ו"ע 19084-12-21 מנדלסון ואח' נ' אגף מס הכנסה מסוי ומקרקעין - רחובות

תיק חיצוני: 120373725

בפני **כבוד השופט שמואל בורנשטין – יו"ר הוועדה**
מר גד נתן, שמאי מקרקעין – חבר הוועדה
מר תמיר שדה, שמאי מקרקעין – חבר הוועדה

עוררים **1. שלום מנדלסון**
2. מרים מנדלסון
ע"י ב"כ עו"ד דורון נור

נגד

משיב **מנהל מיסוי מקרקעין רחובות**
ע"י ב"כ עוה"ד נגה דגן וערן פיירשטיין

פסק דין

יו"ר הוועדה, כב' השופט שמואל בורנשטין:

השאלה העומדת במוקד הערר דנן היא האם לצורך חישוב מס השבח, במכירת דירה שהושכרה למגורים, וההכנסה מדמי השכירות בגינה הייתה פטורה ממס לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), תש"ן-1990 - יש לנכות פחת בקביעת יתרת שווי הרכישה.

הרקע הנדרש לעניין

1. ביום 26.11.2010 רכשו העוררים דירת מגורים בשווי 1,000,000 ₪ ברחוב לשם 71 מודיעין, גוש 5870 חלקה 23 תת חלקה 46 (להלן: "**הדירה**").

העוררים דיווחו למשיב ביום 6.12.2010 על רכישת הדירה ושילמו מס רכישה על פי הצהרתם.

2. העוררים השכירו את הדירה מיום רכישתה ועד ליום מכירתה, כאשר לדבריהם דמי השכירות היו נמוכים מתקרת הפטור שנקבעה בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 (להלן: "**חוק הפטור**"). משכך, לא דיווחו העוררים על הכנסותיהם מדמי השכירות לאורך השנים ולא שילמו מס בגינן.

3. ביום 22.12.2020 מכרו העוררים את הדירה בסכום של 1,720,000 ₪.

4. ביום 24.12.2020 דיווחו העוררים למשיב על מכירת הדירה. בשומה העצמית שצרפו להצהרתם, ציינו כי מס השבח הוא 100,084 ₪, ובהתאם לכך שולם המס על ידם ביום 12.1.2021.

5. ביום 22.2.2021, דחה המשיב את השומה העצמית של העוררים, וקבע להם שומה לפי מיטב השפיטה. המשיב סבר שיש לנכות פחת בשיעור 2% לשנה מיתרת שווי הרכישה של הדירה. זאת ביסס המשיב על הוראת ביצוע 5/2007 מיום 27.2.2007, ועל התוספת להוראת ביצוע זו מיום 27.8.2008. לגישתו, במקרה של מכירת דירת מגורים, שהניבה דמי שכירות שלגביהם חל הפטור לפי חוק הפטור, הפטור מגלם את התרת ההוצאות השוטפות ובהן הוצאות הפחת, ולכן יש לנכותן מיתרת שווי הרכישה בעת חישוב השבח.

בנוסף, המשיב לא התיר חלק מהוצאות שכר טרחת עו"ד ברכישה.

על פי השומה שקבע המשיב, העוררים חויבו במס שבח נוסף בסך 42,286 ₪ (קרן).

6. ביום 14.3.2021, שילמו העוררים, תחת מחאה, את סכום המס השנוי במחלוקת, שכן לגישתם לא נכון היה בנסיבות עניינם לנכות את הפחת מיתרת שווי הרכישה.

7. ביום 22.3.2021, הגישו העוררים השגה על השומה שקבע המשיב.

8. ביום 8.11.2021, התקבלה ההשגה בחלקה, כך שהעוררים חויבו במס שבח בסך 39,782 ₪ (קרן). סכום המס שנותר שנוי במחלוקת נובע כולו מאי ניכוי פחת משווי הרכישה של הדירה. מכאן הערר.

9. הצדדים הודיעו כי מאחר שהמחלוקת ביניהם היא בעיקרה מחלוקת משפטית, הם מוותרים על ניהול הוכחות ומבקשים כי פסק הדין יינתן על בסיס מסמך הפלוגתאות והמוסכמות שהוכן על ידם, ועל בסיס הסיכומים בכתב.

<u>תמצית טענות העוררים</u>

10. עמדת המשיב לפיה לעניין הוספת פחת רעיוני לשווי המכירה, ראוי להחיל דין זהה למסלול הפטור ממס לדירות הפטורות לפי חוק הפטור, ולמסלול המס המופחת המעוגן בסעיף 122 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**") - אינה מעוגנת בחוק.

אדרבא, מכיוון שהמחוקק קבע בסעיף 122 לפקודה, כי לגבי מסלול המס המופחת יש לנכות פחת רעיוני משווי הרכישה, ולא קבע הסדר דומה בחוק הפטור, הרי שמתקיים הסדר שלילי והמשיב אינו יכול לסתור אותו בדרך של היקש.

11. עמדת העוררים בדבר אי ניכוי פחת משווי הרכישה לצרכי חישוב מס השבח בהקשר של מכירת דירה שהכנסותיה מדמי השכירות היו פטורות, התקבלה על ידי בית המשפט המחוזי בת"צ (מחוזי תל אביב-יפו) 42666-01-20 **עו"ד רשף חן נ' מדינת ישראל רשות המיסים** (28.4.2021) (להלן: "**עניין חן**"), ומאחר שבקשת רשות ערעור על החלטת האישור נדחתה על ידי בית המשפט העליון (בר"מ 4519/21 **מדינת ישראל רשות המיסים נ' חן רשף** (14.7.2022)), הרי שמדובר בהלכה מחייבת.

12. קביעות בית המשפט המחוזי בעניין **חן** התבססו במידה רבה על פסיקת בית המשפט העליון בע"א 5883/18 **מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV** (2.12.2019) (להלן: "**עניין PIV**"), שם נקבע כי ניכוי הפחת משווי הרכישה מוצדק אך ורק בנסיבות בהן המוכר כבר ניכה פחת בעת תשלום הכנסותיו מהנכס, וזאת על מנת למנוע מהמוכר הטבת מס כפולה.

הצדקה זו אינה קיימת מקום בו המוכר לא ניכה פחת מהכנסותיו השוטפות מן הנכס, כבענייננו, שאז אין חשש מפני הטבה כפולה.

13. קיימות אף פסיקות של ועדות הערר אשר קיבלו את גישת העוררים, דוגמת ו"ע (באר שבע) 1005/09 **לילי שמשון נ' מיסוי מקרקעין באר שבע** (11.4.2010) (להלן:

"**עניין שמשון**"), ו-ו"ע (חיפה) 18232-05-11 **ברמן מסחר והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין באזור חדרה** (6.8.2012) (להלן: "**עניין ברמן**").

14. המשיב שוגה בטענתו לפיה ניכוי הפחת משווי הרכישה הינו ניכוי פחת מהכנסה חייבת, שכן שווי הרכישה אינו הכנסה חייבת, וניכוי הפחת ממנו מהווה שלילת זכות להכרה בהוצאה הונית ולא ניכוי מהכנסה. ההכנסה שממנה מנוכה הפחת היא דמי השכירות, כאשר אין חולק שבעניינם של העוררים לא נוכה מדמי השכירות פחת בפועל.

15. פסק הדין בו"ע 8935-09-22 **בצלאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין** (16.3.2023) (להלן: "**עניין בצלאל**"), אליו הפנה המשיב, אינו בגדר הלכה מחייבת, במיוחד נוכח פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **PIV** וכן החלטתו בעניין **חן**. אשר לפסק הדין הנוסף אליו הפנה המשיב, ת"צ 10474-09-21 **קליינר ואח' נ' מדינת ישראל** (12.7.2023) (להלן: "**עניין קליינר**"), הרי שעניינו בתובענה ייצוגית ולא בערר מיסוי מקרקעין, כאשר אחד הנימוקים לדחיית בקשת האישור הוא שלא הוגש ערר, מה גם שבית המשפט עצמו מציין כי קיימות בעניין זה פסיקות סותרות. יתר על כן, פסק הדין בעניין **קליינר** עוסק בנושא שונה ונפרד, הנוגע לניכוי הוצאות ריבית, ולא לניכוי פחת.

<u>תמצית טענות המשיב</u>

16. ניכוי פחת משווי הרכישה, בחישוב השבח על מכירת דירת מגורים שהושכרה, ואשר דמי השכירות היו פטורים לפי חוק הפטור, מתחייב על פי הוראות הדין, הכללים הנהוגים וכן עקרונות מיסויים מקובלים על פיהם יש לייחס הוצאות להכנסות פטורות.

17. ככלל, הוצאות שהוצאו בייצור הכנסות פטורות, מיוחסות להכנסות אלה, אף אם אין לכך השפעה מעשית על חבות המס, ולא ניתן לנכותן מהכנסות חייבות אחרות, בין אם מדובר בהכנסות פירותיות, ברווח הון או בשבח מקרקעין.

הפטור שניתן בגין דמי השכירות מגלם את התרת ההוצאות השוטפות ובהן הפחת, וכפי ששיעור המס המופחת שנקבע בסעיף 122 לפקודה, ואשר מוטל על ההכנסה

כולה, שקול להתרת הוצאות ופחת, כך גם לגבי הפטור מכוח חוק הפטור. הדברים קיבלו ביטוי בהוראת ביצוע 5/2007 ובתוספת מספר 1 להוראת הביצוע.

העובדה כי הוצאות הפחת מיוחסות להכנסה שאינה חייבת במס, אין בה כדי לשנות את כללי ייחוס הוצאות. הפטור שניתן בגין דמי השכירות מגלם את התרת ההוצאות השוטפות ובהן הפחת הניתן לניכוי במישור מס הכנסה, ואין מקום להתיר פחת בשנית לצורך מס שבח.

18. עמדת המשיב בדבר ניכוי פחת משווי הרכישה בנסיבות שכאלו התקבלה בו"ע (מחוזי חיפה) 10216-07-14 **וימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (14.2.2016) (להלן: "**עניין וימן**"). בפסק הדין נקבע כי בחישוב השבח במכירת דירה שהושכרה למגורים כאשר ההכנסה מדמי השכירות הייתה פטורה ממס הכנסה מכוח חוק הפטור, כבענייננו, יש לנכות פחת משווי הרכישה, שכן על מכירת דירה שההכנסות מהשכרתה מוסו במסלול המס המופחת, או במסלול הפטור, חל דין זהה, לעניין ניכוי הפחת משווי הרכישה. עוד נקבע שם, כי פרשנות שלפיה אין לנכות את הפחת משווי הרכישה במכירת דירת מגורים שמוסתה במסלול הפטור, תוביל לתוצאה בלתי סבירה שלפיה בעת מכירת דירה יהיה מצבו של נישום במסלול הפטור טוב יותר ממצבו של נישום ששילם מס במסלול אחר.

19. פסק הדין בעניין **PIV** אינו קובע הלכה הנוגעת למקרה דנן, בו נכון לראות בנישום שבחר במסלול הפטור כמי שניכה את הפחת, כך שאין רלוונטיות לשאלות שהועלו שם, דוגמת האם ניתן היה לנכות את הפחת ומדוע לא נוכה.

20. אשר לעניין **חן**, אמנם בקשת רשות הערעור לבית המשפט העליון על ההחלטה של בית המשפט המחוזי נדחתה, אך הצדדים שמרו על כל טענותיהם בהליך הייצוגי שעודנו מתנהל.

21. יש לתת את הדעת לפסק הדין בעניין **בצלאל**, אשר דחה ברוב דעות את הערר וקבע, תוך שהוא חוזר על המסקנה בעניין **וימן**, כי בנסיבות העניין דנן יש לנכות משווי הרכישה את הפחת. כן יש לתת את הדעת לפסק הדין בעניין **קליינר**, בו דחה בית המשפט את בקשת האישור תוך שאימץ את קביעות ועדת הערר בעניין **וימן** ובעניין **בצלאל**, ודחה את הגישה שאומצה בעניין **חן**, וזאת בהתייחס לניכוי ריבית ריאלית

מיתרת שווי הרכישה בנסיבות של מכירת דירה שדמי השכירות מהשכרתה היו פטורים ממס.

<u>דיון והכרעה</u>

22. המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים עניינה, כאמור, בשאלה האם לצורך חישוב מס השבח במכירת דירה שהושכרה אגב מתן פטור על דמי השכירות לפי חוק הפטור, יש לנכות פחת מיתרת שווי הרכישה, כעמדת המשיב, או אין לעשות כן, כעמדת העוררים.

23. אקדים ואומר שעמדתי היא כעמדת המשיב וכי אין בידי לקבל את עמדת העוררים, המנוגדת למהותו הכלכלית המובהקת של הסדר הפטור לפי חוק הפטור. פטור זה לדמי השכירות, עד גובה התקרה, מגלם בתוכו את כל הניכויים האפשריים במישור מס ההכנסה, לרבות ניכוי הפחת, ולפיכך אין כל הצדקה למתן אותה הטבה בגין הפחת אף במישור מס השבח, ויש לנכות את סכום הפחת מיתרת שווי הרכישה.

24. ממילא, הניסיון שנעשה על ידי העוררים לטעון, כי דינם כדין מי שלא ניכה פחת כנגד הכנסה חייבת של דמי השכירות, לוקה בכשל לוגי מובהק. כנגד אותה הכנסה חייבת אכן קיימת זכות לנכות הוצאות, לרבות ניכוי פחת. לפיכך, מי שלא נהנה מניכוי הפחת במישור מס ההכנסה, ושילם את המס מבלי להתחשב בניכוי הפחת, ראוי שלא להוסיף את סכום הפחת לשבח לצורך תשלום מס השבח (בדרך של הפחתת סכום הפחת משווי הרכישה). לעומת זאת, נישום שבחר בקבלת פטור על דמי השכירות, ממילא שנהנה מכל הניכויים האפשריים מהכנסתו החייבת, לרבות ניכויי הפחת, ולפיכך ראוי ונכון שסכום זה יופחת משווי הרכישה. אם אין כך הדבר, התוצאה היא כי נישום זה זכה בכפל ניכוי. פעם אחת במישור מס הכנסה, ופעם נוספת במישור מס השבח, וזאת בניגוד לעקרון היסוד של שומת מס אמת.

להלן אפרט בהרחבה את נימוקיי.

<u>המסגרת הנורמטיבית – הוראות הדין</u>

25. חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**") מחיל על המוכר חובת תשלום מס שבח, המבטא את הפער בין שווי הרכישה לשווי המכירה בעת מכירת זכות במקרקעין, ככל שקיים רווח למוכר כתוצאה מהמימוש.

סעיף 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כדלקמן:

> **"השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47".**

26. סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר את "**יתרת שווי הרכישה**" כ"**שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום המכירה ולאחר ניכוי הפחת**...".

הסכומים המותרים בניכוי לשם קביעת סכום השבח מוגדרים בסעיפים 39 ו-39א לחוק מיסוי מקרקעין, כאשר תנאי לניכוים, לפי לשון הסעיף, הוא כי אינם כלולים בשווי הרכישה ואינם מותרים בניכוי לפי הפקודה.

"פחת" מוגדר בסעיף 47 כ"**הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לעניין מס הכנסה**".

27. משמע, כי לצורך חישוב השבח במכירת נכס מקרקעין יש להוסיף לשווי הרכישה את ההוצאות המותרות בניכוי מכוח חוק מיסוי מקרקעין (ככל שאלו אינן הוצאות המותרות בניכוי לפי הפקודה), ומנגד - יש להפחית את סכומי הפחת הניתנים לניכוי לפי סעיף 21 לפקודה. הקטנת שווי הרכישה, באמצעות הפחתת סכומי הפחת הניתנים לניכוי, מגדילה, מניה וביה, את השבח ואת סכום המס.

28. הכנסה משכר דירה מהווה הכנסה עליה מוטל מס לפי סעיף 2(6) לפקודה. כאשר דירה מושכרת למגורים, כבענייננו, ניתנת לנישום בחירה בין מספר מסלולי מיסוי חלופיים: המסלול הרגיל, מסלול תשלום מס מופחת ומסלול פטור מלא, בו בחרו העוררים.

29. בהתאם למסלול **המיסוי הרגיל** תשלום מס ההכנסה נעשה בהתאם לשיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה, כאשר לצורך ההכנסה החייבת מותרות בניכוי הוצאות ששימשו בייצור ההכנסה בשנת המס, לפי סעיף 17 לפקודה, בהן פחת. כשמדובר בדירת מגורים מושכרת, הנישום רשאי לדרוש את הפחת, בין היתר, לפי תקנות מס הכנסה (שיעור פחת על דירה המושכרת למגורים), תשמ"ט-1989 (להלן:

"**תקנות הפחת**"), הקובעות כי ניתן לדרוש פחת בשיעור של 2% מהשווי המלא של הדירה.

בנסיבות בהן נישום מוכר דירה שהושכרה למגורים, יש מקום להנחה לפיה הוא ניכה זה מכבר את הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת שמקורה בהשכרת הדירה בשנות המס, ולפיכך נכון לנכות את סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס שבח. אם לא כן, ייהנה הנישום מאותה הטבה, הן במס הכנסה והן במס שבח בגין אותה ההוצאה.

30. **מסלול המס המופחת** מעוגן בסעיף 122 לפקודה. הסעיף מאשר לנישום לשלם מס הכנסה בשיעור קבוע של 10% בלבד בגין דמי השכירות (סעיף קטן (א)). על פי סעיף קטן (ג) נישום שבחר במסלול זה, "**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)**".

הרציונל העומד מאחורי הוראה זו הוא כי נישום, הזכאי לשיעור מס מופחת, נחשב כמי שנהנה מניכוי הפחת בקשר עם תשלום מס ההכנסה. לפיכך, ועל מנת למנוע כפל הטבה בגין אותו רכיב הוצאה, ראוי להביאה בחשבון בעת מכירת הדירה ולהוסיפה לשווי המכירה (ראו: עניין **PIV**). למותר לומר, כי הוספת הפחת לשווי המכירה, דינה כדין הפחתתה מיתרת שווי הרכישה, כאמור בסעיף 47 לחוק.

31. מכאן למסלול הנוסף, נשוא עניינו, **מסלול הפטור** ממס הכנסה על השכרת הדירה.

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

מאז חקיקתו תוקן החוק, תוך הארכת הוראת השעה, מעת לעת, משך מספר שנים (על גלגוליו של החוק והשינויים בתקרה המזכה בפטור ראו החלטתי בת"צ (מרכז) 55766-07-21 **אביעד בללתי נ' מדינת ישראל - רשות המיסים** (20.8.2023)).

בנוסחו הנוכחי, סעיף 2 לחוק הפטור, לאחר תיקון מס' 12 בשנת 2007, קובע כדלקמן:

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

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**". מכאן שנישום שיבחר במסלול הפטור לפי חוק זה, לא יהא רשאי לנכות פחת לפי תקנות מס הכנסה האמורות.

<u>הוראות הביצוע של רשות המסים</u>

32. בעקבות חקיקתו של חוק הפטור כהוראה זמנית, פרסמה רשות המיסים את הוראת הביצוע 14/90 שכותרתה "חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים (הוראת שעה) התש"ן – 1990" ובה נקבע, כי במכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים ב"מסלול הפטור המלא" **אין להביא בחשבון בחישוב השבח את הפחת.**

33. עם הפיכתו של חוק הפטור להוראת קבע, בשנת 2007, פרסמה רשות המיסים את הוראת הביצוע 5/2007, שעסקה בחישוב השבח במכירת דירה שהושכרה למגורים ואשר ביטלה את הוראת ביצוע 14/90. במסגרת הוראת הביצוע החדשה מיום 27.2.2007 נבחנה השפעת הבחירה במסלולי המיסוי האפשריים, החלים על ההכנסה משכירות, על החיוב במס שבח בעת מכירת דירת מגורים שהושכרה ונקבע כדלקמן: במסלול הרגיל יכול המשכיר לדרוש פחת; במסלול המס המופחת, בשיעור 10% בלבד על פי סעיף 122 לפקודה – אין המשכיר יכול לדרוש הוצאות או פחת והמס משתלם על סך ההכנסה; במסלול הפטור המלא על הכנסה מדמי השכירות, עד לתקרה הקבועה, לפי חוק הפטור, לא ניתן לדרוש פחת מאחר שהזכאות לפחת מגולמת בפטור ממס.

34. בהוראת הביצוע הובהר, כי כאשר ההכנסה מדמי השכירות עולה על התקרה הקבועה בחוק, יתרת ההכנסה תחויב במס לפי המסלול הרגיל ויוכרו הוצאות באופן יחסי לשיעור ההכנסה החייבת לעומת כלל ההכנסות, זאת בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודה.

35. בהוראת הביצוע אף הובהר, כי הגם שבהוראות החוק לא נקבע הסדר מיסוי מפורש לעניין מכירת דירה שהנישום בחר להחיל על הכנסות השכירות ממנה את מסלול הפטור המלא, ולא נקבע במפורש אם יוכל הנישום לדרוש את ההוצאות השוטפות שנשא בהן, הרי שאותו רציונל שחל בנסיבות של בחירה במסלול המס המופחת, שמעוגן בסעיף 122, צריך לחול גם בנסיבות של מסלול הפטור המלא. משמע, אין מקום להתיר את ההוצאות השוטפות ויש לנכות את הפחת משווי הרכישה שניתן היה לדרוש במס הכנסה, כאשר ההנחה היא שניכוי הפחת משווי הרכישה מקביל למנגנון הוספת הפחת לשווי המכירה שנקבע בסעיף 122 לפקודה (ראו עמוד 3 להוראת הביצוע 5/2007).

36. בהמשך לכך, ביום 27.8.2008, פרסמה רשות המיסים תוספת להוראת הביצוע, "תוספת מס' 1 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס' 5/2007 מקצועית", אשר בה נקבעו מועדי תחולה ביחס לנישומים שבחרו בכל אחד מהמסלולים, כאשר לגבי מסלול הפטור, נקבע כי הוראת הביצוע תחול לגבי מכירות שנעשו מיום פרסומה לציבור 27.2.2007 או אחריו. זאת, נוכח ביטול הוראת הביצוע הקודמת והשינוי שחל במדיניות רשות המיסים, כעולה מהאמור.

<u>עניין **PIV**</u>

37. בעניין **PIV** דן בית המשפט העליון בשאלה האם פחת בגין מקרקעין, שניתן היה לנכות מההכנסה החייבת במסגרת מס הכנסה, **אך לא נוכה בפועל**, יש להוסיף לשבח, על דרך ניכויו מיתרת שווי הרכישה, בעת חישוב מס השבח. בית המשפט העליון השיב לשאלה זו בחיוב וקבע, כי **בנסיבות בהן נישום דיווח כדין על הכנסותיו ושילם את המס המתחייב**, אם יעמוד בנטל להוכיח כי נמנע מניכוי מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מהכנסתו החייבת במס הכנסה, יהיה זכאי לכך שסכומי הפחת שלא נוכו כאמור, **לא** יתווספו לחישוב השבח, קרי לא יופחתו משווי הרכישה ולא יגדילו את השבח ואת המס.

38. האם מעניין **PIV** ניתן ללמוד, כפי שמבקשים העוררים לעשות, כי גם במקרה שלפנינו אין לנכות מהשבח את סכומי הפחת? סבורני כי להשיב לשאלה זו בשלילה. למעשה, נראה לי כי קביעותיו של בית המשפט העליון בעניין **PIV** **<u>מחזקות באופן מובהק</u>** דווקא את עמדתו של המשיב.

39. וכך נאמר שם (פסקאות 14 – 15):

> **"הטעם בקיזוז הפחת משווי הרכישה בנסיבות אלה הוא שבעל הנכס נהנה מקיזוז רכיב ההוצאה המגולם בפחת עת שילם מס על הכנסותיו מהנכס לאורך השנים. לפיכך על רכיב הפחת להיות מנוטרל עתה בעת חישוב הרווח ההוני מהנכס, שכן אם לא תעשה כך, ינוכה אותו רכיב הוצאה פעמיים – פעם אחת מההכנסה החייבת של הנישום (בדמות פחת) ופעם נוספת מהשבח שהפיק במכירת המקרקעין (בדמות הכרה במלוא משווי הרכישה, למרות שחלקו נוצל כפחת). כתוצאה מכך הנישום ייהנה מהטבה כפולה בגין אותה הוצאה ... 'ניתן לומר כי המוכר שניכה פחת על הנכס מהכנסתו החייבת כבר 'השתמש' באותה שחיקה בערך הנכס כדי להקטין את חבויות המס שלו ועל כן הוא אינו זכאי ל'השתמש' בה שוב להקטנת חבות המס שלו בעת המכירה.... לעומת זאת, כאשר נמנע הנישום מלעשות שימוש בפחת, ההיגיון האמור אינו חל, שכן אין סכנה להטבה כפולה בגין אותה הוצאה, ועל כן ניכוי הפחת משווי הרכישה אינו נדרש בכדי 'למנוע מצב בו יקבל הנישום ניכוי כפול בשל סכום הוצאה אחד ..."**

ובהמשך נאמר (פסקה 30):

> **"מכל האמור לעיל יצאנו למדים כי תכלית ניכוי הפחת בעת חישוב מס שבח היא מניעת הכרה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה, באופן המקדם מיסוי אמת."**

40. אין זאת אלא, כי למקרא פסק הדין בעניין **PIV** עולה בבירור כי הטעם המרכזי העומד מאחורי מסקנת בית המשפט העליון לפיה **אין** לנכות את סכום הפחת משווי הרכישה, בנסיבות שבהן הפחת לא נוכה בפועל, הוא אחד ויחיד: **שומת מס אמת;** אם המוכר לא נהנה מניכוי הפחת במהלך התקופה שבה הופקו הכנסות מהנכס, אין מקום להקטין את שווי הרכישה, ולהגדיל את השבח ואת המס, אפילו אם אי הניכוי מקורו במחדל של המוכר. משמע כי **דיני המס לא נועדו "להעניש" נישום על כך שלא דקדק בזכויותיו** ולא ניכה מהכנסתו, עליה דיווח כדין, את הוצאותיו המותרות בניכוי. מטעם זה בית המשפט העליון מצא לנכון לפרש את האמור בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, לפיו יש להפחית מיתרת שווי הרכישה את הסכומים "הניתנים לניכוי" באופן זה שגם סכומי פחת שלא נוכו בפועל, למרות **שניתן** היה לנכותם, לא יופחתו משווי הרכישה ולא יביאו להגדלת השבח והמס.

41. מכאן כי ההפחתה או אי ההפחתה של סכומי הפחת משווי הרכישה, אינה בשל קיומה או העדרה של זכות משפטית עקרונית ותיאורטית לניכוי הפחת. ההפחתה או אי ההפחתה נוגעת לשאלה **אחרת** והיא, האם המוכר נהנה או לא נהנה באופן **<u>כלכלי אמיתי</u>** מניכוי הפחת או מניכוי כל הוצאה אחרת הקשורה בהפקת הכנסת השכירות. מקום שבו נהנה המוכר מניכוי ההוצאה, בין אם הוא ניכה אותה בפועל, ובין אם נהנה ממנה בשל המנגנון המיוחד שיצר המחוקק לטיפול בהכנסות שכירות – אין כל מקום שייהנה ממנה פעם נוספת בעת מכירת המקרקעין. בנסיבות אלה את הדיבור "ניתנים לניכוי" יש לפרש באופן זה שיכללו בו סכומי פחת שדיני המס מתירים, באופן רגיל, את ניכויים, שכן רק בדרך זו תושג שומת מס אמת, בדיוק מאותה סיבה שאין לכלול בהם סכומי פחת שלא נוכו בפועל, למרות שניתן היה לנכותם, כפי שנקבע בהלכת **PIV**. **<u>בזה ובזה תושג שומת מס אמת</u>.**

42. יתרון המס שמעניק חוק הפטור לנישום הוא אחד בלבד – הכנסה עד לגובה התקרה תהא פטורה ממס. פטור זה מגלם בתוכו את כל ההוצאות שהוציא הנישום על מנת להפיק אותה הכנסה, לרבות סכום הפחת. כך למשל, ברור הוא, כי הנישום לא יוכל לנכות הוצאות אלו מהכנסה אחרת שיש בידו, כשם שברור כי לא ניתן להכיר לנישום בהפסד כתוצאה מהשכרת הדירה נשוא הפטור. יתר על כן, לא רק שכנגד אובדן המס לאוצר המדינה קיימת תועלת בדמות הגדלת היצע הדירות להשכרה וחסכון בעליות גבייה, אלא שבמסלול הרגיל היה הנישום מנכה הוצאות, כך שההכנסה החייבת, עליה משולם המס, להבדיל מההכנסה ברוטו, הייתה נמוכה יותר. מתן אפשרות לנישום כאמור ליהנות מניכוי הפחת בעת מכירת הדירה (ויובהר כי הותרת הפחת כחלק משווי הרכישה שקולה לניכויו מהשבח), משמעה מתן יתרון מס **נוסף**, שאליו בוודאי לא כיוון המחוקק.

43. בסופו של יום, דין אחד לפחת במישור מס ההכנסה ובמישור מס השבח. הותרתו בניכוי מההכנסה במישור הראשון, או הותרתו כחלק משווי הרכישה במישור השני, ככל שמדובר בדירה שדמי השכירות עליה היו פטורים ממס, תביא לתוצאה המנוגדת לעקרונות של מיסוי אמת ונשיאה שוויונית בנטל מהמס.

<u>חוק הפטור וסעיף 122 לפקודה</u>

44. אכן, חוק הפטור אינו קובע הסדר מפורש בדומה לזה המצוי בסעיף 122 לפקודת מס הכנסה ביחס למסלול המס המופחת. עם זאת, ושלא כדעת העוררים, איני סבור

כי מדובר בהסדר שלילי וכי ניתן ללמוד מעובדת קיומו של ההסדר האמור בסעיף 122 לפקודה, כי אין להחילו לעניין חוק הפטור. סבורני כי יש להחיל הסדר זה גם מקום שבו דמי השכירות נהנו מפטור מלא ממס. זאת מכמה טעמים.

45. **ראשית**, וכפי שציינתי בעבר, אין להחזיק את המחוקק כמי שעושה מלאכת מחשבת בכל הנוגע לניסוחן של הוראות דין בתחום המס (ראו: ע"מ (מחוזי מרכז) 28115-02-11 **ולדמן נ' פקיד השומה כפר סבא** (18.6.2014); ת"צ (מחוזי מרכז) 62393-07-17 **ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים** (27.6.2018)). אפשר כי ראוי היה למחוקק להבהיר בחוק הפטור, כי כשם שאין להחיל על מי שקיבל הטבה לפי חוק זה את תקנות הפחת, כך יש להוסיף לשווי המכירה (או להפחית מיתרת שווי הרכישה) את סכום הפחת שניתן היה לנכותו אלמלא הפטור. קיומן של פסיקות סותרות בסוגיה הנדונה מלמד כי הבהרה זו יתכן שהייתה במקומה.

46. **שנית**, וכידוע, יש לפרש את דיני המס על פי כללי הפרשנות התכליתית (ראו: אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" **משפטים** כח (3) 425, 439-441 (1997)), תוך ניסיון לתור אחר כוונת המחוקק (ראו: ע"א 165/82 **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות** פ"ד לט (2) 70, 75-76 (1985); רע"א 8565/10 **עמאש נ' הוועדה לתכנון ובניה שומרון** (27.9.2012)). משמע, כי מבין הפרשנויות האפשרויות נדרש הפרשן לבחור בזו המגשימה את התכלית החקיקתית באופן המיטבי (ראו: ע"א 8511/18 **פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ** (26.1.2020); דנ"א 2308/15 **פקיד השומה רחובות נ' דמארי** (12.9.2017); ע"א 8569/06 **מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי** פ"ד (סב) 280 (2008)).

סבורני כי פרשנות תכליתית, **המשלבת את הוראות חוק הפטור יחד עם הוראות חוק מיסוי מקרקעין**, מובילה למסקנה ברורה לפיה בעת מכירת דירה שדמי השכירות בגינה היו פטורים ממס, יש להפחית מיתרת שווי הרכישה את סכומי הפחת בהיותם בבחינת סכומים "**הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה**". אין מדובר, אפוא, בהסדר שלילי כלל ועיקר. מדובר בהסדר שלם ומלא, המעוגן בעקרונות היסוד של דיני המס, לחם חוקם של כל העוסקים במלאכת פרשנותם של חוק המס, אשר תוצאתו היא אחת ויחידה – שומת מס אמת.

אין זאת, אלא כי המארג החקיקתי הכולל מחייב את המסקנה, כי הפטור ממס על הכנסה מביא בחשבון את כלל הניכויים שניתן היה לנכותם מאותה הכנסה. אם כך הוא מצב הדברים מקום שבו ניתנת הקלה בשיעור המס, כדוגמת מסלול המס המופחת האמור בסעיף 122 לפקודה, על אחת כמה וכמה שכך יהיה מצב הדברים מקום שבו ניתן פטור מלא מהמס. משמע כי החלת ההסדר שבסעיף 122 על מסלול הפטור, לא רק שנלמד בדרך ההיקש, אלא הינו אף בבחינת **קל וחומר**.

יפים בהקשר זה דבריו של הנשיא ברק בספרו **פרשנות במשפט – תורת הפרשנות הכללית** 467 (1992):

> **"...לעיתים מה שנראה על-פניו כשתיקה, למעשה אינו שתיקה אלא הסדר פוזיטיבי של ממש. את שהסדיר המחוקק במפורש הוא הסדיר במפורש, ואת שלא הסדיר במפורש – הסדיר במשתמע. אף כאן אין לנו עניין בחוסר בחוק. החוק הוא שלם, ואין בו כל ניגוד לתכליתו, המחייב השלמה. למסקנה זו עשוי השופט להגיע בעזרת הטיעון של "מקל וחומר" (argumento a fortiori). על-פיו, אם תוצאות המשפטית של החוק נקבעת בהתקיים כמה תנאים, קל וחומר שאותה תוצאה ממש מתבקשת לגבי תנאים הכלולים במשתמע בהסדרו של החוק".**

47. **שלישית,** אף ההיסטוריה התחיקתית הנוגעת לשני המסלולים מובילה למסקנה לפיה דין אחד לשניהם באשר הרציונל העומד מאחוריהם הוא זהה (על מקומה של ההיסטוריה התחיקתית בפרשנות דיני המס ראה, למשל, ע"א 486/85 **מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיפה נ' החברה החבשית למסחר בע"מ**, מא(2) (1987), פסקה 6).

הנה כי כן - בדברי ההסבר להצעת חוק הפטור משנת 1990 (הצעת חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990 מיום 25.4.1990), נכתב כדלקמן [ההדגשות הוספו]:

> **"<u>מגמת ההצעה לעודד בעלי דירות הנמנעים מהשכרת דירות ריקות שבבעלותם, להשכיר אותן, על מנת להקל על מחסור בדירות המתגבר עם קליטת העולים הרבים הבאים ארצה</u>. מוצע להעניק את הפטור ממס רק אם הדירה או הדירות ישמשו למגורים בלבד. תוקפו של החוק המוצע הוא לתקופה מוגבלת...".**

במסגרת הצעת החוק משלהי שנת 2006, ערב הפיכתו של חוק הפטור מהוראת שעה לחוק קבוע (הצעת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2007), התשס"ז-2006 מיום 30.10.2006) עמ' 50, צוינו הדברים הבאים:

> **"תוקפו של חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990, הוא עד תום שנת 2006. החוק מעניק פטור ממס להכנסה מהשכרת דירת מגורים עד לסכום של 3,830 שקלים חדשים בחודש. כדי ליצור ודאות ויציבות ולאור עלויות התפעול של מיסוי הכנסות מהשכרת דירת מגורים מוצע לתקן את החוק האמור ולהפכו להוראה של קבע".**

והנה, בדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון מס' 75 פקודת מס הכנסה (מס' 75) התשמ"ז – 1987 (להלן – תיקון מס' 75), ובהתייחס לסעיף 122 נאמרו דברים אלה:

> **"כיום יש בישראל דירות ריקות רבות שבעליהן אינם משכירים אותן בשל העובדה שהשכרת הדירות וקבלת שכר דירה תחייב אותם להגיש דו"ח שנתי על הכנסתם.**
>
> **מוצע לתת לבעלי דירות כאלה תמריץ להשכרת דירותיהם, ולאפשר להם לשלם על הכנסתם משכר דירה מס בשיעור של 10% בלבד, שיחושב מהתקבול מן ההשכרה ולא מן ההכנסה החייבת וישולם תוך 30 ימים מיום קבלת כל תקבול. במקביל, יינתן לבעלי דירות החייבים כיום להגיש דו"ח שנתי, רק משום שיש להם הכנסה מהשכרת דירה למגורים, פטור מהגשתו אם יבחרו לשלם מס כאמור.**
>
> **האפשרות לשלם מס בשיעור של 10% תהיה, כאמור, נתונה לבחירתו של בעל הדירה, אולם, יוכל לבחור בה רק יחיד שהכנסתו מהשכרת דירות אינה הכנסה עסקית ואינה עולה על תקרה של 1000 שקלים חדשים לחודש בערכי ינואר 1987."**

48. עינינו הרואות - הן בחקיקת חוק הפטור והן בחקיקת סעיף 122 לפקודה, ביקש המחוקק לקדם מטרה דומה – עידוד בעלי דירות מגורים להשכיר את דירותיהם, וזאת לצד יעילות וצמצום עלויות הגבייה. זאת ועוד, בחקיקת חוק הפטור ביקש המחוקק להוסיף מסלול נוסף, **חליפי**, לזה שהיה קיים מכוחו של סעיף 122 לפקודה. משמע כי כשם ששיעור המס המופחת מוטל על ההכנסה כולה, ולא על ההכנסה החייבת, ולפיכך הוא שקול למצב שבו מנוכות הוצאות, ובכלל זאת

הוצאות הפחת, מההכנסה, כך גם ראוי לנהוג בשעה שהנישום בוחר במסלול הפטור. הנחת היסוד בשני מסלולים אלה היא זהה: הקלת המס, אם בדמות שיעור המס המפוחת ואם בדמות פטור ממס עד לגובה התקרה, מגלמת בתוכה את ניכוין של כל ההוצאות שתרמו ליצירת ההכנסה, לרבות ניכוי הפחת לפי סעיף 21 לפקודה. לפיכך, אין להביאן בחשבון פעם נוספת בעת מכירת הדירה.

49. **רביעית**, העובדה כי סעיף 122 כולל הוראה מפורשת לפיה יש להוסיף לשווי המכירה את סכום הפחת, ואילו חוק הפטור אינו כולל הוראה מעין זו, יכולה בנקל להיות מוסברת בכך שהקלה בשיעור המס על ההכנסה אינה בהכרח שוללת את ניכוין של ההוצאות שיצאו בייצור אותה הכנסה. משמע, כי אלמלא הוראה זו יכול היה הנישום לטעון כי משעה **שמוטל מס על ההכנסה, גם אם בשיעור נמוך**, רשאי הוא להביא בחשבון את ההוצאות שיצאו בייצורה. למותר לומר כי לטענה זו אין מקום כאשר ההכנסה פטורה ממס. ברור שאין להתיר בניכוי הוצאות בייצורה של הכנסה שאינה חייבת במס, שהרי תנאי לניכוייה של הוצאה, כאמור בסעיף 17 לפקודה, לרבות הוצאות פחת כאמור בסעיף 17(8)הוא כי היא "לשם בירור **הכנסתו החייבת** של אדם".

<u>פסיקת בתי המשפט וועדות הערר והשינוי בעמדת רשות המסים</u>

50. כאמור, כל אחד מהצדדים ביקש לתמוך עמדתו בפסקי דין והחלטות שיצאו מלפני בתי המשפט וועדות הערר. העוררים על פסקי הדין וההחלטות בעניין **PIV** ובעניין **חן**, כמו גם בעניין **שמעון** ובעניין **ברמן**, ואילו המשיב על פסקי הדין וההחלטות בעניין **וימן**, בעניין **בצלאל** ובעניין **קליינר**.

51. בכל הנוגע לפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין **PIV** כבר הבעתי לעיל את דעתי, כי לא רק שפסק הדין אינו תומך בעמדת העוררים, כפי טענתם, אלא להפך – **יש בו כדי לחזק את עמדת המשיב**. כאמור, כשם שחתירה לשומת מס אמת הובילה את בית המשפט העליון למסקנה לפיה **אין** להפחית את סכום הפחת משווי הרכישה אם הפחת לא נוכה **בפועל** על ידי הנישום, **גם אם היה זכאי לעשות כן**, כך, ומאותו טעם ממש, ראוי להפחיתו משווי הרכישה מקום בו הפחת, כמו יתר ההוצאות שהוצאו לשם הפקת ההכנסה, כבר מגולם בהסדר הפטור המלא שניתן לאותה הכנסה. במקרה האחד, הפחתת הפחת משווי הרכישה תביא לגביית מס ביתר. במקרה שני, אי הפחתת הפחת משווי הרכישה תביא לגביית מס בחסר.

52. אשר להחלטת בית המשפט העליון בעניין **חן**, הרי שבניגוד לדעת העוררים איני סבור כי זו מהווה הלכה מחייבת בסוגיה. במסגרת אותה החלטה קיבלה רשות המיסים את המלצת בית המשפט וחזרה בה מבקשת רשות הערעור, אשר נדחתה בסופו של יום ללא צו להוצאות. עם זאת, נקבע באותה החלטה באופן מפורש כי **"טענות הצדדים שמורות להם בגדרי ההליך הייצוגי"** שטרם סיים להתנהל. מכאן שלא ניתן לומר כי בית המשפט העליון הכריע לגוף העניין ואימץ עמדה כזו או אחרת.

אוסיף, למעלה מן הצורך, כי מסקנה אחרונה זו נלמדת גם מפרוטוקול הדיון בבית המשפט העליון מיום 14.7.2022 ואשר צורף לתיק על ידי המשיב. ראו למשל את האמור שם מפי כבוד השופטת ע' ברון: "**תטענו את הטענות בבוא העת, אינני יודעת אם אתם רוצים שאנחנו נסגור את הדברים, נדמה לי שכרגע נכון לאפשר לערכאה הדיונית להמשיך ולנהל את זה ... ויכול להיות שנתראה שוב**" (עמ' 5 ש' 17-19). ראו גם את דברי כבוד השופט ח' כבוב (שם, בעמ' 6 ש' 4-3): "**השאלה אם כדאי לאדוני שנכריע, אולי תחזור לבימ"ש קמא ותטען את הטענות**".

53. החלטת האישור של בית המשפט המחוזי בתל אביב בעניין **חן** אכן אימצה את עמדת העוררים, אלא שברי כי אין מדובר בהלכה מחייבת. יתר על כן, וכפי שציין בית המשפט המחוזי באותו עניין, בהליך ייצוגי ובשלב בחינת בקשת האישור, די בכך שקיימת "אפשרות סבירה" שהמחלוקת תוכרע לטובת הקבוצה ואין צורך ב"**קביעות נחרצות בסוגיית סיכויי ההצלחה של התובענה**", קביעות שכמובן נדרשות בהליך הערר שבפנינו.

בית המשפט בעניין **חן** אף הביא את שנפסק ברע"א 2128/09 **הפניקס חברה לביטוח בע"מ נ' עמוסי** (5.07.2012) ולפיו לצורך אישור התובענה כייצוגית "**די לו לבית המשפט לעקוב בדקדקנות אחר לשון המחוקק ולראות האם קיימת 'אפשרות סבירה' להכרעה לטובת קבוצת התובעים**", אלא שבהליך הערר התוצאה הנובעת מ"הדקדקנות" בלשון החוק עשויה להיות נסוגה בפני התוצאה הנובעת מהפרשנות התכליתית, כפי שראוי להיות במקרה שלפנינו.

54. אך עיקר הדבר הוא כי בעניין **חן** מצא בית המשפט שהאמור בעניין **PIV** מלמד כי אין לנכות את הפחת במסלול הפטור. וכדבריו – "**לפי היגיון זה [שעמד מאחורי פסק הדין בעניין PIV – ש.ב.] נישומים בעלי דירות פטורות לפי חוק הפטור שלא ניכו פחת כהוצאה לצורך ייצור הכנסה במסגרת דיני מס הכנסה, לא ינוכה להם פחת משווי הרכישה בבואם לחשב את השבח ממכירת הדירה, שהרי <u>הם לא ניצלו את הפחת</u> לשם הפחתת חבותם במס הכנסה, וממילא <u>אין כאן חשש להטבת מס כפולה בהקשר לפחת</u>**". [הדגשה הוספה – ש.ב.]

מסקנתו זו של בית המשפט בעניין **חן**, אין בידי לקבל.

כפי שהבהרתי בהרחבה לעיל, הנימוק שעמד ביסוד פסק הדין בעניין **PIV** מוביל דווקא למסקנה **הפוכה** והיא שיש לנכות את הפחת בחישוב השבח במכירת דירות שבעליהן בחרו במסלול הפטור. בעלי דירות אלו, בבחירתם במסלול הפטור, לא רק ש"**ניצלו**" את הפחת, כמו את יתר ההוצאות המותרות כרגיל בניכוי, אלא שבוודאי קיים כאן חשש להטבת מס כפולה בקשר לפחת.

55. אזכיר שוב - הלשון בה נוקט סעיף 47 היא, כי יש להפחית משווי הרכישה את הוצאות הפחת "הניתנות לניכוי". אין הוא דורש כי ההוצאות נוכו בפועל. ובכל זאת סבר בית המשפט העליון, כי מטעמי שומת מס אמת אין לנכות פחת משווי הרכישה, ככל שהפחת לא נוכה בפועל מההכנסה החייבת; לפי אותו הגיון ממש יש להביא בחשבון בעת חישוב השבח את הפחת שהיה ניתן לניכוי אילו בחר הנישום במסלול המיסוי הרגיל, שהרי הלכה למעשה הוא כבר הובא בחשבון, דהיינו נוכה "בפועל", בעת הבחירה במסלול הפטור. אם לא כן נמצא שהנישום זכה להטבת מס כפולה וזאת ללא הצדקה.

56. התוצאה אליה אני מגיע בערר זה עולה בקנה אחד עם התוצאה אליה הגיעו וועדות הערר, בדעת רוב, בעניין **וימן**, כמו גם בעניין **בצלאל**. נקבע שם, כי בנסיבות בהן הכנסה של נישום מדמי השכירות מהשכרת דירת מגורים הייתה פטורה ממס לפי חוק הפטור, **שורת ההיגיון, השכל הישר והפרשנות התכליתית** מובילים כולם למסקנה כי פטור זה מגלם בחובו הכרה קונקרטית בניכוי פחת והוצאות שוטפות, ולפיכך אין כל מקום שלא להפחית את הפחת משווי הרכישה (או להתיר את ההוצאה השוטפת בניכוי, לפי העניין), וזאת על מנת למנוע כפל הטבה שהמחוקק לא התכוון אליה. ועדת הערר הדגישה כי אין זה סביר שדווקא נישום אשר בחר

במסלול הפטור, מצבו יהיה טוב יותר מנישום שבחר במסלול הרגיל או במסלול המס המופחת. כך נאמר בעניין **וימן** (פסקה 60):

> **"קבלת פרשנותו של העורר תוביל לתוצאה בלתי סבירה, אשר לטעמי אין לה אחיזה משפטית. אם תתקבל עמדת העורר הרי שהתוצאה הנובעת הימנה היא כי בעת מכירת דירה יהיה מצבו של נישום שהיה פטור כליל מתשלום מס על הכנסותיו מדמי השכירות טוב יותר ממצבם של נישומים ששילמו מס מלא על הכנסותיהם מדמי השכירות או שילמו מס בשיעור מופחת של 10% על הכנסותיהם מדמי השכירות. ביחס לשניים האחרונים – כאמור, לא יותר ניכוי של הוצאות שוטפות מהשבח ויופחת משווי הרכישה, או יתווסף לשווי המכירה (לפי העניין) סכום הפחת".**

57. למסקנה דומה הגיע בית המשפט המחוזי בעניין **קליינר**, בהעדיפו את הפרשנות התכליתית שאומצה בעניין **וימן** ובעניין **בצלאל**, על זו הלשונית שאומצה בעניין **חן**. טוענים בעניין זה העוררים כי המדובר בהליך ייצוגי להבדיל מהליך ערר. טענה זו תמוהה בהתחשב בכך, כי העוררים עצמם סומכים את ידיהם על מה שנקבע בעניין **חן** שאף הוא הליך ייצוגי. ועוד הם טוענים כי בעניין **קליינר** נדונה סוגיה שונה ונפרדת הנוגעת לניכוי ריבית ריאלית, להבדיל מניכוי פחת, אלא שברור כי מבחינה מהותית שתי סוגיות אלו מעלות את אותה שאלה ממש - היש להביא בחשבון השבח הוצאה שהייתה מנוכה מהכנסת השכירות, אילו בעל הדירה היה בוחר במסלול הרגיל ולא במסלול הפטור.

58. העוררים ביקשו להסתמך גם על פסקי הדין של וועדות הערר בעניין **שמעון** ובעניין **ברמן**. בעניין **שמשון**, פסקה ועדת הערר כי אין זה סביר להורות על הפחתת הפחת משווי הרכישה לצורך הטלת מס השבח, במקום שלא נוצלה הזכות להפחתת הפחת מן הרווח, לצורך תשלום מס הכנסה על פי הפקודה. למסקנה דומה הגיעה ועדת הערר בעניין **ברמן** עת קבעה כי אין לנכות מיתרת שווי הרכישה פחת שיכול היה המוכר לנכות מהכנסתו החייבת, אף אם לא ניכה את הפחת בפועל.

אלא שגם עניין **שמעון** וגם עניין **ברמן** אינם עוסקים במקרה שבו נמכרה דירת מגורים שהכנסת דמי השכירות ממנה הייתה פטורה ממס לפי חוק הפטור. כל שנאמר שם, בדומה למה שנקבע לאחר מכן בעניין **PIV**, כי גם בהינתן האמור בסעיף 47 לפיו יש להפחית משווי הרכישה את סכומי הפחת "הניתנים לניכוי", אין לעשות כן מקום שהפחת לא נוכה בפועל. כפי שהבהרתי לעיל, לטעמי פסקי דין אלה

דווקא עולים בקנה אחד עם מסקנתי לפיה יש להפחית את הפחת משווי הרכישה מקום בו נמכרה דירת מגורים שהכנסתה הייתה פטורה ממס לפי חוק הפטור.

59. איני מתעלם מכך שרשות המסים שינתה את עמדתה בסוגיה. בתחילה, במסגרת הוראת ביצוע 14/90, קבעה רשות המסים כי במכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים ב"מסלול הפטור המלא" אין להביא בחשבון בחישוב השבח את הפחת. בהמשך נמלכה רשות המסים בדעתה, ביטלה את הוראת הביצוע הנ"ל ובהוראת ביצוע 5/2007 קבעה כי יש להביא את הפחת בחישוב השבח במכירת דירה שהושכרה במסלול הפטור, מאחר שהזכאות לפחת מגולמת בפטור עצמו.

עם זאת, כבר נפסקה הלכה באשר למצב בו שינתה רשות המסים את עמדתה, כי "טעויות אין להנציח" (ראו: ע"א 4157/13 **דמארי נ' פקיד שומה רחובות** (3.2.2015); ע"א 8150/11 **חב' ש.י סימון אחזקות בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ אשדוד** (11.2.2015)). כפי שהבהרתי לעיל, סבורני כי העמדה הנוכחית של רשות המסים, כפי שהיא משתקפת בהוראת ביצוע 5/2007, תואמת את הפרשנות התכליתית, הסבירה והראויה ביותר בנסיבות העניין, ולפיכך נכון לאמצה ולנהוג על פיה.

<u>סוף דבר</u>

60. הפטור לדמי השכירות בגין דירה שבעליה בחר במסלול הפטור, מגלם בתוכו את ניכוי הפחת. לפיכך, אין כל הצדקה לנכות פעם נוספת את הפחת בעת מכירת אותה דירה בדרך של הותרתו כחלק משווי הרכישה. התוצאה היא כי יש לנכות את הפחת מיתרת שווי הרכישה לצורך חישוב השבח החל במכירת הדירה.

61. **לאור האמור, דינו של הערר להידחות.**

62. העוררים יישאו בהוצאות המשיב בסכום כולל של 15,000 ₪ שישולם בתוך 30 יום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כדין החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

<u>חבר הועדה השמאי מר גד נתן</u>:

קראתי בעיון את פסיקתו של יו"ר הוועדה ואני מסכים לפסיקתו.

<u>חבר הועדה השמאי מר תמיר שדה</u>:

קראתי את פסק דינו של יו"ר הוועדה ואני מסכים עמו.

הוחלט כאמור בהתאם לפסק דינו של יו"ר הוועדה לדחות את הערר ולחייב את העוררים בהוצאות המשיב בסך כולל של 15,000 ₪.

ניתן היום, ה' אדר א' תשפ"ד, 14 פברואר 2024, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטין, שופט	**גד נתן, שמאי מקרקעין**	**תמיר שדה, שמאי מקרקעין**
יו"ר הועדה	**חבר הועדה**	**חבר ועדה**