ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג – 1963
שליד בית משפט המחוזי חיפה

ו"ע 8935-09-22 בצלאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה

בפני **יו"ר הוועדה - כבוד השופטת אורית וינשטיין**
עו"ד אהובה סימון – חברת הוועדה
מר אברהם שרם – חבר הוועדה

העוררת: **שרה בצלאל ת.ז. 005800701**
ע"י ב"כ עו"ד יצחק שרף ואח'

נגד

המשיב: **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה**
ע"י עו"ד שאול כהן מפרקליטות מחוז חיפה - אזרחי

פסק דין

יו"ר הוועדה, כבוד השופטת וינשטיין:

פתח דבר:

האם בחישוב השבח בגין מכירת דירת מגורים שהושכרה כל שנות החזקתה על ידי בעליה במסלול הפטור המלא לדמי השכירות לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) התש"ן – 1990 (להלן – **חוק הפטור**), יש להפחית משווי הרכישה את הסכום השווה לפחת הנצבר בגין דירת המגורים? זוהי הסוגיה המשפטית המצריכה את הכרעתנו בערר דנן.

העוררת, גב' שרה בצלאל (להלן – **העוררת**), טוענת בערר שבפנינו כי בחישוב השבח בגין מכירת דירת המגורים מושא הערר, אין להפחית את הפחת הנצבר על הדירה משווי הרכישה, משום שלטענתה לא נוכה פחת על הדירה במישור מס הכנסה ועל כן במישור מיסוי מקרקעין אין להפחית את הפחת הנצבר משווי הרכישה באופן שיביא להגדלת השבח.

לטענת המשיב, מנהל מיסוי מקרקעין מחוז חיפה (להלן – **המשיב**), הפטור המלא שניתן לדמי השכירות (עד גובה תקרת הפטור לפי חוק הפטור) מגלם בתוכו, בין השאר, את ניכוי הפחת. לפיכך, ועל מנת למנוע כפל הטבה לעוררת - יש להפחית את הפחת הנצבר על הדירה מושא הערר משווי הרכישה במסגרת חישוב השבח.

<u>העובדות שאינן שנויות במחלוקת:</u>

1. העוררת מכרה ביום 26.10.2021 דירת מגורים שהייתה בבעלותה ובבעלות בעלה המנוח, מר בצלאל עמרם ז"ל (להלן – **המנוח**) ברחוב החצב 33 זיכרון יעקב, חלקה 128 בגוש 11375 (להלן – **הדירה**), תמורת סך של 4 מיליון ₪.

2. המנוח רכש מרמ"י ביום 4.9.2002 את הקרקע עליה נבנתה הדירה, תמורת סך של 289,100 ₪ (להלן – **שווי הרכישה**).

3. הדירה הושכרה למטרת מגורים וההכנסות משכר הדירה דווחו למס הכנסה על ידי המנוח ולאחר פטירת המנוח בשנת 2020 - על ידי העוררת עצמה, כהכנסות פטורות ממס בהתאם להוראות חוק הפטור.

4. ביום 15.11.2021 הגישה העוררת שומה עצמית לצורך תשלום מס השבח החל עליה במכירת זכויותיה בדירה (נספח 1 לכתב הערר). בשומה העצמית הצהירה העוררת כי הדירה הושכרה מיום 1.8.2012 עד ליום 26.10.2021 כאשר ההכנסות מדמי השכירות דווחו במס הכנסה במסלול הפטור המלא על פי השומה העצמית, מס השבח בו חבה העוררת בתשלום הועמד על סך של 187,702 ₪. העוררת שילמה את המס על פי השומה העצמית ביום 18.11.2021.

5. במקביל להגשת ההצהרה והשומה העצמית הגישה העוררת למשיב תקצירי שומות מס הכנסה של המנוח לשנים 2018-2020 (נספח 2 לכתב הערר), בהם דווח על הכנסה פטורה משכר דירה.

6. המשיב לא קיבל את שומתה העצמית של העוררת וביום 19.1.2022 הוצאה לה שומת מס שבח (נספח 3 לכתב הערר), במסגרתה הופחת משווי הרכישה הפחת הנצבר על הדירה לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"ה – 1965 (להלן – **הפקודה** או **פקודת מס הכנסה**). בשומת מס השבח לפי מיטב השפיטה הפחית המשיב משווי הרכישה את סכום הפחת בסך של 208,520.92 ₪. כתוצאה מכך גדל סכום המס שבח לסך של 259,051 ₪.

7. ביום 20.01.2022 פנה ב"כ העוררת במכתב למשיב וביקש לתקן את השומה לפי מיטב השפיטה בטענה כי לא נוכה פחת במשך כל השנים מההכנסות מדמי השכירות ועל כן, לגישתו, אין מקום להפחתת הפחת הנצבר משווי הרכישה בחישוב השבח. ב"כ העוררת טען כי השומה שהוצאה מנוגדת להלכה הפסוקה – ע"א 5883/18 **מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV** (להלן – **הלכת PIV**) ותוספת המס הנדרשת בשומה היא בניגוד לדין.

ב"כ העוררת אף הפנה להחלטה שניתנה בבית המשפט המחוזי בתל אביב במסגרת ת"צ 42666-01-20 **עו"ד רשף חן נ' מדינת ישראל רשות המיסים** (להלן – **עניין רשף חן**), שם אישר כב' השופט חגי ברנר הגשת תובענה ייצוגית נגד רשות המיסים בשל גביית מס שבח הנובע מחישוב פחת על דירות מגורים שהושכרו במסלול הפטור המלא (נספח 4 לכתב הערר).

8. ביום 23.1.2022 דחה המשיב את בקשת העוררת לתיקון השומה לפי מיטב השפיטה (נספח 5 לכתב ערר). המשיב פירט את מסלולי המיסוי האפשריים לעניין הכנסות משכר דירה של יחיד (מסלול רגיל, מסלול מס מופחת – 10% ומסלול פטור מלא) וכן ונימק את החלטתו כי בעסקת מקרקעין קיימת חובה לנכות פחת וזאת בהתאם להוראות החוק.

המשיב סקר בתשובתו את נושא הפחת ובאילו מקרים יש לכלול את מרכיב הפחת בשומה וציין כי הוא נסמך על פסק דינה של ועדת הערר דנן במסגרת ו"ע 10216-07-14 **וימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (להלן – **פס"ד וימן**). המשיב ציין כי על פי פס"ד **וימן** יש להפחית משווי הרכישה את הפחת שהנצבר בחישוב המס בגין מכירת דירת מגורים שהושכרה על ידי יחיד במסלול הפטור המלא. המשיב אף ציין כי הוא נסמך בעמדתו גם על הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2007. עוד ציין המשיב בהחלטתו כי עמדת המשיב איננה עומדת בסתירה להלכת **PIV** וכי על ההחלטה בעניין **רשף חן** הוגש ערעור לבית המשפט העליון.

9. ביום 20.2.2022 הגישה העוררת השגה על השומה לפי מיטב השפיטה (נספח 6 לכתב הערר). העוררת טענה כי נפלה שגגה בחישוב המס בשומה לפי מיטב השפיטה. זאת, מאחר והכנסות השכירות מהדירה דווחו כל השנים על ידי המנוח ועל ידי העוררת כהכנסות פטורות ממס לפי חוק הפטור ובהתאם לא נוכה פחת מהכנסות אלה. העוררת טענה כי פס"ד **וימן** אינו מהווה הלכה מחייבת בעניין ניכוי הפחת משווי הרכישה וכי ההלכה המחייבת בעניין זה היא הלכת **PIV**. לשיטת העוררת הלכה זו קבעה כי נישומים בעלי דירות, שהושכרו במסלול הפטור המלא ולא ניכו פחת כהוצאה בייצור הכנסתם במישור מס הכנסה – אין לנכות להם פחת משווי הרכישה בחישוב השבח ממכירת הדירה. העוררת אף חזרה על הטענות שהועלו על ידה בבקשה לתיקון השומה.

10. המשיב דחה את השגת העוררת ביום 21.7.2022 (נספח 7 לערר). המשיב נסמך בהחלטתו על פס"ד **וימן**. המשיב חזר על עמדתו לפיה השומה אינה עומדת בניגוד להלכת **PIV**. המשיב הוסיף וציין כי ביחס לעניין **רשף חן** ניתנה אמנם החלטה על ידי בית המשפט העליון, אשר דחתה את בקשת רשות הערעור של רשות המיסים, אך צוין בה כי הטענות שמורות לצדדים בגדרי ההליך הייצוגי שיתאפשר לנהלו. עמדת המשיב נותרה אפוא בעינה לפיה במכירת דירה שהושכרה למגורים במסלול הפטור המלא, יש להפחית את הפחת הנצבר על הדירה משווי הרכישה בחישוב השבח ממכירתה.

מכאן הערר.

11. יצוין, כי בדיון מיום 18.12.2022 הסכימו באי כוח שני הצדדים כי אין בניהם מחלוקות עובדתיות וכן כי כתב הערר מטעם העוררת וכתב התשובה שהוגש על ידי המשיב ממצים את מלוא טענותיהם בשאלה המשפטית מושא הערר והללו ישמשו כסיכומים מטעם כל אחד מן הצדדים. על בסיס הסכמה זו הועבר התיק לכתיבת פסק דין.

12. המשיב ביקש למסור הבהרה לתיק בית המשפט בעניין הדיון שהתקיים בבית המשפט העליון בבקשת רשות הערעור שהוגשה על ידי רשות המסים על ההחלטה בעניין **רשף חן**.

13. ביום 31.12.2022 ניתן אישור לצרף את פרוטוקול הדיון בבר"ע 4519/21 **מדינת ישראל רשות המסים נ' חן רשף** (14.7.2022) וביום 2.1.2023 ניתן אישור לצרף את פסק הדין שניתן בבקשת רשות הערעור בעניין רשף חן.

<u>תמצית טענות העוררת:</u>

14. השומה העצמית מטעמה של העוררת, אשר לא כללה את ניכוי הפחת משווי הרכישה – הינה נכונה והוגשה כדין. למשיב לא היתה סמכות להוציא לעוררת את השומה מושא הערר וממילא השומה הינה שגויה ומנוגדת לדין. למשיב לא היו "טעמים סבירים להניח שההצהרה אינה נכונה" ומשכך, פעל בחוסר סמכות בעורכו לעוררת שומה לפי מיטב השפיטה בהסתמך על סעיף 78(ב)(2) לחוק.

15. המשיב ביסס את שומתו על הוראת ביצוע 5/2007 שעניינה "**חישוב השבח במכירת דירת מגורים אשר הושכרה למגורים**" (להלן – **הוראת ביצוע 5/2007**), לפיה, במסלול פטור מלא, יש לנכות את הפחת משווי הרכישה שניתן היה לדרוש במס הכנסה וכן על פסק דין **וימן**. לא היה מקום להיסמכות המשיב על פס"ד **וימן** מאחר ואינו מהווה הלכה מחייבת. כך נקבע בהחלטת השופט ברנר בעניין **רשף חן**, אשר אישר תובענה ייצוגית נגד רשות המיסים בשל ניכוי פחת משווי רכישה בחישוב השבח ממכירת דירת מגורים שהושכרה בפטור מלא ממס.

16. ההלכה המחייבת נקבעה בהלכת **PIV** על ידי בית המשפט העליון והמשיב כפוף לפסיקתו. על כן, מקום בו נישום מוכיח כי הגיש דיווח אמת על הכנסותיו לפקיד השומה וכי נמנע בפועל מלקזז את הפחת מהכנסתו החייבת, אזי אין חשש שיזכה להטבה כפולה בגין הוצאת הפחת, אם לא ינוכה הפחת משווי הרכישה בעת חישוב השבח ממכירת הדירה. קבלת עמדת המשיב תוביל לתוצאה הפוכה לפיה העוררת תחויב במס העולה על הרווח שנצמח לה.

17. לא היה מקום להפחית משווי הרכישה את סכום הפחת הנצבר, מן הטעם שהכנסות השכירות מהדירה דווחו כהכנסות פטורות ממס ולא נוכה פחת מהכנסות אלו. הפסיקה קבעה כי תכלית ניכוי הפחת בעת חישוב מס שבח היא מניעת הכרה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה, וזאת בכפוף לכך שנישום עמד בנטל השכנוע כי הפחת לא נוכה במס הכנסה מהכנסתו החייבת. אין מחלוקת כי העוררת והמנוח נמנעו במסגרת דיווחיהם על הכנסתם משכר דירה מניכוי מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת על הדירה מהכנסתם החייבת במס הכנסה ובכך עמדו בנטל ההוכחה.

<u>תמצית עמדת המשיב:</u>

18. על דירת מגורים שהושכרה על ידי יחיד למטרת מגורים והכנסות דמי השכירות היו במסלול מיסוי הפטור המלא, לא יחולו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים), תשמ"ט – 1989 (להלן – **תקנות פחת 1989**) ולא ניתן לדרוש פחת על פי התקנות האמורות היות והזכאות לניכוי הפחת מגולמת בפטור ממס.

19. אי תשלום מס על ההכנסה מדמי השכירות בשל בחירה במסלול הפטור המלא, אין משמעו שלא נכלל בפטור ההתחשבות בפחת הניתן לניכוי במישור מס הכנסה.

20. נישום יחיד המשכיר דירה למגורים יכול לבחור בין שלושה מסלולי מיסוי חלופיים: המסלול הרגיל (תשלום מס הכנסה בשיעורי המס הרגילים הקבועים בסעיף 121 לפקודה, או אז יותרו בניכוי כל ההוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה, לרבות פחת); מסלול המס המופחת (תשלום מס הכנסה בשיעור קבוע של 10% בגין דמי השכירות, בהתאם לסעיף 122 לפקודה, הקובע כי המשכיר אינו רשאי לדרוש הוצאות או פחת והמס משולם על מחזור ההכנסה, להבדיל מהכנסה חייבת); מסלול הפטור המלא הכנסת דמי השכירות פטורה ממס עד לסכום תקרת הפטור).

21. בהלכת **PIV** קבע בית המשפט העליון כי קיימת משמעות לעובדה אם נישום ניכה פחת בפועל מהכנסתו החייבת במס הכנסה ואם לא ניכה – מה הסיבה לכך. נקבע כי יש להבחין בין נישום שדיווח אמת על הכנסותיו החייבות ונמנע מלנכות פחת שזכאי היה לנכותו, לבין נישום שלא מסר דיווח אמת על הכנסותיו וכתוצאה אף לא ניכה פחת במישור מס הכנסה.

22. הלכת **PIV** לא עסקה בשאלה מה דינו של נישום שדיווח על הכנסתו כדין אך לא שילם כל מס בגינה בשל פטור ממס. במקרה כזה מאחר שהוצאות הפחת מיוחסות להכנסות הפטורות, אזי רואים את אותו נישום כמי שלא נמנע מניכוי הוצאות הפחת אלא ניכה אותן בפועל.

23. ניכוי פחת משווי הרכישה בחישוב השבח על המכירה מתחייב מכוח הכללים המקובלים בדבר ייחוס הוצאות (סעיף 18(ג) לפקודה), ומכך שהוצאות הפחת נוכו הלכה למעשה מההכנסות. מאחר ומדובר בהכנסה פטורה אזי אין לכך השפעה מעשית על חבות המס.

24. המשיב נסמך על פס"ד **וימן** אשר קבע כי על מכירת דירת מגורים, שההכנסות מהשכרתה מוסו במסלול המס המופחת ועל דירת מגורים שהכנסות דמי השכירות ממנה מוסו במסלול הפטור – יחול דין זהה לעניין הפחתת הפחת משווי הרכישה.

על פס"ד **וימן** לא הוגש ערעור לבית המשפט העליון, וקביעותיה של ועדת הערר בפס"ד **וימן** אוזכרו בהסכמה וללא הסתייגות בהלכת **PIV**.

25. הלכת **PIV** לא שינתה את המצב המשפטי במקרה דוגמת המקרה דנן. המשיב הפנה לפרוטוקול הדיון בעניין **PIV** מיום 11.07.2019, שם הדגיש נציג רשות המיסים כי במקום שבו הנישום נהנה מפטור בגין השכרת דירת מגורים, מתייחסים אליו כמי שניצל את הפחת ולא יתאפשר לו לנכותו בשנית לצורך מס שבח.

<u>דיון והכרעה:</u>

26. אקדים ואומר כי לעמדתי, אין כל הבדל בין עניינה של העוררת כאן לבין הסוגיה המשפטית שנדונה והוכרעה בפס"ד **וימן**, ועל כן יש לדחות את הערר ולקבוע כי בחישוב השבח בגין מכירת הדירה מושא הערר - יש להפחית משווי הרכישה את הפחת המירבי הניתן לניכוי בגין הדירה, ובהתאם לכך ייקבע מס השבח בו חבה העוררת. זאת, בשל כל הנימוקים שפירטתי בעניין זה בפס"ד **וימן**.

27. למעלה מזאת, הרציונל, אשר על בסיסו נפסקה הלכת **PIV** נעוץ בקביעה לפיה נישום אינו זכאי לכפל ההוצאה של ניכוי הוצאת הפחת – הן במישור מס הכנסה והן במישור מס שבח, אלא זכאי לניכוי ההוצאה רק פעם אחת מהכנסתו החייבת.

על פי אותו עקרון, נישום אשר הכנסתו מדמי שכירות היתה פטורה עד תקרת הפטור הקבועה בחוק הפטור – נהנה מניכוי הפחת המקסימלי, במובן זה שלא נזקפה לו כל הכנסה חייבת. כשם שנישום שבחר במסלול המס המלא והקטין את הכנסתו החייבת בסכום הפחת - אין להתיר לו את ניכוי הפחת פעם נוספת בעת מכירת הדירה, כך גם נישום שבחר במסלול הפטור ממס ובדרך זו "איפס" למעשה את הכנסתו החייבת - דינו כדין מי שניכה את מלוא סכום הפחת (כמו גם הוצאות נוספות שהיו מותרות לו אילו בחר במסלול המלא), ואין מקום להתיר לו ליהנות פעם נוספת מניכוי הפחת. ברור לפיכך, כי אותו נישום אינו זכאי שוב לניכוי הוצאה זו של פחת בעת מכירת הדירה, מאחר והלכה למעשה קיבל את ניכויה כבר פעם אחת.

מכאן, ובכדי שלא ייזקף לו שווי רכישה ביתר, הכולל פעם נוספת את סכום הפחת – יש להפחית משווי הרכישה של הדירה את הפחת הניתן לניכוי בגין אותה דירה, בכדי להגיע לתוצאת מס אמת בקביעת מס השבח בעסקת המכירה של הדירה.

28. לפיכך, וכפי שעוד יבואר להלן, עמדתי היא כי אין בפסיקת בית המשפט העליון בהלכת **PIV** כדי לשנות מהמסקנה הנ"ל אליה הגיעה ועדת הערר בפס"ד **וימן**, אלא דווקא היפוכו של דבר הוא הנכון - טענות העוררת הן אלו שאינן תואמות את הלכת **PIV**.

הלכה זו עסקה במצבים בהם לנישום היתה הכנסת דמי שכירות **<u>חייבת במס</u>**, אשר ממנה ניתן היה לנכות פחת על הדירה, ועל כן נבחנה השאלה אם אמנם הוכיח הנישום כי בפועל לא נוכה הפחת במס הכנסה, בכדי שתותר לו ההוצאה בעת מכירת הדירה בחישוב מס השבח. יודגש, כי במצב דברים בו הובהר, כי נישום לא שילם מס בגין הכנסתו החייבת (באותו מקרה ושלא כדין – חברת PIV לא דיווחה ולא שילמה מס על הכנסותיה מדמי שכירות) – לא יהא אותו נישום רשאי להעלות טענה כי לא נוכו מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת.

במקרה שלפנינו, לעוררת (או לבעלה המנוח) לא היתה הכנסה **<u>חייבת במס.</u>** הכנסת העוררת ובעלה המנוח מדמי השכירות בגין הדירה היתה **<u>הכנסה פטורה ממס</u>**. על כן, וכפי שיבואר להלן, העוררת כלל אינה יכולה לעבור את המשוכה הראשונה שנקבעה בהלכת **PIV**. העוררת מבקשת למעשה לקבל כפל ניכוי של הפחת בגין עלות הדירה – פעם אחת כניכויו כחלק מהפטור ממס ופעם שניה כשווי רכישה מלא בעת מכירת הדירה. **זאת אין להתיר**.

29. פס"ד **וימן** מפרט את התשתית המשפטית והניתוח הפרשני של הוראות חוק מיסוי מקרקעין ופקודת מס הכנסה, המובילים לתוצאה לפיה יש להפחית את סכומי הפחת בגין עלות הדירה מושא הערר משווי הרכישה בקביעת מס השבח החל על העסקה. עם זאת, ועל מנת שלא נימצא חסרים במתן התייחסות מלאה – תובא באופן ממוקד התשתית המשפטית הנדרשת והפרשנות המובילה למסקנה כי דין הערר להידחות.

30. אם כן, קיימים שלושה מסלולי מיסוי אפשריים להכנסה מדמי שכירות של דירת מגורים שהושכרה על ידי נישום יחיד, והבחירה במי מהם תשפיע על חישוב השבח וניכוי הפחת מן השבח במכירתה של דירת מגורים שהושכרה כאמור:

מסלול מס מלא – לפיו ישולם המס השולי החל על הכנסת דמי השכירות, לאחר ניכוי ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה ולאחר ניכוי פחת בהתאם להוראת סעיף 21 לפקודה.

במכירת דירת מגורים ששולם בגין דמי השכירות הימנה מס מלא בשיעור המס השולי – לא יותר למוכר לנכות מן השבח את ההוצאות השוטפות ומשווי הרכישה יופחת סכום הפחת שנוכה על ידו, וזאת בהתאם להוראות סעיפים 39 ו- 47 לחוק מיסוי מקרקעין.

מסלול מס מופחת – לפיו ישלם נישום אשר בחר במסלול זה שיעור מס מופחת של 10% על ההכנסה הכוללת מדמי השכירות (להבדיל מההכנסה החייבת). לפי הוראת סעיף 122(ג) לפקודה, הנישום אינו זכאי לנכות פחת או הוצאות שוטפות מהכנסה כאמור, ובמכירת דירת מגורים, ששולם בגין דמי השכירות הימנה מס בשיעור מופחת כאמור, נקבע כי יתווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת שניתן היה לנכות לפי כל דין.

מסלול פטור מלא – לפיו יינתן פטור מלא ממס על ההכנסה הכוללת מדמי שכירות עד גובה התקרה המתואמת הקבועה בחוק הפטור. שאלת ניכוי הוצאות פחת (וכן הוצאות שוטפות) משווי הרכישה לצורך חישוב השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה בפטור מלא – נדונה בפס"ד **וימן**, ונקבע כי יש להחיל דין זהה על מכירת דירה שהושכרה בפטור מלא, כפי הדין החל על דירה מכירת דירה שהושכרה במסלול המס המופחת. דהיינו: יש להפחית משווי הרכישה (או להוסיף לשווי המכירה – התוצאה היא זהה) את מלוא סכום הפחת הניתן לניכוי על פי כל דין, בקביעת מס השבח החל על עסקת מכירה כאמור.

31. סעיף 6 לחוק מיסוי מקרקעין עניינו "הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין" והוא מבהיר מהו מס שבח וכיצד נקבע השבח במכירת זכות במקרקעין, וקובע כך:

> "**(א) מס שבח מקרקעין (להלן – המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.**
>
> **(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47.**"

32. שווי הרכישה מוגדר בסעיף 21 לחוק מיסוי מקרקעין כ"שווי הרכישה של זכות במקרקעין ביום הרכישה על ידי המוכר".

חישוב השבח במכירת זכות במקרקעין מתייחס ל"יתרת שווי הרכישה", המוגדרת בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין:

> "**יתרת שווי רכישה" – שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו- 39א' שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך הוצאות ששולמו לאחר יום המכירה <u>ולאחר ניכוי הפחת</u>;...**"

סעיף 47 מגדיר גם מהו "פחת":

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

33. סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין עניינו ב"ניכויים המותרים", כאשר ריישת הסעיף עוסקת בהגדרה הכללית של ההוצאות המותרות בניכוי לצורך קביעת השבח וסעיפיו הקטנים מפרטים רשימה (לא סגורה) של ההוצאות המותרות בניכוי:

> **"לשם קביעת סכום השבח יותרו בניכוי הוצאות שהוצאו לרכישת הזכות במקרקעין או במכירתה, לרבות כל אחד מאלה, אם אינן כלולות בשווי הרכישה <u>ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה</u>:..."**

34. במישור מס הכנסה חלות על מיסוי דמי שכירות וניכוי הפחת מספר הוראות בפקודה. ראשית, הוראת סעיף 17 לפקודת מס הכנסה הקובעת כי לצורך חישוב ההכנסה החייבת ניתן לנכות הוצאות שהוציא הנישום ביצירת ההכנסה החייבת בשנת המס, אלא אם נשללה הזכות לניכוי לפי סעיף 31 לפקודה.

יצוין, כי סעיף 17(8) לפקודה מתייחס לניכוי הוצאות בגין פחת, על פי הקבוע בסימן ב' לפקודת מס הכנסה העוסק ב"ניכוי פחת".

סעיף 21 לפקודה, העוסק ב"פחת נכסים" קובע בס"ק (א) כדלקמן:

> **"21. (א) יותר ניכוי בעד פחת של בנין, מכונות, מוצבה, רהיטים או נכסים אחרים שבבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו, לרבות אינוונטר חי ודומם בחקלאות ולרבות נטיעות; סכום הפחת יחושב לפי אחוזים - שייקבעו באישור ועדת הכספים של הכנסת לכל מקרה או לכל סוג של מקרים - מן המחיר המקורי שעלה לנישום, למעט מחיר הקרקע שעליה הוקם הבנין או ניטעו הנטיעות, הכל לפי הענין, ובלבד שהפרטים שנקבעו הומצאו כהלכה. לענין סעיף זה דין חכירת מקרקעין לתקופה של 49 שנים או יותר, כדין בעלות בהם. וכן יראו כבעל נכס מי שעל אף שהסב אותו הוא חייב עליו במס על פי סעיפים 83 או 84, ומי שהעביר את הנכס אך השאיר לעצמו את הזכות ליהנות מפירותיו, ובלבד שהפחת שיותר לו יהיה הפחת שהיה מותר לו אילולא ההסבה או ההעברה כאמור;"**

35. במועד הרלוונטי לבנייתה של הדירה על ידי בעלה המנוח של העוררת, נישום שהיתה לו הכנסה חייבת מדמי שכירות מדירת מגורים רשאי היה לנכות פחת לפי תקנה 2 לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת על דירה מושכרת למגורים) התשמ"ט-1989, אשר קבעה "פחת מיוחד בשל דירה המושכרת למגורים", או לפי תקנה 2(א)(3) תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת) התשמ"ו-1986 (בעבר גם לפי חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק) התשמ"א-1981, אך תוקפה של הוראת חוק זו פקע בתום שנת המס 1988).

36. סעיף 18 לפקודת מס הכנסה קובע "סייגים לניכוי הוצאות מסויימות" ובס"ק (ג) לו נקבע:

"כללה הכנסתו של אדם הכנסה לגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן - הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו;... "

דהיינו: הוראת סעיף 18 לפקודה מורה לנו כי ביחס להכנסה פטורה ממס רואים את כל ההוצאות שהיו לנישום לשם השגת ההכנסה הפטורה – כמותרות בניכוי רק כנגד ההכנסה הפטורה. כך ביחס להוצאות שוטפות, כך ביחס לפחת. מהוראה זו ברור כי **כאשר כל הכנסתו של אדם היא הכנסה פטורה – אזי כל ההוצאות שהיו לו לצורך השגת ההכנסה הפטורה – נחשבות כמי שהותרו בניכוי כנגד ההכנסה הפטורה.**

יש לתת את הדעת בהקשר זה גם להוראות סעיפים 22 ו-28(ח) לפקודה. סעיף 22 לפקודה קובע כי מקום שבו ניכוי הפחת עולה על ההכנסה, ההפסד (למעט בעסק או במשלח יד) יותר בקיזוז בשנים הבאות רק כנגד אותו מקור. סעיף 28(ח) לפקודה קובע כי הפסד מהשכרת בנין ניתן לקיזוז רק כנגד ההכנסה מאותו בנין בשנים הבאות. כמו כן, יש לתת את הדעת לסעיף 92(א)(1) לפקודה, לפיו הפסד הניתן לקיזוז הוא רק הפסד שאילו היה ריווח היה מתחייב במס. הוראות אלו מבטיחות כי כאשר מדובר בהכנסה פטורה, לא ייווצר הפסד בר קיזוז בגין הפחת (כמו גם בגין כל הוצאה אחרת שיש לייחסה לאותה הכנסה) שכן הפחת מיוחס באופן בלעדי להכנסה הפטורה. **במילים אחרות, במתן פטור ממס להכנסה יש משום <u>מיצוי מלא</u> <u>ושלם</u> של כל ההוצאות שניתן לייחס להכנסה זו.**

37. עוד יצוין, כי על הכנסתו החייבת של יחיד, לרבות הכנסתו החייבת מדמי שכירות, חלים שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודת מס הכנסה. זאת, כמובן, לאחר ניכוי ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 17 לפקודה ולאחר ניכוי הפחת לפי סעיף 21 לפקודה.

בנקודה זו, יש להפנות לסעיף 122 לפקודת מס הכנסה, אשר מאפשר תשלום שיעור מס מופחת של 10% על הכנסה מדמי שכירות, בכפוף לתנאי הסעיף הנ"ל. הוראת סעיף 122 לפקודה אף קובעת כיצד יחושב מס השבח במכירת דירה שהושכרה למגורים, וששולם מס מופחת בגין דמי השכירות הימנה:

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

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

(ב) (בוטל).

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

38. בפס"ד **וימן** הבהרתי מה היו הרקע והתכלית החקיקתית של הוראת סעיף 122 לפקודה (ראו פסקה 19 לפס"ד וימן), ואיני מוצאת כי יש מקום לחזור על הדברים כאן.

אציין, כי המנגנון של הוספת הפחת לשווי המכירה, הקבוע בסעיף 122(ג) לפקודה, זהה במשמעותו ובהשפעתו על חישוב מס השבח למנגנון הקבוע בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, לפיו ינוכה הפחת משווי הרכישה לצורך חישוב "יתרת שווי הרכישה".

התוצאה הנובעת מהוספת הפחת לשווי המכירה זהה לתוצאה הנובעת מניכוי הפחת משווי הרכישה. בשני המצבים גדל השבח ועימו מס השבח לתשלום.

39. למן שנת 1990 הכנסתו של יחיד מדמי שכירות על דירת מגורים זכאית לפטור ממס הכנסה בהתאם להוראות החוק הפטור, בכפוף לתקרת הפטור שנקבעה בסעיף 2 לחוק הפטור.

סעיף 5 לחוק הפטור קובע כי:

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

40. טרם פסיקת ההלכה בעניין **PIV**, היו דעות לכאן ולכאן בפסיקת ועדות הערר בשאלה מה דינן של הוצאות אשר ניתן היה לנכותן לפי פקודת מס הכנסה אך בפועל – הללו לא נוכו. השאלה התעוררה בשל לשונן של הוראות סעיף 39 לחוק מיסוי מקרקעין ("... ואינן מותרות בניכוי לפי הפקודה"...) וסעיף 47 לחוק ("... הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין...").

ראו לעניין זה עמ"ש 25/90 **מגזימוף נ' מנהל מס שבח ירושלים**, מיסים ה/3 (יוני 1991) ה-22, וכן ו"ע 1029/00 **רוזנטל ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, מיסים טז/3 (יוני 2002) ה-54 –אשר גרסו כי הוצאות שוטפות וכן פחת שניתן היה לנכותם מההכנסה החייבת ולא נוכו בפועל – לא יותרו בניכוי. לעומת פסיקה זו, נא ראו פסיקה מאוחרת יותר - ו"ע 1005/09 **לילי שמשון נ' מיסוי מקרקעין באר שבע** (11.4.2010); ו"ע 18232-05-11, ו"ע 46641-06-11 **ברמן ושות' מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חדרה** (6.8.2012) – בהן נקבע כי אין לאפשר את ניכוי הפחת משווי הרכישה מקום בו לא נוכה בפועל פחת מההכנסה החייבת במס הכנסה.

41. פסיקות אלו של ועדות הערר באו בעקבות פסיקת בית המשפט העליון בעניין ע"א 8138/06 **סלון מרכזי למכונות כביסה וטלויזיה בבית אל על בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין – אזור תל אביב** (11.2.2008) (להלן – **פרשת סלון מרכזי**), שם התייחס כב' המשנה לנשיאה (כתוארו אז) השופט א. ריבלין לסוגיה זו אגב אורחא באומרו:

> "**תכליתו של חוק מיסוי מקרקעין בכלל, ושל סעיף 39 בפרט, היא מיסוי הרווח הכלכלי שצומח לבעל המקרקעין עקב עליית ערכם הכלכלי (ראו ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח נ' מנהל מס שבח פ"ד נז(2) 953, 959 (2003)). בדברי ההסבר לתיקון 15 לחוק, אשר קבע את נוסחו הנוכחי של סעיף 39, נכתב כי הסיבה לתיקון היא מניעת כפל-ניכוי של הוצאות – במס הכנסה ובמס שבח. לאור תכליות אלה, ומבלי להכריע בסוגיה הספציפית, נראה כי ראוי יהיה אם רשויות המס ישאפו להימנע מהתוצאה הקשה של אי ניכוי בכלל.**" [ההדגשה אינה במקור – א.ו.]

42. מכאן להלכת **PIV** ולקביעות שנקבעו בה: חברת PIV היא חברה זרה אשר רכשה דירת מגורים בקיסריה, ובמשך כל שנות בעלותה בדירה – זו הושכרה על ידה. דמי השכירות שהתקבלו בידיה של חברת PIV היו חייבים בתשלום מס הכנסה בישראל. אלא שהחברה לא דיווחה לפקיד השומה על הכנסותיה החייבות במס מדמי השכירות, וממילא משלא דיווחה - אף לא ניכתה את הפחת בגין אותה דירה.

16 שנה לאחר רכישת הדירה – החליטה חברת PIV למכור את דירת המגורים. מנהל מיסוי מקרקעין לא קיבל את שומתה העצמית של החברה וקבע כי יש מקום להפחית משווי הרכישה את סכום הפחת המירבי שניתן היה לנכות בגין דירת המגורים מהכנסתה החייבת של החברה (אשר, כאמור, לא דווחה לפקיד השומה).

ערר שהוגש על ידי חברת PIV בעניין ניכוי הפחת משווי הרכישה – התקבל על ידי ועדת הערר, אשר קבעה כי מאחר ובפועל החברה לאורך השנים לא ניכתה פחת מהכנסתה החייבת, הרי שאין לנכות את הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח במכירת הדירה.

43. מנהל מיסוי מקרקעין ערער לבית המשפט העליון על פסיקתה זו של ועדת הערר – וערעורו התקבל. בית המשפט העליון הבהיר כי התכלית של ניכוי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח נועדה למנוע הכרה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה (ראו פסקה 30 להלכת **PIV**).

בית המשפט העליון מפי כב' השופט ע. גרוסקופף, אליו הצטרפו כבוד השופטים י. עמית וי. אלרון, קבע כדלקמן (ראו פסקאות 35-34 להלכת **PIV** המסכמות את ההלכה ויישומה):

> "**אסכם: לגישתי ראוי לפרש את סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, וכן כל חקיקה העוסקת בסוגיה דומה, בהתאם לעקרונות הבאים:**

א. הכלל: ברירת המחדל לבחינת החבות במס שבח היא כי הנישום ניכה את מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת בגין המקרקעין במס הכנסה. כנגזר מכך נקודת המוצא היא כי יש להפחית את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח.

ב. החריג לכלל: נישום שדיווח כדין על הכנסותיו ושילם את המס המתחייב, ואשר יעמוד בנטל להוכיח כי נמנע במסגרתם מניכוי מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת במס הכנסה, זכאי לכך שסכומי הפחת שלא נוכו כאמור לא יתווספו לחישוב השבח (דהיינו, לא יופחתו משווי הרכישה).

ג. הגבלת תחולת החריג: נישום אשר לא דיווח כדין על הכנסתו החייבת במס הכנסה, וכתוצאה מכך גם לא ניכה בדיווחיו פחת באופן מלא או חלקי, בין אם לא חויב במס הכנסה בגין ההכנסות שלא דווחו ובין אם נערכה לו שומה על ידי מנהל המיסוי בגינן, אינו רשאי להעלות טענה כי לא נוכו מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת, ועל כן יש להפחית לגביו בכל מקרה את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח.

ומהדיון הכללי נגזר בנקל הדין במקרה שלפנינו. החברה לא דיווחה על הכנסתה החייבת מהשכרת הדירה, <u>וממילא אין באפשרותה לטעון כי שילמה מס הכנסה מלא, ללא ניכוי פחת.</u> מנהל המיסוי הבהיר כאמור כי אף לו יוציא לחברה שומת מס הכנסה רטרואקטיבית בגין השנים בהן הרוויחה מהשכרת הנכס, יילקח בחשבון הפחת אשר יפחית את הכנסתה החייבת. <u>במצב דברים זה, דבקות בעקרון מיסוי אמת ומניעת הטבה כפולה בגין הפחת מחייבת לראות את החברה כמי שניצלה את הפחת במהלך השנים, דהיינו - כמי שקיזזה את הפחת מהכנסותיה החייבות במס, ולחייב הוספת הפחת לשבח (דהיינו, להפחיתו משווי הרכישה)</u>. מכאן שדין הערעור להתקבל." [ההדגשות שלי – א.ו.]

44. מכל האמור לעיל עולה, כי חישוב השבח בעסקת מכירת זכות במקרקעין נעשה על ידי הוספת כל ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף 39 לחוק לשווי הרכישה, בתנאי שהוצאות אלו לא הותרו בניכוי לפי פקודת מס הכנסה. מנגד, נקבע כי יש להפחית משווי הרכישה את סכומי הפחת הניתנים לניכוי ביחס לדירה, לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה. זאת, לשם מניעת <u>כפל</u> ניכוי הוצאות.

במקרה של מכירת דירת מגורים שהושכרה – חישוב מס השבח תלוי במסלול המיסויי שבחר הנישום לדמי השכירות – האם שולם מס לפי שיעור המס השולי ונוכו ההוצאות השוטפות והפחת – או אז בעת המכירה – הוצאות אלו אינן ניתנות לניכוי בחישוב מס השבח כדי למנוע כפל ניכוי ההוצאות; או שמא נבחר מסלול המס המופחת ושולם מס בשיעור של 10% על הכנסות דמי השכירות – שאז חלה הוראת סעיף 122(ג) לפקודה הקובעת כי בחישוב השבח לא יותר ניכוי הוצאות שוטפות וכן ניכוי פחת, שכן הללו מגולמים בשיעור המס המופחת ששולם במס הכנסה, ועל כן הפחת יצורף לשווי המכירה ויגדיל את השבח.

ומה הדין בעניין חישוב מס השבח במכירת דירת מגורים, ככל שנבחר מסלול הפטור המלא ממס על ההכנסות מדמי השכירות? בכך עסק פס"ד **וימן.**

45. בפס"ד **וימן** קבעתי כי לא קיים "חסר" בחקיקת המס הרלבנטית (פקודת מס הכנסה או חוק מיסוי מקרקעין) ואף לא קיים "הסדר שלילי" בעניין אופן חישוב מס השבח במכירת דירת מגורים שהושכרה ודמי השכירות בגינה היו פטורים ממס הכנסה (עד גובה תקרת הפטור). שאלת המיסוי במקרה זה מוצאת את פתרונה בהוראות הקיימות בחוק מיסוי מקרקעין ובפקודת מס הכנסה ובפרשנות כלכלית תכליתית:

"סעיף 2 לחוק הפטור ממס על שכ"ד פוטר ממס את הכנסת דמי השכירות כולה (להבדיל מההכנסה החייבת) עד גובה התקרה. זאת מאחר והמחוקק רצה, כאמור לעיל, לעודד השכרת דירות מגורים, וכלל לא רצה, נוכח סכומי תקרת הפטור בהם עסקינן, לעסוק בחישוב ההכנסה החייבת, לאחר הניכויים המותרים על פי הוראת סעיף 17 לפקודת מס הכנסה. מטרת המחוקק היתה לתמרץ ולפשט עבור בעלי הדירות את השכרת הדירות על מנת לענות על הצורך והמחסור שנוצר בדירות לעולים חדשים נוכח גל העלייה לארץ.

הרציונל והתכלית למתן שיעור המס המופחת בסעיף 122 לפקודת מס הכנסה - הינו זהה, כפי שבואר לעיל - עידוד בעלי דירות להשכיר את דירותיהם.

גם במקרה זה המחוקק לא רצה לעסוק בחישובי הוצאות בסכומים נמוכים ורק לאחר ניכוי ההוצאות המותרות בניכוי - למסות את ההכנסה החייבת במס מופחת בשיעור זה או אחר. לפיכך, נקבע שיעור מס מופחת על ההכנסה הכוללת וזאת להבדיל מההכנסה החייבת.

נשאלת אפוא השאלה מדוע מצא המחוקק לנכון לחוקק את הוראת סעיף 122(ג) סיפא לפקודת מס הכנסה ולא חוקק הוראה זהה ביחס למכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים והכנסות השכירות היו פטורות מאחר ולא עברו את תקרת הפטור לפי חוק הפטור ממס על שכ"ד?

דומני, כי התשובה לכך ברורה היא. המחוקק מצא לנכון לחוקק את הוראת סעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה בשל הספק או הקושי שעשוי היה להתעורר סביב השאלה כיצד יש להתייחס לסוגיית ניכוי ההוצאות השוטפות וסוגיית הפחת, במכירת דירה שהופקו ממנה הכנסות שכירות, כאשר עסקינן בהכנסות שאינן פטורות לחלוטין ממס אלא רק באופן חלקי, דהיינו שמוטל עליהן מס בשיעור של 10%.

על כן, קבע המחוקק כי בשל שיעור המס המופחת שניתן על הכנסות דמי השכירות - לא זכאי בעל דירה שהפיק הכנסות כאמור ושילם מס מופחת, גם לניכוי ההוצאות השוטפות או לניכוי פחת. <u>אין זאת אלא כי גישתו העקרונית של המחוקק היא שאפילו הטבת מס בדמות שיעור מס מופחת מגלמת בחובה את ההכרה בהוצאות השוטפות והפחת.</u>

<u>ומשקבע כך, ממילא נדרש הוא להבהרה נוספת באשר לאופן חישוב מס השבח במכירת דירה שבגין דמי השכירות הימנה שולם מס מופחת. זאת, על מנת שלא תישמע טענה כי שלילת ניכוי ההוצאות השוטפות והפחת במישור מס הכנסה, חרף חיובה של ההכנסה במס (המופחת) - סוללת את הדרך לניכוים ולאי הוספת הפחת לשווי המכירה (או הפחתתו משווי הרכישה) במישור מיסוי מקרקעין.</u>

על פני הדברים, הבהרות כאמור אינן נחוצות ביחס להכנסות דמי שכירות מדירת מגורים הפטורות ממס לחלוטין (עד גובה תקרת הפטור) ואף לא ביחס לחישוב השבח במכירת דירה כאמור.

שהרי ככל שעסקינן בהכנסה שהינה פטורה כולה ממס (עד גובה תקרת הפטור) - לא מתעורר כל קושי בנוגע לניכוי הוצאות ממנה, ובכלל זאת ניכוי הוצאות פחת, כמו גם באשר למיסוי השבח במכירת הדירה ממנה הופקה הכנסה זו. ברי, כי אין כל הבדל בין הכנסה שהופטרה כליל מהמס, דהיינו כי אין לנישום "הכנסה חייבת" ממקור זה של הכנסה, ובין הכנסה שהייתה לנישום מאותו מקור ואשר הותרו כנגדה כל הוצאותיו כדי כך שהכנסתו החייבת ממקור זה אף היא, בסופו של יום, בגובה "אפס". לפיכך, גם ברור כי הפטור המלא שניתן למשכיר הדירה (עד לגובה התקרה) מגלם בתוכו את כל הניכויים האפשריים, לרבות ניכוי הפחת.

ואם ניתן פטור מלא ממס על הכנסות דמי שכירות עד גובה תקרת הפטור, אשר רואים אותו, כאמור, כמגלם הכרה וניכוי של כל ההוצאות השוטפות וכן בניכוי הפחת - במישור מס ההכנסה, ברי כי אין מקום ליתן כפל ניכוי של אותן הוצאות ופחת במישור מיסוי מקרקעין." [פס"ד **וימן** פסקאות 53-49 ; ההדגשות אינן במקור – א.ו]

46. בפס"ד **וימן** הבהרתי את האבחנה בין אפשרות תיאורטית לבין אפשרות קונקרטית לניכוי הוצאה. הובהר כי בית המשפט העליון בפרשת **סלון מרכזי** קבע קריטריון לבחינת זכאות לניכוי הוצאה במישור מס שבח לפי סעיף 39 לחוק, בהתבסס על **מבחן קונקרטי** ולא על פי מבחן תיאורטי.

"**מכאן, שאם בפועל לא עמדה בפני הנישום הספציפי האפשרות הקונקרטית לנכות את ההוצאה בעת הפקת ההכנסה השוטפת, אין זה צודק לשלול ממנו את ניכוי ההוצאה בעת מכירת הנכס וחישוב מס השבח, שכן אז תוחטא המטרה ובמקום מניעת עודף ניכוי ייווצר חסר בניכוי. ...**

קו הגבול שבין האפשרות הקונקרטית לנכות הוצאה לבין האפשרות התיאורטית - מצוי באותו מקום שבו מצוי קו הגבול שבין הניכוי הכפול ובין הניכוי בחסר. ככל שניכוי ההוצאה במישור מס שבח יביא לכפל ניכוי, הרי שיש לראות בהוצאה כ"ניתנת לניכוי" במובן הקונקרטי. אך אם אי ניכוי ההוצאה במס שבח יגרום לחסר בניכוי, הרי שההוצאה "ניתנת לניכוי" רק במובן התיאורטי.

כך, יש לפרש את הוראות החוק גם לצורך המקרה הנדון בפנינו ולקבוע את קו הגבול הנכון.

בפרשות סלון מרכזי, לילי שמשון ו-ברמן האפשרות לניכוי הפחת הייתה אכן אך ורק במובן התיאורטי אך לא הקונקרטי. בשלוש הפרשות הנ"ל כל אחד מן הנישומים שילם מס על הכנסתו החייבת מבלי שנוכתה ההוצאה בפועל, בין אם מחמת שלא ניתן היה לנכותה בשל שיטת הדיווח (סלון מרכזי) ובין אם בשל שבפועל לא נוכתה ההוצאה כי לא נדרשה על ידי הנישום (לילי שמשון וברמן).

לעומת זאת, במקרה הנדון, כאשר בחר העורר בקבלת פטור מלא ממס, המגלם, כאמור, בתוכו את ניכוי כלל הוצאותיו, אין לומר כי האפשרות לניכוי הפחת היתה מבחינתו אפשרות תיאורטית. המדובר, ללא ספק, באפשרות קונקרטית, ובמידה שיתאפשר לו לנכות הוצאה זו גם בעת מכירת הדירה, ממילא ייהנה הוא, שלא כדין, מכפל ניכוי." [פס"ד **וימן** פסקאות 59-57 ; ההדגשות אינן במקור – א.ו]

47. אוסיף ואדגיש גם במקרה דנן, כפי שהובהר בפס"ד **וימן**, כי קבלת עמדת העוררת תוביל למצב דברים בלתי מתקבל על הדעת, לפיו במכירת דירת המגורים - מצבו של נישום שקיבל פטור מלא על הכנסותיו מדמי שכירות יהא טוב יותר ממצבם של נישומים ששילמו מס מלא על הכנסותיהם החייבות מדמי השכירות או נישומים ששילמו מס בשיעור המופחת של 10% על הכנסותיהם מדמי השכירות. בעוד אלה האחרונים אינם זכאים לניכוי הוצאות שוטפות מהשבח ומחויבים בהפחתה משווי הרכישה (או תוספת לשווי המכירה, לפי העניין) של סכומי הפחת – הרי שלפי גישת העוררת, נישום שזכה לפטור מלא על הכנסותיו מדמי השכירות זכאי הן לפטור ממס הכנסה (משמע כי הכנסתו החייבת אופסה ובכך למעשה הוכרו כל הוצאותיו לרבות הוצאות הפחת) והן לניכוי נוסף של הפחת בעת המכירה.

> "**ההטבה שביקש המחוקק ליתן היא למשכירי דירות ובמישור מס הכנסה. הן לאלו המשכירים בפטור מלא והן לאלו המשכירים בפטור חלקי ומשלמים שיעור מס מופחת של 10%. <u>המחוקק לא ביקש לתת הטבה למוכרי דירות שהושכרו כאמור במישור מיסוי מקרקעין. לא קיימת כל אינדיקציה לכך שהמחוקק ביקש לעודד ולהיטיב דווקא עם מוכרי דירות שהושכרו בפטור או בשיעור מס מוטב. לאמתו של דבר, יתכן שמבחינתו של המחוקק מכירת דירה המושכרת למגורים מסמלת את סופה של הפעילות שאותה רצה לעודד, ולפיכך אינו מעוניין לעודד את המכירה.</u> כך או כך, המחוקק בוודאי לא ביקש ליצור אבחנה ולתת הטבה במישור של מיסוי מקרקעין דווקא לנישום שקיבל פטור מלא ממס על הכנסות דמי השכירות.**" [פס"ד **וימן** פסקה 59]

העוררת אינה מנמקת כלל מדוע יהא נישום כזה זכאי לטיפול אחר ומיטיב יותר בעת מכירת הדירה. **ולא בכדי אין הנמקה – משום שכזו אינה קיימת.**

48. אם לא די בכל האמור לעיל, הרי שבית המשפט העליון בהלכת **PIV** קיבל, הלכה למעשה, את מתכונת הניתוח והפרשנות האמורה שנקבעה בפס"ד **וימן**, וקבע (ראו פסקה 17 להלכת **PIV**):

> "**...כאשר הנישום הוא יחיד, והוא בוחר לשלם מס על הכנסתו מדמי שכירות של דירת מגורים בשיעור של 10% בהתאם לסעיף 122(א) לפקודת מס הכנסה, הרי שסעיף 122(ג) לפקודה קובע כי, מחד גיסא, הוא אינו זכאי לנכות פחת מהכנסתו מדמי השכירות, ואולם, מאידך גיסא, "לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה". <u>משמעות הדברים היא שרואים נישום הבוחר במסלול זה כמי שניצל את אפשרות השימוש בפחת כאשר באים לחשב את השבח בעת מכירת הנכס</u> (ראו גם גורמן ואהרונוביץ', בעמ' 469-468). <u>אין זאת אלא שההטבה הקבועה בסעיף 122(א) לפקודת מס הכנסה מגלמת בחובה גם התחשבות בפחת אותו ניתן היה לנכות מההכנסה החייבת, ולפיכך רואים את הבחירה במסלול זה גם כמיצוי של אפשרות השימוש בפחת - התייחסות שמשמעה כי יש להוסיף**</u>

<u>את הפחת האמור למחיר המכירה, באופן המגדיל את השבח, על מנת למנוע כפל הטבה בגין אותו רכיב הוצאה.</u>
הערה: הוספת הפחת לשבח מכוח סעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה נעשית על דרך של הוספתו לשווי המכירה, ולא על דרך ניכויו משווי הרכישה, כפי שהדבר נעשה בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין בו עסקינן. בכך יש חוסר אחידות חקיקתית, ואולם מבחינה כלכלית אין כמובן שוני בין הגדלה של צד הפלוס לבין הקטנה של צד המינוס."

ואוסיף: אם רואים את הנישום הבוחר במסלול המס המופחת כמי שניצל את אפשרות השימוש בפחת, בעת חישוב מס השבח במכירת הדירה שהושכרה ודמי השכירות חויבו במס בשיעור 10% - **אזי על אחת כמה וכמה ובבחינת "קל וחומר" שרואים את הנישום שבחר במסלול המס של הפטור המלא כמי שניצל את אפשרות השימוש בפחת!**

49. יש לציין, כי מעבר לעובדה כי לא הוגש ערעור לבית המשפט העליון על פס"ד **וימן**, הרי שבמסגרת הלכת **PIV** הפנה כבוד השופט גרוסקופף לפס"ד **וימן**, ללא כל הסתייגות מן הקביעות שנקבעו בו – ראו פסקאות 26 ו- 31 להלכת **PIV**.

אשר על כן, טענות העוררת בסיכומיה, לפיהן החלטת המשיב בהשגה מושא הערר דנן, אשר נסמכה על פס"ד **וימן**, הינה שגויה משפטית שכן היא עומדת, כביכול, בניגוד להלכת **PIV** – אין לה על מה שתסמוך ודינה להידחות.

ניתן להגיע לאותה תוצאה גם אם נחיל את סיכום ההלכה שנקבעה בעניין PIV כפי שהובאה לעיל, בנוגע ל"כלל", "החריג לכלל" ו"הגבלת תחולת החריג". כאמור, הכלל הוא כי יש להפחית משווי הרכישה את סכום הפחת שניתן היה לנכות מההכנסה. זו ברירת המחדל ונקודת המוצא. החריג לכלל מתקיים כאשר מדובר בנישום שדיווח כדין על הכנסותיו ו"שילם את המס המתחייב", שאז יהיה זכאי להוכיח כי נמנע לנכות את הפחת מ"הכנסתו החייבת". אלא שכאשר מדובר במי שהכנסתו פטורה, ממילא לא שילם כל מס על אותה הכנסה ואף לא נמנע ממנו לנכות פחת מהכנסתו החייבת, שהרי כפי שהוסבר לעיל, הפטור שקיבל על ההכנסה מיצה את מלוא הניכויים מאותה הכנסה.

50. אחזור ואזכיר בהקשר זה את הוראת סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה, הקובעת כי יש לייחס הוצאות שהוצאו בייצור הכנסות פטורות או הכנסות מוטבות-מס – <u>רק לאותן הכנסות</u>, וכן את הוראות סעיפים 22, 28 ו-92 לפקודה שהוזכרו כבר לעיל. אם מדובר בהכנסה פטורה ממס – אין משמע, כי לא נוכו הוצאות שהוצאו בייצורה, אלא כי **מתן הפטור מההכנסה ממצה את כלל הניכויים שיש לייחס לאותה הכנסה וכי לא ניתן "לנצל" ניכויים אלה פעם נוספת** - לא כהפסד בר קיזוז כנגד הכנסות אחרות, ולא בדרך של הותרתו בשווי הרכישה בעת מכירת הנכס, כפי שהסברתי בהרחבה לעיל.

51. זאת ועוד, המשיב נסמך בהחלטתו בהשגה גם על הוראת ביצוע 5/2007. כפי שהובהר בפס"ד **וימן** - ועדת הערר אינה מחויבת בפרשנות המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בהוראות הביצוע היוצאות תחת ידיו והקביעות שנקבעו בפס"ד **וימן** נקבעו בלא קשר להוראת הביצוע האמורה. עם זאת, במקרה דנן הוראת ביצוע 5/2007 תואמת את הפרשנות שאומצה והתקבלה בפס"ד **וימן**. על כן, אין כל מניעה כי המשיב יסתמך, בין היתר, גם על הוראת ביצוע 5/2007, בעת מתן ההחלטה בהשגה.

52. העוררת ביקשה בטיעוניה להיסמך על החלטה שניתנה בעניין **רשף חן**.

אין בידי לקבל טיעונה זה.

ראשית, וכפי העולה מכל האמור לעיל בפסק דין זה – דעתי אינה כדעתו של כב' השופט ברנר כפי שהובעה בהחלטתו לקבל את הבקשה לאישור התובענה כייצוגית בעניין **רשף חן**.

כב' השופט ברנר בחר לקבוע כי *"יש להבהיר תחילה כי החלטתה של ועדת הערר בענין* ***וימן*** *אינה מהווה הלכה מחייבת את בית משפט זה (ראו: סעיף 20 לחוק יסוד: השפיטה)."*

עובדה זו, כי פסק דין היוצא תחת ידיו של בית משפט מחוזי אחד אינו מחייב, אלא אך מנחה, בית משפט מחוזי אחר – ידועה לכל.

53. אלא שבנוסף לעובדה זו, גם ידוע לכל כי החלטה בבקשה לאישור תובענה כייצוגית הינה **החלטה מקדמית ולכאורית בלבד**. הדיון בבקשה לאישור תובענה כייצוגית הוא שלב מקדים לדיון בתובענה גופה. בפסיקה העוסקת בתחום התובענות הייצוגיות תואר שלב בקשת האישור כ"**פרוזדור באמצעותו ניתן להיכנס לטרקלין, הוא הדיון במשפט גופו**" (ראו: רע"א 4556/94 **טצת נ' זילברשץ**, פ"ד מט(5) 774, 787 (1995)). בית המשפט הדן בבקשה לאישור תובענה כייצוגית נדרש לבחון באופן מקדמי ולכאורי את סיכויי התובענה אך לא לברר את עיקרה בשלב זה (ראו: רע"א 2128/09 **הפניקס חברה לביטוח בע"מ נ' רחמים עמוסי**, 5.7.2012).

לפיכך, ובהינתן העובדה כי החלטת כב' השופט ברנר בעניין **רשף חן** היא החלטה מקדמית ולכאורית בלבד, הרי שלעת הזו וכל עוד לא ניתן פסק דין בתובענה הייצוגית גופה, לא ניתן לראותה כפסיקה אשר אמורה להנחות בתי משפט מחוזיים אחרים או אף ערכאות נמוכות יותר.

54. ההחלטה בעניין **רשף חן** מבקשת למצוא לה ביסוס בהלכת **PIV**, אלא שדומני, כי כב' השופט ברנר קרא לתוך הלכת **PIV** את מה שאין בה, ולטעמי – פירש אותה באופן שגוי.

בהחלטה בעניין **רשף חן** נקבע (ראו פסקה 51 להחלטה הנ"ל) כי בחישוב מס השבח במכירת דירה שהכנסות דמי השכירות הימנה היו פטורות ממס - אין לנכות פחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח, שכן נישום שמכר דירה כאמור לא ניצל את הפחת לשם הפחתת חבותו במס הכנסה *"וממילא אין חשש להטבת מס כפולה בהקשר לפחת"*.

לטעמו של כב' השופט ברנר, בשל הוראת סעיף 5 לחוק הפטור – נישום שבחר במסלול הפטור המלא ממס הכנסה על דמי השכירות –

> *"איננו רשאי לנכות פחת בגין הכנסותיו, ולכן קשה להלום מצב שבו מי שנאסר עליו לנכות פחת, הרי שבבואו למכור את דירתו הפטורה, אזי לצורך חישוב שווי הרכישה ינוכה ממנה פחת, ובכך תישלל ממנו הלכה למעשה, באופן חלקי אמנם, הטבת המס שהוענקה לו על ידי חוק הפטור. במילים אחרות, אם נישום בחר לצעוד במסלול הפטור המלא לפי חוק הפטור, הרי שכל האלמנטים הקשורים לניכוי פחת אינם חלים עליו, בין ההיבטים המיטיבים עימו (ניכוי הוצאות לצורך ייצור הכנסה מהכנסה חייבת), ובין אלה שאינם מיטיבים עימו (ניכוי פחת משווי רכישה לצורך חישוב השבח, מה שגורם להגדלת השבח החייב במיסוי)."*

55. סבורני, כי גישתו זו של כב' השופט ברנר אינה עולה בקנה אחד עם ההבחנה הקיימת בדיני המס בין הכנסה, הכנסה חייבת והכנסה פטורה, ובין מישורי המס השונים – מס הכנסה ומיסוי מקרקעין.

56. **ראשית**, וכפי שצוטטה לעיל, פסקה 17 להלכת **PIV** מבהירה לחלוטין כי בית המשפט העליון קובע חד משמעית כי הפרשנות של הוראת סעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה היא, כי קבלת הטבת מס על ההכנסה מדמי שכירות בדמות שיעור מס מופחת של 10% - **משמעה ניצול האפשרות לשימוש בפחת במישור מס הכנסה**, ועל כן בעת חישוב מס השבח במכירת דירה שדמי השכירות הימנה זכו לשיעור מס מופחת כאמור – יש מקום להתייחס לכך בהתאם.

בית המשפט העליון קבע חד משמעית, כי הבחירה במסלול המס המופחת על ההכנסות מדמי השכירות יש להתייחס אליה כאל *"**מיצוי של אפשרות השימוש בפחת – התייחסות שמשמעה כי יש להוסיף את הפחת האמור למחיר המכירה, באופן המגדיל את השבח, על מנת למנוע כפל הטבה בגין אותו רכיב הוצאה**."*

57. השופט ברנר רואה בהוראת סעיף 122(ג) לפקודה כיוצרת *"הסדר שלילי"* ביחס למיסוי דירות מגורים שהושכרו בפטור מלא לדמי השכירות עד תקרת הפטור, בעת מכירת אותן דירות (ראו פסקה 59 להחלטתו).

עם זאת, העובדה כי סעיף 122(ג) לפקודה מציין במפורש כי אין להתיר את ניכוי הפחת, אינה מלמדת על קיומו של הסדר שלילי במסלול הפטור, מהטעם הפשוט כי ההבהרה בעניין הפחת בהחלט נדרשת, מקום בו משולם מס על ההכנסה, שהרי ניתן היה לומר כי נוכח תשלום המס, הגם שבשיעור מופחת, לא מוצו כל הניכויים שניתן לנכותן מההכנסה, לרבות הפחת. **הבהרה זו אינה נדרשת מקום שבו ההכנסה ממילא פטורה ממס**.

דומני, כי אף הלכת **PIV** מובילה למסקנה כי אין המדובר בהסדר שלילי, אלא הגישה הפרשנית ההולמת היא גישת הפרשנות הכלכלית התכליתית, בבחינת "קל וחומר". שהרי אם תשלום מס מופחת על דמי השכירות משמעו מיצוי האפשרות של השימוש בפחת, קל וחומר שאי-תשלום מס כלל, דהיינו: פטור ממס, משמעו מיצוי האפשרות של השימוש בפחת בקשר עם דמי השכירות מדירת המגורים.

58. **שנית**, הפסיקה – הן בפרשת **סלון מרכזי**, הן בפרשת **לילי שמשון**, הן בפרשת **ברמן** והן בפרשת **PIV** – עסקה בשאלה מהו הדין במקרה בו לא נוכה פחת במס הכנסה מהכנסת דמי השכירות מדירת מגורים בעת מכירת הדירה – התייחסה למצב עובדתי בו **<u>שולם מס בגין ההכנסה החייבת מדמי השכירות</u>** (פרשות ברמן ולילי שמשון), או שהיתה חובת תשלום מס על ההכנסה החייבת מדמי השכירות (עניין PIV). עם זאת, החלטתו של השופט ברנר יוצרת שקילות בין הכנסה חייבת להכנסה פטורה – שעה שלא קיימת שקילות מיסויית בין הכנסות אלו, בכל הקשור והמתייחס לניכוי הוצאות. די לנו אם נפנה שוב להוראת סעיף 18(ג) לפקודה.

59. אבהיר כי הוצאת פחת משמעותה היא הכרה בשווי הרכישה של נכס, ובמקרה שלנו – דירת מגורים, והפיחות – היינו: הירידה בשוויו, שחל במשך תקופת הבעלות על הנכס בשל השימוש וה"בלאי" שנוצר בו. עלות רכישה של נכס נרשמת בספרים, אך הניכוי בגינה נפרס ל"פרוסות" לאורך שנות החזקתו, בשיעור שנתי בהתאם לתקנות הפחת הרלוונטיות לאותו נכס, והמשקפות את התקופה המוערכת ל"חיי הנכס".

60. בכל המקרים שקדמו לפרשת PIV – שולם מס הכנסה על ההכנסה החייבת, אך בשל טעמים שונים – לא נוכה הפחת מההכנסה. כאשר ברור ומוכח כי לא נוכה פחת – המשמעות היא כי במישור מס הכנסה שילם הנישום יותר מס הכנסה על דמי השכירות, משום שהכנסתו החייבת היתה גבוהה יותר, עקב כך שלא ניכה הוצאה שזכאי היה לנכותה. ההוצאה שהיה זכאי לנכותה היא אותו שיעור משווי הרכישה של הנכס, פרוס על פני השנים.

61. במישור מיסוי מקרקעין – אם נישום שילם מס על הכנסתו החייבת מדמי השכירות, והוכיח כי לא ניכה פחת על הדירה אף כי היה זכאי לכך – הרי שמשמעות הדבר היא כי לא הפחית את שווי הרכישה של הדירה על פני השנים.

זאת אומרת, ששווי הרכישה של הדירה נותר כמות שהיה במקור, ללא שנעשתה בו הפחתה. לכן, מבחינה כלכלית אין זה נכון וראוי להקטין לאותו נישום את שווי הרכישה של הדירה בעת חישוב מס השבח, על ידי הפחתת הפחת (שלא נוכה במס הכנסה), משום שבכך ייווצר **חסר** בניכוי הוצאת הפחת והגדלת השבח באופן שיביא לגביית מס שבח גבוה יותר, שלא יהיה משום מס אמת.

אך במקרה ההפוך, כאשר נישום **<u>כלל לא שילם מס על הכנסה</u>** (בין אם בשל כך שההכנסה מדמי השכירות לא דווחה ולא שולם מס בגינה כפי שקרה בעניין PIV ובין אם בשל כך שההכנסה פטורה ממס כבעניננו) – **יש לקבוע כי באי-תשלום מס על הכנסת דמי השכירות, מכל סיבה שהיא כאמור - מגולמת הפחתה של כל הוצאה שוטפת וכן של פחת שניתן היה לנכות במס הכנסה.** ואם כך הם פני הדברים, ולטעמי בהחלט כך יש לראות את הקביעות שנקבעו בהלכת **PIV**, אזי קבלת העמדה שהוצגה בהחלטה בעניין **רשף חן** תאפשר, הלכה למעשה, **<u>ניכוי כפול</u>** של שווי הרכישה של הדירה. פעם אחת - כחלק מהפטור ממס על דמי השכירות במישור מס הכנסה, ופעם שניה – בהותרת שווי הרכישה המקורי, כמות שהיה וללא הפחתה, בעת חישוב מס השבח במכירת הדירה, באופן שיביא להקטנת מס השבח, שאף הוא לא יהא מס אמת.

62. **שלישית**, נראה כי ליבת ההחלטה שניתנה בעניין **רשף חן** נעוצה בסעיף 5 לחוק הפטור, הקובע כי מי שקיבל הטבה לפי חוק הפטור (היינו – קיבל פטור ממס על הכנסה מדמי שכירות עד לגובה תקרת הפטור – כאמור בסעיף 2 לחוק הפטור) – לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים) תשמ"ט-1989.

השופט ברנר מפרש סעיף זה כמטיל <u>איסור</u> על נישום לנכות פחת בגין הכנסותיו (ראו פסקה 51 להחלטה) ועל כן מסיק כי מי שנאסר עליו, כביכול, לנכות פחת – אין לראות בו כמי שניכה פחת מהכנסתו הפטורה ולכן אין מקום לניכוי פחת משווי הרכישה בחישוב מס השבח במכירת אותה דירה.

63. סבורני, כי מסקנה זו אינה המסקנה המתחייבת מהוראת סעיף 5 לחוק הפטור. קביעה בדבר <u>העדר תחולה</u> של תקנות הפחת 1989 <u>אין משמעה איסור</u> על ניכוי פחת. ממילא, ההוראה קובעת את העדר התחולה של תקנות הפחת 1989, אך אין כל הוראה השוללת את התחולה של סעיף 21 לפקודה ושל תקנות מס הכנסה (פחת), 1941, אשר שיעור המס בהן אינו השיעור המיוחד והמיטיב לדירות מגורים הקבוע בתקנות הפחת 1989. <u>העדר התחולה של תקנות הפחת 1989 משמעו אי מתן ההטבה של שיעור הפחת המיוחד הקיים בהן על יתרת דמי השכירות מעבר לתקרת הפטור</u> (ראו לעניין זה פסקה 54 לפס"ד **וימן**).

אך יתרה מכך, שלילת התחולה של תקנות הפחת 1989 על הכנסה מדמי שכירות שהינה פטורה עד גובה תקרת הפטור, אינה בעלת משמעות אופרטיבית במישור המס.

זאת, מאחר שהכנסת דמי השכירות כולה הינה פטורה ממס ולא רק ההכנסה החייבת לאחר ניכוי ההוצאות המותרות בניכוי (כשם ששיעור המס המופחת של 10% עד דמי השכירות אף הוא חל על מחזור הכנסת דמי השכירות ולא על ההכנסה החייבת). כל מחזור ההכנסה מדמי השכירות פטור כולו ממס על פי חוק הפטור עד גובה התקרה. אחזור ואציין, כפי שצוין בפס"ד **וימן** (ראו פסקאות 49 ו- 50), כי מטרת המחוקק והתכלית שבמתן הפטור על כל מחזור ההכנסה היתה לתמרץ את בעלי הדירות להשכיר את דירותיהם נוכח המחסור בדירות להשכרה בתקופה של גל העלייה לארץ בשנות ה-90, ולפשט את תהליך הדיווח על ההכנסה מדמי השכירות. אילו הפטור היה ניתן להכנסה החייבת – היתה משמעות לסעיף 5 לחוק הפטור, אך המחוקק לא רצה שרשות המס תעסוק בחישובי הוצאות על סכומים נמוכים של הכנסות המגיעות כדי אלפי שקלים בודדים בלבד ולכן קבע את הפטור ממס על מחזור ההכנסה עד לתקרת הפטור.

64. חיזוק לפרשנות שניתנה בפס"ד **וימן** ניתן בהחלט למצוא בקביעת בית המשפט העליון בהלכת **PIV** בפסקה 35:

> **"ומהדיון הכללי נגזר בנקל הדין במקרה שלפנינו. החברה לא דיווחה על הכנסתה החייבת מהשכרת הדירה, וממילא אין באפשרותה לטעון כי שילמה מס הכנסה מלא, ללא ניכוי פחת. מנהל המיסוי הבהיר כאמור כי אף לו יוציא לחברה שומת מס הכנסה רטרואקטיבית בגין השנים בהן הרוויחה מהשכרת הנכס, יילקח בחשבון הפחת אשר יפחית את הכנסתה החייבת. במצב דברים זה, דבקות בעקרון מיסוי אמת ומניעת הטבה כפולה בגין הפחת מחייבת לראות את החברה כמי שניצלה את הפחת במהלך השנים, דהיינו – כמי שקיזזה את הפחת מהכנסותיה החייבות במס, ולחייב הוספת הפחת לשבח (דהיינו, להפחיתו משווי הרכישה). מכאן שדין הערעור להתקבל."**

65. **מן הכלל אל הפרט:** אין מחלוקת, כי בכל השנים בהן הושכרה הדירה מושא הערר על ידי העוררת ובעלה המנוח, לא שולם על ידם מס הכנסה על דמי השכירות שהתקבלו מהשכרתה. העוררת ובעלה המנוח קיבלו פטור ממס על מלוא מחזור ההכנסה מדמי השכירות, שהיתה מתחת לתקרת הפטור. לעוררת ולבעלה המנוח לא היתה הכנסה חייבת מדמי שכירות, אלא רק הכנסה פטורה ממס.

על כן, ובהתאם להלכת **PIV** ברירת המחדל היא לראות בעוררת ובעלה המנוח כמי שניכו את מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתם מדמי השכירות. על כן, יש להפחית את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח בגין מכירת הדירה.

העוררת אינה יכולה להיכנס לגדר החריג לכלל שנקבע בהלכת **PIV**, שכן היא אמנם דיווחה כדין <u>על הכנסה</u> – אך לא דיווחה על <u>הכנסה חייבת מדמי שכירות ולא שילמה מס הכנסה</u>, ולכן לא תוכל בשום מקרה לעמוד בנטל להוכיח כי נמנעה במסגרת דיווחיה מלנכות את הפחת הניתן לניכוי במס הכנסה מהכנסתה החייבת, שכן לא היתה לה הכנסה חייבת.

בפועל, חל על העוררת הרציונל המצוי ב"הגבלת תחולת החריג" שנקבעה בהלכת **PIV**. דהיינו – כאשר אין דיווח על הכנסה חייבת במס הכנסה וכתוצאה מכך לא נוכה פחת מלא או חלקי – אין העוררת רשאית להעלות טענה כי לא נוכו מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתה החייבת, ועל כן יש להפחית לגביה בכל מקרה את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה, בעת חישוב מס השבח הנובע ממכירת הדירה. זאת, מאחר ויש לראות את העוררת כמי שמיצתה את מלוא פוטנציאל ניכוי הפחת על הדירה, הגלום בפטור המלא מהמס עד תקרת הפטור.

66. אוסיף ואומר, כי לא מצאתי כל ממש בטענת העוררת לפיה ההחלטה בעניין **רשף חן** אושרה בבית המשפט העליון. אמנם, בהחלטה שניתנה בבית המשפט העליון בעניין בר"מ 4519/21 צוין כי רשות המיסים קיבלה את המלצת בית המשפט וחזרה בה מבקשת רשות הערעור והיא נדחתה אפוא ללא צו להוצאות. אך בנוסף נקבע, כי "***מבלי לגרוע מהאמור ולמען הסדר, יצוין כי הטענות שמורות לצדדים בגדרי ההליך הייצוגי שנתאפשר לנהלו.***"

דהיינו, בית המשפט העליון לא הביע עמדתו לגופה של הסוגיה מושא ההחלטה בעניין **רשף חן**, אלא על פי הנראה לא סבר שיש מקום לדון בה במסגרת בקשת רשות ערעור, אלא בתום ההליך הייצוגי כולו.

עיינתי גם בפרוטוקול הדיון בבית המשפט העליון בבקשת רשות הערעור (צורף על ידי ב"כ העוררת לבקשתו מיום 29.12.22) ולא מצאתי הבעת דיעה על ידי המותב הנכבד בסוגיה המשפטית לגופה. קיימת התייחסות לטיעונים שהועלו במישור אשר כונה "קומה ראשונה וקומה שניה" – היינו בשאלת ההתאמה של העניין לדיון במסגרת תובענה ייצוגית וכן בשאלה האם מדובר בגבייה שלא כדין. בשתי הסוגיות מושא שתי הקומות – הראשונה והשניה – המליץ בית המשפט העליון לרשות המיסים לא להביא בפניו את העניין להכרעה טרם השלמת הדיון בבית המשפט המחוזי.

על כן, לא ניתן לטעון וממילא לא ניתן לקבל כי קיימת הלכה פסוקה מפי בית המשפט העליון המקבלת את עמדת השופט ברנר בעניין **רשף חן**. פסיקה לגוף הסוגיה לא קיימת עדיין באותה החלטה.

כאמור לעיל, סבורני כי פסיקת בית המשפט העליון בהלכת **PIV** תומכת דווקא בפרשנות הכלכלית התכליתית שהובעה בפס"ד **וימן**.

67. עוד ובנוסף אומר גם כי לא מצאתי בסיס לטענת העוררת כי המשיב פעל, כביכול, בחוסר סמכות בהוצאת השומה לפי מיטב השפיטה, כאשר הסתמך על סעיף 78(ב)(2) לחוק מיסוי מקרקעין.

המשיב מוסמך על פי הסעיף הנ"ל לקבוע לפי מיטב שפיטתו לפי סעיף 79א' לחוק (קרי – לאחר מתן זכות טיעון והוצאת שומה מנומקת), את יום המכירה, שווי המכירה, יום הרכישה, שווי הרכישה, סכום השבח, התוספות, הפטורים המותרים מהשבח על פי כל דין ואת המס החל. המשיב מוסמך לעשות כל זאת "אם יש לו טעמים סבירים להניח שההצהרה אינה נכונה". דהיינו: אם המשיב מוצא כי השומה העצמית אינה נכונה.

במקרה דנן, המשיב מצא כי למעשה כי שווי הרכישה וסכום השבח שהוצהרו – אינם נכונים בשל כך שלא נוכה הפחת משווי הרכישה (ראו נימוקי השומה לפי מיטב השפיטה עמוד 154 לערר). אין כל חריגה מסמכות מצד המשיב בקביעתו זו.

68. טרם סיום, אתייחס לחוות דעתו הנוגדת של חבר הוועדה מר אברהם שרם, ואבקש להסתייג ממנה ולחלוק עליה במספר מישורים – דיוניים ומהותיים.

69. ראשית, יש לציין כי חוות דעתו של חבר הוועדה שרם חורגת מגבולות המחלוקת שהוגדרו על ידי הצדדים בכתבי טענותיהם, אשר שימשו גם כסיכומי טענותיהם – הן ברמה העובדתית והן ברמה המשפטית.

70. עמדתו של חבר הוועדה שרם כוללת התייחסות לנושאים ועניינים אשר כלל לא נטענו על ידי מי מן הצדדים בטיעוניהם בערר זה.

כך למשל, לא נטענו על ידי מי מהצדדים טענות באשר להוראות הביצוע – במיוחד הוראת הביצוע 14/90 אשר בוטלה זה מכבר ואף לא ביחס להוראת ביצוע 5/2007. הוראת ביצוע 14/90 בוטלה לפני 16 שנה. העוררת לא הפנתה להוראת ביצוע 14/90, ואף לא טענה כלל להסתמכות על אותה הוראת ביצוע ישנה שבוטלה.

על כן תמוה בעיניי מדוע מצא חבר הוועדה מר שרם לקבוע קביעות בעניין "שינוי מדיניות" כביכול (ראו למשל פסקאות 17-15 לחוות דעתו של חבר הוועדה שרם).

יתר על כן, סבורני כי חבר הוועדה מר שרם נקלע לכלל טעות עת הפנה לפס"ד **וימן** בנושא זה של הוראת הביצוע הישנה 14/90.

זאת, משום שבפס"ד **וימן** נדונה טענת הסתמכות של העורר שם על הוראת הביצוע הישנה, שכן מועד רכישת הנכס באותה פרשה היה בשנת 1994 – מועד בו הוראת הביצוע 14/90 עדיין היתה בתוקף. הדיון המצוי בפס"ד **וימן** עסק אפוא בטענת הסתמכות – **טענה שכלל אינה קיימת במקרה דנן ואינה יכולה להיות קיימת לאור מועד הרכישה של הנכס, שהינו לאחר שהוראת ביצוע 14/90 כבר בוטלה**.

בנוסף, חבר הוועדה מר שרם מצא לנכון לקבוע קביעות בעניין "שינוי מדיניות" או "שינוי גישה" של רשות המיסים (ראו למשל פסקאות 17-15 לעמדת חבר הוועדה שרם). אדגיש שוב, כי **טענה כזו כלל לא נטענה בערר דנן** על ידי מי מהצדדים. לא למותר אף לחזור ולציין, כי הובהר על ידי חזור והבהר כי ועדת הערר אינה כפופה כלל בפרשנותה להוראות ביצוע של רשות המיסים, והיא מפרשת את החוק לפי מיטב שיקול דעתה וסמכותה, על פי לשון החוק, כוונת המחוקק והתכלית הכלכלית.

בנוסף, עוסקת חוות דעתו של חבר הוועדה שרם בעניין "מעורבות נציבות מס הכנסה בהליכי החקיקה". שוב יודגש, כי **אף אחד מן הצדדים לא טען כל טענה ממן זה** ועל כן, תמוה בעיניי מדוע מצא עניין זה את דרכו לחוות דעתו של חבר הוועדה (ראו פסקאות 20-19 לחוות דעתו של חבר הוועדה שרם) ולאיזו מטרה.

71. חוות דעתו של חבר הוועדה שרם אף גולשת להתייחסות למצב עובדתי בו הכנסות דמי השכירות עולות על תקרת הפטור. אחזור ואזכיר, כי אין כל מחלוקת כי במקרה דנן הכנסותיהם של העוררת ובעלה המנוח מדמי שכירות בגין הדירה היו לכל אורך השנים **מתחת לתקרת הפטור.** על כן, שוב לא ברור מדוע בוחר חבר הוועדה שרם לעסוק בעובדות שאינן רלבנטיות לערר זה.

72. מצאתי לנכון להסתייג מכל וכל מקביעות אלו של חבר הוועדה שרם בחוות דעתו, משום שלטעמי מדובר בחריגה ניכרת מגבולות הערר ועוד יותר מזה – חריגה ניכרת מגבולות הסמכות של ועדת הערר בדונה בערר דנן.

כידוע, המנדט של ועדת הערר להכריע בערר המובא בפניה - נובע מהגדרת המחלוקת הנטושה בין הצדדים כפי שהיא עולה מכתבי הטענות שהוגשו על ידם. אין זה מתפקידה של ועדת הערר לקבוע קביעות בנושאים – עובדתיים ו/או משפטיים שכלל לא הובאו בפניה להכרעה.

מכלול החריגות שפורטו לעיל בחוות דעתו של חבר הוועדה שרם מהווה **פגיעה בזכויות הדיוניות והמהותיות של הצדדים**, אשר לא ניתנה להם ההזדמנות כלל לטעון ולהתייחס ל"קביעות" אלו של חבר הוועדה שרם בחוות דעתו, **<u>וזו אינה דרכה של וועדת הערר</u>**.

73. לגופם של דברים, כפי שהבהרתי לעיל – דעתי שונה מדעתו של חבר הוועדה שרם, אשר ככל שהבנתי נכונה את עמדתו – סבור כי החלטתו של כבוד השופט ברנר בעניין **רשף חן** היא נכונה. התייחסתי בפסק דיני להחלטת כב' השופט ברנר ולסיבות מדוע לטעמי היא שגויה ואיני מוצאת לחזור על כך, ומאחר ולא שוכנעתי על ידי טיעונו של חבר הוועדה – אפנה לאמור לעיל בפסק דיני בעניין זה.

74. אבקש עוד לחדד מספר נקודות, אשר לטעמי נפלה בהן שגגה מלפני חבר הוועדה שרם:

ראשית, סבורני כי טועה חבר הוועדה שרם בטענתו כי הפרשנות שנקבעה בפס"ד **וימן** כמו גם בפסק דיני זה אינה מבוססת על הוראת חוק. דומני, כי נשמטה מעינו של חבר הוועדה שרם הוראת סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, המבהירה היטב את אופן חישוב המס ומהי "יתרת שווי הרכישה" לצרכי חישוב המס. נקודת המוצא של המחוקק, כפי שנקבע גם בהלכת **PIV** היא ניכוי פחת משווי הרכישה. מי שטוען אחרת – עליו הנטל. על כן, ספק גדול בעיניי אם ניתן לומר כי רשות המיסים פעלה במקרה דנן (כמו גם במקרה רשף חן) שלא על פי הוראה בחוק או שלא כדין.

שנית, סבורני כי לא ניתן לומר כי רשות המיסים היא "המחוקק" בכל חקיקת המס הרלבנטית, כפי שנרמז על ידי חבר הוועדה שרם. אך ברור וטבעי הוא כי הרשות המבצעת הרלבנטית תהיה מעורבת בהליכי החקיקה ותביא את עמדתה בפני המחוקק, אך מכאן ועד לאיון וביטול סמכותה של הכנסת כגוף המחוקק – הדרך עוד רחוקה.

שלישית, דעתי היא כי חבר הוועדה נכשל באותו כשל המצוי בהחלטת השופט ברנר בעניין **רשף חן**, בכך שאינו יוצר אבחנה בין מישורי המס השונים – מס הכנסה ומיסוי מקרקעין – ובכך שאינו דק פורתא בהבדלים הקיימים בין הכנסה, הכנסה חייבת והכנסה פטורה – ואפנה לעניין זה לפסק דיני לעיל.

רביעית, חבר הוועדה שרם החרה-החזיק אחר דעת המיעוט של רו"ח שמעון פסטנברג בפס"ד **וימן**, שם נטען כי אם תתקבל העמדה לפיה יש לנכות את הפחת הנצבר משווי הרכישה בעת מכירת הדירה – משמע כי אין באמת פטור מהכנסות דמי השכירות עד תקרת הפטור אלא מדובר, כביכול, ב"דחיית מס". **איני סבורה כי יש ממש בטענה זו.** יש לתת את הדעת לכך כי מדובר בשני מישורי מס שונים, המתייחסים שלני אירועי מס נפרדים, דהיינו: מס הכנסה ומס שבח. הפטור ממס הכנסה הוא פטור סופי ומוחלט (עד גובה תקרת הפטור) ועל כן המס בגין הכנסת דמי השכירות אינו נדחה אלא לעולם לא ישולם.

יתר על כן, הפטור ממס על הכנסת דמי השכירות ניתן על כל ההכנסה של דמי השכירות (עד גובה התקרה) ולא רק על ההכנסה בגובה הפחת שניתן היה לנכותו אלמלא הפטור.

ברור אפוא, כי פטור זה שמעבר לסכום הפחת הוא סופי ומוחלט, ואין בניכוי הפחת משווי הרכישה במכירת הנכס כדי לגרוע ממנו בשום דרך. על כן, אין כל בסיס לטענה בדבר "דחיית מס".

ולבסוף, חבר הוועדה שרם סבור כי לא קיים "זיכוי כפול" (ראו פסקה 27 לחוות דעתו), מאחר ולטעמו הפחת הינו "רעיוני" ובפועל לא נוכה כלל. לא מצאתי התייחסות בחוות דעתו להוראות הברורות הקיימות בפקודת מס הכנסה בעניין ניכוי הוצאות מהכנסות פטורות אליהן הפניתי בפסק דיני, ואין לי אלא לחזור ולהפנות להוראת סעיף 18(ג) לפקודה, הקובעת כי יש לייחס הוצאות שהוצאו בייצור הכנסות פטורות או הכנסות מוטבות-מס – <u>רק לאותן הכנסות</u>, וכן להוראות סעיפים 22, 28 ו-92 לפקודה שהוזכרו כבר לעיל. אחזור ואדגיש, כי גם אם מדובר בהכנסה פטורה ממס – אין משמע, כי לא נוכו הוצאות שהוצאו בייצורה, אלא שמדובר **<u>במיצוי</u>** כלל הניכויים הניתנים לייחוס לאותה הכנסה פטורה מעצם מתן הפטור.

75. באשר להלכת **PIV**: שני הצדדים אחזו בהלכת **PIV** וטענו – "לי היא". דהיינו: כל אחד מהצדדים סבר כי הלכת **PIV** הינה רלבנטית לענייננו וכי היא תומכת בעמדתו. מכאן, שקשה לקבל את עמדת חבר הוועדה שרם לפיה הלכת **PIV** אינה רלבנטית לענייננו (ראו פסקה 13 לחוות דעתו). עצם העובדה כי באותה פרשה דובר על חברה ולא על יחיד, ועל אי תשלום מס שעה שהיתה חובת תשלום מס, לעומת פטור ממס במקרה דנן – אינה שוללת את תחולת הרציונל שקבע בית המשפט העליון בהלכת **PIV** ודומני כי חבר הוועדה שרם לא עמד עד תום על מהות הרציונל שנקבע ועל היקף תחולתו.

76. גם ההפנייה שהפנה חבר הוועדה שרם לפסקה 17 להלכת **PIV** (ראו פסקה 14 לחוות דעתו) והמסקנה שהוא מבקש להסיק ממנה – הינה שגויה בעיניי. לטעמי, בית המשפט העליון בפסקה 17 להלכת **PIV** התייחס למצב דברים בו <u>לא הופקה כלל הכנסה</u> מהמקרקעין, ולכן הובעה הסכמה על ידי מנהל מיסוי מקרקעין בדיון בעניין **PIV** כי במצב שכזה, כשלא הופקה בכלל הכנסה – אין לנכות פחת משווי הרכישה של הנכס בעת מכירתו, במישור מיסוי מקרקעין.

77. **סיכומו של דבר הוא, כי לעמדתי יש לדחות את הערר ולהותיר על כנה את החלטת המשיב בהשגה מושא הערר דנן, ולקבוע כי בחישוב מס השבח במכירת דירת המגורים של העוררת הנדונה בערר, יש לנכות משווי הרכישה של הדירה את מלוא סכום הפחת הניתן לניכוי בגינה.**

בנוסף, לעמדתי יש לחייב את העוררת בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד המשיב בסך כולל של 20,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

<u>חברת הוועדה, עו"ד אהובה סימון</u>: אני מסכימה ומצטרפת לפסק דינה של יו"ר הוועדה. אני חולקת על דעת המיעוט של חבר הוועדה שרם וחולקת על נימוקיה המרחיבים את גדר המחלוקת.

<u>חבר הוועדה, מר אברהם שרם:</u> קראתי את פסק דינה של יו"ר הוועדה, כבוד השופטת אורית וינשטיין, הפרשנות שלי מובילה אותי למסקנות אחרות, ובדגש - על התוצאות המעשיות הנובעות ממסקנות אלו.

בנוסף, קראתי שוב ובעיון רב, את פסק הדין בעניין וימן, אליו מפנה יו"ר הוועדה שוב ושוב, גם שם אני מוצא עצמי מסכים ברוב הנושאים **עם דעת המיעוט** כפי שהיא באה לידי ביטוי שם ומאמץ אותה.

אתחיל דווקא מהסוף, לו תשמע דעתי יש לקבל את הערר.שאילולי כן, התוצאות של פסק הדין במקרה שלפנינו, לעניות דעתי, הן שמי שבחר להיענות לקריאת רשויות המדינה, להעמיד את דירתו להשכרה ובכך לסייע בהגדלת היצע הדירות ואולי גם בהורדת מחיר דמי השכירות, ימצא עצמו מצד אחד נהנה מהטבת מס במס הכנסה ואילו מהצד השני מחויב בתשלום גבוה יותר של מס שבח, המשמעות המעשית היא הקטנה של סכום הפטור, כפי שהוענק לו על ידי המחוקק.

במקרה דנן השאלה הרלוונטית והקריטית היא - <u>האם לחוק הפטור יש משמעות מהותית בבואנו לבחון את החיוב במס שבח</u> - אנו נדרשים לבחון האם בעוקבות חוק הפטור יש לאפשר הוספת פחת בעת מכירת הדירה.

על הכנסות מדמי שכירות מדירה המושכרת למגורים קיימים שלושה מסלולי מיסוי ליחיד המשכיר דירות למגורים בישראל: מסלול המיסוי הרגיל, מסלול המיסוי בשיעור 10% ממחזור ההכנסות מדמי שכירות וכן מסלול הפטור ממס, אתייחס רק לשנים הרלוונטיים לענייננו.

<u>מסלול מס מופחת – הוראת סעיף 122 לפקודת מס הכנסה.</u>

1. הוראה קובעת כי בעת מכירת הדירה יוסף פחת לשבח עליו מוטל מס שבח, כמוכן מתווה הוראה זו (במפורש) את דרך חישוב מס השבח במכירת דירה כאמור, ששולם מס מופחת בגין דמי השכירות הימנה כדלקמן:

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

2. כלומר, במקרה זה, המחוקק בחר להתייחס **במפורש** גם לפן של גביית מס שבח בגין הדירה.

<u>מסלול הפטור ממס</u>

3. מסלול זה מתבסס על ההוראות הקבועות בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990.

4. סעיף 2 לחוק הפטור קובע:

2. (א) יחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה של דמי שכירות, יהא פטור ממס על הכנסה זו, ובלבד שלא הייתה לו הכנסה מהשכרת דירות מגורים בסכום כולל העולה על 4,200 שקלים חדשים (להלן – התקרה) בשל חודש השכרה כלשהו בשנת המס; לעניין סעיף זה יראו כהכנסת היחיד גם הכנסה של דמי שכירות של בן זוגו המתגורר עמו או של ילדו עד גיל שמונה עשרה.

(תיקון מס' 4) תשנ"ו-1996

(ב) יחיד שהייתה לו בשנת המס הכנסה מהשכרת דירות מגורים, העולה על תקרה, יהיה פטור ממס על הכנסה של דמי שכירות עד גובה התקרה המתואמת.

תיקון מס' 4) תשנ"ו-1996

(ג) לעניין סעיף זה, "התקרה המתואמת" – התקרה לאחר שהופחת ממנה הסכום שבו עולה ההכנסה מהשכרת דירות מגורים על התקרה.

5. <u>כלומר, כפל ההפרש מעל ה"תקרה המתואמת" תמוסה באופן מלא עד להכנסה בגובה כפל התקרה ממנה לא יינתן פטור כלשהו</u>.

6. סעיף 5 לחוק הפטור ממס על שכר דירה קובע:

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

<u>השוני בין המסלולים הנ"ל</u>

7. לעניות דעתי, <u>החלטות אלו שונות</u> באופן התייחסותן למס השבח.

8. בעוד ההחלטה הראשונה קובעת במפורש כיצד יש לפעול בעניין הפחת ומס השבח, ההחלטה השנייה "שותקת" במובן אחד, או פוטרת במובן אחר. לעומת הנוסח הברור והחד משמעי של ההחלטה הראשונה באה ההחלטה השנייה ובאופן מעורפל (לכאורה?) קבעה, "כי לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה..."**,** והשאלה היא - האם לא יחולו כלל ועיקר או פרשנות אחרת כלשהי.

9. גם דברי ההסבר לחוק שונים, ומקובלת עלי העמדה כפי שבאה לידי ביטוי בדעת המיעוט בפס"ד וימן (סעיפים 17-10) בעניין זה.

10. מקום שם רצה המחוקק להגדיר, <u>כי על אף קיומה</u> של הטבת מס בגין דמי השכירות השוטפים, רכיב הפחת עדיין יחויב במס שבח בעת מכירה חייבת בעתיד, הוא קבע זאת מפורשות. כאמור בסעיף 122(ג) לפקודה.

<u>הלכת PIV</u>

11. חברת PIV היא **<u>חברה</u>** זרה אשר רכשה דירת מגורים **<u>בקיסריה</u>**, שבמשך כל שנות הבעלות שלה בדירה – זו הושכרה על ידה.

12. המשיב פותח את דבריו – סעיף 1 לכתב התשובה בכך ש: "תיק זה אינו דומה .. וכו.."

13. בדומה למשיב, אני סבור שהלכה זו אינה "מתכתבת" <u>באופן ישיר</u> עם המקרה דנן, מכמה סיבות:

א. בעוד אנו נדרשים לבחון האם <u>בעיקבות ולנוכח חוק הפטור</u> יש לאפשר פחת, הרי שבהלכה הנ"ל מדובר בחברה שחוק הפטור <u>אינו חל עליה</u> מעצם היותה חברה, שכן חוק הפטור עוסק ביחיד.כאמור בסעיף 2 לחוק.

ב. מעצם היות הדירה המושכרת של חברת PIV בקיסריה, לא מן הנמנע הוא שחברת PIV כלל לא עמדה בהגדרת "דמי השכירות" כפי שהם מופיעים בסעיף 1.(3) לחוק הפטור.

14. בנוסף לאמור לעיל, העקרונות (הנכונים לכשעצמם) כיצד ראוי לפרש את סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, כפי שנקבעו בהלכת PIV , אינם משקללים בתוכם פעולה על פי ובהתאם לחוק הפטור, וכן את השפעת חוק הפטור לעניין גביית מס שבח גבוהה יותר - למשל כאשר כפל ההכנסה מעל התקרה ממוסה באופן מלא ועדיין (בהתאם לאמור בחוק) לא נוכה פחת - ובעיקר כיצד זה מתיישב ביחס לאמור בסעיף 17 שם: "**שלישית, באותם מצבים בהם לא היה באפשרות הנישום לנכות פחת כנגד הכנסה חייבת, כגון כשכלל לא הייתה לו הכנסה חייבת במס הכנסה מהמקרקעין, מקובל גם על מנהל המיסוי כי אין לחייבו בניכוי פחת מיתרת שווי הרכישה.**" וכן כאשר לא הייתה לו הכנסה חייבת אלא הכנסה פטורה.

דיון והכרעה

15. בסעיף 20 לכתב התשובה, טוען המשיב: "עמדת מנהל מיסוי מקרקעין הייתה ונותרה ללא שינוי .." אולם דָּא עָקָא, עמדה זו כן שונתה 17 שנה לאחר קביעת עמדתו המקורית, כפי שהוא עצמו עמד על כך בסעיפים 43-45 . וכאן נשאלת השאלה - מאחר ולא חל שינוי בנוסחו של החוק אלא רק ב"מעמדו" כהוראת קבע במקום הוראת שעה, לגמרי לא ברור מדוע מצאה לנכון רשות המיסים לשנות את גישתה כלפי החוק והאם היא הייתה רשאית לעשות זאת. (ראו גם דעת המיעוט בפס"ד וימן סעיפים 20-22)

16. לא מצאתי הסבר או נימוק ו/או צידוק כלשהו, לשנוי שחל בעמדת רשויות המס לעניין זה, לטעמי לא יתכן שרשות מינהלית תשנה את גישתה כלפי האזרח, ב180 מעלות וזאת ללא שום הסבר מניח את הדעת , ללא מתן נימוקים שהביאו לשינוי אצלה בפרשנות החוק (שכאמור לא השתנה) וללא הצדקה ופירוט מתאים לשינוי בעמדה.

17. האם רשאים רשויות המס, לגבות מס (כלשהו) כאשר אין הוראה ספציפית לכך - המתירה זאת – בחוק. האם ניתן לפעול כך, רק משום שהם (רשויות המס) סבורים שיש ביכולתם וניתן לפרש כך את לשון החוק, למרות שבמשך 17 שנים הוא פורש אחרת ....? וללא כל התייחסות כאמור לעיל – לדעתי, כמו גם בדעת המיעוט בפס"ד וימן, לא!

18. יו"ר הוועדה קובעת בסעיף 51 לפסק דינה כי: "ועדת הערר אינה מחויבת בפרשנות המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בהוראות הביצוע היוצאות תחת ידיו" - אני מסכים לכך לחלוטין. הוראת ביצוע 5/2007 מובאת ללא הסבר, הצדקה, ו/או נימוק כשלהו כאמור לעיל, ולכן לדעתי אי אפשר לקבלה.

19. אני מסכים לחלוטין עם האמור בדעת המיעוט של חבר הועדה דאז רו"ח שמעון פסטנברג ובעיקר האמור בסעיפים 7-12 לפסק דינו, בעניין זה של מעורבות נציבות מס הכנסה בהליכי החקיקה (כאמור בסעיף 11 שם) ואף מחזק את דבריו.

20. החוק שתחילה הובא כהוראת שעה בשנת 1990, עבר גם מעט תיקונים ושינויים (מינוריים) במהלך השנים. בעת חידושו בשנת 1995 הנוסח הסופי שהובא לאישור, הינו הנוסח שהוצע ע"י דורון לוי נציב מס הכנסה. (ראו פרוטוקול מספר 580 מישיבת ועדת הכספים של הכנסת ה-13 - יום ראשון, י"ז בכסלו התשנ"ו (10 בדצמבר 1995) שעה 10:00 עמודים 55-53) כאשר חברי הוועדה מאשרים את הנוסח של נציבות מס הכנסה. (להלן מתוך פרוטוקול הוועדה)

<u>אי קרשנר</u>

הסעיף הבא הוא הצעת חוק של חה"כ גדעון שגיא. יש כאן נוסח של נציב מס הכנסה.

<u>היו"ר גי גל:</u>

רבותיי, בדיון הקודם היה ויכוח בין שני נוסחים של הצעת החוק שהציע חה"כ גדעון שגיא בעניין פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים. היה הנוסח המקורי של חה"כ שגיא וחיה נוסח שהציעה נציבות מס הכנסה. נעשתה הבנה ביניהם, אני מבין שמה שמופיע עכשיו לפנינו זה הנוסח שהכינו במס הכנסה. האמנם?

<u>ה' קירש:</u>

אמנם, אבל זה מוסכם גם על דעתו של חה"כ שגיא.

<u>היו"ר גי גל:</u>

כן, חה"כ שגיא הודיע לי שזה מוסכם עליו. לכן אני רוצה להציע לחברי הכנסת <u>לאמץ את הנוסח ששלח לנו דורון לוי, נציב המס</u>, ולהגיש לקריאה ראשונה את החוק של חה"כ גדעון שגיא בנוסח הזה. (הקו התחתון שלי א.ש.)

21. יתר על כן מעיון בפרוטוקול אותה ישיבה עולה, שח"כ פורז הציע מס מופחת על שכ"ד, וטיעוני הנגד שעלו היו "אם נקבע ששכר הדירה חייב במס, הוא יועלה משום שאחרת לא יהיה כדאי לאדם להשכיר דירה. היום הוא משכיר דירה בשיעור של 4% הכנסה מהרכוש שלו, לא יהיה שווה לו להשכיר בשיעור של 2% כאשר כל כמה שנים הוא צריך להוציא על שיפוצים. זה היה המצב לפני כן, כאשר לא היה הפטור ממס."

22. כאשר באים רשויות המס ומוסיפים 2% פחת ומשווים את מיסוי מס השבח על חוק הפטור, לאמור בהוראה 122 דהיינו: "ייווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין.." הם מגדלים את השבח באופן מלאכותי וכתוצאה מכך את המס המשולם, ולטעמי הם מעקרים את תכלית החוק ומנטרלים את כוונת המחוקק.

23. מבלי שאדרש לעניין "שתיקת המחוקק" כפי שבאה לידי ביטוי בחוק הפטור, אני סבור ש"כוונת המחוקק". כפי שסבר גם חבר הוועדה דאז רו"ח שמעון פסטנברג בפס"ד וימן, **<u>הפרשנות המקורית</u>** (על פי ה"ב 14/90) שהתירה רשות המסים דהינו - חישוב של מס השבח מבלי שנלקח בחשבון הפחת לפי תקנות הפחת לדירה מושכרת למגורים - **<u>היא הפרשנות הראויה</u>**. ולכן יש **<u>לדחות את עמדת המשיב ולקבל את הערר</u>**.

24. ככלל אני סבור שהחלטה על גביית מס כלשהו, על כל הקשור בו, החל ממדוע לגבות, ממי, מתי, כמה, איך ובאיזה אופן, שיעורי המס, ועוד שלל פרטים טכניים ומהותיים ועד מתן פטורים או הקלות למינהו היא <u>פררוגטיבה של המחוקק! הוא ורק הוא! רשאי</u> לעשות זאת.

25. אני סבור שכאשר ה"מדינה" מחליטה לשלוח את ידה הארוכה אל כיסו של האזרח עליה לעשות זאת ב"דחילו ורחימו" , היא צריכה, יכולה וחייבת לעשות זאת, <u>אך רק על בסיס הוראה מפורשת וברורה, של חוק ברור!</u> שקובע, מתיר ומאפשר זאת,

26. לפני שאתייחס למקרה הקונקרטי דנן אתייחס לשאלה העקרונית - האם בעוקבות "חוק הפטור" יש לאפשר הוספת פחת בעת מכירת הדירה, או שמא בחישוב מס השבח במכירת דירה, שהכנסות דמי השכירות הימנה היו פטורות ממס - אין לנכות פחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח, שכן נישום שמכר דירה כאמור לא ניצל את הפחת לשם הפחתת חבותו במס הכנסה.

27. לעניות דעתי, <u>אין מדובר בזיכוי כפול</u>. מאחר והפטור ניתן עד לתקרה המתואמת הקבועה בחוק, <u>מדובר למעשה בהנמכת התקרה, והקטנת הפטור</u>. הפחת הינו פחת רעיוני שכן בפועל הוא אינו מנוכה כלל.

28. בעניין זה אני גם מסכים עם קביעתו של כבוד השופט ברנר, כפי שהובא בסעיף 54 לפסד דינה של יו"ר הוועדה.

29. אני סבור שכאשר מתווים פרשנות לחוק, (או לכל סוגיה אחרת כלשהי) יש לבחון אותה תחילה <u>במישור העקרוני</u>. חייבים לבחון את השלכות פרשנות זאת על כל האופציות הגלומות בו לאורך הסרגל כולו. לבחון בקצוות ובתווך ורק לאחר שגילינו יחס שווה ותואם של הפרשנות בכל המקומות - להחיל את אותה הפרשנות. הלוגיקה שמאחרי החלת הפרשנות אינה יכולה להיות שונה באירועים שונים שעל פי אותו החוק.

30. בפסק דינה כאן מתייחסת יו"ר הוועדה כבוד השופטת וינשטיין ל"חוק הפטור" כהכנסה פטורה. וקובעת מספר פעמים כי: " <u>הפטור שהתקבל על ההכנסה מיצה את מלוא הניכויים מאותה הכנסה</u>." כשהיא מסתמכת על סעיפים 18, 22, 28, לפקודה ועוד. למעט התייחסות בודדת המתייחסת להכנסות הגבוהות מהתיקרה..

31. בפסק דין וימן בסעיף 54 נכתב: "ואם ישאל השואל ..... נראה לי כי סעיף 5 הנ"ל נועד לנישומים שהפיקו הכנסות מדמי שכירות העולות על תקרת הפטור המתואמת, כאשר בהתאם לאמור בסעיף גם נישומים אלא לא יזכו לשיעור הפחת לדירה מושכרת למגורים, בהיותם בגדר "מי שקיבל הטבה לפי חוק זה".

כלומר – עולה מכך שיו"ר הוועדה סוברת כי אז תחול התייחסות אחרת ולא תתאפשר הוספת הפחת, לא מצאתי כל סימוכין לגישה זו המאפשרת "התייחסות שונה".

לעניות דעתי, זו הלקונה של ההחלטה וגם חולשתה. ה"תקרה המתואמת" על פי הגדרתה בחוק, היא סכום שהולך ופוחת עד שמגיע לאפס!!! ונשאלת השאלה - גם אם נניח ש: "פטור מלא ממס מגלם הכרה וניכוי של ההוצאות השוטפות וכן בניכוי הפחת" מתי הוא יחדל להיות כזה, או שמא כל פטור גם <u>אפסי</u> ("0") עדיין יהווה הכרה כזו, אפילו אם במקרה הקיצון ההוצאות יעלו על ההכנסות.

32. בהינתן האמור לעיל, ברור לגמרי שבמרווח שבין פטור מלא עד לתקרה, לבין תשלום מס מלא על כפל הכנסות מעבר לתקרה, כאשר ישנה אפשרות (תיאורטית) לניכוי – פחת, אולם חוק הפטור אוסר זאת, וברור שלא נוכה פחת, האם הוספת הפחת לתמורה בעת המכירה אינה יוצרת עיוות? לדעתי כן !

33. רק הגיוני בעיניי <u>שדווקא בגלל האמור לעיל</u>, בחר המחוקק מצד אחד להחיל איסור גורף על נושא הפחת לעניין מס הכנסה ומצד שני להתעלם ממנו (שלא כאמור בסעיף 22 לפקודת מ"ה) לעניין מס השבח – דהיינו ליצור הבדלה ממשית בין התנהלות ע"פ סעיף 122 ובו פטור חלקי ללא קשר לגובה ההכנסה ואז הוספת הפחת בעת המכירה, לבין התנהלות ע"פ חוק הפטור ובו פטור מוחלט עד גובה התקרה המתואמת ותשלום מס מלא על ההפרש (כפי שהוסבר לעיל) ואי התייחסות והוספה של הפחת בעת המכירה. המסקנה המתבקשת לדעתי היא, שזו הייתה כוונת המחוקק ואכן אין כאן טקסט שותק.

34. כאשר לא ניתן להחיל את הלוגיקה שמאחרי הפרשנות, על כל הסיטואציות האפשריות במסגרת החוק, לא נכון יהיה להחיל את הפרשנות הזו רק על מקרה ספציפי בו. ומן הכלל אל הפרט - מאחר ובסיטואציות מסוימות של חוק הפטור, לא ניתן לקבל את הפרשנות שעולה מפסק הדין של יו"ר הוועדה גם אם "מיסוי הכנסות העולות על תקרת הפטור אינו מושא הערר דנן" (פס"ד וימן סע' 54) שכן אם הפרשנות אינה "עובדתי" במקרה של הכנסות גבוהות מהתיקרה - אין לקבלה, אפילו היא "עובדתי" במקום אחר על הסרגל, גם כאשר הן נמוכות מהתקרה **<u>ולכן יש לקבל את הערר.</u>**

35. האמור בסעיף 47 לפסק דינה של יו"ר הוועדה: "מצבו של נישום שקיבל פטור מלא על הכנסותיו מדמי שכירות יהא טוב יותר ממצבם של נישומים ששילמו מס מלא על הכנסותיהם החייבות מדמי השכירות או נישומים ששילמו מס בשיעור המופחת של 10% על הכנסותיהם מדמי השכירות." אינו מדויק. מבלי להיכנס לחישוב עצמו, ברור שהבחירה בין המסלולים תלויה בגובה דמי השכירות ושבמעבר בניהם יש מקטע בו עדיין "כדאי" לעשות שימוש בחוק הפטור, למרות חיוב מלא במס הכנסה. מעבר לנקודה מסוימת זו, ברור שהמשך התנהלות ע"פ חוק הפטור יגרור תשלום מ"ה גדול יותר ולכן מצבו של הנישום לעניין זה תלוי אך ורק בגובה דמי השכירות.

36. תאור מצב זה וההמחשה כאמור לעיל, שומטת את הקרקע גם מטענת ה"קל וחומר" כפי שהוצעה על ידי כבוד השופטת וינשטיין – שכן היא אינה טענה רציפה. היא נכונה רק לגבי סכומים שמתחת לתקרה. אפשר לראות בברור, כי לאור מחירי השכירות היום מצבו של מי שבחר בפטור המופחת טוב יותר לעומת מי שעושה שימוש בחוק הפטור, לגבי אותו הסכום.

37. פן נוסף שיש לקחת בחשבון במסכת השיקולים הוא עד כמה לא סביר יהיה לצפות, שהאדם הפשוט, שאינו מכיר את הסוגיות הסבוכות של עולם המיסוי ה- " layman " כהגדרתו, באמת ישקול את צעדיו, ו/ או יתכנן מסלולי מיסוי, או בכלל יכיר את האופציות העומדות לפניו, או שמא יבחר במסלול הפטור המלא וימצא עצמו מופתע בבואו למכור את דירתו, עם חיוב לא צפוי מבחינתו של מס שבח. והאם הפטור האמור לא היה בפועל אלא רק "הנמכת התיקרה" ו/או "דחיית מס", כפי שצוין בדעת המיעוט בעניין וימן.

38. בעניין עו"ד רשף חן שהוזכר רבות אומר רק זאת, בית-המשפט המחוזי בירושלים אישר בקשה לאישור תובענה ייצוגית נגד רשות המסים ורשות המסים הגישה ערעור על ההחלטה לבית המשפט העליון. ביום 14.7.2022 ניתן פסק-הדין. בפְּסָק צוין כי מאחר ובא-כוח רשות המסים מקבל את המלצת בית-המשפט ואינו עומד עוד על בקשת רשות הערעור, בקשת רשות הערעור נדחתה ללא צו להוצאות, עוד צוין, כי הטענות שמורות לצדדים במסגרת ההליך הייצוגי, שנתאפשר לנהלו. - דהיינו, למרות הבדלי ה"רמות" בין פס"ד וימן לבין אישור התביעה הייצוגית, שהיא החלטה מקדמית ולכאורית בלבד, הרי לפחות לכאורה, קיימת האפשרות שתתקבל התביעה ויהיו שתי החלטות סותרות.

סיכום

לסיכום עמדתי אומר: שהכלל המנחה, שראוי שיהיה נר לרגלינו הוא, שכאשר רשויות המדינה - באמצעות המחוקק - פונות אל הציבור על מנת שיסייע להן, ומפתות אותו לעשות כן בעזרת פטור מובטח ממס, מן הראוי שיעשו זאת בשקיפות מלאה, ובלשון ברורה וחד משמעית, המבהירה ומסבירה גם את השלכות הפעולה הנ"ל על האזרח, **בחקיקה ראשית ובחוק עצמו**.

39. אבחנה מבדלת אמיתית בין אופציות המיסוי, אפשרית לדעתי, רק כאשר הפרשנות יוצרת התייחסות שונה בין מסלולי המיסוי אליהם התייחסנו, **<u>דהיינו לפי סעיף 122:</u>**תשלום מופחת ללא הגבלה בתיקרה במישור מס ההכנסה והמביא עימו התחשבנות של הפחת בעת המכירה במישור מיסוי מקרקעין, לעומת **<u>חוק הפטור:</u>** מתן פטור (עד לתקרה) וחיוב במלוא שיעור המס (לאחריה) במישור מה הכנסה, ואי התחשבנות לגבי הפחת בעת המכירה, במישור מיסוי מקרקעין.

40. אלאמלא רצה המחוקק ליצור אבחנה כזו, ניתן היה פשוט להוסיף סעיף משנה לאמור בסעיף 122 לפקודה בנוסח לדוגמה: "על אף האמור לעיל, הכנסות עד לתקרה של.... יהיו פטורות ממס - סכום התקרה כאמור יהיה כמשמעותו בסעיף 120ב לפקודה." , ובכך היה נמנע הצורך בחוק נוסף. עצם קיומו של חוק נוסף וניפרד מלמד לדעתי על כוונת המחוקק לייצר את האבחנה כאמור לעיל.

41. אבחנה כזו מאפשרת גם התייחסות שונה לפריפריה, בה מחיר דמי השכירות נמוכים. אולם, גם בה יש מחסור בדיור להשכרה וצריך לעודד השכרת דירות, ומתן הטבה אמיתית, מבלי שהשכרה כזו תיפגע במשכיר בעת מכירת הנכס, לבין ההתיחסות לדירות באזורים מבוקשים שם מחיר דמי השכירות גבוהים ואין לאפשר "זיכוי כפול" כפי שעמדה עליו יו"ר הוועדה.

42. החלת הוראת ביצוע 5/2007 ע"י רשות המיסים **<u>מבלי שבצידה יבוא גם תיקון מתאים לחוק הפטור</u>** הינה מנוגדת - לעניות דעתי – לתכלית החקיקה כפי שהייתה במועד חקיקת החוק (1990) ויש בה לכאורה, משום גביית מס "בדלת האחורית" ועל כך כבר נקבע בעבר בפסיקה, שהוא בלתי ראוי. (בע"א 2/69 **"לה נסיונל" חברה ישראלית לביטוח בע"מ** נ' פ"ש ת"א7 - ובהשלכה על המקרה דנן, הבסיס ההגיוני שעולה מהלכה זו ואחרות שנפסקו בביהמ"ש העליון, לפיהן קביעת חובה לקזז הפסדים כנגד הכנסות פטורות, הינה קביעת חבות במס בעקיפין על הכנסה פטורה, ומנוגדת למטרת המחוקק בקביעת הפטור. כבוד השופט ויתקון הטעים שם כי: "השאלה אינה שאלה של ניצול מירבי של הפסד ... כאן השאלה היא, כיצד אפשר לשמור על ההכנסה המועדפת מהסכנה שתתחייב, בעקיפין, במס חברות")

לאור האמור לעיל, אני סבור כי יש לקבל את הערר.

בנסיבות העניין אני סבור שאין מקום ליתן צו להוצאות.

<u>סוף דבר:</u>

הערר נדחה ברוב דעות של יו"ר הוועדה, כב' השופטת אורית וינשטיין וחברת הוועדה עו"ד אהובה סימון כנגד דעתו החולקת של חבר הוועדה מר אברהם שרם.

העוררת תישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של 20,000 ₪ אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

<u>המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים</u>

ניתן היום, כ"ג אדר תשפ"ג, 16 מרץ 2023, בהעדר הצדדים.



אורית וינשטיין, שופטת