

בבית המשפט המחויז מרכז שבתו כבית משפט לעניינים מנהליים

ת.צ. _____
בקשה מס' 1

בעניין :

התובע המיצג:
(ה המבקש)

אביעד בלתיי ת.ז. 037119377

מדרך מנחם בגין 65, תל אביב-יפו
על ידי ב"כ עוה"ד מוטבי בלתיי ו/או כל עוה"ד אחר
משרד עורכי הדין גروس ושות'
מרכז עזריאלי 1, המגדל העגול, קומה 39, תל אביב 6701107
טל': 03-6074514 ; פקס': 03-6074499 ; נייד: 050-7579613 ;

- נגד -

הנתבעות:
(המשיבות)

מדינת ישראל – רשות המיסים

על ידי ב"כ מפרקליות מחויז תל אביב (אזור ח')
בבית קרدن, דרך מנחם בגין 154 (קומה 11), תל אביב
ת"ד 33475, תל-אביב 6133302
טל': 073-3924888 ; פקס': 02-6468005 ;
המוסד לביטוח לאומי

שדר ויצמן 13, ירושלים 91909
טל': 02-6709070 ; פקס': 02-6525038 ;

.1.

.2.

בקשה לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית

בקשה זו לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית נגד המשיבות מוגשת על ידי התובע המיצג 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 ה翔ניתה לחוק התובענות הייצוגיות ולכן כפופה למנגנון החדילה המפורט בסעיף 9 לחוק התובענות הייצוגיות. ככל שלא תוגש על ידי המשיבות הודעה חדילה במסגרת 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 המיצג: 12,833 ₪.

אומדן הנזק לכלל הקבוצה: 302,716 ₪.

¹ התובענה הייצוגית מצורפת לבקשת זו ומסומנת נספח 1.

תוכן עניינים

3.....	תמצית הבקשה.....	○
3.....	תמצית הטיעון ביחס למידוד השגוי.....	○
4.....	תמצית הטיעון ביחס לעיגול השגוי.....	○
5.....	מסלול מיסוי הכנסה מדמי שכירות – רקע משפטי.....	○
5.....	מסלול המס השولي.....	○
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.....	תיקו מס' 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
7.....	תיקו מס' 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
8.....	תיקו מס' 3 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
8.....	תיקו מס' 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
8.....	תיקו מס' 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
8.....	תיקו מס' 6 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
9.....	תיקו מס' 7 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
9.....	תיקו מס' 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
11.....	תיקו מס' 9 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
11.....	תיקו מס' 10 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
11.....	תיקו מס' 11 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
12.....	תיקו מס' 12 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.....	○
12.....	מהות תיקו מס' 12.....	○
13.....	תכלית חקיקתו של תיקו מס' 12.....	○
13.....	הדיון בוועדת הכנסת.....	○
15.....	הדיון בפני וועדת הכספים.....	○
18.....	הדיון במליאת הכנסת.....	○
20.....	טבלת סכומי תקרת הפטור לאחר מידוד ועיגול מדוקים.....	○
20.....	העליה המשפטית.....	○
21.....	הקבוצה הנפוגעת ואומדן הנזק הקבוצתי.....	○
26.....	עלית התביעה האישית של התובע המיליצ'י.....	○
27.....	השאלה המשפטית המשותפת לקבוצה הנפוגעת.....	○
27.....	אפשרות סבירה שהשאלה המשפטית תוכרעה לטובת הקבוצה.....	○
27.....	הולמות הייצוג.....	○
27.....	הטעמים להיות התובענה הייצוגית הדרך העילה 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 ממיס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"י-ז-1990 (להלן: "חוק הפטור ממש על דמי שכירות") מקנה פטור ממיס ליחיד על הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים עד לתקרה מסוימת (להלן בתאמה: "תקרת הפטור" או "מסלול הפטור"). במידה שהייתה ליחיד הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים העולה על סכום תקרת הפטור, חוק הפטור ממש על דמי שכירות מקנה פטור ממיס עד למועד תקרת פטור מתואמת (להלן בתאמה: "תקרת הפטור המתואמת" או "מסלול הפטור החלקי ממש"). תקרת הפטור המתואמת שווה לסכום תקרת הפטור לאחר הפקחת הסכם שבו עולה הכנסה מדמי השכירות על תקרת הפטור.
- 1.2. לעומת זאת, המשיבות גבו מיסים בגין ודמי ביטוח לאומי בגין הן כתוצאה ממשודד שגוי של סכום תקרת הפטור והן כתוצאה מעיגול שגוי של סכום תקרת הפטור, והכל כפוי שיפורט להלן.

2. תמצית הטיעון ביחס למידוד השゴי

- 2.1. סעיף 4 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות קובע כי סכום תקרת הפטור '**בפי שהוא ביום ו' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001)**' יהיה בגדר סכום כמשמעותו מונח זה בסעיף 120 בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"). סעיף 120 בפקודת מס הכנסה שכותרתו '**לצמלה**' קובע כי ב-1 בינואר של כל שנת מס יתואמו סכומים מסוימים לפי שיעור עליית המדי בשנה החולפת. סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 4 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות ביום 1 בינואר 2001 הוא 6,970 ל"נ וסכום זה היה צריך להיות מוגדר מידיו שנה בהתאם להוראות סעיף 120 בפקודת מס הכנסה. למשל, לעומת זאת, בשנת 2020 סכום תקרת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 120 היה לעמדות של 9,283 ל"נ לחודש² במקום סך של 5,100 ל"נ לחודש שהופיע בטעות, ובשנת 2021 סכום תקרת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 120 היה לעמדות של 9,228 ל"נ לחודש³ במקום סך של 5,070 ל"נ לחודש שהופיע בטעות. המידוד השגוי של סכום תקרת הפטור הוביל לכך שהמשיבות גבו מהקבוצה הנפגעת מיסים בגין ודמי ביטוח לאומי בגין לא סמכות ובניגוד להוראות הדין.

- 2.2. התובע המייצג טוען כי טעות המידוד השגוי נובעת מכך שבמסגרת תיקון מס' 12 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות (להלן: "תיקון מס' 12") הועמדה תקרת הפטור בשנת המס 2007 על סך 4,200 ל"נ לחודש ואולם למרות שהוראת סעיף 4 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות הקובעת כי בכל שנה ימודד הסכם הקבוע '**בפי שהוא ביום ו' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001)**' נותרה על כנה ולא שונתה על ידי המחוקק, החל

² לעומת זאת, התובע המייצג אין לעגל את סכום תקרת הפטור ל-10 ל"נ הקרוב. לעומת זאת, סענות העיגול השגוי של התובע המייצג.

³ סמס.

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, לעומת התובע המיציג, בתום שנת 2007 נדרש היה לשוב ולמדוד את סכום תקרת הפטור שהופיע ביום 1.1.2001 (קרי, למדד את הסכום: 6,970 ₪) זאת בעודו נעשה מידוד שגוי לסכום תקרת הפטור שנקבע בתיקון מס' 12 בשנת המס 2007 - 4,200 ₪. למעשה, מאז תיקון מס' 12 אומצה נקודת ייחוס חדשה למידוד - 4,200 ₪ מיום 1.1.2007, שהובילה לכך שפורסמו בשנים 2008-2021 סכומי תקרות פטור שוגיים, זאת בנגד מוחלט ללשון החוק הקובעת באופן מפורש וחוד משמעי כי נקודת הייחוס למידוד בהתאם להוראות סעיף 120 לפકודת מס הכנסת תהא 6,970 ₪ מיום 1.1.2001.

1.4. תמצית הטיעון ביחס לעיגול השגוי

כאמור לעיל, סעיף 4 לחוק הפטור מס' על דמי שכירות קבוע Ci סכום תקרת הפטור כפי שהוא ביום י' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001) יהיה בגדר סכום כמשמעותו מונח זה בסעיף 120 לפקודת מס הכנסת. כמו כן עמדנו לעיל על כך כי לעומת התובע המיציג הסכום שאותו יש למידוד הוא זה שהופיע בסעיף 2 לחוק הפטור מס' על דמי שכירות ביום 1 בינואר 2001 (קרי, 6,970 ₪). טענתנו הנוספת של התובע המיציג היא כי מלבד המידוד השגוי מיידי שנה נעשה עיגול שגוי של סכום תקרת הפטור לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים, וזאת בהיעדר כל עיגון נורматיבי לעיגול זה (להלן: "העיגול השגוי"). אומנם מכוח סעיף 120(ד) לפקודת מס הכנסת הותקן צו מס הכנסת (כללים לעיגול סכומיים), התשמ"ו-1986 (להלן: "צו עיגול סכומיים") במסגרתו נקבעו כללי עיגול לחוק מהסכומים המפורטים בסעיף 120 לפקודת מס הכנסת, אך צו עיגול הסכומים כלל אינו עוסק בעיגול סכום תקרת הפטור, אלא בעיגול סכומיים אחרים שמומדים מכוח סעיף 120 לפקודת מס הכנסת. למעשה, הוראת עיגול הסכומים היחידה שעשויה להיות רלוונטית ביחס לסכום תקרת הפטור מצויה בסעיף 240 לפקודת מס הכנסת וזוו קובעת כי כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו יוגדל או יופחת עד לשקל הקרוב ביותר.

כאמור, לעומת התובע המיציג סכום תקרת הפטור צריך להיות ממודד לפי שיעור עליית המדייד ומעוגל לשקל הקרוב. זאת ועוד, הלכה למעשה, סכום תקרת הפטור המודד עוגל בתחילת כל שנה מס לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים. העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור הגדיל בעצמו בנגד דין את החבות במס הכנסת ובדמי ביתוח לאומי לקבוצה הנפגעת.

התובע המיציג יטען כי העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור נובע ככל הנראה מכך שנוסח ישות של סעיף 4 לחוק הפטור מס' על דמי שכירות שהיה בתוקף עד לשנת 2001 כולל בלבד הוראות מידוד רבוניות גם הוראת עיגול תקרת הפטור לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים (להלן: "**סעיף 4 בנוסחו**

המקורי⁴). סעיף 4 בנוסחו המקורי הוחלף בשנת 2001 במסגרת תיקון מס' 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות לנוסחו הנוכחי של סעיף 4, שכאמרור נעדך כל הוראה בדבר עיגול סכומיים. לעומת זאת ה兜ט המיצג, משך 20 השנים האחרונות נעשה בכל תחילת שנת מס עיגול שגוי של סכום תקרת הפטור ובשל כך נגבים סכומיים מס ביתר ודמי ביטוח לאומי בגין מיחדים ללא כל סמכות בדין.

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

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

2.2. מסלול המס השولي

2.2.1. בהתאם למסלול המס השولي הכנסתו של המשכיר מתחייב במס לפי מדרגות המס השولي של הכנסה שאינה מוגיעה אישית המופיעות בסעיף 121(א) לפיקודת 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 שగילו מעל 60 תנתיב במס לפי מדרגות המס השولي המופיעות בסעיף 121(ב) לפיקודת מס הכנסה. נכון לשנת המס 2021, מדרגת המס הנמוכה ביותר שתחול על הכנסתו של אותו משכיר תהיה בשיעור 10% ומדרגת המס הגבוהה ביותר תהא בשיעור 47%.

2.2.3. משכיר שבחר לשלם מס בהתאם להוראות המס השولي רשאי לנכונות הוצאות מהכנסתו מהשכרת דירת מגורים כגון: הוצאות מימון, הוצאות אחזקת, תשומת ארנונה, ועוד בית וウוד.

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

2.2.5. למיסוי הכנסתו של משכיר מדירה מגורים בהתאם למדרגות המס המנווית בסעיף 121(א) או 121(ב) לפיקודת מס הכנסה קראנו לעיל ולהלן: "מסלול המס השولي".

2.3. מסלול ה-10%

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

⁴ סעיף 4 בנוסחו המקורי הופיע בנוסח המקורי של החוק עד למועד כניסה לתוקף של תיקון מס' 8 (כהגדתו להלן).

מס בمسلול 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 יהיה פטור מהגשת דוי"ח מס מלא למשיבה 1 (להלן: "רשות המיסים"), ככל שהוא בהגשת הדוח המלא נובע מעצם קבלת הכנסת דמי השכירות והכול קבוע בתקנות מס הכנסת (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 ועד למוגבל תקרת הכנסת דמי השכירות המנויות בתוספת בתקנות האמורות (337,000 ל"נ נכון לשנת 2020).

2.4. מסלול הפטור או מסלול הפטור החלקי

2.4.1 חוק הפטור ממשכיר דמי שכירות מקנה פטור ממיס לשכיר היחיד על הכנסת דמי שכירות של דירת מגורים עד לסכום תקרת הפטור. מסלול זה הוגדר על ידיו לעיל כמסלול הפטור. בהתאם לקבוע בסעיף 5 לחוק הפטור ממיס על דמי שכירות, במסלול הפטור לא ניתן לדרש פחת בהתאם לתקנות הפחת על דירה מושכרת למגורים.

2.4.2 במידה שהיתה לשכיר הכנסת דמי שכירות של דירת מגורים העולה על סכום תקרת הפטור, חוק הפטור ממיס על דמי שכירות מקנה לאוטו משכיר פטור ממיס עד לגובה תקרת פטור מתואמת (להלן: "מסלול הפטור החלקי"). תקרת הפטור המתואמת שווה לסכום תקרת הפטור לאחר הפקחת הסכום שבו עולה הכנסת דמי השכירות על תקרת הפטור. בגין חלק ההכנסה העולה על סכום תקרת הפטור המתואמת המשכיר נדרש לשלם מס בהתאם למדרונות המס השולי המנויות בסעיפים 121(א) או 121(ב) לפקודת מס הכנסת, אך רשאי לנכות הוצאות יחסיות בהתאם להוראות סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסת. מסלול זה הוגדר על ידיו לעיל כמסלול הפטור החלקי.

2.4.3 לעומת זאת, הטענה המיציג המשכירות גבו מסים בגין ודמי ביוטוח לאומי בגין הון כתוצאה ממידוד שגוי של סכום תקרת הפטור והן כתוצאה מעיגול שגוי של סכום תקרת הפטור, והכול כפי שיפורט להלן.

3. רבדיו של חוק הפטור ממשכירות ממועד חיקתו ועד היום

3.1 לעומת זאת, הטענה המיציג, העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור החל בינואר 2002 עד לא יושמו כהלה הוראות תיקון מס' 8 ואילו המידוד השגוי של סכום תקרת הפטור החל בינואר 2008 לפחות שנייני סכום תקרת הפטור בשנת 2007 שנעשה במסגרת תיקון מס' 12. יחד עם זאת, כדי להציג בפני בית המשפט הנכבד מסגרת נורמטטיבית מלאה שתסייע בהפנמות הנסיבות שהובילו למידוד השגוי ולעיגול השגוי התובע המיציג יסקור להלן באופן כרונולוגי ורציף את רבדיו השונים של חוק הפטור ממשכירות ממועד חיקתו ועד ליום כתיבת בקשה זו (סה"כ בוצעו 12 תיקונים בחוק זה).

3.2. נסחו המקורי של חוק הפטור ממשכירות

3.2.1. חוק הפטור ממס על דמי שכירות נחקר תחילת כהוראת שעה בשנת 1990. בדברי ההסביר לחוק הפטור ממס על דמי שכירות הוסבירה תכילת חקיקתו הראשונית, בזו הלשון:⁵

"החוק המוצע מעניק פטור ממס ליחיד על הכנסת מהשכרת דירות מגורים אחת או יותר ליחידים, ובלבך שטח כל דמי השכירות שיקבל לא יעלה על 2,600 שקלים חדשים לחודש. סכום זה יעודכן בתחלת כל רביעון לפי שיעור עלית המדינה. מוגמת ההצעה לעודד בעלי דירות הנמנים מהשכרת דירות מסוימות שבבעלותם, להשביר אותן, על מנת להקל את המשקעה של מחסוך בדירות המתוגר עם קליטת העולים הרבים הבאים הארץ. מוצע להעניק את הפטור ממס רק אם הדירה או הדירות ימשו למגורים בלבד. תוקפו של החוק היא לתקופה מוגבלת עד יום 31 בדצמבר 1991."⁶

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

"יחיד שהיתה לו בשנת המט הכנסת של דמי שכירות, יהיה פטור ממס על הכנסת זו, ובלבך שלא הייתה לו הכנסת של דמי שכירות בטבות העולה על 2,600 שקלים חדשים בשל חדש השכורה כלשהו בשנת המט; לעניין סעיף זה יראו בהינתן היחיד גם הכנסת של דמי שכירות של בן זוגו המתוגדר עמו או של ילדו שעדי גול שמונה עשרה."

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

"הסכום הקבוע בסעיף 2 יתואם בתחלת כל רביעון, ולראשונה ביום ח' בתמוז התש"ז (ג' ביולי 1990), לפי שיעור עלית המדינה ברבעון הקרוב, ויעול לטבום הקדוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים."

כפי שעניינו רואות, סעיפים 2 ו-4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות בנוסחים המקורי קבעו בזמן כי הכנסת עד לתקרת פטור של 2,600 ש"ח תהא פטורה ממס וכי לראשונה מיום 1 ביולי 1990 תמודד תקרת הפטור אחת לרבעון ותעוגל לטבום הקדוב שהוא מכפלה של 10 ש"ח. בשלב זה טרם הונาง מסלול הפטור החלקי באמצעות מנגנון התקרה המתואמת.

תיקון מס' 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

3.3.1. ביום 8 בינואר 1992 פורסם ברשומות תיקון מס' 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות, לפיו הוארץ החוק (שכאמור חוק תחילת כהוראת שעה) בשנת נוספת עד ליום 31 לדצמבר 1992 (להלן: "תיקון מס' 1").⁷

תיקון מס' 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

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

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

⁷ העתק של תיקון מס' 1 מצורף לבקשת זו ומסומן כנספח 4.

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

תיקון מס' 3 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

.3.5.1. ביום 8 בינואר 1996 פורסם ברשומות תיקון מס' 3 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמגזרתו שוב הוואך החוק והפעם עד ליום 31 לדצמבר 1997 (להלן: **"תיקון מס' 3"**).⁹

תיקון מס' 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

.3.6.1. ביום 23 בפברואר 1996 פורסם ברשומות תיקון מס' 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמגזרתו שונות הגדרות המונחים **"לילת מגולים"** ו-**"דמי שכירות"**. כמו כן, נוסף מסלול הפטור החלקי באמצעות מגנון התקראה המתואמת (להלן: **"תיקון מס' 4"**).¹⁰

.3.6.2. בדברי ההסביר לתיקון מס' 4 שפורסםו ביום 10 בינואר 1996 נכתב, צילקמן:

"הפטור ממס הכנסתה לפי חוק מס הכנסת (פטור ממס על הכנסת מהשכרת דירת מגולים) (הוראת שעה), התשנ"ז-1990 (להלן – החוק), ניתן רק למי שאינו לו הכנסתה של דמי שכירות מעל הסכום הקבוע בחוק (להלן – התקראה). מי שיש לו הכנסתה מדמי שכירות העולה על התקראה, ولو בשקל אחד, מאבד את הפטור כולו. לפיכך, מוצע פטור הדוגתי לפיו, במקרה ביטול העולה על התקראה. סכום הפטור הקיים משכר דירה חדשים."¹¹

תיקון מס' 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

.3.7.1. ביום 11 בפברואר 1998 פורסם ברשומות תיקון מס' 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמגזרתו החוק הוואך עד ליום 31 לדצמבר 1998 (להלן: **"תיקון מס' 5"**).¹²

תיקון מס' 6 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

.3.8.1. ביום 25 באפריל 1999 פורסם ברשומות תיקון מס' 6 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמגזרתו החוק הוואך עד ליום 31 לדצמבר 1999 (להלן: **"תיקון מס' 6"**).¹³

⁸ העתק של תיקון מס' 2 מצורף לבקשת זו ומסומן כ**נסתף 5**.

⁹ העתק של תיקון מס' 3 מצורף לבקשת זו ומסומן כ**נסתף 6**.

¹⁰ העתק של תיקון מס' 4 מצורף לבקשת זו ומסומן כ**נסתף 7**.

¹¹ העתק של דברי ההסביר לתיקון מס' 4 מצורף לבקשת זו ומסומן כ**נסתף 8**.

¹² העתק של תיקון מס' 5 מצורף לבקשת זו ומסומן כ**נסתף 9**.

תיקון מס' 7 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

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

תיקון מס' 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

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

3.10.2. כאמור לעיל, סעיף 4 לחוק בנוסחו המקורי קבע הוראות מידוד וביענית לתקורת הפטור ובנוסח הוראות עיגול סכום תקרת הפטור לטכסם הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים. לעומת זאת, נוסח סעיף 4 שאומץ במסגרת תיקון מס' 8 קובע כי הסכום יהיה קבוע בסעיף 2 ביום 1 בינואר 2001 ימודד בהתאם להוראות סעיף 120 בפקודת מס הכנסה. מפאת חשייבות הדברים יובא נוסחו סעיף 4 לאחר תיקון מס' 8 (נוסח שעודנו בתוקף עד היום), כלהלן:

"סכום הקבוע בסעיף 2, כפי שהוא ביום 1' בטבת התשס"א (1 בינואר 2001), יראו אותו כאילו היה סכום ממשועתו בסעיף 120 בפקודת."

3.10.3. כפי שניתן להיווכח, נוסח סעיף 4 שאומץ במסגרת תיקון מס' 8 קבוע בזורה מפורשת ובהירה כי סכום תקרת הפטור, כפי שהוא ביום 1.1.2001 (קרי, 6,970 ש'), ימודד בהתאם להוראות סעיף 120 בפקודת מס הכנסה. כמו כן, הוסרה הוראות עיגול סכום תקרת הפטור לטכסם הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים.

3.10.4. הבדל נוסף חשוב לעמוד עליו מאחר שהוא יסייע בהמשך בהפנת הניסיבות שהובילו לעמדת התובע המיציג לאחר תיקון מס' 12 למידוד השゴי, הוא שבעוד שנוסחו המקורי של סעיף 4 קבוע כי סכום תקרת הפטור ימודד **'לאשונה ביום ח' בתמזה התש"ז (1 ביולי 1990)'**, הרי שנוסחו הנוכחי של סעיף 4 שאומץ בתיקון מס' 8 קבוע כי ימודד הסכום **'כפי שהוא ביום 1' בטבת התשס"א (1 בינואר 2001)'**. כאמור, במסגרת תיקון 8 נקבעה הוראות מידוד של סכום ספציפי שהופיע בסעיף 2 לחוק הפטור ביום ה-1 לינואר 2001 וזאת חלף הוראות המידוד הקודמת שקבעה כי החל מתאריך מסויים ימודד סכום כלשהו שיופיע כתקרת פטור בסעיף 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.

¹³ העתק של תיקון מס' 6 מצורף לבקשת זו ומסומן כנספח 10.

¹⁴ העתק של תיקון מס' 7 מצורף לבקשת זו ומסומן כנספח 11.

¹⁵ העתק של תיקון מס' 8 מצורף לבקשת זו ומסומן כנספח 12. העתק של דברי ההסביר לתיקון מס' 8 מיום 12 במרץ 2001 מצורף לבקשת זו ומסומן כנספח 13. יש לציין כי הצעת החוק לתיקון מס' 8 לא כללה הצעה לשינוי נוסח סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ולפיכך אין כל התייחסות לדברי החסביר לשינוי נוסח סעיף 4.

. 3.10.5 גבי יעל ייטב מרשות המיסים הציגה בפני ועדת הכספיים את השינויים שתוקנו במסגרת תיקון מס' 8, לפיהן הוארכה תקופת חוק הפטור ממס על דמי שכירות שהעניק פטור ממס לדמי שכירות עד תקרה של כ-7,000 ש"ח ונקבעה הוראת מידוד שנתיית של הסכום האמור, כדלקמן:¹⁶

"על ייטב: אנחנו מבקשים להאריך את תוקף של חוק מס הכנסת פטור ממס על הכנסת מהשכרות דירות מגוריים, כך שהוא יחול גם בשנת המט 2001. אני מזכירה לכם שהחוק קבוע שיחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסת מהשכרות דירות מגוריים אחת או יותר בסכום של עד 7,000 שקלים יהיה פטור ממס לוגבי הכנסתו מהשכרות אותה דירות מגוריים. הפטור ניתן רק לדיירת מגוריים שימושם של יחיד או שימושברת עלי-ידי חבר בני אדם שאישר לעניין זה נציג מס הכנסת, כשהמטרה היא בסופו של דבר שדיירת המגורים אכן תשמש למגורוי יחיד ונקבעו מספר תואדים שכאשר הם משכירים את הדירות, עיינן החוק יחול לוגביהם, למשל דיר לבנים, למגורים וכן הלאה אבל אף פעם לא להשכרות דירה שימוששת למגורוי עובד. אנחנו מבקשים להאריך את תוקף החוק הזה כך שיחול גם בשנת המט 2001."

יש עוד דבר שלא מופיע בהצעת החוק והואנו מבקשים להכניס אותו. החוק הזה חוק ב-1990 ונקבע בו מנגנון שעוכן ששי הדייר פטור אחת לרבעון. לאור תנאי האינפלציה אנחנו מבקשים שהעוכן ייעשה כמו רוב התקנות מס הכנסת בפקודת מס הכנסת. ככלומר, אחת לשנה. בעצם מה שאנו רוצים זה לשנות את סעיף 4 שקבע

. 3.10.6 הנה כי כן, כולה מדבריה של גבי יעל ייטב ממשרד האוצר, החוק קבוע תקרת פטור בסך של עד 7,000 ש"ח (הסכום המדויק הוא 6,970 ש"ח) ובהתאם לנוסח החדש של סעיף 4 סכום התקרה הניל ימודד אחת לשנה חלף מידוד רבוני.

. 3.10.7 לעומת זאת, כאמור, סכום תקורת הפטור המקורי היה 10 שקלים חדשים וזו את בדין לעגל את סכום תקורת הפטור המקורי למכפלה של 10 שקלים חדשים וזו את מאוחר שהוראת העיגול שהייתה קבועה בסעיף 4 בנוסחו הישן בוטלה על ידי המחוקק, וכך כן לא אומץ במקביל כל מקור נורמטיבי אחר לעיגול סכום תקורת הפטור למכפלה של 10 שקלים חדשים.¹⁷ כאמור, החל משנת המט 2002 ועד לשנת 2021 סכומי תקורת הפטור השנתיים שפורסמו מוטעים מאוחר שם עוגלו לסכום הקרוב המהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים וזאת בניגוד לדין ולא כל סמכות.

. 3.10.8 כפי שIOSBER להלן, מלבד העיגול השגוי - לאחר כניסה לתוקף של תיקון מס' 12 – החל משנת 2008 ואילך החל גם מידוד שגוי של סכומי תקורת הפטור עליון נעמוד בהמשך. לצורך ההמחשה בלבד יסביר כי אם נתעלם לרגע מטענת המידוד השגוי ונתיחס לכך ורכ לטענת העיגול השגוי נלמד כי בשנים 2020 ו-2021 העיגול השגוי שלעצמיו (בהתעלם מהמידוד השגוי) הוביל לכך שנישומים שדיוחו על הכנסת דמי שכירות במסלול הפטור החלקי נזקפה הכנסת השגوية ועדפת בגובה של 8

¹⁶ ראו פרוטוקול מס' 243 מישיבת ועדת הכספיים מיום שני, ב' בניסן התשס"א (26 במרץ 2001), שעה: 10:00. העתק העמודים הרלוונטיים מתווך הפרוטוקול האמור מצ"ב כנספה 14.

¹⁷ למען הסר ספר יובהר שוב כי בסעיף 12బ' לפకודת מס הכנסת ובצו עיגול סכומיות שהותקן מכוחו לא קיימת הוראת עיגול סכומיות הרלוונטיות לסכום תקורת הפטור.

ש לחודש¹⁸ השווה להכנסה שנתית שגوية ועוזרת בסך של 96 ש"ח והשווה להכנסה זו שנתית שגوية ועוזרת בסך של 192 ש".

3.11. תיקון מס' 9 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות

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

3.12. תיקון מס' 10 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות

3.12.1. ביום 18 בדצמבר 2002 פורסם ברשומות תיקון מס' 10 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות שבמסגרתו שונה המונח "דירת מודלים" ובנוסח החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2003 (להלן: "תיקון מס' 10").²⁰

3.13. תיקון מס' 11 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות

3.13.1. ביום 3 במאי 2004 פורסם ברשומות תיקון מס' 11 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2004 ובנוסח נקבע הוראת תחולת נוספת ביחס לשנים 2005 ו-2006 (להלן: "תיקון מס' 11").²¹

3.13.2. בהוראת תחולת לשנים 2005-2006 נקבע, כדלקמן:

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

3.13.3. לעומת זאת, האופן שבו נקבעה הוראת תחולת לשנים 2005 ו-2006 במסגרת תיקון מס' 11 מסויל להפניות את הנسبות שהובילו למידוד השגוי שנעשה בהמשך לאחר תיקון מס' 12. למעשה, לאחר ששינוי סכום תקרת הפטור לשנים 2005 ו-2006 בוצע במסגרת הוראת תחולת יעודה ומאהר שסעיף 4 לחוק בנוסחו לאחר תיקון 8 (נוסח שניו בתוקף עד היום) קבע כי המידוד יהיה של סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק ביום 1 בינואר 2001 (קרי, של 6,970 ש") הרי שככל שחוק הפטור היה ממשיך לחול בשנת 2007 ולא היה מאומץ סכום תקרת אחרת לשנת

¹⁸ הן בשנת 2020 והן בשנת 2021 העיגול השגוי של סכום תקרת הוביל לכך שפורסמה תקרת פטור חדשנית הנמוכה ב-4 ש"ח מזו שהיא צריכה להתפרסם. בשל אופן חישוב תקרת הפטור המתואמת המשמעות היא שלכל אחד מהמשכירים שדיוחו במסלול הפטור החלקי נוצרה הכנסה שגوية בגובה 8 ש"ח לחודש. מצורפים לבקשה זו ודףpsi חישובי הצמדה למדד נכספים 15-16 בהתאם. יחד עם זאת, יובהר כי לעומת התובע הייצוגי בלבד העיגול השגוי נעשה גם מידוד שניי ולכן טבלת סכומי תקרת הפטור המדויקים לאחר עיגול ומידוד בהתאם לדין המוכרת בהמשך היא זו המפרטת בצורה מדויקת את סכומי תקרת הפטור.

¹⁹ העתק של תיקון מס' 9 מצורף לבקשת זו ומסומן כנכספח 17.

²⁰ העתק של תיקון מס' 10 מצורף לבקשת זו ומסומן כנכספח 18.

²¹ העתק של תיקון מס' 11 מצורף לבקשת זו ומסומן כנכספח 19.

2007) אזי לא הייתה צריכה להיות כל השפעה של הוראת התחוללה לשנות המס 2005 ו-2006 על סכום תקורת הפטור שהיא צריכה להופיע בשנת המס 2007.

בקשר זה, יפנה התובע המיצג את בית המשפט הנכבד לכך שגם בשנים 2005 ו-2006 המשיך המידע של סכום תקורת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק ביום 1 בינוואר 2001 (קרי, מידע של 6,970 ₪), תוך הפעלת הנוסחאות המתמטיות שנקבעו במסגרת הוראת התחוללה הייעודית.²² למשל, בשנת 2006 המשיכו במידוד הסכום שהופיע ביום 1 בינוואר 2001 עלייו הפעילו את הנוסחה המתמטית והתעלמו לחלוון מסכום תקורת הפטור שהופיע בסעיף 2 בשנת 2005, ולעומת ה兜ע המיצג הדבר מלמד על כך שעדמת המשיבות הייתה כי הוראת המידע הקבועה בסעיף 4 בנוסחו הנוכחי שאומץ במסגרת תיקון מס' 8 אינה מגדדת סכומים כלשהם שמופיעים בסעיף 2 בסוף שנת מס אלא מורה על המשך המידע של סכום ספציפי מיום 1 בינוואר 2001 (קרי, מידע של 6,970 ₪).

3.14. תיקון מס' 12 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות

3.14.1. מהות תיקון מס' 12

3.14.1.1. ביום 11 בינוואר 2007 פורסם ברשומות תיקון מס' 12 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הפך מההוראת שעה לחוק קבוע ובנוסח שונה סכום תקורת הפטור ל-4,200 ₪. לעומת זאת ה兜ע המיצג בעקבות תיקון מס' 12, פורסם מידע שגוי של סכום תקורת הפטור בכל אחת מהשנתיים 2008-2021.²³

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

"בסעיף 2(א), במקום הקטוע החל במלילים "בסכום כולל עד המילים "(ללאן-התקרה)" יבוא "בסכום כולל העולה על 4,200 שקלים חדשים."

3.14.1.3. לעומת זאת ה兜ע המיצג, משונה סכום תקורת הפטור במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 לסכום 4,200 ₪ אין חולק על כך כי בשנת 2007 סכום תקורת הפטור צריך היה לעמוד על 4,200 ₪ ש"ח, כפי שקבע המחוקק מפורשות בחקיקה ספציפית ומאחרת במסגרת תיקון מס' 12 ובאופן שף מגשים את תכלית חקיקתו של תיקון מס' 12 – השגת יודי התקציב

²² בשנת 2004 סכום תקורת הפטור שפורסם עמד על 7,390 ₪ ש"ח. בשנת 2005 סכום תקורת הפטור שפורסם עמד על 5,595 ₪ כתוצאה מכח שפק של 7,460 ₪ הוכפל ב-75%. בשנת 2006 סכום תקורת הפטור שפורסם עמד על 3,830 ₪ כתוצאה מכח שפק של 7,660 ₪ הוכפל ב-50%. כאמור, בכל השנים האמורות סכום תקורת הפטור שהמשיך להיות ממוגד היה שף של 6,970 ₪ מיום 1 בינוואר 2001.

²³ העתק של תיקון מס' 12 נדרש לבקשה זו ומוסומן כנספח 20. תיקון מס' 12 חוק במסגרת חוק ההסדרים בمشק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יודי התקציב והמידניות הכלכלית לשנת הכספיים 2007), התש"ז-2006-2007 (להלן: "חוק ההסדרים לשנת 2007") בנוסח, העמודים הרלוונטיים לעניינו מתוך הצעת חוק ההסדרים לשנת 2007 מצורפים לבקשה זו ומוסומנים כנספח 21.

לשנת הכספיים 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 שסטכמה 6,970 ש"ח) והוראה זו לא שונתה על ידי המחוקק במסגרת תיקון מס' 12 או בכלל – אזי נדרש היה להמשיך למדד את הסכום 6,970 ש"ח לאחר שהסתיים שנה 2007.

3.14.1.4. כאמור, לעומת התובע המיצג, החל משנה מס' 2008 ועד לשנת 2021 סכומי תקרת הפטור שפורסמו שווים מאחר שנעשה מידוד שגוי של סכום 4,200 ש"מ ביום 1 בינואר 2007 חלף מידוד של סכום 6,970 ש"מ ביום 1 בינואר 2001. זאת בנוסף לעיגול השגוי עליו עמדנו לעיל.

תכלית חיקתו של תיקון מס' 12

3.14.2.1. תיקון מס' 12 חוק במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007²⁵ שתכלית חיקתו פורטה במסגרת פרק א' שכותרתו "מטרת החוק", כדלקמן:

**"חוק זה בא לתקן חוקים שונים, לבטל חוקים ולבטל
הולדאות נספות במטרה להשיג את יудי התקציב והמדיניות
הכלכליות לשנת הכספיים 2007."**

כעה מהאמור, תכלית חוק ההסדרים לשנת 2007 הייתה להשיג את יודי התקציב לשנת הכספיים 2007 (להלן: "**תכלית חיקתו של תיקון מס' 12**"). על דרך השילילה ניתן להציג את תכלית חיקתו של תיקון מס' 12, כדלקמן: תיקון מס' 12 שחוקק במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 לא נועד להשיג יודי התקציב לשנים נוספות מאשר מאותות משנה 2007, אלא נועד להשיג את יודי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספיים 2007 עצמה. הדברים חשובים בכך להפניהם כי מלבד לשון החקיקה שמצויה מפורשת על כך כי החל משנה 2008 נעשה מידוד שגוי, מצאנו כתעת כי גם תכלית החקיקה תומכת בעונת התובע המיצג, לפיה, יש לראות את שינוי סכום התקקרה בשנת 2007 ל-4,200 ש"מ ככוח שנוועד להשיג את יודי התקציב לשנת 2007 בלבד ושאיינו נועד לשינויים דрамטיים בשנות מס מאוחרות לשנת 2007.

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

3.14.3.1. התובע המיצג יפה את בית המשפט הנכבד לדין שהתנהל בוועדת הכנסת ביום 6 בדצמבר 2006, לצורך הכרעה بشأنו אילו תיקוני חקיקה ראויים לאמצץ במסגרת חוק ההסדרים לשנת המס 2007 ואילו תיקוני חקיקה מוטיב

²⁴ תכלית חיקתו של תיקון מס' 12 מוצגת בהמשך.

²⁵ יוער כי הצעת החוק אינה כוללת התייחסות לשינויים תקרת הפטור ל-4,200 ש"מ אשר ששינוי זה הוצע לאחר הקריאה הראשונה של החוק.

להעבירים להליך חקיקה סדרי ומלא. בכלל זה, נערך דיון ביחס לתיקו

מספר 12, כදלקמן:²⁶

"היי"ר רוחמה אברהם:

מייצינו את הדיון בעניין הזה, הגענו להסכמה. אני עוברת לשיעף הבא. סעיף 33 – חוק מס הכנסת (פטור מס על השכורת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ע-1990. ביום ישנה הוראת שעה המעניינה פטור מס מס הכנסה מהשכורת דירות מגורים עד לסכום של 3,830, 3, ש"ח לחודש. הוראת השעה פוקעת בתום 2006. מוצע להופכה להוראת קבוע.

נדעון טעם:

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

חימס אורוון:

כנראה יש כל מיני עמים. מה שמצוע כאן הוא לבטל חוק שחקק על-פי הסתייגות שלי במליאת הכנסת, שאמר שהבונוס שנייתן לבעל דירה, שהוא כפוף לשבי המינויים – חבר הכנסת טעם – עם כל הקואלייציה המשותפת והאופוזיציה, כנראה יש מחלוקות מוחותיות.

נדעון טעם:

זו דעתך.

חימס אורוון:

אני חשב שהתקoon היה נכון, אני חשב שהז בונוס שאין לו הצדקה. הוא עולה המון. אני יודע שהקואלייציה הנוכחית תעבירו אותו, כי אנחנו מיטיבים עם העם. את מי דופקים, את מי שמסבירים שאין להם בסוף.

סמדר אלחנני:

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

אביינזור יצחקין:

זה לא דיון מהותי, סליחה.

חימס אורוון:

היות שנאמר שזה מיטיב עם העם, אז הסברתי. אגב, זה נפל בלילה, בשלום שמהם לב, במשלה שלכם, נודם. תראו איך הגלגל מסתובב.

ראובן ריבלין:

זה הדבר היחיד שעבר באותו לילה.

חימס אורוון:

זו הסתייגות שלי.

נדעון טעם:

אז עשית דבר טוב, מה אתה רוצה.

סמדר אלחנני:

כל דבר בארץ חייב במס. וזה הוצאה שמציעים שום היא תחביב במס.

היי"ר רוחמה אברהם:

עמדת הממשלה היא להשאיר את הסעיף בחוק ההסדרים. אני עוברת להצעבה. מי بعد להשאיר את הסעיף במסג'וט חוק ההסדרים.

ה צבעה

بعد – רוב

נד – מיעוט

היי"ר רוחמה אברהם:

הצעת החוק נשאות במסgot חוק ההסדרים."

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

3.14.3.2. מהדיוון שהתנהל בוועדת הכנסת עולה כי המחוקק אפשר את הליך חקיקתו של תיקון מס' 12 במסגרת חוק החסדרים לשנת 2007 חלף חקיקה בהליך סדור ומלא כי האמין שמדובר בתיקון חקיקה שנועד להיבטב עם העם – הפיقت הוראת שעה מיטיבה שתוקפה צפוי להסתטיים בסוף שנת 2006 לחוק קבוע. יתרה מזאת, מאופן הצגת הדברים על ידי יו"ר וועדת הכנסת דאז ניתן היה להבין כי לכארה ככל שהחוק ימשיך לחול בשנת 2007 אז סכום תקרת הפטור יעמוד לכארה על סך של כ- 3,830 ש"ח, בעוד ברור כי בשנת 2007 לאחר שתסטיים תחולתה של הוראת התחוללה הזמנית לשנים 2005 ו- 2006 סכום תקרת הפטור יהיה שווה לסכום שיתקבל כתוצאה ממילודה של סכום 6,970 ש"ח מיום 1 בינואר 2001 ליום 1 בינואר 2007 שאחרת לא הייתה סיבה להציג בהצעת החוק של תיקון מס' 12 לאמצן סכום תקרת הפטור ל-3,830 ש"ח (סכום שرك בהמשך שונה ל-4,200 ש"ח).²⁷ לעומת זאת של התובע המיצג, 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 למידוז סכום תקרת הפטור שהופיע ביום 1 בינואר 2001 (קרי, מידוז של 6,970 ש"ח). עוד ניתן כי בשלב זה, אין כל אינדיקטיה לאיום סכום תקרת פטור בסך 4,200 למשך המס 2007.

3.14.3.3. כמו כן, נבקש גם לציין את הבירור מלאיו: מהדיוון בוועדת הכנסת עולה כי אין כל אינדיקטיה לכוונות המחוקק לשנות את הוראות המידוז שנקבעו בסעיף 4 לחוק במסגרת תיקון מס' 8.

3.14.4. **הדיון בפני ועדת הכספיים: רשות המיסים טעונה דבר והיפוכו; לחברי ועדת הכספיים נמסר כי הם לכארה אינם מבצעים תיקון בסכום תקרת הפטור;**

3.14.4.1. ביום 17 בדצמבר 2006 התקיימים דיון בוועדת הכספיים בנוגע לפרקל המיסים שהופיע במסגרת חוק החסדרים לשנת 2007 ובכלל זה ביחס לתיקון מס' 12.²⁸ במסגרת הדיון, ראש רשות המיסים דואז מר גקי מצא הציג לחבריו ועדת הכספיים את הצעת החוק וטען בפנייהם כי סכום תקרת הפטור שהיה רלוונטי עד עתה טרם תיקון 12 הוא 3,800 ש"ח (כנראה התכוון ל-3,830 ש"ח) מבלתי שהציג על הצעה לתיקון הסכום האמור, אך באותה נשימה מוצגת הצעת תיקון מס' 12 הכוללת שינוי סכום תקרת הפטור לסכום 3,830 (סכום שرك בדיוני המשך שונה ל-4,200 ש"ח). ועוד לעניין זה את הפרוטוקול של הדיון האמור, כדלקמן:

**"היי"ר יעקב ליעטן:
נחליט מחר אם כן או לא.
אנחנו עוברים לסעיף 33.**

²⁷ ראו לעניין זה את נוסח הצעת תיקון מס' 12 (צורף וסומן כנספח 21) במסגרת הוועץ להעמיד תחילת את סכום תקרת הפטור בשנת 2007 על סך של 3,830 ש"ח – סכום זהה לסכום תקרת הפטור בשנת 2006. רק בנוסח מאוחר יותר (שיותג על ידיינו בהמשך) הוצע כי סכום תקרת הפטור יהיה 4,200 ש"ח.

²⁸ העתק העמודים הרלוונטיים מתוך פרוטוקול הדיון בוועדת הכספיים מצורף כנספח 23 לבקשת זו.

ג'קי מצא:

אנחנו מבקשים ודוות במשק בתחום שכילת הדירות. על-פי המצב החוקי היום ועל-פי הפרוקטיקה הנוכחית, הפטור משכר דירה ליחיד שמשכיר דירה למגורים, יש לו פטור עד סכום של 3,800 שקלים.

ראובן ריבלין:

כמה בסך זה תקציב?

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 החוקה מאפשרת פטור משכר דירה ליחיד שהשכר את דירת מגוריו, הפטור הוא עד לסכום של 3,800 שקלים לחודש עבור שכורת דירה למגורים. החוקה הזאת היא הוואת שעה והיא מתחדשת כל שנה. לאור הפרוקטיקה הנוכחית יוצא שאנו מחדשים את הוואת השעה חצי שעה בערך לאחר תחילת השנה וזה יוצר חסוך ודוות במשכורת. אנשים חיללים לחשבון שההוואה לא חונך ואז המחרירים עליים. אנחנו רואים ליעזר ודוות ולהפוך את הוואת השעה לחוק קבוע.

קריאת:

בעבור הסכום היה יותר גבוה.

ג'קי מצא:

בעבר. בנסיבות הזמן הזאת אנחנו מבקשים להפוך את הוואת השעה לחוק קבוע. מדויב בסכום של 3,830 שקלים.

שגית אפיק:

33.תיקון חוק מס הכנסת (פטור ממיס על הכנסת מהשכרות דירות מגוריים) (הווארת שעה).

בחוק מס הכנסת (פטור ממיס על הכנסת מהשכרות דירות מגוריים) (הווארת שעה), התש"ן-1990.

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

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

(3)בסעיף 7, הסיפה החל במלים "וסיום ביום" – יימחק".

3.14.4.2. מדבריו של ראש רשות המיסים דאו בפני וועדת הכספיים עולה דבר

והיפוכו: מצד אחד, טועו מר ג'קי מצא ראש רשות המיסים דאו שהציג את

הצעות תיקון מס' 12 לחברו וועדת הכספיים כי סכום תקرت הפטור לאוთה

נקודות זמן הוא 3,800 ש"ח (כנראה מתכוון ל-3,830 ש"ח) וכי למעשה השני

היחידי המוצע הוא שינוי מהווארת שעה לחוק קבוע, אך מצד מיד

לאחר מכן מוצע נוסח הצעה הכלול, בין היתר, את תיקון סכום תקרת

הפטור ל-3,830 ש"ח. לעומת זאת המוצע ניכר כי הייתה מודעות של

מנשי הצעת החוק לתיקון מס' 12 לכך שהסכום המודרך שצפו היה

להופיע בשנת 2007 (כלל שלא היה מאומץ סכום תקרת הפטור אחר בסופו

של דבר) הוא מידוז הסכום משנת 2001 שאחרת לא היה כל הגיון בהצעה

لتיקן את סכום תקרת הפטור מ-3,830 ש"ח לאותו הסכום 3,830 ש"ח. כמו כן,

בזהירות הנדרשת יטען התובע המייצג כי עולה כי רשות המיסים לא הציגה

בפני חברי וועדת הכספיים תמורה מדויקת ומלאה של הדין, ובכלל זה לא הובחר כי ככל שלא יבוצע תיקון של סכום תקרת הפטור אזי סכום תקרת הפטור שיהא רלוונטי בשנת 2007 יהיה למצער שונה ולעומדת התובע המיצג ייגזר ממידוז סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק הפטור לשנת 2001.

3.14.4.3. גם כאשר נשאל ראש המיסים דאו באופן מפורש ביחס להוראת התחוללה הייעודית לשנים 2005 ו-2006 התהמק מבלי לדון באופן ממשי בנושא זה ונמנע מהסביר שהוא למעשה מבקש לקבוע ב-2007 סכום תקרת נמוך יותר בצורה משמעותית מזה שהיה צריך להופיע ככל שתקרת הפטור לא הייתה משתנה בתיקון מס' 12, כדלקמן:²⁹

ואמנו בהן:
אני זוכר שבעם הסכום היה 7,000 שקלים חדשים ואחריו
כך הוא ירד ל- 5,000 שקלים חדשים.

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

3.14.4.4. דברי ראש רשות המיסים הטוען פעמיינס נוספת כי לכואורה **לא מעלים ולא מורידים** את הסך של 3,830 לח' נכוונים במובן זהה שביחס לשנת 2006 לא נעשו שינוי בסכום תקרת הפטור אך אין מלאים מאחר שלא הובחר לחברי וועדת הכספיים שלא שינוי של סכום תקרת הפטור, הסכם שיופיע בשנת 2007 יהיה מידיוז של סכום תקרת הפטור משנת 2001 (קרי, מידיוז של 6,970 לח') ואף אין עולים בקנה אחד עם כך שבאותו דין של וועדת הכספיים הוצאה הצעה לתיקן את סכום תקרת הפטור ל-3,830 לח' מבלי לחבריו וועדת הכספיים דנו בנושא זה.

3.14.4.5. לעמדת התובע המיצג, בשל סעיף המידיוז הייחודי³⁰ שהמשיך למדד את סכום תקרת הפטור גם בשנים 2005 ו-2006 (שנתיים בהם חלה הוראת תחוללה ייעודית שהחotta נוסחים מתמטיות) ניכר כי למסחיה ההצעה לתקן מס' 12 היה ידוע שנדרש לקבוע באופן פוזיטיבי סכום תקרת פטור חדש לשנת 2007 שאחרת יכול מידיוז של סכום תקרת פטור בסך 6,970 לח' משנת 2001.

3.14.4.6. מהדין בפני וועדת הכנסת שהציגו לעיל למדיוננו כי תיקון מס' 12 נותר במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 ולא עבר להליך חקיקה סדרור ומלא מאחר שהתיקון הוצע כזה שرك מטיב עם העם - הפיכת הוראת שעה מטיבה שתוקפה הסתיים לחוק קבוע, וזאת מבלי שהציג כי נעשה בכך תיקון של סכום תקרת הפטור שעלול להיחשב כשיינוי לרעה. מהדין בפני

²⁹ שם.

³⁰ סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.

וועדת הכספיים אנו למדים כתען כי רשות המיסים טענה דבר והיפוכו: מצד אחד, טענה כי לאורה היא אינה מציעה שנייה של סכום תקורת הפטור לשנת 2007 מ-3,830 ל"ש ומайдך מוצגת באותו דיוון הצעה לתקן את סכום תקורת הפטור ולהעמידו על סך של 3,830 ל"ש. הדברים מתיאשים רק אם מפניהם כי רשות המיסים רצתה באמצעות המשיך עם אותו סכום פטור בסך 3,830 ל"ש שהונגה ב-2006 כתוצאה מיישום הנוסחה המתמטית שאומצה לשנת המס 2006 במסגרת הוראת התחוללה הייחודית לשנים 2005 ו-2006. ואולם, נוכח הוראת המידוד הקבועה בסעיף 4 לחוק הפטור נדרשה לציין באופן פוזיטיבי ומפורש את סכום תקורת הפטור בסך 3,830 ל"ש שאחרות היה ממשיך להתבצע בשנת 2007 מידוד של סכום תקורת הפטור משנת 2001.

הדיון במליאת הכנסת: לחברי הכנסת מוצע כי שינוי סכום תקורת הפטור ל-4,200 ל"ש הוא לאורה בגדר הטבה;

3.14.5.1. להלן, נציג כיצד הגיע לעולמו תיקון סכום תקורת הפטור ל-4,200 ל"ש ונ קיש מכך לעניינו. ביום 2 בינואר 2007 בשעה 11:00 התקיימה הישיבה השבעית ותשעה של הכנסת השבע-עשרה שבמסגרתה עלה לדיון שניות ושלישית חוק ההסדרים לשנת 2007.³¹ בישיבה זו הציג לחברי הכנסת יו"ר ועדת הכספיים דאו ח'יכ יעקב ליצמן נוסח חדש של תיקון מס' 12 הכלול לראשונה את שינוי סכום תקורת הפטור ל-4,200 ל"ש (מדובר בנושא שאומץ בסופו של דבר במסגרת תיקון מס' 12), כדלקמן:

"יעקב ליצמן (יו"ר ועדת הכספיים):"

גברתי היושבת-ראש, נסלת נכדיה, אני מתכבד להבהיר בפניכם הצעת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חוקקה להשות יעדית התקציב וההמדיינות הכלכלית לשנת 2007-2006), התשס"ז-2006 שהועברו לטיפולה של ועדת הכספיים. אבקש לציין שאף שעמד בפני הוועדה זמן קצר לדיוון בהצעת החוק, הוועדה קיימה דיונים רציניים, התעמקה בהצעות שהובאו בפניהם וسمעה את כל הוגדים הנוגעים בכך. מוקם שהועמדה סבירה. שמדובר בתיקון מורכב, פועל הנושא מתוך הצעת החוק. מתוך 21 נושאים שהועברו לוועדה, פועלו חמשה.

להלן אפרט את הנושא המונח בפניכם:

...בפרק המיסים - בפרק זה גילינו שיש כמה הטעויות שהועודה אישרה, ובוינהן מתן אפשרות לקיזוז הפסד עסקי או הפסד ממשליך-ידי כגד משכורתו של הנישום לעניין הפסדים שייווצרו בשנת המס 2007 ואילך, העלאת תקורת סכום התזרומות הפטור מ-2 מיליון שקלים ל-4 מיליון שקלים, והפיקוח של החוק המקרה פטור ממש על הכנסת מהשכורת דירת מגוון להוראת

³¹ העתק פרוטוקול הדיון במליאת הכנסת מצורף לבקשתו ומסומן כנספה 24.

**קבע. כאן בבקשת הוועדה להעלות את סכום שבר הדינה
הפטור ממס 3,830-3,830 שקל ל-4,200 שקל בחודש.**

3.14.5.2. לעומת זאת, מועד הפטור של יי"ר ועדת הכספיים בפני מליאת הכספיים ניתן ללמידה מספר דברים: ראשית, יי"ר ועדת הכספיים הציגו לחבריו הכנסת שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ש"ח כהטבה לאורה. שנית, מאופן הצגת הדברים על ידי יי"ר ועדת הכספיים ניתן להבין כי סכום תקרת הפטור שהיה אמרו לאורה לחול בשנת 2007, ככל שלא היה מאומץ סכום תקרת פטור של 4,200 ש"ח לשנת 2007, היה כ-3,830 ש"ח, זאת ועוד, 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"ח ליום 1 בינואר 2007).³² שלישיית, ברור לחלווטין 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 בצוואה כה משמעותית בהטבה שניתנה מכוח חוק הפטור מס 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"ח הוא סכום של כ-3,830 ש"ח וכי הוא איננו משנה לרעה את מצבו של העם במסגרת תיקון מספר 12.

3.14.5.3. מכל אלו ניתן ללמידה על הלק הרוח של המחוקק עת חוקק את תיקון מספר 12 - רצון לאמצז הוראה המטיבת ומשפרת את מצבו על העם. כמו כן, מהדברים שנאמרו מפורשות הן בועדת הכנסת וחן במליאה על יי"ר ועדת הכספיים דאז זה"כ ליצמן ביחס לדיווני ועדת הכספיים ניכר כי ככל שהמחוקק היה מפניהם כי שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ש"ח מרע באופן משמעותי את מצבו של העם או למצער בגדר תיקון מורכב הוא היה מוציאה את התקון מחוק ההסדרים ולכל היוטר מתחילה בהליך חקיקה סדור ומלא של שינוי סכום תקרת הפטור במסגרת הנקחים בחשבון בכלל ההיבטים הרלוונטיים.

3.14.5.4. מכל מקום, לעומת זאת, מועד הפטור המידוד, שינוי סכום התקרה במסגרת תיקון מספר 12 הוביל לכרטוסם משמעותי בהטבת המס בשנת המס 2007 עת אומץ סכום תקרת פטור חדש בסך 4,200 ש"ח חלף ממועד תקרת פטור בסך של 6,970 מיליון 1 בינואר 2001. יחד עם זאת, לאחר שהוראת המידוד הקבועה בסעיף 4 לחוק הפטור מס על דמי שכירות נותרה על כנה ולא שונתה, אזי ביינואר 2008 היה צריך לפעול כלשונה ולהמשיך במידוד של תקרת הפטור בסך 6,970 ש"ח מיום 1 בינואר 2001. זאת ועוד, בוצע מידוד שגוי של 4,200

³² ראו בעניין זה את הוראת התחוללה הייחודית שנקבעה ביחס לשנות המס 2005 ו-2006. כך, לעומת זאת, מועד הפטור בשנת המס 2007 (ככל שלא היה מאומץ הסכום 4,200 ש"ח) היה צריך למדוד את סכום תקרת הפטור מיום 1 בינואר 2001 (קרי, 6,970 ש"ח).

שנכל אחת מהשנים 2008-2021 בניגוד לשון הוראת המידוד, בגיןוד לתכליית חקיקת תיקון מס' 12 ובניגוד להלך הרוח של המחוקק בדיונים שנסובו סבב תיקון מס' 12. הדברים שהוצעו לעיל חלק זה מחדים ומבhairים כי כוונת המחוקק בתיקון 12 הייתה להטיב עם העם (ולמצער לא להרע עם העם) ויש לקחת דברים אלו בחשבון ככל שהוא צריך להידרש לשאלת התכליית וכוונת המחוקק בתיקון מס' 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

³⁴ שלעמדות התובע המיצג היו צריים להतפרסם בכל אחת מהשנים 2002 עד 2021.

3.15.2. למשל, לעומת התובע המיצג, בשנת 2020 סכום תקרת הפטור צריך היה לעמוד על סך של 9,283 נס' לחודש ³⁵ במקום סך 5,100 נס' לחודש שהופיע בטיעות, ובשנת 2021 סכום תקרת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 12ב' צריך לעמוד על סך של 9,228 נס' לחודש ³⁶ במקום סך של 5,070 נס' לחודש שהופיע בטיעות.

3.15.3. המידוד השגוי והעיגול השגוי של סכום תקרת הפטור הובילו לכך שהמשיבות גבו מהקבוצה הנפגעת מיסים ודמי ביתוח לאומי יותר 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 קבועה כי סכום תקרת הפטור שימושד יהיה זה שהופיע בסעיף 2 לחוק זה ביום 1 בינואר 2001 ולפיכך סכום תקרת הפטור בסך של 6,970 נס' מיום 1 בינואר 2001, הוא זה שהיה צריך להיות ממודד מיידי שנה החל משנת 2008 ועד לשנת 2021. לשון סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות היא בהירה, פשוטה ואינה ניתנת לפרשנות אחרות מלבד זו שהוצאה על ידי התובע המיצג. לפיכך, לעומת התובע המיצג, אין מקום במקורה הנוכחי להידרש לעניין תכליית חקיקת תיקון מס' 12 ויש לקבל את הפירוש הלשוני ההגוני היחיד שהוצע על ידי התובע המיצג בקשר לכך.³⁷ יחד עם זאת, אפילו אם נידרש לדון במקורה

³³פרשנות תכלייתית תהא רלוונטיית רק במקרים בו ייקבע כי לשון סעיף 4 לחוק הפטור מאפשר פרשנות לשונית אחרת מזו שהוצאה על ידי התובע המיצג. בהינתן שלשון סעיף 4 לחוק הפטור ממס לדמי שכירות היא בהירה ומפורשת לעומת התובע המיצג לא יהיה כל צורך להידרש לתכליית החקיקה במקרה הנוכחי.

³⁴הטבלה מסומנת **כנספח 25** ומצורפת לבקשה זו. בנוסף מצורפים לבקשה זו גם פלטי המידוד של סכומי תקרות הפטור מוחשבון לימי"ס לשנים 2006-2002 ו-2021-2008 המਸומנים לפי סדר קרונולוגי **כנספחים 26-44**.

³⁵שם.

³⁶שם.

³⁷ראו הדיון בע"א 18/8511 פקיד שומה 17 נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ, פס' 26 נבו 26.01.2020 לענייןפרשנות דיני מיסים, לפיו, רק ככל שיש יותר מחלוקת לשונית אחת דרש לבדוק את תכליית החקיקה ולבחור מבין כל חלופות הפרשנות את זו שמשמעותה בצורה הטובה ביותר את תכליית החקיקה.

הנוכחי בתכילת חקיקת תיקון 12 אזי כפי שמצוינו לעיל ניכר כי כוונת המחוקק הייתה לאמצח הוראה המטיבת ומשפרת את מצבו של העם וודאי שלא הייתה כוונה לכersetם בצורה ממשמעותית בהטבת המש. עוד מצינו כי ככל שהמחוקק היה סבור כי שניוי סכום התקירה בתיקון מס' 12 מרע את מצבו של העם (או למצער מרכיב) אזי התקון היה מוחרג החוצה מחוק ההסדרים לשנת 2007 ומופנה להליך חקיקה רגיל שהיה אפשר דיוון סדור ומלא בכלל היבטים והמשמעות הנובעים מתיקון מס' 12. בנוסף, עמדנו על כך שתכילת חקיקת חוק ההסדרים לשנת 2007 שבמסגרתו אומץ תיקון מס' 12 הייתה להציג את יעד התקציב לשנת הכספיים 2007 ולא מעבר לכך. ברי, כי גם פרשנות תכליתית מצבעה מפורשת על כך כי יש לקבל את עמדת התובע המיצג בעניין המידוד השゴי שמטיבה יותר עם העם ביחס לסטומי תקרת הפטור שפורסמו באופן שוטף.

4.2. העילה המשפטית ביחס לעיגול השゴי

לעמדת התובע המיצג, בין השנים 2002-2021 נעשה עיגול שגוי של סכום תקרת הפטור המודד לסכום הקרוב ביותר שמתחלק ב-10 ש לא שרירות, וזאת בהיעדר עיגון נורמטיבי ולא כל סמכות. אומנם מכוח סעיף 120(ד) לפકודת מס הכנסת הותכן צו עיגול סכומים במוגרתו נקבעו כללי עיגול לחלק מהסכומים המפורטים בסעיף 120ב לפకודת מס הכנסת, אך צו עיגול הסכומים כלל איינו עוסק בעיגול סכום תקרת הפטור, אלא בעיגול סכומים אחרים שמדוברים מכוח סעיף 120ב לפקודת מס הכנסת. למעשה, הוראת עיגול הסכומים שעשויה להיות רלוונטייה ביחס לסכום תקרת הפטור מצויה בסעיף 240 לפקודת מס הכנסת וזוו קובעת כי כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו יוגדל או יופחת עד לשקל הקרוב ביותר. כאמור, לעומת זאת, הטענה המיצג סכום תקרת הפטור המופיע בחוק הפטור ממש על דמי שכירות צרייך להיות מוגדר לפחות עליית המדד ומעוגל לשקל הקרוב. זאת ועוד, הלכה למעשה, סכום תקרת הפטור המודד עוגן 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 השゴי ו/או כתוצאה מהעיגול השゴי של סכום תקרת הפטור שילם בשנתיים שקדמו למועד הגשת בקשה זו מסים בגין לרשות המיסים ו/או דמי ביטוח לאומי ביסוד לביטוח לאומי (להלן: "הקבוצה הנפגעת").³⁸ מבלי לפגוע בכלליות האמור, לעומת זאת התובע המיצג בتوز הקבוצה הנפגעת נכללים, בין היתר, יחידים כдельקמן:

5.1.1. כל אדם שכתוצאה מהמידוד השゴי ו/או העיגול השゴי שילם לרשות המיסים, במהלך השנתיים שקדמו למועד הגשת בקשה זו, מס בגין לרשות המיסים דמי שכירות מדירת מגורים שהייתה לו. בכלל זה, היחידים ששילמו מס בגין בהתאם למסלול הפטור

³⁸ ולרבות תלומוי חובה אחרים הנובעים מהמידוד השゴי ו/או מהעיגול השゴי.

החלקי או יחידים שכטוצאה מפרסום המידע השגוי של סכום תקורת הפטור הוטעו לבוחר במסלול ה-10% ו/או במסלול המס השולי ושילמו לרשומות המיסים על הכנסתותיהם 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 מס על דמי שכירות בהינתן שתקורת הפטור הייתה ממודדת ומעוגלת כחלה. התובע המיציג ביצע אומדן ראשוני של המס ששולם ביותר, ³⁹ כלהלן :

5.1.1.1. מסקר הוצאות משק הבית לשנת 2018 שפורסמה הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה ביום 14 בינואר 2020 ⁴⁰ 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 המיציג מעיריך כי כ- 16% מושכרות בעבר דמי שכירות בטוחה שבין סכומי תקורת הפטור השגויים שפורסמו ביחס לשנים 2020 ו-2021 לבין סכומי תקורת הפטור באותו שנים בהינתן שתקורת הפטור הייתה ממודדת ומעוגלת כחלה. ⁴² זאת, אומרת, התובע המיציג אומד את הקבוצה הנזוקה לשילמה מס ביתר על דמי השכירות בכ- 33,812 משכירות בשנה. ⁴³

5.1.1.3. התובע המיציג מעיריך כי סכום המס המומוצע ששולם ביותר הוא 5,536 ₪. ⁴⁴ יחד עם זאת, למען הזיהוות ובהתאם לרווח הגישה השמנית והזהירה התובע המיציג יפחית להלן את סכום זה ב- 25% וייקח בחשבון סך של 4,152 ₪. ⁴⁵

³⁹ סכום זה יתוון בהמשך בהתאם לנזוני אמת שיתקבלו מהמשיבות.

⁴⁰ העתק של סקר הלמ"ס מצורף **בנספח**.

⁴¹ ממשקי הבית (כ- 2,609,000) הם בעלי שתי דירות או יותר ומהם הופחו 2% מהם בעלי שלוש דירות או יותר. קבוצת הייחס היא כנראה גודלה יותר מאשר שסקר הוא נכון לשנת 2018 וקיים מגמת גידול במספר משקי הבית המחזיקים בלמעלה מדירה אחת. כמו כן, קבוצת הייחס צפופה לכל גם חלק מלאה המחזיקים בעלותם דירות מגורים אחת המשכרת על ידם (כמו, אנשי המתוגරרים בדירה שכורה ובמקביל משכירים את הדירה בעלותם לאנשים או תשבי חוץ) וגם חלק מלאה המחזיקים בשלוש דירות ויותר (בכפוף לגובה דמי השכירות של הדירות המשכורות). כאמור, מדובר באומדן ראשוני שמנרי שייתוקן בהמשך בהתאם לנזוני האמת שיתקבלו מרשות המיסים.

⁴² לצורך חישוב זה, התובע המיציג סקר את מחורי השכירות של דירות מגורים המפורטים באתר יד 2 ביום 9 למאי 2021 ועלה כי מתוך 31,890 דירות שהיו מפורטים באתר יד 2 באותה היום 16.34% הם בטוחה שבין 5,071 ₪ (סכום תקורת הפטור השגוי לשנת 2021) לבין 9,228 ₪ (סכום תקורת הפטור שהיא צריכה לצריך להתרנס בשנת 2021) ו- 15.95%- 9,283 ₪ (סכום תקורת הפטור שהיא צריכה לצריך להתרנס בשנת 2020). פליי אתר יד שתים מינורפים **נספחים 46-48** לבקשת זו.

⁴³ יעיר כי גם משכירותים של דירות מגורים שנשכרכות בתמורה לדמי שכירות מחוץ לטוווח האמור (למעלה מהטווח או למטה מהטוווח) עשויים להיכلل בתחום הקבוצה הנגעת. כמו כן, מן הצד השני יש לזכור בחשבון כי לא כל אלו המשכרים דירות מגוריים ממשמים מסוימים על הכנסתת דמי השכירות בהתאם לדין.

⁴⁴ לצורך האומדן, נלקח בחשבון סכום המס המקסימלי שככל יכול היה להיות משולם בגין על ידי יחיד ספציפי לשנת מס 2021 בהינתן שהבחירה מבוססת בוקירה על גובה סכום המס לתשלום: 11,073 ₪ (9,228 ₪ * 12 חודשים * מס בשיעור 10%). סכום זה חולק על ידי התובע המיציג בשתיים.

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

5.1.2. כל אדם שכותצה מהמידוד השゴי ו/או העיגול השゴי שילם למוסד לביטוח לאומי, במהלך השנהוים שקדמו למועד הגשת בקשה זו, דמי ביטוח לאומי בגין על הכנסת דמי שכירות מDIRECTOR מגורים שהיתה לו. בכלל זה, יחידים ששילמו דמי ביטוח לאומי בגין שכותצהה ביטוח בהתאם למסלול הפטור החלקי (בגין החלק החיבר) או יחידים שכותצהה מפרסום סכום תקורת פטור שゴי הוטעו לבחור במסלול המס השולי ושילמו למוסד לביטוח לאומי על הכנסתיהם מדמי השכירות דמי בגין ביטוח לאומי בגין. לעניין סעיף זה "דמי בגין לאומי בגין" הוא סכום דמי בגין ביטוח לאומי שעולה על סכום דמי בגין ביטוח שאותו היה נדרש לשלם היחיד במסלול הפטור מס בסה"כ שתקורת הפטור הייתה מודדת ומוגלת כהלכה. התובע המיצג ביצע אומדן גס ראשוני של דמי הביטוח הלאומי ששילמו בגין, כדלקמן:⁴⁶

5.1.2.1. סעיף 350(א)(7) לחוק הביטוח הלאומי, תשנ"ה-1995 (להלן: "חוק הביטוח הלאומי") מכנה פטור מס להכנסות דמי שכירות מDIRECTOR מגורים המדווחות במסלול הפטור או במסלול ה-10%⁴⁷ לעומת זאת, לא נקבע פטור מפורש בחוק הביטוח הלאומי בגין להכנסות דמי שכירות מDIRECTOR מגורים שמדווחות במסלול הפטור החלקי (בגין החלק החיבר במס) או במסלול המס השולי. להערכת התובע המיצג, כמות היחידים ששילמו דמי בגין לאומי בגין צפואה להיות קטנה ממשמעותית מכמות היחידים ששילמו מס בגין כמפורט לעיל. בנוסף, החבות בדמי בגין לאומי מוגבלות בתקרה, וגם עניין זה שלעצמם מוביל להקטנת כמות היחידים ששילמו דמי בגין לאומי בגין.

5.1.2.2. בהערכתה שמרנית התובע המיצג אומד את כמות היחידים ששילמה דמי בגין לאומי בגין בכ- 3,381 יחידים (10% מקבוצת המשכרים בעלי שתי דירות מגורים), ואומד את דמי הביטוח הלאומי ששילמו בגין בגין כל יחיד בכ- 830 ₪⁴⁸ (20% מאומדן סכום המס ששולם בגין).

⁴⁵ 33,812 משקי בית כפול 4,152 ₪.

⁴⁶ האומדן יתוקן בהמשך בהתאם לנזוני אמת שיתקבלו מהמשיבות.

⁴⁷ לעומת זאת המוסד לביטוח לאומי בעניין זה ראה חזרי המוסד לביטוח לאומי: **חו"ר כלל 04/08/2004** מיום 26 באוקטובר 2004 וכמו כן **חו"ר כלל 52/08/2008** מיום 15 באפריל 2008.

⁴⁸ בהקשר זה, נלקח בחשבון כי ישערו דמי הביטוח הלאומי נמוכים באופן משמעותי משיעורי המס המשולמים על דמי השכירות. כמו כן, הנסיבות של תקורת הכתשה ביחס לדמי בגין לאומי צפואה להוביל גם היא להפחיתה סכום דמי הביטוח הלאומי המוצע ששולם בגין בעקבות המידוד השゴי והעיגול השゴי.

5.1.2.3. על כן, להערכת התובע המיצג 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 השנהו שקדמו למועד הגשת בקשה זו מכיר דירת מגורים שהושכרה על ידו טרם המכירה ושילם "מס שבב' יתר". לעניין זה "מס שבב' יתר" הוא מס שבב' ששולם בגין חלק מהחפתה שהופחת מעלות הרכישה (או נוסף לשווי המכירה) ושניתן לייחסו לחלק דמי השכירות שבין סכום תקרת הפטור השגוי שפורסם בין סכום תקרת הפטור שהוא ציריך להתרפסם בהינתן שתקרת הפטור הייתה הייתה ממומדת ומעוגלת כהלכה, והכול בכפוף לכך שדמי השכירות השוטפים היו עשויים להיות פטורים ממש בהתאם למסלול הפטור בהינתן שתקרת הפטור הייתה ממודדת ומעוגלת כהלכה.⁵⁰ להלן פרט התובע המיצג את עמדתו בעניין זה, כדלקמן:

5.1.3.1. כאשר נמכרת דירה שהושכרה (ושבגינה לא מבוקש פטור ממש שבב'), בין אם המוכר נהנה מפטור ממש על הכנסת דמי השכירות השוטפת לפי מסלול הפטור או מסלול הפטור החלקי, בין אם בחר במסלול ה-10%⁵¹ ובין אם בחר במסלול המשולי, לעומת זאת רשות המיסים, בכל המקרים יש לחשב את הפחת שהמוכר היה רשאי לנכותו על פי הדיון בגין השנים שבהן דירת המגורים הושכרה ולהפחיתה מעלות רכישת הדירה או להוסיפו לתמורת המכירה (הדבר יוביל אותה תוצאה).⁵²

5.1.3.2. התובע המיצג מבקש להציג כי איןו מבקש לחלוק בתובענה הייצוגית Dunn על עמדת רשות המיסים ביחס לצורך לנכונות את הפחת מעלות הרכישה במכירת דירת מגורים שהושכרה ובכלל זה איןו מבקש לחלוק על עמדתה של רשות המיסים ביחס לצורך לנכונות 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 ממש שבב', ושבגינה שולמו באופן שוטף מיסי יותר בגין הכנסת דמי השכירות (כתוצאה מהמידוד והעיגול השגויים), יש להפחית מעלות הרכישה את אותו חלק מהחפתה

⁴⁹ 3,381 משקי בית כפול 830 ₪.

⁵⁰atum הסר ספק, יובהר בזורה מפורשת כי בתובענה זו לא מועלית כל טענה נגד עמדת רשות המיסים העולה מהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5 בנתן 2007 מיום 27 בפברואר 2007 ומתחספת מספר 1 להוראות הביצוע האמורה מיום 27 באוגוסט 2008 ואו נגד קביעותיו של בית המשפט המחויז ביחס בזורה מקרקעין חיפה (פורסם במיסים – הוצאה רונן). טענותו של התובע המיצג בעניין תשלום מס שבב' בגין נוגעת אך ורק לעניין חלק הפחתה שהפחית את עלות הרכישה ושבע מהמידוד השגוי ו/או מהיעיגול השגוי.

⁵¹ ביחס למסלול ה-10% הדברים כתובים מפורשות בסעיף 1(א) לפקודת מס הכנסה.

⁵² יובהר כי לעניין זה אין חשיבות ממשית לעמדת רשות המיסים בתוספת מספר 1 להוראות ביצוע 5 משנת 2007 בדבר תחוללה רטוספקטיבית של העמדה שהציגה רשות המיסים בהוראות ביצוע מיסוי מקרקעין 5 משנת 2007 לעניין מאוחר שעמדת התובע המיצג בעניין המידוד השגוי היא כי טעות המידוד השגוי הchallenge ממליא משנת 2008 ואילך.

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

שניתן ליחסו חלק הכנסה שחויב במס יתר בשל המידוד השגוי והעיגול השגוי (ושהיה צריך ליהנות מפטור מס), ובין אם פחות זה נכון בפועל מהכנסת השכירות השוטפת ובין אם לאו. בהקשר זה, הוראת סעיף 122(ג) לפוקודת מס הכנסה קובעת כי יוסף לשווי המכירה הסכום המירבי של הפחות **"שניתן היה לנכותו לפחות פיי הדין"**. כמו כן, בהוראת ביצוע 5 בשנת 2007 רשות המיסים נקבעה בעדשה, לפיה, יש לראות את מסלול הפטור כאילו קיימת בו הוראה דומה לו הקבועה בסעיף 122 לפוקודת. התובע המיציג יטען כי המחוקק ובמידה מסוימת לאחר מכן גם רשות המיסים יצروا מתאימים בין ניכוי הפחות מהכנסת השכירות השוטפת לבין הצורך להוסיף את הפחות שנוכה לתמורת המכירה (או להפחיתו מעלות הרכישה). בין אם התובע המיציג מסכים למataם זה ובין אם לאו, לעומת זאת רשות המיסים, ביחס לכל מסלולי מיסוי הכנסת השכירות, ככל פחות **שניתן היה לנכותו על פי הדין** מהכנסת דמי השכירות השוטפת צריך להתווסף לתמורת המכירה (או להיות מופחת מעלות הרכישה).⁵⁴ ואולם, לעומת זאת התובע המיציג, חלק הפחות המייחס להפרש בין סכום תקרת הפטור שפורסמה לבין סכום תקרת הפטור בהינתן שהיא הייתה ממודדת ומעוגלת כהלכה **לא ניתן היה לניפוי לפי הדין** בהינתן שהכנסת דמי השכירות הייתה אמורה להיות פטורה ממש בתואם לחוק הפטור ממש על דמי שכירות ככל שהמידוד והעיגול היו נעשים כהלכה (לא ניתן היה לנוכח את הפחות מהכנסה פטורה ממש). זאת ועוד, אותו חלק בהכנסת דמי השכירות גם לא נהנה בפועל מהטבת המס שמנקה חוק הפטור לאור המידוד והעיגול השגוים שהובילו לפרוסום סכום תקרת פטור נזיך ושגוי. כך, לאחר שהפחות לא הייתה מותר בניכוי לפי הדין ולאחר שبنוסף החלק החייב לא נהנה מהטבת המס שמעניק חוק הפטור ממש על דמי שכירות אז אין כל הצדקה *'להעניש'* פעם נוספת את אלו ששילמו בעבר מיסי יתר בשל המידוד והעיגול השגוים באמצעות הפחות מעלות הרכישה בעת מכירת הדירה. גישה זו המוצגת על ידי התובע המיציג תוביל להקטנה מסוימת (וחלקית בלבד) של העיונות המיסוי שנגרם במהלך השנים לשacky הדירות ששילמו באופן שוטף מיסי יתר ותקרב אותן במידה מסוימת (וחלקית בלבד) למיסוי האמת.⁵⁵

5.1.3.3. התובע המיציג אומד את כמות היחידים ששילמה מס שבך ב-6,480 כents לשנה (30% מתוך המשקיעים שמכרו דירות בשנה),⁵⁶ ואומד

⁵⁴ בהקשר זה, הנחתי לרוגע בכך את הדין ביחס לאלו שהיו רשאים לנוכח פחות על פי הוראות הדין אך הלהה למעשה הוכח כי לא ניתן את הפחות מטעמים לגיטימיים.

⁵⁵ בהקשר זה ראה את הדין שנעשה בעי"א 5883/18 **מנהל מיסוי מקrium**urdah נ' **PV BV** (פורסם במיסים, הוצאה רונן) בעניין יחסוי הגומלין בין מס הכנסה לבין מס שבך וחשיפה לחותור למיסוי אמרת.

⁵⁶ ראה סקירת עף הנדל"ן למגורים שנעשתה בפברואר 2020 על ידי אגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר, לפיה, 1,800 דירות משקיעים נמכרו בחודש אחד. הסקירה האמורה מعتبرת בקשה זו ומסומנת כ**נפקה** 49 המשמעות היא שכ-21,600 דירות משקיעים נמכרו בשנה אחת. מאחר שחלק מדירות המשקיעים אינם מושכרות וחלק אחר מהם הושכרו בסכימות שלא הובילו

בהערכה שמנית את מס השבח ששולם בגין ביחס לכל יחיד בכ-260,1

⁵⁷ לפ.

5.1.3.4. על כן, להערכת התובע המיצג לרשות המיסים (אגף מיסוי מקרקעין) שולמו מיסי שבח בגין בסך של כ-1,648,000 ש"ח לשנה,⁵⁸ וסה"כ לשנתיים כ- 16,329,600 ש"ח.

5.2. מכל אלו עולה כי התובע המיצג אומד את סכום הנזק הonomicali שנגרם לחבריו הקבוצה כתוצאה מהמידוד השגוי והעיגול השגוי בכ-302,716,908 ש"ח (להלן: "סכום הנזק הקבוצתי"). לסכום הנזק הקבוצתי יתווסף הפרשי הצמדה וריבית עד למועד מתן החזרה בפועל. כמו כן, לסכום הנזק הקבוצתי יתווסף סכום נזק נוסף שייצטבר עד למועד החלטה בבקשתו זו בהתאם להלכת מנירב,⁵⁹ שכן סגירתה של תקופת ההשבה הוא מועד אישור בקשה לניהול הליך כתובענה ייצוגית, ולא מועד הגשתה.

6. עלילת התביעה האישית של התובע המיצג⁶⁰

6.1. התובע המיצג הוא עורך דין. התובע המיצג הוא בעליים של דירת מגורים אחת ברחוב התקופה 18א (דירה מספר 3) בירושלים (להלן: "דירה המגורים").

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

6.3. העלילה האישית של התובע המיצג

6.3.1. לתובע המיצג קיימת עליה בתובענה הייצוגית כלפי רשות המיסים בגין תשלום מס בגין על הכנסת דמי שכירות מדירות המגורים. בנוסף, לתובע המיצג קיימת עליה בתביעה נגד המוסד לביטוח לאומי בגין שההתובע המיצג הוא חלק מקבוצה נפגעת שמשלת מיסי יתר ודמי ביטוח לאומי בנסיבות. כמו כן, ככל שסכום תקורת הפטור לא ימודד ויוגל כהנחה התובע המיצג חשוב לתשלומי מס בגין ודמי ביטוח לאומי בגין בתנאים עתידיים.

להשלום מסו יתיר על הכנסת דמי שכירות השוטפת ובנוסף ייתכנו השפעות תקופתיות נוספות איזי למען הזירות התובע הפניות קבוצה זו ב-70%. בחישוב האמור לקחת בחשבון שחלק מדירות המשקיעים נמכרו בפטור בהתאם להוראות סעיף 49(5) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.⁶²

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

58. 6,480 יחידים כפול 1,260 ש"ח.

59. דינ'ם 8626/17 מנירב / משרד האוצר, פורסם בנבו ב-11.11.2020 (להלן: "הלכת מנירב").

60. בקשה זו מצורף תצהיר לתמיכת בעבודות הרלוונטיות לתובע המיצג המסומן נכصف 50. כמו כן, מצורף ייפוי כוח המסומן נכصف 51.

61. מזכירים לתצהירו של התובע המיצג העמודים הרלוונטיים מדווחות המס שהגיש התובע המיצג לרשות המיסים לשנות המס 2019-1.

7. השאלה המשפטית המשותפת לקבוצה

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

7.2. **לענין 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 נורטטיבי לעיגול האמור כעדות התובע המייצג?

8. אפשרות סבירה שהשאלה המשפטית תוכרעה לטובת הקבוצה

8.1. קיימת אפשרות סבירה (ולמעלה מכז) שהתובענה הייצוגית תוכרעה לטובת הקבוצה הנגעתה. כאמור לעיל, אין כל עיגון נורטטיבי לעיגול הסכומים של סכום תקרת הפטור לסכום מהוועה מכפלה של עשרה שקלים חדשים. בנוסף, הוראת סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות היא בהירה ו פשוטה ומלמדת על כך שנעשה מידוד שגוי של סכום תקרת הפטור. לעומת זאת, הטענה המייצג לשון סעיף המידוד אינה סובלת פרשניות אחרות מלבד זו שהזאה על ידו, לפיה, הסכום שהוא צריך להיות ממוקד הוא 6,970 לח מיום 1 בינואר 2001. יחד עם זאת ובחינתם של מעתה מן הצורך, לעומת זאת התובע המייצג גם פרשניות תכליתית מצבעה על כך כי יש לקבל את עדות התובע המייצג בענין המידוד השגוי, שכן ניכר כי כוונת המחוקק בתיקון מס' 12 הייתה לאמץ הוראה המטיבה ומשמעות את מצבו של העם וודאי שלא הייתה כוונה לכרכס בצורה משמעותית בהטבת המס המקורי בחוק הפטור ממס על דמי שכירות. עוד מצאנו כי ככל שהמחוקק היה סבור כי שינוי סכום התקראה שנעשה בתיקון מס' 12 מרע את מצבו של העם (או לפחות מרכיביו) אז התיקון היה מוחרג החוצה מחוק ההסדרים לשנת 2007 ומפנה להליך חקיקה וגיל שהיה אפשר דיוון סדור ומלא בכלל ההייבותים והמשמעות הנובעת מתיקון מס' 12. בנוסף על כך שתכלית חקיקת חוק ההסדרים לשנת 2007 שבמסגרתו אומץ תיקון מס' 12 הייתה להשיג את יודי התקציב לשנת הכספיים 2007 ולא מעבר לכך.

9. הולמות הייצוג

9.1. בא כוחו של התובע המייצג - עי"ד מוטי בלתיו הוא שותף במחוקת המיסים במשרד גROS ושות' ובעל ידע, ניסיון וМОומחות בתחום המס הרלוונטיים לתובענה הייצוגית דן. עי"ד מוטי בלתיו ייצג את הקבוצה הנגעת בתום לב ובצורה ראויה והולמת.

10. הטעמים להיות התובענה הייצוגית הדרך הייעילה וההוגנת לדzon בנושא

10.1. לעומת זאת התובע המייצג המשיבות גבו במהלך השנים מיסים ביתר ודמי ביטוח לאומי ביותר מעשרות אלפי נישומים ייחודיים כתוצאה מחישוב לא מדוק (לשון עדינה) של סכום תקרת פטור לאחר מידוד שגוי ועיגול שגוי. תובענה ייצוגית מהוועה את הדרך הייעילה וההוגנת להכרעה במחוקת בניסיבות העניין, מכמה טעמיים (רשימה חלקית ולא ממצה): (1) הסכום המגיע לכל אחד מחברי הקבוצה נמוך באופן יחסית וכשלעצמם הוא אינו יוצר מוטיבציה לניהול הлик מול

המשיבות; (2) פערו 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 מפותחו בהליכיים משפטיים כנגד המשיבות מחשש שההליכיים האמורים יובילו את המשיבות לעורוך ביקורות בנושאים נוספים בתיקם האישי וכן שכרם יצא בהפסדים; (4) עלויות יצוג וניהול הליכיים משפטיים מול המשיבות (ובמיוחד מול רשות המיסים) הן יקרות, ובנוסח ההליכיים האמורים נמשכים על פני שנים ארוכות ולפיכך הcadiotis הכלכלית לפתחה בהליכיים אישיים נגד הרשותות מוטלת בספק; (5) על כל אלה יש להוסיף כי במקרים רבים נישומים יצטרכו לנחל הליך נפרד כנגד כל אחת מהרשותות; (6) הקבוצה הנפגעת גדולה וברור כי ניהול הליך תובענה יצוגית על פני ניהול עשרות אלפי הליכיים במקביל הוא עילן עורך. הלכה למעשה, אנו למדים שלרוב לבתי משפט מגיעות מחלוקת מיסיות שהשפעתן הכלכלית ממשמעותית וגבואה יותר מזו העומדת על הפרק בתובענה היצוגית דן ביחס לכל יחיד בנפרד.⁶²

11. שכר טרחה ומול

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

12. לא קיימת בקשה דומה או תובענה יצוגית דומה

12.1. לא קיימת בקשה לאישור תובענה יצוגית או תובענה יצוגית אשר השאלות המהוות של עובדה או משפט המתעוררות בה והמשותפות לחבריו הקבוצה, כולן או חלקם, זהות או דומות בעיקרן לשאלות המתעוררות בבקשת זו.

12.2. למען הסר ספק, התובע המציג יבהיר כי להבנתו ת"צ 20-01-42666, עו"ד **רשף חן נ' מדינת ישראל - רשות המיסים** הנידון בימים אלו בבית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב -יפו עוסק בשאלת החוקיות של ניכוייפחת מעלות הרכישה של מוכרי דירות מגורים שהושכרו וננהנו מפטור מס מס בהתאם לחוק הפטור ממש על דמי שכירות וזאת לצורך חישוב מס השבח בגין מכירת הדירות האמורויות (להלן: "**ענין רשף חן**"). השאלה **בעניין רשף חן** מטעורה נוכח היעדרה של הוראה מפורשת בחוק הפטור ממש על דמי שכירות הקובעת כי יש לבצע התאמה של הפחת בעת מכירת דירת מגורים שהושכרה (הפחמת הפחמת מעלות הרכישה או הוספת הפחמת לתמורות המכירה) בדומה להוראה שמופיעה בסעיף 122 לפקודת מס הכנסה. כך, **ענין רשף חן** עוסק בשאלת הצורך לבצע התאמה של הפחמת שמיוחס עד לגובה דמי השכירות הפטוריים ממש. זאת ועוד, בקשה זו עוסקת בטענת התובע המציג בדבר מידוד שגוי ועיגול שגוי של סכום תקרת הפטור, ואני מעלה כל טענה בדבר אופן ניכוי הפחמת 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 בלתיי "פוטנציאל חיסכון המס בדינוי השומה וערעורי המס - נתוני אמת". מסים ל'ב/4 (דצמבר 2018). הממצאים מלמדים כי בדרך כלל הליכי המס מתנהלים ביחס למחלקות קטיפות בסכומים ממשמעותיים.

12.3. נבהיר כי אומנם אחת השאלות הנזירות מטענת התובע המיצג בבקשת דין עוסקת בעניין ניכוי פחת אך שאלת זו מתעוררת אך ורק במקרים של חלקל הפחית שnitן ליחסו לדמי השכירות שעלו על סכום תקורת הפטור השגוי שפורסם ועד לסכום תקורת הפטור המדויק שהיה צריך להתרשם לפחותה התובע המיצג ככל שהוא נעשים מידוד כהלה ועיגול כהלה. קרי, מדובר בעילות שונות לחלוין 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. ביפויות למנגנון החדילה

14.1. בדNm 5519/15 **יוסף אחמד יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזרחי בע"מ** (פורסם בנבו, 17 בדצמבר 2019) קבע בית המשפט העליון ברוב דעתו כי לא קיימות חובות לפני בפנייה מוקדמות לרשות טרם הגשת תובענה ייצוגית, לאור הקשיים האינהרנטיים המתעוררים בהטלת חובות כאמור ובמיוחד נוכח קיומו של מנגנון חדילה מעוגן בחוק התובענות הייצוגיות.⁶³

14.2. בהקשר זה, בית המשפט הנכבד מותבקש לפעול לאור מנגנון החדילה הקבוע בסעיף 9 לחוק התובענות הייצוגיות ולאפשר למשיבות 'פתח מילוט' מן ההליך הייצוגי אם תודעה לבית המשפט, בתוך 90 יום מיום הגשת החלטה,⁶⁴ כי הן חוללות מן הגביה שבגינה ההחלטה היליך הייצוגי נפתח ויוכח כי הן אכן חדלו מהגביה עד אותו מועד.

15. הסעדים המבוקשים

15.1. להורות על ניהול היליך זה כתובענה ייצוגית נגד המשיבות בכפוף למנגנון החדילה. בכלל זה, בהתאם להוראות סעיף 14(א) לחוק התובענות הייצוגיות מותבקש 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 תקורת הפטור בחוק מס הכנסת (פטור ממש על הכנסת מהשכרת דירות מגורים), הרש"ן-1990 שילם בשנתיים שקדמו למועד הגשת התובענה מסים בגין רשות המיסים ו/או דמי ביתוח לאומי יותר למושד לביטוח לאומי.

15.1.2. **זהות התובע המיצג ובא בוחנו**: התובע המיצג יהא מר אביעד בלתיי ובא כוחו יהא עוזיד מוטי בלתיי.

15.1.3. **השאלות המשפטיות המשותפות לקבוצה**:

⁶³ ראו לעניין זה, בין היתר, את פסק דין של **נבוד הנשייה השופטת אסתר חיון**.

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

15.1.3.1. לעניין המידוד השגוי: האם סכומי תקרת הפטור שפורסםו החל משנת 2008 ואילך היו צריים להתקבל כתוצאה מomidod של 4,200 נס מיום 1 בינואר 2007 כפי שפורסם או שמא כתוצאה מomidod של 6,970 נס 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 השלים הקרוב כעמדת התובע המייצג?

15.1.4. הסעד הנتابע: השאלה של מיסים ששולם בither ודמי ביתוח לאומי ששולם בither.

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

15.3. לחיבב את המשיבות בהזאות התובע המייצג.



מותי בלטטי, עו"ד
גורוס ושות'
ב"כ המבוקש

היום, 25 ביולי 2021

תיק מוסגים

NELLOH LBKSHA LA'ISHOR NIHAL HLIK CATOBUNA YICOGIAT BE'UNIIN MIDOD
SHGOI VEIGOL SHGOI SEL SCOM TAKRAT HPTOR BACHOK HPTOR MMAS UL
DMI SCHIROT

תובן עניינים

- נספח 1 : התובענה הייצוגית –עמודים 59-57.
- נספח 2 : נוסחו המקורי של חוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 62-61.
- נספח 3 : דברי הסבר לנוסחו המקורי של חוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 65-64.
- נספח 4 : תיקון מס' 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 68-67.
- נספח 5 : תיקון מס' 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 71-70.
- נספח 6 : תיקון מס' 3 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 74-73.
- נספח 7 : תיקון מס' 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 77-76.
- נספח 8 : דברי הסבר לתיקון מס' 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 80-79.
- נספח 9 : תיקון מס' 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 82-83.
- נספח 10 : תיקון מס' 6 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 86-85.
- נספח 11 : תיקון מס' 7 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 89-88.
- נספח 12 : תיקון מס' 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 93-91.
- נספח 13 : דברי הסבר לתיקון מס' 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 96-95.
- נספח 14 : פרוטוקול מס' 243 מישיבת ועדת הכספים מיום 26 במרץ 2001 – עמודים 98-101.
- נספח 15 : תדפיס חישוב הצמדה לשנת 2020 (בהתעלם מטענת המיודד השגוי) – עמודים 105-103.
- נספח 16 : תדפיס חישוב הצמדה לשנת 2021 (בהתעלם מטענת המיודד השגוי) – עמודים 107-109.
- נספח 17 : תיקון מס' 9 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 112-111.
- נספח 18 : תיקון מס' 10 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 115-114.
- נספח 19 : תיקון מס' 11 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 118-117.
- נספח 20 : תיקון מס' 12 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות – עמודים 121-120.
- נספח 21 : החוצה לתיקון מס' 12 (חוק ההסדרים לשנת 2007) – עמודים 125-123.
- נספח 22 : פרוטוקול מס' 63 לוועדת הכנסת מיום 6 בדצמבר 2006 – עמודים 129-127.
- נספח 23 : פרוטוקול הדין בוועדת הכנסת מיום 17 בדצמבר 2006 – עמודים 135-131.
- נספח 24 : פרוטוקול הדין במליאת הכנסת מיום 2 בינוואר 2007 – עמודים 145-137.
- נספח 25 : טבלת סכומי הפטור לאחר מיודד ועיגול בהתאם לדין – עמוד 147.
- נספח 26 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2002 – עמוד 149.
- נספח 27 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2003 – עמוד 151.
- נספח 28 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2004 – עמוד 153.
- נספח 29 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2005 – עמוד 155.
- נספח 30 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2006 – עמוד 157.
- נספח 31 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2008 – עמוד 159.
- נספח 32 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2009 – עמוד 161.
- נספח 33 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2010 – עמוד 163.
- נספח 34 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2011 – עמוד 165.
- נספח 35 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2012 – עמוד 167.
- נספח 36 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2013 – עמוד 169.
- נספח 37 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2014 – עמוד 171.
- נספח 38 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2015 – עמוד 173.
- נספח 39 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2016 – עמוד 175.
- נספח 40 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2017 – עמוד 177.
- נספח 41 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2018 – עמודים 180-179.
- נספח 42 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2019 – עמודים 183-182.
- נספח 43 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2020 – עמודים 186-185.
- נספח 44 : פلت מיזוד ממוחשבו למ"ס לשנת 2021 – עמודים 189-188.
- נספח 45 : סקר הלמ"ס שכותרתו הדיר בישראל מיום 14 בינוואר 2020 – עמודים 202-191.
- נספח 46 : פلت מאתר יד 2 (סכום המקנה) מיום 9 למאי 2021 – עמוד 204.
- נספח 47 : פلت מאתר יד 2 (סכום המונה – חלופה ראשונה) מיום 9 למאי 2021 – עמוד 206.
- נספח 48 : פلت מאתר יד 2 (סכום המונה – חלופה שנייה) מיום 9 למאי 2021 – עמוד 208.
- נספח 49 : סקירת ענף הנדל"ן למגורים במשרד האוצר לחודש פברואר 2021 – עמוד 222-210.
- נספח 50 : תצהיר התובע המציג – עמוד 226-224.
- נספח 51 : ייפוי כוח – עמוד 228.

**נספח 1 : התובענה הייצוגית -
עמודים 34-59.**

בבית המשפט המחויז מרכז שבתו כבית משפט לעניינים מנהליים

ת.צ.

התובע המיציג:

037119377 אביעד בלתי ת.ז.

מדרך מנחים בגין 65, תל אביב-יפו
על ידי ב"כ עוה"ד מוטי בלתי ואו כל עוה"ד אחר
ממשרד עורכי הדין גروس ושות'
מרכז עזריאלי 1, המגדל העגול, קומה 39, תל אביב 6701107
טל': 03-6074514 פקס': 03-6074499 ; נייד: 050-7579613 ;

- נגד -

הנתבעות:

מדינת ישראל – רשות המיסים

על ידי ב"כ מפרקליות מחויז תל אביב (אזור ח)
בבית קרدن, דרך מנחים בגין 154 (קומה 11), תל אביב
ת"ד 33475, תל-אביב 6133302
טל': 073-3924888 ; פקס': 02-6468005 ;
המוסד לביטוח לאומי
שדר ויצמן 13, ירושלים 91909
טל': 02-6709070 ; פקס': 02-6525038 ;

.2

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 לטובה התובע המיציג והקבוצה הנפצעת ולהורות על השבת המיסים ששולמו ביתר ודמי הביטוח הלאומי שולמו ביתר לחבריו הקבוצה הנפצעת.

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

אומדן הנזק לכל הקבוצה: 302,716,908 ₪.

1. תמצית התובענה הייצוגית

1.1. חוק מס הכנסת (פטור ממיס על הכנסת מהשכרת דירות מגורים), התש"ן-1990 (להלן: "חוק הפטור ממיס על דמי שכירות") מKENA פטור ממיס ליחיד על הכנסת דמי שכירות של דירות מגורים עד לתקופה מסוימת (להלן בתאמה: "תקרת הפטור" או "מסלול הפטור"). במידה שהייתה ליחיד הכנסת דמי שכירות של דירות מגורים העולה על סכום תקרת הפטור, חוק הפטור ממיס על דמי שכירות מKENA פטור ממיס עד לגובה תקרת פטור מתואמת (להלן בתאמה: "תקרת הפטור המתואמת" או "מסלול הפטור החלקי ממש"). תקרת הפטור המותאמת שווה לסכום תקרת הפטור לאחר ההפחת הסכום שבו עולה הכנסת דמי השכירות על תקרת הפטור. לעומת זאת, המשיבות גבו מיסים ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר הן כתוצאה ממידוד שגוי של סכום תקרת הפטור והן כתוצאה מעיגול שגוי של סכום תקרת הפטור, והכל כפי שיפורט להלן.

1.2. תמצית הטיעון ביחס למידוד השgoi

1.2.1. סעיף 4 לחוק הפטור ממיס על דמי שכירות קובע כי סכום תקרת הפטור **"יפפי שהוא ביום ו' בטבת תשס"א (1 בינואר 2001)"** יהא בגדר סכום כמשמעותו מונח זה בסעיף

2012 בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: **"פקודת מס הכנסה"**). סעיף 2012 בפקודת מס הכנסה שכותרתו **"העמלה"** קובע כי ב-1 בינואר של כל שנה מס יתואמו סכומים מסוימים לפי שיעור עליית המדד בשנה החולפת. סכום תקורת הפטור שהופיע בסעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ביום 1 בינואר 2001 הוא 6,970 ₪ וסכום זה היה צריך להיות ממודד מידיו שנה בהתאם להוראות סעיף 2012 בפקודת מס הכנסה. למשל, לעומת זאת בשנת 2020 סכום תקורת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 2012 צריך היה לעמוד על סך של 9,283 ₪ לחודש¹ במקום סך של 5,100 ₪ לחודש שהופיע בטעות, ובשנת 2021 סכום תקורת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 2012 צריך לעמוד על סך של 9,228 ₪ לחודש² במקום סך של 5,070 ₪ לחודש שהופיע בטעות. המידוד השגוי של סכום תקורת הפטור הוביל לכך שהמשיבות גבו מהקבוצה הנפגעת מיסים בגין זדמי ביטוח לאומי בגין לא סמכות ובניגוד להוראות הדין.

1.2.2 התובע המייצג טוען כי טעות המידוד השגוי נובעת מכך שבמסגרת תיקון מס' 12 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות (להלן: **"תיקון מס' 12"**) הועמדה תקורת הפטור בשנת המס 2007 על סך 4,200 ₪ לחודש ואולם למרות שההוראת סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות הקובעת כי בכל שנה ימודד הסכום הקבוע **"בפי שהוא ביתם ובטבת תשס"א (1 בינואר 2001)"** נותרה על כנה ולא שונתה על ידי המחוקק, החל משנת המס 2008 נעשה מידוד שני של סכום תקורת הפטור לפי סכום תקורת הפטור כפי שהופיע ביום 1.1.2007 (להלן: **"המידוד השגוי"**). לשון אחרת, לעומת זאת, התובע המייצג, בתום שנת 2007 נדרש לשוב ולמדד את סכום תקורת הפטור שהופיע ביום 1.1.2001 (קרי, למدد את הסכום: 6,970 ₪) זאת ועוד נעשה מידוד שני לסכום תקורת הפטור שנקבע בתיקון מס' 12 בשנת המס 2007 - 4,200 ₪. למעשה, מאז תיקון מס' 12 אומצה נקודת ייחוס חדשה למידוד - 4,200 ₪ מיום 1.1.2007, שהובילה לכך שפורסמו בשנים 2008-2021 סכומי תקורות פטור שגויים, זאת בגין מוחלט לשון החוק הקובעת באופן מפורש ועדמשמעות כי נקודת הייחוס למידוד בהתאם להוראות סעיף 2012 בפקודת 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 קבוע כי סכום תקורת הפטור כפי שהוא ביתם ובטבת תשס"א (1 בינואר 2001) יהיה בגדר סכום ממשמעות מונח זה בסעיף 2012 בפקודת מס הכנסה. כמו כן עמדנו לעיל על כך כי לעומת זאת התובע המייצג הסכום אותו יש למدد הוא זה שהופיע בסעיף 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ביום 1 בינואר 2001 (קרי, 6,970 ₪). טענתו הנוספת של התובע המייצג היא כי מלבד המידוד השגוי מיידי שנה נעשה עיגול שגוי של סכום תקורת הפטור לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים, וזאת בהיעדר כל עיגול נורמטיבי לעיגול

¹ לעומת זאת התובע המייצג אין לעגל את סכום תקורת הפטור ל-10 ₪ הקרוב. לעומת זאת התובע המייצג.

זה (להלן: "היעגול השגוי"). אומנם מכוח סעיף 120(ד) לפકודת מס הכנסת הותקן צו מס הכנסת (כללים לעיגול סכומיים), התשמ"ו-1986 (להלן: "צו עיגול סכומיים") במסגרתו נקבעו כללי עיגול חלק מהכלכליים המפורטים בסעיף 120ב' לפకודת מס הכנסת, אך צו עיגול הסכומיים כלל אינו עוסק בעיגול סכום תקרת הפטור, אלא בעיגול סכומיים אחרים שמשמעותם להיות רלוונטיות ביחס לסטטוס תקרת הפטור מצויה בסעיף 240 לפకודת מס הכנסת וזוו קבועה כי כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו יוגדל או יופחת עד לשקל הקרוב ביותר.

לאמור, לעומת התובע המייצג סכום תקרת הפטור צריך להיות ממודד לפי שיעור עליית המזדד ומעוגל לשקל הקרוב. זאת ועוד, הולכה למעשה, סכום תקרת הפטור המודד עוגל בתחילת כל שנת מס לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים. העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור הגדיל שלעצמם בניגוד לדין את החבות במס הכנסת ובדמי ביתוח לאומי לקבוצה הנפגעת.

התובע המייצג יטען כי העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור נובע ככל הנראה מכך שנוסח יישן של סעיף 4 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות שהיה בתוקף עד לשנת 2001 בלבד והוא מוגדר מדויק רבוניות גם הוראת עיגול תקרת הפטור לסכום הקרוב ביותר שמהווה מכפלה של 10 שקלים חדשים (להלן: "**סעיף 4 בנוסחו המקורי**").³ סעיף 4 בנוסחו המקורי הוחלף בשנת 2001 בMSGT תיקון מס' 8 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות לנוסחו הנוכחי של סעיף 4, שכאמור נעדר כל הוראה בדבר עיגול סכומיים. לעומת התובע המייצג, במשך 20 השנים האחרונות נעשו בכל תחילת שנת מס עיגול שגוי של סכום תקרת הפטור ובשל כך נגבים סכומיים מס ביטר ודמי ביתוח לאומי בגין מיחדים ללא כל סמכות דין.

2. מסלולי מיסוי הכנסת מדמי שכירות מדירות מגורים – רקע משפטי

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

2.2. מסלול המש השولي

2.2.1. בהתאם למסלול המש השولي הכנסתו של המשכיר מתחייב במס לפי מדרגות המש השولي של הכנסת שאינה מוגעה אישית המופיעות בסעיף 121(א) לפקודת מס הכנסת. נכון לשנת המש 2021, מדרגת המש הנמוכה ביותר על הכנסת כאמור היא בשיעור 31% ומדרגת המש הגבוהה ביותר היא בשיעור 47%.

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

² שם.

³ סעיף 4 בנוסחו המקורי הופיע בנוסח המקורי של החוק עד למועד כניסה לתוקף של תיקון מס' 8 (כהדרתו להלן).

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

2.2.3. משביר שבחר לשלם מס בהתאם להוראות המס השولي רשאי לנכות הוצאות מהכנסתו מהשכרת דירת מגורים כגון: הוצאות מימון, הוצאות אחזקת, תשלום ארוננה, ועוד בית וudo.

בנוסף, המשביר רשאי לדרוש ניכוי פחות מהכנסתו מדמי שכירות. בכלל זה, רשאי המשביר לחשב את הפחת בהתאם לתקנות מס הכנסה (שיעור פחות על דירה המשכרת למגורים), התשמ"ט-1989 (להלן: "תקנות הפחת על דירה מושכרת למגורים"). בכלל, תקנות הפחת על דירה מושכרת למגורים מאפשרות למשביר לדרש פחות בשיעור של 2% משוויו דירת המגורים (כולל בגין מרכיב הקרקע).

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

מסלול ה-10% .2.3

סעיף 122 לפוקודת מס הכנסה מאפשר למשביר לשלם מס בשיעור 10% על הכנסתו מדמי שכירות מדירת מגורים (לעיל ולהלן: "מסלול ה-10%"). משביר שבחר בשנת מס במסלול ה-10% ישם מס בשיעור 10% על כל הכנסתו מדמי שכירות מדירת מגורים, ללא אפשרות לנכות הוצאות או להפחית פחת של הדירה.

.2.3.2. אם בחר המשביר לשלם מס על הכנסתו מדמי שכירות בהתאם להוראות מסלול ה-10%, המשביר יהיה פטור מהגשת דוח מס מלא למשיבה 1 (להלן: "רשות המיסים"), ככל שהצורך בהגשת הדוח המלא נובע מעצם קבלת הכנסת דמי השכירות והכול קבוע בתקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), התשמ"ח-1988 ועד לגבול תקנת הכנסת דמי השכירות המנויה בתוספת בתקנות האמורות (ש נקבעו לשנת 2020).

מסלול הפטור או מסלול הפטור החלקי .2.4

.2.4.1. חוק הפטור ממס על דמי שכירות מקנה פטור ממס למשביר היחיד על הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים עד לסכום תקרת הפטור. מסלול זה הוגדר על ידיינו לעיל כמסלול הפטור. בהתאם לקבוע בסעיף 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות, במסלול הפטור לא ניתן לדרש פחות בהתאם לתקנות הפחת על דירה מושכרת למגורים.

.2.4.2. במידה שהייתה למשביר הכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים העולה על סכום תקרת הפטור, חוק הפטור ממס על דמי שכירות מקנה לאותו משביר פטור ממס עד לגובה תקרת פטור מתואמת (להלן: "מסלול הפטור החלקי"). תקרת הפטור המתואמת שווה לסכום תקרת הפטור לאחר הפחיתת 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 השولي המנווית בסעיפים 121(א) או 121(ב) לפકודת מס הכנסת, אך רשיי לנכות הוצאות יחסיות בהתאם להוראות סעיף 18(ג) לפకודת מס הכנסת. מסלול זה הוגדר על ידינו לעיל כמסלול הפטור החלקי.

לעומת התובע המייצג המשיבות גבו מסים ביתר ודמי ביטוח לאומי ביתר חן כתוצאה ממידוד שגוי של סכום תקרת הפטור והן כתוצאה מעיגול שגוי של סכום תקרת הפטור, והcoil כפי שיפורט להלן.

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

3.1. לעומת התובע המייצג, העיגול השגוי של סכום תקרת הפטור החל בינואר 2002 עת לא יושמו כלכלנה הוראות תיקון מס' 8 ואילו המידוד השגוי של סכום תקרת הפטור החל בינואר 2008 לאחר שינוי סכום תקרת הפטור בשנת 2007 שנעשה במסגרת תיקון מס' 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 ממש על דמי שכירות ממועד חקיקתו ועד ליום כתיבת הקשה לאישור ניהול הליך כתובעה ייצוגית (סה"כ בוצעו 12 תיקונים בחוק זה).

3.2. נוסחו המקורי של חוק הפטור ממש על דמי שכירות

3.2.1. חוק הפטור ממש על דמי שכירות נחקק תחילת כהוראת שעה בשנת 1990. בדברי ההסבר לחוק הפטור ממש על דמי שכירות הוסבירה תכילת חקיקתו הראשונית, בזו הלשון⁴:

*"החוק המוצע מעניק פטור ממש ליחיד על הבנה מהשבירת דירית מגורים אחת או יותר ליחידים, וב└בך שטח כל דמי השכירות שיקבל לא עלה על 2,600 שקלים חדשים לחודש. סכום זה יעדכן בתחלת כל ובעונן לפי שיעור עלילית המזד. מגמת ההצעה לעוזר בעלי דירות הנמנים מהשבירת דירות ייקות שבבעליהם, להשכיר אותן, על מנת להקל את המזוקה של מחסור בדירות המתוגבר עם קליטת העולים הרבים הבאים ארצה. מוצע להעניק את הפטור ממש רק אם הדירה או הדירות ישמשו למגורים בלבד. תוקפו של החוק היא לתקופה מוגבלת עד יום 31 בדצמבר 1991."*⁵

סעיף 2 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות בנוסחו המקורי קבוע דאז, כדלקמן:

"יחיד שהייתה לו בשנת המס הבנה של דמי שכירות, יהיה פטור ממש על הבנה זו, וב└בך שלא הייתה לו הבנה של דמי שכירות בסכום העולה על 2,600 שקלים חדשים בשל חדש השכורה כלשהו בשנה המס; לעניין סעיף זה יראו בהבנת

⁴ העתק מנוסחו המקורי של חוק הפטור כפי שפורסם ברשותות ביום 13 ביוני 1990 מצורף לבקשת אישור תובענית ייצוגית (להלן: "הבקשה") ומסומן כנספח 2. העתק של דברי ההסבר לחוק הפטור בנוסחו המקורי כפי שפורסם ברשותם ביום 25 באפריל 1990 מצורף לבקשת כנספח 3.

⁵ כל ה杳gesות במסמך זה כולם של הח"מ, אלא אם צוין במפורש אחרת.

היחיד גם הכנסה של דמי שכירות של בן זוג המתוגדר עמו או של ילדו שעדי גל שמונה עשרה.

סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות בנוסחו המקורי קבע אז, כדלקמן:

'הסכום הקבוע בסעיף 2 יתואם בתחלת כל רבעון, ולראשונה ביום ח' בתמוז התש"ן (נ' ביולי 1990), לפי שיעור עליתת המדי ברבעון הקודם, ויעול לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים'.

כפי שיעינינו רואות, סעיפים 2 ו-4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות בנוסחים המקורי קבעו בזמןו כי הכנסה עד לתקרת פטור של 2,600 ש"ח תהא פטורה ממס וכי לראשונה מיום 1 ביולי 1990 תמודד תקרת הפטור אחת לרבעון ותעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 ש"ח. בשלב זה טרם הונח מסלול הפטור החלקי באמצעות מנגנון התקרה המתואמת.

תיקון מס' 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

ביום 8 בינואר 1992 פורסם ברשומות תיקון מס' 1 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות, לפיו הוארך החוק (שאומר חוקת תחילת כהוראת שעה) בשנה נוספת עד ליום 31 לדצמבר 1992 (להלן: "תיקון מס' 1").⁶

תיקון מס' 2 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

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

תיקון מס' 3 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

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

תיקון מס' 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

ביום 23 בפברואר 1996 פורסם ברשומות תיקון מס' 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות שבמסגרתו שונו הגדרות המונחים "דילית מגולים" ו-"דמי שכירות". כמו כן, נוסף מסלול הפטור החלקי באמצעות מנגנון התקרה המתואמת (להלן: "תיקון מס' 4").⁹

⁶ העתק של תיקון מס' 1 מצורף לבקשת ומסומן כנספח 4.

⁷ העתק של תיקון מס' 2 מצורף לבקשת ומסומן כנספח 5.

⁸ העתק של תיקון מס' 3 מצורף לבקשת ומסומן כנספח 6.

⁹ העתק של תיקון מס' 4 מצורף לבקשת ומסומן כנספח 7.

.3.6.2. בדברי ההסבר לתיקון מס' 4 שפורסם ביום 10 בינואר 1996 נכתב, כלהלן:

"הפטור ממס הכנסת לפי חוק מס הכנסת (פטור ממס על הכנסת מהשכרת דירות מגויסים) (הוראת שעה), התשנ"ז-1990 (להלן – החוק), ניתן רק למי שאין לו הכנסת של דמי שכירות מעל הסכום הקבוע בחוק (להלן – התקורה). מי שיש לו הכנסת מדמי שכירות העולה על התקורה, ولو בשקל אחד, מאבד את הפטור גלו. לפיכך, מוצע פטור הדוגתי לפיו, במקומות ביטול הפטור גלו, הפטור יוקtan באופן יחסית להכנסה משכר דירה העולה על התקורה. סכום הפטור הקיים הוא 2,600 שקלים חדשים."¹⁰

תיקון מס' 5 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

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

תיקון מס' 6 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

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

תיקון מס' 7 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

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

תיקון מס' 8 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות

.3.10.1. ביום 4 באפריל 2001 פורסם ברשומות תיקון מס' 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 מס' 8").¹⁴

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

¹⁰ העתק של דברי ההסבר לתיקון מס' 4 מצורף לבקשתו ומוסמן כנספח 8.

¹¹ העתק של תיקון מס' 5 מצורף לבקשתו ומוסמן כנספח 9.

¹² העתק של תיקון מס' 6 מצורף לבקשתו ומוסמן כנספח 10.

¹³ העתק של תיקון מס' 7 מצורף לבקשתו ומוסמן כנספח 11.

¹⁴ העתק של תיקון מס' 8 מצורף לבקשתו ומוסמן כנספח 12. העתק של דברי ההסבר לתיקון מס' 8 מיום 12 במרץ 2001 מצורף לבקשתו ומוסמן כנספח 13. יש לציין כי הצעת החוק לתיקון מס' 8 לא כללה הצעה לשינוי נוסח סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות ולפיכך אין כל התייחסות לדברי ההסביר לשינוי נוסח סעיף 4.

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

"הסכום הקבוע בסעיף 2, כפי שהוא ביום 1 בטבת התשס"א נקבע בינואר 2001, ראו אותו כאילו היה סכום ממשמעו בסעיף 120ב לפיקודת."

3.10.3. כפי שניתן להיווכת, נוסח סעיף 4 שאמץ במסגרת תיקון מס' 8 קבוע בזורה מפורשת ובהירה כי סכום תקורת הפטור, כפי שהוא היה ביום 1.1.2001 (קרי, 6,970 ₪), ימודד בהתאם להוראות סעיף 120ב לפיקודת מס הכנסה. כמו כן, הוסרה הוראת עיגול סכום תקורת הפטור לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 10 שקלים חדשים.

3.10.4. הבדל נוסף שחשיבותו לעמוד עליו מכך שהוא יסייע בהמשך בהפנת הניסיבות שהוביilo לעמדת התובע המיציג לאחר תיקון מס' 12 למידוד השוגוי, הוא שבעוד שנוסחו המקורי של סעיף 4 קבוע כי סכום תקורת הפטור ימודד **"לאשונה ביום ח' בתמוז התש"ז (1 ביולי 1990)"**, הררי שנוסחו הנוichi של סעיף 4 שאמץ בתחום מס' 8 קבוע כי ימודד הסכום **"כפי שהוא ביום 1 בטבת התשס"א (1 בינואר 2001)"**. כאמור, 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 כתקורת פטור בסעיף 2 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות.

3.10.5. לגבי יעל ייטב מרשות המיסים הציגה בפני ועדת הכספיים את השינויים שתוקנו במסגרת תיקון מס' 8, לפיו הוארכה תקופת חוק הפטור ממש על דמי שכירות שהעניק פטור ממש לדמי שכירות עד תקרה של כ-7,000 ₪ ונקבעה הוראת מידוד שנתית של הסכום האמור, כדלקמן:¹⁵

"על ייטב: אנחנו מבקשים להאריך את התקוף של חוק מס הכנסה פטור ממש על הכנסה מהשכרות דירות מגוריים, כך שהוא יחול גם בשנת המס 2001. אני מזכירה לכם שהחוק קבוע שיחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה מהשכרת דירות מגוריים אחת או יותר בסכום של עד 7,000 שקלים יהיה פטור ממש לגבי הכנסה מהשכרת אותה דירות מגוריים. הפטור ניתן רק לדירות מגוריים שימושכלהות עלי-ידיים יחיד או שימושכלהות עלי-ידיים חבר בני אדם שאישר לעניין זה ציב מס הכנסה, כשהמטרה היא בסופה של דבר שדיית המגוררים אמן תשמש למגוון יחיד ונקבעו מספר תאגידיים שכادرם ממשיכרים את הדירות, עדין החוק יחול לגבייהם, למשל דיר לנכים, למגורים וכן הלאה אבל אף פעם לא להשכרת דירה לשימושי עובד. אנחנו מבקשים להאריך את תוקף החוק הזה כך שיחול גם בשנת המס 2001."

יש עוד דבר שלא מופיע בהצעת החוק ואנחנו מבקשים להכניסו אותה. החוק הזה חוק ב-1990 ונקבע בו מנגנון עדכון שכדי הדירה פטור אחת לרובען. לאור תנאי האינפלציה אנחנו מבקשים שהעדכון יעשה כמו רובה תקופת מס הכנסה בפיקודת מס הכנסה. ככלות,

¹⁵ ראו פרוטוקול מס' 243 מישיבת ועדת הכספיים מיום שני, ב' בניסן התשס"א (26 במרץ 2001), שעה: 10:00. העתק העמודים הרלוונטיים מתוך הפרוטוקול האמור מציב **cnspfch 14**.

את התיאום נך שהתייאום יהיה אחת לשנה.

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 הניל' ימודד אחת לשנה בלבד מידי רבעוני.

לעומת התובע המייצג, עם כניסהו לתקוף של תיקון מס' 8, לא נותרה כל סמכות בדין לעגל את סכום תקרת הפטור המודד למכפלה של 10 שקלים חדשים וזאת מאחר שהוראת העיגול שהייתה קבועה בסעיף 4 בנוסחו הישן בוטלה על ידי המחוקק, וכך כן לא אומץ במקביל כל מקור נורטטיבי אחר לעיגול סכום תקרת הפטור למכפלה של 10 שקלים חדשים.¹⁶ כאמור, 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 ולא כל סמכות.

כפי שיויסבר להלן, מלבד העיגול השגוי - לאחר כניסהו לתקוף של תיקון מס' 12 – החל משנת 2008 ואילך החל גם מידותיו של סכומי תקרת הפטור עליו נעמוד בהמשך. לצורך ההמחשה בלבד יוסבר כי איפילו אם נתעלם לרוגע מטענת המידוד השגוי ונתיחס אך ורק לטענת העיגול השגוי בלבד כי בשנים 2020 ו-2021 העיגול השגוי שלעצמיו (בהתעלם מהמידוד השגוי) הוביל לכך שניישומים שדיוחו על הכנסת דמי שכירות במלול הפטור החלקי נזקפה שגوية ועדפת בגובה של 8 ₪ לחודש,¹⁷ השווה להכנסה שנתית שגوية ועדפת בסך של 96 ₪ ש"ח והשוואה להכנסה דו שנתית שגوية ועדפת בסך של 192 ₪.

3.11. תיקון מס' 9 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות

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

3.12. תיקון מס' 10 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות

ביום 18 בדצמבר 2002 פורסם ברשומות תיקון מס' 10 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות שבמסגרתו שונתה המונח 'דירות מוגדרים' ובנוסף החוק הוארך עד ליום 31 לדצמבר 2003 (להלן: "תיקון מס' 10").¹⁹

¹⁶ למען הסר ספר יובהר שוב כי בסעיף 12ב לפקודת מס הכנסה ובצער עיגול סכומיים שהותקנו מכוחו לא קיימת הוראת עיגול סכומיים הרלוונטיים 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 להתפרנס. בשל אופן חישוב תקרת הפטור המתואמת המשמעות היא שלכל אחד מהמשכרים שדיוחו במסלול הפטור החלקי נזקפה הכנסה שגوية בגובה 8 ₪ לחודש. מצורפים לבקשה תדפיסי חישובי הצמדה לממד **כטפחים 15 ו-16** בהתאמאה. יחד עם זאת, יובהר כי לעומת התובע הייצוגי בלבד העיגול השגוי נשא גם מידות שגוי ולכן טבלת סכומי תקרת הפטור המדויקים לאחר עיגול ומידוד בהתאם לדין המצוՐפת בהמשך היא זו המפרטת בזכורה מדויקת את סכומי תקרת הפטור.

¹⁸ העתק של תיקון מס' 9 מצורף לבקשתה ומוסמן כ**גטפה 17**.

3.13 תיקון מס' 11 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות

3.13.1 ביום 3 במאי 2004 פורסם ברשומות תיקון מס' 11 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הווריך עד ליום 31 לדצמבר 2004 ובנוסף נקבע הוראת תחולת נוספת ביחס לשנים 2005 ו-2006 (להלן: "תיקון מס' 11").²⁰

- 3.13.2 בהוראת תחולת לשנים 2005 ו-2006 נקבע, כדלקמן:
- 'הוראת השעה תחול גם בשנות המס 2005 ו-2006, ואולם –
(1) בשנת המס 2005 יקרוואו את סעיף 2(א) להוראת השעה כך,
שהתקורת הנזקובה בו תעמוד על 75% מהתקורת שנקבעה לשנת
; 2004;
(2) בשנת המס 2006 יקרוואו את סעיף 2(א) להוראת השעה כך,
שהתקורת הנזקובה בו תעמוד על 50% מהתקורת שנקבעה לשנת
". 2004

3.13.3 לעומת זאת, האופן שבו נחקרה הוראת תחולת לשנים 2005 ו-2006 במסגרת תיקון מס' 11 מסיע להפניהם את הנسبות שהובילו למידוד השגוי שנעשה בהמשך לאחר תיקון מס' 12. כאמור, לאחר ששינוי סכום תקרת הפטור לשנים 2005 ו-2006 בוצע במסגרת הוראת תחולת הייעודית ומאחר שסעיף 4 לחוק בנוסחו לאחר תיקון 8 (נוסח שהינו בתוקף עד היום) קבע כי המידוד יהיה של סכום תקרת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק ביום 1 בינואר 2001 (קרי, של 6,970 ₪) הרי שכלל שחוק הפטור היה ממשיך לחול בשנת 2007 (ולא היה מואמץ סכום תקרת הוראת תחולת לשנת 2007) אזי לא הייתה צריכה להיות כל השפעה של הוראת תחולת 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 במס' 1 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 תחולת 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, ולעומת התובע המייצג הדבר מלמד על כך שעדמת המשיבות הייתה כי הוראת המידוד הקבועה בסעיף 4 בנוסחו הנוכחי שאומץ במסגרת תיקון מס' 8 אינה מגדדת 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 מס' 10 מצורף לבקשתו ומסומן כבדף 18.

²⁰ העתק של תיקון מס' 11 מצורף לבקשתו ומסומן כבדף 19.

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

3.14. תיקון מס' 12 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות

3.14.1. מהות תיקון מס' 12

3.14.1.1. ביום 11 בינואר 2007 פורסם ברשותות תיקון מס' 12 לחוק הפטור ממש על דמי שכירות שבמסגרתו החוק הפך מהוראת שעה לחוק קבוע ובנוסף שונה סכום תקורת הפטור ל-4,200 ₪. לעומת זאת התובע המייצג בעקבות תיקון מס' 12, פורסם מידוד שגוי של סכום תקורת הפטור בכל אחת מהשנים 2008-2021.²²

3.14.1.2. סעיף 2(2) לחוק היסטרים לשנת 2007 שבמסגרתו הועמדה תקורת הפטור על 4,200 ₪ קבוע, כדלקמן:

"בסעיף 2(א), במקומם הקטוע החל במילים "בסכום כולל עד המילים" ("להלאן-התקורה") יבוא "בסכום כולל העולה על 4,200 שקלים חדשים."

3.14.1.3. לעומת זאת התובע המייצג, משווה סכום תקורת הפטור במסגרת חוק היסטרים לשנת 2007 לסכום 4,200 ₪ אין חולק על כך כי בשנת 2007 סכום תקורת הפטור צריך היה לעמוד על 4,200 ₪, כפי שקבע המחוקק מפורשת בחיקיקה ספציפית ומאוחרת במסגרת תיקון מס' 12 ובאופן שאף מגשים את תכלית חקיקתו של תיקון מס' 12 – השגת יודי התקציב לשנת הכספיים לשנת 2007.²³ ואולם, מכיוון שהוראתomidod המוגנת בסעיף 4 לחוק קבעה גם מפורשות כי יש להמשיך את(midod של סכום תקורת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק ביום ה-1 בינואר 2001 (זאת אומרת – תקורת פטור שסכוםה 6,970 ₪) והוראה זו לא שונתה על ידי המחוקק במסגרת תיקון מס' 12 או בכלל – אזי נדרש היה להמשיך למדוד את הסכום 6,970 ₪ לאחר שהסתiyaה בשנת 2007.

3.14.1.4. כאמור, לעומת זאת התובע המייצג, החל משנה מס' 2008 ועד לשנת 2021 סכומי תקורת 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 מס' 12

²¹ 7,660 ₪ הוכפל ב-50%. כאמור, בכל השנים האמורות סכום תקורת הפטור שהמשיך להיות ממודד היה סך של 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001.

²² העתק של תיקון מס' 12 מצורף לבקשה ומסומן כנספח 20. תיקון מס' 12 חוק במסגרת חוק היסטרים במשמעות תיקוני חקיקה להשגת יודי התקציב וחמידניות הכלכליות הכלכלית לשנת הכספיים (2007), התשס"ז-2006 (להלן: "חוק היסטרים לשנת 2007") בנוסך, העמודדים הרלוונטיים לעניינו מותח הצעת חוק היסטרים לשנת 2007 מצורפים לבקשה ומסומנים כנספח 21.

²³ תכלית חקיקתו של תיקון מס' 12 מוצגת בהמשך.

3.14.2.1. תיקון מס' 12 חוק במסגרת חוק אי' שכותרתו **"מטרת החוק"**, כלהלן:
חקיקתו פורטיה במסגרת פרק אי' שכותרתו **"מטרת החוק"**, כדלקמן:

**"חוק זה בא לתunken חוקים שונים, לבטל חוקים ולקבוע
הוילאות נוספות במטרה להשיג את יעדי התקציב והמדיניות
הכלכליות הכלכלית לשנת הכספיים 2007."**

כعلاה מהאמור, תכלית חוק ההסדרים לשנת 2007 היא להשיג את יעדי התקציב לשנת הכספיים 2007 (להלן: **"תכלית חקיקתו של תיקון מס' 12"**). על דרך השילילה ניתן להציג את תכלית חקיקתו של תיקון מס' 12, כדלקמן: תיקון מס' 12 שחוק במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007, אלא נועד להשיג יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספיים 2007 עצמה. הדברים חשובים בכך להפניהם כי מלבד לשון החוקיקה שמצוינה מפורשת על כך כי החל משנת 2008 נעשה במיוחד שגוי, מצאנו בעת כי גם תכלית החוקיקה תומכת בטענת התובע המיציג, לפיה, יש לראות את שינוי סכום התקקרה בשנת 2007 ל-4,200 ל-3,830 ש"ח יעד התקציב לשנת 2007 בלבד ושאינו נועד לשינויים דרמטיים בשנות מס מאוחרות לשנת 2007.

הדיון בוועדת הכנסת: המחוקק לא התבונן להרע את מצבו של העט

3.14.3.1. התובע המיציג יפנה את בית המשפט הנכבד לדיוון שהתנהל בוועדת הכנסת ביום 6 בדצמבר 2006, לצורך הכרעה בשאלת אילו תיקוני חוקה ראוי לאמצץ במסגרת חוק ההסדרים לשנת המס 2007 ואילו תיקוני חוקה מוטב להעבירם להליך חוקה סדרור ומלא. בכלל זה, נערך דיון ביחס לתיקון מס' 12, כדלקמן:²⁵

ייחי"ר רוחמה אברהם:

**מייצינו את הדיוון בעניין זהה, הגיעו להסכמה. אני עוברת
לסעיף הבא. סעיף 33 – חוק מס הכנסת (פטור ממיס על
השכרות דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990. ביום
ישנה הוראת שעה המעניינה פטור ממיס להכנסה מהשכרות
דירות מגורים עד לסכום של 3,830, ש"ח לחודש. הוראת
השעה פוקעת בתום 2006. מוצע להוכחה להוראת קבע.**

נדעון טר:

**אני חוזה על עמדתי: אסרו לפצל את הסעיף הזה חוק
ההסדרים, שכן מדובר בהוראה שמייטה עם העם.**

חיים אורוון:

**כנראה יש כל מיני עמים. מה שמצווע כאן הוא לבטל חוק
שחוקק על-פי הסתייגות שלי במליאת הכנסת, כאמור
שהבונוס שנייתן לבעל דירה, שהוא כפול משבו המינימום –
חבר הכנסת טר – עם כל הקואלייטה המשותפת
והאופוזיציה, כנראה יש מחוקקות מהותיות.**

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

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

נדעון טעם:

זו דעתך.

חיבים או רווין:

אני חשב שהתקנון היה נכון, אני חשב שזה בונוס שאין לו הצדקה. הוא עולה המון. אני יודע שהקואליציה הנווכחית העבירה אותו, כי אנחנו מיטיבים עם העם. את מי זופקים, את מי שמסבירים שאין להם בסוף.

סמדר אלחנני:

אני דואץ להעיר: על כל דבר שזו או עומד במדינת ישראל יש היום מס – על ריבית, על רווחה ועוד.

אבי גדור יחזקיא:

זה לא דין מהותי, סליחה.

חיבים או רווין:

היות שנאמר שזה מיטיב עם העם, אז הסבורי. אגב, זה נפל בלילה, ככלא שמתם לב, במשלה שלכם, נגדים. תראו איך הולגל מסתובב.

ראובן ריבליין:

זה הדבר היחיד שעבר באותו לילה.

חיבים או רווין:

זו הסתייגות שלי.

נדעון טעם:

از עשית דבר טוב, מה אתה רוצה.

סמדר אלחנני:

כל דבר בארץ חייב בכך. וזהו הוצאה שמצויעים שם היא תחייב בכך.

היייר ווחמאנ אברלהם:

עמדת הממשלה היא להשאיר את הסעיף בחוק ההסדרים. אני עובדת להצעבה. מי بعد להשאיר את הסעיף במסגרת חוק ההסדרים.

הצבעה

بعد – רוב

נגד – מיעוט

היייר ווחמאנ אברלהם:

הצעת החוק נשאות במסגרת חוק ההסדרים.

3.14.3.2. מוחידין שה坦הה בועדת הכנסת עליה כי המחוקק אפשר את הליך חקיקתו של תיקון מס' 12 במסגרת חוק החסדרים לשנת 2007 חלף חקיקה בהליך סדרי ומלא כי האמין שמדובר בתיקון חקיקה שנועד להיטיב עם העם – הפיכת הוראת שעה מיטיבה שתוקפה צפוי להסתטיים בסוף שנת 2006 לחוק קביעה. יתרה מזאת, מאופן הצגת הדברים על ידי יייר וועדת הכנסת דאז ניתן היה להבין כי לכאהורה ככל שהחוק ימשיך לחול בשנת 2007 אז סכום תקורת הפטור יעמוד לכאהורה על סך של כ- 3,830 ₪, בעוד ברור כי בשנות 2005 ו- 2007 לאחר שתטטיים תחולתה של הוראת התחוללה הזמנית לשנים 2005 ו- 2006 סכום תקורת הפטור יהיה שווה לסכום שיתקבל כתוצאה ממימוןו של סכום 6,970 ₪ מיום 1 בינואר 2001 ליום 1 בינואר 2007 שאחרת לא תהיה סיבה להציג בהצעת החוק של תיקון מס' 12 לאמץ סכום תקורת הפטור ל- 3,830 ₪ (סכום שرك בהמשך שונה ל- 4,200 ₪).²⁶ לעומת זאת של התובע המיציג, ניכר כי המחוקק לא קיים דין על משמעות הארכת התקופות של

²⁶ ראו לעניין זה את נוסחת הצעת תיקון מס' 12 (צורף וסומן כנספח 21) במסגרתו הוצע להעמידה תחילת את סכום תקורת הפטור לשנת 2007 על סך של 3,830 ₪ – סכום זהה לסכום תקורת הפטור לשנת 2006. רק בנוסח מאוחר יותר (שישיג על ידיינו בהמשך) הוצע כי סכום תקורת הפטור יהיה 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 הבירור מלאיו: מהדין בוועדת הכנסת עולה כי אין כל אינדיקציה לכוכנות המחוקק לשנות את הוראות המידוד שנקבעו בסעיף 4 לחוק במסגרת תיקון מס' 8.

3.14.4. הדין בפני ועדת הכספיים: רשות המיסים טוענת דבר והיפוכו; לחברי ועדת הכספיים נמסר כי הם לבארה אינם מבצעים תיקון בסכום תקרת הפטור;

3.14.4.1. ביום 17 בדצמבר 2006 התקיימו דיון בוועדת הכספיים בנוגע לפרקלט המיסים שהופיע במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 ובכלל זה ביחס לתיקון מס' 12.²⁷ במסגרת הדיון, ראש רשות המיסים דאז מר גקי מצא הצג לחברי ועדת הכספיים את הצעת החוק וטען בפניהם כי סכום תקרת הפטור שהייתה לרלוונטי עד אותה עת טרם תיקון מס' 12 הוא 3,800 (כנראה התכוון ל-3,830 ₪) מבליל שזכה על הצעה לתיקון הסכום האמור, אך באותה נשימה מוצגת הצעת תיקון מס' 12 הכוללת שינוי סכום תקרת הפטור לסכום 3,830 (סכום שرك בדיוני המשך שונה ל-4,200 ₪). ראו לעניין זה את הפרוטוקול של הדיון האמור, כדלקמן:

"היויר יעקב ליצמן:
נחליט מחר אם כן או לא.
אנחנו עובדים לסעיף 33.

ג'קי מצא:
אנחנו מבקשים ודאות ממש בתחום שכירת הדיונות.
על-פי המצע החוקי היום ועל-פי הפרקטיקה הנוהגת,
הפטור משכר דירה ליחד שימושיו דירה למגורים, יש לו
פטול עד סכום של 3,800 שקלים.

ראובן ריבלינו:
כמה בסך זה בתקציב?

ג'קי מצא:
תיכף אני אענה לך. אני אבדוק.

ראובן ריבלינו:
זה בהחלט יכול להיות תקציב שיש לו השפעה על
תקציב המדינה.

ג'קי מצא:
בשנים האחרונות החקיקה מאפשרת פטור משכר דירה
לייחד שהשכר את דירת מגוריו, הפטור הוא עד לסכום
של 3,800 שקלים לחודש עבור השכרת דירה למגורים.
החקיקה הזאת היא הוראת שעה והיא מתחדרת כל
שנה. לאור הפרקטיקה הנוהגת יוצא שאנו מחייבים
את הוראת השעה חצי שעה בערך לאחר תחילת השנה
זה יוצר חסוד וDAO בשוק. אנשים חילחה יכולים
לחשב שההוראה לא תוארך ואנו המחייבים עליהם. אנחנו

²⁷ העתק העמודים הרלוונטיים מתוך פרוטוקול הדיון בוועדת הכספיים מצורף כנספח 23 לבקשתה.

דויצים ליצוע ודואות ולהפוך את הוראת השעה לחוק קבוע.

הוריאה:

בעבר הסכום היה יותר גבוה.

ג'קי מצא:

בעבור בנוזחת הזמן הוצאות אנחנו מבקשים להפוך את הוראת השעה לחוק קבוע. מדובר בסכום של 3,830 שקלים.

שגית אפיק:

33. תיקון חוק מס הכנסת (פטור מס מס על הכנסת מהשכרות דירת מגורים) (הוראת שעה).

בחוק מס הכנסת (פטור מס מס על הכנסת מהשכרות דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ו-1990-1991

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

(2) בסעיף 2(א), במקום הקטע החל במלים "בסכום כולל עד המלים "להלן - התקורת"" יבוא "בסכום כולל

העלגה על 3,830 שקלים חדשים (להלן – התקורת)".

(3) בסעיף 7, הסיפה החל במלים "וסיום ביום" –

תימחק".

3.14.4.2. מדבריו של ראש רשות המיסים דאו בפני וوعدת הכספיים עליה דבר והיוכנו: מצד אחד, טוען מר ג'קי מצא ראש רשות המיסים דאו שהציג את הצעת תיקון מס' 12 לחבריו ועדת הכספיים כי סכום תקורת הפטור לאוთה נקודת זמן הוא 3,800 ש"ח (כנראה מתכוון ל-3,830 ש"ח) וכי למעשה השינוי היחידי המוצע הוא שינוי מההוראת שעה לחוק קבוע, אך מצד שני מיד לאחר מכן מוצג נוסח הצעה הכלול, בין היתר, את תיקון סכום תקורת הפטור ל-3,830 ש"ח. לעומת זאת המציג ניכר כי הייתה מודעות של מנשי הצעת החוק לתיקון מס' 12 לכך שהסכום הממוצע שצפו היה להופיע בשנת 2007 (כל שלא היה מאומץ סכום תקורת פטור אחר בסופו של דבר) הוא מידוד הסכום משנת 2001 שאחרת לא היה כל היגיון בהצעה לתקן את סכום תקורת הפטור מ-3,830 ש"ח לאותו הסכום 3,830 ש"ח. כמו כן, בזיהירות הנדרשת יטען התובע המציג כי עולה כי רשות המיסים לא הציגה בפני חברי ועדת הכספיים תמונה מדוייקת ומלאה של הדין, ובכלל זה לא הבהיר כי ככל שלא יבוצע תיקון של סכום תקורת הפטור או סכום תקורת הפטור שהוא רלוונטי בשנת 2007 יהיה למצער שונה ולעומת התובע המציג ייגזר ממידוד סכום תקורת הפטור שהופיע בסעיף 2 לחוק הפטור בשנת 2001.

3.14.4.3. גם כאשר נשאל ראש רשות המיסים דאו באופן מפורש ביחס להוראת התחוללה הייעודית לשנים 2005 ו-2006 התהמק מבלי לדון באופן ממשי בנושא זה ונמנע מהסביר שהוא למעשה מבקש לקבוע ב-2007 סכום תקורת נמוך יותר בכורה משמעותית מזה שהיה צרייך להופיע ככל שתקורת הפטור לא הייתה משתנה בתיקון מס' 12, כדלקמן:²⁸

"אמנון בהלן"

**אני זוכך שפעם הסכום היה 7,000 שקלים חדשים ואחריו
כך הוא ירד ל- 5,000 שקלים חדשים.**
ירקי מעא:
**אנחנו לא מעלים ולא מורידים. זה בדיקת הסכום של
שנת 2006."**

3.14.4.4. דברי ראש המיסים הטוען פעמיים נוספת כי לכואורה **לא מעלים ולא מורידים** את הסך של 3,830 ש"ח נכונים במובן הזה שביחס לשנת 2006 לא העשה שינוי בסכום תקרת הפטור אך אינם מלאים מאחר שלא הובהר לחבריו ועדת הכספיים שלאו שינוי של סכום תקרת הפטור, הסכום שיופיע בשנת 2007 יהיה מידוד של סכום תקרת הפטור משנת 2001 (קרי, מידוד של 6,970 ש"ח) וכך איןום עולמים בכך אחד עם כך שבאותו דיוון של ועדת הכספיים הוצגה הצעה לתקן את סכום תקרת הפטור ל- 3,830 ש"ח מבלי לחבריו ועדת הכספיים דנו בנושא זה.

3.14.4.5. לעומת זאת, הטענה המיציג, בשל סעיף המידוד הייחודי²⁹ שהמשיך למדוד את סכום תקרת הפטור גם בשנים 2005 ו- 2006 (שנתיים בהם חלה הוראת תחולת יעוזית שהותה נסחאות מתמטיות) ניכר כי למנשייה הוצעה לתיקון מספר 12 היה ידוע שנדרש לקבוע באופן פוזיטיבי סכום תקרת פטור חדש לשנת 2007 שאחרת יכול מידוד של סכום תקרת פטור בסך 6,970 מ"ש בשנת 2001.

3.14.4.6. מהדיוון בפניו ועדת הכנסת שהצגנו לעיל למדנו כי תיקון מספר 12 נותר במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2007 ולא עבר להליך חקיקה סדרור ומלא מאחר שתיקונו הוצג ככזה שרק מטיב עם העם - הפיכת הוראת שעה מטיבה שתוקפה הסתיים לחוק קבוע, וזאת מבלי שהוועג כי נעשה בנוסף תיקון של סכום תקרת הפטור שעלול להיחשב כשיוני לרעה. מהדיוון בפניו ועדת הכספיים אנו למדים כתעת כי רשות המיסים טענה דבר והיפכו: מצד אחד, טענה כי לכואורה היא אינה מציעה שיינוי של סכום תקרת הפטור לשנת 2007 מ- 3,830 ש"ח ומצד שני מוצגת באותו דיוון הצעה לתקן את סכום תקרת הפטור ולהעמידו על סך של 3,830 ש"ח. הדברים מתיאשים רק אם מפנימיות כי רשות המיסים רצתה באמצעות להמשיך עם אותו סכום פטור בסך 3,830 ש"ח שהונח ב-2006 כתוצאה מיישום הנוסחה המתמטית שאומצה לשנת המס 2006 במסגרת הוראת תחולת הייחודית לשנים 2005 ו- 2006. ואולם, נכון הוראת המידוד הקבועה בסעיף 4 לחוק הפטור נדרש לציין באופן פוזיטיבי ומפורש את סכום תקרת הפטור בסך 3,830 ש"ח שאחרת היה ממשיך להתבצע בשנת 2007 מידוד של סכום תקרת הפטור משנת 2001.

²⁹ סעיף 4 לחוק הפטור ממס על דמי שכירות.

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

הוא לכוארה בגדר הטבה;

3.14.5.1. להלן, נציג כיצד הגיע לעולמו תיקון סכום תקורת הפטור ל- 4,200 ₪ ונקייש לכך לעניינו. ביום 2 בינואר 2007 בשעה 11:00 התקיימה ישיבת 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'יכ' יעקב ליצמן נוסח חדש של תיקון מס' 12 הכלול לראשונה את שינוי סכום תקורת הפטור ל- 4,200 ₪ (מדובר בנוסח שאומץ בסופו של דבר במסגרת תיקון מס' 12), כדלקמן:

"יעקב ליצמן (יו"ר ועדת הכספים):"

גברתי היושבת-ראש, נסתת נבדה, אני מתכבד להביא
בפני הכנסת לקריאה שנייה ושלישית את הצעיפיות
בחצעת חוק הסדרים במשק המדינה (תיקוני חוקה
להשגת יעדי התקציב וэмצעיות הכלכלה לשנת
הכספים 2007), התשס"ז-2006 שהועברו לטיפולה של
וועדת הכספים. אבקש לצוין שאף שעמד בפני הוועדה
זמן קצר לדיוון בחצעת החוק, הוועדה קיימה דיונים
רציניים, התעמeka בחצעות שהובאו בפניה ושםעה את
כל הנוראים הנוגעים בכך. מקום שהועדה סקרה
שמודובר בתיקון מורכב, פועל הנושא מתוך העת החוק.
מתוך 21 נושאים שהועברו לוועדה, פועלו חמישה.

להלן אפרוט את הנוסח המונח בפניכם:

...
בפרק המס' - בפרק זה יליינו שיש כמה הטעות
שהועדה אישרה, וביניהן מתן אפשרות לקיזוז הפס
עסקין או הפס משליח-יד כנגד משכורתו של הנישום,
לענין הפסדים שייווצרו בשנת המס 2007 ואילך,
העלאת חקלות סכום התרומות הפטור מ- 2 מיליון
שקלים ל- 4 מיליון שקלים, והפיקתו של החוק המקנה
פטור ממש על הכנסת מהשכבות דירות מגוירות להוואת
קבוע.案ן בקשה הוועדה להעלות את סכום שבר הדינה
הפטור ממש מ- 3,830 ₪ ל- 4,200 ₪.

3.14.5.2. לעומת זאת, מדובר במס' 4,200 ₪ כהטבה לכוארה לחברי הכנסת את שינוי סכום תקורת הפטור ל- 4,200 ₪ מzdod. מאופן הצגת הדברים על ידי יו"ר ועדת הכספים הציג תקורת הפטור שהיא אמור לכוארה לחול בשנת 2007, ככל שלא היה מzdod סכום תקורת פטור של 4,200 ₪ לשנת 2007, היה כ- 3,830 ₪, זאת ועוד, סכום תקורת הפטור שהוא צריך לחול ככל שלא היה מתבצע כל שינוי לסכום תקורת הפטור הוא סכום המידוד של תקורת מיום ה- 1 בינואר 2001

³⁰ העתק פרוטוקול הדיון במליאת הכנסת מצורף לבקשתו ומסומן נספח 24

(קרי, מידוד של 6,970 ש' ליום 1 בינואר 2007).³¹ **שלישית**, ברור לחלטין כי אין כל אינדיקציה לכך שהחוקק היה מעוניין לשנות את סעיף המידוד הקבוע בסעיף 4 לחוק הפטור מס על דמי שכירות. **רביעית**, ודאי שאין כל אינדיקציה לכך שהחוקק היה מעוניין לקוץ בזורה כה משמעותית בהטבה שניתנה מכוח חוק הפטור ממש על דמי שכירות בשנים מאוחרות לשנת 2007. הפק הוא הנכוון, ניכר שהחוקק 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 הילך הרוח של החוקק עת תיקון מס' 12 - רצון לאמצץ הוראה המטיבת ומperfת את מצבו על העם. כמו כן, מהדברים שנאמרו מפורשות הן בועדת הכנסת והן במליאה על יו"ר ועדת הכספיים דאז היה יכלה ליחס לדינוי ועדת הכספיים ניכר כי ככל שהחוקק היה מפניהם כי שינוי סכום תקרת הפטור ל-4,200 ש' מרע באופן משמעותי את מצבו של העם או למצער בגדיר תיקון מורכב הוא היה מוציא את התקון מחוק ההסדרים ולכל היוטר מתחילה בהליך חקיקה סדור ומלא של שינוי סכום תקרת הפטור במסגרתתו היו נלקחים בחשבון בכלל ההיבטים הרלוונטיים.

3.14.5.4. מכל מקום, לעומת התובע המייצג, שינוי סכום התקרה במסגרת תיקון מס' 12 הוביל לכרטיסים משמעותית בהטבת המס בשנת המס 2007 עת אומץ סכום תקרת פטור חדש בסך 4,200 ש' מידיוד תקרת פטור בסך של 6,970 ש' ליום 1 בינואר 2001. יחד עם זאת, לאחר שהוראת המידוד הקבועה בסעיף 4 לחוק הפטור ממש לדמי שכירות נותרה על כנה ולא שונתה, אזי בינואר 2008 היה צורך לפעול כלשונה ולהמשיך במידוד של תקרת הפטור בסך 6,970 ש' ליום 1 בינואר 2001. זאת ועוד, בוצע מידוד שגוי של 4,200 ש' בכל אחת מהשנתיים 2008-2021 בגיןו לשונו הוראת המידוד, בגיןו לתכליות חקיקת תיקון מס' 12 ובנגוד להילך הרוח של החוקק בדינונים שנסבו סביר תיקון מס' 12. הדברים שהוצעו לעיל בחילוק זה מחדדים ומבחרירים כי כוונת החוקק בתיקון 12 הייתה להטיב עם העם (ולמצער לא להרע עם העם) ויש לקחת דברים אלו בחשבון ככל שהיא צורך להידרש לשאלת התכליות וכוונת החוקק בתיקון מס' 12.³²

³¹ ראו בעניין זה את הוראת התחוללה הייחודית שנקבעה ביחס לשנות המס 2005 ו-2006. כך, לעומת התובע המייצג, לצורך מידוד סכום תקרת הפטור בשנת המס 2007 (כלל שלא היה מאומץ הסכום 4,200 ש') היה צורך למדוד את סכום תקרת הפטור ליום 1 בינואר 2001 (קרי, 6,970 ש').

³² פרשנות תכליות תהא רלוונטייה רק במקרים בו ייקבע כי לשון סעיף 4 לחוק הפטור מאפשר פרשנות לשונית אחרת מזו שהציגה על ידי התובע המייצג. בהינתן שלשון סעיף 4 לחוק הפטור ממש לדמי שכירות היא בהירה ומפורשת לעומת התובע המציג לא יהיה כלל צורך להידרש לתכליות חקיקה 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 שלעומדת התובע המיצג היו צריכים להתפרסם בכל אחת מהשנים 2002 עד 2021.³³
- 3.15.2. למשל, לעומת התובע המיצג, בשנת 2020 סכום תקרת הפטור צרייך היה לעמוד על סך של 9,283 נס' לחודש ³⁴ במקומות סך 5,100 נס' לחודש שהופיע בטיעות, ובשנת 2021 סכום תקרת הפטור לאחר מידוד בהתאם להוראות סעיף 12ב צרייך לעמוד על סך של 9,228 נס' לחודש ³⁵ במקומות סך של 5,070 נס' לחודש שהופיע בטיעות.
- 3.15.3. המידוד השגוי והעיגול השגוי של סכום תקרת הפטור הובילו לכך שהמשיבות גבו מהקבוצה הנפגעת מיסים ודמי ביוטה לאומי ביותר ללא סמכות ובניגוד להוראות הדין.

4. העילה המשפטית

4.1. העילה המשפטית ביחס למידוד השגוי

- 4.1.1. לשון סעיף 4 לחוק הפטור ממש לדמי שירותים קבועות כי סכום תקרת הפטור שימודד יהיה זה שהופיע בסעיף 2 לחוק זה ביום 1 בינואר 2001 ולפיכך סכום תקרת הפטור בסך של 6,970 נס' מיום 1 בינואר 2001, הוא זה שהיה צרייך להיות ממודד מיידי שנה החל משנת 2008 ועד לשנת 2021. לשון סעיף 4 לחוק הפטור ממש על דמי שירותים היא בהירה, פשוטה ואינה ניתנת לפרשנות אחרת מלבד זו שהוצאה על ידי התובע המיצג. לפיכך, לעומת התובע המיצג, אין מקום במקרה הנוכחי להידרש לעניין תכליית חקיקת תיקון מס' 12 ויש לקבל את הפירוש הלשוני ההגוני היחיד שהוצע על ידי התובע המיצג בקשר לכך. ³⁶ יחד עם זאת, איפילו אם נדרש לדון במקרה הנוכחי בתכליית חקיקת תיקון 12 אזי כפי שמצוינו לעיל ניכר כי כוונת החוקה הייתה לאפשר הוראה המטיבה ומשמעותה את מצבו של העם וודאי שלא הייתה כוונה לכרכਸ בזורה משמעותית בהטבת המס. עוד מצינו כי ככל שהמחוקק היה סבור כי שינוי סכום התקורת בתיקון מס' 12 מרע את מצבו של העם (או למצער מרכיב) אזי התקון היה מוחרג החוצה מחוק ההסדרים לשנת 2007 ומופנה להליך חקיקה רגיל שהיה אפשר דיון סדר ומלא בכלל היבטים והמשמעות הנוועדים מתיקון מס' 12. בנוסף על כך שתכליית חקיקת חוק ההסדרים לשנת 2007 ומופנה להליך חקיקה רגיל אומץ תיקון מס' 12 הייתה להשיג את יעדו התקציב לשנת הכספיים 2007 ולא מעבר

³³ הטבלה מסומנת נכפח 25 ומצורפת לבקשה. בנוסף מצורפים לבקשה גם פלטי המידוד של סכומי תקרות הפטור ממוחשבון לימי"ס לשנים 2002-2006 ו-2008-2021. המסמנים לפי סדר כרונולוגי נכפחאים 26-44.

³⁴ שם.

³⁵ שם.

לכך. ברי, כי גם פרשנות תכליתית מחייבת מפורשת על כך כי יש לקבל את עמדת התובע המיצג בעניין המידוד השゴי שמשמעותה יותר עם העם ביחס לסקומי תקרת הפטור שפורסמו באופן שוטף.

העליה המשפטית ביחס לעיגול השゴי

לעמדת התובע המיצג, בין השנים 2002-2021 נעשה עיגול שゴי של סכום תקרת הפטור המודד לסכום הקרוב ביותר שמתחלק ב-10 ש' לא שארית, וזאת בהיעדר עיגול נורטטיבי ולא כל סמכות. אומנם מכוח סעיף 120(ד) לפકודת מס הכנסת הותקן צו עיגול סכומיים בסוגרתו נקבעו כלל עיגול לחלק מהסקומיים המפורטים בסעיף 120ב לפకודת מס הכנסת, אך צו עיגול הסכומיים כלל איינו עוסק בעיגול סכום תקרת הפטור, אלא בעיגול סכומיים אחרים רלוונטיים ביחס לסכום הכנסה. למעשה, הוראת עיגול הסכומיים שעשויה להיות רלוונטית ביחס לסכום תקרת הפטור מצויה בסעיף 240 לפוקודת מס הכנסת וזוי קובעת כי כל סכום שאדם חייב לשלם לפי פוקודה זו יונדל או יופחת עד לשקל הקרוב ביותר. כאמור, לעומת זאת, תקרת הפטור מודד לעילית המזד ומעוגל לשקל הקרוב. זאת ועוד, הלכה למעשה, סכום תקרת הפטור המודד עוגן 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 השゴי /או כתוצאה מהעיגול השゴי של סכום תקרת הפטור שילם בשנתיים שקדמו למועד הגשת הבקשה לאישור ניהול הליך בתובענה ייצוגית מסים בגין לרשות המיסים /או דמי ביתוח לאומי בגין למוסד לביטוח לאומי (להלן: "הקבוצה הנפגעת").³⁷ מבלי לפגוע בנסיבות האמור, לעמדת התובע המיצג מתוך הקבוצה הנפגעת נכללים, בין היתר, ייחדים כדלקמן:

5.1.1. כל אדם שכתוצאה מהמידוד השゴי /או העיגול השゴי שילם לרשות המיסים, במהלך השנתיים שקדמו למועד הגשת הבקשה לאישור ניהול הליך בתובענה ייצוגית, מס בגין על הכנסת דמי שכירות מדירת מגורים שהייתה לו. בכלל זה, ייחדים ששילמו מס בגין בהתאם למסלול הפטור החלקי או ייחדים שכתוצאה מפרסום המידוד השゴי של סכום תקרת הפטור הוטעו לבחור במסלול ה-10% /או במסלול המס השולי ושילמו לרשות המיסים על הכנסתותיהם מדמי השכירות מס בגין סעיף זה "מס בגין" הוא סכום מס שעולה על סכום המס שאותו היה נדרש לשלם היחיד בהתאם להוראות חוק הפטור ממש על דמי שכירות בהינתן שתקרת הפטור הייתה

³⁶ 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 מחלוקת לשונית אחת נדרש לבדוק את תכלית החקיקה ולבחור מבין כל חלופות הפרשנות את זו שמשמעותה בזרה הטובה ביותר את תכלית החקיקה.

³⁷ ולרובות תשלומי חובה אחרים הנובעים מהמידוד השゴי /או מהעיגול השゴי.

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

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

5.1.1.2. מתוך 211,329 משקי הבית האמורים התובע המיצג מעריך כי כ- 16% מושכבות בעבר דמי שירות בטוחה שבין סכומי תקרת הפטור השגויים שפורסם ביחס לשנים 2020 ו-2021 לבין סכומי תקרת הפטור באוטן שנים בהינתן שתקרת הפטור הייתה ממודדת ומעוגלת כהלכה.⁴¹ זאת, אומרת, התובע המיצג אומד את הקבוצה הנזוקה שシリמה מס ביתר על דמי השכירות בכ- 33,812 משכירים בשנה.⁴²

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

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

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

³⁸ סכום זה יתוקן בהתאם לנורווגי אמת שיתקבלו מהמשיבות.

³⁹ העתק של סקר הלמ"ס מצורף **כנספה**.

⁴⁰ 10.1% ממשקי הבית (כ- 2,609,000) הם בעלי שתי דירות או יותר ומהם הופחו 2% מהם בעלי שלוש דירות או יותר. קבוצת הייחס היא כראיה דولة יותר מאשר קרואן לשנת 2018 קיימות מגמות יידל במספר משקי הבית המחזיקים במלילה מדירה אחת. כמו כן, קבועות הייחס צפופה לכלול גם חלק מלאה המחזיקים בעקבותם דירת מגורים אחת המשוחררת על ידם (כמו, אנשים המתגוררים בדירה שכורה ובמקביל משכירים את הדירה בעקבותם לאחרים או תושבי חוץ) וגם חלק מלאה המחזיקים בשלוש דירות ויותר (בכפוף לנגובה דמי השכירות של הדירות המושכרות). כאמור, מדובר באומדן ראשוני שמרני שיתוקן בהמשך בהתאם לנורווגי אמת שיתקבלו מרשות המיסים.

⁴¹ לצורך חישוב זה, התובע המיצג סקר את מחורי השכירות של דירות מגורים המפורטים באתר יד 2 ביום 5 בספטמבר 2021 ועליה כי מתוך 31,890 דירות שהיו מפורטים באתר יד 2 באותה היום הם בטוחה שבין 5,071 ₪ (סכום תקרת הפטור השגוי לשנת 2021) לבין 9,228 ₪ (סכום תקרת הפטור שהייתה צריכה לחתפס בשנת 2021) ובין 9,283 ₪ (סכום תקרת הפטור שהייתה צריכה לחתפס בשנת 2020). פلتיאי יתר יד שתיים מצורפים **כנספה** 48-46 לבקשתו.

⁴² וער כי סם משכירים של דירות מגורים שנושכבות בתמורה לדמי שכירות מחוץ לטוחה האמור (למעלה מהטוחה או למטה מהטוחה) עשויים להיכلل בתוך הקבוצה הנגנעת. 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 המקסימלי שככל יכול היה להיות מסווג ביתר על ידי יחיד ספציפי לשנת מס 2021 בהינתן שהבחירה מבוססת עיקריה על גובה סכום המס לתשלום: 11,073 ₪ ((9,228 ₪ * 12 חודשים * מס בשיעור 10%) וסכום זה חולק על ידי התובע המיצג בשתיים.

⁴⁴ משקי בית כפול 33,812 ₪.

יחדמים ששילמו דמי ביטוח לאומי ביותר בהתאם למסלול הפטור החלקי (בגין החלק החיבי) או יחדמים שכתוצאה מפרסום סכום תקורת פטור שגוי הוטעו לבוחר במסלול המס השولي ושילמו למושך לביטוח לאומי על הכנסתיהם מדמי השכירות דמי ביטוח לאומי ביותר. לעניין בכך זה "דמי ביטוח לאומי ביותר" הוא סכום דמי ביטוח לאומי שעולה על סכום דמי ביטוח לאומי אותו היה נדרש לשלם היחיד במסלול הפטור ממש בהינתן שתקרת הפטור הייתה ממודדת ומעוגלת כהלה. התובע המיצג ביצע אומדן גס ראשוני של דמי הביטוח הלאומי ששולם ביותר⁴⁵ כדלקמן:

5.1.2.1. סעיף 350(א)(7) לחוק הביטוח הלאומי, תשנ"ה-1995 (להלן: "חוק הביטוח הלאומי") מכנה פטור מס מס הכנסות דמי שכירות מDIRT מגוריים המדוחות במסלול הפטור או במסלול ה-10%⁴⁶ לעומת זאת, לא נקבע פטור מפורש בחוק הביטוח הלאומי ביחס להכנסות דמי שכירות מDIRT מגוריים שמדוחות במסלול הפטור החלק החיבי (בגין החלק החיבי במס) או במסלול המס השולי. להערכת התובע המיצג, כמהות היחידים ששילמו דמי ביטוח לאומי ביותר צפואה להיות קטנה משמעותית מכמות היחידים ששילמו מס ביותר כמפורט לעיל. בנוסף, החבותם בדמי ביטוח לאומי כוגבלת בתקרה, וגם עניין זה שלעצמם מוביל להקטנת כמהות היחידים ששילמו דמי ביטוח לאומי ביותר.

5.1.2.2. בהערכתה שמרנית התובע המיצג אומד את כמהות היחידים ששילמה דמי ביטוח לאומי ביותר בכ-3,381 יחידים (10% מקבוצת המשכירים בעלי שתי דירות מגוריים), ואומד את דמי הביטוח הלאומי ששולם ביותר ביחס לכל יחיד בכ- 830 ₪⁴⁷ (20% מאומדן סכום המס ששולם ביותר).

5.1.2.3. על כן, להערכת התובע המיצג למושך לביטוח לאומי ששולם דמי ביטוח לאומי ביותר בסך של כ-2,230,806 ₪ לשנה⁴⁸, וסה"כ לשנתיים כ- 5,612,460 ₪.

5.1.3. כל אדם שבמהלך השנהויים שקדמו למועד הגשת הבקשה לאישור ניהול הליך כתובעה יציגות מכר דירת מגוריים שהושכרה על ידו טרם המכירה ושילם "מס שבבeyond". לעניין זה "מס שבב beyond" הוא חלק מהפחota שהופחת מעלות הרכישה (או נוסף לשווי המכירה) ושניתן לייחסו לחלק דמי השכירות שבין סכום תקרת הפטור השגוי שפורסם בין סכום תקרת הפטור שהוא צרייך להתרפסם בהינתן שתקרות הפטור הייתה ממודדת ומעוגלת כהלה, והcoil בכספי לכך שדמי השכירות השותפים

⁴⁵ האומדן יתוקן בהמשך בהתאם לנדרשו אמת שיתקבלו ממהшибות.

⁴⁶ לעומת זאת המושך לביטוח לאומי בעניין זה ראה חזורי המושך לביטוח לאומי: חזר כללי 219/04 מיום 26 באוקטובר 2004 וכן נזיר כללי 52/08 מיום 15 באפריל 2008.

⁴⁷ בהקשר אליו, נלקח בחשבון כי שיעורי דמי הביטוח הלאומי נמוכים באופן משמעותי משיעורי המשולמים על דמי השכירות. כמו כן, הימצאותה של תקרת הכנסה ביחס לדמי ביטוח לאומי צפואה להוביל גם היא להפחota סכום דמי הביטוח הלאומי המוצע ששולם כתוצאה מהידוד השגוי והעיגול השגוי.

⁴⁸ משקי בית כפול 830 ₪.

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

5.1.3.1 כאשר נמכרת דירה שהושכרה (ושבגינה לא מבוקש פטור ממש שבח), בין אם המוכר נהנה מפטור ממש 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, לעומת זאת רשות המיסים, בכל המקרים יש לחשב את הפחת שהמוכר היה רשאי לנכותו על פי הדין בגין הנים שבחן דירת המגורים והושכרה ולהפחיתו מעלות רכישת הדירה או להוציאו לתמורה המכירה (הדבר יוביל אותה תוצאה).⁵¹

5.1.3.2 התובע המיצג מבקש להציג כי אין מ恳ש לחלוק בתובענה הייצוגית Dunn על עמדת רשות המיסים ביחס לצורך לנכوت את הפחת מעלות הרכישה במכירת דירת מגורים שהושכרה ובכלל זה אין מ恳ש לחלוק על עמדתה של רשות המיסים ביחס לצורך לנכות פחת מעלות הרכישה בגין דירת מגורים שהכנסות השכירות ממנה היו כפופות למסלול הפטור ואו למסלול הפטור החלקי.⁵² ברם, עולה שאלה אחרת בהקשר זה והיא האם בעת מכירת דירות מגורים שהושכרה, שאינה פטורה ממש שבח, ושבגינה שולמו באופן שוטף מיסי יתר בגין הכנסת דמי השכירות (כתוצאה מהמידוד והיעיגול השגויים), יש להפחית מעלות הרכישה את אותו חלק מהפחית שנitin ליחסו לחלק הכנסתה שחויב במס' יתר בשל המידוד השגוי והיעיגול השגוי (ושהיה צריך ליהנות מפטור ממש), ובין אם הפחת זה נוכה בפועל מהכנסות השכירות השוטפת ובין אם לאו. בהקשר זה, הוראת סעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסת קובעת כי יוסף לשוו המכירה הסכום המירבי של כאלו קיימת בו הוראה דומה לו הקבועה בסעיף 122 לפוקדה. התובע המיצג יטען כי המחוקק ובמידה מסוימת לאחר מכן גם רשות המיסים יצורך מתאם מסוים בין ניכוי הפחת מהכנסות השכירות השוטפת לבין הצורך להוציא את הפחת שנוכה לתמורה המכירה (או להפחיתו מעלות הרכישה). בין אם התובע המיצג מסכים למתחם זה ובין אם לאו, לעומת זאת

⁴⁹ כגון הסר ספק, יובהר בצוואה מפורשת כי בתובענה זו לא מועלית כל טענה נגד עמדת רשות המיסים העולה מההוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5 בسنة 2007 מיום 27 בפברואר 2007 ומתקופת מסטר 1 להוראת הביצוע האמורה מיום 27 באוגוסט 2008 ואו נגד קביעותיו של בית המשפט המחויזי בחיפה ביום 14-07-2016 אביגדור ויין נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (פורסם במיסים – הוצאה רונן). טענו של התובע המיצג בעניין תשלום מס שבח בגין נזעת אך ורק לעניין חלק הפחת שהפחית את עלות הרכישה ושבע מהמידוד השגוי ו/או מהיעיגול השגוי.

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

⁵¹ יובהר כי לעניין זה אין חשיבות ממשית לעמדת רשות המיסים בתופסת מסטר 1 להוראת ביצוע 5 משנת 2007 בדבר תחוללה רטוספקטיבית של העמדה שהציגה רשות המיסים בהוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5 בעניין מהר שעדמת התובע המיצג בעניין המידוד השגוי היא כי טעות המידוד השגוי ה恰恰 ממילא משנת 2008 ואילך.

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

רשות המיסים, ביחס לכל מסלולי מיסוי הכנסת השכירות, ככל פחות **שניתן היה לנכותו על פי הדין** מהכנסת דמי השכירות השוטפת צריכה להתווסף לתמורת המכירה (או להיות מופחת מעלות הרכישה).⁵³ ואולם, לעומת זאת, הטענה שפורסמה לבין סכום תקורת הפטור בהינתן שהיא ממודדת ומעוגלת כהלכה **לא ניתן היה לניכוי לפי הדין** בהינתן שהיא מודדת דמי השכירות הייתה אמורה להיות פטורה ממש בהתאם לחוק הפטור ממש על דמי שכירות ככל שהמידוד והעיגול היו נעשים כהלכה (לא ניתן היה לנכotta את הפחת מהכנסה פטורה ממש). זאת ועוד, אותו חלק בהכנסת דמי השכירות גם לא נהנה בפועל מהטבת המס שמנקה חוק הפטור לאור המידוד והעיגול השגויים שהובילו לפרנסות סכום תקורת פטור נמוך ושגוי. כך, לאחר שהפחית לא היה מותר בניכוי לפי הדין ומאחר שבנוסף החלק החייב לא נהנה מהטבת המס שמניק חוק הפטור ממש על דמי שכירות אזי אין כל הצדקה להעניש' פעם נוספת את אלו ששילמו בעבר מיסי יתר בשל המידוד והעיגול השגויים באמצעות הפחתה הפחת מעלות הרכישה בעת מכירת הדירה. גישה זו המוצגת על ידי התובע המייצג טוביל להקטנה מסיממת (וחלקית בלבד) של העיונות המיסוי שנגרם במהלך השנים למשכרי 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 ביותר בכ-6,480 יחידים לשנה (30% מתוך כמות המשקיעים שמכרו דירות בשנה),⁵⁵ ואומד בהערכתה שמנית את מס השבח ששולם ביותר ביחס לכל יחיד בכ-1,260 לפ.⁵⁶

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

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

⁵⁴ בהקשר זה ראה את הדין שנעשה בע"א 5883/18 **מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' BV PIV** (פורסם במיסים, הוצאה רונן) בעניין יחסוי הגמלין בין מס הכנסה לבין מס שבח וחאיפה לחזור למיסוי אמרת.

⁵⁵ ראה סקירת ענף הנדלין למגורים שנעשתה בפברואר 2020 על ידי אגף הכלכלן הראשי במשרד האוצר, לפיה, 1,800 דירות משקיעים נמכרו בחודש אחד. הסקירה האמורה מצורפת לבקשת זו ומסומנת **נספח 49** המשמעות היא שכ-21,600 דירות לתשולם מסי יתר על הכנסת דמי השכירות השוטפת ובנוסח יתיכנו השפעות תקופתיות נוספות שלא הובילו להפחתה קבוצה זו ב-6%-70%. ביחסוב האמור לקחתי בחשבון שחלק מדירות המשקיעים נמכרו בפטור בהתאם להוראות סעיף 49(5) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963.

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

5.2. מכל אלו עולה כי התובע המיציג אומד את סכום הנזק הכספי נאלי שנגרם לחבריו הקבוצה כתוצאה מהמידוד השגוי והעיגול השגוי בכ- 302,716,908 ₪ (להלן: "סכום הנזק הקבוצתי"). לסכום הנזק הקבוצתי יתווסף הפרשי הצמדה וריבית עד למועד מתן החזר בפועל. כמו כן, לסכום הנזק הקבוצתי יתווסף סכום נזק נוספת שיצטבר עד למועד החלטת הבקשה לאישור ניהול הליך כתובענה ייצוגית בהתאם להלכת מנירב⁵⁸, שכן מועד סגירתה של תקופת ההשבה הוא מועד אישור בקשה לניהול הליך כתובענה ייצוגית, ולא מועד הגשתה.

6. הטעמים להיות התובענה ייצוגית הדרך הייעילה וההוגנת לדzon בנושא

6.1. לעומת זאת התובע המיציג המשיבות גבו במהלך השנים האחרונות מיסים ביותר ודמי鄙وطולאומי יותר מעשרות אלפי נישומים יחידים כתוצאה מחישוב לא מדויק (לשונו עדינה) של סכום תקרת פטור לאחר מידוד שגוי ועיגול שגוי. תובענה ייצוגית מהווה את הדרך הייעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בסיבות העניין, מכמה טעמים (רשימה חלקית ולא מלאה): (1) הסכום המגיע לכל אחד מחברי הקבוצה נמוך באופן יחסי וכשלעצמם הוא אינו יוצר מוטיבציה לניהול הליך מול המשיבות; (2) פערו הכוחות האינרגטיים בין המשיבות לבין כל אחד מחברי הקבוצה מהווים גם הם גורם מצנן לניהולים הליכיים פרטניים מול המשיבות; (3) נישומים רבים נמנעים באופן טבעי מלפתח בהליכים משפטיים כנגד המשיבות מחשש שההליכים האמורים יובילו את המשיבות לעורך ביקורת בנושאים נוספים בתיקם האישי וכן שכרם יצא בהפסדים; (4) עלויות ייצוג וניהול הליכיים משפטיים מול המשיבות (ובמיוחד מול רשות המיסים) הן יקרים, ובנוסח ההליכים האמורים נמשכים על פני שנים ארוכות ולפיכך הכספיות הכלכלית לפטיחה בהליכים אישיים נגד הרשות מוטלת בספק; (5) על כל אלה יש להוסף כי במקרים רבים נישומים אישיים נגד הליך נפרד כנגד כל אחת מהרשותות; (6) הקבוצה הנפגעת גדולה וברור כי ניהול הליך תובענה ייצוגית על פניהו של עורך הליכים במקביל הוא יעל לעין ערוץ. הלהקה למעשה, אנו למדים שלרוב לבתי משפט מגוון מחלוקת מיסיות שהשפעתן הכלכלית ממשמעותית וגבוהה יותר מזו העומדת על הפרק בתובענה ייצוגית דן ביחס לכל יחד בנפרד.⁵⁹

7. הסעדים המבוקשים

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

7.2. לקבוע כי מעתה ולהלאה גביית המסים ודמי鄙وطו 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-2020.11.11 (להלן: "הלכת מנירב").

⁵⁹ ראה בעניין זה מחקר המבוסס על נתונים שהתקבלו מרשויות המיסים: מוטי בלטגי "פוטנציאל חיסכון המס בדינוי השומה וערעורו המס - נתوىאמת". מסים ל/ב/4 (דצמבר 2018). הממצאים מלמדים כי בדרך כלל הליכי המס מתנהלים ביחס למחולקות קטיפות בסכומים ממשמעותיים.

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 המשויות לשלם גמול והחזר הוצאות לתובע המיצג ושכר טרחה לב"כ התובע המיצג.



מוֹטִי בֶּלְלָתִי, ע.ו.ד'

gross & shott'

ב"כ המבקש

היום, 25 ביולי 2021

⁶⁰ראו לעניין זה את הטבלה המצורפת כנספח 25 לבקשתה.