



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

לפני כבוד השופטת ירדנה סרוסי

התובעים  
(המבקשים)  
1. משה קליינר  
2. תמר קליינר  
ע"י ב"כ עו"ד אורלי בן-עמי

נגד

הנתבעת  
(המשיבה)  
מדינת ישראל – רשות המיסים  
ע"י ב"כ עו"ד נגה דגן  
פמת"א (אזרחי)

### פסק דין

1

2

3 לפניי בקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד רשות המסים בטענה כי היא גובה מס שבח ביתר,  
4 שעה שהיא אינה מתירה למוכרי דירות שהשכירו את דירתם בפטור ממס הכנסה לנכות כנגד  
5 השבח את הוצאות הריבית הריאלית שהוציאו לשם רכישת הדירה (להלן: "**בקשת**  
6 **האישור**"). עניינה העיקרי של בקשת האישור הוא בשאלה האם הפטור מתשלום מס  
7 ההכנסה על דמי השכירות טומן בחובו את הוצאות הריבית הריאלית, אם לאו.

8

### רקע בתמצית

9 1. המבקשים רכשו דירה בשנת 2014. לצורך רכישת הדירה, נטלו המבקשים הלוואה מסוג  
10 משכנתה. את הדירה השכירו למגורים. המבקשים לא שילמו מס הכנסה על דמי  
11 השכירות שכן הם עמדו בתנאי הפטור הקבוע בסעיף 2 לחוק מס הכנסה (פטור ממס על  
12 הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 (להלן: "**חוק הפטור**").

13 2. בשנת 2020 מכרו המבקשים את הדירה. המבקשים הגישו שומה עצמית למס שבח,  
14 במסגרתה ניכו הוצאות שונות מן השבח לפי סעיפים 39 ו-39א לחוק מיסוי מקרקעין  
15 (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"), וביניהן גם את הוצאות  
16 הריבית הריאלית ששילמו בגין הלוואת המשכנתה.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

3. המשיבה דחתה את שומתם העצמית של המבקשים והיא סירבה לנכות את הוצאות הריבית הריאלית מהשבח. לשיטתה של המשיבה, במקרה של מכירת דירת מגורים שהניבה הכנסה משכירות שלגביה חל הפטור לפי חוק הפטור, יש לראות את הוצאות הריבית ככאלו הניתנות לניכוי על פי הפקודה ולכן הן לא יותרו בניכוי כנגד השבח. כמו כן, המשיבה גוזרת גזרה שווה מהוראת סעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), שאוסרת על הפחתות שונות כנגד השבח לנישום שבחר לשלם מס מופחת על דמי השכירות לפי סעיף 122(א) לפקודה (10% מדמי השכירות, להלן: "המסלול המופחת"). כתוצאה מאי-התרת ניכוי הוצאות הריבית הריאלית, השבח על הדירה גדל והמבקשים נדרשו לשלם מס שבח גבוה יותר.

4. המבקשים שילמו את מס השבח שדרשה המשיבה, ובמקביל השיגו על קביעות המשיבה. השגת המבקשים נדחתה, והם הגישו את בקשת האישור דנן.

### 12 טענות המבקשים בתמצית

5. לטענת המבקשים, לשון חוק הפטור תומכת בעמדתם. בחוק הפטור אין כל התייחסות לשלילת ניכוי הריבית או הוצאות אחרות. המחוקק לא שכח או השמיט התייחסות שכזו, אלא בחר במודע שלא לכלול אותה. בעוד שסעיף 122 לפקודה נחקק בשנת 1987, חוק הפטור נחקק שלוש שנים לאחר מכן, בשנת 1990, כך שלנגד המחוקק עמד ההסדר של סעיף 122(ג) לפקודה, וחרף זאת הוא לא מצא לנכון לאמץ ולהחילו גם בחוק הפטור.

6. מאחורי המנגנון שבסעיף 122(ג) לפקודה מצויה ההנחה כי המס המופחת מגלם את כל ההטבות האפשריות, לרבות ניכוי הוצאות ריבית, ולכן אין מקום להטבה נוספת בעת מכירתה של הדירה. למעשה, אין מדובר כלל במס מופחת אלא במס אמת, רגיל, שנקבע לאחר תחשיב. מסלול זה מקביל דווקא למסלול המס הרגיל שלפי סעיף 121 לפקודה. בחירה דומה של המחוקק אינה קיימת ביחס למסלול הפטור. דהיינו, מסלול הפטור נועד לתת פטור ממס ואילו מסלול המס המופחת נועד לגבות מס מלא.

7. יש טעם לפגם בכך שהמשיבה יוצקת תוכן משלה להוראת חיקוק ראשי. אם המשיבה סבורה כי פרשנותה נכונה, עליה לפנות למחוקק ולדאוג כי הוראת החוק החדשה תוכנס לחוק ותהפוך פומבית. כל עוד לא עשתה כן, היא מנועה מלפעול לפיה. במקרים של ספק, יש לפרש את החוק לטובת הנישום.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

8. עמדתה של המשיבה לא הייתה ברורה גם לה עצמה, והיא גיבשה את עמדתה תוך כדי תנועה. זאת ניתן ללמוד מהחלטת המשיבה בהשגה ומהוראות הביצוע שפרסמה.
9. בספרו של אהרן נמדר **מס שבח מקרקעין** חלק שני: חישוב המס ותשלומו 431 (מהדורה שביעית, 2012), סובר המחבר כי אין בסיס משפטי ולשוני לדרישתה של המשיבה.
10. ההכנסה הנקובה בסעיף 122 לפקודה היא הכנסה חייבת, וההכנסה הנקובה בחוק הפטור היא הכנסה פטורה, כך שממילא לא נוכח ממנה, ולא ניתן לנכות ממנה, הוצאות. העובדה שניכוי הוצאות מהכנסה פטורה אינו מעלה או מוריד את חבות המס אינה מובילה לכך שהמשיבה רשאית לנכות את הוצאות באופן תאורטי.
11. ההקבלה שהמשיבה מיישמת בין חוק הפטור למסלול המופחת מכרסמת בהטבה שהמחוקק ביקש לתת לנישומי חוק הפטור, שכן משמעותה לגביהם היא דחייה של תשלום מס ההכנסה בגין ההשכרה במקום פטור ממנו.
12. מדיניות המשיבה מהווה הפליה בין נישומים. ניכוי הוצאות במסלול הפטור אינו מביא בחשבון את גובה ההוצאה בגין הריבית, כך שנישום שנטל משכנתה בסכום גבוה ובריבית גבוהה יופלה לרעה לעומת נישום שנטל משכנתה בסכום נמוך ובריבית נמוכה.
13. המבקשים נשענים על פסיקתו של בית המשפט העליון ב-ע"א 5883/18 **מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV** (2.12.2019) (להלן: "עניין PIV"). כמו כן, המבקשים מסתמכים על פסיקת בית המשפט המחוזי בעניין ת"צ (מינהליים ת"א) 42666-01-20 **חן נ' מדינת ישראל – רשות המיסים** (28.4.2021) (להלן: "עניין חן"), בה אושר ניהול תובענה ייצוגית בעניין דומה: אי-ניכוי פחת מהשבח בדירות שהושכרו לפי חוק הפטור.
14. הניסוח הלשוני ביחס להגדרת ריבית בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין אינו זהה. "ריבית ריאלית" ו"ריבית או הפרשי הצמדה" אינם היינו הך, למשל בתקופות של אינפלציה שלילית. ההבדל עלול להוביל את הנישום לטעות באשר למצבים בהם ניתן או לא ניתן לנכות תשלומי ריבית לפי כל חיקוק, ובאשר לכך שלשיטת המשיבה מדובר באותו ניכוי בדיוק. מעשית, יתכן בהחלט שהסכום הניתן לניכוי על פי חיקוק אחד יהיה שונה מסכומו על פי החיקוק השני.
15. תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת למיצוי זכויות אלפי הנישומים ששילמו מס ביתר. המשיבה מודה כי במערכות המחשוב שלה מצויים וניתנים לשליפה כל הנתונים הדרושים לשם איתור חברי הקבוצה והנזק המצרפי והפרטני. חברי הקבוצה חולקים שאלות משותפות של עובדה ושל משפט. השונות הנטענת על ידי המשיבה באשר לכימות הנזק שנגרם לכל אחד מהם, אינה יכולה לשמש בסיס לדחיית בקשת האישור.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

16. אין בכוחן של הוראות הביצוע בהן המשיבה נתלית כדי להכשיר גבייה בניגוד לדין. גם פרסום מדיניות המשיבה אינו מכשיר את התנהלותה ואת הגבייה ביתר.
17. המבקשים הגדירו את הקבוצה כדלהלן (עמ' 2 לבקשת האישור):
- "בעלים של דירות למגורים שמתקיימים בהם התנאים המצטברים הבאים:**
1. השכירו את דירותיהם למגורים ושכר הדירה שקיבלו היה פטור לפי חוק הפטור; 2. מכרו את דירותיהם בתקופה שראשיתה בשנתיים שקדמו למועד הגשת בקשת האישור, וסיומה במועד אישורה בפס"ד חלוט; 3. תשלומי הריבית הריאלית לא הוספו לשווי הרכישה (להלן: 'נוכו') לצורך חישוב השבח על פי סעיף 39א לחוק מיסוי מקרקעין לצורך חישוב השבח; 4. שילמו בפועל את מס השבח בגין מכירת הדירות, לרבות את אותו חלק ממנו שנובע מאי ניכוי תשלומי ריבית ריאלית".
18. טענת המשיבה להיעדר עילה אישית מאחר שהמבקשים לא הגישו ערר היא טענה שחוקה שנדחתה. טענת המשיבה אינה אלא מעגל שוטה, שהרי בין אם הנישום הגיש השגה וערר ובין אם לא הגיש אותם, חבות המס שלו חלוטה והוא מיצה את עילתו האישית. כך, לנוחות המשיבה, ההליך הייצוגי בגין גביית מס ביתר לא יתאפשר לעולם.
- טענות המשיבה בתמצית**
19. לעמדת המשיבה, לפי הכללים הנוהגים שמעוגנים בסעיף 18(ג) לפקודה ובהלכה, יש לייחס הוצאות שהוצאו בייצור הכנסה פטורה להכנסה זו, ולא ניתן להסיט את ההוצאות ולנכותן כנגד הכנסות חייבות אחרות. בהתאם, רואים בהוצאות ריבית ריאלית לתקופה שבה הייתה הדירה מושכרת למגורים ודמי השכירות היו פטורים ממס לפי חוק הפטור, ככאלה שנוכו הלכה למעשה מדמי השכירות הפטורים. עמדת המבקשים מאיינת את הוראת סעיף 18(ג) לפקודה ומרוקנת אותה מתוכן.
20. עקרון ייחוד ההוצאות להכנסות פטורות יושם בעניין PIV, ב-ו"ע (מינהליים חיפה) 10216-07-14 וימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (14.2.2016) (להלן: "עניין וימן") וב-ו"ע (מינהליים חיפה) 8935-09-22 בצלאל נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (16.3.2023) (להלן: "עניין בצלאל").
21. הפטור שניתן לדמי השכירות מגלם את ההוצאות השוטפות ובהן הוצאות הריבית הריאלית. חוק הפטור שנחקק בשנת 1990 ביקש להוסיף מסלול נוסף על המסלול המופחת שהיה קיים מכוח סעיף 122 לפקודה. כפי ששיעור המס המופחת שנקבע בסעיף





## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 122 לפקודה שקול להתרת הוצאות ומביאן בחשבון, כך גם לגבי הפטור מכוח חוק  
2 הפטור. עיון בפרוטוקולים של ועדת הכספים מעלה כי תכלית סעיף 122 לפקודה ותכלית  
3 חוק הפטור דומות: הגדלת מלאי הדירות למגורים על ידי הקלה בחובת הדיווח והקלה  
4 במס. מהפרוטוקולים לא עולה הבחנה בין מסלול המס המופחת לבין מסלול הפטור.  
5 חוק הפטור נועד להרחיב את המענה לבעיית הדיור שכן השפעת המסלול המופחת  
6 הייתה מוגבלת.
- 7 22. עמדת המשיבה קיבלה ביטוי בהוראות ביצוע וגם פורסמה באופן ברור ומפורש, כך  
8 שממילא היא אינה מהווה גבייה שלא כדין. הדברים נכונים בפרט כשעמדת המשיבה  
9 אושרה בגדרי עניין וימן.
- 10 23. המבקשים לא הגישו ערר, ובכך הפכה השומה לפי מיטב השפיטה לסופית וחלוטה.  
11 המבקשים הגישו את הבקשה תוך עקיפת ההליכים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין. כל  
12 עניין שניתן היה להגיש בגינו ערר ולא הוגש, יראו אותו ככזה שלא ניתן להרהר אחריו,  
13 בבחינת מעשה בית דין. אי-מיצוי הליכים ובפרט אי-הגשת ערר מצדיק כשלעצמו את  
14 דחיית הבקשה לאישור. תובענה ייצוגית לא נועדה לעקוף את המועדים וההתיישנות לפי  
15 המסלול הייחודי שנקבע בדין. משכך המבקשים נעדרים עילת תביעה אישית ולא היו  
16 זכאים להגיש את הבקשה.
- 17 24. אין מדובר בקבוצה הומוגנית ובשאלה עובדתית משותפת לכל חברי הקבוצה. לגבי כל  
18 נישום נדרשת בחינה פרטנית – מהם יום הרכישה ותקופת השכרת הדירה, האם ניטלה  
19 הלוואה לצורך רכישת הדירה או להשבתה, האם שולמו הוצאות מימון בשנות המס  
20 בתקופת ההשכרה בפטור, מהו סכום הוצאות הריבית הנתבע ועוד – בדיקה שמקומה  
21 בהליך בירור פרטני ולא ייצוגי.

### דיון

- 22
- 23 25. לאחר שעיינתי היטב בכתבי הטענות ולאחר ששמעתי את הצדדים בדיון שנערך בפניי,  
24 אני סבורה כי דין בקשת האישור להידחות מחמת שאין אפשרות סבירה כי השאלות  
25 שבמחלוקת יוכרעו לטובת כלל חברי הקבוצה. כמו כן, אני סבורה שתובענה ייצוגית היא  
26 אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין (סעיף 8 לחוק תובענות  
27 ייצוגיות, התשס"ו-2006, להלן: "חוק תובענות ייצוגיות").



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

### 1 אין אפשרות סבירה כי השאלות שבמחלוקת יוכרעו לטובת כלל חברי הקבוצה

- 2 26. בעניין PIV קבע בית המשפט העליון כלל עקרוני לפיו ניתן לנכות פחת והוצאות אחרות  
3 המותרות בניכוי מן השבח, אך זאת רק בתנאי שהנישום לא ניכה את אותו הפחת או  
4 את אותן ההוצאות במסגרת מס הכנסה (שם, פס' 34). ההיגיון שבבסיס אותו כלל הוא  
5 מצד אחד, תשלום מס אמת – מתן אפשרות לנישום ליהנות מהפחת ומההוצאות  
6 שהוציא בגין הנכס על מנת שישלם מס על ההנאה הכלכלית האמיתית שצמחה לו; ומצד  
7 שני, מניעת הטבה כפולה – אין מקום להתיר ניכוי כפול בגין אותה הוצאה הן במסגרת  
8 מס הכנסה והן במסגרת מס שבח.
- 9 27. המבקשים טוענים כי בהתאם לכלל האמור, יש לקבל את בקשת האישור. המבקשים  
10 לא ניכו את הוצאות הריבית הריאלית במסגרת מס הכנסה, שכן הכנסתם מדמי  
11 השכירות הייתה פטורה ממס הכנסה בהתאם לחוק הפטור. לפיכך לטענתם, באפשרותם  
12 לנכות את הוצאות הריבית הריאלית במסגרת מס שבח.
- 13 28. אכן, אין מחלוקת שהמבקשים לא שילמו מס הכנסה על דמי השכירות מכוח חוק  
14 הפטור, כך שהם עצמם לא ניכו מהכנסתם הפטורה את הוצאות הריבית הריאלית. דא  
15 עקא, שהשאלה שעומדת על הפרק במקרה דנן היא לא האם המבקשים ניכו את הוצאות  
16 הריבית הריאלית מהכנסתם שאינה חייבת במס; אלא האם הפטור מתשלום מס הכנסה  
17 שניתן בחוק הפטור מגלם וכולל בתוכו מיניה וביה את ניכוי הוצאות הריבית הריאלית.
- 18 29. אם הפטור כולל את ניכוי ההוצאות – הרי שאם הנישום "השתמש" בפטור שבחוק  
19 הפטור הוא גם "השתמש" בהוצאות והוא לא יכול "להשתמש" בהן שנית בחישוב  
20 השבח; לעומת זאת, אם הפטור אינו כולל את ניכוי ההוצאות – הרי שעצם "השימוש"  
21 בפטור לא מביא גם "לשימוש" בהוצאות, ולנישום הזכות "להשתמש" בהן בחישוב  
22 השבח. ובהשאלה מעניין PIV, השאלה שבמוקד ההליך דנן היא האם השימוש בפטור  
23 לפי חוק הפטור מביא למצב העניינים השני או השלישי שבפסקה 17 לפסק הדין.
- 24 30. יצוין שהשאלה האמורה היא שאלה משפטית גרידא. לפיכך, אני סבורה שראוי להעמיק  
25 ולהכריע בה כבר בשלב מקדמי זה, בדומה להכרעה בשלב המקדמי בטענות התיישנות  
26 שאינן מחייבות בירור עובדתי כלל (והשוו למשל ע"א 4627/22 מפרקי חברת אגרוסקו,  
27 חברה לייצוא חקלאי בע"מ (בפירוק) נ' קוסט פורר גבאי את קסירר (שותפות רשומה),  
28 פס' 40 (7.6.2023)). כלומר, בענייננו אין כל טעם לבחון אך אם יש "אפשרות סבירה"  
29 שהשאלה המשפטית שבמחלוקת תוכרע לטובת הקבוצה, ואין כל תועלת לדחות את



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 הדיון המעמיק בשאלה לשלב מאוחר יותר תוך בזבוז משאבים רבים. הדרך הדיונית  
2 היעילה במקרים כגון אלו היא בחינת השאלה המשפטית לעומקה עוד בשלב בקשת  
3 האישור.
- 4 31. לגופו של עניין, סעיף 122(ג) לפקודה קובע כי "לענין חישוב מס השבח החל במכירת  
5 הדירה, יווסף לשווי המכירה הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו  
6 לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן  
7 (א)".
- 8 כלומר, המחוקק הבהיר במפורש במסגרת סעיף 122 שההטבה שבמסלול המופחת  
9 כוללת בתוכה את ההוצאות גם לעניין מס השבח.  
10 מנגד, חוק הפטור שותק ביחס לעניין זה, ולמצער, הוא אינו קובע זאת במפורש.
- 11 32. המבקשים נשענים על שתיקת המחוקק בחוק הפטור לביסוס טענתם. לדידם, מדובר  
12 בהסדר שלילי שנקבע על רקע ההסדר המפורש שנחקק זמן קצר קודם לכן ביחס למסלול  
13 המופחת. המחוקק חוקק את חוק הפטור שלוש שנים לאחר שחוקק את סעיף 122(ג)  
14 לפקודה, כך שאי-הכללת סעיף בעל אופי דומה בחוק הפטור מלמד כי המחוקק בחר  
15 במודע ובכוונה תחילה שלא לחוקקו.
- 16 מן העבר השני, המשיבה טוענת כי מדובר בחֶסֶר (לקונה), וכי מבחינה מהותית, מדובר  
17 בהסדר דומה: גם במסלול המופחת וגם בחוק הפטור הוצאות הריבית הריאלית כבר  
18 כלולות במסגרת ההטבה שניתנת לנישום.
- 19 33. אם כן, על מנת להכריע בבקשת האישור, יש לבחון מהי משמעותה של אותה שתיקה  
20 שבחוק הפטור. האם מדובר בשתיקה מכוונת שהיא הסדר שלילי; או שמא השתיקה  
21 כשלעצמה לא מלמדת, והיא מהווה חֶסֶר המצריך השלמה. כלומר, יש לבחון האם חוק  
22 הפטור הוא הסדר מקיף ושלם לרבות אי-התייחסותו לניכוי הוצאות מן השבח, או שמא  
23 הוא מקביל למסלול המופחת ויש להחיל גם במסגרתו את הוראות סעיף 122(ג) לפקודה  
24 (דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי, פס' 21 – 22 לפסק דינה של הנשיאה  
25 נאור (12.9.2017) (להלן "עניין דמארי")).
- 26 34. לפיכך, אבחן את פרשנות חוק הפטור בהתאם לתורת הפרשנות הכללית המקובלת בכלל  
27 ענפי המשפט לרבות בחקיקת המס – תורת הפרשנות התכליתית (למשל, ע"א 3498/21  
28 צנציפר חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ, פס' 24 לדעת  
29 המיעוט של כבי' השופט כשר (5.6.2023); ע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק  
30 הונגריה בע"מ, פס' 26 (26.1.2020); עניין דמארי, בפס' 20).



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

35. בהתאם לתורת הפרשנות הכללית, לשון החוק היא נקודת המוצא לפירוש החוק. 1  
בענייננו, לשון חוק הפטור יכולה לקיים את עמדת שני הצדדים. **ראשית**, המבקשים 2  
עצמם טוענים כי לשון חוק הפטור שותקת ביחס לנושא. משכך, ממילא אין משקל רב 3  
לטענות בדבר "אחיזה לשונית", שכן אין לשון לאחוז בה ופרשנות המשיבה לא עומדת 4  
בניגוד לסעיף מפורש. השאלה היא כאמור האם מדובר בלקונה או בהסדר שלילי. מטבע 5  
הדברים, תשובה לשאלה זו לא מבוססת על הלשון שאינה כתובה, אלא היא נשענת על 6  
יתר סעיפי החוק ועל מסגרת החקיקה: תכלית החוק, ההיסטוריה החקיקתית וכוונת 7  
המחוקק. 8
36. **שנית**, וזה העיקר, לא ניתן להתעלם מסעיף 5 לחוק הפטור, שנוסחו כדלהלן: "**מי 9  
שקיבל הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה 10  
מושכרת למגורים), תשמ"ט-1989**". 11
- הן מדברי המחוקק שיובאו להלן והן משורת ההיגיון עולה כי הסיבה בגינה תקנות 12  
הפחת לא יחולו לגבי מי שקיבל הטבת מס לפי חוק הפטור היא משום שהפטור כבר כולל 13  
בתוכו את ניכוי הפחת. שהרי אם ניכוי הפחת לא היה כלול בפטור, לא הייתה כל סיבה 14  
להחריג במפורש את התקנות העוסקות בו: מצד אחד, פשוט שלא ניתן לנכות את הפחת 15  
מההכנסה הפטורה ממילא, ומצד שני, אם אכן ניתן לנכות פחת בקונסטלציה מסוימת 16  
והפטור אינו כולל את הפחת, מדוע שלא לאפשר את ניכוי? לא מצאתי כל טעם אחר 17  
לחיקוקו של הסעיף, ואף ב"כ המבקשים לא סיפקה לכך כל הסבר המניח את הדעת 18  
(וראו עמ' 5, ש' 7 – עמ' 6, ש' 7 לתמליל תיעוד הדיון). דהיינו, סעיף 5 לחוק הפטור הוא 19  
סעיף שדומה במהותו לסעיף 122(ג) לפקודה, ואותו הרציונל שוכן בבסיס שני הסעיפים. 20  
בהתאם, אני סבורה שניתן לתלות על סעיף 5 לחוק הפטור את פרשנות המשיבה. 21
37. במאמר מוסגר אציין כי לדידי, בכל הכבוד, בית המשפט בעניין **חן** לא עמד נכונה על 22  
טיבו של סעיף 5 לחוק הפטור. בפס' 51 ו-61 לעניין **חן**, התייחס בית המשפט לסעיף וקבע 23  
כי הוא אוסר על ניכוי פחת במס הכנסה ועל כן ניתן להפחיתו במס השבח. אלא שבית 24  
המשפט לא ירד לעומקה של שאלה מדוע מלכתחילה הוחרגו תקנות הפחת ונאסר ניכוי 25  
הפחת במס הכנסה. לשיטתי כאמור, אותו ניכוי נאסר כי הוא כבר כלול בפטור. 26
38. אומנם סעיף 5 לחוק הפטור עוסק אך בפחת, אולם בהשאלה מהלכת בית המשפט העליון 27  
בעניין ע"א 4271/00 מ.ל. **השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין**, פ"ד נז(2) 28  
953 (2003) (בקשה לדיון נוסף נדחתה בגדרי דנ"א 4757/03 **מנהל מס שבח מקרקעין נ' 29  
מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ** (7.7.2003)), שקבעה לאחר בחינה תכליתית שסעיף 39 לחוק 30





## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 מיסוי מקרקעין אינו מהווה רשימה סגורה לעניין ההוצאות – הרי שמבחינה כלכלית-  
2 תכליתית ראוי להתייחס באופן שווה גם להוצאות ריבית ריאלית בסעיף 5 לחוק הפטור.  
3 39. כלומר, כפי שההוצאות שמותרות בניכוי מהשבח אינן רשימה סגורה בהתאם לתכלית  
4 לפיה נישום זכאי להזדכות על הוצאותיו שהביאו לשבח, כך גם ההוצאות שאינן מותרות  
5 בניכוי מהשבח אינן רשימה סגורה בהתאם לתכלית שלא יינתן פטור כפול. וכפי שבעניין  
6 PIV בית המשפט העליון פסק בהתאם לתכלית של מניעת הטבה כפולה, כך גם בחוק  
7 הפטור ראוי לצעוד בהתאם לאותה התכלית, אף אם סעיף 5 לחוק הפטור לא נוקט  
8 בהוצאות הריבית הריאלית במפורש.
- 9 40. מהאמור עולה אפוא כי מבחינה לשונית ניתן לפרש את חוק הפטור לפי עמדת שני  
10 הצדדים: למבקשים טענה כבדת משקל כי חוק הפטור מהווה הסדר מקיף ושלים לאור  
11 חקיקת סעיף 122 לפקודה שלוש שנים קודם לכן, ואילו מנגד עומדות הטענות כי מדובר  
12 בחסר הצריך השלמה וכי יש בסעיף 5 לחוק הפטור כדי ללמד על כך. לפיכך אמשיך  
13 ואתור אחר תכליות חוק הפטור.
- 14 41. המבקשים טוענים כי תכלית חוק הפטור היא לעודד אזרחים לרכוש דירות ולהשכירן  
15 למגורים על ידי מתן פטור ממס על ההכנסה משכירות, ואילו תכלית המסלול המופחת  
16 היא לפטור את משכירי הדירות למגורים מהחובה להגיש דוח שנתי למס ההכנסה (סעיף  
17 17 לסיכומי המבקשים). אלא שבכל הכבוד, המבקשים טוענים ומטעים לגבי התכליות  
18 האמורות. התכלית של חוק הפטור היא לא עידוד רכישת דירות והשכרתן, ותכלית סעיף  
19 122 כשלעצמה היא לא לפטור את משכירי הדירות למגורים מהחובה להגיש דוח שנתי  
20 למס ההכנסה. תכלית שני החוקים אחת היא – עידוד השכרת דירות שעמדו ריקות,  
21 כאשר הדרך שנבחרה לכך היא הסרת בירוקרטיה ויצירת מנגנון שאינו מחייב דיווח.
- 22 42. על מנת לעודד השכרתן של דירות מגורים שעמדו ריקות, נחקק בתחילה המסלול  
23 המופחת שבמסגרתו נקבע שמשכירי דירות למגורים ישלמו 10% מדמי השכירות ללא  
24 חובת הגשת דוח שנתי למס הכנסה (וראו דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס  
25 הכנסה (מס' 75), התשמ"ז-1987, ה"ח הממשלה 261). אולם כאשר מדינת ישראל עמדה  
26 בפני גל עלייה והמחוקק הבחין שעל אף המסלול המופחת בעלי דירות עדיין נמנעים  
27 מלהשכיר את דירתם, בין היתר משום שלא רצו מגע כלל עם מס הכנסה, המחוקק הלך  
28 צעד נוסף וחוקק את חוק הפטור שבמסגרתו נקבע פטור מלא על ההכנסה (וראו למשל,  
29 דברי ההסבר להצעת חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים)



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 (הוראת שעה), התש"ן-1990, ה"ח הממשלה 174; ד"כ 8.5.1990, 19). מטבע הדברים,  
2 מתן הפטור עודד בעלי דירות להשכיר את דירתם גם מן הבחינה הכלכלית, שכן הרווח  
3 מן ההשכרה עלה. אולם בשני החוקים התכלית היא אותה התכלית בדיוק – הסרת  
4 חסמים לשם השכרת דירות שעומדות ריקות.
- 5 43. המבקשים טוענים כי תכלית חוק הפטור היא מתן הטבה "כפולה" ויתרה על המסלול  
6 המופחת – גם במישור מס ההכנסה, באמצעות פטור מוחלט ממס הכנסה, וגם במישור  
7 מס השבח, שבו לא תישלל ההכרה בפחת ובהוצאות המותרות בניכוי. אולם, מהאמור  
8 לעיל ניתן ללמוד כי יש להתייחס להטבה שמופיעה בשני החוקים באותו האופן – כהטבה  
9 שנועדה לעודד את השכרת הדירות בזמן אמת תוך הפחתת מס הכנסה ובירוקרטיה,  
10 מבלי שתהיה כוונה להיטיב עם בעל הדירה בעת מכירתה. כשם שבמסלול המופחת  
11 המחוקק ביקש אך שההטבה תבוא לידי ביטוי במישור מס ההכנסה ופעם אחת בלבד,  
12 כך גם בחוק הפטור.
- 13 44. מהאמור לעיל אף נובע כי תכלית החוקים היא אינה מתן הטבה לאדם הפרטי בעל  
14 הדירה, אלא לציבור השוכרים (וראו למשל פרוטוקול ישיבה 246 של ועדת הכספים,  
15 הכנסת ה-12, 15 (15.5.1990)). לו תכלית חוק הפטור הייתה סוציאלית, בדומה למשל  
16 לפטור ממס שבח על דירת מגורים יחידה, ייתכן שהיה מקום להבחין בין החוקים. אולם  
17 בענייננו, בשני החוקים אין כוונה להקל על הנישום כשלעצמו, אלא הכוונה היא להיטיב  
18 עמו אך על מנת שישכיר את דירתו. כלומר, הכוונה היא להיטיב עמו מבחינה  
19 אינסטרומנטלית, כדי להגשים את המטרה הסופית של הגדלת שוק השכירות לציבור  
20 השוכרים.
- 21 45. יתרה מזו, מדברי הכנסת עולה כי לרשות המחוקקת הייתה בעיה מוסרית להעניק פטור  
22 ממס לבעלי הדירות שהם מטבע הדברים בעלי הון (למשל ד"כ 8.5.1990, 44 ו-54;  
23 פרוטוקול ישיבה 246 של ועדת הכספים, הכנסת ה-12, 4 ו-5 (15.5.1990)). במצב עניינים  
24 זה, אין כל מקום להוסיף על ההטבה שבחוק הפטור גם בעת מכירת הדירה. כמו כן,  
25 עובדה זו שומטת את הקרקע תחת הטענה שאי-ניכוי הפחת מהשבח פוגע ברווח ובהטבה  
26 שהמחוקק התכוון להעניק לנישום הפרטי, שכן מלכתחילה לא זו הייתה המטרה.
- 27 46. עם זאת, אין באמור לעיל ללמד באופן חד משמעי על כך שחוק הפטור מגלם את  
28 ההוצאות, שכן ניתן גם לסבור שלצורך עידוד ההשכרה לפני גל העלייה, ביקש המחוקק



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 להעניק בחוק הפטור הטבות נוספות על אלה שבמסלול המופחת – הן פטור מוחלט ממס  
2 הכנסה ומהגשת דוח (עד לגובה התקרה) והן הכרה בהוצאות בחישוב מס השבח.
- 3 47. על כן יש צורך להמשיך ולתור אחר כוונת המחוקק – האם הוא התכוון להכיר בהוצאות  
4 במס השבח כך שההסדר שבחוק הפטור הוא ממצה, או שמא הוא התכוון להעמיד הסדר  
5 שדומה במהותו להסדר המס שבמסלול המופחת.
- 6 48. אודה כי עד לנקודה זו התלבטתי בעניין. הן לשון החוק והן תכליתו יכולות לקיים את  
7 עמדת שני הצדדים, ובמקרה של ספק, ככלל יש לפסוק לטובת הנישום. אולם מעיון  
8 בדברי מליאת הכנסת ובפרוטוקולים של ועדת הכספים, שדנו בחוק הפטור, התחדדה  
9 אצלי ההבנה והגעתי לכלל מסקנה, כי למחוקק לא הייתה כל כוונה ליצור מסלול שונה  
10 מהותית מהמסלול המופחת כך שיוכרו ההוצאות גם בעת מכירת הדירה. זאת, כפי  
11 שניתן ללמוד מהדוגמאות להלן:
- 12 48.1 במהלך הקריאה הראשונה לחוק הפטור במליאת הכנסת הבהיר שר  
13 המשפטים דאז, דן מרידור, כי חוק הפטור נועד אך על מנת לפטור כליל משכירי  
14 דירות מתשלום מס הכנסה על דמי השכירות על מנת שלא יאלצו לדווח על ההשכרה  
15 למס הכנסה. זאת, מבלי שהייתה כוונה לבצע שינויים שלא תאמו את המסלול  
16 המופחת שחל באותו הזמן ומבלי כוונה להעניק הטבה כפולה בגין הפחת (להבנה  
17 שלמה של הדברים ראוי לציין כי באותה העת הייתה תקרה לדמי השכירות במסלול  
18 המופחת):
- 19 **”שר המשפטים ד’ מרידור: ...היום, על-פי המצב החוקי הקיים, אדם שילם על**  
20 **השכרת דירת מגורים 10% מס בסך-הכול מן ההכנסה ברוטו, בלא הוצאות, פחת**  
21 **וכדומה. ההערכה שלנו היא, שעצם החובה לדווח ולהיות בתוך מעגל הרישום**  
22 **ירתיע אנשים לא-מעטים מהצטרפות למעגל משכירי הדירות. לכן נקטנו את**  
23 **הצעד שאני מציע אותו היום לכנסת, דהיינו לפטור הכנסה של יחיד מדמי שכירות**  
24 **ובלבד שהסכום הכולל של ההכנסה איננו עולה על 2,600 שקלים בשל חודש**  
25 **השכרה כלשהו בשנת המס...**
- 26 **רן כהן (התנועה לזכויות האזרח ולשלום): על-פי מה נבחר הסכום הזה?**  
27 **שר המשפטים ד’ מרידור: הסכום הזה הוא הסכום הקבוע היום, כמעט בדיוק,**  
28 **על-פי החוק הקיים [המסלול המופחת – י”ס], ובו נכללים 10%. לא רצינו להכניס**  
29 **שינוי שלא יתאם את המצב שהיה עד היום. יחד עם ההצעה הזאת אנחנו קובעים,**



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 שמי שקיבל הטבה לפי חוק זה לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת  
2 לדירה מושכרת למגורים), כדי שלא יהיה כפל, וכמו כן לא יחולו ההוראות האלה  
3 על מי שהוא בעל בניין להשכרה הזכאי להטבות לפי חוק לעידוד השקעות הון.  
4 ...
- 5 גרשון שפט (התחיה): לגבי סעיף 5(ב) לעניין הפחת, האם הסעיף הזה אומר שמי  
6 שקיבל את הטבת הפחת לגבי מס הכנסה זה לא יחול עליו?  
7 שר המשפטים ד' מרידור: הסעיף הזה אומר, שאם אתה משכיר דירה ומקבל את  
8 הפטור לפי החוק הזה אין היגיון שתקבל את ההטבה על-פי הפחת. הרי אתה  
9 פטור כאן לגמרי ממס הכנסה. אין היגיון ללכת בשני מסלולים מקבילים, שאחד  
10 מהם מיותר" (ד"כ 8.5.1990, 19 ו-22, כל ההדגשות בפסק דין זה הן שלי – י"ס).
- 11 48.2. בדיון בסעיפי חוק הפטור בוועדת הכספים במסגרת הכנת החוק לקריאה  
12 השנייה והשלישית, דנה הוועדה בסעיף 5 לחוק הפטור, שנוסחו בהצעת החוק היה  
13 כדלהלן: "5. (א) הוראות חוק זה לא יחולו לגבי בעל בנין להשכרה הזכאי להטבות  
14 לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. (ב) מי שקיבל  
15 הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת  
16 למגורים), התשמ"ט-1989".
- 17 מפרוטוקול דיון ועדת הכספים עולה, כי בבסיס החקיקה עמד הרציונל של מניעת  
18 כפל הטבות, לרבות בקשר לפחת:  
19 "ד. לוי [היועץ המשפטי, נציבות מס הכנסה]: סעיף 5. פרק 7(1) לחוק עידוד  
20 השקעות הון דן בהטבות לבונה להשכרה, כאשר הוא מקבל אישור ממרכז  
21 ההשקעות, וזאת כדי שיימנע כפל הטבות.  
22 ד. תיכון: למה אתה צריך את זה?  
23 ד. לוי: אין לי בעיה להוריד את זה. סעיף ב' דן בשיעורי פחת. את זה צריך. סעיף  
24 ב' מדבר על 3 אחוזים שירדו ל-2 אחוזים, והוא חייב להישאר.  
25 היו"ר א. שוחט: א' מזיק למישהו?  
26 ד. לוי: לא מזיק.  
27 ד. תיכון: ברור שאם אתה פועל על-פי החוק הזה, ענין הפחת עובר מן העולם. אבל  
28 אני רוצה לראות מה קורה אם עוברים את התיקרה של ה-2,600, מה אתה מחיל  
29 עליו" (פרוטוקול ישיבה 252 של ועדת הכספים, הכנסת ה-12, 13 – 14 (24.5.1990)).
- 30 48.3. גם מדיון מאוחר בוועדת הכספים עולה שהמחוקק התכוון כי הפטור שבחוק  
31 הפטור יכלול גם את הפחת:



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 ג' שגיאה: ... על פי המצב היום, יש פטור ממס הכנסה על השכרת דירה עד סכום  
2 מסויים: כ-5,000 ש"ח.  
3 ס' שלום: 5,000 ש"ח הם לפני ניכוי פחת.  
4 היו"ר ג' גל: לא חשוב. הוא מתכוון למה שקורה ב-5,001 ש"ח?  
5 מ' איתן: זה עם פחת. במסלול הזה אין לך כלום.  
6 ג' שגיאה: חבר-הכנסת מיכאל איתן, הקשב לי. זה חשוב מאוד.  
7 מ' איתן: האמן לי, שאני המומחה הכי גדול בחוק הזה מסביב לשולחן הזה".  
8 (פרוטוקול ישיבה 574 של ועדת הכספים, הכנסת ה-13, 50 – 51 (30.11.1995); כן  
9 ראו ד"כ 8.5.1990, 23; פרוטוקול ישיבה 246 של ועדת הכספים, הכנסת ה-12, 8  
10 (15.5.1990); פרוטוקול ישיבה 252 של ועדת הכספים, הכנסת ה-12, 11  
11 (24.5.1990); ד"כ 26.1.1998, 8).
- 12 48.4. בכלל, בדיונים במליאת הכנסת ובוועדת הכספים, הן לפני והן לאחר חקיקת  
13 חוק הפטור, הושווה חוק הפטור למסלול המופחת כמעט במדויק, ללא כל  
14 התייחסות לשוני ביניהם מלבד ביחס לשיעורי המס של 10% מדמי השכירות אל  
15 מול 0% והפטור מדיווח כתוצאה מכך (למשל, ד"כ 8.5.1990, 19, 21, 29, 31, 39 ו-  
16 47; פרוטוקול ישיבה 246 של ועדת הכספים, הכנסת ה-12, 4, 8, ו-16 – 20  
17 (15.5.1990); פרוטוקול ישיבה 250 של ועדת הכספים, הכנסת ה-12, 2, 7 ו-9  
18 (22.5.1990); פרוטוקול ישיבה 252 של ועדת הכספים, הכנסת ה-12, 5 (24.5.1990);  
19 ד"כ 4.6.1990, 13, 30, 32 ו-36; פרוטוקול ישיבה 574 של ועדת הכספים, הכנסת ה-  
20 13, 59 – 60 (30.11.1995); ד"כ 26.1.1998, 3; פרוטוקול ישיבה 386 של ועדת  
21 הכספים, הכנסת ה-15, 8 (7.5.2002); פרוטוקול ישיבה 159 של ועדת הכספים,  
22 הכנסת ה-16, 3 ו-6 (14.6.2004); פרוטוקול ישיבה 165 של ועדת הכספים, הכנסת  
23 ה-16, 16 (29.6.2004); כן ראו דברי ההסבר לסעיף 2 להצעת חוק לתיקון פקודת  
24 מס הכנסה (מס' 158), התשס"ז-2007, ה"ח הממשלה 708).
- 25 48.5. כמו כן, בדיונים במליאת הכנסת ובוועדת הכספים התייחסו למשמעות  
26 הכלכלית של חוק הפטור ביחס לנישומים ולאיבוד הכנסות המדינה ממס, אך כאל  
27 חיסכון לנישום ואיבוד המס בשיעור של 10% ששולמו למס הכנסה, ללא כל בדל  
28 התייחסות למשמעות הכלכלית במישור מס השבח (למשל, ד"כ 8.5.1990, 44 ו-52;  
29 פרוטוקול ישיבה 246 של ועדת הכספים, הכנסת ה-12, 9 ו-19 (15.5.1990);  
30 פרוטוקול ישיבה 250 של ועדת הכספים, הכנסת ה-12, 8 (22.5.1990); ד"כ  
31 4.6.1990, 19 ו-26; ד"כ 26.1.1998, 5 – 7).



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

49. מן הצד השני, במהלך סקירת הפרוטוקולים של דיוני ועדת הכספים ומליאת הכנסת לא מצאתי ולו התייחסות אחת של המחוקק למתן הטבות גם במישור מס השבח. כאמור, מהדיונים השונים עולה כי מבחינתו של המחוקק אין הבדל מהותי בין החוקים, למעט בנושא עצם גביית והעברת מס ההכנסה לרשות המס. דיווח הנישומים למס הכנסה על ההכנסה בשיעור של 10% מדמי השכירות הוא שעמד במרכז החקיקה והוא מקור התיקון, ולא הוספת הטבות בשעת מכירת הדירה. חוק הפטור נועד לפתור את אי-השכרת הדירות, בין היתר ובעיקר כתוצאה מאי-נכונות ליידע את מס הכנסה על הכנסה כלשהי מהדירה, והוא לא נועד להגדיל את ההטבות בעת מכירת הדירה (למשל פרוטוקול ישיבה 250 של ועדת הכספים, הכנסת ה-12, 9 – 11 ו-13 (22.5.1990)).
50. יתרה מזו, גם כאשר עלתה טענה כי לבעלי דירות לא משתלם להשכיר את הדירה לאור הנזקים שעלולים להיגרם לה, לא צוין כי פתרון לבעיה הוא בכך שהפחת יבוא לידי ביטוי במכירת הדירה, אלא רק כי בעלי הדירות אינם צריכים לשלם מס הכנסה כלל – כלומר, הפטור ממס הכנסה בא לגלם גם את ירידת הערך וההוצאות בגין ההשכרה (למשל פרוטוקול ישיבה 250 של ועדת הכספים, הכנסת ה-12, 10 – 11 (22.5.1990); פרוטוקול ישיבה 580 של ועדת הכספים, הכנסת ה-13, 54 (10.12.1995)).
51. גם ההיסטוריה החקיקתית מלמדת שחוק הפטור חוקק על בסיס המסלול המופחת וכהמשך לו. כך, כמצוטט לעיל מדבריו של שר המשפטים מרידור, תקרת דמי השכירות שבחוק הפטור נקבעה על סמך התקרה שהייתה קבועה באותה העת במסלול המופחת.
52. בהתאם, עם הארכתו של חוק הפטור שנחקק כהוראת שעה, הסיר המחוקק בשנת 2002 את תקרת דמי השכירות שבמסלול המופחת. וראו דברי ההסבר לסעיף 49 להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002, ה"ח הממשלה 770: "סעיף 122 לפקודה קובע מס בשיעור של 10% לגבי הכנסה מהשכרת דירה למגורים. מוצע לקבוע כי הנחה זו תחול ... ובלא מגבלת התקרה הקיימת היום להטבה, לגבי הכנסה של עד כ-7,000 שקלים חדשים לחודש. אין טעם לקביעת תקרה להטבה זו שכן זוהי תקרת ההטבה למתן פטור מהשכרת דירת מגורים, לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס להכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990".
- כלומר, חוק הפטור "נכנס בנעליו" של המסלול המופחת ביחס לדמי שכירות נמוכים מגובה התקרה (וראו גם ד"כ 4.6.1990, 32).



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

53. מסקנתי לעיל מתחזקת גם לאור העובדה שחוק הפטור נחקק בחופזה יחסית כהוראת  
שעה בתגובה לגל העלייה, הוראה שהוארכה והוארכה עד שנחקקה כהוראת קבע בשנת  
2007 במסגרת חוק ההסדרים. במצב עניינים זה, סביר להניח שהמחוקק לא עשה  
מלאכתו מלאכת מחשבת (וראו למשל האמור בפרוטוקול ישיבה 574 של ועדת הכספים,  
הכנסת ה-13, 57 (30.11.1995)).
54. על זאת יש להוסיף כי פסק הדין בעניין **וימן** ניתן ביום 14.2.2016, ומאז ועד היום  
המחוקק לא מצא לנכון לתקן את חוק הפטור. כשם שהמבקשים מייחסים משמעות  
לחקיקת חוק הפטור על רקע הוראות סעיף 122 לפקודה, כך יש לייחס גם משמעות לאי-  
תיקון והבהרת חוק הפטור על רקע הפסיקה בעניין **וימן**.
55. בשקלול האמור אני סבורה כי לא מדובר בהסדר שלילי אלא בחסר הצריך השלמה.  
כוונתו של המחוקק הייתה כי חוק הפטור יחליף ויהווה המשך למסלול המופחת ביחס  
להשכרת דירות מגורים מתחת לגובה התקרה, מבלי לשנות מהותית את סייגי המסלול  
המופחת.
56. בהתאם, ביחס למחלוקת שבין חבריי, כב' השופט ברנר בעניין **חן** וכב' השופטת וינשטיין  
בעניין **וימן** ובעניין **בצלאל**, דעתי כדעת השופטת וינשטיין ואני מצטרפת לנימוקה.  
כאמור, אני סבורה כי בעניין **חן**, בית המשפט יצא מתוך נקודת הנחה שלא נוכח הפחת  
במסגרת מס הכנסה, אולם בית המשפט לא נתן דעתו לשאלה האם הפטור כולל בתוכו  
את ניכוי הפחת ומדוע מלכתחילה נאסר על ניכוי בסעיף 5 לחוק הפטור.
57. ואבהיר, כי כל תוצאה אליה הייתי מגיעה הייתה עולה בקנה אחד עם אשר נפסק בעניין  
**PIV**. השאלה הרלוונטית לענייננו היא לא האם נוכח ההוצאות על ידי הנישום, אלא האם  
הפטור מגלם וכולל בתוכו את ניכוי הפחת וההוצאות. רק לאחר שניתן מענה לשאלה זו,  
יש לצעוד במסלול שהתווה בית המשפט העליון בעניין **PIV**.
58. אין בידי לקבל את טענת המבקשים ל-"**כרסום משמעותי בהטבה ודחייה של תשלום  
מס ההכנסה בגין ההשכרה במקום פטור ממנו**" (סעיף 18.5 לסיכומי המבקשים). לא  
מדובר בדחייה של תשלום מס ההכנסה במקום פטור ממנו, אלא בפטור מוחלט ממס  
הכנסה ותשלום מס שבח מבלי שיובאו בחשבון ניכויים שונים. יש לזכור, כי גם לפי  
המסלול המופחת לא ניתן לנכות את ההוצאות מן השבח, כך שהפחתת תשלום מס



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

1 ההכנסה משיעור של 10% במסלול המופחת ל-0 בחוק הפטור, עומדת כשלעצמה ולא  
2 נעשה בה כל כרסום.  
3 59. כמו כן, אף אם אלך לשיטת המבקשים, לא נטען מה שיעור אותו "כרסום" ולא הובא  
4 כל תחשיב בעניין. על מנת לבסס טענה במישור הכלכלי וכדי שבית המשפט יוכל לעמוד  
5 ברצינות על המשמעות הכלכלית של אי-הכרה בהוצאות הריבית הריאלית בשבח, על  
6 המבקשים היה להעמיד תחשיב שמביא בחשבון את כלל הנתונים הרלוונטיים לעניין.  
7 אולם, מלבד טענה כללית בעלמא, לא הובא ולו ראשיתו של חישוב שיכול להצביע על  
8 פערים ששומטים את הקרקע תחת ההטבה שבחוק הפטור. הדעת נותנת שמדובר בפטור  
9 מהכנסה פירותית תוך דחיית המס ההוני, כך שעדיין חלק הארי מהכנסות הדירה הוא  
10 בפטור. זאת בדומה למנגנון המסלול המופחת, שעל אף תשלום מס בשיעור של 10% ואי-  
11 הכרה בפחת והוצאות, הוא נחשב כמסלול משתלם. יתרה מזו, כאמור, בחוק הפטור כלל  
12 לא היה ניסיון להיטיב עם המשכיר כשלעצמו, אלא עם ציבור השוכרים.  
13 60. בהקשר זה יצוין כי המגמה כיום היא צמצום וביטול הפטור האמור מכיוון שהוא  
14 גרסיבי, מפלה בין סוגי הכנסות ויוצר עיוותי שוק ומס. וראו האמור בדברי ההסבר  
15 לסעיף 13 להצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב  
16 לשנות התקציב 2023 ו-2024, התשפ"ג-2023, ה"ח הממשלה 866):  
17 "מוצע לבטל את סעיף 4 לחוק מס הכנסה [חוק הפטור – י"ס] כך שתבוטל ההצמדה  
18 של תקרת הפטור. לפטור ממס על הכנסות מהשכרת דירות מגורים, עלות פיסקלית  
19 גבוהה, ותוצאות גרסיביות המיטיבות עם מרובי נכסים. נוסף על כך, מתן פטור ממס  
20 על דמי שכירות, שהן למעשה התשואה המתקבלת מדירות כאמור, מייצר עודף  
21 ביקושים לרכישת דירות להשקעה, בשל פערי המיסוי אל מול מסלולי השקעה אחרים  
22 שבהן התשואה חייבת במס מלא. מחקר מקיף שביצע ה-OECD חיזק עמדה זו וקבע  
23 כי הפטור בישראל מביא להשפעות שליליות על שוק הדיור בכלל ועל שוק השכירות  
24 בפרט והמליץ לבטלו. בהתחשב בהשלכות הבעייתיות של הפטור ממס כאמור, הגדלת  
25 הפטור מדי שנה, באמצעות מנגנון של הצמדת תקרת הפטור, אינה רצויה, ומוצע לבטל  
26 את מנגנון ההצמדה כאמור. בעקבות התיקון, בתחילת שנת 2024 לא יתעדכן הסכום  
27 הקבוע בחוק מס הכנסה, וגובה הכנסות דמי השכירות החודשי הפטור ממס לפי חוק  
28 מס הכנסה ימשיך לעמוד על סכום של 5,470 שקלים חדשים גם בשנת המס האמורה  
29 ואילך".





## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 מכך אני גם למדה כי ממילא ראוי לפרש בצמצום את ההטבות שניתנות מכוח חוק  
2 הפטור.
- 3 61. המבקשים טוענים כי התנהלות המשיבה יוצרת הפליה בין שני סוגי נישומים – "נישום  
4 בעל אמצעים צנועים, שנטל משכנתא בסכום גבוה, בריבית גבוהה ולתקופה ארוכה  
5 יופלה לרעה לעומת נישום שנטל משכנתא זולה, בסכום נמוך או לזמן קצר" (סעיף 18.4  
6 לסיכומי המבקשים). אולם, דווקא קבלת עמדת המבקשים תביא להשוואה שאינה  
7 במקומה בין מי שהשכיר דירה במסלול הפטור והייתה לו הכנסה מהדירה, ובין מי שלא  
8 השכיר דירה ולא הייתה לו כל הכנסה מן הדירה. בל נשכח, כי נישום המשכיר את דירתו  
9 בפטור ממס הכנסה, לא עושה זאת בחינם (שאז הוא גם היה יכול להשתמש בהוצאות  
10 הריבית הריאלית בעת מכירת הדירה). אותו נישום מתעשר מדירתו ובמקביל, הוא אינו  
11 משלם מס בגין אותה התעשרות.
- 12 62. אם אותו נישום מעוניין, באפשרותו לשלם מס הכנסה על התעשרותו מהשכרת הדירה,  
13 ובהמשך גם לבחור לאיזו תוספת עושר, דמי השכירות או השבח, לייחס את ההוצאות.  
14 אין כל מניעה שהנישום יכלכל את צעדיו בהתאם לאפשרויות השונות שנתונות לו ואם  
15 משתלם לו יותר לשלם מס על דמי השכירות ולנכות את ההוצאות מן השבח, ביכולתו  
16 לעשות כן (כעולה מעניין PIV). האמור לעיל עולה בקנה אחד עם התכלית הבסיסית של  
17 חוקי המס – מיסוי ההתעשרות האמיתית של הנישום (וראו למשל דני"א 4004/22 חיון  
18 נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה, פס' 29 (28.6.2023)).
- 19 63. כמו כן, אם המבקשים צודקים בטענתם, הרי שהיא גם נכונה כלפי המסלול המופחת,  
20 שגם הוא לא מביא בחשבון את גובה ההוצאות אלא אך את גובה דמי השכירות. כך, שני  
21 נישומים שמשכירים את דירתם באותו הסכום, כאשר אחד מהם נטל הלוואה לצורך  
22 רכישת הדירה והשני לא, ישלמו שניהם לפי המסלול המופחת מס בשיעור זהה של 10%  
23 מדמי השכירות ואילו השוני בגובה ההוצאות לא יבוא לידי ביטוי בשבח. טענת  
24 המבקשים גורסת למעשה כי יש לשלם מס אמת על ההכנסות מהדירה. ואכן, אין כל  
25 מניעה ואף רצוי מבחינה מהותית שנישומים ינהגו כך. כאמור, אם ברצונם לעשות כן,  
26 באפשרותם של הנישומים לשלם מס על ההכנסה ולנכות את ההוצאות מהשבח.



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 64. בהקשר זה אציין כי, ככלל, קשה בעיניי שמצבו של נישום שלא שילם מס על הכנסותיו  
2 מדמי שכירות יהיה טוב יותר מאשר מי ששילם מס בשיעור של 10% לפי המסלול  
3 המופחת.
- 4 65. עוד אציין כי בניגוד לטענת המבקשים לא מדובר בהטלת מס שלא על פי דין, אלא בדרך  
5 לחישוב מס השבח. אומנם, אין ספק שדרך החישוב משפיעה על גובה המס ובעקיפין  
6 משמעותה הטלת מס או מתן פטור ממס, אלא שהבסיס למס השבח הוא בחוק מיסוי  
7 מקרקעין, והתנאים לחישובו הם שבמחלוקת. ענייננו אינו שונה מהותית מכל קביעה  
8 שיפוטית הנוגעת לענייני מס. טלו לדוגמה את עניין PIV. כאשר בית המשפט העליון  
9 סרטט את גבולות הגזרה לניכוי הפחת וההוצאות מן השבח, הוא גם קבע מתי לא ניתן  
10 לנכותם – כאשר הם כבר נוכו במס הכנסה. זהו צדו השני של אותו מטבע. בענייננו לא  
11 מדובר בהטלת מס שלא על פי חוק, אלא בקביעה שיפוטית של התנאים לניכויים שונים  
12 בהתאם לחוק ולהלכה הפסוקה.
- 13 66. נוסף על האמור, ואף תחת ההנחה כי הפטור אינו מגלם את ההוצאות, אני סבורה שגם  
14 בהתאם לעקרון שניצב בבסיס סעיף 18(ג) לפקודה אין מקום לנכות את הוצאות הריבית  
15 הריאלית מן השבח כאשר הדירה הושכרה בפטור. סעיף 18(ג) לפקודה קובע כי "כללה  
16 הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן  
17 – הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת  
18 יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור,  
19 ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו,  
20 כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו".
- 21 67. על אף שענייננו אינו בניכוי הוצאות לפי סעיף 17 לפקודה, סעיף 18(ג) לפקודה משקף  
22 עקרון לפיו הוצאות ששימשו להכנסה פטורה ייוחסו אך ורק להכנסה הפטורה וינוכו  
23 ממנה. בהתאם לאותו עקרון, במקרה דנן יש לשייך את הוצאות הריבית הריאלית,  
24 ששימשו להכנסה מדמי השכירות הפטורה ממס, להכנסה זו, ולא להכנסה ממכירת  
25 הדירה, שהיא הכנסה החייבת במס שבח. לעומת זאת, משמעותה של קבלת בקשת  
26 האישור היא ייחוס הוצאה שהוצאה להשגת הכנסה פטורה להכנסה הונית חייבת,  
27 בניגוד לתכלית סעיף 18(ג) לפקודה. ראוי לציין כי המבקשים לא סיפקו כל הסבר מניח



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

1 את הדעת ביחס לעניין זה (וראו סעיף 18.3 לסיכומי המבקשים וכן עמ' 4, ש' 3 – 39  
2 לתמליל הדיון).

3 68. בשולי הדברים אציין, כי ברוח סִיפֶת סעיף 18(ג) לפקודה שקובעת כי "לא ניתן לקבוע  
4 את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד  
5 בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו", ייתכן כי מן הבחינה  
6 הכלכלית הטהורה היה ראוי לחשב מהו היחס שבין ההכנסה שהתקבלה מהשבח ובין  
7 ההכנסה שהתקבלה מדמי השכירות, ולנכות את הוצאות הריבית הריאלית בהתאם  
8 ליחס זה. שהרי, הריבית ששולמה אפשרה הן את ההכנסה מדמי השכירות והן את  
9 המכירה בשבח. זאת בייחוד לאור העובדה שהמשיבה עצמה פועלת לפי אותו עקרון  
10 במקרה שבו דמי השכירות גבוהים מהתקרה המתואמת, בכך שהיא מתירה ניכוי חלק  
11 יחסי מההוצאות לפי יחס ההכנסה החייבת מתוך כלל ההכנסה (סעיפים 11 ו-17  
12 לסיכומי המשיבה. זאת בניגוד לעמדתה הלכאורית של כב' השופטת וינשטיין, שאינה  
13 מתירה את הניכוי כלל, וראו פס' 54 לעניין וימן ופס' 63 לעניין בצלאל). אולם שעה שלא  
14 נטען דבר לפניי בעניין זה והוא חורג מהמחלוקת שלפניי, אשאיר תהייה זו לעת מצוא.

15 69. לסיכום חלק זה, אני סבורה כי הפטור כולל בתוכו את ניכוי הוצאות הריבית הריאלית,  
16 ומשכך אין מקום להעניק הטבה כפולה ולנכות את ההוצאות גם במסגרת מס שבח.  
17 לפיכך, אני סבורה כי אין אפשרות סבירה שהמחלוקת תוכרע לטובת כלל חברי הקבוצה.

18 **תובענה ייצוגית היא אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין**

19 70. נוסף על האמור לעיל, אני סבורה כי בנסיבות המקרה הספציפיות בהן המשיבה פעלה  
20 בהתאם להכרעה שיפוטית חלוטה, אין מקום להכריע במחלוקת במסגרת תובענה  
21 ייצוגית תוך חיוב המשיבה בהשבת הכספים שהיא גבתה בהתאם לאותה הכרעה  
22 שיפוטית.

23 71. בהינתן העובדה שרשות המסים פעלה בהתאם לפסיקה קונקרטיית של בית משפט מחוזי  
24 בעניין דומה מהותית, עניין וימן, אני סבורה שניהול הליך ייצוגי שעניינו השבה  
25 רטרואקטיבית של כספים ייפגע פגיעה קשה באינטרס ההסתמכות של רשות המס,  
26 שהסתמכה על הפסיקה בעניין וימן ועל כך שהיא פועלת בהתאם לחוק (והשוו רע"א  
27 8925/04 סולל בונה בנין ותשתיות בע"מ נ' עזבון אלחמיד, פ"ד סא(1) 126, 151 (2006)).



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

- 1 72. אומנם עניין וימן איננו עוסק באותו המקרה בדיוק – ניכוי פחת מהשבח אל מול ניכוי  
2 הוצאות ריבית ריאלית מהשבח – אולם כל הצדדים מסכימים שעניין וימן, וכן עניין  
3 **בצלאל ועניין חן**, הם מקרים דומים במהותם שניתן ללמוד מהם על ענייננו.
- 4 73. המבקשים טוענים כי על המשיבה להשיב את סכומי מס השבח שגבתה לכאורה ביתר  
5 **"אף אם בשעת גבייתם המשיבה סברה כי גבתה אותם כדין, ורק במועד מאוחר יותר**  
6 **נקבע שלא כך הדבר ויש חובה להשיבם"** (סעיף 81 לבקשת האישור), תוך הפנייה ל-  
7 בר"מ 9100/15 **עיריית פתח תקווה נ' מרדכי** (28.6.2018) כאסמכתא לטענתם. ברם,  
8 אותו פסק דין עוסק במקרה אחר לחלוטין, ולא ניתן ללמוד ממנו על ענייננו.
- 9 באותו מקרה, לאחר שכבר שילמו את הארנונה עבור חודשים מסוימים, פנו המבקשים  
10 לעיריית פתח תקווה, ביקשו, וקיבלו, הנחה בתשלום הארנונה. לפיכך, רשמה העירייה  
11 בספריה "יתרת זכות" לטובתם. כלומר, לא הייתה מחלוקת שהעירייה החזיקה בסכומי  
12 כסף שעליה להשיב למבקשים. העירייה טענה, טענה שנדחתה, כי מכיוון שבעת גבייתם  
13 הסכומים נגבו כדין, פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות הדורש כי הגבייה  
14 תיעשה "שלא כדין", אינו חל ביחס אליה. העירייה לא סברה באותו מקרה כי הסכומים  
15 שהיא חבה בהשבתם שייכים לה, היא לא התבססה על פסק דין חלוט בהחזיקה אותם  
16 וטענתה הייתה טענה פרוצדורלית בעיקרה כי הגבייה הראשונית הייתה "כדין".
- 17 מנגד, בענייננו, מהות המחלוקת היא האם הגבייה נעשתה מלכתחילה "כדין", כאשר  
18 המשיבה פעלה משך שנים בהסתמך על פסק דין חלוט שקבע כי הגבייה מותרת. האמור  
19 נכון במיוחד נוכח אותה **"חזקה על הרשות שהיא תיישם את העקרונות שעליהם הורה**  
20 **בית המשפט גם בעניינם של נישומים אחרים באותו מצב"** (עע"מ 6993/15 **עיריית תל**  
21 **אביב-יפו נ' אספיאדה בע"מ**, פס' 35 לפסק דינה של כב' השופטת ברק-ארז  
22 (16.8.2016)). כלומר, העיקרון שחל בעניין וימן צריך שיחול גם בעניינם של נישומים  
23 אחרים. במקרה כגון המקרה דנן, בהחלט יש מקום לטענה כי הגבייה נעשתה "כדין",  
24 באופן השומט את הקרקע תחת ההשבה הרטרואקטיבית.
- 25 74. כמו כן, בנסיבות העניין, ניהול הליך ייצוגי על מנת להפוך פסיקה קודמת של בית משפט  
26 מחוזי מקביל יכול להגביר את הבלבול ואי-הסדר שנובע גם כך מהכרעות סותרות. כך  
27 למשל, לא ברור מה תהיה התוצאה כאשר מקרה העוסק בניכוי פחת או הוצאות יעמוד  
28 שוב בפני מנהל מיסוי מקרקעין בחיפה. לפי איזה פסק דין עליו לנהוג בעתיד? ובאופן



## בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 10474-09-21 קליינר ואח' נ' מדינת ישראל

1 קונקרטי, האם היה על מנהל מיסוי מקרקעין חיפה להשיב לגבי שרה בצלאל את מס  
2 השבח ששילמה ביתר על פי עניין חן? על מנת לצמצם כמה שיותר את השפעתן של  
3 הכרעות סותרות ועל מנת להימנע ממקרים שכאלו, ראוי לדעתי שלא לנהל את ההליך  
4 דן באופן ייצוגי.

5 75. סיכומם של דברים, בקשת האישור נדחית.

6 לאור זאת שלא התקיימו דיוני הוכחות ולאור הפסיקות הסותרות ביחס לנושא דומה  
7 (הפחת), המבקשים יישאו בהוצאות המשיבה ובשכ"ט באי-כוחה על הצד הנמוך יחסית,  
8 בסך של 20,000 ש"ח.

9

10

11

12

13

ניתן היום, כ"ג תמוז תשפ"ג, 12 יולי 2023, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

15

16

17

18

