-2007 סכום תקרה נמוך יותר בצורה משמעותית מזה שהיה צריך להופיע ככל שתקרת הפטור לא הייתה משתנה בתיקון מספר 12, כדלקמן:²⁹

יאמנון כהן:
אני זוכר שפעם הסכום היה 7,000 שקלים חדשים ואחר כך הוא ירד ל-5,000 שקלים חדשים.
ג'קי מצא:
אנחנו לא מעלים ולא מורידים. זה בדיוק הסכום של שנת 2006.

3.14.4.4. דברי ראש רשות המיסים הטוען פעם נוספת כי לכאורה 'לא מעלים ולא מורידים' את הסך של 3,830 ₪ נכונים במובן הזה שביחס לשנת 2006 לא נעשה שינוי בסכום תקרת הפטור אך אינם מלאים מאחר שלא הובהר לחברי ועדת הכספים שללא שינוי של סכום תקרת הפטור, הסכום שיופיע בשנת 2007 יהא מידוד של סכום תקרת הפטור משנת 2001 (קרי, מידוד של 6,970 ₪) ואף אינם עולים בקנה אחד עם כך שבאותו דיון של וועדת הכספים הוצגה הצעה לתקן את סכום תקרת הפטור ל-3,830 ₪ מבלי שחברי וועדת הכספים דנו בנושא זה.

3.14.4.5. לעמדת התובע המייצג, בשל סעיף המידוד הייחודי³⁰ שהמשיך למדד את סכום תקרת הפטור גם בשנים 2005 ו-2006 (שנים בהם חלה הוראת תחולה ייעודית שהתוותה נוסחאות מתמטיות) ניכר כי למנסחי ההצעה לתיקון מספר 12 היה ידוע שנדרש לקבוע באופן פוזיטיבי סכום תקרת פטור חדש לשנת 2007 שאחרת יחול מידוד של סכום תקרת פטור בסך 6,970 משנת 2001.

3.14.4.6. מהדיון בפני וועדת הכנסת שהצגנו לעיל למדנו כי תיקון מספר 12 נותר במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 ולא עבר להליך חקיקה סדור ומלא מאחר שהתיקון הוצג ככזה שרק מטיב עם העם - הפיכת הוראת שעה מטיבה שתוקפה הסתיים לחוק קבוע, וזאת מבלי שהוצג כי נעשה בנוסף תיקון של סכום תקרת הפטור שעלול להיחשב כשינוי לרעה. מהדיון בפני

²⁹ ש.ם.

³⁰ סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.

וועדת הכספים אנו למדים כעת כי רשות המיסים טענה דבר והיפוכו: מצד אחד, טענה כי לכאורה היא אינה מציעה שינוי של סכום תקרת הפטור לשנת 2007 מ-3,830 ₪ ומאידך מוצגת באותו דיון הצעה לתקן את סכום תקרת הפטור ולהעמידו על סך של 3,830 ₪. הדברים מתיישבים רק אם מפנימים כי רשות המיסים רצתה באמת להמשיך עם אותו סכום פטור בסך 3,830 ₪ שהונהג ב-2006 כתוצאה מיישום הנוסחה המתמטית שאומצה לשנת המס 2006 במסגרת הוראת התחולה הייחודית לשנים 2005 ו-2006. ואולם, נוכח הוראת המידוד הקבועה בסעיף 4 לחוק הפטור נדרשה לציין באופן פוזיטיבי ומפורש את סכום תקרת הפטור בסך 3,830 ₪ שאחרת היה ממשיך להתבצע בשנת 2007 מידוד של סכום תקרת הפטור משנת 2001.

3.14.5. הדיון במליאת הכנסת: לחברי הכנסת מוצג כי שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ₪

הוא לכאורה בגדר הטבה;

3.14.5.1. להלן, נציג כיצד הגיע לעולמנו תיקון סכום תקרת הפטור ל-4,200 ₪ ונקיש מכך לענייננו. ביום 2 בינואר 2007 בשעה 11:00 התקיימה הישיבה השבעים ותשע של הכנסת השבע-עשרה שבמסגרתה עלה לקריאה שנייה ושלישית חוק ההסדרים לשנת 2007.³¹ בישיבה זו הציג חברי הכנסת יו"ר ועדת הכספים דאז ח"כ יעקב ליצמן נוסח חדש של תיקון מספר 12 הכולל לראשונה את שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ₪ (מדובר בנוסח שאומץ בסופו של דבר במסגרת תיקון מספר 12), כדלקמן:

"יעקב ליצמן (יו"ר ועדת הכספים):

גברתי היושבת-ראש, כנסת נכבדה, אני מתכבד להביא בפני הכנסת לקריאה שנייה ושלישית את הסעיפים בהצעת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), התשס"ז-2006 שהועברו לטיפול של ועדת הכספים. אבקש לציין שאף שעמד בפני הוועדה זמן קצר לדיון בהצעת החוק, הוועדה קיימה דיונים רציניים, התעמקה בהצעות שהובאו בפניה ושמעה את כל הגורמים הנוגעים בדבר. מקום שהוועדה סברה שמדובר בתיקון מורכב, פוצל הנושא מתוך הצעת החוק. מתוך 21 נושאים שהועברו לוועדה, פוצלו חמישה.

להלן אפרט את הנוסח המונח בפניכם:

...

...בפרק המסים - בפרק זה גילינו שיש כמה הטבות שהוועדה אישרה, וביניהן מתן אפשרות לקיזוז הפסד עסקי או הפסד ממשלח-יד כנגד משכורתו של הנישום לעניין הפסדים שיווצרו בשנת המס 2007 ואילך, העלאת תקרת סכום התרומות הפטור מ-2 מיליוני שקלים ל-4 מיליוני שקלים, והפיכתו של החוק המקנה פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים להוראת

³¹ העתק פרוטוקול הדיון במליאת הכנסת מצורף לבקשה זו ומסומן כנספח 24.

**קבע. כאן ביקשה הוועדה להעלות את סכום שכר הדירה
הפטור ממס מ-3,830 שקל ל-4,200 שקל בחודש.**

3.14.5.2. לעמדת התובע המייצג, מדבריו של יו"ר ועדת הכספים בפני מליאת הכספים ניתן ללמוד מספר דברים: ראשית, יו"ר ועדת הכספים הציג לחברי הכנסת את שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ש' כהטבה לכאורה. שנית, מאופן הצגת הדברים על ידי יו"ר ועדת הכספים ניתן להבין כי סכום תקרת הפטור שהיה אמור לכאורה לחול בשנת 2007, ככל שלא היה מאומץ סכום תקרת פטור של 4,200 ש' לשנת 2007, היה כ-3,830 ש', זאת בעוד, סכום תקרת הפטור שהיה צריך לחול ככל שלא היה מתבצע כל שינוי לסכום תקרת הפטור הוא סכום המידוד של תקרת מיום ה-1 בינואר 2001 (קרי, מידוד של 6,970 ש' ליום 1 בינואר 2007).³² שלישית, ברור לחלוטין כי אין כל אינדיקציה לכך שהמחוקק היה מעוניין לשנות את סעיף המידוד הקבוע בסעיף 4 לחוק הפטור מס על דמי שכירות. רביעית, ודאי שאין כל אינדיקציה לכך שהמחוקק היה מעוניין לקצץ בצורה כה משמעותית בהטבה שניתנה מכוח חוק הפטור ממס על דמי שכירות בשנים מאוחרות לשנת 2007. ההפך הוא הנכון, ניכר שהמחוקק האמין כי סכום תקרת הפטור שהיה חל אלמלא שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ש' הוא סכום של כ-3,830 ש' וכי הוא איננו משנה לרעה את מצבו של העם במסגרת תיקון מספר 12.

3.14.5.3. מכל אלו ניתן ללמוד על הלך הרוח של המחוקק עת חוקק את תיקון מספר 12 - רצון לאמץ הוראה המטיבה ומשפרת את מצבו של העם. כמו כן, מהדברים שנאמרו מפורשות הן בועדת הכנסת והן במליאה על יו"ר ועדת הכספים דאז ח"כ ליצמן ביחס לדיוני ועדת הכספים ניכר כי ככל שהמחוקק היה מפנים כי שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ש' מרע באופן משמעותי את מצבו של העם או למצער בגדר תיקון מורכב הוא היה מוציא את התיקון מחוק ההסדרים ולכל היותר מתחיל בהליך חקיקה סדור ומלא של שינוי סכום תקרת הפטור במסגרתו היו נלקחים בחשבון כלל ההיבטים הרלוונטיים.

3.14.5.4. מכל מקום, לעמדת התובע המייצג, שינוי סכום התקרה במסגרת תיקון מספר 12 הוביל לכרסום משמעותי בהטבת המס בשנת המס 2007 עת אומץ סכום תקרת פטור חדש בסך 4,200 ש' חלף מידוד תקרת פטור בסך של 6,970 מיום 1 בינואר 2001. יחד עם זאת, מאחר שהוראת המידוד הקבועה בסעיף 4 לחוק הפטור ממס לדמי שכירות נותרה על כנה ולא שונתה, אזי בינואר 2008 היה צריך לפעול כלשונה ולהמשיך במידוד של תקרת הפטור בסך 6,970 ש' מיום 1 בינואר 2001. זאת בעוד, בוצע מידוד שגוי של 4,200

³² ראו בעניין זה את הוראת התחולה הייחודית שנקבעה ביחס לשנות המס 2005 ו-2006. כך, לעמדת התובע המייצג, לצורך מידוד סכום תקרת הפטור בשנת המס 2007 (ככל שלא היה מאומץ הסכום 4,200 ש') היה צריך למדד את סכום תקרת הפטור מיום 1 בינואר 2001 (קרי, 6,970 ש').

עם בכל אחת מהשנים 2008-2021 בניגוד ללשון הוראת המידוד, בניגוד לתכלית חקיקת תיקון מספר 12 ובניגוד להלך הרוח של המחוקק בדיונים שנסובו סביב תיקון מספר 12. הדברים שהוצגו לעיל בחלק זה מחדדים ומבהירים כי כוונת המחוקק בתיקון 12 הייתה להטיב עם העם (ולמצער לא להרע עם העם) ויש לקחת דברים אלו בחשבון ככל שהיא צורך להידרש לשאלת התכלית וכוונת המחוקק בתיקון מספר 12.³³

3.15. טבלת סכומי תקרת הפטור לאחר מידוד ועיגול מדויקים

- 3.15.1. לבקשה זו מצורפת טבלה אשר כוללת את סכומי תקרת הפטור המדויקים כפי שלעמדת התובע המייצג היו צריכים להתפרסם בכל אחת מהשנים 2002 עד 2021.³⁴
- 3.15.2. למשל, לעמדת התובע המייצג, בשנת 2020 סכום תקרת הפטור צריך היה לעמוד על סך של 9,283 ₪ לחודש³⁵ במקום סך 5,100 ₪ לחודש שהופיע בטעות, ובשנת 2021 סכום תקרת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 120ב צריך לעמוד על סך של 9,228 ₪ לחודש³⁶ במקום סך של 5,070 ₪ לחודש שהופיע בטעות.
- 3.15.3. המידוד השגוי והעיגול השגוי של סכום תקרת הפטור הובילו לכך שהמשיבות גבו מהקבוצה הנפגעת מיסים ודמי ביטוח לאומי ביתר ללא סמכות ובניגוד להוראות הדין.

4. העילה המשפטית

4.1. העילה המשפטית ביחס למידוד השגוי

- 4.1.1. לשון סעיף 4 לחוק הפטור ממס לדמי שכירות קובעת כי סכום תקרת הפטור שימודד יהא זה שהופיע בסעיף 2 לחוק זה ביום 1 בינואר 2001 ולפיכך סכום תקרת הפטור בסך של 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001, הוא זה שהיה צריך להיות ממודד מידי שנה החל משנת 2008 ועד לשנת 2021. לשון סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות היא בהירה, פשוטה ואינה ניתנת לפרשנויות אחרות מלבד זו שהוצגה על ידי התובע המייצג. לפיכך, לעמדת התובע המייצג, אין מקום במקרה הנוכחי להידרש לעניין תכלית חקיקת תיקון מספר 12 ויש לקבל את הפירוש הלשוני ההגיוני היחיד שהוצג על ידי התובע המייצג בקשר לכך.³⁷ יחד עם זאת, אפילו אם נידרש לדון במקרה

³³ פרשנות תכליתית תהא רלוונטית רק במקום בו ייקבע כי לשון סעיף 4 לחוק הפטור מאפשרת פרשנות לשונית אחרת מזו שהוצגה על ידי התובע המייצג. בהינתן שלשון סעיף 4 לחוק הפטור ממס לדמי שכירות היא בהירה ומפורשת לעמדת התובע המייצג לא יהא כל צורך להידרש לתכלית החקיקה במקרה הנוכחי.

³⁴ הטבלה מסומנת כנספח 25 ומצורפת לבקשה זו. בנוסף מצורפים לבקשה זו גם פלטי המידוד של סכומי תקרות הפטור ממחשבון למ"ס לשנים 2006-2002 ו-2021-2008 המסומנים לפי סדר כרונולוגי כנספחים 26-44.

³⁵ ש"מ.

³⁶ ש"מ.

³⁷ ראו הדיון בע"א 18/8511 פקיד שומה 17 נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ, פס' 26 נבו 26.01.2020 לעניין פרשנות דיני מיסים, לפיו, רק ככל שיש יותר מחלופה לשונית אחת נדרש לבחון את תכלית החקיקה ולבחור מבין כל חלופות הפרשנות את זו שמגשימה בצורה הטובה ביותר את תכלית החקיקה.

הנוכחי בתכלית חקיקת תיקון 12 אזי כפי שמצאנו לעיל ניכר כי כוונת המחוקק הייתה לאמץ הוראה המטיבה ומשפרת את מצבו של העם וודאי שלא הייתה כוונה לכרסם בצורה משמעותית בהטבת המס. עוד מצאנו כי ככל שהמחוקק היה סבור כי שינוי סכום התקרה בתיקון מספר 12 מרע את מצבו של העם (או למצער מורכב) אזי התיקון היה מוחרג החוצה מחוק ההסדרים לשנת 2007 ומופנה להליך חקיקה רגיל שהיה מאפשר דיון סדור ומלא בכלל ההיבטים והמשמעויות הנובעים מתיקון מספר 12. בנוסף, עמדנו על כך שתכלית חקיקת חוק ההסדרים לשנת 2007 שבמסגרתו אומץ תיקון מספר 12 הייתה להשיג את יעדי התקציב לשנת הכספים 2007 ולא מעבר לכך. ברי, כי גם פרשנות תכליתית מצביעה מפורשות על כך כי יש לקבל את עמדת התובע המייצג בעניין המידוד השגוי שמטיבה יותר עם העם ביחס לסכומי תקרת הפטור שפורסמו באופן שוטף.

4.2. העילה המשפטית ביחס לעיגול השגוי

4.2.1. לעמדת התובע המייצג, בין השנים 2002-2021 נעשה עיגול שגוי של סכום תקרת הפטור הממודד לסכום הקרוב ביותר שמתחלק ב-10 ₪ ללא שארית, וזאת בהיעדר עיגון נורמטיבי וללא כל סמכות. אומנם מכוח סעיף 120(ד) לפקודת מס הכנסה הותקן צו עיגול סכומים במסגרתו נקבעו כללי עיגול לחלק מהסכומים המפורטים בסעיף 120ב לפקודת מס הכנסה, אך צו עיגול הסכומים כלל אינו עוסק בעיגול סכום תקרת הפטור, אלא בעיגול סכומים אחרים שממודדים מכוח סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה. למעשה, הוראת עיגול הסכומים שעשויה להיות רלוונטית ביחס לסכום תקרת הפטור מצויה בסעיף 240 לפקודת מס הכנסה וזו קובעת כי כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו יוגדל או יופחת עד לשקל הקרוב ביותר. לאמור, לעמדת התובע המייצג סכום תקרת הפטור המופיע בחוק הפטור ממס על דמי שכירות צריך להיות ממודד לפי שיעור עליית המדד ומעוגל לשקל הקרוב. זאת בעוד, הלכה למעשה, סכום תקרת הפטור הממודד עוגל בניגוד לדין בתחילת כל שנת מס לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים.

5. הקבוצה הנפגעת ואומדן הנזק הקבוצתי

5.1.1. הקבוצה הנפגעת כוללת כל אדם שכתוצאה מהמידוד השגוי ו/או כתוצאה מהעיגול השגוי של סכום תקרת הפטור שילם בשנתיים שקדמו למועד הגשת בקשה זו מסים ביתר לרשות המיסים ו/או דמי ביטוח לאומי ביתר למוסד לביטוח לאומי (להלן: "הקבוצה הנפגעת").³⁸ מבלי לפגוע בכלליות האמור, לעמדת התובע המייצג בתוך הקבוצה הנפגעת נכללים, בין היתר, יחידים כדלקמן:

5.1.1.1. כל אדם שכתוצאה מהמידוד השגוי ו/או העיגול השגוי שילם לרשות המיסים, במהלך השנתיים שקדמו למועד הגשת בקשה זו, מס ביתר על הכנסת דמי שכירות מדיירת מגורים שהייתה לו. בכלל זה, יחידים ששילמו מס ביתר בהתאם למסלול הפטור

³⁸ ולרבות תשלומי חובה אחרים הנובעים מהמידוד השגוי ו/או מהעיגול השגוי.

החלקי או יחידים שכתוצאה מפרסום המידוד השגוי של סכום תקרת הפטור הוטעו לבחור במסלול ה-10% ו/או במסלול המס השולי ושילמו לרשות המיסים על הכנסותיהם מדמי השכירות מס ביתר. לעניין סעיף זה "מס ביתר" הוא סכום מס שעולה על סכום המס שאותו היה נדרש לשלם היחיד בהתאם להוראות חוק הפטור ממס על דמי שכירות בהינתן שתקרת הפטור היתה ממודדת ומעוגלת כהלכה. התובע המייצג ביצע אומדן ראשוני של המס ששולם ביתר,³⁹ כדלקמן:

5.1.1.1. מסקר הוצאות משק הבית לשנת 2018 שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה ביום 14 בינואר 2020⁴⁰ עולה כי נכון לשנת 2018 כ-211,329 משקי בית (סה"כ 8.1% ממשקי הבית)⁴¹ הם בעלי שתי דירות מגורים.

5.1.1.2. מתוך 211,329 משקי הבית האמורים התובע המייצג מעריך כי כ-16% מושכרות בעבור דמי שכירות בטווח שבין סכומי תקרת הפטור השגויים שפורסם ביחס לשנים 2020 ו-2021 לבין סכומי תקרת הפטור באותן שנים בהינתן שתקרת הפטור היתה ממודדת ומעוגלת כהלכה.⁴² זאת, אומרת, התובע המייצג אומד את הקבוצה הניזוקה ששילמה מס ביתר על דמי השכירות בכ-33,812 משכירים בשנה.⁴³

5.1.1.3. התובע המייצג מעריך כי סכום המס הממוצע ששולם ביתר הוא 5,536 ₪.⁴⁴ יחד עם זאת, למען הזהירות ובהתאם לרוח הגישה השמרנית והזהירה התובע המייצג יפחית להלן את סכום זה ב-25% וייקח בחשבון סך של 4,152 ₪.

³⁹ סכום זה יתוקן בהמשך בהתאם לנתוני אמת שיתקבלו מהמשיבות.

⁴⁰ העתק של סקר הלמ"ס מצורף **כנספת 45**.

⁴¹ 10.1% ממשקי הבית (כ-2,609,000) הם בעלי שתי דירות או יותר ומהם הופחתו 2% שהם בעלי שלוש דירות או יותר. קבוצת הייחוס היא כנראה גדולה יותר מאחר שהסקר הוא נכון לשנת 2018 וקיימת מגמת גידול במספר משקי הבית המחזיקים בלמעלה מדירה אחת. כמו כן, קבוצת הייחוס צפויה לכלול גם חלק מאלה המחזיקים בבעלותם דירת מגורים אחת המושכרת על ידם (כגון, אנשים המתגוררים בדירה שכורה ובמקביל משכירים את הדירה בבעלותם לאחרים או תושבי חוץ) וגם חלק מאלה המחזיקים בשלוש דירות ויותר (בכפוף לגובה דמי השכירות של הדירות המושכרות). לאמור, מדובר באומדן ראשוני שמרני שיתוקן בהמשך בהתאם לנתוני האמת שיתקבלו מרשות המיסים.

⁴² לצורך חישוב זה, התובע המייצג סקר את מחירי השכירות של דירות מגורים המפורסמים באתר יד 2 ביום 9 למאי 2021 ועלה כי מתוך 31,890 דירות שהיו מפורסמות באתר יד 2 באותו היום 16.34% הם בטווח שבין 5,071 ₪ (סכום תקרת הפטור השגוי לשנת 2021) לבין 9,228 ₪ (סכום תקרת הפטור שהיה צריך להתפרסם בשנת 2021) ו-15.95% הם בטווח שבין 5,101 ₪ (סכום תקרת הפטור השגוי לשנת 2020) לבין 9,283 ₪ (סכום תקרת הפטור שהיה צריך להתפרסם בשנת 2020). פלטי אתר יד שתיים מצורפים **כנספחים 46-48** לבקשה זו.

⁴³ יוער כי גם משכירים של דירות מגורים שמושכרות בתמורה לדמי שכירות מחוץ לטווח האמור (למעלה מהטווח או למטה מהטווח) עשויים להיכלל בתוך הקבוצה הנפגעת. כמו כן, מן הצד השני יש לקחת בחשבון כי לא כל אלו המשכירים דירות למגורים משלמים מיסים על הכנסת דמי השכירות בהתאם לדין.

⁴⁴ לצורך האומדן, נלקח בחשבון סכום המס המקסימאלי שכלל יכול היה להיות משולם ביתר על ידי יחיד ספציפי לשנת מס 2021 בהינתן שהבחירה מבוססת בעיקרה על גובה סכום המס לתשלום: 11,073 ₪ (9,228 ₪ * 12 חודשים * מס בשיעור 10%) וסכום זה חולק על ידי התובע המייצג בשתיים.

5.1.1.4. על כן, להערכת התובע המייצג שולם לרשות המיסים מס ביתר בגין דמי השכירות השוטפים בסך של כ- 140,387,424 ₪ לשנה,⁴⁵ וסה"כ לשנתיים כ- 280,774,848 ₪.

5.1.2. כל אדם שכתוצאה מהמידוד השגוי ו/או העיגול השגוי שילם למוסד לביטוח לאומי, במהלך השנתיים שקדמו למועד הגשת בקשה זו, דמי ביטוח לאומי ביתר על הכנסת דמי שכירות מדירת מגורים שהייתה לו. בכלל זה, יחידים ששילמו דמי ביטוח לאומי ביתר בהתאם למסלול הפטור החלקי (בגין החלק החייב) או יחידים שכתוצאה מפרסום סכום תקרת פטור שגוי הוטעו לבחור במסלול המס השולי ושילמו למוסד לביטוח לאומי על הכנסותיהם מדמי השכירות דמי ביטוח לאומי ביתר. לעניין סעיף זה "דמי ביטוח לאומי ביתר" הוא סכום דמי ביטוח לאומי שעולה על סכום דמי ביטוח לאומי שאותו היה נדרש לשלם היחיד במסלול הפטור ממס בהיתן שתקרת הפטור היתה ממודדת ומעוגלת כהלכה. התובע המייצג ביצע אומדן גס ראשוני של דמי הביטוח הלאומי ששולמו ביתר,⁴⁶ כדלקמן:

5.1.2.1. סעיף 350(א)(7) לחוק הביטוח הלאומי, תשנ"ה-1995 (להלן: "חוק הביטוח הלאומי") מקנה פטור ממס להכנסות דמי שכירות מדירת מגורים המדווחות במסלול הפטור או במסלול ה-10%.⁴⁷ לעומת זאת, לא נקבע פטור מפורש בחוק הביטוח הלאומי ביחס להכנסות דמי שכירות מדירת מגורים שמדווחות במסלול הפטור החלקי (בגין החלק החייב במס) או במסלול המס השולי. להערכת התובע המייצג, כמות היחידים ששילמו דמי ביטוח לאומי ביתר צפויה להיות קטנה משמעותית מכמות היחידים ששילמו מס ביתר כמפורט לעיל. בנוסף, החבות בדמי ביטוח לאומי מוגבלת בתקרה, וגם עניין זה שלעצמו מוביל להקטנת כמות היחידים ששילמו דמי ביטוח לאומי ביתר.

5.1.2.2. בהערכה שמרנית התובע המייצג אומד את כמות היחידים ששילמה דמי ביטוח לאומי ביתר בכ-3,381 יחידים (10% מקבוצת המשכירים בעלי שתי דירות מגורים), ואומד את דמי הביטוח הלאומי ששולמו ביתר ביחס לכל יחיד בכ-830 ₪⁴⁸ (20% מאומדן סכום המס ששולם ביתר).

⁴⁵ 33,812 משקי בית כפול 4,152 ₪.

⁴⁶ האומדן יתוקן בהמשך בהתאם לנתוני אמת שיתקבלו מהמשיבות.

⁴⁷ לעמדת המוסד לביטוח לאומי בעניין זה ראה חוזרי המוסד לביטוח לאומי: חוזר כללי 219/04 מיום 26 באוקטובר 2004 וכמו כן חוזר כללי 52/08 מיום 15 באפריל 2008.

⁴⁸ בהקשר זה, נלקח בחשבון כי שיעורי דמי הביטוח הלאומי נמוכים באופן משמעותי משיעורי המס המשולמים על דמי השכירות. כמו כן, הימצאותה של תקרת הכנסה ביחס לדמי ביטוח לאומי צפויה להוביל גם היא להפחתת סכום דמי הביטוח הלאומי הממוצע ששולם ביתר בעקבות המידוד השגוי והעיגול השגוי.

5.1.2.3. על כן, להערכת התובע המייצג למוסד לביטוח לאומי שולמו דמי ביטוח לאומי ביתר בסך של כ-2,806,230 ₪ לשנה,⁴⁹ וסה"כ לשנתיים כ-5,612,460 ₪.

5.1.3. כל אדם שבמהלך השנתיים שקדמו למועד הגשת בקשה זו מכר דירת מגורים שהושכרה על ידו טרם המכירה ושילם "מס שבח ביתר". לעניין זה "מס שבח ביתר" הוא מס שבח ששולם בגין חלק מהפחת שהופחת מעלות הרכישה (או נוסף לשווי המכירה) ושניתן לייחסו לחלק דמי השכירות שבין סכום תקרת הפטור השגוי שפורסם לבין סכום תקרת הפטור שהיה צריך להתפרסם בהינתן שתקרת הפטור הייתה ממומדת ומעוגלת כהלכה, והכול בכפוף לכך שדמי השכירות השוטפים היו עשויים להיות פטורים ממס בהתאם למסלול הפטור בהינתן שתקרת הפטור היתה ממומדת ומעוגלת כהלכה.⁵⁰ להלן יפרט התובע המייצג את עמדתו בעניין זה, כדלקמן:

5.1.3.1. כאשר נמכרת דירה שהושכרה (ושבגינה לא מבוקש פטור ממס שבח), בין אם המוכר נהנה מפטור ממס על הכנסת דמי השכירות השוטפת לפי מסלול הפטור או מסלול הפטור החלקי, בין אם בחר במסלול ה-10%⁵¹ ובין אם בחר במסלול המס השולי, לעמדת רשות המיסים, בכל המקרים יש לחשב את הפחת שהמוכר היה ראשי לנכותו על פי הדין בגין השנים שבהן דירת המגורים הושכרה ולהפחיתו מעלות רכישת הדירה או להוסיפו לתמורת המכירה (הדבר יוביל לאותה תוצאה).⁵²

5.1.3.2. התובע המייצג מבקש להדגיש כי אינו מבקש לחלוק בתובענה הייצוגית דן על עמדת רשות המיסים ביחס לצורך לנכות את הפחת מעלות הרכישה במכירת דירת מגורים שהושכרה ובכלל זה אינו מבקש לחלוק על עמדתה של רשות המיסים ביחס לצורך לנכות פחת מעלות הרכישה בגין דירת מגורים שהכנסות השכירות ממנה היו כפופות למסלול הפטור ו/או למסלול הפטור החלקי.⁵³ ברם, עולה שאלה אחרת בהקשר זה והיא האם בעת מכירת דירת מגורים שהושכרה, שאינה פטורה ממס שבח, ושבגינה שולמו באופן שוטף מיסי יתר בגין הכנסת דמי השכירות (כתוצאה מהמידוד והעיגול השגויים), יש להפחית מעלות הרכישה את אותו חלק מהפחת

⁴⁹ 3,381 משקי בית כפול 830 ₪.

⁵⁰ למען הסר ספק, יובהר בצורה מפורשת כי בתובענה זו לא מועלית כל טענה כנגד עמדת רשות המיסים העולה מהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5 בשנת 2007 מיום 27 בפברואר 2007 ומתוספת מספר 1 להוראת הביצוע האמורה מיום 27 באוגוסט 2008 ו/או כנגד קביעותיו של בית המשפט המחוזי בחיפה בו"ע 10216-07-14 אביגדור וימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (פורסם במיסים – הוצאת רונן). טענתו של התובע המייצג בעניין תשלום מס שבח ביתר נוגעת אך ורק לעניין חלק הפחת שהפחית את עלות הרכישה ושנבע מהמידוד השגוי ו/או מהעיגול השגוי.

⁵¹ ביחס למסלול ה-10% הדברים כתובים מפורשות בסעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה.

⁵² יובהר כי לעניין זה אין חשיבות מעשית לעמדתה של רשות המיסים בתוספת מספר 1 להוראת ביצוע 5 משנת 2007 בדבר תחולה רטרופקטיבית של העמדה שהציגה רשות המיסים בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5 משנת 2007 לעניין מאחר שעמדת התובע המייצג בעניין המידוד השגוי היא כי טעות המידוד השגוי החלה ממילא משנת 2008 ואילך.

⁵³ בין אם עמדת רשות המיסים האמורה נכונה ובין אם לאו.

שניתן לייחסו לחלק ההכנסה שחויב במס יתר בשל המידוד השגוי והעיגול השגוי (ושהיה צריך ליהנות מפטור ממס), ובין אם פחת זה נוכח בפועל מהכנסת השכירות השוטפת ובין אם לאו. בהקשר זה, הוראת סעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה קובעת כי ייוסף לשווי המכירה הסכום המירבי של הפחת **'שניתן היה לנכותו לפי כל דין'**. כמו כן, בהוראת ביצוע 5 בשנת 2007 רשות המיסים נקטה בעמדה, לפיה, יש לראות את מסלול הפטור כאילו קיימת בו הוראה דומה לזו הקבועה בסעיף 122 לפקודה. התובע המייצג יטען כי המחוקק ובמידה מסוימת לאחר מכן גם רשות המיסים יצרו מתאם מסוים בין ניכוי הפחת מהכנסת השכירות השוטפת לבין הצורך להוסיף את הפחת שנוכה לתמורת המכירה (או להפחיתו מעלות הרכישה). בין אם התובע המייצג מסכים למתאם זה ובין אם לאו, לעמדת רשות המיסים, ביחס לכלל מסלולי מיסוי הכנסת השכירות, ככלל פחת **שניתן היה לנכותו על פי הדין** מהכנסת דמי השכירות השוטפת צריך להתווסף לתמורת המכירה (או להיות מופחת מעלות הרכישה).⁵⁴ ואולם, לעמדת התובע המייצג, חלק הפחת המיוחס להפרש בין סכום תקרת הפטור שפורסמה לבין סכום תקרת הפטור בהינתן שהיא הייתה ממודדת ומעוגלת כהלכה **לא ניתן היה לניכוי לפי הדין** בהינתן שהכנסת דמי השכירות הייתה אמורה להיות פטורה ממס בהתאם לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ככל שהמידוד והעיגול היו נעשים כהלכה (לא ניתן היה לנכות את הפחת מהכנסה פטורה ממס). זאת בעוד, אותו חלק בהכנסת דמי השכירות גם לא נהנה בפועל מהטבת המס שמקנה חוק הפטור לאור המידוד והעיגול השגויים שהובילו לפרסום סכום תקרת פטור נמוך ושגוי. כך, מאחר שהפחת לא היה מותר בניכוי לפי הדין ומאחר שבנוסף החלק החייב לא נהנה מהטבת המס שמעניק חוק הפטור ממס על דמי שכירות אזי אין כל הצדקה 'להעניש' פעם נוספת את אלו ששילמו בעבר מיסי יתר בשל המידוד והעיגול השגויים באמצעות הפחתת הפחת מעלות הרכישה בעת מכירת הדירה. גישה זו המוצגת על ידי התובע המייצג תוביל להקטנה מסוימת (וחלקית בלבד) של העיוות המיסוי שנגרם במהלך השנים למשכירי הדירות ששילמו באופן שוטף מיסי יתר ותקרבו אותנו במידה מסוימת (וחלקית בלבד) למיסוי האמת.⁵⁵

5.1.3.3. התובע המייצג אומד את כמות היחידים ששילמה מס שבח ביתר בכ-6,480 יחידים לשנה (30% מתוך כמות המשקיעים שמכרו דירות בשנה),⁵⁶ ואומד

⁵⁴ בהקשר זה, הנחתי לרגע בצד את הדיון ביחס לאלו שהיו רשאים לנכות פחות על פי הוראות הדין אך הלכה למעשה הוכח כי לא ניכו את הפחת מטעמים לגיטימיים.

⁵⁵ בהקשר זה ראה את הדיון שנעשה בע"א 5883/18 **מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV** (פורסם במיסים, הוצאת רונן) בעניין יחסי הגומלין בין מס הכנסה לבין מס שבח והשאיפה לחתור למיסוי אמת.

⁵⁶ ראה סקירת ענף הנדל"ן למגורים שנעשתה בפברואר 2020 על ידי אגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר, לפיה, 1,800 דירות משקיעים נמכרו בחודש אחד. הסקירה האמורה מצורפת לבקשה זו ומסומנת כ**נספח 49**. המשמעות היא שכ-21,600 דירות משקיעים נמכרות בשנה אחת. מאחר שחלק מדירות המשקיעים אינן מושכרות וחלק אחר מהן הושכרו בנסיבות שלא הובילו

בהערכה שמרנית את מס השבח ששולם ביתר ביחס לכל יחיד בכ-1,260 ₪.⁵⁷

5.1.3.4. על כן, להערכת התובע המייצג לרשות המיסים (אגף מיסוי מקרקעין) שולמו מיסי שבח ביתר בסך של כ-8,164,800 ₪ לשנה,⁵⁸ וסה"כ לשנתיים כ-16,329,600 ₪.

5.2. מכל אלו עולה כי התובע המייצג אומד את סכום הנזק הנומינאלי שנגרם לחברי הקבוצה כתוצאה מהמידוד השגוי והעיוול השגוי בכ-302,716,908 ₪ (להלן: "**סכום הנזק הקבוצתי**"). לסכום הנזק הקבוצתי יתווספו הפרשי הצמדה וריבית עד למועד מתן ההחזר בפועל. כמו כן, לסכום הנזק הקבוצתי יתווסף סכום נזק נוסף שיצטבר עד למועד ההחלטה בבקשה זו בהתאם **להלכת מנירב**,⁵⁹ שכן מועד סגירתה של תקופת ההשבה הוא מועד אישור בקשה לניהול הליך כתובענה ייצוגית, ולא מועד הגשתה.

6. עילת התביעה האישית של התובע המייצג⁶⁰

6.1. התובע המייצג הוא עורך דין. התובע המייצג הוא בעלים של דירת מגורים אחת ברחוב התקופה 1A (דירה מספר 3) בירושלים (להלן: "**דירת המגורים**").

6.2. ביום 16 לדצמבר 2020 התובע המייצג הגיש לרשות המיסים את דוח המס שלו לשנת המס 2019 במסגרתו דיווח על הכנסת דמי שכירות מדירת המגורים בסך 73,400 ₪ ושילם מס בהתאם להוראות מסלול ה-10% בסך של 7,340 ₪. ביום 27 במאי 2021 התובע המייצג הגיש לרשות המיסים את דוח המס שלו לשנת המס 2020 במסגרתו דיווח על הכנסת דמי שכירות מדירת המגורים בסך 67,650 ₪ ושילם מס בהתאם למסלול הפטור החלקי בסך של 5,493 ₪.⁶¹

6.3. העילה האישית של התובע המייצג

6.3.1. לתובע המייצג קיימת עילה בתובענה הייצוגית כלפי רשות המיסים ביחס לתשלום מס ביתר על הכנסת דמי השכירות מדירת המגורים. בנוסף, לתובע המייצג קיימת עילה בתביעה כנגד המוסד לביטוח לאומי מאחר שהתובע המייצג הוא חלק מקבוצה נפגעת שמשלמת מיסי יתר ודמי ביטוח לאומי ביתר למשיבות. כמו כן, ככל שסכום תקרת הפטור לא ימודד ויעוגל כהלכה התובע המייצג חשוף לתשלומי מס ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר בשנים עתידיות.

לתשלום מיסי יתר על הכנסת דמי השכירות השוטפת ובנוסף ייתכנו השפעות תקופתיות נוספות אזי למען הזהירות התובע הפחית קבוצה זו ב-70%. בחישוב האמור לקחתי בחשבון שחלק מדירות המשקיעים נמכרו בפטור בהתאם להוראות סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

⁵⁷ לצורך החישוב הנחתי מחיר רכישה של דירה בסך של 1,400,000 ₪, שהוכפל בשיעור פחת בגובה 2% (המשקף שנה אחת בלבד של השכרה - חישוב שמרני), שהוכפל ביחס הפחת הנובע מהמידוד השגוי (5,100/9,283)-1 ושהוכפל בשיעור מס שבח 10%.

⁵⁸ 6,480 יחידים כפול 1,260 ₪.

⁵⁹ דני"מ 8626/17 מנירב נ' משרד האוצר, פורסם בנבו ב-11.11.2020 (להלן: "**הלכת מנירב**").

⁶⁰ לבקשה זו מצורף תצהיר לתמיכה בעובדות הרלוונטיות לתובע המייצג המסומן כ**נספח 50**. כמו כן, מצורף ייפוי כוח המסומן כ**נספח 51**.

⁶¹ מצורפים לתצהירו של התובע המייצג העמודים הרלוונטים מדוחות המס שהגיש התובע המייצג לרשות המיסים לשנות המס 2019 ו-2020.

7. השאלה המשפטית המשותפת לקבוצה

7.1. לעניין המידוד השגוי: האם סכום תקרת הפטור החל משנת 2008 ואילך היה צריך להיות מידוד של 4,200 ₪ מיום 1 בינואר 2007 כפי שפורסם או שמא מידוד של 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001 כעמדת התובע המייצג?

7.2. לעניין העיגול השגוי: האם החל משנת 2002 ואילך היה מקום לעגל את סכום תקרת הפטור למכפלה של עשרה שקלים חדשים כפי שפורסם או שמא לא היה כל עיגון נורמטיבי לעיגול האמור כעמדת התובע המייצג?

8. אפשרות סבירה שהשאלה המשותפת תוכרע לטובת הקבוצה

8.1. קיימת אפשרות סבירה (ולמעלה מכך) שהתובענה הייצוגית תוכרע לטובת הקבוצה הנפגעת. כאמור לעיל, אין כל עיגון נורמטיבי לעיגול הסכומים של סכום תקרת הפטור לסכום המהווה מכפלה של עשרה שקלים חדשים. בנוסף, הוראת סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות היא בהירה ופשוטה ומלמדת על כך שנעשה מידוד שגוי של סכום תקרת הפטור. לעמדת התובע המייצג לשון סעיף המידוד אינה סובלת פרשנויות אחרות מלבד זו שהוצגה על ידו, לפיה, הסכום שהיה צריך להיות ממודד הוא 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001. יחד עם זאת ובבחינת למעלה מן הצורך, לעמדת התובע המייצג גם פרשנות תכליתית מצביעה על כך כי יש לקבל את עמדת התובע המייצג בעניין המידוד השגוי, שכן ניכר כי כוונת המחוקק בתיקון מספר 12 הייתה לאמץ הוראה המטיבה ומשפרת את מצבו של העם וודאי שלא הייתה כוונה לכרסם בצורה משמעותית בהטבת המס המוקנית בחוק הפטור ממס על דמי שכירות. עוד מצאנו כי ככל שהמחוקק היה סבור כי שינוי סכום התקרה שנעשה בתיקון מספר 12 מרע את מצבו של העם (או למצער מורכב) אזי התיקון היה מוחרג החוצה מחוק ההסדרים לשנת 2007 ומופנה להליך חקיקה רגיל שהיה מאפשר דיון סדור ומלא בכלל ההיבטים והמשמעותיות הנובעות מתיקון מספר 12. בנוסף, עמדנו על כך שתכלית חקיקת חוק ההסדרים לשנת 2007 שבמסגרתו אומץ תיקון מספר 12 הייתה להשיג את יעדי התקציב לשנת הכספים 2007 ולא מעבר לכך.

9. הולמות הייצוג

9.1. בא כוחו של התובע המייצג - עו"ד מוטי בללתי הוא שותף במחלקת המיסים במשרד גרוס ושותף ובעל ידע, ניסיון ומומחיות בתחומי המס הרלוונטיים לתובענה הייצוגית דנן. עו"ד מוטי בללתי ייצג את הקבוצה הנפגעת בתום לב ובצורה ראויה והולמת.

10. הטעמים להיות התובענה הייצוגית הדרך היעילה וההוגנת לדון בנושא

10.1. לעמדת התובע המייצג המשיבות גבו במהלך השנים מיסים ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר מעשרות אלפי נישומים יחידים כתוצאה מחישוב לא מדויק (לשון עדינה) של סכום תקרת פטור לאחר מידוד שגוי ועיגול שגוי. תובענה ייצוגית מהווה את הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין, מכמה טעמים (רשימה חלקית ולא ממצה): (1) הסכום המגיע לכל אחד מחברי הקבוצה נמוך באופן יחסי וכשלעצמו הוא אינו יוצר מוטיבציה לניהול הליך מול

המשיבות; (2) פערי הכוחות האינהרנטים בין המשיבות לבין כל אחד מחברי הקבוצה מהווים גם הם גורם מצנן לניהולים הליכיים פרטניים מול המשיבות; (3) נישומים רבים נמנעים באופן טבעי מלפתוח בהליכים משפטיים כנגד המשיבות מחשש שההליכים האמורים יובילו את המשיבות לערוך ביקורות בנושאים נוספים בתיקים האישי וכך שכרם יצא בהפסדם; (4) עלויות ייצוג וניהול הליכים משפטיים מול המשיבות (ובמיוחד מול רשות המיסים) הן יקרות, ובנוסף ההליכים האמורים נמשכים על פני שנים ארוכות ולפיכך הכדאיות הכלכלית לפתיחה בהליכים אישיים נגד הרשויות מוטלת בספק; (5) על כל אלה יש להוסיף כי במקרים רבים נישומים יצטרכו לנהל הליך נפרד כנגד כל אחת מהרשויות; (6) הקבוצה הנפגעת גדולה וברור כי ניהול הליך תובענה ייצוגית על פני ניהול עשרות אלפי הליכים במקביל הוא יעיל לעין ערוך. הלכה למעשה, אנו למדים שלרוב לבתי משפט מגיעות מחלוקות מיסויות שהשפעתן הכלכלית משמעותית וגבוהה יותר מזו העומדת על הפרק בתובענה הייצוגית דן ביחס לכל יחיד בנפרד.⁶²

11. שכר טרחה וגמול

11.1. בית המשפט הנכבד מתבקש לפסוק גמול לתובע המייצג ושכר טרחה לב"כ התובע המייצג לפי שיטת האחוזים ובהתאם לעקרונות שנקבעו על ידי בית המשפט העליון בעא 2046/10 **עזבון המנוח משה שמש נ' דן רייכרט**, פ"ד סה(2), 681 (פורסם בנבו).

12. לא קיימת בקשה דומה או תובענה ייצוגית דומה

12.1. לא קיימת בקשה לאישור תובענה ייצוגית או תובענה ייצוגית אשר השאלות המהותיות של עובדה או משפט המתעוררות בה והמשותפות לחברי הקבוצה, כולם או חלקם, זהות או דומות בעיקרן לשאלות המתעוררות בבקשה זו.

12.2. למען הסר ספק, התובע המייצג יבהיר כי להבנתו ת"צ 42666-01-20, **עו"ד רשף חן נ' מדינת ישראל - רשות המיסים** הנידון בימים אלו בבית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו עוסק בשאלת החוקיות של ניכויי פחת מעלות הרכישה של מוכרי דירות מגורים שהושכרו ונהנו מפטור ממס בהתאם לחוק הפטור ממס על דמי שכירות וזאת לצורך חישוב מס השבח בגין מכירת הדירות האמורות (להלן: "**עניין רשף חן**"). השאלה **בעניין רשף חן** מתעוררת נוכח היעדרה של הוראה מפורשת בחוק הפטור ממס על דמי שכירות הקובעת כי יש לבצע התאמה של הפחת בעת מכירת דירת מגורים שהושכרה (הפחתת הפחת מעלות הרכישה או הוספת הפחת לתמורת המכירה) בדומה להוראה שמופיעה בסעיף 122 לפקודת מס הכנסה. כך, **עניין רשף חן** עוסק בשאלת הצורך לבצע התאמה של הפחת שמיוחס **עד** לגובה דמי השכירות הפטורים ממס. זאת בעוד, בקשה זו עוסקת בטענת התובע המייצג בדבר מידוד שגוי ועיגול שגוי של סכום תקרת הפטור, ואינה מעלה כל טענה בדבר אופן ניכוי הפחת המיוחס לדמי השכירות שהיו פטורים עד לגובה תקרת הפטור שפורסמה על ידי רשות המיסים או עד לגובה תקרת הפטור המתואמת הנגזרת ממנה, לפי העניין.

⁶² ראה בעניין זה מחקר המבוסס על נתונים שהתקבלו מרשות המיסים: מוטי בללתי "פוטנציאל חיטון המס בדיוני השומה וערעורי המס - נתוני אמת". מיסים לב/4 (דצמבר 2018). המצאים מלמדים כי בדרך כלל הליכי המס מתנהלים ביחס למחלוקות כספיות בסכומים משמעותיים.

12.3. נבהיר כי אומנם אחת השאלות הנגזרות מטענת התובע המייצג בבקשה דנן עוסקת בעניין ניכוי פחת אך שאלה זו מתעוררת אך ורק ביחס לחלק הפחת שניתן לייחסו לדמי השכירות **שעלו** על סכום תקרת הפטור השגוי שפורסם ועד לסכום תקרת הפטור המדויק שהיה צריך להתפרסם לעמדת התובע המייצג ככל שהיו נעשים מידוד כהלכה ועיגול כהלכה. קרי, מדובר בעילות שונות לחלוטין ואף לא קיימת חפיפה בעניין הנזק הנטען.

13. סמכות בית המשפט

13.1. בקשה זו מוגשת לבית משפט נכבד זה בהתאם להוראות סעיף 5(ב)(2) לחוק התובענות הייצוגיות.

14. כפיפות למנגנון החדילה

14.1. בדנמ 5519/15 **יוסף אחמד יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ** (פורסם בנבו, 17 בדצמבר 2019) קבע בית המשפט העליון ברוב דעות כי לא קיימת חובה לפנות בפניה מוקדמת לרשות טרם הגשת תובענה ייצוגית, לאור הקשיים האינהרנטיים המתעוררים בהטלת חובה כאמור ובמיוחד נוכח קיומו של מגננון חדילה המעוגן בחוק התובענות הייצוגיות.⁶³

14.2. בהקשר זה, בית המשפט הנכבד מתבקש לפעול לאור מגננון החדילה הקבוע בסעיף 9 לחוק התובענות הייצוגיות ולאפשר למשיבות 'פתח מילוט' מן ההליך הייצוגי אם תודענה לבית המשפט, בתוך 90 יום מיום הגשת ההליך,⁶⁴ כי הן חודלות מן הגבייה שבגינה ההליך הייצוגי נפתח ויוכח כי הן אכן חדלו מהגבייה עד אותו מועד.

15. הסעדים המבוקשים

15.1. להורות על ניהול הליך זה כתובענה ייצוגית נגד המשיבות בכפוף למנגנון החדילה. בכלל זה, בהתאם להוראות סעיף 14(א) לחוק התובענות הייצוגיות מתבקש בית המשפט להורות, כדלקמן:

15.1.1. הגדרת הקבוצה הנפגעת: הקבוצה הנפגעת כוללת כל אדם שכתוצאה מהמידוד השגוי ו/או כתוצאה מהעיגול השגוי של סכום תקרת הפטור בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התשי"ן-1990 שילם בשנתיים שקדמו למועד הגשת התובענה מסים ביתר לרשות המיסים ו/או דמי ביטוח לאומי ביתר למוסד לביטוח לאומי.

15.1.2. זהות התובע המייצג ובא כוחו: התובע המייצג יהא מר אביעד בללתי ובא כוחו יהא עו"ד מוטי בללתי.

15.1.3. השאלות המשפטיות המשותפות לקבוצה:

⁶³ ראו לעניין זה, בין היתר, את פסק דין של **כבוד הנשיאה השופטת אסתר חיות**.

⁶⁴ או בתוך תקופה ארוכה יותר שתיקבע על ידי בית משפט נכבד זה.

15.1.3.1. **לעניין המידוד השגוי**: האם סכומי תקרת הפטור שפורסמו החל משנת 2008 ואילך היו צריכים להתקבל כתוצאה ממידוד של 4,200 ₪ מיום 1 בינואר 2007 כפי שפורסם או שמא כתוצאה ממידוד של 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001 כעמדת התובע המייצג?

15.1.3.2. **לעניין העיגול השגוי**: האם החל משנת 2002 ואילך היה מקום לעגל את סכומי תקרת הפטור למכפלה של עשרה שקלים חדשים כפי שפורסם או שמא היה מקום לעיגול לשקל השלם הקרוב כעמדת התובע המייצג?

15.1.4. **הסעד הנתבע**: השבה של מיסים ששולמו ביתר ודמי ביטוח לאומי ששולמו ביתר.

15.2. להורות לצדדים לפרסם הודעה בנוסח מוסכם בדבר קיומה של התובענה הייצוגית בהתאם להוראות סעיף 25 לחוק התובענות הייצוגיות.

15.3. לחייב את המשיבות בהוצאות התובע המייצג.



מוטי בלתי, עו"ד
גרוס ושות'
ב"כ המבקש

היום, 25 ביולי 2021

תיק מוצגים

נלווה לבקשה לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית בעניין מידוד
שגוי ועיגול שגוי של סכום תקרת הפטור בחוק הפטור ממס על
דמי שכירות

תוכן עניינים

- נספח 1: התובענה הייצוגית – עמודים 34-59.
- נספח 2: נוסחו המקורי של חוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 61-62.
- נספח 3: דברי הסבר לנוסחו המקורי של חוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 64-65.
- נספח 4: תיקון מספר 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 67-68.
- נספח 5: תיקון מספר 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 70-71.
- נספח 6: תיקון מספר 3 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 73-74.
- נספח 7: תיקון מספר 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 76-77.
- נספח 8: דברי הסבר לתיקון מספר 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 79-80.
- נספח 9: תיקון מספר 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 82-83.
- נספח 10: תיקון מספר 6 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 85-86.
- נספח 11: תיקון מספר 7 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 88-89.
- נספח 12: תיקון מספר 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 91-93.
- נספח 13: דברי הסבר לתיקון מספר 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 95-96.
- נספח 14: פרוטוקול מספר 243 משיבת ועדת הכספים מיום 26 במרץ 2001 – עמודים 98-101.
- נספח 15: תדפיס חישוב הצמדה לשנת 2020 (בהתעלם מטענת המידוד השגוי) – עמודים 103-105.
- נספח 16: תדפיס חישוב הצמדה לשנת 2021 (בהתעלם מטענת המידוד השגוי) – עמודים 107-109.
- נספח 17: תיקון מספר 9 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 111-112.
- נספח 18: תיקון מספר 10 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 114-115.
- נספח 19: תיקון מספר 11 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 117-118.
- נספח 20: תיקון מספר 12 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 120-121.
- נספח 21: ההצעה לתיקון מספר 12 (חוק ההסדרים לשנת 2007) – עמודים 123-125.
- נספח 22: פרוטוקול 63 לוועדת הכנסת מיום 6 בדצמבר 2006 – עמודים 127-129.
- נספח 23: פרוטוקול הדיון בוועדת הכספים מיום 17 בדצמבר 2006 – עמודים 131-135.
- נספח 24: פרוטוקול הדיון במליאת הכנסת מיום 2 בינואר 2007 – עמודים 137-145.
- נספח 25: טבלת סכומי הפטור לאחר מידוד ועיגול בהתאם לדין – עמוד 147.
- נספח 26: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2002 – עמוד 149.
- נספח 27: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2003 – עמוד 151.
- נספח 28: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2004 – עמוד 153.
- נספח 29: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2005 – עמוד 155.
- נספח 30: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2006 – עמוד 157.
- נספח 31: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2008 – עמוד 159.
- נספח 32: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2009 – עמוד 161.
- נספח 33: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2010 – עמוד 163.
- נספח 34: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2011 – עמוד 165.
- נספח 35: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2012 – עמוד 167.
- נספח 36: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2013 – עמוד 169.
- נספח 37: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2014 – עמוד 171.
- נספח 38: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2015 – עמוד 173.
- נספח 39: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2016 – עמוד 175.
- נספח 40: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2017 – עמוד 177.
- נספח 41: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2018 – עמודים 179-180.
- נספח 42: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2019 – עמודים 182-183.
- נספח 43: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2020 – עמודים 185-186.
- נספח 44: פלט מידוד ממחשבון למ"ס לשנת 2021 – עמודים 188-189.
- נספח 45: סקר הלמ"ס שכותרתו הדיור בישראל מיום 14 בינואר, 2020 – עמודים 191-202.
- נספח 46: פלט מאתר יד 2 (סכום המכנה) מיום 9 למאי 2021 – עמוד 204.
- נספח 47: פלט מאתר יד 2 (סכום המונה – חלופה ראשונה) מיום 9 למאי 2021 – עמוד 206.
- נספח 48: פלט מאתר יד 2 (סכום המונה – חלופה שנייה) מיום 9 למאי 2021 – עמוד 208.
- נספח 49: סקירת ענף הנדליין למגורים במשרד האוצר לחודש פברואר 2021 – עמוד 210-222.
- נספח 50: תצהיר התובע המייצג – עמוד 224-226.
- נספח 51: ייפוי כוח – עמוד 228.

נספח 1 : התובענה הייצוגית -

עמודים 34-59.

- התובע המייצג:** 1. **אביעד בללתי ת.ז. 037119377**
מדרך מנחם בגין 65, תל אביב-יפו
על ידי ב"כ עוה"ד מוטי בללתי ואו כל עוה"ד אחר
ממשרד עורכי הדין גרוס ושות'
מרכז עזריאלי 1, המגדל העגול, קומה 39, תל אביב 6701107
טל': 03-6074514 פקס': 03-6074499; נייד: 050-7579613

- נגד -

- הנתבעות:** 1. **מדינת ישראל – רשות המיסים**
על ידי ב"כ מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)
בית קרדן, דרך מנחם בגין 154 (קומה 11), תל אביב
ת"ד 33475, תל-אביב 6133302
טל': 073-3924888; פקס': 02-6468005
2. **המוסד לביטוח לאומי**
שד' ויצמן 13, ירושלים 91909
טל': 02-6709070; פקס': 02-6525038

תובענה ייצוגית

בית המשפט הנכבד מתבקש לעשות שימוש בסמכותו בהתאם להוראות סעיפים 20 ו-21 לחוק תובענות ייצוגיות תשס"ו-2006 (להלן: "**חוק התובענות הייצוגיות**"), להכריע בתובענה ייצוגית זו לטובת התובע המייצג והקבוצה הנפגעת ולהורות על השבת המיסים ששולמו ביתר ודמי הביטוח הלאומי ששולמו ביתר לחברי הקבוצה הנפגעת.

סכום התובענה האישית של התובע המייצג: 12,833 ₪.

אומדן הנזק לכלל הקבוצה: 302,716,908 ₪.

1. תמצית התובענה הייצוגית

1.1. חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 (להלן: "**חוק הפטור ממס על דמי שכירות**") מקנה פטור ממס ליחיד על הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים עד לתקרה מסויימת (להלן בהתאמה: "**תקרת הפטור**" או "**מסלול הפטור**"). במידה שהייתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים העולה על סכום תקרת הפטור, חוק הפטור ממס על דמי שכירות מקנה פטור ממס עד לגובה תקרת פטור מתואמת (להלן בהתאמה: "**תקרת הפטור המתואמת**" או "**מסלול הפטור החלקי ממס**"). תקרת הפטור המתואמת שווה לסכום תקרת הפטור לאחר הפחתת הסכום שבו עולה הכנסת דמי השכירות על תקרת הפטור. לעמדת התובע המייצג, המשיבות גבו מיסים ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר הן כתוצאה ממידוד שגוי של סכום תקרת הפטור והן כתוצאה מעיגול שגוי של סכום תקרת הפטור, והכול כפי שיפורט להלן.

1.2. תמצית הטיעון ביחס למידוד השגוי

1.2.1. סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות קובע כי סכום תקרת הפטור "**כפי שהוא ביום ו' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001)**" יאה בגדר סכום כמשמעות מונח זה בסעיף

120 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"). סעיף 120 לפקודת מס הכנסה שכתרתו "הצמדה" קובע כי ב-1 בינואר של כל שנת מס יתואמו סכומים מסוימים לפי שיעור עלית המדד בשנה החולפת. סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ביום 1 בינואר 2001 הוא 6,970 ₪ וסכום זה היה צריך להיות ממודד מידי שנה בהתאם להוראות סעיף 120 לפקודת מס הכנסה. למשל, לעמדת התובע המייצג, בשנת 2020 סכום תקרת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 120 צריך היה לעמוד על סך של 9,283 ₪ לחודש¹ במקום סך של 5,100 ₪ לחודש שהופיע בטעות, ובשנת 2021 סכום תקרת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 120 צריך לעמוד על סך של 9,228 ₪ לחודש² במקום סך של 5,070 ₪ לחודש שהופיע בטעות. המידוד השגוי של סכום תקרת הפטור הוביל לכך שהמשיבות גבו מהקבוצה הנפגעת מיסים ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר ללא סמכות ובניגוד להוראות הדין.

1.2.2. התובע המייצג טוען כי טעות המידוד השגוי נובעת מכך שבמסגרת תיקון מספר 12 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות (להלן: "תיקון מספר 12") הועמדה תקרת הפטור בשנת המס 2007 על סך 4,200 ₪ לחודש ואולם למרות שהוראת סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות הקובעת כי בכל שנה ימודד הסכום הקבוע "כפי שהוא ביום ו' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001)" נותרה על כנה ולא שונתה על ידי המחוקק, החל משנת המס 2008 נעשה מידוד שגוי של סכום תקרת הפטור לפי סכום תקרת הפטור כפי שהופיע ביום 1.1.2007 (להלן: "המידוד השגוי"). לשון אחרת, לעמדת התובע המייצג, בתום שנת 2007 נדרש היה לשוב ולמדד את סכום תקרת הפטור שהופיע ביום 1.1.2001 (קרי, למדד את הסכום: 6,970 ₪) זאת בעוד נעשה מידוד שגוי לסכום תקרת הפטור שנקבע בתיקון מספר 12 בשנת המס 2007 - 4,200 ₪. למעשה, מאז תיקון מספר 12 אומצה נקודת ייחוס חדשה למידוד - 4,200 ₪ מיום 1.1.2007, שהובילה לכך שפורסמו בשנים 2008-2021 סכומי תקרות פטור שגויים, זאת בניגוד מוחלט ללשון החוק הקובעת באופן מפורש וחד משמעי כי נקודת הייחוס למידוד בהתאם להוראות סעיף 120 לפקודת מס הכנסה תהא 6,970 ₪ מיום 1.1.2001.

1.3. תמצית הטיעון ביחס לעיגול השגוי

1.3.1. כאמור לעיל, סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות קובע כי סכום תקרת הפטור כפי שהוא ביום ו' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001) יהא בגדר סכום כמשמעות מונח זה בסעיף 120 לפקודת מס הכנסה. כמו כן עמדנו לעיל על כך כי לעמדת התובע המייצג הסכום שאותו יש למדד הוא זה שהופיע בסעיף 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ביום 1 לינואר 2001 (קרי, 6,970 ₪). טענתו הנוספת של התובע המייצג היא כי מלבד המידוד השגוי מידי שנה נעשה עיגול שגוי של סכום תקרת הפטור לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים, וזאת בהיעדר כל עיגון נורמטיבי לעיגול

¹ לעמדת התובע המייצג אין לעגל את סכום תקרת הפטור ל-10 ₪ הקרובים, אלא רק ל-1 ₪ הקרוב. לעניין זה ראו להלן את טענת העיגול השגוי של התובע המייצג.

זה (להלן: "העיגול השגוי"). אומנם מכוח סעיף 120(ד) לפקודת מס הכנסה הותקן צו מס הכנסה (כללים לעיגול סכומים), התשמ"ו-1986 (להלן: "צו עיגול סכומים") במסגרתו נקבעו כללי עיגול לחלק מהסכומים המפורטים בסעיף 120ב לפקודת מס הכנסה, אך צו עיגול הסכומים כלל אינו עוסק בעיגול סכום תקרת הפטור, אלא בעיגול סכומים אחרים שממומדים מכוח סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה. למעשה, הוראת עיגול הסכומים היחידה שעשויה להיות רלוונטית ביחס לסכום תקרת הפטור מצויה בסעיף 240 לפקודת מס הכנסה וזו קובעת כי כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו יוגדל או יופחת עד לשקל הקרוב ביותר.

1.3.2. לאמור, לעמדת התובע המייצג סכום תקרת הפטור צריך להיות ממועד לפי שיעור עליית המדד ומעוגל לשקל הקרוב. זאת בעוד, הלכה למעשה, סכום תקרת הפטור הממועד עוגל בתחילת כל שנת מס לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים. העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור הגדיל שלעצמו בניגוד לדין את החבות במס הכנסה ובדמי ביטוח לאומי לקבוצה הנפגעת.

1.3.3. התובע המייצג יטען כי העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור נובע ככל הנראה מכך שנוסח ישן של סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שהיה בתוקף עד לשנת 2001 כלל מלבד הוראות מידוד רבעוניות גם הוראת עיגול תקרת הפטור לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים (להלן: "סעיף 4 בנוסח המקורי").³ סעיף 4 בנוסחו המקורי הוחלף בשנת 2001 במסגרת תיקון מספר 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות לנוסחו הנוכחי של סעיף 4, שכאמור נעדר כל הוראה בדבר עיגול סכומים. לעמדת התובע המייצג, במשך 20 השנים האחרונות נעשה בכל תחילת שנת מס עיגול שגוי של סכום תקרת הפטור ובשל כך נגבים סכומי מס ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר מיחידים ללא כל סמכות בדין.

2. מסלולי מיסוי הכנסה מדמי שכירות מדירת מגורים – רקע משפטי

2.1. אדם שיש לו הכנסה מדירה המושכרת למגורים שאינה עולה לכדי עסק רשאי לבחור בכל שנת מס באחד מבין שלושה מסלולי מיסוי של דמי שכירות המפורטים להלן.

2.2. מסלול המס השולי

2.2.1. בהתאם למסלול המס השולי הכנסתו של המשכיר מתחייבת במס לפי מדרגות המס השולי של הכנסה שאיננה מייגעה אישית המופיעות בסעיף 121(א) לפקודת מס הכנסה. נכון לשנת המס 2021, מדרגת המס הנמוכה ביותר על הכנסה כאמור היא בשיעור 31% ומדרגת המס הגבוהה ביותר היא בשיעור 47%.

2.2.2. על אף האמור לעיל, הכנסתו של משכיר שגילו מעל 60 תתחייב במס לפי מדרגות המס השולי המופיעות בסעיף 121(ב) לפקודת מס הכנסה. נכון לשנת המס 2021, מדרגת

² ש.ם.

³ סעיף 4 בנוסחו המקורי הופיע בנוסח המקורי של החוק עד למועד כניסתו לתוקף של תיקון מספר 8 (כהגדרתו להלן).

המס הנמוכה ביותר שתחול על הכנסתו של אותו משכיר תהא בשיעור 10% ומדרגת המס הגבוהה ביותר תהא בשיעור 47%.

2.2.3. משכיר שבחר לשלם מס בהתאם להוראות המס השולי רשאי לנכות הוצאות מהכנסתו מהשכרת דירת מגורים כגון: הוצאות מימון, הוצאות אחזקה, תשלומי ארנונה, וועד בית ועוד.

2.2.4. בנוסף, המשכיר רשאי לדרוש ניכוי פחת מהכנסתו מדמי שכירות. בכלל זה, רשאי המשכיר לחשב את הפחת בהתאם לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת על דירה המושכרת למגורים), התשמ"ט-1989 (להלן: **"תקנות הפחת על דירה מושכרת למגורים"**). ככלל, תקנות הפחת על דירה מושכרת למגורים מאפשרות למשכיר לדרוש פחת בשיעור של 2% משווי דירת המגורים (כולל בגין מרכיב הקרקע).

2.2.5. למיסוי הכנסתו של משכיר מדירת מגורים בהתאם למדרגות המס המנויות בסעיף 121(א) או 121(ב) לפקודת מס הכנסה קראנו לעיל ולהלן: **"מסלול המס השולי"**.

2.3. מסלול ה-10%

2.3.1. סעיף 122 לפקודת מס הכנסה מאפשר למשכיר לשלם מס בשיעור 10% על הכנסתו מדמי שכירות מדירת מגורים (לעיל ולהלן: **"מסלול ה-10%"**). משכיר שבחר בשנת מס במסלול ה-10% ישלם מס בשיעור 10% על כלל הכנסתו מדמי שכירות מדירת מגורים, ללא אפשרות לנכות הוצאות או להפחית פחת של הדירה.

2.3.2. אם בחר המשכיר לשלם מס על הכנסתו מדמי שכירות בהתאם להוראות מסלול ה-10%, המשכיר יהא פטור מהגשת דו"ח מס מלא למשיבה 1 (להלן: **"רשות המיסים"**), ככל שהצורך בהגשת הדוח המלא נובע מעצם קבלת הכנסת דמי השכירות והכול כקבוע בתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 ועד למגבלת תקרת הכנסת דמי השכירות המנויה בתוספת ב לתקנות האמורות (337,000 ₪ נכון לשנת 2020).

2.4. מסלול הפטור או מסלול הפטור החלקי

2.4.1. חוק הפטור ממס על דמי שכירות מקנה פטור ממס למשכיר יחיד על הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים עד לסכום תקרת הפטור. מסלול זה הוגדר על ידינו לעיל כמסלול הפטור. בהתאם לקבוע בסעיף 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות, במסלול הפטור לא ניתן לדרוש פחת בהתאם לתקנות הפחת על דירה מושכרת למגורים.

2.4.2. במידה שהייתה למשכיר הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים העולה על סכום תקרת הפטור, חוק הפטור ממס על דמי שכירות מקנה לאותו משכיר פטור ממס עד לגובה תקרת פטור מתואמת (להלן: **"מסלול הפטור החלקי"**). תקרת הפטור המתואמת שווה לסכום תקרת הפטור לאחר הפחתת הסכום שבו עולה הכנסת דמי השכירות על תקרת הפטור. בגין חלק ההכנסה העולה על סכום תקרת הפטור

המתואמת המשכיר נדרש לשלם מס בהתאם למדרגות המס השולי המנויות בסעיפים 121(א) או 121(ב) לפקודת מס הכנסה, אך רשאי לנכות הוצאות יחסיות בהתאם להוראות סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה. מסלול זה הוגדר על ידינו לעיל כמסלול הפטור החלקי.

2.4.3. לעמדת התובע המייצג המשיבות גבו מסים ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר הן כתוצאה ממידוד שגוי של סכום תקרת הפטור והן כתוצאה מעיגול שגוי של סכום תקרת הפטור, והכול כפי שיפורט להלן.

3. רבדיו של חוק הפטור ממס על דמי שכירות ממועד חקיקתו ועד היום

3.1. לעמדת התובע המייצג, העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור החל בינואר 2002 עת לא יושמו כהלכה הוראות תיקון מספר 8 ואילו המידוד השגוי של סכום תקרת הפטור החל בינואר 2008 לאחר שינוי סכום תקרת הפטור בשנת 2007 שנעשה במסגרת תיקון מספר 12. יחד עם זאת, בכדי להציג בפני בית המשפט הנכבד מסגרת נורמטיבית מלאה שתסייע בהפנמת הנסיבות שהובילו למידוד השגוי ולעיגול השגוי התובע המייצג יסקור להלן באופן כרונולוגי ורציף את רבדיו השונים של חוק הפטור ממס על דמי השכירות ממועד חקיקתו ועד ליום כתיבת הבקשה לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית (סה"כ בוצעו 12 תיקונים בחוק זה).

3.2. נוסחו המקורי של חוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.2.1. חוק הפטור ממס על דמי שכירות נחקק תחילה כהוראת שעה בשנת 1990. בדברי ההסבר לחוק הפטור ממס על דמי שכירות הוסברה תכלית חקיקתו הראשונית, בזו הלשון:⁴

“החוק המוצע מעניק פטור ממס ליחיד על הכנסה מהשכרת דירת מגורים אחת או יותר ליחידים, ובלבד ששך 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. תוקפו של החוק היא לתקופה מוגבלת עד יום 31 בדצמבר 1991.”⁵

3.2.2. סעיף 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות בנוסחו המקורי קבע דאז, כדלקמן:

“יחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה של דמי שכירות, יהא פטור ממס על הכנסה זו, ובלבד שלא הייתה לו הכנסה של דמי שכירות בסכום העולה על 2,600 שקלים חדשים בשל חודש השכרה כלשהו בשנת המס; לעניין סעיף זה יראו כהכנסת

⁴ העתק מנוסחו המקורי של חוק הפטור כפי שפורסם ברשומות ביום 13 ביוני 1990 מצורף לבקשה לאישור תובענה ייצוגית (להלן: “הבקשה”) ומסומן כנספח 2. העתק של דברי ההסבר לחוק הפטור בנוסחו המקורי כפי שפורסמו ברשומות ביום 25 באפריל 1990 מצורף לבקשה כנספח 3.

⁵ כל ההדגשות במסמך זה כולן של הח"מ, אלא אם צוין במפורש אחרת.

היחיד גם הכנסה של דמי שכירות של בן זוגו המתגורר עמו או של ילדו שעד גיל שמונה עשרה."

3.2.3. סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות בנוסחו המקורי קבע דאז, כדלקמן:

"הסכום הקבוע בסעיף 2 יתואם בתחילת כל רבעון, ולראשונה ביום ח' בתמוז התש"ן (1 ביולי 1990), לפי שיעור עליית המדד ברבעון הקודם, ויעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים."

3.2.4. כפי שעיינו רואות, סעיפים 2 ו-4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות בנוסחם המקורי קבעו בזמנו כי הכנסה עד לתקרת פטור של 2,600 ₪ תהא פטורה ממס וכי לראשונה מיום 1 ביולי 1990 תמודד תקרת הפטור אחת לרבעון ותעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 ₪. בשלב זה טרם הונהג מסלול הפטור החלקי באמצעות מנגנון התקרה המתאומת.

3.3. תיקון מספר 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.3.1. ביום 8 בינואר 1992 פורסם ברשומות תיקון מספר 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות, לפיו הוארך החוק (שכאמור חוקק תחילה כהוראת שעה) בשנה נוספת עד ליום 31 לדצמבר 1992 (להלן: "תיקון מספר 1").⁶

3.4. תיקון מספר 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.4.1. ביום 6 במרץ 1992 פורסם ברשומות תיקון מספר 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו הוארך החוק עד ליום 31 לדצמבר 1995. בנוסף לכך, כלל התיקון שינוי של הגדרת המונח "דמי שכירות" (להלן: "תיקון מספר 2").⁷

3.5. תיקון מספר 3 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.5.1. ביום 8 בינואר 1996 פורסם ברשומות תיקון מספר 3 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו שוב הוארך החוק והפעם עד ליום 31 לדצמבר 1997 (להלן: "תיקון מספר 3").⁸

3.6. תיקון מספר 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.6.1. ביום 23 בפברואר 1996 פורסם ברשומות תיקון מספר 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו שונו הגדרות המונחים "דירת מגורים" ו-"דמי שכירות". כמו כן, נוסף מסלול הפטור החלקי באמצעות מנגנון התקרה המתאומת (להלן: "תיקון מספר 4").⁹

⁶ העתק של תיקון מספר 1 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 4.

⁷ העתק של תיקון מספר 2 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 5.

⁸ העתק של תיקון מספר 3 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 6.

⁹ העתק של תיקון מספר 4 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 7.

3.6.2. בדברי ההסבר לתיקון מספר 4 שפורסמו ביום 10 בינואר 1996 נכתב, כדלקמן:

*"הפטור ממס הכנסה לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990 (להלן – החוק), ניתן רק למי שאין לו הכנסה של דמי שכירות מעל הסכום הקבוע בחוק (להלן – התקרה). מי שיש לו הכנסה מדמי שכירות העולה על התקרה, ולו בשקל אחד, מאבד את הפטור כולו. לפיכך, מוצע פטור הדרגתי לפיו, במקום ביטול הפטור כולו, הפטור יוקטן באופן יחסי להכנסה משכר דירה העולה על התקרה. סכום הפטור הקיים הוא 2,600 שקלים חדשים."*¹⁰

3.7. תיקון מספר 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.7.1. ביום 11 בפברואר 1998 פורסם ברשומות תיקון מספר 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 1998 (להלן: "תיקון מספר 5").¹¹

3.8. תיקון מספר 6 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.8.1. ביום 25 באפריל 1999 פורסם ברשומות תיקון מספר 6 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 1999 (להלן: "תיקון מספר 6").¹²

3.9. תיקון מספר 7 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.9.1. ביום 28 במאי 2000 פורסם ברשומות תיקון מספר 7 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2000 (להלן: "תיקון מספר 7").¹³

3.10. תיקון מספר 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.10.1. ביום 4 באפריל 2001 פורסם ברשומות תיקון מספר 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2001 ובנוסף הוחלף סעיף 4 העוסק במידוד לנוסחו הנוכחי של סעיף זה (להלן: "תיקון מספר 8").¹⁴

3.10.2. כאמור לעיל, סעיף 4 לחוק בנוסחו המקורי קבע הוראת מידוד רבעונית לתקרת הפטור ובנוסף הוראת עיגול סכום תקרת הפטור לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים. לעומת זאת, נוסח סעיף 4 שאומץ במסגרת תיקון מספר 8 קובע כי

¹⁰ העתק של דברי ההסבר לתיקון מספר 4 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 8.

¹¹ העתק של תיקון מספר 5 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 9.

¹² העתק של תיקון מספר 6 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 10.

¹³ העתק של תיקון מספר 7 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 11.

¹⁴ העתק של תיקון מספר 8 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 12. העתק של דברי ההסבר לתיקון מספר 8 מיום 12 במרץ 2001 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 13. יש לציין כי הצעת החוק לתיקון מספר 8 לא כללה הצעה לשינוי נוסח סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ולפיכך אין כל התייחסות בדברי ההסבר לשינוי נוסח סעיף 4.

הסכום שהיה קבוע בסעיף 2 ביום 1 בינואר 2001 ימודד בהתאם להוראות סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה. מפאת חשיבות הדברים יובא נוסחו סעיף 4 לאחר תיקון מספר 8 (נוסח שעודנו בתוקף עד היום), כלשונו:

‘הסכום הקבוע בסעיף 2, כפי שהוא ביום ו’ בטבת התשס”א (1 בינואר 2001), ידאו אותו כאילו היה סכום כמשמעותו בסעיף 120ב לפקודה.”

3.10.3. כפי שניתן להיווכח, נוסח סעיף 4 שאומץ במסגרת תיקון מספר 8 קובע בצורה מפורשת ובהירה כי סכום תקרת הפטור, כפי שהוא היה ביום 1.1.2001 (קרי, 6,970 ₪), ימודד בהתאם להוראות סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה. כמו כן, הוסרה הוראת עיגול סכום תקרת הפטור לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים.

3.10.4. הבדל נוסף שחשוב לעמוד עליו מאחר שהוא יסייע בהמשך בהפנמת הנסיבות שהובילו לעמדת התובע המייצג לאחר תיקון מספר 12 למידוד השגוי, הוא שבעוד שנוסחו המקורי של סעיף 4 קבע כי סכום תקרת הפטור ימודד **‘לראשונה ביום ח’ בתמוז התש”ן (1 ביולי 1990)’**, הרי שנוסחו הנוכחי של סעיף 4 שאומץ בתיקון מספר 8 קובע כי ימודד הסכום **‘כפי שהוא ביום ו’ בטבת התשס”א (1 בינואר 2001)’**. לאמור, במסגרת תיקון 8 נקבעה הוראת מידוד של סכום ספציפי שהופיע בסעיף 2 לחוק הפטור ביום ה-1 לינואר 2001 וזאת חלף הוראת המידוד הקודמת שקבעה כי החל מתאריך מסוים ימודד סכום כלשהוא שיופיע כתקרת פטור בסעיף 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.

3.10.5. גבי יעל ייטב מרשות המיסים הציגה בפני ועדת הכספים את השינויים שתוקנו במסגרת תיקון מספר 8, לפיהן הוארכה תקופת חוק הפטור ממס על דמי שכירות שהעניק פטור ממס לדמי שכירות עד תקרה של כ-7,000 ₪ ונקבעה הוראת מידוד שנתית של הסכום האמור, כדלקמן:¹⁵

‘יעל ייטב: אנחנו מבקשים להאריך את התוקף של חוק מס הכנסה פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים, כך שהוא יחול גם בשנת המס 2001. אני מזכירה לכם שהחוק קובע שיחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה מהשכרת דירת מגורים אחת או יותר בסכום של עד 7,000 שקלים יהיה פטור ממס לגבי הכנסתו מהשכרת אותה דירת מגורים. הפטור ניתן רק לדירת מגורים שמושכרת על-ידי יחיד או שמושכרת על-ידי חבר בני אדם שאישר לעניין זה נציב מס הכנסה, כשהמטרה היא בסופו של דבר שדירת המגורים אכן תשמש למגורי יחיד ונקבעו מספר תאגידיים שכאשר הם משכירים את הדירות, עדיין החוק יחול לגביהם, למשל דיור לנכים, למפגרים וכן הלאה אבל אף פעם לא להשכרת דירה שמשמשת למגורי עובד. אנחנו מבקשים להאריך את תוקף החוק הזה כך שיחול גם בשנת המס 2001.

יש עוד דבר שלא מופיע בהצעת החוק ואנחנו מבקשים להכניס אותו. החוק הזה חוקק ב-1990 ונקבע בו מנגנון עדכון ששכר הדירה פטור אחת לרבעון. לאור תנאי האינפלציה אנחנו מבקשים שהעדכון ייעשה כמו רוב תקרות מס הכנסה בפקודת מס הכנסה. כלומר,

¹⁵ ראו פרוטוקול מספר 243 משיבת ועדת הכספים מיום שני, ב' בניסן התשס"א (26 במרץ 2001), שעה: 10:00. העתק העמודים הרלוונטיים מתוך הפרוטוקול האמור מצ"ב כנספח 14.

אחת לשנה. בעצם מה שאנחנו רוצים זה לשנות את סעיף 4 שקובע את התיאום כך שהתיאום יהיה אחת לשנה."

3.10.6 הנה כי כן, כעולה מדבריה של גבי' יעל ייטב ממשרד האוצר, החוק קובע תקרת פטור בסך של עד 7,000 ₪ (הסכום המדויק הוא 6,970 ₪) ובהתאם לנוסח החדש של סעיף 4 סכום התקרה הנ"ל ימודד אחת לשנה חלף מידוד רבעוני.

3.10.7 לעמדת התובע המייצג, עם כניסתו לתוקף של תיקון מספר 8, לא נותרה כל סמכות בדין לעגל את סכום תקרת הפטור הממודד למכפלה של 10 שקלים חדשים וזאת מאחר שהוראת העיגול שהייתה קבועה בסעיף 4 בנוסחו הישן בוטלה על ידי המחוקק, וכמו כן לא אומץ במקביל כל מקור נורמטיבי אחר לעיגול סכום תקרת הפטור למכפלה של 10 שקלים חדשים.¹⁶ לאמור, החל משנת המס 2002 ועד לשנת 2021 סכומי תקרת הפטור השנתיים שפורסמו מוטעים מאחר שהם עוגלו לסכום הקרוב המהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים וזאת בניגוד לדין וללא כל סמכות.

3.10.8 כפי שיוסבר להלן, מלבד העיגול השגוי - לאחר כניסתו לתוקף של תיקון מספר 12 - החל משנת 2008 ואילך החל גם מידוד שגוי של סכומי תקרת הפטור עליו נעמוד בהמשך. לצורך ההמחשה בלבד יוסבר כי אפילו אם נתעלם לרגע מטענת המידוד השגוי ונתייחס אך ורק לטענת העיגול השגוי נלמד כי בשנות המס 2020 ו-2021 העיגול השגוי שלעצמו (בהתעלם מהמידוד השגוי) הוביל לכך שנישומים שדיווחו על הכנסת דמי שכירות במסלול הפטור החלקי נזקפה הכנסה שגויה ועודפת בגובה של 8 ₪ לחודש,¹⁷ השווה להכנסה שנתית שגויה ועודפת בסך של 96 ש"ח והשווה להכנסה דו שנתית שגויה ועודפת בסך של 192 ₪.

3.11 תיקון מספר 9 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.11.1 ביום 20 במאי 2002 פורסם ברשומות תיקון מספר 9 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2002 (להלן: "תיקון מספר 9").¹⁸

3.12 תיקון מספר 10 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.12.1 ביום 18 בדצמבר 2002 פורסם ברשומות תיקון מספר 10 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו שונה המונח "דירת מגורים" ובנוסף החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2003 (להלן: "תיקון מספר 10").¹⁹

¹⁶ למען הסר ספר יובהר שוב כי בסעיף 120 לפקודת מס הכנסה ובצו עיגול סכומים שהותקן מכוחו לא קיימת הוראת עיגול סכומים הרלוונטית לסכום תקרת הפטור.

¹⁷ הן בשנת 2020 והן בשנת 2021 העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור הוביל לכך שפורסמה תקרת פטור חודשית הנמוכה ב-4 ₪ מזו שהייתה צריכה להתפרסם. בשל אופן חישוב תקרת הפטור המתואמת המשמעות היא שלכל אחד מהמשכירים שדיווחו במסלול הפטור החלקי נוצרה הכנסה שגויה בגובה 8 ₪ לחודש. מצורפים לבקשה תדפיסי חישובי הצמדה למדד **כנספחים 15 ו-16** בהתאמה. יחד עם זאת, יובהר כי לעמדת התובע הייצוגי מלבד העיגול השגוי נעשה גם מידוד שגוי ולכן טבלת סכומי תקרת הפטור המדויקים לאחר עיגול ומידוד בהתאם לדין המצורפת בהמשך היא זו המפרטת בצורה מדויקת את סכומי תקרת הפטור.

¹⁸ העתק של תיקון מספר 9 מצורף לבקשה ומסומן כ**נספח 17**.

3.13. תיקון מספר 11 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.13.1. ביום 3 במאי 2004 פורסם ברשומות תיקון מספר 11 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2004 ובנוסף נקבעה הוראת תחולה נוספת ביחס לשנים 2005 ו-2006 (להלן: "תיקון מספר 11").²⁰

3.13.2. בהוראת התחולה לשנים 2005 ו-2006 נקבע, כדלקמן:

"הוראת השעה תחול גם בשנות המס 2005 ו-2006, ואולם –
(1) בשנת המס 2005 יקראו את סעיף 2(א) להוראת השעה כך,
שהתקרה הנקובה בו תעמוד על 75% מהתקרה שנקבעה לשנת
2004;
(2) בשנת המס 2006 יקראו את סעיף 2(א) להוראת השעה כך,
שהתקרה הנקובה בו תעמוד על 50% מהתקרה שנקבעה לשנת
2004."

3.13.3. לעמדת התובע המייצג, האופן שבו נחקקה הוראת התחולה לשנים 2005 ו-2006 במסגרת תיקון מספר 11 מסייע להפנים את הנסיבות שהובילו למידוד השגוי שנעשה בהמשך לאחר תיקון מספר 12. לאמור, מאחר ששינוי סכום תקרת הפטור בשנים 2005 ו-2006 בוצע במסגרת הוראת תחולה ייעודית ומאחר שסעיף 4 לחוק בנוסחו לאחר תיקון 8 (נוסח שהינו בתוקף עד היום) קבע כי המידוד יהא של סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק ביום 1 בינואר 2001 (קרי, של 6,970 ₪) הרי שככל שחוק הפטור היה ממשיך לחול בשנת 2007 (ולא היה מאומץ סכום תקרה אחר לשנת 2007) אזי לא הייתה צריכה להיות כל השפעה של הוראת התחולה לשנות המס 2005 ו-2006 על סכום תקרת הפטור שהיה צריך להופיע בשנת המס 2007.

3.13.4. בהקשר זה, יפנה התובע המייצג את בית המשפט הנכבד לכך שגם בשנים 2005 ו-2006 המשיך המידוד של סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק ביום 1 בינואר 2001 (קרי, מידוד של 6,970 ₪), תוך הפעלת הנוסחאות המתמטיות שנקבעו במסגרת הוראת התחולה הייעודית.²¹ למשל, בשנת 2006 המשיכו במידוד הסכום שהופיע ביום 1 בינואר 2001 עליו הפעילו את הנוסחה המתמטית והתעלמו לחלוטין מסכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 בשנת 2005, ולעמדת התובע המייצג הדבר מלמד על כך שעמדת המשיבות הייתה כי הוראת המידוד הקבועה בסעיף 4 בנוסחו הנוכחי שאומץ במסגרת תיקון מספר 8 אינה ממדדת סכומים כלשהם שמופיעים בסעיף 2 בסוף שנת מס אלא מורה על המשך המידוד של סכום ספציפי מיום 1 בינואר 2001 (קרי, מידוד של 6,970 ₪).

¹⁹ העתק של תיקון מספר 10 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 18.

²⁰ העתק של תיקון מספר 11 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 19.

²¹ בשנת 2004 סכום תקרת הפטור שפורסם עמד על 7,390 ש"ח. בשנת 2005 סכום תקרת הפטור שפורסם עמד על 5,595 ₪ כתוצאה מכך שסך של 7,460 ₪ הוכפל ב-75%. בשנת 2006 סכום תקרת הפטור שפורסם עמד על 3,830 ₪ כתוצאה מכך שסך

3.14. תיקון מספר 12 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.14.1. מהות תיקון מספר 12

3.14.1.1. ביום 11 בינואר 2007 פורסם ברשומות תיקון מספר 12 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הפך מהוראת שעה לחוק קבוע ובנוסף שונה סכום תקרת הפטור ל-4,200 ₪. לעמדת התובע המייצג בעקבות תיקון מספר 12, פורסם מידוד שגוי של סכום תקרת הפטור בכל אחת מהשנים 2008-2021.²²

3.14.1.2. סעיף 24(2) לחוק ההסדרים לשנת 2007 שבמסגרתו הועמדה תקרת הפטור על 4,200 ₪ קבע, כדלקמן:

"בסעיף 2(א), במקום הקטע החל במילים "בסכום כולל" עד המילים "להלן-התקרה" יבוא "בסכום כולל העולה על 4,200 שקלים חדשים".

3.14.1.3. לעמדת התובע המייצג, מששונה סכום תקרת הפטור במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 לסכום 4,200 ₪ אין חולק על כך כי בשנת 2007 סכום תקרת הפטור צריך היה לעמוד על 4,200 ש"ח, כפי שקבע המחוקק מפורשות בחקיקה ספציפית ומאוחרת במסגרת תיקון מספר 12 ובאופן שאף מגשים את תכלית חקיקתו של תיקון מספר 12 – השגת יעדי התקציב לשנת הכספים 2007.²³ ואולם, מכיוון שהוראת המידוד המעוגנת בסעיף 4 לחוק קבעה גם מפורשות כי יש להמשיך את המידוד של סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק ביום ה-1 בינואר 2001 (זאת אומרת – תקרת פטור שסכומה 6,970 ₪) והוראה זו לא שונתה על ידי המחוקק במסגרת תיקון מספר 12 או בכלל - אזי נדרש היה להמשיך למדד את הסכום 6,970 ₪ לאחר שהסתיימה שנת 2007.

3.14.1.4. לאמור, לעמדת התובע המייצג, החל משנת המס 2008 ועד לשנת 2021 סכומי תקרת הפטור שפורסמו שגויים מאחר שנעשה מידוד שגוי של סכום 4,200 ₪ מיום 1 בינואר 2007 חלף מידוד של סכום 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001. זאת בנוסף לעיגול השגוי עליו עמדנו לעיל.

3.14.2. תכלית חקיקתו של תיקון מספר 12

7,660 ₪ הוכפל ב-50%. לאמור, בכל השנים האמורות סכום תקרת הפטור שהמשיך להיות ממודד היה סך של 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001.

²² העתק של תיקון מספר 12 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 20. תיקון מספר 12 חוקק במסגרת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), התשס"ז-2006 (להלן: "חוק ההסדרים לשנת 2007") בנוסף, העמודים הרלוונטים לעניינו מתוך הצעת חוק ההסדרים לשנת 2007 מצורפים לבקשה ומסומנים כנספח 21.

²³ תכלית חקיקתו של תיקון מספר 12 מוצגת בהמשך.

3.14.2.1. תיקון מספר 12 חוקק במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007²⁴ שתכלית חקיקתו פורטה במסגרת פרק א' שכותרתו "מטרת החוק", כדלקמן:

"חוק זה בא לתקן חוקים שונים, לבטל חוקים ולקבוע הוראות נוספות במטרה להשיג את יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007."

3.14.2.2. כעולה מהאמור, תכלית חוק ההסדרים לשנת 2007 היא להשיג את יעדי התקציב לשנת הכספים 2007 (להלן: "תכלית חקיקתו של תיקון מספר 12"). על דרך השלילה ניתן להציג את תכלית חקיקתו של תיקון מספר 12, כדלקמן: תיקון מספר 12 שחוקק במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 לא נועד להשיג יעדי תקציב לשנים נוספות מאוחרות משנת 2007, אלא נועד להשיג את יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007 עצמה. הדברים חשובים בכדי להפנים כי מלבד לשון החקיקה שמצביעה מפורשות על כך כי החל משנת 2008 נעשה מידוד שגוי, מצאנו כעת כי גם תכלית החקיקה תומכת בטענת התובע המייצג, לפיה, יש לראות את שינוי סכום התקרה בשנת 2007 ל-4,200 ₪ ככזה שנועד להשיג את יעדי התקציב לשנת 2007 בלבד ושאינו נועד לשינויים דרמטיים בשנות מס מאוחרות לשנת 2007.

3.14.3. הדיון בוועדת הכנסת: המחוקק לא התכוון להרע את מצבו של העם

3.14.3.1. התובע המייצג יפנה את בית המשפט הנכבד לדיון שהתנהל בוועדת הכנסת ביום 6 בדצמבר 2006, לצורך הכרעה בשאלה אילו תיקוני חקיקה ראוי לאמץ במסגרת חוק ההסדרים לשנת המס 2007 ואילו תיקוני חקיקה מוטב להעבירם להליך חקיקה סדור ומלא. בכלל זה, נערך דיון ביחס לתיקון מספר 12, כדלקמן:²⁵

י"הו"ר רוחמה אברהם:

מיצינו את הדיון בעניין הזה, הגענו להסכמה. אני עוברת לסעיף הבא. סעיף 33 – חוק מס הכנסה (פטור ממס על השכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990. כיום ישנה הוראת שעה המעניקה פטור ממס להכנסה מהשכרת דירות מגורים עד לסכום של 3,830 ש"ח לחודש. הוראת השעה פוקעת בתום 2006. מוצע להופכה להוראת קבע.

גדעון סער:

אני חוזר על עמדתי: אסור לפצל את הסעיף הזה מחוק ההסדרים, שכן מדובר בהוראה שמיטיבה עם העם.

חיים אורון:

כנראה יש כל מיני עמים. מה שמוצע כאן הוא לבטל חוק שחוקק על-פי הסתייגות שלי במליאת הכנסת, שאמור שהבנוס שניתן לבעל דירה, שהוא כפול משכר המינימום – חבר הכנסת סער – עם כל הקואליציה המשותפת והאופוזיציה, כנראה יש מחלוקות מהותיות.

²⁴ יוער כי הצעת החוק אינה כוללת התייחסות לשינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 מאחר ששינויי זה הוצע לאחר הקריאה הראשונה של החוק.

²⁵ ראו: פרוטוקול 63 לוועדת הכנסת מיום 6 בדצמבר 2006 שעה 16:00 - העמודים הרלוונטים מתוכו מצורפים ומסומנים כנספח 22 לבקשה.

גדעון סער:

זו דעתי.

חיים אורון:

אני חושב שהתיקון היה נכון, אני חושב שזה בנוס שאין לו הצדקה. הוא עולה המון. אני יודע שהקואליציה הנוכחית תעביר אותו, כי אנחנו מיטיבים עם העם. את מי דופקים, את מי שמסבירים שאין להם כסף.

סמדר אלחנני:

אני רוצה להעיר: על כל דבר שזו או עומד במדינת ישראל יש היום מס – על ריבית, על רווחי הון.

אביגדור יצחקי:

זה לא דיון מהותי, סליחה.

חיים אורון:

היות שנאמר שזה מיטיב עם העם, אז הסברתי. אגב, זה נפל בלילה, כשלא שמתם לב, בממשלה שלכם, נגדכם. תראו איך הגלגל מסתובב.

ראובן ריבלין:

זה הדבר היחיד שעבר באותו לילה.

חיים אורון:

זו הסתייגות שלי.

גדעון סער:

אז עשית דבר טוב, מה אתה רוצה.

סמדר אלחנני:

כל דבר בארץ חייב במס. וזאת הוצאה שמציעים שגם היא תחויב במס.

היו"ר רוחמה אברהם:

עמדת הממשלה היא להשאיר את הסעיף בחוק ההסדרים. אני עוברת להצבעה. מי בעד להשאיר את הסעיף במסגרת חוק ההסדרים.

ה צ ב ע ה

בעד – רוב

נגד – מיעוט

היו"ר רוחמה אברהם:

הצעת החוק נשארת במסגרת חוק ההסדרים.

3.14.3.2. מהדיון שהתנהל בועדת הכנסת עולה כי המחוקק אפשר את הליך חקיקתו של תיקון מספר 12 במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 חלף חקיקה בהליך סדור ומלא כי האמין שמדובר בתיקון חקיקה שנועד להיטיב עם העם – הפיכת הוראת שעה מיטיבה שתוקפה צפוי להסתיים בסוף שנת 2006 לחוק קבוע. יתרה מזאת, מאופן הצגת הדברים על ידי יו"ר וועדת הכנסת דאז ניתן היה להבין כי לכאורה ככל שהחוק ימשיך לחול בשנת 2007 אז סכום תקרת הפטור יעמוד לכאורה על סך של כ- 3,830 ₪, בעוד ברור כי בשנת 2007 לאחר שתסתיים תחולתה של הוראת התחולה הזמנית לשנים 2005 ו- 2006 סכום תקרת הפטור יהא שווה לסכום שיתקבל כתוצאה ממימונו של סכום 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001 ליום 1 בינואר 2007 שאחרת לא היתה סיבה להציע בהצעת החוק של תיקון מספר 12 לאמץ סכום תקרת הפטור ל-3,830 ₪ (סכום שרק בהמשך שונה ל-4,200 ₪).²⁶ לעמדתו של התובע המייצג, ניכר כי המחוקק לא קיים דיון על משמעות הארכת התוקף של

²⁶ ראו לעניין זה את נוסח הצעת תיקון מספר 12 (צורף וסומן כנספח 21) במסגרתו הוצע להעמיד תחילה את סכום תקרת הפטור בשנת 2007 על סך של 3,830 ₪ - סכום זהה לסכום תקרת הפטור בשנת 2006. רק בנוסח מאוחר יותר (שיצג על ידינו בהמשך) הוצע כי סכום תקרת הפטור יהא 4,200 ₪.

החוק ללא שינוי סכום תקרת הפטור בהינתן שסעיף 4 קובע מפורשות כי סכום תקרת הפטור יקבע בהתאם למידוד סכום תקרת הפטור שהופיע ביום 1 בינואר 2001 (קרי, מידוד של 6,970 ₪). עוד יצוין כי בשלב זה, אין כל אינדיקציה לאימוץ סכום תקרת פטור בסך 4,200 לשנת המס 2007.

3.14.3.3. כמו כן, נבקש גם לציין את הברור מאליו: מהדיון בוועדת הכנסת עולה כי אין כל אינדיקציה לכוונת המחוקק לשנות את הוראות המידוד שנקבעו בסעיף 4 לחוק במסגרת תיקון מספר 8.

3.14.4. **הדיון בפני ועדת הכספים: רשות המיסים טוענת דבר והיפוכו; לחברי ועדת הכספים נמסר כי הם לכאורה אינם מבצעים תיקון בסכום תקרת הפטור;**

3.14.4.1. ביום 17 בדצמבר 2006 התקיים דיון בוועדת הכספים בנוגע לפרק המיסים שהופיע במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 ובכלל זה ביחס לתיקון מספר 12.²⁷ במסגרת הדיון, ראש רשות המיסים דאז מר ג'קי מצא הציג לחברי ועדת הכספים את הצעת החוק וטען בפניהם כי סכום תקרת הפטור שהיה רלוונטי עד לאותה עת טרם תיקון מספר 12 הוא 3,800 (כנראה התכוון ל-3,830 ₪) מבלי שהצביע על הצעה לתיקון הסכום האמור, אך באותה נשימה מוצגת הצעת תיקון מספר 12 הכוללת שינוי סכום תקרת הפטור לסכום 3,830 (סכום שרק בדיוני המשך שונה ל-4,200 ₪). ראו לעניין זה את הפרוטוקול של הדיון האמור, כדלקמן:

”היו”ר יעקב ליצמן:

נחליט מחר אם כן או לא.

אנחנו עוברים לסעיף 33.

ג'קי מצא:

אנחנו מבקשים ודאות במשק בתחום שכירת הדירות. על-פי המצב החוקי היום ועל-פי הפרקטיקה הנוהגת, הפטור משכר דירה ליחיד שמשכיר דירה למגורים, יש לו פטור עד סכום של 3,800 שקלים.

ראובן ריבלין:

כמה כסף זה בתקציב?

ג'קי מצא:

תיכף אני אענה לך. אני אבדוק.

ראובן ריבלין:

זה בהחלט יכול להיות תקציב שיש לו השפעה על תקציב המדינה.

ג'קי מצא:

בשנים האחרונות החקיקה מאפשרת פטור משכר דירה ליחיד שהשכיר את דירת מגוריו, הפטור הוא עד לסכום של 3,800 שקלים לחודש עבור השכרת דירה למגורים. החקיקה הזאת היא הוראת שעה והיא מתחדשת כל שנה. לאור הפרקטיקה הנוהגת יוצא שאנחנו מחדשים את הוראת השעה חצי שעה בערך לאחר תחילת השנה וזה יוצר חוסר ודאות במשק. אנשים חלילה יכולים לחשוב שההוראה לא תוארך ואז המחירים עולים. אנחנו

²⁷ העתק העמודים הרלוונטיים מתוך פרוטוקול הדיון בוועדת הכספים מצורף כנספח 23 לבקשה.

רוצים ליצור ודאות ולהפוך את הוראת השעה לחוק קבוע.

קריאה:

בעבר הסכום היה יותר גבוה.

ג'קי מצא:

בעבר. בנקודת הזמן הזאת אנחנו מבקשים להפוך את הוראת השעה לחוק קבוע. מדובר בסכום של 3,830 שקלים.

שגית אפיק:

33.תיקון חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה).

בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990

(1) בשם החוק, המלים "הוראת שעה" – יימחקו.

(2) בסעיף 2(א), במקום הקטע החל במלים "בסכום כולל" עד המלים "להלן - התקרה" יבוא "בסכום כולל העולה על 3,830 שקלים חדשים (להלן – התקרה)".

(3) בסעיף 7, הסיפא החל במלים "וסיימה ביום" – תימחק."

3.14.4.2. מדבריו של ראש רשות המיסים דאז בפני וועדת הכספים עולה דבר והיפוכו: מצד אחד, טוען מר ג'קי מצא ראש רשות המיסים דאז שהציג את הצעת תיקון מספר 12 לחברי ועדת הכספים כי סכום תקרת הפטור לאותה נקודת זמן הוא 3,800 ₪ (כנראה מתכוון ל-3,830 ₪) וכי למעשה השינוי היחידי המוצע הוא שינוי מהוראת שעה לחוק קבוע, אך מצד שני מיד לאחר מכן מוצג נוסח הצעה הכולל, בין היתר, את תיקון סכום תקרת הפטור ל-3,830 ₪. לעמדת התובע המייצג ניכר כי הייתה מודעות של מנסחי הצעת החוק לתיקון מספר 12 לכך שהסכום הממודד שצפוי היה להופיע בשנת 2007 (ככל שלא היה מאומץ סכום תקרת פטור אחר בסופו של דבר) הוא מידוד הסכום משנת 2001 שאחרת לא היה כל היגיון בהצעה לתקן את סכום תקרת הפטור מ-3,830 ₪ לאותו הסכום 3,830 ₪. כמו כן, בזהירות הנדרשת יטען התובע המייצג כי עולה כי רשות המיסים לא הציגה בפני חברי וועדת הכספים תמונה מדויקת ומלאה של הדין, ובכלל זה לא הובהר כי ככל שלא יבוצע תיקון של סכום תקרת הפטור אזי סכום תקרת הפטור שיהא רלוונטי בשנת 2007 יהא למצער שונה ולעמדת התובע המייצג ייגזר ממידוד סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק הפטור בשנת 2001.

3.14.4.3. גם כאשר נשאל ראש רשות המיסים דאז באופן מפורש ביחס להוראת התחולה הייעודית לשנים 2005 ו-2006 התחמק מבלי לדון באופן ממשי בנושא זה ונמנע מלהסביר שהוא למעשה מבקש לקבוע ב-2007 סכום תקרה נמוך יותר בצורה משמעותית מזה שהיה צריך להופיע ככל שתקרת הפטור לא הייתה משתנה בתיקון מספר 12, כדלקמן:²⁸

"אמנון כהן:

**אני זוכר שפעם הסכום היה 7,000 שקלים חדשים ואחר כך הוא ירד ל-5,000 שקלים חדשים.
ג'קי מצא:
אנחנו לא מעלים ולא מורידים. זה בדיוק הסכום של שנת 2006.**

3.14.4.4. דברי ראש רשות המיסים הטוען פעם נוספת כי לכאורה 'לא מעלים ולא מורידים' את הסך של 3,830 ₪ נכונים במובן הזה שביחס לשנת 2006 לא נעשה שינוי בסכום תקרת הפטור אך אינם מלאים מאחר שלא הובהר לחברי ועדת הכספים שללא שינוי של סכום תקרת הפטור, הסכום שיופיע בשנת 2007 יהא מידוד של סכום תקרת הפטור משנת 2001 (קרי, מידוד של 6,970 ₪) ואף אינם עולים בקנה אחד עם כך שבאותו דיון של ועדת הכספים הוצגה הצעה לתקן את סכום תקרת הפטור ל-3,830 ₪ מבלי שחברי ועדת הכספים דנו בנושא זה.

3.14.4.5. לעמדת התובע המייצג, בשל סעיף המידוד הייחודי²⁹ שהמשיך למדד את סכום תקרת הפטור גם בשנים 2005 ו-2006 (שנים בהם חלה הוראת תחולה ייעודית שהתוותה נוסחאות מתמטיות) ניכר כי למנסחי ההצעה לתיקון מספר 12 היה ידוע שנדרש לקבוע באופן פוזיטיבי סכום תקרת פטור חדש לשנת 2007 שאחרת יחול מידוד של סכום תקרת פטור בסך 6,970 משנת 2001.

3.14.4.6. מהדיון בפני ועדת הכנסת שהצגנו לעיל למדנו כי תיקון מספר 12 נותר במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 ולא עבר להליך חקיקה סדור ומלא מאחר שהתיקון הוצג ככזה שרק מטיב עם העם - הפיכת הוראת שעה מטיבה שתוקפה הסתיים לחוק קבוע, וזאת מבלי שהוצג כי נעשה בנוסף תיקון של סכום תקרת הפטור שעלול להיחשב כשינוי לרעה. מהדיון בפני ועדת הכספים אנו למדים כעת כי רשות המיסים טענה דבר והיפוכו: מצד אחד, טענה כי לכאורה היא אינה מציעה שינוי של סכום תקרת הפטור לשנת 2007 מ-3,830 ₪ ומאידך מוצגת באותו דיון הצעה לתקן את סכום תקרת הפטור ולהעמידו על סך של 3,830 ₪. הדברים מתיישבים רק אם מפנימים כי רשות המיסים רצתה באמת להמשיך עם אותו סכום פטור בסך 3,830 ₪ שהונהג ב-2006 כתוצאה מיישום הנוסחה המתמטית שאומצה לשנת המס 2006 במסגרת הוראת התחולה הייחודית לשנים 2005 ו-2006. ואולם, נוכח הוראת המידוד הקבועה בסעיף 4 לחוק הפטור נדרשה לציין באופן פוזיטיבי ומפורש את סכום תקרת הפטור בסך 3,830 ₪ שאחרת היה ממשיך להתבצע בשנת 2007 מידוד של סכום תקרת הפטור משנת 2001.

²⁹ סעיף 4 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות.

הוא לכאורה בגדר הטבה;

3.14.5.1. להלן, נציג כיצד הגיע לעולמנו תיקון סכום תקרת הפטור ל-4,200 ₪ ונקיש מכך לענייננו. ביום 2 בינואר 2007 בשעה 11:00 התקיימה הישיבה השבעים ותשע של הכנסת השבע-עשרה שבמסגרתה עלה לקריאה שנייה ושלישית חוק ההסדרים לשנת 2007.³⁰ בישיבה זו הציג לחברי הכנסת יו"ר ועדת הכספים דאז ח"כ יעקב ליצמן נוסח חדש של תיקון מספר 12 הכולל לראשונה את שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ₪ (מדובר בנוסח שאומץ בסופו של דבר במסגרת תיקון מספר 12), כדלקמן:

"יעקב ליצמן (יו"ר ועדת הכספים):

גברתי היושבת-ראש, כנסת נכבדה, אני מתכבד להביא בפני הכנסת לקריאה שנייה ושלישית את הסעיפים בהצעת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), התשס"ז-2006 שהועברו לטיפול של ועדת הכספים. אבקש לציין שאף שעמד בפני הוועדה זמן קצר לדיון בהצעת החוק, הוועדה קיימה דיונים רציניים, התעמקה בהצעות שהובאו בפניה ושמעה את כל הגורמים הנוגעים בדבר. מקום שהוועדה סברה שמדובר בתיקון מורכב, פוצל הנושא מתוך הצעת החוק. מתוך 21 נושאים שהועברו לוועדה, פוצלו חמישה.

להלן אפרט את הנוסח המונח בפניכם:

*...
בפרק המסים - בפרק זה גילינו שיש כמה הטבות שהוועדה אישרה, וביניהן מתן אפשרות לקיזוז הפסד עסקי או הפסד ממשלח-יד כנגד משכורתו של הנישום לעניין הפסדים שיווצרו בשנת המס 2007 ואילך, העלאת תקרת סכום התרומות הפטור מ-2 מיליון שקלים ל-4 מיליון שקלים, והפיכתו של החוק המקנה פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים להוראת קבע. כאן ביקשה הוועדה להעלות את סכום שכר הדירה הפטור ממס מ-3,830 שקל ל-4,200 שקל בחודש."*

3.14.5.2. לעמדת התובע המייצג, מדבריו של יו"ר ועדת הכספים בפני מליאת הכספים ניתן ללמוד מספר דברים: ראשית, יו"ר ועדת הכספים הציג לחברי הכנסת את שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ₪ כהטבה לכאורה. שנית, מאופן הצגת הדברים על ידי יו"ר ועדת הכספים ניתן להבין כי סכום תקרת הפטור שהיה אמור לכאורה לחול בשנת 2007, ככל שלא היה מאומץ סכום תקרת פטור של 4,200 ₪ לשנת 2007, היה כ-3,830 ₪, זאת בעוד, סכום תקרת הפטור שהיה צריך לחול ככל שלא היה מתבצע כל שינוי לסכום תקרת הפטור הוא סכום המידוד של תקרת מיום ה-1 בינואר 2001

³⁰ העתק פרוטוקול הדיון במליאת הכנסת מצורף לבקשה ומסומן כנספח 24.

(קרי, מידוד של 6,970 ₪ ליום 1 בינואר 2007).³¹ **שלישית**, ברור לחלוטין כי אין כל אינדיקציה לכך שהמחוקק היה מעוניין לשנות את סעיף המידוד הקבוע בסעיף 4 לחוק הפטור מס על דמי שכירות. **רביעית**, ודאי שאין כל אינדיקציה לכך שהמחוקק היה מעוניין לקצץ בצורה כה משמעותית בהטבה שניתנה מכוח חוק הפטור ממס על דמי שכירות בשנים מאוחרות לשנת 2007. ההפך הוא הנכון, ניכר שהמחוקק האמין כי סכום תקרת הפטור שהיה חל אלמלא שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ₪ הוא סכום של כ-3,830 ₪ וכי הוא איננו משנה לרעה את מצבו של העם במסגרת תיקון מספר 12.

3.14.5.3. מכל אלו ניתן ללמוד על הלך הרוח של המחוקק עת חוקק את תיקון מספר 12 - רצון לאמץ הוראה המטיבה ומשפרת את מצבו של העם. כמו כן, מהדברים שנאמרו מפורשות הן בועדת הכנסת והן במליאה על יו"ר ועדת הכספים דאז ח"כ ליצמן ביחס לדיוני ועדת הכספים ניכר כי ככל שהמחוקק היה מפנים כי שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ₪ מרע באופן משמעותי את מצבו של העם או למצער בגדר תיקון מורכב הוא היה מוציא את התיקון מחוק ההסדרים ולכל היותר מתחיל בהליך חקיקה סדור ומלא של שינוי סכום תקרת הפטור במסגרתו היו נלקחים בחשבון כלל ההיבטים הרלוונטיים.

3.14.5.4. מכל מקום, לעמדת התובע המייצג, שינוי סכום התקרה במסגרת תיקון מספר 12 הוביל לכרסום משמעותי בהטבת המס בשנת המס 2007 עת אומץ סכום תקרת פטור חדש בסך 4,200 ₪ חלף מידוד תקרת פטור בסך של 6,970 מיום 1 בינואר 2001. יחד עם זאת, מאחר שהוראת המידוד הקבועה בסעיף 4 לחוק הפטור ממס לדמי שכירות נותרה על כנה ולא שונתה, אזי בינואר 2008 היה צריך לפעול כלשונה ולהמשיך במידוד של תקרת הפטור בסך 6,970 ₪ מיום 1 מינואר 2001. זאת בעוד, בוצע מידוד שגוי של 4,200 ₪ בכל אחת מהשנים 2008-2021 בניגוד ללשון הוראת המידוד, בניגוד לתכלית חקיקת תיקון מספר 12 ובניגוד להלך הרוח של המחוקק בדיונים שנסובו סביב תיקון מספר 12. הדברים שהוצגו לעיל בחלק זה מחדדים ומבהירים כי כוונת המחוקק בתיקון 12 הייתה להטיב עם העם (ולמצער לא להרע עם העם) ויש לקחת דברים אלו בחשבון ככל שיהא צורך להידרש לשאלת התכלית וכוונת המחוקק בתיקון מספר 12.³²

³¹ ראו בעניין זה את הוראת התחולה הייחודית שנקבעה ביחס לשנות המס 2005 ו-2006. כך, לעמדת התובע המייצג, לצורך מידוד סכום תקרת הפטור בשנת המס 2007 (ככל שלא היה מאומץ הסכום 4,200 ₪) היה צריך למדד את סכום תקרת הפטור מיום 1 בינואר 2001 (קרי, 6,970 ₪).

³² פרשנות תכליתית תהא רלוונטית רק במקום בו ייקבע כי לשון סעיף 4 לחוק הפטור מאפשרת פרשנות לשונית אחרת מזו שהוצגה על ידי התובע המייצג. בהינתן שלשון סעיף 4 לחוק הפטור ממס לדמי שכירות היא בהירה ומפורשת לעמדת התובע המייצג לא יהא כל צורך להידרש לתכלית החקיקה במקרה הנוכחי.

3.15. טבלת סכומי תקרת הפטור לאחר מידוד ועיגול מדויקים

3.15.1. לבקשה לניהול הליך כתובענה ייצוגית צורפה טבלה אשר כוללת את סכומי תקרת הפטור המדויקים כפי שלעמדת התובע המייצג היו צריכים להתפרסם בכל אחת מהשנים 2002 עד 2021.³³

3.15.2. למשל, לעמדת התובע המייצג, בשנת 2020 סכום תקרת הפטור צריך היה לעמוד על סך של 9,283 ₪ לחודש³⁴ במקום סך 5,100 ₪ לחודש שהופיע בטעות, ובשנת 2021 סכום תקרת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 120ב צריך לעמוד על סך של 9,228 ₪ לחודש³⁵ במקום סך של 5,070 ₪ לחודש שהופיע בטעות.

3.15.3. המידוד השגוי והעיגול השגוי של סכום תקרת הפטור הובילו לכך שהמשיבות גבו מהקבוצה הנפגעת מיסים ודמי ביטוח לאומי ביתר ללא סמכות ובניגוד להוראות הדין.

4. העילה המשפטית

4.1. העילה המשפטית ביחס למידוד השגוי

4.1.1. לשון סעיף 4 לחוק הפטור ממס לדמי שכירות קובעת כי סכום תקרת הפטור שימודד יהא זה שהופיע בסעיף 2 לחוק זה ביום 1 בינואר 2001 ולפיכך סכום תקרת הפטור בסך של 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001, הוא זה שהיה צריך להיות ממודד מידי שנה החל משנת 2008 ועד לשנת 2021. לשון סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות היא בהירה, פשוטה ואינה ניתנת לפרשנויות אחרות מלבד זו שהוצגה על ידי התובע המייצג. לפיכך, לעמדת התובע המייצג, אין מקום במקרה הנוכחי להידרש לעניין תכלית חקיקת תיקון מספר 12 ויש לקבל את הפירוש הלשוני ההגיוני היחיד שהוצג על ידי התובע המייצג בקשר לכך.³⁶ יחד עם זאת, אפילו אם נידרש לדון במקרה הנוכחי בתכלית חקיקת תיקון 12 אזי כפי שמצאנו לעיל ניכר כי כוונת המחוקק הייתה לאמץ הוראה המטיבה ומשפרת את מצבו של העם וודאי שלא הייתה כוונה לכרסם בצורה משמעותית בהטבת המס. עוד מצאנו כי ככל שהמחוקק היה סבור כי שינוי סכום התקרה בתיקון מספר 12 מרע את מצבו של העם (או למצער מורכב) אזי התיקון היה מוחרג החוצה מחוק ההסדרים לשנת 2007 ומופנה להליך חקיקה רגיל שהיה מאפשר דיון סדור ומלא בכלל ההיבטים והמשמעויות הנובעים מתיקון מספר 12. בנוסף, עמדנו על כך שתכלית חקיקת חוק ההסדרים לשנת 2007 שבמסגרתו אומץ תיקון מספר 12 הייתה להשיג את יעדי התקציב לשנת הכספים 2007 ולא מעבר

³³ הטבלה מסומנת כנספח 25 ומצורפת לבקשה. בנוסף מצורפים לבקשה גם פלטי המידוד של סכומי תקרות הפטור ממחשבון למ"ס לשנים 2002-2006 ו-2008-2021 המסומנים לפי סדר כרונולוגי כנספחים 26-44.

³⁴ ש.ם.

³⁵ ש.ם.

לכך. ברי, כי גם פרשנות תכליתית מצביעה מפורשות על כך כי יש לקבל את עמדת התובע המייצג בעניין המידוד השגוי שמטיבה יותר עם העם ביחס לסכומי תקרת הפטור שפורסמו באופן שוטף.

4.2. העילה המשפטית ביחס לעיגול השגוי

4.2.1. לעמדת התובע המייצג, בין השנים 2002-2021 נעשה עיגול שגוי של סכום תקרת הפטור הממודד לסכום הקרוב ביותר שמתחלק ב-10 ש' ללא שארית, וזאת בהיעדר עיגון נורמטיבי וללא כל סמכות. אומנם מכוח סעיף 120(ד) לפקודת מס הכנסה הותקן צו עיגול סכומים במסגרתו נקבעו כללי עיגול לחלק מהסכומים המפורטים בסעיף 120ב לפקודת מס הכנסה, אך צו עיגול הסכומים כלל אינו עוסק בעיגול סכום תקרת הפטור, אלא בעיגול סכומים אחרים שממודדים מכוח סעיף 120ב לפקודת מס הכנסה. למעשה, הוראת עיגול הסכומים שעשויה להיות רלוונטית ביחס לסכום תקרת הפטור מצויה בסעיף 240 לפקודת מס הכנסה וזו קובעת כי כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו יוגדל או יופחת עד לשקל הקרוב ביותר. לאמור, לעמדת התובע המייצג סכום תקרת הפטור המופיע בחוק הפטור ממס על דמי שכירות צריך להיות ממודד לפי שיעור עליית המדד ומעוגל לשקל הקרוב. זאת בעוד, הלכה למעשה, סכום תקרת הפטור הממודד עוגל בניגוד לדין בתחילת כל שנת מס לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים.

5. הקבוצה הנפגעת ואומדן הנזק הקבוצתי

5.1. הקבוצה הנפגעת כוללת כל אדם שכתוצאה מהמידוד השגוי ו/או כתוצאה מהעיגול השגוי של סכום תקרת הפטור שילם בשנתיים שקדמו למועד הגשת הבקשה לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית מסים ביתר לרשות המיסים ו/או דמי ביטוח לאומי ביתר למוסד לביטוח לאומי (להלן: "הקבוצה הנפגעת").³⁷ מבלי לפגוע בכלליות האמור, לעמדת התובע המייצג בתוך הקבוצה הנפגעת נכללים, בין היתר, יחידים כדלקמן:

5.1.1. כל אדם שכתוצאה מהמידוד השגוי ו/או העיגול השגוי שילם לרשות המיסים, במהלך השנתיים שקדמו למועד הגשת הבקשה לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית, מס ביתר על הכנסת דמי שכירות מדירת מגורים שהייתה לו. בכלל זה, יחידים ששילמו מס ביתר בהתאם למסלול הפטור החלקי או יחידים שכתוצאה מפרסום המידוד השגוי של סכום תקרת הפטור הוטעו לבחור במסלול ה-10% ו/או במסלול המס השולי ושילמו לרשות המיסים על הכנסותיהם מדמי השכירות מס ביתר. לעניין סעיף זה "מס ביתר" הוא סכום מס שעולה על סכום המס שאותו היה נדרש לשלם היחיד בהתאם להוראות חוק הפטור ממס על דמי שכירות בהינתן שתקרת הפטור היתה

³⁶ ראו הדיון בע"א 18/8511 פקיד שומה 17 נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ, פס' 26 נבו 2020.01.26 לעניין פרשנות דיני מיסים, לפיו, רק ככל שיש יותר מחלופה לשונית אחת נדרש לבחון את תכלית החקיקה ולבחור מבין כל חלופות הפרשנות את זו שמגשימה בצורה הטובה ביותר את תכלית החקיקה.

³⁷ ולרבות תשלומי חובה אחרים הנובעים מהמידוד השגוי ו/או מהעיגול השגוי.

ממודדת ומעוגלת כהלכה. התובע המייצג ביצע אומדן ראשוני של המס ששולם ביתר,³⁸ כדלקמן:

5.1.1.1. מסקר הוצאות משק הבית לשנת 2018 שפרסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה ביום 14 בינואר 2020³⁹ עולה כי נכון לשנת 2018 כ- 211,329 משקי בית (סה"כ 8.1% ממשקי הבית)⁴⁰ הם בעלי שתי דירות מגורים.

5.1.1.2. מתוך 211,329 משקי הבית האמורים התובע המייצג מעריך כי כ- 16% מושכרות בעבור דמי שכירות בטווח שבין סכומי תקרת הפטור השגויים שפורסם ביחס לשנים 2020 ו-2021 לבין סכומי תקרת הפטור באותן שנים בהינתן שתקרת הפטור היתה ממודדת ומעוגלת כהלכה.⁴¹ זאת, אומרת, התובע המייצג אומד את הקבוצה הניזוקה ששילמה מס ביתר על דמי השכירות בכ- 33,812 משכירים בשנה.⁴²

5.1.1.3. התובע המייצג מעריך כי סכום המס הממוצע ששולם ביתר הוא 5,536 ₪.⁴³ יחד עם זאת, למען הזהירות ובהתאם לרוח הגישה השמרנית והזהירה התובע המייצג יפחית להלן את סכום זה ב-25% וייקח בחשבון סך של 4,152 ₪.

5.1.1.4. על כן, להערכת התובע המייצג שולם לרשות המיסים מס ביתר בגין דמי השכירות השוטפים בסך של כ- 140,387,424 ₪ לשנה,⁴⁴ וסה"כ לשנתיים כ- 280,774,848 ₪.

5.1.2. כל אדם שכתוצאה מהמידוד השגוי ו/או העיגול השגוי שילם למוסד לביטוח לאומי, במהלך השנתיים שקדמו למועד הגשת הבקשה לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית, דמי ביטוח לאומי ביתר על הכנסת דמי שכירות מדירת מגורים שהייתה לו. בכלל זה,

³⁸ סכום זה יתוקן בהתאם לנתוני אמת שיתקבלו מהמשיבות.

³⁹ העתק של סקר הלמ"ס מצורף כנספח 45.

⁴⁰ 10.1% ממשקי הבית (כ-2,609,000) הם בעלי שתי דירות או יותר ומהם הופחתו 2% שהם בעלי שלוש דירות או יותר. קבוצת הייחוס היא כנראה גדולה יותר מאחר שהסקר הוא נכון לשנת 2018 וקיימת מגמת גידול במספר משקי הבית המחזיקים בלמעלה מדירה אחת. כמו כן, קבוצת הייחוס צפויה לכלול גם חלק מאלה המחזיקים בבעלותם דירת מגורים אחת המושכרת על ידם (כגון, אנשים המתגוררים בדירה שכורה ובמקביל משכירים את הדירה בבעלותם לאחרים או תושבי חוץ) וגם חלק מאלה המחזיקים בשלוש דירות ויותר (בכפוף לגובה דמי השכירות של הדירות המושכרות). לאמור, מדובר באומדן ראשוני שמרני שיתוקן בהמשך בהתאם לנתוני האמת שיתקבלו מרשות המיסים.

⁴¹ לצורך חישוב זה, התובע המייצג סקר את מחירי השכירות של דירות מגורים המפורסמים באתר יד 2 ביום 5 בספטמבר 2021 ועלה כי מתוך 31,890 דירות שהיו מפורסמות באתר יד 2 באותו היום 16.34% הם בטווח שבין 5,071 ₪ (סכום תקרת הפטור השגוי לשנת 2021) לבין 9,228 ₪ (סכום תקרת הפטור שהיה צריך להתפרסם בשנת 2021) ו-15.95% הם בטווח שבין 5,101 ₪ (סכום תקרת הפטור השגוי לשנת 2020) לבין 9,283 ₪ (סכום תקרת הפטור שהיה צריך להתפרסם בשנת 2020). פלטי אתר יד שתיים מצורפים כנספחים 46-48 לבקשה.

⁴² יוער כי גם משכירים של דירות מגורים שמושכרות בתמורה לדמי שכירות מחוץ לטווח האמור (למעלה מהטווח או למטה מהטווח) עשויים להיכלל בתוך הקבוצה הנפגעת. כמו כן, מן הצד השני יש לקחת בחשבון כי לא כל אלו המשכירים דירות למגורים משלמים מיסים על הכנסת דמי השכירות בהתאם לדין.

⁴³ לצורך האומדן, נלקח בחשבון סכום המס המקסימאלי שככלל יכול היה להיות משולם ביתר על ידי יחיד ספציפי לשנת מס 2021 בהינתן שהבחירה מבוססת בעיקרה על גובה סכום המס לתשלום: 11,073 ₪ (9,228 ₪ * 12 חודשים * מס בשיעור 10%) וסכום זה חולק על ידי התובע המייצג בשתיים.

⁴⁴ 33,812 משקי בית כפול 4,152 ₪.

יחידים ששילמו דמי ביטוח לאומי ביתר בהתאם למסלול הפטור החלקי (בגין החלק החייב) או יחידים שכתוצאה מפרסום סכום תקרת פטור שגוי הוטעו לבחור במסלול המס השולי ושילמו למוסד לביטוח לאומי על הכנסותיהם מדמי השכירות דמי ביטוח לאומי ביתר. לעניין סעיף זה "דמי ביטוח לאומי ביתר" הוא סכום דמי ביטוח לאומי שעולה על סכום דמי ביטוח לאומי שאותו היה נדרש לשלם היחיד במסלול הפטור ממש בהינתן שתקרת הפטור היתה ממודדת ומעוגלת כהלכה. התובע המייצג ביצע אומדן גס ראשוני של דמי הביטוח הלאומי ששולמו ביתר,⁴⁵ כדלקמן:

5.1.2.1. סעיף 350(א)(7) לחוק הביטוח הלאומי, תשנ"ה-1995 (להלן: "חוק הביטוח הלאומי") מקנה פטור ממש להכנסות דמי שכירות מדירת מגורים המדווחות במסלול הפטור או במסלול ה-10%.⁴⁶ לעומת זאת, לא נקבע פטור מפורש בחוק הביטוח הלאומי ביחס להכנסות דמי שכירות מדירת מגורים שמדווחות במסלול הפטור החלקי (בגין החלק החייב במס) או במסלול המס השולי. להערכת התובע המייצג, כמות היחידים ששילמו דמי ביטוח לאומי ביתר צפויה להיות קטנה משמעותית מכמות היחידים ששילמו מס ביתר כמפורט לעיל. בנוסף, החבות בדמי ביטוח לאומי מוגבלת בתקרה, וגם עניין זה שלעצמו מוביל להקטנת כמות היחידים ששילמו דמי ביטוח לאומי ביתר.

5.1.2.2. בהערכה שמרנית התובע המייצג אומד את כמות היחידים ששילמה דמי ביטוח לאומי ביתר בכ-3,381 יחידים (10% מקבוצת המשכירים בעלי שתי דירות מגורים), ואומד את דמי הביטוח הלאומי ששולמו ביתר ביחס לכל יחיד בכ-830 ₪⁴⁷ (20% מאומדן סכום המס ששולם ביתר).

5.1.2.3. על כן, להערכת התובע המייצג למוסד לביטוח לאומי שולמו דמי ביטוח לאומי ביתר בסך של כ-2,806,230 ₪ לשנה,⁴⁸ וסה"כ לשנתיים כ-5,612,460 ₪.

5.1.3. כל אדם שבמהלך השנתיים שקדמו למועד הגשת הבקשה לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית מכר דירת מגורים שהושכרה על ידו טרם המכירה ושילם "מס שבח ביתר". לעניין זה "מס שבח ביתר" הוא חלק מהפחת שהופחת מעלות הרכישה (או נוסף לשווי המכירה) ושניתן לייחסו לחלק דמי השכירות שבין סכום תקרת הפטור השגוי שפורסם לבין סכום תקרת הפטור שהיה צריך להתפרסם בהינתן שתקרת הפטור הייתה ממודדת ומעוגלת כהלכה, והכול בכפוף לכך שדמי השכירות השוטפים

⁴⁵ האומדן יתוקן בהמשך בהתאם לנתוני אמת שיתקבלו מהמשיבות.

⁴⁶ לעמדת המוסד לביטוח לאומי בעניין זה ראה חוזרי המוסד לביטוח לאומי: חוזר כללי 219/04 מיום 26 באוקטובר 2004 וכמו כן חוזר כללי 52/08 מיום 15 באפריל 2008.

⁴⁷ בהקשר זה, נלקח בחשבון כי שיעורי דמי הביטוח הלאומי נמוכים באופן משמעותי משיעורי המס המשולמים על דמי השכירות. כמו כן, הימצאותה של תקרת הכנסה ביחס לדמי ביטוח לאומי צפויה להוביל גם היא להפחתת סכום דמי הביטוח הלאומי הממוצע ששולם ביתר בעקבות המידוד השגוי והעיגול השגוי.

⁴⁸ 3,381 משקי בית כפול 830 ₪.

היו עשויים להיות פטורים ממס בהתאם למסלול הפטור בהינתן שתקרת הפטור היתה ממודדת ומעוגלת כהלכה.⁴⁹ להלן יפרט התובע המייצג את עמדתו בעניין זה, כדלקמן:

5.1.3.1. כאשר נמכרת דירה שהושכרה (ושבגינה לא מבוקש פטור ממס שבח), בין אם המוכר נהנה מפטור ממס על הכנסת דמי השכירות השוטפת לפי מסלול הפטור או מסלול הפטור החלקי, בין אם בחר במסלול ה-10%⁵⁰ ובין אם בחר במסלול המס השולי, לעמדת רשות המיסים, בכל המקרים יש לחשב את הפחת שהמוכר היה רשאי לנכותו על פי הדין בגין השנים שבהן דירת המגורים הושכרה ולהפחיתו מעלות רכישת הדירה או להוסיפו לתמורת המכירה (הדבר יוביל לאותה תוצאה).⁵¹

5.1.3.2. התובע המייצג מבקש להדגיש כי אינו מבקש לחלוק בתובענה הייצוגית דן על עמדת רשות המיסים ביחס לצורך לנכות את הפחת מעלות הרכישה במכירת דירת מגורים שהושכרה ובכלל זה אינו מבקש לחלוק על עמדתה של רשות המיסים ביחס לצורך לנכות פחת מעלות הרכישה בגין דירת מגורים שהכנסות השכירות ממנה היו כפופות למסלול הפטור ו/או למסלול הפטור החלקי.⁵² ברם, עולה שאלה אחרת בהקשר זה והיא האם בעת מכירת דירת מגורים שהושכרה, שאינה פטורה ממס שבח, ושבגינה שולמו באופן שוטף מיסי יתר בגין הכנסת דמי השכירות (כתוצאה מהמידוד והעיגול השגויים), יש להפחית מעלות הרכישה את אותו חלק מהפחת שניתן לייחסו לחלק ההכנסה שחויב במס יתר בשל המידוד השגוי והעיגול השגוי (ושהיה צריך ליהנות מפטור ממס), ובין אם פחת זה נוכח בפועל מהכנסת השכירות השוטפת ובין אם לאו. בהקשר זה, הוראת סעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה קובעת כי ייוסף לשווי המכירה הסכום המירבי של הפחת **"שניתן היה לנכותו לפי כל דין"**. כמו כן, בהוראת ביצוע 5 בשנת 2007 רשות המיסים נקטה בעמדה, לפיה, יש לראות את מסלול הפטור כאילו קיימת בו הוראה דומה לזו הקבועה בסעיף 122 לפקודה. התובע המייצג יטען כי המחוקק ובמידה מסוימת לאחר מכן גם רשות המיסים יצרו מתאם מסוים בין ניכוי הפחת מהכנסת השכירות השוטפת לבין הצורך להוסיף את הפחת שנוכה לתמורת המכירה (או להפחיתו מעלות הרכישה). בין אם התובע המייצג מסכים למתאם זה ובין אם לאו, לעמדת

⁴⁹ למען הסר ספק, יובהר בצורה מפורשת כי בתובענה זו לא מועלית כל טענה כנגד עמדת רשות המיסים העולה מהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5 בשנת 2007 מיום 27 בפברואר 2007 ומתוספת מספר 1 להוראת הביצוע האמורה מיום 27 באוגוסט 2008 ו/או כנגד קביעותיו של בית המשפט המחוזי בחיפה ב"ע 14-10216-07 אביגדור וימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (פורסם במיסים – הוצאת רונן). טענתו של התובע המייצג בעניין תשלום מס שבח ביתר נוגעת אך ורק לעניין חלק הפחת שהפחית את עלות הרכישה ושנבע מהמידוד השגוי ו/או מהעיגול השגוי.

⁵⁰ ביחס למסלול ה-10% הדברים כתובים מפורשות בסעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה.

⁵¹ יובהר כי לעניין זה אין חשיבות מעשית לעמדתה של רשות המיסים בתוספת מספר 1 להוראת ביצוע 5 משנת 2007 בדבר תחולה רטרואקטיבית של העמדה שהציגה רשות המיסים בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5 משנת 2007 לעניין מאחר שעמדת התובע המייצג בעניין המידוד השגוי היא כי טעות המידוד השגוי החלה ממילא משנת 2008 ואילך.

⁵² בין אם עמדת רשות המיסים האמורה נכונה ובין אם לאו.

רשות המיסים, ביחס לכלל מסלולי מיסוי הכנסת השכירות, ככלל פחת שניתן היה לנכותו על פי הדין מהכנסת דמי השכירות השוטפת צריך להתווסף לתמורת המכירה (או להיות מופחת מעלות הרכישה).⁵³ ואולם, לעמדת התובע המייצג, חלק הפחת המיוחס להפרש בין סכום תקרת הפטור שפורסמה לבין סכום תקרת הפטור שהיא הייתה ממודדת ומעוגלת כהלכה לא ניתן היה לניכוי לפי הדין בהינתן שהכנסת דמי השכירות הייתה אמורה להיות פטורה ממס בהתאם לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ככל שהמידוד והעיגול היו נעשים כהלכה (לא ניתן היה לנכות את הפחת מהכנסה פטורה ממס). זאת בעוד, אותו חלק בהכנסת דמי השכירות גם לא נהנה בפועל מהטבת המס שמקנה חוק הפטור לאור המידוד והעיגול השגויים שהובילו לפרסום סכום תקרת פטור נמוך ושגוי. כך, מאחר שהפחת לא היה מותר בניכוי לפי הדין ומאחר שבנוסף החלק החייב לא נהנה מהטבת המס שמעניק חוק הפטור ממס על דמי שכירות אזי אין כל הצדקה להעניש פעם נוספת את אלו ששילמו בעבר מיסי יתר בשל המידוד והעיגול השגויים באמצעות הפחתת הפחת מעלות הרכישה בעת מכירת הדירה. גישה זו המוצגת על ידי התובע המייצג תוביל להקטנה מסוימת (וחלקית בלבד) של העיוות המיסוי שנגרם במהלך השנים למשכירי הדירות ששילמו באופן שוטף מיסי יתר ותקרב אותנו במידה מסוימת (וחלקית בלבד) למיסוי האמת.⁵⁴

5.1.3.3. התובע המייצג אומד את כמות היחידים ששילמה מס שבח ביתר בכ-6,480 יחידים לשנה (30% מתוך כמות המשקיעים שמכרו דירות בשנה),⁵⁵ ואומד בהערכה שמרנית את מס השבח ששולם ביתר ביחס לכל יחיד בכ-1,260 ₪.⁵⁶

5.1.3.4. על כן, להערכת התובע המייצג לרשות המיסים (אגף מיסוי מקרקעין) שולמו מיסי שבח ביתר בסך של כ-8,164,800 ₪ לשנה,⁵⁷ וסה"כ לשנתיים כ-16,329,600 ₪.

⁵³ בהקשר זה, הנחתי לרגע בצד את הדין ביחס לאלו שהיו רשאים לנכות פחות על פי הוראות הדין אך הלכה למעשה הוכח כי לא ניכו את הפחת מטעמים לגיטימיים.

⁵⁴ בהקשר זה ראה את הדין שנעשה בע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV (פורסם במיסים, הוצאת רונן) בעניין יחסי הגומלין בין מס הכנסה לבין מס שבח והשאיפה לחתור למיסוי אמת.

⁵⁵ ראה סקירת ענף הנדל"ן למגורים שנעשתה בפברואר 2020 על ידי אגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר, לפיה, 1,800 דירות משקיעים נמכרו בחודש אחד. הסקירה האמורה מצורפת לבקשה זו ומסומנת כנספח 49. המשמעות היא שכ-21,600 דירות משקיעים נמכרות בשנה אחת. מאחר שחלק מדירות המשקיעים אינן מושכרות וחלק אחר מהן הושכרו בנסיבות שלא הובילו לתשלום מיסי יתר על הכנסת דמי השכירות השוטפת ובנוסף ייתכנו השפעות תקופתיות נוספות אזי למען הזהירות התובע הפחית קבוצה זו ב-70%. בחישוב האמור לקחתי בחשבון שחלק מדירות המשקיעים נמכרו בפטור בהתאם להוראות סעיף 49ב(5) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

⁵⁶ לצורך החישוב הנחתי מחיר רכישה של דירה בסך של 1,400,000 ₪, שהוכפל בשיעור פחת בגובה 2% (המשקף שנה אחת בלבד של השכרה - חישוב שמרני), שהוכפל ביחס הפחת הנובע מהמידוד השגוי (5,100/9,283) ושהוכפל בשיעור מס שבח 10%.
⁵⁷ 6,480 יחידים כפול 1,260 ₪.

5.2. מכל אלו עולה כי התובע המייצג אומד את סכום הנזק הנומינאלי שנגרם לחברי הקבוצה כתוצאה מהמידוד השגוי והעיגול השגוי בכ-302,716,908 ₪ (להלן: "סכום הנזק הקבוצתי"). לסכום הנזק הקבוצתי יתווספו הפרשי הצמדה וריבית עד למועד מתן ההחזר בפועל. כמו כן, לסכום הנזק הקבוצתי יתווסף סכום נזק נוסף שיצטבר עד למועד החלטת הבקשה לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית בהתאם להלכת מנירב,⁵⁸ שכן מועד סגירתה של תקופת ההשבה הוא מועד אישור בקשה לניהול הליך כתובענה ייצוגית, ולא מועד הגשתה.

6. הטעמים להיות התובענה הייצוגית הדרך היעילה וההוגנת לדון בנושא

6.1. לעמדת התובע המייצג המשיבות גבו במהלך השנים מיסים ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר מעשרות אלפי נישומים יחידים כתוצאה מחישוב לא מדויק (לשון עדינה) של סכום תקרת פטור לאחר מידוד שגוי ועיגול שגוי. תובענה ייצוגית מהווה את הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין, מכמה טעמים (רשימה חלקית ולא ממצה): (1) הסכום המגיע לכל אחד מחברי הקבוצה נמוך באופן יחסי וכשלעצמו הוא אינו יוצר מוטיבציה לניהול הליך מול המשיבות; (2) פערי הכוחות האינהרנטיים בין המשיבות לבין כל אחד מחברי הקבוצה מהווים גם הם גורם מצנן לניהולים הליכיים פרטניים מול המשיבות; (3) נישומים רבים נמנעים באופן טבעי מלפתוח בהליכים משפטיים כנגד המשיבות מחשש שההליכים האמורים יובילו את המשיבות לערוך ביקורות בנושאים נוספים בתיקם האישי וכך שכרם יצא בהפסדם; (4) עלויות ייצוג וניהול הליכים משפטיים מול המשיבות (ובמיוחד מול רשות המיסים) הן יקרות, ובנוסף ההליכים האמורים נמשכים על פני שנים ארוכות ולפיכך הכדאיות הכלכלית לפתיחה בהליכים אישיים נגד הרשויות מוטלת בספק; (5) על כל אלה יש להוסיף כי במקרים רבים נישומים יצטרכו לנהל הליך נפרד כנגד כל אחת מהרשויות; (6) הקבוצה הנפגעת גדולה וברור כי ניהול הליך תובענה ייצוגית על פני ניהול עשרות אלפי הליכים במקביל הוא יעיל לעין ערוך. הלכה למעשה, אנו למדים שלרוב לבתי משפט מגיעות מחלוקות מיסויים שהשפעתן הכלכלית משמעותית וגבוהה יותר מזו העומדת על הפרק בתובענה הייצוגית דן ביחס לכל יחיד בנפרד.⁵⁹

7. הסעדים המבוקשים

7.1. לפסוק לטובת הקבוצה הנפגעה ולהורות למשיבה 1 לפרסם את סכומי תקרת הפטור כשהם ממודדים ומעוגלים כהלכה בהתאם לעקרונות המפורטים בתובענה ייצוגית זו. קרי, סכומי תקרת הפטור בכל השנים 2002 – 2006 ו-2021-2008 צריכים להיות לאחר מידוד של סכום 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001 וכשהם מעוגלים לשקל השלם הקרוב ביותר.⁶⁰

7.2. לקבוע כי מעתה והלאה גביית המסים ודמי ביטוח הלאומי תהא בהתאם לסכומי תקרת הפטור הנכונים בהתאם לעקרונות המידוד והעיגול הקבועים בסעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ואשר פורטו בתובענה ייצוגית זו.

⁵⁸ דנ"מ 8626/17 מנירב נ' משרד האוצר, פורסם בנבו ב-11.11.2020 (להלן: "הלכת מנירב").

⁵⁹ ראה בעניין זה מחקר המבוסס על נתונים שהתקבלו מרשות המיסים: מוטי בללתי "פוטנציאל חיטון המס בדיוני השומה וערעורי המס - נתוני אמת". מיסים לב/4 (דצמבר 2018). המצאיים מלמדים כי בדרך כלל הליכי המס מתנהלים ביחס למחלוקות כספיות בסכומים משמעותיים.

7.3. להורות למשיבה 1 להשיב לקבוצה הנפגעת את המיסים ששולמו ביתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית עד ליום ההשבה בפועל.

7.4. להורות למשיבה 2 להשיב לקבוצה הנפגעת את דמי ביטוח הלאומי ששולמו ביתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית עד ליום ההשבה בפועל.

7.5. לחייב את המשיבות לשלם גמול והחזר הוצאות לתובע המייצג ושכר טרחה לב"כ התובע המייצג.



מוטי בלתי, עו"ד
גרוס ושות'
ב"כ המבקש

היום, 25 ביולי 2021

⁶⁰ראו לעניין זה את הטבלה המצורפת כנספח 25 לבקשה.