



כנס המסים ה-54
של לשכת יועצי מס בישראל

**TAX
PRO
2025**

שולחנות דיון מקצועיים מהשטח אל השולחן

בהובלת:

חטיבת הקשר עם רשויות המס | פורום המסים המקצועי

אייל אלון - יועץ מס (משפמן)
משנה לנשיא, יו"ר פורום המסים המקצועי
בלשכת יועצי מס בישראל

דנה זמלאוי-כהן, יועצת מס
סגנית נשיא, יו"ר חטיבת הקשר עם רשויות המס
בלשכת יועצי מס בישראל

דיון מקצועי בנושא מיסוי מקרקעין

דורית ישראל, רו"ח, מנהלת מסמ"ק רחובות
משה כדר, עו"ד, רו"ח, משרד עו"ד משה כדר
רונית נזרי, יוע"מ, חברת חטיבת הקשר לשכת יועצי מס



כנס המסים ה-54 של לשכת יועצי מס בישראל

TAX
PRO
2025

תחום המסים בישראל הוא אחד התחומים הדינמיים והמתפתחים ביותר במשק. הוא משתנה ללא הרף לצד ההתפתחויות הכלכליות, הרגולטוריות והטכנולוגיות, ומשקף את הפעילות העסקית הגלובלית והדיגיטלית של ימינו. השינויים החוזרים והמתעצמים – ברמות החקיקה, הפרשנות, והיישום – מחייבים את העוסקים בו לעמוד בחזית הידע, להיות דרוכים לעדכונים בזמן אמת, ולהבין את ההשלכות הרחבות של כל שינוי על ציבור משלמי המסים ועל קופת המדינה.

יועצות ויועצי המס ניצבים בחזית הקשר שבין משלמי המסים לבין רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי וכמייצגים, תפקידם לחזק את משולש הנאמנות הזה במימוש זכויותיו של האזרח ובהקפדה על מילוי חובותיו הבירוקרטיות והכספיות. זהו תפקיד משמעותי, הדורש ידע, אחריות, מקצועיות והבנה מעמיקה של המערכת על כל רבדיה.

יחד עם זאת, הקשר שבין יועצי המס המייצגים לבין רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי הוא לא רק חשוב – הוא חיוני והכרחי לשם מתן שירות מקצועי, אמין ויסודי למשלם המסים. שיתוף הפעולה הרציף והתקשורת הישירה עם הרשויות הם תנאי יסוד לעבודה מקצועית המבוססת על שקיפות, אמון ודיוק.

מחובתם המקצועית של יועצות ויועצי המס להתעדכן באופן שוטף בחקיקה המתחדשת, בהחלטות ובהוראות החדשות, ולהתאים את עצמם להתקדמות הטכנולוגית – הכול, במטרה לספק את המענה המקצועי והיעיל ביותר ללקוחותיהם, משלמי המסים.

חטיבת הקשר עם רשויות המס והפורום המקצועי בלשכת יועצי מס, פועלים ללא לאות, יום-יום, על מנת לספק מידע מקצועי ועדכונים שוטפים ליועצי המס, ולעמוד בקשר הדוק עם רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי בכל הנוגע לחידושים, חידודים, החלטות ותהליכים מקצועיים.

אנו מאחלים לכם כנס פורה, מעשיר ומלא השראה.

אייל אלון - יועץ מס (משפטן)
משנה לנשיא, יו"ר פורום המסים
המקצועי בלשכת יועצי מס בישראל

דנה זטלאוי-כהן, יועצת מס
סגנית נשיא, יו"ר חטיבת הקשר עם
רשויות המס בלשכת יועצי מס בישראל



**בחוברת זו נעסוק באחד הנושאים המרכזיים והמשמעותיים ביותר בעולם המס
ובפעילותם היומיומית של יועצות ויועצי המס**

מיסוי מקרקעין

**תתי הנושאים שיעלו לדיון כוללים מגוון סוגיות מהותיות המשפיעות על עבודת המייצגים
ולהלן עיקריהם:**

- סמכויות הייצוג \ מתן השירות של יועץ המס ללקוח במסמ"ק דרך האיזור האישי של הלקוח.
- התנאים לבקשות פיצול השבח כאשר הנכס רשום על אחד מבני הזוג ככל ומדובר בנכס במתנה או ירושה של אחד מבני הזוג מכוח חזקת השיתוף - בהתאם לפס"ד חדש.
- שיעור פחת דירת מגורים - מה העמדה לעניין שיעור הפחת במכירת דירת מגורים (מרכיב קרקע, שיעור הפחת) - חוסר אחידות בין המשרדים.
- שומת הפסד במס שבח אינה באה לידי ביטוי בשאילתות שע"מ הנגישות ליועץ המס. חוסר בהירות של נתון קריטי זה גורם לכשל בתשלום מס אמת. בנוסף, אי השקיפות בקבלת שומת השבח וההוצאות בה עלול להכשיל את המייצג בבואו לערוך הצהרת הון עת זקוק לזקוף נתונים אלו לעלויות הנכס.
- נתונים טכניים שגויים בשומות שבח כגון התמורה כוללת מע"מ, מהן הדרכים הנכונות לתקן שומת שבח כאשר התמורה לוקה בטעות טכנית? האם משרד המקרקעין מבצע תיקון יזום?
- במכירת מקרקעין - הייסף ה"רגיל" אינו חל במכר של דירת מגורים.

הקדמה

1. סמכויות הייצוג \ מתן השירות של יועץ המס ללקוח במסמ"ק גם דרך האיזור האישי של הלקוח.

הסעיפים בחוק מסמ"ק

סעיף 109 א(א) לחוק מיסוי מקרקעין: רואה חשבון או יועץ מס מייצג רשאי לייצג נישום בהליכים המתנהלים בפני המנהל או עובדי משרדו לפי סעיף 87, בכל הקשור לחישוב המס בלבד, בהתקיים כל אלה:

(1) מכירת הזכות במקרקעין או מכירת הזכות באיגוד המקרקעין אינה פטורה ממס;

(2) הנישום חייב בהגשת דוח שנתי לפקיד השומה לפי סעיף 131 א(א) לפקודה. סעיף 87: אדם חולק על השומה רשאי הוא לבקש מהמנהל, בהודעת השגה, בכתב, לחזור ולעיין ולשנות את השומה.

שאלות לדיון:

1. כאשר מוכר נכס מבקש לתקן שומה במסמ"ק כמו התרת ניכויים נוספים לאחר הוצאות השומה, האם התיקון יהיה ע"י הגשת השגה? האם ניתן להגיש בקשה לתיקון שומה בהליך רגיל שלא בדרך של השגה.

2. האם יועץ מס יכול להגיש בקשה לתיקון שומה? שכן התיקון קשור לאופן חישוב המס.

3. בהתייחס לתנאים לייצוג:

נישום שאינו חייב בהגשת דוח שנתי למס הכנסה, סוג תיק 91 דוח להחזר מס ופריסת שבח, האם ניתן יהיה לייצגו במסמ"ק בהגשת הגשה או תיקון שומה?

(יש פה הפלייה בין נישומים החייבים בהגשת דוח שנתי לבין נישומים שאינם חייבים בהגשת דוח שנתי).

2. התנאים לבקשות פיצול השבח כאשר הנכס רשום על אחד מבני הזוג ככל ומדובר בנכס במתנה או ירושה של אחד מבני הזוג מכוח חזקת השיתוף בהתאם לפס"ד בית משפט עליון בע"מ 5620/24 בע"מ 1773-09-24.

שתי בקשות ערעור שהדיון בהן אוחד ניתן ביום 30/06/2025

במרכז פסק הדין ניצבה הלכת השיתוף לפיו ניתן להעניק זכויות לשני בני הזוג, גם כאשר הנכס היה רשום על שם אחד מבני הזוג עוד לפני הנישואים, או שניתן לאחד מהם במתנה או בירושה במהלך הנישואים.

רקע עובדתי בפס"ד:

1. הקרקע ניתנה במתנה לאשה ביוני 1996 כחודש לפני הנישואין.
2. בשנת 2002 נחתמה עסקת קומבינציה לבנייה על הקרקע.
3. בן הזוג ניהל בפועל את כל ההליך של שינוי ייעוד הקרקע, ניהל משא ומתן עם הקבלנים ואף טיפול בדירות לאורך הבנייה ולאחריה.
4. בן הזוג היה פעיל כמעט בלעדית בטיפול בדירות, טיפול בהשכרת הדירות ובמיסים ואף שילם חלק מהם.
5. כספי תמורת מכירת 2 דירות בפרוייקט הופקדו בחשבון משותף של בני הזוג.
6. דמי השכירות הועברו לחשבון המשותף של בני הזוג.

בכל הפעולות הנ"ל האיש הוכיח מעורבות פעילה ואף הוכיח כוונת שיתוף ספציפי ביחס לדירות עצמן.

למעשה בני זוג מגבשים בהתנהגות והתנהלות כלכלית הסכמה בדבר שותפות בנכס.

מעורבותו של הבעל בניהול והשכרת הדירות הוכיחה כוונה ברורה לשיתוף מצד האישה. הפקדת כספי מכירת שתי דירות לחשבון המשותף חיזקה את המסקנה בדבר קיומה של שיתוף.

נוסף לכך, קבעה כב' השופטת יעל וילנר, כי אין להבחין בין בעלות על הדירות לבין בעלות על הקרקע עליה הן נבנו, על אף שהקרקע התקבלה במתנה בטרם הנישואין.

למעשה בית המשפט העליון קבע כי חל שיתוף על הנכס כולו – לרבות הקרקע והדירות.

בפרקטיקה:

פיצול השבח בין בני הזוג בדוח השנתי שמגישים למס הכנסה ופריסה לכל אחד בנפרד בהתאם לנתוני כל אחד בנפרד.

מגדיל משמעותית את החזר המס, מקטין/מבטל את מס הייסוף.

3. שיעור פחת דירת מגורים – מה העמדה לעניין שיעור הפחת במכירת דירת מגורים (מרכיב קרקע, שיעור הפחת). - חוסר אחידות בין המשרדים.

כידוע, קיימים ארבעה מסלולי מיסוי ליחיד המשכיר דירות למגורים בישראל:

- מסלול המיסוי הרגיל, בניכוי פחת והוצאות תשלום לפי מס שולי.
- מסלול הפטור ממס להכנסות עד תקרת הפטור.
- מסלול המיסוי בשיעור 10% המחושב על מחזור ההכנסות מדמי שכירות.
- מסלול המאפשר קיזוז דמי שכירות כנגד דירה אותה שוכר בתנאים מיוחדים.

בעת מכירת דירה שהושכרה, נושא הפחת מהווה חלק מרכזי בחישוב מס השבח.

בתביעה ייצוגית ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

בינואר 2020 הגיש עו"ד רשף חן בקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד רשות המיסים בשאלת החוקיות של ניכוי הפחת שחישבה המשיבה במכירת דירות מגורים שהושכרו במסלול הפטור.

בית המשפט קבע כי אין הצדקה לנכות פחת משווי הרכישה של דירת מגורים שהושכרה במסלול הפטור, כאשר מחשבים את מס השבח בעת מכירתה.

כלומר בשונה מנישומים שהיו במסלולים האחרים אשר נדרשים להכניס לתחשיב השבח את הפחת, הרי שבמסלול הפטור לא נכניס את הפחת וכך למעשה נשלם פחות מס ממה שהיינו נדרשים.

לאור ערעור שהגישה הרשות על פסק הדין יחד עם בקשה לעיכוב ביצוע- רשות המיסים נכון להיום עדיין דורשת ומחשבת פחת לדירות שהושכרו במסלול הפטור.

לעניין שיעור הפחת:

בתקנות מס הכנסה נקבעו שיעור הפחת המותרים בניכוי לבניין 4%.

חשוב לציין כי הפחת הוא על רכיב הבניין ולא על רכיב הקרקע.

4. שומת הפסד במס שבח, אינה באה לידי ביטוי בשאילתות שע"מ הנגישות ליועץ המס.

חוסר בהירות של נתון קריטי זה גורם לכשל בתשלום מס אמת.

הפסד הון ממכירת זכות במקרקעין שנוצר בשנת-המס מותר בקיזוז כנגד רווח הון מכל סוג שהוא, לרבות שבח במקרקעין אחר ורווח הון מנייע.

בנוסף, אי השקיפות בקבלת שומת השבח וההוצאות בה עלול להכשיל את המייצג בבואו לערוך הצהרת הון עת זקוק לזקוף נתונים אלו לעלויות הנכס.

5. שומות שבח נתונים טכניים שגויות כגון התמורה כוללת מע"מ

מהן הדרכים הנכונות לתקן שומת שבח כאשר התמורה לוקה בטעות טכנית? האם משרד המקרקעין מבצע תיקון יזום? האם יועץ מס יכול להגיש תיקון שומה? או רק בדרך של השגה?

6. במכירת מקרקעין – הייסף ה"רגיל" אינו חל במכר של דירת מגורים

מסמ"ק אינו גובה מס ייסף בעסקאות מקרקעין. בין אם מדובר במכירת נכס עסקי, קרקע או דירת מגורים. חישוב מס שבח הוא לינארי לפי שיעורי מס יחסי, שמחולק לפי תקופות שונות ונעשה מתוך התחשבות בכל השינויים שחלו בחוק עם השנים מיום רכישת הנכס ועד ליום המכירה.

החל מיום 1.1.25 **כל מכר של דירה**, שאינו פטור ממס שבח, **בכל שווי שהוא**, יחויב במס יסף. כלומר, השבח בכל עסקת מכר של דירה/בית, יצטרף להכנסה החייבת. כך, די בקלות ניתן להגיע לרף המינימום של 721,560 ₪, ועל כל שקל מעל מספר זה נשלם מס יסף בשיעור 3%.

אם ההכנסה החייבת בשנת העיסקה **ממקורות הוניים**, עלה על 721,560 ₪, ישולמו עוד 2% בגין כל סכום מעל סך זה **דהיינו, מס יסף בשיעור של 5%**.

מס הייסף הנוסף בשיעור של 2% שהוטל החל משנת 2025 אינו מחריג דירת מגורים

מס היסף חל בעסקת מכר של מקרקעין בדירת יוקרה למגורים, כאשר שווי המכירה מעל לסכום התקרה של 5,385,285 ₪.

הבהרה: מס היסף מתווסף לשיעורי המס הרגילים, כך שאם שיעור המס השולי על הכנסות גבוהות עומד על 47%, הרי שבתוספת מס היסף בשיעור 3%, יתחייב הנישום במס בשיעור כולל של 50% על הכנסות מעל הסף. בנוסף, על הכנסות הוניות גבוהות (כולל שבח מקרקעין) יתווסף מס בשיעור 2%, מה שמעלה את המס הכולל על הכנסות אלו.

רוב השכירים במשק אינם חייבים בהגשת דו"ח שנתי למס הכנסה.

הטלת מס יסף על מכירת דירות מגורים תחייב את המוכר להגיש דוח שנתי ולשלם את מס הייסף.



כ"ז שבט תשפ"ה
25 פברואר 2025

הוראת ביצוע מס' 5/2025 – רשות המסים

הנדון: מס על הכנסות גבוהות עפ"י סעיף 121ב לפקודה (תיקון 276 לפקודת מס הכנסה)

1. מבוא

כחלק מצעדי הממשלה לביצוע התאמות לשם התכנסות למסגרות הפיסקליות לשנת 2025 עד 2027, פורסם ביום 26 בדצמבר 2024 חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנת התקציב 2025), (הקפאת עדכוני מס ומס יסף) התשפ"ה-2024 (להלן: "החוק").

במסגרת החוק, וכדי להגדיל את הכנסות המדינה ולהביא לצמצום הגירעון, בין היתר, תוקן סעיף 121ב לפקודה שעניינו "מס על הכנסות גבוהות" (להלן: "המס הנוסף").

במסגרת התיקון נקבע כי בנוסף על המס הקבוע בסעיף 121ב(א), יחיד יהיה חייב במס חדש בשיעור של 2% על הכנסה חייבת ממקורות הוניים העולה על הסכום הקבוע בסעיף (בשנת 2024 - 721,560 ₪, להלן – "התקרה")¹, כפי שיפורט ויובהר בהמשך.

תחילתו של התיקון לחוק יחול ביחס להכנסה שהופקה או התקבלה ביום 1 בינואר 2025 ואילך.

2. סעיף 121ב לפקודה – תיקון חקיקה

סעיף 121ב(א) לפקודה קובע כי יחיד, אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על התקרה, יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על התקרה, בשיעור של 3%.

הכנסה חייבת שחל עליה הסעיף האמור כוללת הכנסה חייבת מכל מקורות ההכנסה שבפקודה, ובכלל זה: הכנסה ממקורות הוניים כדוגמת רווח הון, ריבית ודיבידנד ועוד.

סעיף 121ב(ה) מגדיר "הכנסה חייבת" לעניין זה, הכוללת:

א. הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, קרי הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה על פי כל דין. לענין זה, "הכנסה" - מכל המקורות הקבועים בסעיפים 2 ו-3 לפקודה, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לעניין הפקודה, כגון: הכנסה מהגרלות ופרסים עפ"י סעיף 2א לפקודה.

¹ במסגרת תיקון חוק ההתייעלות הכלכלית תוקן סעיף 120ב(א) והתווספה פסקה (2), במסגרתו, נקבעה הוראת שעה שעל פיה הוקפאו תיאומי הסכומים הנערכים מידי שנה, כך שבשנות המס 2025 עד 2027 לא יתואמו הסכומים. האמור יחול גם על תקרת ההכנסה החייבת במס נוסף לפי סעיף 121ב לפקודה.



ב. הכנסה חייבת כמשמעותה בסעיף 89 לפקודה (רווח הון) למעט סכום אינפלציוני (בין אם פטור ובין אם חייב) כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה.

ג. שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, וזאת מבלי לגרוע מהוראות סעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין, למעט סכום אינפלציוני (בין אם פטור ובין אם חייב) כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין. אולם, לגבי שבח ממכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין – רק אם שווי מכירתה עולה על 5,385,285 ₪ (נכון לשנת 2025) והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין.

יודגש, כי כאשר שווי המכירה עולה על 5,382,285 ₪, סכום השבח הריאלי במלואו (בגין שווי המכירה המלא) ייווסף להכנסה החייבת לצורך קביעת החבות במס הנוסף.

במסגרת תיקון סעיף 121ב התוסף סעיף (א1) כדלקמן:

"(א1) נוסף על האמור בסעיף קטן (א), יחיד אשר הכנסתו החייבת ממקורות הוניים בשנת המס עלתה על הסכום הקבוע באותו סעיף קטן, יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת ממקורות הוניים העולה על הסכום האמור, בשיעור של 2%."

כמו כן, התווספה הגדרה של הכנסה חייבת ממקור הוני כדלקמן:

"הכנסה חייבת ממקור הוני" – הכנסה חייבת, למעט כל אחת מאלה:

(1) הכנסה לפי סעיף 12(1) או (2);

(2) הכנסה מיגיעה אישית שאינה הכנסה כאמור בפסקה (1)."

כלומר, בהתאם לסעיף 121ב(א1) לפקודה, החל משנת המס 2025 ואילך, יחיד אשר הכנסתו החייבת ממקורות הוניים בשנת המס עלתה על התקרה, יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת ממקורות הוניים העולה על הסכום האמור, בשיעור של 2% נוספים מעבר לשיעורי המס שהוא חייב בהם לפי הפקודה (להלן: "המס הנוסף החדש"). כך, ישולם המס הנוסף הקיים היום בשיעור של 3%, ויוטל מס נוסף חדש בשיעור של 2%. המשמעות היא, שעל חלק ההכנסה החייבת ממקור הוני העולה על התקרה יוטל מס בשיעור של 5% (המס הנוסף הקיים והמס הנוסף החדש).

יודגש, כי הכנסה חייבת ממקורות הוניים היא הכנסה שלא הופקה מעבודה או מעסק של היחיד או שאינה עונה להגדרת "הכנסה מגיעה אישית" על פי סעיף 1 לפקודה, כגון: קיצבה המשתלמת מאת מעביד לשעבר, קיצבה חבת-מס המשתלמת מאת המוסד לביטוח לאומי, מענק המתקבל עקב פרישה או עקב מוות וכיוצ"ב.

בהתאם לאמור לעיל, הכנסה ממקור הוני הינה הכנסה, כגון: דיבידנד, ריבית, רווח הון (בכלל זה הכנסה שמקורה בהקצאת מניות לעובדים שרואים אותה כריווח הון לפי סעיף 102 לפקודה), דמי שכירות וכיוצ"ב (ובלבד שהכנסות אלו אינן מגיעות לכדי עסק) ורק הכנסות אלו יילקחו לצורך חישוב המס הנוסף לפי סעיף 121ב(א1) בשיעור של 2%.



3. דוגמאות לחישוב המס הנוסף בעקבות תיקון סעיף 121ב לפקודה

3.1 להלן פרוט נתונים של מר ישראלי לשנת מס 2025 :

הכנסה חייבת ממשכורת/עסק בישראל - 400,000 ₪
הכנסה חייבת מדיבידנד מישראל בשיעור 30% - 200,000 ₪
הכנסה חייבת מריבית מחו"ל בשיעור של 15% - 100,000 ₪
בשנת 2025 תקרת ההכנסה החייבת במס נוסף הינה 721,560 ₪

אין חיוב במס נוסף בשיעור של 3% מסה"כ ההכנסה החייבת ולא בשיעור של 2% מההכנסות החייבות ממקור הוני, מאחר שסכום ההכנסות ממשכורת/עסק + הכנסות ממקור הוני הינו נמוך מתקרת ההכנסה החייבת במס הנוסף (סה"כ הכנסות חייבות 700,000 ש"ח - נמוך מהתקרה).

3.2 להלן פרוט נתונים של מר ישראלי לשנת המס 2025 :

הכנסה חייבת ממשכורת/עסק בישראל - 400,000 ₪
הכנסה חייבת מדיבידנד מישראל בשיעור של 30% - 400,000 ₪
הכנסה חייבת מריבית מחו"ל בשיעור של 15% - 300,000 ₪
בשנת 2025 תקרת ההכנסה החייבת במס נוסף הינה 721,560 ₪

מר ישראלי יחויב במס בשל הכנסה חייבת של 378,440 ₪ מעל התקרה בסך של 11,353 ₪, לפי החישוב הבא :

$$(1,100,000 - 721,560) * 3\% = 11,353$$

יש חיוב במס נוסף בשיעור של 3% מאחר שסך ההכנסות החייבות ממשכורת + ההכנסות ממקור הוני (מדיבידנד וריבית) עוברות את תקרת ההכנסה החייבת במס נוסף (721,560 ₪). אין חיוב במס הנוסף החדש בשיעור של 2% בגין ההכנסות ממקור הוני, מאחר שסכומן (700,000 ₪) הינו נמוך מתקרת ההכנסה החייבת במס הנוסף החדש לשנת 2025 (721,560 ₪).

3.3 להלן פרוט נתונים של מר ישראלי לשנת מס 2025 :

הכנסה חייבת ממשכורת/עסק בישראל - 400,000 ₪
הכנסה חייבת מדיבידנד מישראל בשיעור 30% - 500,000 ₪
הכנסה חייבת מריבית מחו"ל בשיעור של 15% - 600,000 ₪



בשנת 2025 תקרת ההכנסה החייבת במס נוסף הינה 721,560 ₪

מר ישראלי יחויב במס על הכנסות גבוהות בסך של 30,922 ₪, לפי החישוב הבא:

$$\left. \begin{aligned} (1,500,000 - 721,560) * 3\% &= 23,353 \\ (1,100,000 - 721,560) * 2\% &= 7,569 \end{aligned} \right\} \boxed{30,922 \text{ ₪}}$$

יש חיוב במס נוסף בשיעור של 3% מאחר שסך ההכנסות החייבות ממשכורת/עסק + ההכנסות ממקור הוני (מדיבידנד וריבית) עוברות את תקרת ההכנסה החייבת במס נוסף, סך ההכנסות החייבות 1,500,000 ₪, והן עולות על התקרה של 721,560 ₪. כמו כן, יש חיוב במס הנוסף החדש בשיעור של 2% בגין ההכנסות ממקור הוני, מאחר שסכומן מסתכם בסך של 1,100,000 ₪, סכום העולה ב- 378,440 ₪ מהתקרה.

לכן, על סכום זה ישולם מס נוסף חדש בשיעור של 2%, ללא קשר למס נוסף בשיעור של 3%.

4. תשלום על חשבון המס הנוסף במהלך השנה

בהתאם להוראות סעיף 121ב(ב) לפקודה, על הכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות.

כפועל יוצא, כאשר פקיד השומה עורך הסדרי מיסוי אן גבייה בגין רווחי הון החייבים במס נוסף, הן בקביעת שיעור ניכוי המס במקור והן בקביעת תשלום המקדמה אין להתייחס לחבות במס הנוסף. ממילא כאשר פקיד השומה נדרש לקבוע את שיעור המס שינוכה במקור מעסקאות או מהכנסות החייבות במס נוסף, אין מקום לקבוע שינוכה מס בשיעור כולל שגבוה משיעור המס המקסימלי שנקבע בתקנות הרלוונטיות. למען הסר ספק יובהר, כי מקדמה שתשולם בסכום הגבוה מסכום המס המתחייב לפי דין, יראו בה כמס ששולם ביתר ולא כתשלום ייעודי על חשבון החבות במס הנוסף.

5. כללי

הנחיות לעניין חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת (פריסה), הכנסות החייבות בשיעור מס מוגבל או בשיעור מס סופי, ייחוס המס הנוסף להכנסה החייבת במס בחו"ל וחובת הגשת דו"ח שנתי, מפורטות בהוראת ביצוע 9/2015 – בנושא **מס על הכנסות גבוהות עפ"י סעיף 121ב לפקודה (תיקון 195 לפקודת מס הכנסה)** ואין שינוי לגביהן.

בברכה,

רשות המסים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1

לפני כב' השופט חגי ברנר, סגן נשיא

המבקש עו"ד רשף חן
ע"י ב"כ עו"ד אליהו מאיר

נגד

משיבה מדינת ישראל- רשות המיסים
ע"י ב"כ עו"ד נגה דגן

2

החלטה

3

4

מבוא ורקע לדיון

1. לפניי בקשה לאישור תובענה ייצוגית לפי סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות").

2. עניינה של הבקשה בשאלת החוקיות של ניכויי הפחת שערכה המשיבה בבואה לחשב מס שבח בגין מכירת דירות מושכרות, לפי חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין").

3. המבקש רכש ביום 7.10.1996 דירת מגורים ברחוב חורב 34 בחיפה, הידועה כגוש 10785, חלקה 7, תת-חלקה 15 (להלן: "הדירה"), לצורך השכרתה למגורים. שווי הרכישה היה סך של 446,460 ₪. כעבור כ-23 שנה, ביום 8.5.2019, מכר המבקש את הדירה תמורת סך של 900,000 ₪. לאורך כל שנות החזקתו בדירה המבקש השכיר אותה תמורת דמי שכירות בסכום הנמוך מתקרת הפטור ממס הקבועה בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990 (להלן: "חוק הפטור"), ולכן היה פטור מתשלום מס הכנסה בגינה. מכירת הדירה דווחה למשרדי מיסוי מקרקעין חיפה ביום 6.6.2019. המבקש חישב את השומה העצמית ללא הפחתה של רכיב הפחת משווי הרכישה, כך שסכום המס לתשלום עמד על סך של 9,263 ₪. מס השבח שולם על ידו ביום 23.6.2019. לאחר מכן, בדיון שנערך במשרדי מיסוי מקרקעין חיפה ביום 17.12.2019, טענה המשיבה כי לפי הוראת נוהל פנימי 5/2007 יש להפחית את הפחת משווי הרכישה. בהתאם לכך, ביום 25.12.2019 נערכה שומת מס שבח על-ידי מנהל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 מיסוי מקרקעין חיפה, בה הופחת רכיב הפחת בסך של 108,937 ₪ משווי הרכישה, מה שהגדיל
2 את סכום השבח (הפער בין שווי המכירה לבין שווי הרכישה) בגין המכירה, כך שסכום מס
3 השבח עמד על סך של 19,646 ₪. ביום 5.1.2020 שילם המבקש את תוספת המס שנדרשה ממנו.
4 המבקש לא הגיש השגה וערר בגין שומת מס השבח, ובכך ויתר על המסלול הקבוע לענין זה
5 בסעיפים 87-90 לחוק מיסוי מקרקעין. יחד עם זאת, המבקש הבהיר, כבר בעת הדיון שנערך
6 ביום 12.12.2019 אצל מפקחת מס שבת, כי עמדתה של המשיבה שגוייה וכי ככל שעמדתה
7 תיוותר על כנה, בכוונתו להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית בענין זה. הואיל והמשיבה
8 עמדה על תשלום תוספת המס, המבקש שילם את הסכום הנדרש ממנו, ובסמוך לאחר מכן
9 הגיש את הבקשה הנוכחית.
- 10 4. סעיף 6(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי מס השבח המושגת במכירת מקרקעין הוא **"הסכום**
11 **שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה בסעיף 47"**, ואילו סעיף 47 לחוק
12 מיסוי מקרקעין מגדיר את "יתרת שווי הרכישה" כך :
- 13 **"יתרת שווי רכישה' - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי**
14 **סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום**
15 **המכירה ולאחר ניכוי הפחת..."** (ההדגשה אינה במקור, ח.ב.).
- 16 המונח "פחת" מוגדר בסעיף 47 הנ"ל באופן הבא :
- 17 **"פחת' - הסכומים הניתנים לניכוי לגבי מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה,**
18 **בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי שלהם לענין מס הכנסה;"**
- 19 5. סעיף 21 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: **"הפקודה"**) קובע כי לצורך חישוב מס הכנסה
20 יותר ניכוי בעד פחת, אשר יחושב לפי אחוזים משווי הנכס בגינו מנוכה הפחת.
- 21 6. בכל הנוגע לדירת מגורים, סעיף 21(ד) לפקודה מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים
22 של הכנסת, לקבוע כי :
- 23 **"(ד) לגבי דירה שהיתה מושכרת למגורים בשנת מס פלונית ושבועליה אינו זכאי בשלה**
24 **להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, יותר ניכוי פחת**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 המחושב בשיעור משווי הדירה, ורשאי הוא, באישור כאמור, לקבוע כללים לחישוב שווי
2 הדירה.".
- 3 7. שר האוצר אכן עשה שימוש בסמכותו זו והתקין את תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה
4 מושכרת למגורים), התשמ"ט-1989 (להלן: "תקנות שיעור פחת לדירה מושכרת"). לפי סעיף
5 2(א) לתקנות אלו, לגבי דירות המושכרות למגורים יחול שיעור פחת שנתי של 2% משווי
6 הדירה. לאמור, הכנסה חייבת מדמי שכירות, לאחר ניכוי ההוצאות המותרות בניכוי לפי סעיף
7 17 לפקודה ובניכוי פחת לפי סעיף 21 לפקודה, חייבת במס על-פי שיעורי המס הקבועים בסעיף
8 121 לפקודה.
- 9 8. לצד הכנסה מדמי שכירות החייבת במס לפי הפקודה, יצר המחוקק מסלול נוסף, הוא מסלול
10 הפטור המלא, וזאת במסגרת חוק הפטור. סעיף 2 לחוק הפטור, מקנה פטור מתשלום מס
11 הכנסה לבעלי דירות המשכירים אותן למגורים, וזאת עד לתקרה מסוימת הקבועה בחוק
12 הפטור (להלן: "הדירות הפטורות"). סעיף 5 לחוק הפטור קובע כי:
- 13 "מי שקיבל הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה
14 מושכרת למגורים), תשמ"ט-1989."
- 15 9. לצורך קביעת מדיניות בכל הנוגע לחישוב השבח בדירות הפטורות, פרסמה המשיבה ביום
16 19.9.1990 את הוראת ביצוע 14/90 (להלן: "הוראת הביצוע הראשונה"). לפי הוראה זו,
17 במכירת דירת מגורים שהושכרה למטרת מגורים והיתה פטורה מתשלום מס הכנסה, אין
18 להביא בחשבון בעת חישוב השבח את הפחת, כלומר, אין לנכות פחת משווי הרכישה של דירה
19 כזו בעת שעורכים את חישוב מס השבח החל בגין מכירתה.
- 20 10. בחלוף 17 שנים מיום שהותקנה הוראת הביצוע הראשונה, הוציאה המשיבה ביום 27.2.2007
21 את הוראת ביצוע מיסוי מקרקעין 5/2007 שעניינה "חישוב השבח במכירת דירת מגורים
22 שהושכרה למגורים" (להלן: "הוראה 5/2007"). במסגרת הוראת ביצוע זו ביטלה המשיבה
23 במפורש את הוראת הביצוע הראשונה וקבעה כי:
- 24 "כאשר הדירה הושכרה, בין אם הנישום נהנה מפטור על פי הוראת הפטור או משיעור
25 מס מופחת לפי סעיף 122 לפקודה או שבחר במסלול הרגיל, יש לחשב את הפחת
26 שהנישום היה רשאי לדרוש בגין תקופה זו."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

11. שינוי ההתנהלות שנעשה במסגרת הוראה 5/2007 מקורו בהחלטת המשיבה להחיל דין שווה בין "מסלול הפטור המלא", קרי מסלול הפטור ממס לדירות הפטורות לפי חוק הפטור, לבין "מסלול המס המופחת", המעוגן בסעיף 122 לפקודה, אשר קובע:

"(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 12(1).

[...]

(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 לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, ייוסף 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)."
(ח.ב.)

12. סעיף 122(א) לפקודה הנהיג מסלול מס מופחת עבור הכנסה מדמי שכירות בגין השכרת דירה המשמשת למגורים, אלא שהטבה ושוברה בצדה: סעיף 122(ג) לפקודה מורה כי בעל דירה שבחר להשתמש במסלול המס המופחת כאמור, לא יהא זכאי לנכות פחת עבור הדירה בבואו לשלם מס על הכנסותיו מהשכרתה. יתר על כן, לא רק שאין הוא זכאי לנכות פחת, אלא שהסיפא של סעיף 122(ג) קובעת דין מיוחד לענין חישוב מס השבח לגבי דירות במסלול המס המופחת: בעת מכירתה של דירה כזו, יש להוסיף לשווי המכירה את הסכום המירבי של הפחת "שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן זה". כלומר, לצורך חישוב מס השבח מוסיפים לשווי המכירה פחת "רעיוני", מה שמגדיל את ההפרש בין שווי המכירה לבין יתרת שווי הרכישה, וממילא מגדיל גם את סכום מס השבח, תוך כרסום בהטבת המס ממנה נהנה בעל הדירה בעת שהשכיר אותה במסלול המס המופחת.

13. בהתאם להוראות סעיף 122 לפקודה, נקבע בהוראה 5/2007 כי:





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 "כאשר נישום בחר להחיל על הכנסות השכירות את הוראות מסלול המס המופחת, סעיף
2 122 לפקודה קובע, כי על אף שנשללה מהמשכיר זכאותו לדרוש פחת על פי פקודת מס
3 הכנסה, לצורך חישוב השבח בעת מכירת הדירה יווסף לשווי המכירה הפחת המירבי שניתן
4 היה לנכות לפי כל דין בתקופה שבה נהנה המשכיר משיעור המס המופחת. כמו כן, נקבע כי
5 לא ניתן לדרוש את ההוצאות השוטפות בניכוי מהשבח למרות שלא ניתן היה לתבוע אותן
6 אצל פקיד השומה במסלול זה. שיעור המס המיוחד שקבע המחוקק להכנסה זו משכר דירה
7 מגלם בתוכו הכרה של ההוצאות השוטפות ובתוכם הפחת. מסיבה זו, מתווסף הפחת לשווי
8 המכירה.

9 כאשר בחר הנישום להחיל על הכנסות השכירות את מסלול הפטור המלא חל דין זהה
10 במהותו על אף שבהוראת החוק לא נקבעה הוראה מפורשת הדנה בהסדרי המיסוי שיחולו
11 בעת מכירת הדירה. ... יודגש כי בהתאם לתכלית המוצגת לעיל, גם כאן אין להתיר את
12 ההוצאות השוטפות ויש לנכות את הפחת משווי הרכישה שניתן היה לדרוש במס הכנסה
13 (ניכוי הפחת משווי הרכישה מקביל למנגנון הוספת הפחת לשווי המכירה אשר נקבע בסעיף
14 122 לפקודה). הרציונל שעומד בבסיס סעיף 122 לפקודה תקף גם כאשר ניתן פטור מלא.
15 הפטור מגלם את התרת ההוצאות. חישוב ההכנסה החייבת מתייטר בשל הפטור ולשם
16 הפשטות נקבע הפטור על ההכנסה ולא על ההכנסה החייבת. ..."

17 משמע, להשקפתה של המשיבה, כפי שזו באה לביטוי בהוראה 5/2007, בעת חישוב מס השבח
18 יש להחיל על דירה שהושכרה במסלול הפטור דין זהה לדירה שהושכרה במסלול המס
19 המופחת. כלומר, במקרה של דירה פטורה יש לנכות משווי הרכישה את הפחת הרעיוני שניתן
20 היה לדרוש לצורך תשלום מס הכנסה. מבחינה מעשית, ניכוי הפחת הרעיוני משווי הרכישה,
21 מגדיל את ההפרש בין הסכום בו נמכרה הדירה ("שווי המכירה") לסכום הנחשב "יתרת שווי
22 הרכישה", קרי מגדיל את השבח שהתקבל ממכירת הדירה, וממילא גם את מס השבח בו
23 מחויבים בעלי הדירות הפטורות שמכרו את דירתם. כל זאת, למרות שסעיף 122 חל על דירות
24 שהושכרו במסלול המס המופחת ולא על הדירות הפטורות שהושכרו לפי מסלול הפטור.

14. הבקשה לאישור תובענה ייצוגית הוגשה על ידי המבקש בסמוך לאחר שנדרש על ידי המשיבה,
25 בהתאם להוראה 5/2007, לשלם תוספת מס שבח.
26



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

15. הבקשה נקבעה לדיון, במסגרתו נחקרו המצהירים מטעם בעלי הדין, ולאחר מכן סיכמו הצדדים את טענותיהם בכתב.

3 טענות המבקש

16. לטענת המבקש, בהוראה 5/2007 אין כל הנמקה והסבר מדוע ביטלה המשיבה את הוראת הביצוע הראשונה, כאשר בחוק ובפסיקה לא חל כל שינוי שיכול להצדיק את השינוי המהותי עליו החליטה המשיבה. על כן, כאשר יום בהיר אחד המשיבה מחליטה לפרש את חוק הפטור בצורה הפוכה מהאופן בו היא פירשה אותו במשך 17 שנים, מוטל עליה הנטל להסביר מה השתנה ומדוע עמדתה הקודמת (והמיטיבה עם הנישומים) הייתה כביכול עמדה שגויה.

17. לפי המבקש, ל"היקש" שערכה המשיבה בין מסלול המס המופחת לבין מסלול הפטור המלא כאמור בהוראה 5/2007, אין כל שחר. חקיקת מסלול המס המופחת נועדה כדי לעודד השכרת דירות למגורים באמצעות מתן פטור בפועל למשכירי הדירות מהגשת דו"ח שנתי להכנסות, חובה שלדעת יוזמי החוק גרמה לבעלי דירות רבים לוותר על השכרת דירתם. לפיכך הוצע למחזיקי הדירות מסלול חלופי, לפיו ישלמו מס בשיעור מופחת על דמי השכירות, ולא מס על הכנסה חייבת (מה שמחייב הגשת דו"ח וחישוב ההוצאות המותרות בניכוי). לאור זאת, שיעור המס על דמי השכירות נקבע בדרך של חישוב כללי של מס ההכנסה על דמי השכירות, בהתחשב בפחת הניתן להפחתה מדמי השכירות. כלומר, בפועל אין מדובר בשיעור מס מופחת אלא בגביית מס דומה לסכום של מס ההכנסה שהיה נקבע בדרך הרגילה. יתרונה היחיד של שיטה זו מבחינת הנישום הוא היעדר הצורך בהגשת דו"ח שנתי. הואיל ובשיעור המס שנקבע מגולם כבר ניכוי הפחת, מובן מדוע נקבע מפורשות בסעיף 122(ג) לפקודה כי פחת זה יתווסף למחיר המכירה לעניין מס שבח.

18. לאור האמור, כך טוען המבקש, ההסדר המצוי בסעיף 122 לפקודה תואם את ההלכה החדשה שנקבעה במסגרת ע"א 5883/18 מנהל מיסוי מקרקעין חדרה נ' PIV BV (נבו 02.12.2019) (להלן: "PIV"). בענין זה דן בית המשפט העליון בשאלה האם פחת בגין מקרקעין, שניתן היה לנכות מההכנסה החייבת במסגרת מס הכנסה אך לא נוכה בפועל, יש להוסיפו לסכום השבח, על דרך ניכוי מיתרת שווי הרכישה בעת חישוב מס השבח. כב' השופט ע' גרוסקופף קבע כי קיזוז הפחת משווי הרכישה מוצדק אך ורק מקום בו המוכר כבר ניכה פחת בעת תשלום הכנסותיו מהנכס, וזאת על מנת למנוע מהמוכר הטבת מס כפולה. לעומת זאת, הצדקה זו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 אינה קיימת מקום בו המוכר לא ניכה פחת מהכנסותיו השוטפות מן הנכס, שאז אין כל חשש
2 מפני הטבה כפולה.
- 3 19. טוען המבקש כי במסלול המס המופחת, ניכוי הפחת גולם כבר בשיעור המס על דמי השכירות.
4 לכן מובן מדוע יש לנכות פחת משווי הרכישה לעניין מס השבח החל ביחס למסלול זה. לעומת
5 זאת, התכלית של חוק הפטור, שעל בסיסו מתקיים "מסלול הפטור המלא", היא עידוד
6 אזרחים להשקיע בדירות מגורים (קרי לרכוש דירות לצורך השכרתן) וכך להגדיל את מלאי
7 הדירות, זאת באמצעות מתן פטור ממס על דמי השכירות. לפיכך, ניכוי הפחת לא מגולם
8 בפטור כפי שהדבר נעשה במסלול המס המופחת. מסלול הפטור המלא הוא מסוג המקרים
9 בהם נמנע הנישום מלעשות שימוש בפחת, מקרים שלגביהם נאמר בעניין PIV כי אין בהם
10 סכנה להטבה כפולה בגין אותה הוצאה (שכן לא היה ניכוי פחת לאורך השנים), ולכן ניכוי
11 הפחת משווי הרכישה אינו נדרש. בהמשך לכך נפסק בעניין PIV כי באותם מצבים בהם לא
12 היתה לנישום אפשרות לנכות פחת כנגד הכנסה חייבת, כגון כאשר לא הייתה לו הכנסה חייבת
13 במס הכנסה מהמקרקעין, אין לחייבו בניכוי פחת מיתרת שווי הרכישה.
- 14 20. המבקש מוסיף וטוען כי מהותו של מסלול המס המופחת שונה לחלוטין ממהות מסלול הפטור
15 המלא. בעוד שסעיף 122 לפקודה נועד לגבות מס מלא – חוק הפטור מבקש לתת פטור ממס;
16 בעוד שחישוב המס לעניין סעיף 122 לפקודה מגלם כבר בחובו את ניכוי הפחת, הרי שחוק
17 הפטור אינו כולל כל תחשיב שכזה ולא מגלם ניכוי פחת כלשהו; בנוסף, חוק הפטור, אשר
18 נחקק לאחר תיקונו של סעיף 122 לפקודה, אינו כולל כל קביעה לפיה יש להוסיף את הפחת
19 למחיר המכירה לעניין מס השבח, והיעדר קביעה שכזו משמעה הסדר שלילי אליו כיוון
20 המחוקק.
- 21 21. מוסיף המבקש וטוען כי עמדת המשיבה כפי שהיא באה לידי ביטוי בהוראה 5/2007 לפיה
22 ההוראה "משקפת את העקרונות החשבונאיים המקובלים בדבר ייחוס הוצאות להכנסות"
23 וכן תואמת את האמור בסעיף 18(ג) לפקודה, שגויה היא. לדידו, בהתאם לסעיף 17 לפקודה,
24 ניכוי פחת נעשה "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם". לפיכך, כאשר הכנסתו של אדם
25 אינה חייבת במס, אין אפשרות או רשות לנכות ממנה פחת. בנוסף, סעיף 18(ג) לפקודה קובע
26 רק כי כאשר לנישום יש סוגי הכנסה שונים אשר ביחס לחלק מהם הוא נהנה מפטור ממס, אזי
27 הוא לא יורשה לייחס הוצאות השייכות למקור הכנסה המשלמת מס נמוך (או פטור) כאילו
28 הוצאו לשם השגת ההכנסה החייבת במס רגיל. ברוח זו קובע סעיף 5 לחוק הפטור כי: "מי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 שקיבל הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת
2 למגורים), תשמ"ט-1989. "לכן ברי כי בעת שנחקק חוק הפטור, המחוקק היה מודע לסוגיית
3 הפחת ואילו היה סבור שיש להוסיף את הפחת למחיר המכירה, כמו בסעיף 122 לפקודה, הרי
4 שהיה עושה זאת מפורשות. כך למעשה הופכת הוראה 5/2007 את חוק הפטור לחוק שתוצאתו
5 אינה פטור מלא ממס אלא רק דחייה של חלקו עד למועד מכירת הדירה הפטורה, זאת בניגוד
6 לרצון המחוקק להעניק פטור מלא ממס הכנסה על דמי שכירות המשולמים בגין דירות
7 פטורות.
- 8 22. הקבוצה אשר בשמה מבוקש לנהל את התובענה הייצוגית היא בעלי דירות למגורים
9 שמתקיימים בהם התנאים המצטברים הבאים: השכירו דירותיהם למגורים ושכר הדירה
10 שקיבלו היה פטור לפי חוק הפטור; מכרו את דירותיהם בשנתיים שקדמו להגשת הבקשה
11 (בהתאם להוראת סעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות); שילמו מס שבח מקרקעין בגין מכירת
12 הדירות; המשיבה הפחיתה משווי רכישת דירותיהם פחת; שילמו בפועל את מס השבח עקב
13 הפחתת מחיר הרכישה כאמור.
- 14 23. המבקש טוען כי העילה המשפטית לחיוב המשיבה בהשבת מס השבח שגבתה בייתר מחמת
15 ניכוי הפחת משווי הרכישה, נובעת מחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 וכן
16 מחובתה של רשות ציבורית להשיב מס שגבתה שלא כדין (דני"א 7398/09 עיריית ירושלים נ'
17 שירותי בריאות כללית (נבו 1.4.2015)).
- 18 24. לפי המבקש, השאלה המשותפת לקבוצה היא השאלה המשפטית – האם לצורך חישוב מס
19 שבח של בעל דירת מגורים, אשר השכיר אותה בפטור ממס הכנסה ולא ניכה בגינה פחת,
20 רשאית המשיבה לנכות פחת ממחיר רכישת הדירה בעת חישוב מס השבח.
- 21 25. המבקש מוסיף וטוען כי התובענה מעוררת שאלה מהותית של משפט המשותפת לכלל חברי
22 הקבוצה; שישנה אפשרות סבירה שהשאלה המשותפת תוכרע לטובת הקבוצה; שהייצוג
23 הולם; שתובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין
24 ועדיפה על פני הליך פרטני; ושיש לו עילת תביעה אישית בגין מס השבח העודף ששילם בעקבות
25 מכירת דירתו. המבקש מוסיף ומציין כי סכום התביעה המשוער על ידו, באמצעות תחשיבים
26 על בסיס מידע סטטיסטי שפורסם, הינו כ-960 מיליון ₪. יחד עם זאת, בסיכומיו, המבקש





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 מניח, בהתאם לנתונים שמסרה המשיבה בתשובה לבקשה, כי הנזק שנגרם לכלל חברי
2 הקבוצה הינו כ- 50 מליון ₪ לתקופה של שנתיים, והוא גדל בכל שנה בכ- 25 מליון ₪.
- 3 26. עוד טוען המבקש כי בידי המשיבה מצויים דיווחים מקוונים על רוב רובן של עסקאות המכר
4 של הדירות, הכוללים את כל הנתונים הדרושים לצורך בירור התובענה הייצוגית. גם אם ישנם
5 דיווחים ידניים, הרי שעדיין אין הדבר מצדיק מצב בו המשיבה תשמור תחת ידה כספים
6 עודפים שגבתה שלא כדין, שכן חוק תובענות ייצוגיות מעניק שורה של כלים שנועדו בדיוק
7 לפתרון בעיה זו.
- 8 27. המבקש טוען כי מדובר בקבוצה גדולה של כ- 6,000 נישומים, שמספרם אף עשוי לגדול ב-
9 4,000 נישומים נוספים, וסכום הנזק הממוצע לכל אחד מהם הינו קטן יחסית ועומד על סך
10 של 7,000 ₪ בלבד. מכאן חוסר התוחלת בניהול הליכים פרטניים של חברי הקבוצה. לעומת
11 זאת, סכום הנזק המצטבר הינו גדול מאוד, ולשיטת המשיבה עצמה הוא עומד על סך של כ-
12 50 מליון ₪, וגם סכום זה עשוי לגדול בכ- 50% לאחר הגדרת הקבוצה לפי סעיף 10(א) לחוק
13 תובענות ייצוגיות ובהתאם להלכת דנ"מ 8626/17 **מנירב נ' משרד האוצר** (נבו 11.11.2020)
14 (**להלן: "מנירב"**), שכן מועד סגירתה של תקופת התביעה הוא מועד אישור הבקשה, ולא מועד
15 הגשתה.
- 16 28. המבקש טוען כי הוא פועל בדרך הולמת ובתום לב, שכן הסיבה שבחר לנהל את ההליך בעיר
17 תל-אביב-יפו ולא בעיר חיפה, אינה נובעת מ- forum shopping, אלא מחמת היותו עו"ד
18 המופיע תדיר בפני מותבים שונים בבית המשפט המחוזי בחיפה כמי שמייצג רשויות הנתבעות
19 בתביעות ייצוגיות, ונוכח רצונו להמנע מהתדיינות כתובע מייצג בפני מותבים אלה. ההשערה
20 של המשיבה שמא המבקש ביקש להמנע מדיון בפני כב' השופטת א' ויינשטיין שכתבה את פסק
21 הדין של ועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בחיפה בענין ו"ע (מינהליים חי') 10216-07-14
22 **וימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה** (נבו 14.02.2016) (**להלן: "וימן"**), היא משוללת בסיס,
23 משום שכב' השופטת ויינשטיין אינה יושבת לדין בתובענות ייצוגיות.
- 24 **טענות המשיבה**
- 25 29. לטענת המשיבה, דין הבקשה לאישור תובענה ייצוגית להידחות על הסף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 30. המשיבה טוענת כי יש לנקוט גישה זהירה באישור תובענה ייצוגית ובמיוחד כשהנתבעת היא
2 הקופה הציבורית, משום שמדובר בכלי רב עוצמה בעל השלכות רוחב, וטמון בו פוטנציאל
3 שימוש לרעה. ניהול תובענה ייצוגית נגד רשות עלול לפגוע פגיעה אנושה בתקציבה וכתוצאה
4 מכך לפגוע בתפקודה.
- 5 31. המשיבה טוענת שהבקשה אינה מגלה עילה, משום שהמשיבה לא גבתה מס שלא כדין. ניכוי
6 פחת משווי הרכישה בחישוב השבח על המכירה מתחייב מהכללים בדבר ייחוס הוצאות,
7 שלפיהם הוצאות שהוצאו להפקת הכנסות פטורות או הכנסות חייבות בשיעור מס נמוך יותר,
8 יותר בניכוי כנגד הכנסות אלה בלבד, ולא ניתן לנכות את אותן הוצאות כנגד הכנסות חייבות
9 אחרות. במקרה שבו בחר הנישום במסלול הפטור המלא ממס הכנסה על דמי שכירות, רואים
10 את הפחת ככזה שכבר נוכה כנגד ההכנסות הפטורות מדמי שכירות, גם אם מעשית אין לכך
11 נפקות מיסויית במסגרת הדיווחים השוטפים, שהרי ההכנסה פטורה כולה. המשיבה סומכת
12 ידיה על דעת הרוב בפסק-הדין בענין **וימן**, במסגרתו נבחנה ואושרה חוקיותה של הוראה
13 5/2007. ועדת הערר אימצה שם את עמדת המשיבה, ונוכח העובדה כי לא הוגש ערעור על פסק-
14 דינה, המשיבה הסתמכה על אותו פסק דין וממילא לא ניתן לומר כי גביית המס הייתה בניגוד
15 לדין.
- 16 32. המשיבה טוענת כי דין הבקשה להידחות בהעדר עילת תביעה אישית למבקש, משום שהמבקש
17 שילם את מס השבח שחל עליו ולא הגיש השגה וערר, ומשכך חבות המס שלו הפכה לחלוטה.
- 18 33. המשיבה מוסיפה וטוענת כי ההליך איננו מתאים להתברר כתובענה ייצוגית משום שהמבקש
19 לא מיצה את הליכי השומה בכך שלא הגיש השגה וערר לפי סעיפים 87-90 לחוק מיסוי
20 מקרקעין. היא מציינת כי כאשר נקבעו הליכי השגה וערר ייחודיים בחוקי המס לבריור טענות
21 הנוגעות לשומה, אין לעקפם בדרך של הגשת תובענה ייצוגית. אמנם, בענין עע"מ 6993/15
22 **עיריית תל אביב-יפו נ' אספיאדה בע"מ** (נבו 16.08.2016) (להלן: "**אספיאדה**"), וכן בענין
23 עע"מ 9962/16 **שחף טקס בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו** (נבו 4.10.2018), נקבע שנותר עדיין
24 פתח צר המאפשר לבית המשפט לדון בתובענה ייצוגית אף בלא שמוצו הליכים במתווה של
25 השגה וערר, וזאת במקרים שקיימת לגביהם חשיבות ציבורית מיוחדת, אלא שמדובר בחריג
26 בלבד לכלל הרחב, חריג שאיננו מתקיים בענינו. המבקש גם לא הוכיח שעלויות הליכי השגה
27 וערר יביאו לכך שחברי הקבוצה לא ינקטו בהליכים כאלה או שיסיימו אותם בפשרה.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 34. המשיבה טוענת עוד כי התובענה הייצוגית אינה הדרך הראויה והיעילה להכרעה בנסיבות
2 הענין, משום שהמבקש לא פירט את הנתונים הנדרשים בנוגע לקבוצה, לנסיבות הקונקרטיות
3 ולחישוב הנזק הקונקרטי, ולא הוצגו ראיות בענין. זאת ועוד, הקבוצה המוגדרת רחוקה
4 מלהיות הומוגנית, והנזק הנטען ביחס לכל אחד מחברי הקבוצה איננו אחיד. לא מדובר רק
5 בשונות בנוגע לגובה התביעה, אלא גם בשאלה האם קיימת חובת השבה והאם קיימת עילת
6 תביעה. לענין זה הנתונים הרלוונטיים משתנים מנישום לנישום והם נגזרים מסוג הנכס, מועד
7 רכישתו, שווי הרכישה, מועד המכירה, שווי המכירה, האם מדובר בדירת מגורים, האם היא
8 הושכרה, לאיזו תקופה, האם מדובר בדירה פטורה, ועוד כהנה וכהנה שלל שאלות פרטניות
9 שהתשובה להן משתנה מנישום לנישום. הבדיקה בענין זה מצריכה השקעת משאבים בלתי
10 סבירה ומכאן מתבקשת המסקנה כי ההליך הייצוגי איננו הדרך הראויה והיעילה לברר את
11 התובענה.
- 12 35. עוד טוענת המשיבה כי המבקש לא הוכיח את גודל הקבוצה הנטענת ואת גובה הנזק שנגרם
13 לכל אחד מחבריה, והנתונים שכן הציג, לא גובו בתצהיר ובראיות. המבקש אף הודה כי אין לו
14 גישה לנתוני העסקאות של חברי הקבוצה שהוא מבקש לייצג ולכן אין לו דרך לדעת באופן
15 מדוייק בכמה אנשים מדובר או מהו סכום המס העודף שנגבה מכל אחד מהם. המבקש אף
16 הפחית בסיכומיו את סכומו של הנזק האישי הממוצע שנטען על ידו מלכתחילה, מ- 24,000 ₪
17 ל- 7,000 ₪ בלבד, מה שמעיד כי מדובר בבקשה לא מבוססת.
- 18 36. המשיבה סבורה כי הבקשה מבוססת על פרשנות שגויה של הדין, שאינה תואמת את לשון
19 החקיקה ותכליתה, את הפרשנות הנוהגת ואת הפסיקה, ולפיכך אין אפשרות סבירה
20 שהמחלוקת תוכרע לטובת הקבוצה כנדרש לצורך אישור תביעה ייצוגית לפי סעיף 8(א)(1)
21 לחוק תובענות ייצוגיות. יתר על כן, אישור הבקשה עלול דווקא לפגוע בנישומים, משום שלא
22 כל הדיווחים נבדקים וחלקם עוברים ב"מסלול הירוק". יתכן שבדיקה פרטנית תגלה לגבי חלק
23 מהנישומים שהם הגישו דיווח שגוי ויהיה עליהם לשאת בחבות מס נוספת. יתר על כן, גם
24 העובדה שהמשיבה פועלת בהתאם לפסק הדין בענין וימן שוללת כל אפשרות שהתביעה נגדה
25 תוכתר בהצלחה משום שלא ניתן לקבוע שמדובר בגביה שלא כדין.
- 26 37. עוד טוענת המשיבה כי ספק אם עניינה של הקבוצה ינוהל בדרך הולמת ובתום לב, משום שכל
27 הזיקות מוליכות לעיר חיפה, ולכן תמוהה העובדה שהמבקש ביקש לנהל את ההליך דווקא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 בעיר תל-אביב-יפו. בנוסף, התנגדותו של המבקש לאפשר למשיבה להגיש תצהיר משלים אף
2 היא שוללת את תום ליבו.
- 3 38. המשיבה סבורה כי לגופו של ענין ראוי לנכות פחת משווי הרכישה בחישוב השבח על המכירה
4 של הדירות הפטורות, לאור הכללים הנוהגים המשקפים את עקרונות המיסוי והחשבוונאות
5 המקובלים, שעל פיהם יש לייחס הוצאות להכנסות פטורות (כמצוין למשל בסעיף 18(ג)
6 לפקודה). לשיטת המשיבה, מאחר והוצאות הפחת מיוחסות להכנסות פטורות, רואים את
7 הנישום כמי שלא נמנע מניכוי ההוצאות אלא ניכה אותן בפועל. כלומר, במקרה שבו חל מסלול
8 הפטור המלא, רואים את הפחת ככזה שכבר נוכה גם אם מבחינה מעשית אין לכך נפקות
9 מיסויית – שהרי ההכנסה פטורה כולה. לפיכך, אין ללמוד בענייננו מענין PIV, שכן פסק-דין
10 זה דן במקרה של בעל דירה שהושכרה, שלא ניצל את האפשרות לנכות את הפחת במסגרת
11 חישוב הכנסתו החייבת. לעומת זאת, ענייננו עוסק בנישום שניכוי הפחת שלו מגולם כבר
12 בפטור המלא ביחס להכנסתו מדמי השכירות.
- 13 39. המשיבה טוענת כי עיון בהליכי החקיקה מוביל למסקנה כי תכלית חקיקת סעיף 122 לפקודה
14 ותכלית חקיקת חוק הפטור דומות במהותן – הגדלת מלאי הדירות המוצעות להשכרה
15 למגורים באמצעות הקלה במס בגין הכנסה מדמי שכירות למגורים.
- 16 **דיון והכרעה**
- 17 40. לאחר עיון בטיעוני הצדדים באתי לכלל מסקנה כי יש לאשר את הגשתה של התובענה הייצוגית
18 כמבוקש, מן הטעמים שיפורטו להלן.
- 19 41. בתי-המשפט קבעו בעבר כי הגשת תובענה ייצוגית נגד רשות ציבורית אינה עניין של מה בכך,
20 שהרי ניהול תובענה ייצוגית נגד הרשות עלול לגרום לפגיעה באינטרס הציבורי, אם זו תחוייב
21 בתשלום סכומים גבוהים מאוד, מה שעלול לפגוע בוודאות התקציבית שלה ואגב כך לפגוע
22 בציבור כולו. מאידך, הודגש כי התכליות התומכות במוסד התובענה הייצוגית מקבלות משנה
23 תוקף דווקא כאשר מדובר ברשות ציבורית, בהיותה גוף רב סמכות ועוצמה שהתובע היחיד,
24 גם אם עומדת לו עילת תביעה טובה, נוטה בדרך כלל להשלים עם מעשיו ואיננו מעז לקרוא
25 עליהם תיגר (רע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' טיומקין, פס' 23 לפסק-דינה של כב' השופטת
26 (כתוארה אז) א' חיות (נבו 13.2.2011)).





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 כאשר עסקינן ברשות המסים, השיקולים שצויינו לעיל מקבלים משנה חשיבות, משום שהפרט
2 מניח לפי תומו, ואף מצפה, שגביית המסים תיעשה באופן חוקי, תוך ידיעה שאם לא ישלם את
3 מיסיו כפי שהוא נדרש לעשות, הוא צפוי לסנקציות אזהרות ואף פליליות. דווקא משום כך
4 ישנה חשיבות רבה במוסד של תובענה ייצוגית להשבת כספי מסים שנגבו שלא כחוק. וכפי
5 שנפסק בבש"א (מחוזי ת"א) 31032/06 סריגי שלום ומלכה בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו
6 (נבו 15.7.2009):

7 "גם כאן מתקיימת התכלית הנוגעת לצורך לאפשר מימוש זכות הגישה וקבלת סעד יעיל
8 לאזרחים רבים שנפגעו ממעשה הרשות, ולא היו טורחים או מעיזים להתמודד עם
9 הרשות בגין נזק שאיננו גדול יחסית, אלמלא קיומו של מכשיר התובענה הייצוגית. כך
10 גם מתקיימת בתביעה ייצוגית נגד רשות התכלית הנוגעת לפיקוח ואכיפה של נורמות
11 התנהגות ראיות של הרשות ביחסיה עם האזרחים, והצורך בניהול יעיל וחסכוני של
12 מספר רב של תביעות בהליך אחד. על אחת כמה וכמה רלבנטית לענייננו התכלית הנוגעת
13 להשבת רווח לא-חוקי שעשתה רשות על חשבון האזרח, כאשר גבתה ממנו תשלום חובה
14 שלא כדין." (פס' 30 לפסק-הדין).

15 ראו גם ת"צ 15-05-1901 (מחוזי מרכז) עג'מי נ' רשות המסים (נבו 5.7.2016).

16 42. נוכח זאת, שומה על בית-משפט הן בבקשה לאישור תובענה ייצוגית נגד רשות ציבורית,
17 לשוות לנגד עיניו שני אינטרסים מנוגדים: מחד גיסא, האינטרס של פיקוח ואכיפת הדין
18 ויצירת הרתעה מפני הפרתו, כקבוע בסעיף 21(2) לחוק תובענות ייצוגיות (על כך ראו: דני"א
19 5712/01 ברזני נ' בזק, פ"ד נז(6) 385 (2003); ע"א 1338/97 תנובה נ' ראבי, פ"ד נז(4) 673
20 (2003)). מאידך גיסא, מניעת שימוש לא ראוי בכלי רב העוצמה של התובענה הייצוגית אשר
21 טמון בו פוטנציאל לניצול לרעה (ת"צ (מינהליים מרכז) 15-01-54977 פומרנץ נ' מדינת ישראל
22 - רשות המיסים, פס' 53 (נבו 14.04.2017)).

23 43. התנאים להגשת תובענה ייצוגית, וכן הדרשות שעל התובע לעמוד בהן כדי לאשר את תביעתו
24 כתובענה ייצוגית, מצויים כולם בחוק תובענות ייצוגיות.

25 סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 "לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע
2 בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית; ..."
- 3 בסעיף 11 לתוספת השניה נקבע כי בין התביעות אותן ניתן להגיש כתובענה ייצוגית נמנית
4 "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר".
5 תנאי מוקדם זה מתקיים בעניינו משום שמדובר בתביעת השבה של מס שנגבה לטענת המבקש
6 שלא כדין.
- 7 סעיף 4(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע תנאי מקדמי, לפיו התביעה תוגש על ידי "אדם שיש
8 לו עילה בתביעה או בעניין... המעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות
9 לכלל החברים הנמנים עם קבוצת בני אדם- בשם אותה קבוצה".
- 10 סעיף 8(א) לחוק תובענות ייצוגיות מתווה את התנאים לאישור תובענה כייצוגית, וזו לשונו:
11 "א) בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא שהתקיימו כל אלה:
- 12 (1) התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי
13 הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה;
- 14 (2) תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין;
15 (3) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך
16 הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על החלטה בענין זה;
- 17 (4) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בתום לב."
- 18 44. נדון כעת בשאלה האם תנאים אלה מתקיימים במקרה דנן.
- 19 האם קיימת עילת תביעה אישית של התובע המייצג?
- 20 45. לגבי העובדות הבסיסיות אין כלל מחלוקת ועמדנו עליהן בפתח הדברים. נזכיר כי בעקבות
21 מכירת דירתו, המבקש חישב את השומה העצמית ללא הפחתה של רכיב הפחת משווי
22 הרכישה, כך שסכום מס השבח לתשלום עמד על סך של 9,263 ₪. ברם, המשיבה לא קיבלה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 תחשיב זה. היא קבעה כי לפי הוראה 5/2007 יש להפחית את הפחת משווי הרכישה. בהתאם
2 לכך הופחת רכיב הפחת בסך של 108,937 ₪ משווי הרכישה, מה שהגדיל את סכום השבח בגין
3 המכירה ובעקבותיו גם את מס השבח, כך שבסופו של יום סכומו עמד על 19,646 ₪. ביום
4 5.1.2020 שילם המבקש את תוספת המס שנדרשה ממנו. מהאמור לעיל עולה כי למבקש
5 עומדת עילת תביעה אישית בגובה מס השבח שהוא נאלץ לשלם בייתר, חרף מחאתו.
- 6 האם התובענה מעוררת שאלות מהותיות המשותפות לכלל חברי הקבוצה והאם יש אפשרות
7 סבירה שהן יוכרעו לטובת הקבוצה?
- 8 46. בכל הנוגע לתנאי זה, השאלה המשותפת העומדת לדיון היא בעיקרה שאלה משפטית מובהקת,
9 קרי, האם לצורך חישוב מס שבח על מכירה של דירת מגורים, אשר הושכרה בפטור מלא ממס
10 הכנסה לפי חוק הפטור ולא נוכה בגינה פחת, יש לנכות פחת משווי הרכישה (ואגב כך להגדיל
11 את סכום השבח וממילא גם את סכומו של מס השבח) או שמא הניכוי איננו מותר?
- 12 47. כאמור, שאלה משפטית זו כבר נדונה בעבר על ידי ועדת הערר בענין **וימן**. באותו ענין נחלקו
13 דעות חברי המותב. דעת הרוב (כב' השופטת א' וינשטיין בהסכמת רו"ח גלית יחזקאלי-גולן)
14 קיבלה את עמדת המשיבה לפיה יש להפחית פחת משווי הרכישה לצורך חישוב השבח. לעומת
15 זאת, דעת המיעוט (רו"ח שמעון פסטנברג) היתה הפוכה.
- 16 48. הואיל והמשיבה משליכה את יהבה במידה רבה על פסק הדין בענין **וימן**, יש להבהיר תחילה
17 כי החלטתה של ועדת הערר בענין **וימן** אינה מהווה הלכה המחייבת את בית-משפט זה (ראו :
18 סעיף 20 לחוק-יסוד : השפיטה). ממילא, הסתמכותה של המשיבה על פסק הדין של ועדת הערר
19 בענין **וימן** אינה הופכת את גביית המס בעניינו של המבקש לגביה כדין. והרי לפסק הדין של
20 ועדת הערר, בשונה מפסק דין של בית המשפט העליון, אין מעמד מחייב ביחס לערכאות
21 שיפוטיות אחרות. במילים אחרות, נפקותו של פסק הדין בענין **וימן** היא שגביית המס
22 מהנישום הספציפי שעניינו עמד לדיון בענין **וימן**, וממנו בלבד, היתה כדין. הא ותו לא. זאת
23 ועוד, העובדה כי חברי המותב בענין **וימן** נחלקו בדעותיהם, מצביעה על כך שהתוצאה
24 המשפטית אליה הגיעה ועדת הערר באותו ענין, אינה בהכרח התוצאה המשפטית היחידה
25 האפשרית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

49. עוד נזכיר כי לעת הזו לא נדרשות קביעות נחרצות בסוגיית סיכויי ההצלחה של התובענה, משום שהמבחן הנדרש לצורך אישור התובענה הייצוגית הוא קיומה של אפשרות סבירה שהמחלוקת תוכרע לטובת הקבוצה. אכן, על מי שמגיש בקשה לאישור תובענה כייצוגית, מוטל להראות, כבר בשלב מקדמי של אישור התובענה כייצוגית, כי קיימת לו עילת תביעה טובה לכאורה, כי קיימת תשתית ראייתית מספקת המקימה סיכוי סביר להכרעה בתביעה לטובתו וכן עליו להראות כי ניהול ההליך יהא בהכרח לטובת הקבוצה ולא לרעתה (ראו: ע"א 3849/16 פרייברון נ' בולוס גד תיירות ומלונאות בע"מ (נבו) 12.8.2018); ע"א 5378/11 פרנק נ' אולסייל (נבו) 22.9.2014); רע"א 729/04 מדינת ישראל נ' קו מחשבה בע"מ (נבו) 26.4.2010)). ברם, הדרישה היא אך ל"אפשרות סבירה" להכרעה לטובת הקבוצה. בשלב מקדמי זה לא נדרשת דרגה של אפשרות קרובה או ודאית להכרעה לטובת הקבוצה. וכפי שנפסק ברע"א 2128/09 הפניקס חברה לביטוח בע"מ נ' עמוסי (נבו) 05.07.2012):

"לעניין זה, די לו לבית המשפט לעקוב בדקדקנות אחר לשון המחוקק ולראות האם קיימת 'אפשרות סבירה' להכרעה לטובת קבוצת התובעים; הא, ותו לא. החמרת התנאים לאישור תובענה כייצוגית, ובירור רוב רובה של התביעה כבר בשלב אישור התובענה כייצוגית, חורגת מהאיזון שקבע המחוקק, ועל כן היא אינה ראויה." (בפס' 15).

דברים דומים נאמרו גם ברע"א 3489/09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' חברת צפוי מתכות עמק זבולון בע"מ, פ"ד סו(1) 633 (2013) (להלן: "מתכות עמק זבולון"), שם נפסק כי אין להציב בפני תובע ייצוגי רף הוכחה גבוה מדי:

"בשלב אישור התובענה כייצוגית נבחנת עילת התביעה במישור הלכאורי בלבד ואין מצופה כי בשלב זה תוכח עילת התביעה ברמה שבה יידרש התובע הייצוגי להוכיחה בהליך העיקרי, לאחר שתאושר תובענתו כייצוגית. הבחנה זו לגבי טיב ואיכות הראיות שצריך להניח התובע הייצוגי בשלב המקדמי אינה הבחנה עיונית בלבד אלא צריך שינתן לה משקל ממשי באופן שלא יוצב בפני תובעים ייצוגיים רף הוכחה גבוה מדי דבר שעלול להביא לכרסום באפקטיביות של כלי התובענה הייצוגית."

50. כאמור, סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין מגדיר את "יתרת שווי הרכישה" בזו הלשון:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 "יתרת שווי רכישה" - שווי הרכישה לאחר הוספת הסכומים המותרים בניכוי לפי
2 סעיפים 39 ו-39א שהוצאו עד יום המכירה בתוספת ערך ההוצאות ששולמו לאחר יום
3 המכירה ולאחר ניכוי הפחת... (ההדגשה אינה במקור, ח.ב.).

4 כלומר, לצורך חישוב השבח בגינו יחויב נישום במס, יש לנכות את הפחת משווי הרכישה. ברם,
5 אם בפועל הנישום לא ניכה את הפחת מהכנסתו החייבת, מה יהא על ניכוי הפחת בכל הנוגע
6 לחיוב במס השבח? על שאלה זו נסוב פסק-הדין בענין PIV, אשר הבהיר את יחסי הגומלין בין
7 מס ההכנסה למס שבח מקרקעין. כב' השופט ע' גרוסקופף קבע כי ניכוי הפחת לענין השבח
8 נועד למנוע מצב של כפל הטבה בגין אותו רכיב הוצאה – פעם אחת כהוצאה לצורך ייצור
9 הכנסה במסגרת דיני מס הכנסה, ופעם נוספת לצורך חישוב השבח במסגרת דיני מס שבח
10 מקרקעין:

11 "הטעם בקיזוז הפחת משווי הרכישה בנסיבות אלה הוא שבעל הנכס נהנה מקיזוז רכיב
12 ההוצאה המגולם בפחת עת שילם מס על הכנסותיו מהנכס לאורך השנים. לפיכך על
13 רכיב הפחת להיות מנוטרל עתה בעת חישוב הרווח ההוני מהנכס, שכן אם לא תעשה כך,
14 ינוכה אותו רכיב הוצאה פעמיים – פעם אחת מההכנסה החייבת של הנישום (בדמות
15 פחת) ופעם נוספת מהשבח שהפיק במכירת המקרקעין (בדמות הכרה במלוא משווי
16 הרכישה, למרות שחלקו נוצל כפחת). כתוצאה מכך הנישום ייהנה מהטבה כפולה בגין
17 אותה הוצאה ... 'ניתן לומר כי המוכר שניכה פחת על הנכס מהכנסתו החייבת כבר
18 'השתמש' באותה שחיקה בערך הנכס כדי להקטין את חבויות המס שלו ועל כן הוא אינו
19 זכאי ל'השתמש' בה שוב להקטנת חבות המס שלו בעת המכירה' ... "

20 (ענין PIV, פס' 14).

21 עם זאת, כאשר הנישום נמנע מלעשות שימוש בפחת בעת ששילם מס הכנסה, אזי אין מקום
22 לקיזוז הפחת משווי הרכישה:

23 " לעומת זאת, כאשר נמנע הנישום מלעשות שימוש בפחת, ההיגיון האמור אינו חל, שכן
24 אין סכנה להטבה כפולה בגין אותה הוצאה, ועל כן ניכוי הפחת משווי הרכישה אינו נדרש
25 בכדי 'למנוע מצב בו יקבל הנישום ניכוי כפול בשל סכום הוצאה אחד' ... "

26 (ענין PIV, פס' 15).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 על כן נקבע כי :

2 "מכל האמור לעיל יצאנו למדים כי תכלית ניכוי הפחת בעת חישוב מס שבח היא מניעת
3 הכרה בהטבה כפולה בגין אותה הוצאה, באופן המקדם מיסוי אמת." (ענין PIV, פס'
4 (30).

5 51. לפי היגיון זה, נישומים בעלי דירות פטורות לפי חוק הפטור שלא ניכו פחת כהוצאה לצורך
6 ייצור הכנסה במסגרת דיני מס הכנסה, לא ינוכה להם פחת משווי הרכישה בבואם לחשב את
7 השבח ממכירת הדירה, שהרי הם לא ניצלו את הפחת לשם הפחתת חבותם במס הכנסה,
8 וממילא אין כאן חשש להטבת מס כפולה בהקשר לפחת.

9 גם סעיף 5 לחוק הפטור מתיישב עם עמדה זו, בקבעו כי :

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

12 משמע, נישום שחל עליו חוק הפטור כלל איננו רשאי לנכות פחת בגין הכנסותיו, ולכן קשה
13 להלום מצב שבו מי שנאסר עליו לנכות פחת, הרי שבבואו למכור את דירתו הפטורה, אזי
14 לצורך חישוב שווי הרכישה ינוכה ממנה פחת, ובכך תישלל ממנו הלכה למעשה, באופן חלקי
15 אמנם, הטבת המס שהוענקה לו על ידי חוק הפטור.

16 במילים אחרות, אם נישום בחר לצעוד במסלול הפטור המלא לפי חוק הפטור, הרי שכל
17 האלמנטים הקשורים לניכוי פחת אינם חלים עליו, בין ההיבטים המיטיבים עימו (ניכוי
18 הוצאות לצורך ייצור הכנסה מהכנסה חייבת), ובין אלה שאינם מיטיבים עימו (ניכוי פחת
19 משווי רכישה לצורך חישוב השבח, מה שגורם להגדלת השבח החייב במיסוי).

20 52. לעומת זאת, הסדר שונה בתכלית מצוי בסעיף 122(ג) לפקודה, שעניינו מסלול המס המופחת
21 (להבדיל ממסלול הפטור). סעיף זה קובע כי מי שבחר במסלול המס המופחת, לא רק שלא
22 יהיה רשאי לנכות פחת מהכנסתו בגין השכרת הדירה, אלא שבנוסף, בעת מכירתה של הדירה,
23 הפחת התיאורטי שלא נוכה, יתווסף לשווי המכירה של הדירה, מה שיגדיל את השבח וממילא
24 גם את מס השבח. וזו לשונו של סעיף 122(ג) לפקודה :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 "ג) על אף האמור בכל דין, יחיד שבחר לשלם מס כאמור בסעיף קטן (א), לא יהא זכאי
2 לנכות פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי
3 השכירות, ולא יהא זכאי לקיזוז, לזיכוי או לפטור מההכנסה מדמי השכירות או מהמס
4 החל עליה; ואולם לענין חישוב מס השבח החל במכירת הדירה, ייוסף לשווי המכירה
5 הסכום המרבי של הפחת או ההפחתה שניתן היה לנכותו לפי כל דין, אילולא סעיף קטן
6 זה, לתקופה שבה שילם היחיד מס כאמור בסעיף קטן (א)."
- 7 הרציונל העומד בבסיס הוראה זו הוא שמי שנהנה ממס מופחת ובכך קיבל הטבת מס
8 מסויימת, לא ייהנה מהטבה נוספת הקשורה לניכוי הפחת. לכן, הטבת המס המופחת
9 "תכורסם" במידת מה באמצעות הוספת פחת פיקטיבי לשווי המכירה, מה שיגרום לגידול
10 במס השבח.
- 11 53. נשאלת איפוא השאלה האם דין דומה צריך לחול גם לגבי הדירות הפטורות לפי חוק הפטור,
12 או שמא בעניינן של הדירות הפטורות יש לפעול לפי הרציונל הכללי שעוגן בפסק-דין PIV,
13 לפיו לא מנכים פחת משווי הרכישה במסגרת חישוב מס השבח אם בפועל הנישום לא ניכה
14 פחת (כמו במקרה של הדירות הפטורות). תשובתה של המשיבה לשאלה זו, כפי שבאה לידי
15 ביטוי בהוראה 5/2007, הינה שדין מסלול הפטור המלא כדין מסלול המס המופחת, ולפיכך יש
16 לנכות פחת משווי הרכישה בעת שמחשבים את גובה השבח שהתקבל בעת מכירתה של הדירה
17 הפטורה. על עמדה זו של המשיבה חולק המבקש מכל וכל וזוהי למעשה ליבת המחלוקת.
- 18 54. סעיף 122 לפקודה (מסלול המס המופחת) נחקק במסגרת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'
19 75) התשמ"ז – 1987. בדברי ההסבר להצעת החוק הובהר כי תכליתו של המסלול היא לעודד
20 בעלי דירות להשכיר את דירותיהם מבלי שיידרשו להגיש על כך דו"ח הכנסות שנתי (דברי
21 הסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מסי הכנסה (מס' 75), התשמ"ז—1987, ה"ח 1835, 261
22 (15.6.1987)), שכן הצורך בהגשת דו"ח כזה נתפס כחסם המונע השכרה של דירות.
- 23 55. שלוש שנים לאחר מכן חוקק חוק הפטור, לפיו הכנסה של יחיד מדמי שכירות על דירת מגורים
24 עד לתקרה מסויימת, תהא פטורה כליל ממס הכנסה. חוק זה נחקק תחילה כהוראת שעה
25 בשנת 1990, ובדברי ההסבר לחוק נאמר כי מטרתו הינה לעודד בעלי דירות הנמנעים מהשכרת
26 דירות ריקות שבבעלותם, להשכיר אותן, על מנת להקל את המצוקה של מחסור בדירות
27 שהתגבר עם קליטת העולים הרבים הבאים ארצה (דברי הסבר להצעת חוק מס הכנסה (פטור



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990, ה"ח 1987, 17
2 ((25.4.1990)). במאמר מוסגר נציין כי לימים, הוראת השעה הפכה להוראה קבועה.
- 3 56. כאמור, הוראה 5/2007 משווה במישרין בין מסלול המס המופחת לבין מסלול הפטור המלא,
4 והיא קובעת כדלקמן:
- 5 "כאשר בחר הנישום להחיל על הכנסות השכירות את מסלול הפטור המלא חל דין זהה
6 במהותו על אף שבהוראת החוק לא נקבעה הוראה מפורשת הדנה בהסדרי המיסוי
7 שיחולו בעת מכירת הדירה. כמו כן, לא נקבע במפורש האם נישום יכול לדרוש את
8 ההוצאות השוטפות שנשא בהן. יודגש כי בהתאם לתכלית המוצגת לעיל, גם כאן אין
9 להתיר את ההוצאות השוטפות ויש לנכות את הפחת משווי הרכישה שניתן היה לדרוש
10 במס הכנסה (ניכוי הפחת משווי הרכישה מקביל למנגנון הוספת הפחת לשווי המכירה
11 אשר נקבע בסעיף 122 לפקודה).
- 12 הרציונל שעומד בבסיס סעיף 122 לפקודה תקף גם כאשר ניתן פטור מלא. הפטור מגלם
13 את התרת ההוצאות. חישוב ההכנסה החייבת מתייחר בשל הפטור ולשם הפשטות נקבע
14 הפטור על ההכנסה ולא על ההכנסה החייבת.
- 15 עמדה זו משקפת את העקרונות החשבונאיים המקובלים בדבר ייחוס הוצאות להכנסות,
16 ובמקרה דנן את ההוצאות והפחת להכנסה הפטורה. כמו כן, גם בסעיף 18(ג) לפקודת מס
17 הכנסה יש הוראה דומה לייחוס הוצאות להכנסות מועדפות או פטורות.
- 18 מסיבה זו גם לא ניתן להתיר בניכוי הוצאות שוטפות, או הוצאות הוניות שהיו מותרות
19 לשיעורין (פחת) אצל פקיד השומה לו היה בוחר המשכיר במסלול הרגיל, אם ההכנסות
20 הופטרו ממס במסגרת הוראת החוק."
- 21 (הוראה 5/2007, עמ' 3-4) (ההדגשות אינן במקור, ח.ב.).
- 22 57. דעת הרוב בענין וימן קיבלה עמדה זו של הוראה 5/2007, לפיה נוכח זהות התכליות של מסלול
23 המס המופחת לפי סעיף 122 לפקודה ומסלול הפטור המלא ממס לפי חוק הפטור - עידוד בעלי
24 דירות להשכיר את דירותיהם- הרי שגם במסלול הפטור ההנחה היא שהפטור ממס מגלם
25 בתוכו גם את הפחת ואין מקום ליתן כפל ניכוי של אותו פחת במישור מיסוי מקרקעין (ענין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 **וימן**, פס' 53 לפסק-דינה של כב' השופטת א' וינשטיין). עוד נפסק בענין **וימן** כי תכליתן של
2 ההטבות היא לעודד השכרת דירות אך לא את מכירתן (פס' 60 לפסק-דינה של כב' השופטת
3 א' וינשטיין).

4 לעומת זאת, דעת המיעוט של רו"ח פסטנברג חלקה על קביעות אלו של דעת הרוב. לדידו, עצם
5 העובדה כי חוק הפטור שותק בנושא ניכוי הפחת משווי הרכישה במועד המכירה, כאשר
6 באותה עת עמדה לנגד עיניו של המחוקק ההוראה הברורה והחד-משמעית של סעיף 122(ג)
7 לפקודה שנחקקה קודם לכן, מעידה כי יש לראות בכך הסדר שלילי לפיו אין לנכות פחת משווי
8 הרכישה כאשר נמכרת דירה שהושכרה בהתאם למסלול הפטור (פס' 10 לחוות דעתו). גם
9 הוראת הביצוע הראשונה מעידה כשלעצמה כי מחמת העדר ההתייחסות לסוגיית ניכוי הפחת
10 כאשר מדובר בדירות במסלול הפטור, אין מקום לנכות פחת משווי הרכישה לגבי דירות כאלה.
11 רו"ח פסטנברג דן בנוסף בתכליות וברציונלים של ההסדרים החוקיים השונים. לדידו, תכלית
12 החקיקה של חוק הפטור הייתה להגדיל את היצע דירות המוצעות לשכירות למגורים לשם
13 התמודדות עם גלי העלייה, זאת באמצעות מתן פטור ולא דחיית מס. לפיכך, הוראה 5/2007
14 סותרת לטעמו את תכליתו של חוק הפטור :

15 **"המחוקק העניק פטור על הכנסות משכ"ד, לא מס בשיעור מופחת, לא דחיית מס ולא**
16 **כל מנגנון אחר מלבד פטור. אך עתה, כשהרשות מבהירה לנו, כי בעת המכירה יש**
17 **"להתחשבן" עם המוכר על הפחת התיאורטי ש"גלום בפטור", נראה כי הפטור אינו**
18 **פטור אמיתי, אלא למעשה "דחיית מס". תובנה זו מביאה אותנו לשאלה המתבקשת:**
19 **כשאת אומרת פטור, רשות המיסים, למה את מתכוונת? האם הפטור הוא "פטור" או**
20 **שהוא רק "אולי" או שהפטור הוא רק "עוד לא"??..." (שם, פס' 26. ההדגשה במקור,**
21 **ח.ב.).**

22 לאור מסקנותיו בנוגע לתכלית החוק, ציין רו"ח פסטנברג כי במועד חקיקת חוק הפטור,
23 ובמסגרת הוראת הביצוע הראשונה, קבעה נציבות מס הכנסה בבירור את עמדתה על מנת לתת
24 ודאות למשכירי הדירות שירצו להנות מהפטור. לפיכך, **"כל שינוי לאחר מכן והוספת**
25 **הקשרים לסעיפים אחרים (למשל סעיפים 122, 18(ג) וכו') מהווים שינוי חקיקה שיש לבצעו**
26 **רק בדרך ראשית של שינוי חוק שאינו בסמכות רשות המיסים ולא באמצעות שינוי הוראות**
27 **ביצוע." (שם, פס' 31).**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

58. במחלוקת העקרונית בשאלה המתעוררת כאן, קרי, האם בעת מכירתה של דירה שהושכרה במסלול הפטור ממס הכנסה, ולכן לא נוכה פחת מן ההכנסות שהניבה, יש מקום לנכות את הפחת הרעיוני משווי הרכישה לצורך חישוב מס השבח החל בעת מכירתה, עדיפה בעיני עמדתו של המבקש על פני עמדתה של המשיבה. מסקנה זו, לפיה הדין עם המבקש, עולה בקנה אחד עם ההלכה שנפסקה בענין **PIV**, לפיה הטעם בניכוי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב השבח הוא מניעת הטבה כפולה בגין אותה הוצאה ממש- פעם אחת הטבה בדמות ניכוי הפחת מההכנסה החייבת במס, ופעם שניה, בעת חישוב השבח שנוצר במכירת המקרקעין, אלא שכאשר הנישום כלל לא השתמש באותה הטבה (משום שמלכתחילה הוא קיבל פטור ממס כמו במקרה של הדירות הפטורות), החשש האמור איננו מתקיים. וכפי שנפסק בענין **PIV**: "**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..."**
- לעומת זאת, אם נקבל את פרשנותה של המשיבה, יוצא שלא רק שלא היתה כאן "הטבה כפולה" לנישום (שכן הנישום מעולם לא ניכה את הפחת מהכנסותיו בגין הדירה), אלא שלמעשה, תכורסם ההטבה שהמחוקק התכוון ליתן לאותו נישום בדמות פטור מלא ממס הכנסה, באמצעות הגדלת חבות המס שלו במקרה של מכירת הדירה. הכרוסם יתבצע באמצעות ניכוי של הפחת הרעיוני (פחת שלא נוצל בפועל על ידי הנישום) משווי הרכישה, מה שיגדיל מניה וביה את השבח שנוצר במכירה ואגב כך את חבות המס של אותו נישום.
- בהקשר זה חשוב לציין כי ההלכה שנפסקה בענין **PIV**, מעבר לכך שהיא ההלכה המחייבת את כלל הערכאות, נפסקה בשנת 2019, בעוד שפסק הדין בענין **וימן** ניתן בשנת 2016.
59. אכן, בכל הנוגע למסלול המס המופחת, המחוקק גילה דעתו, באופן ברור ומפורש במסגרת סעיף 122(ג) לפקודה, כי לא רק שיחיד שבחר במסלול זה לא יהיה זכאי לנכות פחת מהכנסתו החייבת במס בגין השכרת הדירה, אלא שבנוסף, בבואו למכור את הדירה, הרי שלענין השבח, יתווסף לשווי המכירה הסכום המירבי של הפחת הרעיוני שניתן היה לנכותו לפי כל דין. כלומר, סכום השבח יגדל באופן מלאכותי, מה שיגדיל ממילא גם את מס השבח שישולם בגין המכירה. מאחורי מנגנון זה מסתתרת ההנחה כי המס המופחת מגלם בחובו את כל ההטבות האפשריות, לרבות ניכוי פחת, ולכן אין מקום להטבה נוספת בעת מכירתה של הדירה. ברם, זוהי בחירתו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 המפורשת של המחוקק, ואין לנו לערער או להרהר אחריה. בחירה דומה של המחוקק אינה
2 קיימת ביחס למסלול הפטור המעוגן בחוק הפטור, ואינני רואה כיצד רשאית המשיבה להחליט
3 על דעת עצמה להחיל על מכירה של דירה פטורה את אותו מנגנון של כרסום בהטבת המס,
4 מבלי שהדבר יגובה בהוראות החוק. נזכיר בהקשר זה כי בעוד שסעיף 122 לפקודה נחקק בשנת
5 1987, הרי שחוק הפטור נחקק שלוש שנים לאחר מכן, בשנת 1990, כך שלנגד המחוקק עמד
6 ההסדר של סעיף 122(ג) לפקודה, וחרף זאת, לא מצא המחוקק לאמצו ולהחילו על מכירה של
7 הדירות הפטורות לפי חוק הפטור. לטעמי מדובר איפוא בהסדר שלילי. רצונה של המשיבה
8 להחיל את אותו הגיון ממש על הדירות הפטורות אין בו די, שכן אין מגדילים חבות במס מכוחו
9 של היקש, אלא על פי הוראת חוק ברורה ומפורשת, שבמקרה דן אינה קיימת. ואכן, המשיבה
10 עצמה לא סברה, מאז חוקק חוק הפטור בשנת 1990 ועד לשנת 2007, כי היא רשאית לנהוג כפי
11 שהיא נוהגת כיום, ולא בכדי הוראת הביצוע הראשונה לא התירה זאת. לטעמי, לעמדתה
12 הפרשנית של המשיבה עצמה, בין השנים 1990-2007, נודעת חשיבות לא מבוטלת בבואנו
13 לקבוע מהי הפרשנות הנכונה של חוק הפטור בסוגיית ניכוי הפחת בעת המכירה. אכן, המשיבה
14 שינתה את עמדתה מן הקצה אל הקצה בשנת 2007, אלא ששינוי פתאומי זה לא נומק על ידה
15 ואיננו נסמך על שינוי כלשהו במצב הסטטוטורי.
- 16 60. כפי שנפסק לא אחת, לחוקי המס אין כללי פרשנות ייחודיים והם יפורשו בהתאם לתורת
17 הפרשנות הלשונית והתכליתית בדומה לענפי המשפט האחרים (ע"א 8511/18 פקיד שומה
18 נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ, פס' 26 (נבו 26.01.2020) (להלן: "דלק הונגריה"). וכפי שנפסק
19 בע"א 5206/15 אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת, פס' 9 (נבו 26.12.2016): "הגישה הנוהגת
20 בשיטת המשפט הישראלית דוגלת בפרשנות מהותית – לאו דווקא פרשנות דוקנית – של
21 דיני המס ... עם זאת, כללי הפרשנות של דיני המס ... אינם שונים מכללי פרשנות החלים
22 על כל דבר חקיקה, ולפיהם נקודת המוצא היא הלשון שבה נוקט החוק."
- 23 הליך הפרשנות הוא דו-שלבי. תחילה יש לאתר את כל המשמעויות שלשון החוק יכולה לשאת.
24 כלומר, נדרשת נקודת אחיזה, ולו גם מינימלית, בלשון החוק, משום שהמילים מגבילות את
25 הפירוש (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985); ד"נ 40/80
26 קניג נ' כהן, פ"ד לו(3) 701, 716 (1982)). ברוח זו נפסק כי "פרשנות תכליתית פירושה מתן
27 פרשנות לדבר חקיקה שיש לה אחיזה בלשון החוק, אך אין פירושה מתן פרשנות שלשון
28 החוק אינה יכולה לשאת ..." (בג"ץ 9021/20 עזבון המנוח אהוביה סנדק ז"ל נ' משטרת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 **ישראל - ימ"ר תל אביב**, פס' 19 (נבו 14.01.2021); ע"א 450/17 **אס.בי.אן הלבשה בע"מ נ'**
2 **מדינת ישראל רשות המיסים**, פס' 7 לפסק דינו של כב' השופט ד' מינץ (נבו 29.10.2019).
- 3 רק לאחר מכן, בשלב השני, ככל שישנה יותר מפרשנות לשונית אחת אפשרית, שומה על בית
4 המשפט לנסות ולאתר את תכליותיו של דבר החקיקה שפרשנותו עומדת על הפרק, ולבחור
5 מבין כל האפשרויות הפרשניות שאותרו את הפרשנות המגשימה תכליות אלה באופן המיטבי
6 (**דלק הונגריה**, פס' 28). לעתים, הבדיקה הפרשנית נעצרת כבר בשלב הראשון, מקום בו אין
7 אחיזה לשונית לטיעונו של בעל דין מסויים (**שם**, בפס' 29).
- 8 61. במקרה דנן קיים קושי למצוא אחיזה לשונית בחוק הפטור ובחוק מיסוי מקרקעין לעמדתה
9 הפרשנית של המשיבה בכל הנוגע לניכוי פחת משווי המכירה של הדירות הפטורות, שהרי
10 מעצם הגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, פחת הוא הסכומים הניתנים לניכוי לגבי
11 מקרקעין לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, בצירוף הסכומים שהופחתו מהמחיר המקורי
12 שלהם לענין מס הכנסה, אלא שבמסלול הפטור לא ניתן כלל לנכות פחת. ואכן, סעיף 5 לחוק
13 הפטור אף קובע כי "**מי שקיבל הטבה לפי חוק זה, לא יחולו לגביו תקנות מס הכנסה (שיעור**
14 **פחת לדירה מושכרת למגורים), תשמ"ט-1989**". קשה איפוא לראות כיצד ניתן, לצורך חישוב
15 מס השבח, לנכות פחת רעיוני משווי הרכישה של דירה פטורה, שעה שחוק הפטור אוסר
16 מדעיקרא על ניכוי פחת בדירה שכזו.
- 17 לכן, גם אם אניח לטובת המשיבה כי יש הגיון מסויים ברצונה לגזור, לענין הדירות הפטורות,
18 גזירה שווה מהדין החל על מכירת דירות שהושכרו לפי מסלול המס המופחת, הרי שבהעדר
19 אחיזה לכך בלשון החוק, אין בכך די, במיוחד כאשר מדובר הלכה למעשה בכרסום שמבצעת
20 המשיבה על דעת עצמה בהטבת מס שהמחוקק העניק לבעלי הדירות הפטורות.
- 21 62. יתר על כן, וכפי שצויין קודם, עמדתו של המבקש מקבלת חיזוק נוכח שורה של נתונים, ובהם
22 העובדה כי מבחינה כרונולוגית, חוק הפטור חוקק לאחר סעיף 122 לפקודה, מה שיכול להצביע
23 על כך שהמחוקק היה מודע לסוגייה של ניכוי פחת לגבי מס שבח ביחס למי שנהנה מהטבת
24 מס כזו או אחרת, ובכל זאת בחר בכוונת מכוון, בכל הנוגע לדירות הפטורות לפי חוק הפטור,
25 שלא לכרסם בהטבה בעת חישוב מס השבח, בניגוד למה שנעשה בסעיף 122(ג) לפקודה; וכן
26 העובדה כי המשיבה עצמה נהגה לאורך שנים רבות, בהתאם להוראת הביצוע הראשונה, שלא
27 לנכות פחת משווי הרכישה של הדירות הפטורות. לשיקולים אלה מצטרפת העמדה העקרונית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 שנקבעה בהלכת PIV לפיה לצורך חישוב מס שבח מקרקעין יתווסף לשבח רכיב הפחת רק
2 לאותם נישומים שניכו את הפחת בפועל, משום שתכליתו של סעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין
3 היא מניעת כפל הנאת מפחת שנוכה למעשה ממס הכנסה, ובהעדר ניכוי של פחת, כמו במקרה
4 של הדירות הפטורות, אין מצב של כפל הטבה.
- 5 בנסיבות אלה, ניתן לקבוע כי בהחלט ישנה אפשרות סבירה, אם לא למעלה מכך, שהשאלה
6 המשפטית שבמחלוקת תוכרע לטובה הקבוצה.
- 7 האם תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין?
- 8 63. השאלה הבאה שיש לברר היא האם תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה
9 במחלוקת בנסיבות הענין. בהקשר זה מתעוררות שתי שאלות נפרדות. השאלה האחת, נוגעת
10 ליעילות והוגנות כלי התובענה הייצוגית במקרה כגון דא, בו קיים שוני עובדתי בין חברי
11 הקבוצה ובסעד המגיע לכל אחד מהם. בסופו של דבר, שיעור הפחת שנוכה על-ידי המשיבה
12 מתוך שווי הרכישה של כל אחד מחברי הקבוצה במסגרת חישוב השבח במקרקעין, קרי
13 ה"נזק" עליו מושתתת תובענה ייצוגית זו, היה שונה מזה שנוכה לחבריו האחרים לקבוצה,
14 נוכח השפעת נתונים שונים על שיעור הפחת (למשל, משך ההחזקה בדירה, שווי הרכישה וכו').
15 לפיכך, שיעור מס השבח ה"עודף" ששולם- שונה הוא מנישום לנישום. השאלה השנייה היא
16 האם יש מקום להתיר תובענה ייצוגית מקום בו קיים מסלול פרטני, ייחודי וייעודי של השגה
17 וערר, מסלול עליו ויתר המבקש בידועין משום שהעדיף מלכתחילה לבחור במסלול העוקף של
18 תובענה ייצוגית. נדון בסוגיות אלו כסדרן.
- 19 64. בכל הנוגע לשונות הנוגעת לסעד בלבד, מקובלת עלי טענתו של המבקש לפיה אין בה כשלעצמה
20 כדי להוות חסם בפני אישור התובענה כייצוגית. הלכה היא כי אין לדחות בקשה לאישור
21 תובענה ייצוגית אך בשל קיומה של שונות בין חברי הקבוצה, אלא אם כן ברור כי לא ניתן
22 להתגבר על הקשיים שמעוררת שונות זו באמצעות הכלים שמעמיד סעיף 20 לחוק תובענות
23 ייצוגיות (ראו: בר"מ 9100/15 עיריית פתח תקווה נ' מרדכי, פס' 20 (נבו 28.06.2018); ע"א
24 6887/03 רזניק נ' ניר שיתופי אגודה ארצית שיתופית להתיישבות, פס' 27 (נבו 20.7.2010)
25 (להלן: "רזניק"); רע"א 4114/17 כמיפל בע"מ נ' זוהר (נבו 2.11.2017)). יפים לענין זה הדברים
26 הבאים:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 "בכל מקרה שבו מוגשת תובענה ייצוגית, יש לבחון האם קיים דמיון מספיק בין חברי
2 הקבוצה. ... בהקשר זה נפסק כי "נקודת המוצא היא, כי לא נדרש שכל השאלות
3 המתעוררות בגדר התובענה הייצוגית תהיינה משותפות לחברי הקבוצה. די בכך שיש
4 שאלות משותפות של עובדה או משפט שהן 'מהותיות' ... ואמנם, לא אחת הובעה הדעה
5 כי קיומם של הבדלים בין חברי הקבוצה אינו מוביל בהכרח למסקנה כי לא ניתן לאשרה
6 כתובענה כייצוגית ... הדמיון הנדרש בין חברי הקבוצה צריך אפוא להיות מספיק, ולא
7 בהכרח מלא. בנוסף לכך, בחוק תובענות ייצוגיות קיימים פתרונות אפשריים למקרים
8 של היעדר הומוגניות בין חברי הקבוצה. " (ע"א 7141/13 קונקטיב גרופ בע"מ נ' דבוש,
9 פס' 4 ו-5 לפסק-דינה של כב' השופטת ד' ברק-ארז וכן פס' א' לפסק-דינו של כב' השופט
10 י" דנציגר (נבו) 5.11.2015).
- 11 65. הנה כי כן, עצם הצורך בחישוב פרטני ביחס לנזקו של כל נישום ונישום, אין בו כדי להצדיק
12 את דחייתה של הבקשה לאישור התובענה הייצוגית. בסופו של דבר, המבקש הציב שאלה
13 משפטיות אחת המשותפת למספר רב של נישומים, גם אם ההשלכות החישוביות שונות
14 ביניהם. ליבתה של התובענה הייצוגית היא אותה שאלה משפטית משותפת, ולא שאלת הנזק.
15 הכרעה בשאלה המשפטית כמוה כהתרתו של קשר גורדי באבחת חרב. השונות בשאלת הנזק
16 אכן קיימת מטבע הדברים, אך חרף נסיונה המרשים של המשיבה להאדיר עד מאוד את
17 המורכבות של בירור שאלה זו ולהציגה כשאלה כה סבוכה עד אשר לא ניתן להכריע בה כלל
18 במסגרת תובענה ייצוגית, לא התרשמתי כי אכן כצעקתה. מטבע הדברים, כל נתבע הנדרש
19 להשיב כספים שגבה שלא כדין, ינסה בכל מאודו להצביע על המורכבות הכרוכה בקביעת
20 שיעורו המדוייק של הנזק שנגרם לכל אחד מחברי הקבוצה, והמקרה הנוכחי יוכיח. במקרה
21 דנן, קביעת שיעורו של הנזק הפרטני שנגרם לכל אחד מחברי הקבוצה "לא בשמיים היא",
22 והנתונים הדרושים לכך מצויים תחת ידיה של המשיבה עצמה. וכפי שצויין בענין **מתכות עמק**
23 **זבולון**: "כמו כן, יש להביא בחשבון ... כי בשלב זה הכלים הדיוניים העומדים לרשותו של
24 התובע הייצוגי מוגבלים באופן שמטבעו מקשה עליו להוכיח את עילת התביעה. לטעמי,
25 הדברים נכונים ביתר שאת בנסיבות בהן מדובר במערכת יחסים בין מבטח למבוטח בה
26 למבטח ישנה שליטה על מסמכים מהותיים שלא נמצאים בידי המבוטח, מסמכים שעשויים
27 לסייע רבות להוכחת עילת התביעה בשלב אישור התובענה כייצוגית." מכל מקום, השונות,
28 הגם שהיא בהחלט קיימת, אינה משמעותית במידה כזו שתוביל למסקנה כי התובענה
29 הייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת (רזניק, פס' 24-27). ישנה גם
30 חשיבות רבה לכך שנוזקם של מרבית הנישומים הכלולים בקבוצה הוא קטן יחסית, ואין בו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 תמריץ מספק מבחינתם לפנות למסלול ההשגה והערר. והרי מוסד התובענה הייצוגית נועד,
2 בין השאר, לשם התגברות על העדר התמריץ של הפרט למצות את זכויותיו מול הנתבע:
- 3 "מוסד התובענה הייצוגית נושא חשיבות רבה בצמצום הפער המובנה שבין התמריץ
4 הפרטי לעשיית שימוש במערכת אכיפת החוק האזרחית לבין התמריץ החברתי הכולל
5 לעשיית שימוש שכזה. במילים אחרות, מוסד זה מאפשר התפתחותן של תביעות שאף
6 כי קיים אינטרס חברתי בבירורן, ייתכן ולא היו יוצאות לפועל בהיעדרו, היות שתוחלתה
7 של התועלת הפרטית שמפיק התובע הבודד, שמתעלם בדרך כלל מן ההשלכות
8 החברתיות של תביעתו, נמוכה מתוחלת ההשקעה בהגשת התביעה. תכלית זו מתממשת
9 הן במתן פיצוי לניזוקים שתמריצי ההשקעה שלהם נמוכים, כך שבהיעדרו של מוסד
10 התובענה הייצוגית עלולים להימנע מלהשקיע את המאמץ הכרוך בהגשת תביעה, והן
11 בהרתעתם של מעוולים פוטנציאליים שבהיעדרו של מוסד זה אינם נושאים ב"מחיר"
12 הנזקים שלהם גרמו..." (ע"א 345/03 רייכרט נ' יורשי המנוח משה שמש ז"ל, פס" 2
13 לפסק-דינה של כב' השופטת ע' ארבל (נבו 7.6.2007) (להלן: "רייכרט")).
- 14 בהקשר זה בהחלט מקובלת עליי טענתו של המבקש, כי נזק נטען בסכום של כ- 10,000 ₪
15 בלבד במקרה הפרטני שלו (או לשיטתה של המשיבה, נזק ממוצע של כ- 7,000 ₪ בלבד לכלל
16 חברי הקבוצה- ע' 24 לפרוטוקול הדיון מיום 17.11.2020), איננו גבוה דיו על מנת שהנישום
17 הסביר יטרח לאחוז בגינו בהליכים משפטיים נגד המשיבה, שכוחה רב לאין שיעור מכוחו הדל.
18 סכומו הנמוך יחסית של הנזק הפרטני מהווה תמריץ שלילי מבחינתו של הנישום הבודד, בשים
19 לב להוצאות הכרוכות בניהול הליך משפטי של הגשת ערר לוועדת הערר, שלבטח עולות על
20 סכום זה.
- 21 66. מכל מקום, מוסד התובענה הייצוגית אינו מוגבל רק למקרים בהם נזקו של הנפגע הוא נמוך.
22 התובענה הייצוגית יכולה בהחלט להיות כלי יעיל והוגן גם לקבוצת נפגעים שנזקו של כל אחד
23 מהם הוא משמעותי. כפי שנכתב בענין רייכרט:
- 24 "התובענה הייצוגית עשויה לשרת תכליות אלה גם כשתוחלת הנזק מהווה תמריץ מספק
25 מבחינת התובע הבודד להגיש תביעה, ולא רק במקרים שתוחלת זו נמוכה." (פס" 3 לפסק-
26 דינה של כב' השופטת ע' ארבל. וראו גם פס" 9 לפסק-דינה של כב' הנשיאה ד' ביניש).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 67. מהאמור עולה כי העובדה שזקו האישי של כל נישום שונה משל רעהו וכי הקבוצה אינה
2 "הומוגנית", כלשון המשיבה, אינה מהווה סיבה מספקת לדחיית הבקשה לאישור. כאמור,
3 כלל חברי הקבוצה מושפעים משאלה משפטית אחת ויחידה, גם אם נזקו של כל אחד מהם
4 שונה. בנוסף, מספר חברי הקבוצה הוא גדול יחסית ועומד על לפחות כ-6,600 נישומים, לפי
5 עדותה של עו"ד אתי לוסקי, המצהירה מטעם המשיבה (עמ' 24 לפרוטוקול הדיון מיום
6 17.11.2020). נתונים אלה מחזקים את המסקנה כי ישנו אינטרס ציבורי מובהק בבירור
7 השאלה המשפטית וכי הבקשה משרתת תכליות חשובות של מוסד התובענה הייצוגית, קרי,
8 היותה כלי יעיל וזול לשמירת זכויותיו של הפרט כאשר הנזק הנגרם לו הוא קטן יחסית, מניעת
9 התעשרות בלתי צודקת של הצד הפוגע והרתעתם של פוגעים אחרים.
- 10 68. נדון כעת בסוגיה השנייה שצוינה לעיל, והיא אי מיצוי המסלול של השגה וערר על-ידי המבקש.
11 בהקשר זה המשיבה טוענת כי יש לדחות את הבקשה לאישור על הסף, משום ששומה היה על
12 המבקש לפנות למסלול של השגה וערר ולא למסלול של תובענה ייצוגית.
- 13 אקדים מסקנה לדיון ואציין כי לא מצאתי שיש מקום לסלק את ההליך על הסף מחמת אי
14 מיצוי המסלול של השגה וערר. פרט 11 לתוספת השניה של חוק תובענות ייצוגיות קובע כי
15 תביעה שניתן להגיש בה בקשה לאישור תובענה ייצוגית היא "**תביעה נגד רשות להשבת**
16 **סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר**...". והרי בחוקי מס רבים
17 עומדים לרשות הנישום מסלולי השגה וערר, ואם היה ממש בטענתה זו של המשיבה, לפיה אין
18 לברר תובענה ייצוגית מקום בו קבועים בחוקי המס מסלולי השגה וערר, הרי שהוראת סעיף
19 11 לתוספת השניה היתה הופכת במידה רבה לאות מתה.
- 20 69. זאת ועוד, המשיבה מבססת טיעונה זה על ההלכה שנפסקה בענין **אספיאדה**. ואולם, באותו
21 ענין הבהירו שופטות הרוב כי ההלכה שנפסקה בנוגע לשאלה האם ניתן להגיש תובענה ייצוגית
22 בגין חיוב בארנונה בנסיבות שבהן הדין מתווה מסלול ייחודי נפרד להשגה וערר על השומה,
23 חלה אך ורק על תובענות ייצוגיות בענייני ארנונה, ולא בהכרח על תובענות ייצוגיות נגד רשות
24 המסים, כפי המקרה בעניננו. וכדברי כב' השופטת ד' ברק-ארז :
- 25 "בעיקרו של דבר, ברצוני להדגיש כי עמדתי בנושא שבפנינו נגזרת מן הייחוד של מסלול
26 ההשגה בדיני הארנונה, שהוא מסלול שונה ובעל מאפיינים מיוחדים בהשוואה לחלק
27 ממסלולי ההשגה האחרים שאליהם התייחסה חברתי. ... לעומת זאת, בתחום מס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ההכנסה הגשת השגה אינה מוגבלת לעילות מסוימות, ויכולה להשתרע על כל מחלוקת
2 מול פקיד השומה, גם כזו שהיא בעלת מאפיינים משפטיים מובהקים. ... אני סבורה
3 שהמקרה שלפנינו אינו מצריך הכרעה בסוגיה המורכבת של היחס בין הליך ההשגה
4 בדיני מס הכנסה לבין תובענות ייצוגיות בתחום דיני המס, שאף לא שמענו טענות
5 בעניינה. אין ספק שדיני מס ההכנסה אינם אמורים להישאר מחוץ לעולמן של
6 התובענות הייצוגיות. עם זאת, במשך הזמן יצטרך להתברר היחס שבין הליך ההשגה
7 לבין הגשת תובענות כאלה. " (אספיאדה, פס' 38-40 לפסק-דינה).
- 8 כב' הנשיאה מ' נאור, שהצטרפה לעמדתה של כב' השופטת ד' ברק-ארז, הבהירה אף היא כי
9 "דבריי מתייחסים אך ורק לתובענות ייצוגיות בסוגיה שנדונה לפנינו, של סיווג נכס לצורכי
10 ארנונה. איני מבקשת לחוות דעה במסגרת זו לגבי דינן של תובענות ייצוגיות בנושאים
11 אחרים, לרבות בתחום המס. סוגיות אלה לא נדונו לפנינו ואין ללמוד מהאמור כאן דבר
12 לגביהן."
- 13 מכאן שהלכת אספיאדה אינה מונעת בהכרח הגשה של תובענה ייצוגית נגד רשות המסים בגין
14 גביית מס שלא כדין.
- 15
- 16 למסקנה דומה, לפיה הלכת אספיאדה אינה מונעת בהכרח תובענה ייצוגית נגד רשות המסים
17 בגין גביית מס שלא כדין, הגיע בית המשפט המחוזי במסגרת ת"צ (מינהליים י-ם) 23894-09-
18 19 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' גורביץ', פס' 15 (נבו 19.11.2020). ראה גם ת"צ
19 (מינהליים ת"א) 53101-06-16 דרור שלי נ' רשות המיסים, פס' 34 (נבו 22.09.2019), שם נפסק
20 כי "מקובלת עליו עמדת המבקשים לפיה משמדובר בסוגיה עקרונית, אין להוליכו במסלול
21 השומתי על מנת למצות את טענותיו, כאשר מדובר במחלוקת פרשנית עקרונית שעמדת
22 הרשות לגביה ידועה מראש..."
70. יתר על כן, הגם שבענין אספיאדה דעת הרוב קבעה כי על דרך הכלל, לא ניתן לברר טענות
23 הנוגעות לסיווג נכסים לצורכי ארנונה במתכונת של תובענה ייצוגית, וזאת בעטיו של מסלול
24 השגה וערר שנקבע בדין לצורך כך, הרי שנפסק באותו ענין ממש כי לכלל זה ישנו חריג, "פתח
25 צר" כלשונה של כב' השופטת ד' ברק-ארז, לפיו בית המשפט עשוי להכיר בהצדקה להגיש
26 תובענה ייצוגית חלף צעידה במסלול הסטטוטורי של השגה וערר, במקרים חריגים בעלי
27



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 חשיבות ציבורית מיוחדת, שבהם מתעוררת שאלה משפטית עקרונית המשותפת לנישומים
 2 רבים והדעת נותנת כי אין טעם בבירור הטענה במסגרת הליכי ההשגה והערר (פס' 23 ו-43
 3 לפסק-דינה של כב' השופטת ד' ברק-ארז). לעומת זאת, כב' השופטת (כתוארה אז) א' חיות
 4 סברה בדעת מיעוט כי "העובדה שקיים מסלול סטטוטורי ייחודי לבירור ההליך האישי היא,
 5 כשלעצמה, אינה צריכה להקים מחסום מפני תובענה ייצוגית באותו נושא והשאלה המרכזית
 6 שאליה על בית המשפט להידרש בהקשר זה היא - האם '[ה]תובענה ייצוגית היא הדרך
 7 היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין'" (פס' 5 לפסק-דינה)).
- 8 71. ואכן, אף אם היינו מגיעים למסקנה כי הכלל שנקבע בהלכת **אספיאדה** חל גם ביחס לתובענות
 9 ייצוגיות הנוגעות למיסוי מקרקעין, עדיין דומה כי המקרה דנן נמנה בדיוק על אותם מקרים
 10 המהווים חריג לכלל, שהרי בענייננו התובענה הייצוגית מושתתת על שאלה עקרונית אשר
 11 משותפת לנישומים רבים, שהיא בעלת חשיבות ציבורית מיוחדת, וספק אם יש טעם לבררה
 12 במסגרת הליכי השגה וערר. יפים לעניין זה דברי כב' השופט נ' סולברג, אשר קבע כי גם כאשר
 13 עסקינן בתובענה ייצוגית בדיני ארנונה, ניתן להתירה אם מדובר בקבוצה המונה אלפי נישומים
 14 הנדרשים לנהל אלפי הליכי השגה פרטניים :
- 15 "האם יש בתובענות הייצוגיות 'חשיבות ציבורית עקרונית מיוחדת' המצדיקה את
 16 בחינתן בבית המשפט? לכך אשיב בחיוב, ממספר טעמים. ראשית, היקפה של הקבוצה
 17 המיוצגת – כל תושבי רענה שחויבו בגין שטחים מעין השטחים המקורים שבמחלוקת
 18 – מלמדנו על ההשפעה הנרחבת אשר תיוודע להכרעה בשאלה הפרשנית הנדונה. אך לא
 19 ההיקף לבדו הביאני לתשובה חיובית כאמור. נוסף על כך, דומני כי תכליתיו של מסלול
 20 ההשגה שבחוק מצדדות בסטייה ממנו בענייננו. הקבוצה המיוצגת בתובענות דנן מונה
 21 מאות רבות של נישומים, שמא אף אלפים, הנדרשים כעת לנהל אלפי הליכי השגה
 22 פרטניים, לשם הכרעה בשאלה אחת משותפת. מצב שכזה ודאי איננו עולה בקנה אחד
 23 עם השאיפה להליך יעיל ומהיר עד כמה שניתן." (עע"מ 728/17 רחמים שמואל נ' עיריית
 24 רענה, פס' 22 (נבו 04.02.2018)).
- 25 ראה גם ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל משרד האוצר-רשות המיסים, פס' 88
 26 (נבו 14.2.2017) :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 **"בענייננו מדובר בנושא בעל חשיבות עקרונית אשר לטעמי ראוי להיכלל בגדר החריגים**
2 **לכלל, בהיותו נוגע לאופן פרשנות המשיבה את הוראות הדין ויישומו ביחס לציבור רחב**
3 **של נישומים."**
- 4 72. ודוק, גם בענייננו מדובר כאמור בשאלה בעלת חשיבות ציבורית ועקרונית, שיש לה השלכות
5 על אלפי נישומים, שמספרם אף יילך ויגדל מדי שנה בשנה, במיוחד כאשר לכאורה ומבלי
6 לקבוע מסמרות, ישנו חשש של ממש שמא רשות המסים עשתה דין לעצמה, ובניגוד לקביעת
7 המחוקק, גבתה ועודנה גובה כספי מס שבח ביתר מבעלי הדירות הפטורות, אגב פרשנות
8 מוטעית של חוק הפטור ועל יסוד היקש מהוראת חוק אחרת הדנה בכלל במי שבחר במסלול
9 המס המופחת. בנוסף, שיקולי יעילות, העומדים בבסיס מוסד התובענה הייצוגית (ראו
10 רייכרט, פסי' 9 לפסק-דינה של כב' הנשיאה ד' ביניש), מורים כי תובענה ייצוגית היא הכלי
11 המתאים לעניין דנן. במקום אלפי הליכי השגה וערר פרטיים, העלולים גם להוביל לחוסר
12 אחידות בפסיקות ועדות הערר, ניתן להכריע בשאלה המשפטית המתעוררת בהליך אחד מרוכז,
13 שיש בו חסכון רב במשאבים, הן לבית המשפט והן לצדדים. המסקנה המתבקשת היא
14 שהתובענה הייצוגית אכן מהווה את הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין.
- 15 73. זאת ועוד, בבחינת למעלה מהצורך אציין כי לו היה נדרש המבקש למצות ראשית לכל את
16 מסלול ההשגה והערר, וטענותיו היו נדחות במסגרת מסלול זה, אזי היה נסתם הגולל על
17 הדרך לתובענה ייצוגית, שהרי במקרה כזה לא היה עולה בידי המבקש להצביע על קיומה של
18 עילה אישית. מנגד, אם מסלול ההשגה והערר היה מוכתר בהצלחה, גם אז היתה נחסמת בפני
19 המבקש האפשרות להגיש תובענה ייצוגית, משום שהוא היה זוכה לסעד פרטני ובכך היה
20 ממצה עד תום את עילתו האישית, שקיומה מהווה תנאי להגשתה של תובענה ייצוגית. משמע,
21 שליחתו של המבקש למסלול ההשגה והערר פירושה המעשי הוא סתימת הגולל על האפשרות
22 לברר אי פעם את הסכסוך במתכונת של תובענה ייצוגית, תוצאה שאינה נראית סבירה על פניה
23 נוכח הוראת סעיף 11 לתוספת השניה של חוק תובענות ייצוגיות שמתירה הגשת תביעה נגד
24 רשות שגבתה מס שלא כדין. ואכן, בענין **אספיאדה** עמדה כב' השופטת (כתוארה אז) א' חיות
25 על מצב דברים זה :
- 26 **"לגישתי, העובדה שהמערערים לא השיגו על חיובם בארנונה לשנת 2010 (להבדיל**
27 **משנת 2011 שבה הגישו השגה אשר נדחתה), אינה חוסמת את דרכם מלהגיש בקשה**
28 **לאישור תובענה ייצוגית המתייחסת לגביית יתר בשנת 2010. אדרבא, אילו הגישו השגה**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 כזו ונדחו היה בכך בעיני כדי לחסום את זרכם מלנקוט במסלול התובענה הייצוגית,
2 משום שבחרו במסלול התביעה האישית ונכשלו. " (פס' 7 לפסק-דינה).
- 3 74. טענה נוספת של המשיבה בהקשר זה עניינה במורכבות הבדיקה של זכאות חברי הקבוצה
4 להשבה כספית. לטענת המשיבה, איתור הנישומים החברים בקבוצה הוא מורכב ומסורבל
5 במיוחד, וכולל בדיקה ידנית של אלפי טפסים, טופס-טופס, מה שכמובן יטיל עליה עול כלכלי
6 כבד.
- 7 ברם, מורכבות הבדיקה אין בה כדי להצדיק את דחייתה של הבקשה. מסקנתי זו מבוססת על
8 מספר אדנים: ראשית, מעדותה של עו"ד לוסקי ניכר כי המשיבה השכילה, לאחר בדיקה
9 ראשונית בלבד וללא מאמץ מיוחד, לכמת באופן משוער את מספר הנישומים שהתובענה
10 רלוונטית אליהם – מדובר בכ- 6,600 נישומים (עמ' 24 לפרוטוקול 17.11.2020), ואף לאמוד
11 את סכום הנזק הממוצע ביחס לכל נישום (כ- 7,000 ₪). מכאן עולה שאף אם חלק מהבדיקה
12 הוא מורכב, עדיין לא מדובר במשימה שהיא מעבר ליכולתה של המשיבה אגב השקעת מאמץ
13 סביר. חיזוק למסקנה זו נמצא בעדותה של עו"ד לוסקי: "לא אמרנו שהטפסים לא קיימים,
14 רק אמרנו שהבדיקה עצמה היא מסורבלת מאוד..." (עמ' 29 לפרוטוקול 17.11.2020). שנית,
15 גם אם מחצית מן הדיווחים הוגש באופן ידני כעדותה של הגב' לוסקי (שם, בעמ' 24), עדיין
16 המחצית השניה הוגשה באופן מקוון מה שאמור להקל על איתור הנתונים הדרושים לשם
17 בירור התביעה. לא התרשמתי כי בדיקה של כ-3,300 טפסים לערך (מחצית של 6,600), תהווה
18 הכבדה בלתי סבירה על המשיבה. לבסוף, מורכבות כלשהי בשאלת כימות הנזק היא חלק בלתי
19 נפרד מתובענות ייצוגיות מסויימות, ואם זו תהא אמת המידה לפיה ייחרץ גורלה של תובענה
20 כזו לשבט או לחסד, חלק ניכר מהתובעות הייצוגיות כלל לא תוכלנה להתברר.
- 21 ייצוג הולם וניהול בתום לב על ידי המבקש ובא כוחו
- 22 75. כאמור לעיל, הוראות סעיף 8(א)(3) וסעיף 8(א)(4) לחוק תובענות ייצוגיות מחייבות, כתנאי
23 מקדים לאישור תובענה כייצוגית, כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינהל בדרך הולמת
24 ובתום-לב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 76. המשיבה טענה כי העובדה שהמבקש הגיש את הבקשה לאישור בבית המשפט בעיר תל-אביב-
2 יפו, ולא בעיר חיפה שהיא מקום פעילותו ומגוריו, מקימה חשש לחוסר תום-לב ול- forum
3 shopping.

4 אין בידי לקבל טענה זו. המבקש הבהיר כי הסיבה שבגינה העדיף לנהל את ההליך בעיר תל-
5 אביב-יפו ולא בעיר חיפה נעוצה בכך שהוא מייצג, כעורך-דין, רשויות הנתבעות בתובענות
6 ייצוגיות בבית המשפט המחוזי בחיפה, וברצונו להמנע מהמבוכה הכרוכה בניהול תיק אישי
7 שלו בבית משפט שבו הוא מופיע תדיר כמייצג רשויות. לא מדובר איפוא ב- forum shopping,
8 מה גם שהמשיבה לא הראתה כי לו הוגש ההליך בעיר חיפה, הוא היה מתברר דווקא אצל
9 המותב שישב בראש ההרכב בענין וימן. בסופו של דבר, בכפוף לקיומה של סמכות מקומית,
10 הבחירה להתדיין דווקא בבית משפט זה ולא בבית משפט אחר, אינה מבססת טענה לפגם
11 בתום-לבו של המבקש או בהוגנות הייצוג. גם התנגדותו של המבקש לעריכת "מקצה שיפורים"
12 מטעם המשיבה, בדמות הגשתו של תצהיר משלים לאחר שהמשיבה כבר הגישה תשובה מאוד
13 מפורטת לבקשה, היתה התנגדות דיונית לגיטימית שאף הוכתרה בהצלחה (ראה החלטות
14 מיום 7.9.2020, מיום 30.9.2020 ומיום 14.10.2020), וממילא אין בה כדי לבסס טענה נגד תום
15 ליבו של המבקש. לגופו של ענין, ומתוך התרשמות מהאופן המקצועי והמיומן שבו ניהלו
16 המבקש ובא כוחו את ההליך עד כה, באתי לכלל מסקנה כי עניינם של חברי הקבוצה ייוצג
17 ויונהל בדרך הולמת ובתום-לב באמצעות המבקש ובא כוחו.

18 האם המס נגבה שלא כדין?

19 77. כאמור, לפי סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות, "לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה
20 כמפורט בתוספת השניה". הפרט הרלוונטי לענייננו הוא פרט 11 לתוספת השניה שעניינו
21 "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר...".

22 78. לטענת המשיבה, הסכומים שגבתה מהמבקש על פי הוראה 5/2007 מהוויס גבייה כדין, מכיוון
23 שהיא פעלה בהתאם לפרשנות המקובלת של הדין, שאף אושררה בפסק-דינה של ועדת הערר
24 בענין וימן. לפיכך, גם קביעה בדיעבד לפיה לא היה מקום לגבות את תוספת המס מאת המבקש
25 – לא תהפוך את הגבייה שכבר בוצעה לגבייה "שלא כדין".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 20-01-42666 חן נ' רשות המיסים

תיק חיזוני :

1 טענתה זו של המשיבה דינה להידחות. בסופו של דבר, התשובה לשאלה האם הגבייה הייתה
2 כדין אם לאו, מושפעת באופן ישיר מן ההכרעה בשאלה המשפטית מושא הליך זה. אם ייקבע
3 שהוראה 5/2007 הינה חוקית, הרי שהגבייה הייתה כדין. אם ייקבע ההיפך, קרי שההוראה
4 הינה בלתי-חוקית, הרי שכל גבייה הנובעת ממנה היא גבייה שלא כדין. הסתמכות על פסק
5 דינה של ועדת הערר בעניינו הפרטי של וימן, כוחה יפה אך ורק ביחס לחוקיות הגביה מאותו
6 וימן, ולא ביחס לכלל הנישומים שעניינם כלל לא נדון. ואכן, כבר נפסק כי הפרשנות הנכונה
7 של פרט 11 לתוספת השניה היא שניתן לאשר תובענה כייצוגית גם אם הסכומים הנתבעים
8 להשבה נגבו לכתחילה כדין ורק במועד מאוחר יותר התברר כי יש חובה להשיבם :

9 **"... אין למצוא בדיוני הכנסת תמיכה לעמדת העירייה כאילו הייתה כוונה לצמצם את**
10 **הוראת פרט 11 באופן שימנע הגשת תובענות ייצוגיות להשבת סכומים שהעירייה גבתה**
11 **כמס, אגרה או תשלום חובה, מקום שהחובה להשיבם נוצרה לאחר שנגבו. מסקנתי היא,**
12 **אפוא, כי לשונו של פרט 11 לחוק תובענות ייצוגיות וכן תכליתו תומכים בפרשנות לפיה**
13 **ניתן לנהל תובענה ייצוגית להשבת סכומים גם כאשר אלה נגבו לכתחילה כדין ובמועד**
14 **מאוחר יותר התברר כי יש חובה להשיבם."**

15 (בר"מ 9100/15 עיריית פתח תקווה נ' מרדכי, פס' 18-19 לפסק-דינה של כב' הנשיאה א'
16 חיות (פורסם בנבו, 28.06.2018)) (ההדגשה אינה במקור, ח.ב.).

17 79. אשר על כן, המבקש מקיים אחר כל תנאיו של סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות.

18 צירוף ראיות לסיכומי המשיבה

19 80. המבקש טוען כי יש למחוק מסיכומי המשיבה ראיות חדשות שצורפו אליהן שלא כדין. מדובר
20 בנספח 1 לסיכומי המשיבה. בתשובה, טוענת המשיבה כי צירפה את נספח 1 לסיכומיה כדי
21 להפריך את טענתו של המבקש, שהועלתה לראשונה בסיכומיו, לפיה החל משנת 2017 עסקאות
22 מכר דירות מדווחות באופן מקוון, וכן כדי להתמודד עם מוצג מב/1 שהוגש לראשונה בשלב
23 חקירת העדים.

24 גם בענין זה הדין עם המבקש. כידוע, הכלל הוא שאין להגניב ראיות חדשות לסיכומים (ע"א
25 202/70 אליהו נ' יחזקאלי, פ"ד כה(2) 425 (1971); ע"א 210/84 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ'
26 אריה חברה לביטוח בע"מ, פ"ד מא(2) 667 (1987); ע"א 10171/07 אמיל דהן נ' י.ס (נבו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 כלל זה חל גם כאשר מבקשים להפריך ראייה שהוגשה כדין בשלב חקירת העדים
2 (מוצג מב/1). גם כאשר יש התנגדות להעלאת טענה מסויימת שהעלה הצד שכנגד לראשונה
3 בסיכומיו, אין הדבר מצדיק צירוף אסור של ראיות לסיכומים מצידו של המתנגד.

4 סוף דבר

5 81. נוכח כלל האמור לעיל, באתי לכלל מסקנה כי המבקש הצביע על עילת תביעה בגין גביה שלא
6 כדין שביצעה המשיבה לפי פרט 11 לתוספת השניה של חוק תובענות ייצוגיות; כי התובענה
7 מעוררת שאלה מהותית של משפט המשותפת לכלל חברי הקבוצה, וכי קיימת אפשרות סבירה
8 ששאלה זו תוכרע בתובענה לטובת הקבוצה. כמו כן, בנסיבות העניין, תובענה ייצוגית היא
9 הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת ואף קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי
10 הקבוצה ייוצג וינהל על ידי המבקש ובא כוחו בדרך הולמת ובתום לב. לפיכך, יש מקום לאשר
11 את ניהול התובענה הייצוגית כמבוקש.

12 82. על פי סעיף 14(א) לחוק תובענות ייצוגיות, אני מורה כדלקמן :

13 א. הקבוצה בשמה תנוהל התובענה הייצוגית היא בעלים של דירות למגורים שמתקיימים
14 בהם התנאים המצטברים הבאים :

15 1. השכירו את דירותיהם למגורים ושכר הדירה שקיבלו היה פטור לפי חוק הפטור ;

16 2. מכרו את דירותיהם בין התקופה שראשיתה בשנתיים שקדמו להגשת הבקשה
17 (בהתאם להוראת סעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות), קרי, החל ביום 20.1.2018,
18 וסיומה במועד מתן החלטה זו (בהתאם להלכה שנפסקה בענין **מנירב**).

19 3. המשיבה ניכתה פחת משווי רכישת דירותיהם ;

20 4. שילמו בפועל את מס השבח בגין מכירת הדירות, לרבות את אותו חלק ממנו שנובע
21 מניכוי הפחת כאמור.

22 ב. התובע המייצג הוא עו"ד רשף חן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 ג. בא כוחו של התובע המייצג הוא עו"ד אליהו מאיר.
- 2 ד. עילות התביעה בגינן מאושרת התובענה הייצוגית הן עשיית עושר ולא במשפט וגביית מס
3 שלא כדין ובחוסר סמכות.
- 4 ה. השאלה המשותפת לקבוצה היא האם לצורך חישוב מס שבח של בעל דירת מגורים אשר
5 השכיר אותה בפטור ממס הכנסה ולא ניכה בגינה פחת, רשאית המשיבה להפחית פחת
6 ממחיר רכישת הדירה.
- 7 ו. הסעד הנתבע הוא השבת אותו חלק ממס השבח אשר שולם על ידי חברי הקבוצה, הנובע
8 מניכוי הפחת ביחס לדירות שמכרו.
- 9 83. המשיבה תישא בשכר טרחתו של ב"כ המבקש בגין בקשה זו, בסך של 25,000 ₪.
- 10 84. הצדדים יפרסמו הודעה בדבר אישור התובענה הייצוגית, כאמור בסעיף 25 לחוק תובענות
11 ייצוגיות. ההודעה תכלול את הפרטים הנדרשים על פי סעיף 14(א) לחוק תובענות ייצוגיות וכן
12 הבהרה בדבר זכותו של כל חבר בקבוצה להודיע לבית המשפט תוך 45 יום מיום פרסום
13 ההודעה על רצונו שלא להיכלל בקבוצה בהתאם לסעיף 11 לחוק תובענות ייצוגיות. ההודעה
14 תפורסם בשני עיתונים יומיים נפוצים, והמשיבה תישא בהוצאות הפרסום.
- 15 85. נוסח ההודעה, צורתה, אופן הצגתה והעיתונים בהם תפורסם, יתואמו בין באי כח הצדדים
16 ויובאו לאישור בית המשפט תוך 14 יום ממועד מתן החלטה זו. עותק של ההודעה יישלח על
17 ידי ב"כ המבקש ליועץ המשפטי לממשלה ולמנהל בתי המשפט לשם רישומה בפנקס תובענות
18 ייצוגיות.
- 19 86. קדם משפט בתובענה הייצוגית ייערך ביום 4.10.2021 בשעה 11:30.
- 20 87. המזכירות תשלח החלטה זו לצדדים וכן למנהל בתי המשפט.
- 21 ניתנה היום, ט"ז אייר תשפ"א, 28 אפריל 2021, בהעדר הצדדים.
- 22



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים
מנהליים**

ת"צ 42666-01-20 חן נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

מג - ג

חגי ברנר, שופט, סגן הנשיא





בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

בע"מ 5620/24
בע"מ 17735-09-24

לפני: כבוד השופט דוד מינץ
כבוד השופטת יעל וילנר
כבוד השופטת גילה כנפי-שטייניץ

המבקשת בבע"מ 5620/24
והמשיבה בבע"מ
פלונת : 17735-09-24

נגד

המשיב בבע"מ 5620/24
והמבקש בבע"מ
פלוני : 17735-09-24

בקשות רשות ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופטים צ' ויצמן, י' מושקוביץ ו-א' סתיו), בעמ"ש 15734-10-23 ובעמ"ש 45801-12-23, מיום 14.6.2024

בשם המבקשת בבע"מ
5620/24
והמשיבה בבע"מ
עו"ד מיכאל אביב : 17735-09-24

בשם המשיב בבע"מ 5620/24
והמבקש בבע"מ
עו"ד טליה פרדו קופלמן : 17735-09-24

פסק-דין

השופטת יעל וילנר:

1. לפנינו שתי בקשות רשות ערעור שהדיון בהן אוחד, על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופטים צ' ויצמן, י' מושקוביץ ו-א' סתיו) בעמ"ש 15734-10-23 ובעמ"ש 45801-12-23 מיום 14.6.2024, שבגדרו נדחו בעיקרם ערעורי הצדדים על פסק דינו של בית המשפט לענייני משפחה בפתח תקווה (השופט ב' יזרעאלי) בתלה"מ 9319-04-21 מיום 5.9.2023. בפסק דין זה התקבלה בחלקה תביעת המבקש בבע"מ 17735-09-24 (להלן: האי"ש), למחצית מהזכויות בחמש דירות הרשומות על-שם המבקשת בבע"מ 5620/24 (להלן: האי"שה), לפי הלכת השיתוף הספציפי.

2. אומר כבר עתה, כי הבקשות שלפנינו מעוררות סוגיות עקרוניות הנוגעות למהותה של הלכת השיתוף הספציפי. על כן, אציע לחבריי כי נעשה שימוש בסמכותנו לפי תקנה 149(2)(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018, אשר הוחלה גם על בקשות רשות ערעור בענייני משפחה מכוח תקנה 44 לתקנות בית המשפט לענייני משפחה (סדרי דין), התשפ"א-2020, ונדון בבקשות רשות הערעור כאילו ניתנה רשות והוגשו ערעורים בהתאם לרשות שניתנה.

רקע עובדתי

3. האיש והאישה נישאו ביום 19.8.1996 ונפרדו לאחר כ-23 שנים, בשנת 2019; במהלך חייהם המשותפים נולדו להם שלושה ילדים. מספר שבועות עובר לנישואי הצדדים, ניתנו לאישה במתנה מאביה שתי חלקות קרקע חקלאיות בעיר נס ציונה, והן נרשמו על-שמה. כעבור כשש שנים, בשנת 2002 שונה ייעודה של אחת מהחלקות למגורים; עניינו של ההליך דנן בחלקה זו בלבד, והיא תיקרא להלן הקרקע.

4. בשלהי שנת 2002 חתמה האישה על עסקת קומבינציה עם קבלן, שבמסגרתה מכרה לו חלק מהקרקע, בתמורה לשבע דירות בבניין שייבנה עליה (הבניין או הקמתו ייקראו להלן גם: הפרויקט). לימים מכרה האישה שתיים מאותן שבע דירות (להלן: שתי הדירות שנמכרו) – ותמורתן הועברה לחשבון משותף של האיש והאישה – כך שנותרו בבעלותה חמש דירות בפרויקט (להלן: הדירות בנס ציונה או הדירות). במהלך השנים הושכרו הדירות בנס ציונה, ובני הזוג התגוררו בדירה ברעננה שבבעלותם המשותפת. כמו כן, לצדדים דירה נוספת ברעננה הרשומה על-שםם (להלן ביחד: הדירות ברעננה).

5. לאחר פרידתם בשנת 2019, הגישו הצדדים לבית המשפט לענייני משפחה תביעות רכוש הדדיות. במסגרת זו עתרה האישה לפירוק שיתוף בדירות ברעננה (תלה"מ 68967-11-20), כמו גם לשיפוי, בין היתר, בגין פערי השתכרות (תלה"מ 9319-04-21). מנגד, האיש תבע מחצית מהזכויות בדירות בנס ציונה, בטענה כי התנהלות הצדדים לאורך השנים מלמדת על כוונת שיתוף מצד האישה ביחס לדירות; לחילופין, האיש תבע מחצית משווי השבחתה של הקרקע, כנכס בר איזון במסגרת חוק יחסי ממון בין בני זוג, התשל"ג-1973 (להלן: חוק יחסי ממון או החוק; תלה"מ 59414-01-20).

אקדים ואומר, כי הערעורים שלפנינו ממוקדים בקביעות הערכאות קמא בעניין תביעתו של האיש.

6. בית המשפט לענייני משפחה קיבל בחלקה את תביעת האיש. נקבע, כי האיש הוכיח כוונת שיתוף ביחס לדירות; וכי לפיכך הן שייכות לו ולאישה בחלקים שווים. יחד עם זאת, נקבע כי השיתוף לא חל על הקרקע שעליה בנויות הדירות, במצבה "כפי שניתנה במתנה לאישה טרם הנישואין, וכפי שנרשמה על שמה בלבד, כקרקע חקלאית"; זאת, משום שהקרקע ניתנה במתנה לאישה בלבד. לפיכך, נקבע כי על האיש לשלם לאישה את "שווי הקרקע, כקרקע חקלאית".

7. בית המשפט הדגיש, כי על הצדדים חל חוק יחסי ממון, אשר מחריג ממנגנון האיזון שבו, בין היתר, "נכסים שהיו ל[בני הזוג – י"ו] ערב הנישואין"; ודחה את טענת האיש, שלפיה הקרקע ניתנה במתנה לו ולאישה יחד.

עם זאת, נקבע כאמור כי האיש הוכיח כוונת שיתוף ספציפי ביחס לדירות עצמן. הודגש, כי לאורך שנות הנישואין הייתה לאיש מעורבות פעילה בנוגע לפרויקט, החל בנקיטת הצעדים הנדרשים להוצאתו לפועל וכלה בניהול השכרת הדירות. בין היתר, נקבע כי האיש היה מעורב בשלב שינוי ייעוד הקרקע למגורים, בתור "נציג בעלים בקרקע", בעוד האישה לא הייתה מעורבת בשלב זה והסתמכה על האיש; וכי האיש פעל מול הקבלנים, וניהל את המשא ומתן עמם. עוד הודגש, כי האיש "הצליח להוכיח מעורבות פעילה, כמעט בלעדית, בטיפול בדירות לאורך הבניה וכן לאחר שנבנו". בין היתר, נקבע כי האיש הוא אשר קיבל את החזקה בדירות, טיפל בענייני המיסים הנוגעים לפרויקט ואף שילם בעצמו חלק מהם; כי האיש הוא שניהל את השכרת הדירות; כי דמי השכירות מהן, בין השנים 2014-2019, הועברו לחשבון המשותף של הצדדים; וכי האישה עצמה העידה שלא הייתה מעורבת בענייני הדירות. נקבע כי מכלול הפעולות הנ"ל, שלא לווה ב"התנגדות או הבעת עמדה מצד האישה, ותוך שהאישה נהנית הלכה למעשה מההתנהלות הכספית והפרוצדוראלית הנלווית לטיפול בדירות", מוכיח כי האישה ראתה באיש כשותף לזכויות בדירות.

נוסף על כך, נקבע כי בשנות חייהם המשותפות נהגו הצדדים בשיתופיות ניכרת בנוגע למשאביהם הכספיים, הן בנוגע לפרויקט ולדירות הן באופן כללי. אשר לפרויקט ולדירות צוין, בין היתר, כי התמורה משתי הדירות שנמכרו הועברה לחשבונות משותפים של הצדדים; כי הצדדים התנהלו מחשבונות אלה, הן לצרכיהם השוטפים הן ביחס לדירות; כי בני הזוג שילמו מחשבון משותף סכומים שנדרשו לנטילת משכנתא ששימשה לתשלום הוצאות הנוגעות לפרויקט; וכי הצדדים התנהלו בשיתופיות הן ביחס

להכנסותיהם מהדירות, הן ביחס להכנסותיהם מכלל המקורות. בעניין אחרון זה צוין, בין השאר, כי האיש העביר לחשבון משותף של הצדדים סך של 1.3 מיליון ש"ח מכספי ירושה שקיבל; כי הצדדים שיתפו את הכנסותיהם השוטפות ואת זכויותיהם הסוציאליות; וכי במהלך החיים המשותפים מכרה האישה דירות שהיו בבעלותה טרם הנישואין, כשמכספי התמורה נרכשו הדירות ברעננה, אשר רשומות כאמור על-שם שני בני הזוג. לנוכח האמור, נקבע כי גם אופן התנהלות הצדדים ביחס למשאביהם הכספיים מלמד על כוונת שיתוף מצד האישה בנוגע לדירות, ועל הצגת מצג מצדה כלפי האיש כי מדובר ברכושם המשותף; וכי האישה לא פעלה בשום שלב באופן שיבהיר לאיש כי הדירות הן רכושה הנפרד.

8. לנוכח כל זאת, נקבע כאמור כי הוכחה כוונת שיתוף ביחס לדירות; אך כי השיתוף לא חל על הקרקע שעליה בנויות הדירות – כפי שזו ניתנה במתנה לאישה, הינו כקרקע חקלאית – ולפיכך, על האיש לשלם לאישה את שווי הקרקע כקרקע חקלאית.

[להשלמת התמונה, יצוין כי בית המשפט לענייני משפחה דחה את תביעת האישה לשיפוי בגין פערי השתכרות; וכן הורה על פירוק שיתוף בדירות ברעננה].

9. על פסק דין זה הגישו הצדדים ערעורים מזה ומזה לבית המשפט המחוזי. בעיקרו של דבר, האישה ערערה על הקביעה שלפיה הוכחה כוונת שיתוף ביחס לדירות; ואילו האיש ערער על הקביעה שלפיה מזכויותיו בדירות יש לנכות את שווי הקרקע, כפי שזו ניתנה במתנה לאישה, כקרקע חקלאית.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

10. בית המשפט המחוזי (השופטת י' מושקוביץ והשופט א' סתיו, כנגד דעתו החולקת של השופט צ' ויצמן) קבע, כי יש להותיר על כנו את עיקר פסק דינו של בית המשפט לענייני משפחה. נקבע, כי אין מקום להתערב בקביעותיו, שלפיהן הוכחה כוונת שיתוף ספציפי ביחס לדירות. עם זאת, נקבע כי בהינתן שהקרקע ניתנה מלכתחילה במתנה לאישה בלבד, יש לבחון את היקף התפרשותו של השיתוף, ובפרט אם "חל השיתוף על הנכס במלואו או רק על השבח", וזאת בהתאם לשיקולים המשמשים באופן כללי להכרעה בשאלת קיומו של שיתוף ספציפי.

11. בית המשפט המחוזי קבע כי בניגוד לטענת האישה, מעורבות האיש בפרויקט כללה גם פעולות הנוגעות לשינוי ייעוד הקרקע למגורים; וכי לפיכך השיתוף בענייננו

חל גם "על עליית ערכה של הקרקע כתוצאה משינוי הייעוד". יחד עם זאת, נקבע כי "מטעמים שבדין ואף משיקולי צדק", לא הוכחה כוונת שיתוף בנוגע לקרקע, במצבה כקרקע חקלאית, כפי שזו התקבלה במתנה טרם הנישואין. קביעה זו התבססה, בעיקרו של דבר, על כך שהדירות בנס ציונה לא שימשו כבית המגורים של הצדדים, או כנס אחר בעל אופי משפחתי; ועל כך שלבני הזוג יש נכסים נוספים, חלקם בבעלות נפרדת, באופן שמעיד על היעדר שיתופיות מוחלטת ביחסים ביניהם. בית המשפט המחוזי הוסיף, כי כוונת השיתוף בענייננו התגבשה במועד נישואי הצדדים. לנוכח כל זאת, נקבע כי השיתוף בין הצדדים חל "רק לגבי השבח שצמח בתקופת השיתוף", שהן הדירות עצמן, ולא על הקרקע, כפי שקיבלה אותה האישה במתנה מאביה.

12. הודגש, כי קביעה זו מעוררת מורכבות יישומית, והתלבטות כיצד יש לתרגמה לתוצאה מעשית: האם יש לקבוע חלוקה לא שוויונית של הזכויות בדירות לטובת האישה; להותיר את מלוא הזכויות בדירות בבעלות האישה, ולחלק בינה לבין האיש את שווי השבח – של הקרקע כחקלאית, אשר כולל גם את הדירות – במסגרת איזון המשאבים לפי חוק יחסי ממון; או לחלק את הזכויות בדירות באופן שוויוני בין הצדדים, ולהעניק לאישה, במסגרת האיזון כאמור, זכות כספית בגובה שווי הקרקע נכון למועד הנישואין, שבו נקבע כאמור כי החל השיתוף. בית המשפט המחוזי הכריע כי בנסיבות העניין, הפתרון "הראוי והמאוזן, העושה צדק עם שני הצדדים", הוא לחלק ביניהם בחלקים שווים את זכויות הקניין בדירות, ולזקוף לזכות האישה את שווי הקרקע של הדירות במועד הנישואין, טרם שונה ייעודה כאמור, וזאת במסגרת איזון המשאבים לפי חוק יחסי ממון.

13. לדעתו של השופט ויצמן, שנותר כאמור בדעת מיעוט, לא היה מקום לקזז מזכויות האיש בדירות את שווי הקרקע במועד הנישואין, טרם שונה ייעודה למגורים. השופט ויצמן הדגיש כי בנסיבות המקרה, התגבשה בין בני הזוג הסכמה, כי האיש מטפל בכל סוגיית הקרקע והפרויקט, וכי הדירות הן נכס משפחתי משותף, חשוב ומהותי, שניצב בפסגת התכנון הכלכלי המשפחתי, על אף שמקורו במתנה שקיבלה האישה. עוד הודגש, כי בענייננו כוונת השיתוף ביחס לדירות היא מובהקת וברורה, כך שהניסיון להפריד בין השבח לקרן – מלאכותי. עוד נקבע, כי האיש הסתמך על התנהלות האישה ועל מצגים ברורים מצדה, שמהם למד כי התמורה שתנבע מהפרויקט משותפת לבני הזוג באופן מוחלט; וכי התעלמות מהסתמכות זו, לאחר שהאיש השקיע בעקבותיה מכווחותיו וממונו, עולה כדי חוסר תום לב ועשיית עושר ולא במשפט.

על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הוגשו הערעורים שלפנינו.

תמצית טענות הצדדים

14. לטענת האישה, בהינתן שנקבע כי לא הוכחה בענייננו כוונת שיתוף ביחס לקרקע, הרי שהכרה בכוונת שיתוף ספציפי בשבח של הקרקע, מחייבת הבחנה בין "שבח אקטיבי", המיוחס להשקעה של מי מבני הזוג, לבין "שבח פסיבי", המיוחס לנסיבות חיצוניות להם. האישה מדגישה, כי יש לאזן בין הצדדים את שווי השבח האקטיבי בלבד, במסגרת איזון המשאבים לפי חוק יחסי ממון, באשר זכות בשבח היא בהכרח כספית ולא קניינית; וכי יש להתיר את הדירות בבעלותה הבלעדית. האישה מוסיפה, כי מאחר שהדירות אינן בית המגורים של הצדדים, לא היה מקום לקבוע בענייננו כוונת שיתוף בעניינן. עוד טוענת האישה, כי לא ברור שהלכת השיתוף הספציפי חלה על נכסים שאינם בית המגורים המשפחתי, לנוכח הסתירה שקיימת, לטענתה, בין הלכה זו לבין הוראות חוק יחסי ממון; וכי אף בהנחה שההלכה הנ"ל חלה על נכסים שאינם בעלי אופי משפחתי, הרי שלצורך החלטה כאמור נדרש רף ראייתי גבוה ביותר, של התחייבות כתובה או של כזו שניתנה בפני עדים.

15. מנגד, האיש טוען כי הלכת השיתוף הספציפי קובעת שיתוף קנייני, שוויוני ומידי; וכי לפיכך, ואף בשים לב להוראות חוק המקרקעין, התשכ"ט-1969, לא ניתן להגיע לתוצאה שלפיה הוחרג שווי הקרקע מבעלותו בדירות. נטען, כי הגישה הדומיננטית בפסיקה בוחנת את השיתוף הספציפי בראי אומד דעת הצדדים; כי שיקולי צדק אינם יכולים להחליף את כוונת הצדדים בסוגיה דנן; וכי בענייננו, בני הזוג ביטאו במילים ובהתנהגות תפיסה שלפיה הדירות והקרקע הן מקשה אחת שאינה ניתנת להפרדה. האיש מדגיש, כי כשם שלא ניתן לקבוע שיתוף ספציפי כאשר הצדדים לא התכוונו ליצור שיתוף בנכס, כך גם לא ניתן ליצור "שיתוף מוחלש" או "חלקי" משיקולי צדק, כאשר כוונת הצדדים הייתה ליצור שיתוף מלא. האיש מוסיף, בין היתר, כי בכל אופן, לא היה מקום לנכות מזכויותיו בדירות סכום השווה לערך הקרקע של חמש הדירות, אלא של שתיים וחצי בלבד, בהינתן שהזכויות בחמש הדירות מתחלקות בינו לבין האישה באופן שוויוני.

דיון והכרעה

16. אקדים ואומר, שאני סבורה כי הקביעות בענייננו, שבמסגרתן הוחרגה הקרקע כאמור מגדרי השיתוף בדירות, אינן עולות בקנה אחד עם מהותה של הלכת השיתוף

הספציפי, כפי שזו התפתחה בפסיקתו של בית משפט זה; וכי לנוכח האמור, דין ערעורו של האיש להתקבל, ושל האישה – להידחות.

17. דרך הילוכנו תהא כדלקמן: תחילה אעמוד על הרקע לצמיחת הלכת השיתוף הספציפי, ובהמשך אראה כי הלכה זו התפתחה בפסיקה בעיקר על סמך קונסטרוקציה של הסכם הנלמד מהתנהגות בני הזוג. לאחר מכן, אבהיר כי כינונה של הלכה זו על סמך הסכם מסוג זה מבוססת על הדין הכללי, ובתוך כך מתיישבת עם הדין הנוגע למספר הוראות חקיקה אשר כוללות דרישת כתב. עוד אבאר, כי בהינתן הקונסטרוקציה הנ"ל, הלכת השיתוף הספציפי עניינה, ככלל, בשיתוף זכויות שוויוני בין בני זוג. לנוכח כל זאת, אראה כי במקרה דנן, החרגת הרקע מגדרי השיתוף בדירות אינה מתיישבת עם מהותה של ההלכה הנדונה. לבסוף אתיחס לטענות האישה, בעניין היחס שבין הלכת השיתוף הספציפי לאיזון "שבח אקטיבי" במסגרת החוק; והאפשרות להחיל הלכה זו על נכסים שאינם דירת המגורים המשפחתית.

לידתה של הלכת השיתוף הספציפי – על רקע חזקת השיתוף, חוק יחסי ממון והיחס ביניהם

18. הלכת השיתוף הספציפי צמחה על רקע ההסדרים שקדמו לה בעניין חלוקת ממון בין בני זוג – חזקת השיתוף וחוק יחסי ממון. הבנת מהותה של ההלכה הנדונה כרוכה אפוא באפיון עיקרי הסדרים אלו והיחס ביניהם, וכך אעשה בשורות הבאות.

19. חזקת השיתוף – אשר נקראת גם "הלכת השיתוף", להבדיל מ"הלכת השיתוף הספציפי" – התפתחה בפסיקה החל משנות ה-60 של המאה הקודמת, על-בסיס המאפיינים המיוחדים של מערכות יחסים זוגיות (ראו, למשל: ע"א 300/64 ברגר נ' מנהל מס עזבון, פ"ד יט(2) 240 (1965); ע"א 253/65 בריקר נ' בריקר, פ"ד כ(1) 589 (1966); בע"מ 1983/23 פלוני נ' פלונית, פס' 19 (10.8.2023) (להלן: בע"מ 1983/23); בע"מ 1270/23 פלונית נ' פלוני, פס' 15 (6.9.2023) (להלן: בע"מ 1270/23); שחר ליפשיץ השיתוף הזוגי 116 (2016) (להלן: ליפשיץ, השיתוף הזוגי)). בעיקרו של דבר, חזקת השיתוף קובעת כי בני זוג, אשר חיים ביחד ומקיימים משק בית משותף, חזקה כי הרכוש שנצבר במהלך חייהם המשותפים שייך לשניהם, בחלקים שווים, אלא אם הוכח כי כוונתם הייתה אחרת (ראו, למשל: בג"ץ 111/92 בבלי נ' בית הדין הרבני הגדול, פ"ד מח(2) 221, 252 (1994)). עם זאת, לפי חזקת השיתוף, גם רכוש שלא נצבר במלואו במהלך החיים המשותפים עשוי, בנסיבות מסוימות, להיחשב רכוש משותף של בני הזוג, לנוכח תפיסה שלפיה "חזקת השיתוף היא ביטוי לאורח החיים הבין-אישי הנוצר לפי תפיסותינו ביחסים בין בני-זוג המקיימים משק בית משותף ומשלבים מאמציהם לכדי

מערכת מאוחדת [...] ברבות השנים נעלמים תחומי הפרדה, והנכסים – יהא מקורם אשר יהא – הופכים 'לבשר אחד' (ע"א 806/93 הדרי נ' הדרי, פ"ד מח(3) 685, פס' 6 לפסק דינו של הנשיא מ' שמגר (1994)).

ראוי לציין כי בראשית דרכה, לחזקת השיתוף יוחס "רציונל הסכמי", שלפיו חזקה על בני זוג, אשר בחרו לחיות יחד ולקיים משק בית משותף, כי הם מתכוונים לחלק ביניהם את רכושם באופן שוויוני (ראו, למשל: אריאל רוזן-צבי יחסי ממון בין בני זוג 252-249 (התשמ"ג); ע"א 1915/91 יעקובי נ' יעקובי, פ"ד מט(3) 529, פס' 3 לפסק דינה של השופטת ט' שטרסברג-כהן (1995) (להלן: עניין יעקובי)). עם זאת, במרוצת השנים נקבע כי חזקת השיתוף נשענת בעיקרה על רציונל של "מאמץ משותף", שמיוסד על השקפה נורמטיבית-ערכית, שלפיה בני זוג תורמים לרווחת המשפחה באופן שוויוני, כך שמוצדק להחיל על רכושם משטר של שיתוף שוויוני (ראו, לדוגמא: בע"מ 1983/23, פס' 21 וההפניות שם; ע"א 7750/10 בן גיא נ' הכשרת היישוב ביטוח בע"מ, פס' 27 לפסק דינו של השופט י' עמית (11.8.2011) (להלן: עניין בן גיא); בע"מ 4623/04 פלוני נ' פלוני, פס' 10 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין (26.8.2007); ליפשיץ, עמ' 117-135).

אשר למהות הזכויות המשותפות לפי חזקת השיתוף, נפסק כי בהתקיים התנאים לתחולתה, נוצרת בין בני הזוג שותפות קניינית, שוויונית ומיידית, כבר במהלך חייו הזוגיות (ראו, למשל: דנג"ץ 8537/18 פלונית נ' בית הדין הרבני הגדול בירושלים, פס' 27 לפסק דינה של הנשיאה א' חיות (24.6.2021) (להלן: דנג"ץ פלונית); עניין יעקובי, פס' 1 ו-7 לפסק דינו של השופט צ' א' טל (1995)). בתוך כך, בנוגע לנכסי מקרקעין, נקבע כי בשים לב להוראות חוק המקרקעין, לבן הזוג שאינו רשום כבעל הנכס יש זכות "מעין-קניינית" ברכוש המשותף (ראו: רע"א 8791/00 שלם נ' טווינקו בע"מ, פ"ד סב(2) 165, פס' 20 (2006) (להלן: עניין שלם)).

20. על רקע צמיחתה כאמור של חזקת השיתוף בשנות ה-60 של המאה הקודמת, נחקק בשנת 1973 חוק יחסי ממון, אשר כשמו כן הוא, נועד להסדיר את יחסי הממון בין בני זוג. החוק הוחל רק על מי שנישאו החל מיום 1.1.1974, והוראותיו ניתנות להתנאה באמצעות הסכם ממון, אשר עומד בתנאים המפורטים בסעיפים 1-2 לחוק. לעומת חזקת השיתוף, בסעיף 4 לחוק נקבע כלל של הפרדה קניינית בין נכסי בני הזוג, שלפיו "אין בכריתת הנישואין או בקיומם כשלעצמם כדי לפגוע בקניינים של בני הזוג, להקנות לאחד מהם זכויות בנכסי השני או להטיל עליו אחריות לחובות השני". בהמשך לכך, נקבע בחוק מנגנון של "איזון משאבים", שלפיו עם התרת הנישואין או פקיעתם, "זכאי כל

אחד מבני הזוג למחצית שווים של כלל נכסי בני הזוג", למעט נכסים מסוגים שונים, ובהם "נכסים שהיו להם ערב הנישואין או שקיבלו במתנה או בירושה בתקופת הנישואין" (סעיף 5(א) לחוק; נכסים אלו מכונים בפסיקה ובספרות "נכסים חיצוניים"). מנגנון איזון המשאבים שבחוק קובע אפוא חיוב אובליגטורי, שאינו משנה את זכויות הקניין בנכסים הרשומים על-שם מי מבני הזוג, אלא מאזן ביניהם את השווי של כלל נכסיהם באופן שוויוני (ראו, למשל: דברי ההסבר להצעת חוק יחסי ממון בין בני זוג, התשכ"ט–1969, ה"ח 849, עמ' 332; יוער כי בנסיבות מיוחדות, בית המשפט רשאי לאזן את שווי הנכסים כאמור בחלוקה שאינה מחצה על מחצה, וראו סעיף 8(2) לחוק).

21. יצוין כי כאשר נחקק החוק, נקבע בו כי מנגנון איזון המשאבים יופעל רק במצב של "פקיעת הנישואין", שהוגדר כגירושין או מוות של אחד מבני הזוג. הוראה זו הובילה למקרים שבהם בן זוג אשר ביקש להימנע מהפעלת מנגנון זה, לא שיתף פעולה עם הליך הגירושין, או התנה את שיתוף הפעולה מצדו בויתור של בן הזוג השני על זכויותיו לאיזון משאבים, באופן שעורר קשיים וסיכל את מנגנון האיזון שבחוק (ראו: בע"מ 1983/23, פס' 48-49; להרחבה ראו: ליפשיץ, השיתוף הזוגי, עמ' 149). על רקע זה, בעניין יעקובי נדונה טענה, שלפיה חזקת השיתוף ממשיכה לחול גם על זוגות הכפופים לחוק יחסי ממון, כך שגם טרם "פקיעת הנישואין", ניתן להכיר בשיתוף זכויות בין בני זוג מכוח חזקה זו. בפסק הדין בעניין יעקובי נדחתה הטענה הנ"ל; נפסק כי חזקת השיתוף אינה חלה על זוגות הכפופים לחוק יחסי ממון, בין היתר לנוכח הוראת סעיף 4 לחוק, הנזכרת לעיל, המלמדת כאמור על כלל של הפרדה קניינית בין נכסי בני הזוג (יצוין כי בשנת 2009 נכנס לתוקף תיקון מס' 4 לחוק, שנועד להתמודד עם הקשיים אשר ניצבו כאמור ברקע לעניין יעקובי; ראו: סעיף 5א לחוק, ולהרחבה: ליפשיץ, עמ' 150-162).

22. מספר שנים לאחר מתן פסק הדין בעניין יעקובי, ב-רע"א 8672/00 אבו רומי נ' אבו רומי, פ"ד נו(6) 175 (2002) הועלתה פעם נוספת הטענה, שלפיה חזקת השיתוף עשויה לחול גם על זוגות שחל עליהם חוק יחסי ממון. באותה פרשה, התעוררה הסוגיה על רקע העובדה שדירת המגורים של בני הזוג הייתה רשומה על-שם הבעל בלבד, עוד מלפני הנישואין, כך שהיא לא נכללה בגדר איזון המשאבים לפי החוק, בהיותה "נכס חיצוני".

בפסק הדין בעניין אבו רומי חזר בית משפט זה על ההלכה שנקבעה בעניין יעקובי, שלפיה חזקת השיתוף אינה חלה על זוגות הכפופים לחוק. עם זאת, נפסק כי אין באמור כדי למנוע מבן זוג לטעון – "מכוח דין כללי כלשהו", דוגמת "דיני החוזים, דיני

הקניין, דיני הנאמנות, דיני השליחות, דיני עשיית עושר, עקרון תום-הלב – לזכויות בנכסים שבבעלות בן הזוג השני, לרבות ב"נכסים חיצוניים" אשר מוחרגים ממנגנון האיזון שבחוק. נקבע, כי בהקשר זה יש להעניק לדין הכללי "פרשנות רחבה [...] תוך התייחסות למערכת היחסים המיוחדת של השותפות הנובעת מחיי הנישואין"; וכי "במיוחד אמורים הדברים לעניין מתן פירוש רחב לדין שיקל על ראיית דירת המגורים כשותפת גם כאשר היא רשומה על שם אחד מבני-הזוג". עם זאת, הודגש כי בשים לב להוראת סעיף 4 לחוק, הרי שאין בעצם קיומם של חיי נישואין משותפים – גם אם ממושכים – כדי להביא לשיתוף בדירת המגורים, שאחרת "נמצאת מכניס בדלת אחורית את חזקת השיתוף"; אלא יש "להראות נסיבות עובדתיות, נוסף על עצם קיום הנישואין, שמהן ניתן להסיק – מכוח הדין הכללי – הקניית זכויות בדירת המגורים" (שם, פס' 7 ו-10 לפסק דינה של השופטת שטרסברג-כהן, אשר הביעה עמדה דומה כבר בעניין יעקובי).

23. קביעות אלו של בית משפט זה בעניין אבו רומי זכו בהמשך, בפסיקה ובספרות, לכינוי "הלכת השיתוף הספציפי" (ראו, מני רבים: דנג"ץ פלונית, פס' 29 לפסק דינה של הנשיאה חיות; בע"מ 1983/23, פס' 51 לפסק דיני; חנוך דגן ודפנה הקר "הלכת השיתוף הספציפי – לקראת המערכה הרביעית בבג"ץ 4602/13 מחקרי משפט לב, 519 (2019) (להלן: דגן והקר); ליפשיץ, השיתוף הזוגי, עמ' 179). כמפורט לעיל, עיקרה של הלכה זו בקביעה, כי אמנם כפיפותו של זוג מסוים לחוק יחסי ממון שוללת את תחולת חזקת השיתוף ביחס אליו, אך אין בכך כדי למנוע פנייה לדין הכללי, בסוגיות הנוגעות לשיתוף נכסים בין בני זוג; וכי יש לפרש בהרחבה את הדין הכללי בהקשר זה, בהתאם למאפייני "השותפות הנובעת מחיי הנישואין".

אם כן, פסק הדין בעניין אבו רומי אינו קובע מסגרת משפטית מסוימת, להכרה בשיתוף זכויות בנכס ספציפי של בני זוג הכפופים לחוק יחסי ממון; אלא מותיר פתח להעלאת טענות לשיתוף כאמור, מכוח דוקטרינות שונות הקבועות בדין הכללי.

התפתחותה של הלכת השיתוף הספציפי בנתיב הסכמי

24. עיון בפסיקה שיצקה תוכן להלכת השיתוף הספציפי, מגלה כי זו התפתחה בעיקר במסלול של קונסטרוקציה הסכמית, שבמסגרתה נבחנת השאלה אם התגבשה בין בני הזוג הסכמה לשיתוף זכויות קנייני בנכס הנדון. בראש ובראשונה, הדבר מתבטא בדרישה שהציבה הפסיקה, במסגרת הלכת השיתוף הספציפי, להוכחת הסכמה או כוונת שיתוף

בנוגע לנכס, אשר נלמדות, בעיקרו של דבר, מהתנהגויות וממצגים של בני הזוג (ראו, מני רבים: ע"א 7687/04 ששון נ' ששון, פס' 15 (16.2.2005); בע"מ 1398/11 אלמונית נ' אלמוני, פס' 15-23 (26.12.2012) (להלן: בע"מ 1398/11); דנג"ץ פלונית, פס' 32 ו-37 לפסק דינה של הנשיאה חיות; ראו גם שם, פס' 8 ו-18 לחוות דעתו של השופט א' שטיין; השוו לגישת השופט עמית בעניין בן גיא, שלפיה הלכת השיתוף הספציפי מבוססת על "חזקה נורמטיבית" (פס' 27 לפסק דינו); כן השוו לגישת השופט שטיין, אשר הציע בחוות דעתו בדנג"ץ פלונית להחליף את הנתיב ההסכמי של הלכת השיתוף הספציפי במסלול המבוסס על דיני עשיית עושר ולא במשפט (שם, פס' 95-98); כן ראו: דגן והקר, בעמ' 532-533; שחר ליפשיץ "אחרית דבר – מה למדנו מדנג"ץ הבגידה" מחקרי משפט לה 13 (2024) (להלן: ליפשיץ, אחרית דבר)).

25. בתוך כך, הודגש בפסיקה כי לצורך הוכחת שיתוף ספציפי, לא ניתן להסתפק בעצם קיומם של חיי נישואין משותפים, גם אם ממושכים; אלא יש להוסיף ולהראות כי מתקיים "דבר מה נוסף", אשר מעיד על כוונת שיתוף בנכס (ראו, לדוגמא: בע"מ 1398/11, פס' 17; דנג"ץ פלונית, פס' 31 לפסק דינה של הנשיאה חיות). אשר לטיבו של אותו "דבר מה נוסף", נקבע כי הפרמטרים בעניין זה נוגעים הן למבעי שיתוף ביחס לנכס הנדון, הן להתנהלות שיתופית של בני הזוג באופן כללי; וכך סיכמה זאת הנשיאה חיות:

"בין השיקולים הקשורים בנכס ניתן למנות את מקור הנכס (אם נקנה או התקבל כמתנה או כירושה, וככל שנקנה, מי מימן את הרכישה); את השאלה אם הנכס הגיע לידי בעליו לפני הנישואין או במהלכם; את השאלה אם ניתנו לבן הזוג הטוען לשיתוף בטוחות כגון הערת אזהרה; את התנהלותם הכספית-כלכלית של בני הזוג באשר לנכס, למשל אם לקחו משכנתא במשותף למימון הרכישה או הבנייה; את שאלת קיומן של השקעות כספיות בנכס מטעם בן הזוג הטוען לשיתוף; את השתתפותם של שני בני הזוג (בין בכסף ובין בעמל) בשיפוץ משמעותי שבוצע בנכס, בתכנונו או בבנייתו; הבטחות או מצגים אקטיביים מצד בן הזוג הרשום כלפי משנהו; וככל שמדובר בבית המגורים של בני הזוג – את משך הזמן שבו התגוררו בני הזוג בנכס. במסגרת הקטגוריה השנייה, שעניינה שיקולים הקשורים בבני הזוג, התחשבה הפסיקה במשך נישואיהם של בני הזוג; באופי יחסיהם ובשאלה אם התקיימה אפילו מידה חלקית של הרמוניה, "גם אם לא היו החיים 'גן של ורדים'" [...]; בהתנהלותם הכלכלית של בני הזוג ובשאלת קיומה של 'אוירת שיתוף' ביניהם; בשאלה אם לבן הזוג הטוען לשיתוף יש נכס חיצוני אחר שנתר רשום על שמו; ובשאלת קיומם של ילדים משותפים" (דנג"ץ פלונית, פס' 32 לפסק דינה, ההדגשות במקור; כן ראו בע"מ 1398/11,

חוות דעתו של השופט עמית ופסקאות 21 ו-27 לפסק דינו של השופט י' דנציגר).

26. עינינו הרואות, כי במסגרת הלכת השיתוף הספציפי, ממצאי העובדה שעשויים לעלות כדי "דבר מה נוסף", שבכוחם להעיד על כוונת שיתוף בנכס, הם בעיקר מבעי שותפות אשר נלמדים באופנים שונים מהתנהגות בני הזוג. אם כן, ניתן לומר כי הלכת השיתוף הספציפי התפתחה, בעיקרו של דבר, על בסיס דוקטרינת החוזה מכללא, שהוא הסכם אשר מוסק מהתנהגות הצדדים (ראו, למשל: גבריאלה שלו ואפי צמח דיני חוזים 571 (מהדורה רביעית, 2019) (להלן: שלו וצמח); דנ"א 1558/94 נפיסי נ' נפיסי, פס' 18 לחוות דעתו של השופט מ' חשין (25.8.1996); רע"א 5394/09 סוכנות מכוניות לים התיכון בע"מ נ' KIA, פס' 12 (27.6.2012); על ההבדלים בין "חוזה מכללא" לבין "תניות מכללא", ראו: שלו וצמח, בעמ' 270-272)).

ההלכה הנדונה מכירה אפוא בכך שבשל טבעה של מערכת יחסים זוגית, הסכמה שהתגבשה בין בני זוג לשותפות בנכס מסוים עשויה שלא לקבל ביטוי ב"ראיות מפורשות וממוסמכות"; וכי התכחות בדיעבד לאותה הסכמה "עלולה לקבע חוסר שוויון ממוני שבני הזוג לא רצו בו בזמן אמת. תרחיש כזה, שאינו משקף את הבעלות 'האמיתית בנכס', הוא התרחיש שביקש בית המשפט בעניין אבו-רומי למנוע" (דנג"ץ פלונית, פס' 42 לפסק דינה של הנשיאה חיות; כן ראו: בע"מ 1398/11, פס' 23; ליפשיץ, השיתוף הזוגי, בעמ' 187).

הלכת השיתוף הספציפי ודרישות כתב הקבועות בחקיקה

27. אמנם, בהינתן שהלכת השיתוף הספציפי צמחה כאמור בעיקר על סמך קונסטרוקציה של הסכם המוסק מהתנהגות בני הזוג, ניתן לטעון כי הלכה זו ניצבת במתח עם הוראות חקיקה שונות אשר כוללות דרישת כתב (או דרישות צורניות אחרות) לצורך התגבשות הסכם מחייב, ובמיוחד סעיפים 1-2 לחוק יחסי ממון וסעיף 8 לחוק המקרקעין (על טענה זו ראו: סעיפים 86-88 לחוות דעתו של השופט א' שטיין בדנג"ץ פלונית). הגם שטענות אלו לא נטענו במפורש בענייננו, ראיתי להידרש אליהן בקצרה; כפי שיובהר להלן, אני סבורה כי הלכת השיתוף הספציפי עולה בקנה אחד עם הדין הכללי, אף בשים לב להוראות החקיקה האמורות.

28. אשר לחוק יחסי ממון, אמנם בסעיף 1 לחוק נקבע כי "הסכם ממון" בין בני זוג ייעשה בכתב; ובסעיף 2 לחוק נקבע כי הסכם כזה אף טעון אישור ואימות מצד גורם שיפוטי, או מצד גורמים אחרים המנויים בסעיף. אולם, הלכה היא, כי לא כל הסכם בענייני ממון, אשר נערך בין בני זוג במהלך חייהם המשותפים, הוא בכחינת "הסכם ממון" כהגדרתו בחוק; וכי שאלת סיווגו של הסכם כאמור תוכרע בהתאם לתכליתו: רק אם עסקינן בהסכם צופה פני עתיד, שתכליתו להגדיר את האופן שבו יבוצע איזון המשאבים בין בני הזוג במקרה של פרידה או מוות, הרי שעניין לנו ב"הסכם ממון" לפי החוק; זאת, בשונה מהסכם שנעשה במסגרת "הרגילה" של חיי הזוגיות, שאינו מכוון לשאלת איזון המשאבים בעת סיומם (ראו, למשל: בע"מ 8063/14 פלמונית נ' פלמוני, פס' 17 (13.7.2015); בע"מ 5142/10 פלמונית נ' פלמוני, פס' ה' (25.7.2010) (להלן: בע"מ 5142/10); ע"א 169/83 שי נ' שי, פס' 4 (28.10.1985)). כך, נקבע כי כאשר ההסכמה היא לגבי נכס ספציפי, מדובר באינדיקציה לכך שאין מדובר ב"הסכם ממון" לפי החוק (בע"מ 5142/10, פס' ה').

איני סבורה כי בהתאם למבחן הנ"ל, יש לסווג כ"הסכם ממון" את ההסכמים שבהם עוסקת, במצב הדברים הרגיל, הלכת השיתוף הספציפי. כמפורט לעיל, הסכמים אלו נלמדים, ככלל, מהתנהגות בני הזוג, אשר מבטאת שיתופיות של הנכס בזמן אמת, ואינה ממוקדת בשאלת איזון המשאבים בעת סיום הזוגיות (ראו והשוו: ע"א 7388/97 עיזבון המנוח משה שמיר ז"ל נ' דולב (שמיר), פ"ד נג(1) 596, 608 (1999) (להלן: עניין שמיר)). מכל מקום, אף אם אניח, לצורך הדיון, כי מדובר בהסכמים אשר עולים כדי "הסכם ממון" לפי החוק, הרי שעניין לנו, בהגדרה, בהסכם שבני הזוג נהגו על-פיו; בעניין זה, הלכה עמנו כי "בכל הנוגע להסכם ממון שלא אושר כדין אך הצדדים נהגו לפיו – קיימת דוקטרינה פסיקתית המעניקה לו ככלל תוקף מעשי מכוח עקרון תום הלב, ההשתק והמניעות" (בע"מ 7734/08 פלמוני נ' פלמונית, פס' י"ז (27.4.2010)).

29. אשר לסעיף 8 לחוק המקרקעין, אשר קובע כי "התחייבות לעשות עסקה במקרקעין טעונה מסמך בכתב". אמנם, כבר נפסק כי אין מקום לקבוע כלל, שלפיו התקשרויות רצוניות בין בני זוג פטורות באופן גורף מתחולת סעיף זה (ראו: עניין שמיר, בעמ' 608; כן ראו: בע"מ 1270/23, פס' 21). יחד עם זאת, הדין הכללי מכיר בכך ש"במקרים מיוחדים ויוצאי דופן", אשר מעוררים "זעקת הגינות", בכוחו של עיקרון תום הלב לגבור על דרישת הכתב הנדונה, בשים לב לשיקולים הנוגעים להסתמכות על ההסכמה שהובעה ולחוסר תום לב של הצד המבקש להתנער ממנה (ע"א 986/93 קלמדר נ' גיא, פ"ד נ(1) 185, 196 (1996) (להלן: עניין קלמדר)).

ואכן, הלכת השיתוף הספציפי, כפי שזו התפתחה בפסיקה, עולה בקנה אחד עם פסק הדין בעניין קלמדר. כמבואר לעיל, ההלכה הנדונה מכירה בכך שבני זוג עשויים לגבש בהתנהגותם הסכמה בדבר שותפות בנכס מסוים – באופן שייצור הסתמכות משמעותית מצד בן הזוג שאינו רשום כבעל הנכס – ומחמת טבען של מערכות יחסים זוגיות, הסכמה זו לא תקבל ביטוי מפורש וממוסמך. בנסיבות אלו, התכחשות לאותה הסכמה מצד בן הזוג הרשום כבעל הנכס, לאחר שבני הזוג פעלו בהתאם להסכמה זו, יש בה כדי "לקבע חוסר שוויון ממוני שבני הזוג לא רצו בו בזמן אמת" (ראו לעיל, פס' 26), באופן שעולה כדי חוסר תום לב ומעורר "זעקת הגינות".

30. לבסוף יצוין בהקשר זה, כי סעיף 7 לחוק המקרקעין, מורה כי "עסקה במקרקעין טעונה רישום"; ומטבע הדברים, בן הזוג הטוען לשיתוף בנכס אינו רשום כבעליו. לנוכח האמור, כבר נפסק כי זכות בנכס מקרקעין, אשר מוענקת לפי הלכת השיתוף הספציפי, היא "זכות מעין-קניינית, זכות של קניין שביושר" (עניין בן גיא, פס' 24 לפסק דינו של השופט עמית; דנג"ץ פלונית, פס' 34 לפסק דינה של הנשיאה חיות; כן ראו והשוו: ע"א 189/95 בנק אוצר החייל בע"מ נ' אהרונוב, פ"ד נג(4) 199 (1999); עניין שלם, פס' 23).

31. לסיכום חלק זה, הלכת השיתוף הספציפי, שבמסגרתה נבחנת, בעיקרו של דבר, השאלה אם התנהגות בני הזוג מלמדת על הסכמה ביניהם לשיתוף זכויות בנכס מסוים, מכירה בשיתוף הזכויות כאמור מכוח הדין הכללי, ובתוך כך מתיישבת עם הדין הנוגע להוראות סעיפים 1-2 לחוק יחסי ממון וסעיף 8 לחוק המקרקעין.

אופייה של הסכמה אשר מקבלת תוקף במסגרת הלכת השיתוף הספציפי

32. כמפורט לעיל, הלכת השיתוף הספציפי התפתחה בעיקר על-בסיס קונסטרוקציה של הסכם בהתנהגות; ומכאן גם נובעת תובנה הנוגעת לאופי ההסכמים אשר מקבלים תוקף במסגרת ההלכה הנדונה. מטבע הדברים, כאשר עסקינן בהסכם לשיתוף זכויות בנכס, אשר מוסק מהתנהגות בני זוג, כפי שזו באה לידי ביטוי במהלך חייהם המשותפים, קשה לייחס להם הסכמה לחלוקה "מתוחכמת" של הנכס. כך, למשל, קשה להסיק מהתנהגות הצדדים הסכמה לחלק ביניהם את הנכס בשיעור של 72% לאחד ו-28% לאחר (או כל חלוקה אחרת שאינה מחצה על מחצה). אם כן, במסגרת הלכת השיתוף הספציפי, הסכמים אשר מוסקים מהתנהגות בני זוג לשיתוף זכויות בנכס מסוים, עניינם ככלל בשיתוף שוויוני, באופן שעולה בקנה אחד עם מאפייני "השותפות הנובעת מחיי הנישואין" (עניין אבו רומי, פס' 7; עניין יעקובי, בעמ' 621). ברי, כי בני זוג עשויים

להגיע להסכמות מפורשות ומתועדות בדבר שיתוף נכסים בכל חלוקה שיחפצו, אך כמבואר לעיל, אין מדובר במקרה הטיפוסי שבו עוסקת הלכת השיתוף הספציפי.

מאפייניה העיקריים של הלכת השיתוף הספציפי – סיכום

33. לסיכום חלק זה, הלכת השיתוף הספציפי חלה על בני זוג אשר כפופים לחוק יחסי ממון, וקובעת כי ניתן להכיר בשיתוף זכויות ביניהם בנוגע לנכס מסוים, וזאת מכוח הדין הכללי, אשר יש לפרשו בהרחבה, בראי מאפייני "השותפות הנובעת מחיי הנישואין". הלכה זו התפתחה בפסיקה על בסיס קונסטרוקציה הסכמית, שבמסגרתה נבחנת בעיקר השאלה, אם התנהגות בני הזוג במהלך חייהם המשותפים מלמדת על התגבשות הסכמה, שלפיה הזכויות בנכס משותפות לשניהם. מתן תוקף להסכמה כאמור מבוסס על הדין הכללי, ובתוך כך מתיישב אף עם הדין הנוגע להוראות סעיפים 1-2 לחוק יחסי ממון וסעיף 8 לחוק המקרקעין. בהינתן שמדובר בהסכם לשיתוף זכויות בנכס, אשר מוסק מהתנהגות בני הזוג, קשה לייחס להם הסכמה "מתוחכמת", אשר כוללת, למשל, חלוקה לא שוויונית של הזכויות בנכס; אלא עסקינן, ככלל, בהסכם לשיתוף שוויוני, אשר עולה בקנה אחד עם מאפייני "השותפות הנובעת מחיי הנישואין".

הלכת השיתוף הספציפי – יישום בענייננו

34. כמפורט לעיל, במקרה דנן קבע בית המשפט לענייני משפחה, על בסיס ניתוח מקיף של מכלול אינדיקציות עובדתיות, כי התנהגות האיש והאישה במהלך חייהם המשותפים מלמדת על התגבשות הסכמה ביניהם, לשיתוף הזכויות בדירות בנס ציונה; וכי לפיכך, האיש זכאי למחצית מזכויות אלו. אלא שבית המשפט לענייני משפחה הוסיף וקבע, כי מאחר ש"הקרקע עצמה", שעליה נבנו הדירות, ניתנה במתנה לאישה בלבד, הרי שיש לקבוע כי השיתוף לא חל על הקרקע, במצבה "כפי שניתנה במתנה לאישה טרם הנישואין [...] כקרקע חקלאית".

בעיקרו של דבר, דעת הרוב בפסק דינו של בית המשפט המחוזי הותירה קביעות אלו על כנן. כאמור, בפסק הדין נקבע כי "מטעמים שבדין ואף משיקולי צדק", כוונת השיתוף בענייננו משתרעת על הדירות, אך ללא הקרקע שעליה הן בנויות, במצב שבו הייתה כאשר ניתנה במתנה לאישה. זאת, בעיקרו של דבר, משום שאין מדובר בדירת המגורים של בני הזוג; ומשום שלצדדים נכסים נוספים, שחלקם אינם בבעלותם המשותפת.

35. משמעותן של הקביעות הנדונות, היא כי מכלול התנהגויותיהם של בני הזוג לאורך שנות חייהם המשותפות, מלמד על התגבשות הסכמה, שלפיה הדירות תהיינה רכושם המשותף, בעוד שהקרקע שעליה בנויות הדירות – במצבה טרם הנישואין, כקרקע חקלאית – תוחרג מגדר הרכוש המשותף ותישאר בבעלות האישה בלבד.

אני סבורה כי לנוכח מהותה של הלכת השיתוף הספציפי, כמפורט לעיל, קביעות אלו מוקשות.

36. בראש ובראשונה, אף על פי שככלל, השיתוף במסגרת ההלכה הנדונה נגזר מכוונת הצדדים, כפי שזו נלמדת מהתנהגותם; הרי שלמעשה, הקביעה בענייננו, שלפיה בני הזוג הסכימו להחריג את הקרקע כאמור מגדר השיתוף בדירות, לא גובתה בשום אינדיקציה עובדתית.

37. כך, כמפורט לעיל, בית המשפט לענייני משפחה ביסס את ההחלטה הנ"ל על עצם העובדה, כי הקרקע ניתנה במקור כמתנה לאישה בלבד. מעבר לכך שאלמלא העובדה כי הקרקע ניתנה במקור לאישה בלבד, הדיון בשאלת השיתוף הספציפי כלל לא היה מתעורר בענייננו; הרי שעובדה זו אינה מלמדת כשלעצמה על כוונת הצדדים להחריג את הקרקע כאמור. אדם יכול לקבל מתנה, ולהחליט שהוא משתף אותה עם אדם אחר. באותו אופן, אדם יכול לקבל מתנה; להשביח אותה עם אדם אחר; ולהחליט שהתוצר המושבח יהיה משותף לשניהם. העובדה כי התוצר המושבח הורתו במתנה, אינה מלמדת כשלעצמה על היעדר כוונת שיתוף ברכיב שניתן במקור במתנה.

נציג דוגמה להמחשת האמור: אדם מקבל במתנה שתיל, ומחליט לטפחו יחד עם בן זוגו. השניים מטפחים יחד את השתיל, עד שזה הופך לעץ מניב פרי. בהנחה שנקבע כי התנהגות בני הזוג מלמדת על כוונת שיתוף בעץ, הרי שעצם העובדה כי השתיל ניתן במתנה לאחד מהם, אינה מלמדת כי בשונה מהעץ, השתיל – הוא העץ בעברו – הוחרג מכוונת השיתוף.

38. אף הנימוקים שהוצגו בעניין זה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי אינם מבוססים על אינדיקציות עובדתיות לכך שכוונת בני הזוג הייתה להחריג מהשיתוף בדירות את הקרקע שעליה הן בנויות, במצבה במועד הנישואין, כקרקע חקלאית. כך, העובדה כי הדירות לא שימשו כבית המגורים המשפחתי; והעובדה שלצדדים נכסים נוספים, שחלקם בבעלות נפרדת, עשויות אמנם לשמש אינדיקציה שלילית לשיתוף

בדירות עצמן. אולם, בהינתן שנקבע כי כוונת הצדדים הייתה לשתף את הזכויות בדירות, אין בנסיבות הנ"ל כדי לשמש אינדיקציה לכך שכוונתם הייתה להחריג מגדרי השיתוף את הקרקע כאמור.

39. הלכה למעשה, מדרכי ההנמקה האמורות של בית המשפט המחוזי נובע, כי בהינתן אינדיקציות עובדתיות אשר תומכות בקיומה של כוונת שיתוף בנכס, לצד אינדיקציות שאינן תומכות בכוונה כזו, ניתן לקבוע "שיתופיות חלקית" בנכס, תוך חלוקתו בין הצדדים בחלקים שאינם שווים (כפי שגם עולה במפורש מפסק דינו של בית המשפט המחוזי, כמפורט לעיל).

אלא שכמבואר לעיל, כאשר הקונסטרוקציה המשפטית שעליה מבוסס השיתוף היא הסכם אשר נלמד מהתנהגות בני הזוג לאורך השנים, קיים קושי אינהרנטי להסיק כי התגבשה ביניהם הסכמה לחלוקת הנכס באופן "מתוחכם", ביחס שאינו מחצה על מחצה. כאמור, המבנה המשפטי הנ"ל נסמך על כוונת בני הזוג, אשר נלמדת בעיקר מהתנהגותם, לשיתוף הזכויות בנכס בהתאם למאפייני "השותפות הנובעת מחיי הנישואין", שהיא ככלל שותפות שוויונית. כמובהר לעיל, בני זוג רשאים לגבש הסכמות מפורשות לגבי אופן חלוקתו של נכס, ככל העולה על רוחם, אלא שאז אין מדובר בהסכם המוסק מהתנהגותם, כבענייננו, והניתוח המשפטי משתנה בהתאם. מכל מקום, יש להדגיש כי ככלל, אין ב"שיקולי צדק" כדי להביא לשינוי בדיעבד של הסכמות שהתגבשו בין הצדדים ושל זכויות שנוצרו מכוחן (ראו והשוו: דנג"ץ פלוניית, פס' 36-37 לפסק דינה של הנשיאה חיות; בע"מ 1983/23, פס' 27 ו-39-45).

40. האמור לעיל מקבל משנה תוקף בענייננו, משנקבע כי הוכחה כוונת שיתוף בדירות, משום שהפרדת הבעלות בדירות מהבעלות בקרקע אינה עולה בקנה אחד אף עם הוראות הדין. כך, סעיפים 12-13 לחוק המקרקעין מורים כדלקמן:

המחובר לקרקע

12. הבעלות בקרקע חלה גם על הבנוי והנטוע עליה ועל כל דבר אחר המחובר אליה חיבור של קבע, זולת מחוברים הניתנים להפרדה, ואין נפקא מינה אם המחוברים נבנו, ניטעו או חוברו בידי בעל המקרקעין או בידי אדם אחר.

היקף העסקה במקרקעין

13. עסקה במקרקעין חלה על הקרקע יחד עם כל המנוי בסעיפים 11 ו-12, ואין תוקף לעסקה בחלק מסויים במקרקעין, והכל כשאיין בחוק הוראה אחרת.

אם כן, הוראות חקיקה אלו אינן מאפשרות את הפרדת הבעלות בקרקע מהבעלות במבנה הבנוי עליה, באופן שמחדד את הקושי לייחס לבני הזוג הסכמה על הפרדה כזו, בהיעדר אינדיקציה עובדתית אשר מעידה על כך. קושי זה מוסיף ומתבלט בענייננו, באשר כלל לא ברור מהי המשמעות של הפרדת הבעלות בדירות מהבעלות בקרקע שעליה בנויות הדירות, כפי שזו הייתה טרם הנישואין, כקרקע חקלאית; בראי הדוגמא שהוצגה לעיל, הדבר משול להפרדת הבעלות בעץ מהבעלות בשתיל שממנו התפתח העץ.

41. לסיכום, בהינתן קביעותיהן של הערכאות הקודמות, שלפיהן לנוכח מכלול ההתנהגויות של בני הזוג לאורך השנים, הוכחה באופן מובהק כוונת שיתוף ספציפי ביחס לדירות בנס ציונה, הרי שלא נמצא בסיס להחריג מגדר שיתוף זה את הקרקע שעליה בנויות הדירות (כפי שזו הייתה טרם הנישואין, כקרקע חקלאית). בראש ובראשונה, החרגה כאמור אינה נלמדת מכוונת הצדדים דנן, שעליה מבוססת הלכת השיתוף הספציפי. מעבר לכך, החרגה זו אינה עולה בקנה אחד עם אופי ההסכמים שבהם, בעיקרו של דבר, עוסקת הלכה זו – הסכמים אשר מוסקים מהתנהגות בני הזוג לשיתוף זכויות שוויוני בנכס מסוים, בהתאם למאפייני "השותפות הנובעת מחיי הנישואין". כמו כן, הקשיים הנ"ל מתחדדים, בהינתן שהחרגה כאמור אינה מתיישבת עם הוראות חוק המקרקעין.

היחס בין הלכת השיתוף הספציפי לבין איזון "שבח אקטיבי" במסגרת החוק

42. לטענת האישה, בהינתן קביעה כי לא הוכחה כוונת שיתוף ביחס לקרקע שעליה בנויות הדירות, הרי שלא היה מקום לקבוע שיתוף קנייני של הדירות. תחת זאת, לטענתה, יש לחלק בין הצדדים, במסגרת איזון המשאבים לפי חוק יחסי ממון, רק את שווי "השבח האקטיבי" של הקרקע – שעניינו ערך הדירות שהושג כתוצאה ממאמץ בני הזוג – להבדיל מ"השבח הפאסיבי" שלה, שעניינו ערך הדירות המיוחס לנסיבות חיצוניות.

אמנם, טיעון זה מתייחר בענייננו, בהינתן מסקנתי שלפיה לא היה מקום לקבוע כי לא הוכחה כוונת שיתוף ביחס לקרקע שעליה בנויות הדירות. יחד עם זאת, משהטיעון נטען, ובשים לב לחלק מהקביעות מושא הערעורים שלפנינו, ראיתי להעיר בקצרה על היחס שבין קביעת השבחה של "נכס חיצוני" כנכס בר-איזון לפי חוק יחסי ממון, לבין קביעת הנכס כמשותף לפי הלכת השיתוף הספציפי.

43. כפי שפורט לעיל, חוק יחסי ממון קובע מנגנון של "איזון משאבים", אשר חל בעת התרת הנישואין או פקיעתם. במסגרת מנגנון זה זכאי כל אחד מבני הזוג למחצית משווי כלל נכסיהם, למעט "נכסים חיצוניים", שהחוק מחריג מהאיזון האמור, ובהם נכסים שהיו למי מבני הזוג טרם הנישואין, או שקיבלו במהלכם במתנה או בירושה.

בבסיס הפרדה זו שקובע החוק, בין נכסים שנצברו באופן אקטיבי על-ידי בני הזוג במהלך הנישואין, לבין אותם "נכסים חיצוניים", ניצב רציונל של "מאמץ משותף" (ראו, למשל: בע"מ 3462/23 פלוני נ' פלונית, פס' 20 וההפניות שם (30.10.2024) (להלן: בע"מ 3462/23); ליפשיץ, אחרית דבר, בעמ' 4). לפי רציונל זה, נכסים שהושגו באופן פעיל על-ידי מי מבני הזוג במהלך הנישואין, מיוחסים למאמץ משותף של שניהם, באופן שמצדיק לחלק ביניהם נכסים אלו באופן שוויוני. לעומת זאת, "נכסים חיצוניים" מוגדרים ככאלה שאינם פרי מאמץ משותף כאמור, ולפיכך החוק מחריגם ממנגנון האיזון שבו (ראו, למשל: בע"מ 1983/23, פס' 21; בע"מ 3462/23, פס' 20 והאסמכתאות שם).

לנוכח האמור, בפסק דינו של בית משפט זה ב-בע"מ 3462/23 נקבע, כי כאשר "נכס חיצוני" מושבח באופן אקטיבי על-ידי מי מבני הזוג במהלך הנישואין, יש לראות את אותה השבחה כנובעת ממאמץ משותף של בני הזוג, ולפיכך כנכס (ההשבחה) הכלול במנגנון האיזון שבחוק. זאת, בעוד ש"השבחה פאסיבית" של נכס חיצוני, שאינה נובעת ממאמץ של מי מבני הזוג (למשל, עליית מחירים כללית בשוק מסוים), אינה נחשבת כנכס בר-איזון במסגרת החוק.

כל זאת בנוגע למנגנון איזון המשאבים הקבוע בחוק יחסי ממון.

44. לעומת זאת, הלכת השיתוף הספציפי קובעת מסלול חלופי לזה שבחוק, והתפתחה כאמור בהתבסס על רציונל הסכמי, להבדיל מרציונל המאמץ המשותף. כמפורט לעיל, ההלכה הנדונה מכירה בתוקפן של הסכמות שהתגבשו בהתנהגות בני זוג, לשיתוף זכויות קניין בנכס מסוים, גם בכזה שלא הושג במאמץ משותף מצדו. בהינתן הסכמה תקפה כאמור, זכויות הקניין בנכס משותפות לבני הזוג, ללא הבחנה בין ערך הנכס שהושג באופן אקטיבי, במאמץ משותף של בני הזוג, לבין עלייה "פאסיבית" של ערכו.

יודגש כי אמנם, במסגרת בחינת מכלול התנהגויותיהם של בני הזוג, לצורך הכרעה בשאלת קיומה של כוונת שיתוף כאמור, יש להביא בחשבון גם פרמטרים הנוגעים למאמצים שנקט הטוען לשיתוף לצורך השבחת הנכס הנדון (ראו לעיל, פס' 25). ואולם, מדובר אך באינדיקציות לקיומה של כוונת שיתוף בנכס עצמו, ואין ללמוד מכך כי השיתוף בנכס נוגע רק לרכיב המושבח בו (ראו גם: ליפשיץ, אחרית דבר, בעמ' 18-19).

45. אם כן, קביעת שבח של "נכס חיצוני" כנכס בר-איזון לפי החוק, וקביעת הנכס כמשותף לפי הלכת השיתוף הספציפי, הם שני מסלולים נפרדים, אשר לכל אחד מהם רציונל שונה, יישום שונה והשלכות שונות; יש להבחין אפוא בין מסלולים אלו ולהישמר מפני עירוב מין בשאינו מינו.

46. אוסיף, כי יש הטוענים, כי כאשר עסקינן בהשבחה אקטיבית של "נכס חיצוני" בעל אופי עסקי, הרי שאין צורך בהלכת השיתוף הספציפי, באשר ההשבחה היא נכס בר-איזון לפי החוק (ראו: ליפשיץ, אחרית דבר, עמ' 19).

אמנם, באופן כללי, בן זוג עשוי להסתפק בהוכחת השבחה אקטיבית של נכס חיצוני כאמור; לבחור במסלול של איזון שווי ההשבחה במסגרת החוק; ולוותר על הניסיון להוכיח כוונת שיתוף בנכס, בשים לב, בין היתר, לקשיי הוכחה שעשויים להיות כרוכים בכך. אולם, יש לזכור כי אין זהות בין ההשלכות הנובעות מכל אחד משני המסלולים הנדונים. כך, איזון שווי השבחתו של "נכס חיצוני" במסגרת החוק מזכה את בן הזוג שאינו רשום כבעל הנכס במחצית משווי השבח האקטיבי בלבד, בעוד שאין הוא זכאי למחצית משווי השבח הפאסיבי, או למחצית משווי הנכס המנותק מההשבחה. לעומת זאת, כאשר מוכחת כוונת שיתוף ביחס לנכס עצמו, בן הזוג זכאי למחצית מזכויות הקניין בנכס כולו. בשים לב להבדלים אלו, הרי שגם כאשר מדובר בנכס עסקי, איני סבורה כי מוצדק לחסום באופן קטגורי את המסלול הנוגע להוכחת כוונת שיתוף בנכס.

תחולת הלכת השיתוף הספציפי על נכס שאינו דירת המגורים המשפחתית

47. האישה טוענת, כי כלל לא ברור שניתן להכיר בכוונת שיתוף ספציפי ביחס לנכס שאינו דירת המגורים המשפחתית, משום שהכרה כאמור סותרת את חוק יחסי ממון; וכי אף בהנחה שניתן לעשות כן, הרי שיש לעמוד לשם כך בנטל ראייה כבד ביותר, בדמות התחייבות בכתב או הבטחה מפורשת שניתנה בפני מספר עדים.

אין בידי לקבל טענות אלו.

48. ראשית, קביעת שיתוף בנכס מסוים מכוח הדין הכללי, לרבות מכוח הסכמת הצדדים, אינה מוגבלת לדירת המגורים המשפחתית. כשם שבני זוג רשאים להגיע להסכמות בדבר שיתוף הזכויות בדירת המגורים המשפחתית, כך הם רשאים להגיע להסכמות הנוגעות לשיתוף זכויות בנכסים אחרים. ואכן, הפסיקה כבר הכירה באפשרות לקבוע כוונת שיתוף ספציפי ביחס לנכס שאינו בית המגורים של בני הזוג (ראו, למשל, דנג"ץ פלונית, פס' 32 לפסק דינה של הנשיאה חיות, שם צוין כי אחד הפרמטרים לבחינת כוונת שיתוף הוא "ככל שמדובר בבית המגורים של בני הזוג – משך הזמן שבו התגוררו בני הזוג בנכס" (ההדגשה הוספה); ראו גם: ליפשיץ, אחרית דבר, בעמ' 19).

49. כמו כן, בניגוד לנטען, שיתוף זכויות בנכסים שאינם דירת המגורים המשפחתית, אינו סותר את הוראות חוק יחסי ממון. תחילה יובהר, כי ההוראות בחוק יחסי ממון, אשר מחריגות ממנגנון האיזון שבו את אותם "נכסים חיצוניים", אינן מבחינות לעניין זה בין דירת המגורים המשפחתית לבין נכסים אחרים. כמו כן, כמבואר לעיל, בעניין אבו דומי נקבע שאין בהוראות חוק יחסי ממון כדי לשלול את החלת הדין הכללי על זוגות הכפופים לחוק, בכל הנוגע לשיתוף זכויות בנכסים. כפי שהוסבר, הלכת השיתוף הספציפי וחוק יחסי ממון הם שני מסלולים נפרדים להסדרת יחסי הממון בין בני זוג, ואינם סותרים זה את זה.

50. בהמשך לאמור, אף אין בידי לקבל את הטענה, שלפיה קביעת כוונת שיתוף בנכס מסוים, שאינו דירת המגורים המשפחתית, מותנית בקיומה של הסכמה מפורשת בכתב או בפני עדים. כמבואר לעיל, הלכת השיתוף הספציפי התפתחה, בעיקרו של דבר, על בסיס קונסטרוקציה של הסכם הנלמד מהתנהגות בני הזוג לאורך חייהם המשותפים, בדבר שיתוף בנכס מסוים. לנוכח האמור, התניית קביעתה של כוונת שיתוף, ביחס לנכסים שאינם דירת המגורים המשפחתית, בקיומה של הסכמה מפורשת בכתב או בעל-פה, משמעותה, הלכה למעשה, החרגת נכסים כאלו מגדרי הלכת השיתוף הספציפי, כפי שזו התפתחה בפסיקה. כפי שהוסבר לעיל, אין מקום להחרגה כאמור; ואף יפים לעניין זה דברי הנשיאה חיות בעניין פלונית, שחלקם הוזכר לעיל:

"דרישת ראיות מפורשות וממוסמכות עלולה [...] להקשות על בן הזוג הטוען לשיתוף להוכיח את התקיימותו של 'דבר מה נוסף', אף אם שיתוף כזה אכן התגבש, והיא עלולה לקבע חוסר שוויון ממוני שבני הזוג לא רצו בו בזמן אמת. תרחיש כזה, שאינו משקף את הבעלות 'האמיתית' בנכס, הוא התרחיש שביקש בית

המשפט בעניין אבו-רומי למנוע. לפיכך, בבוא בית המשפט או בית הדין להכריע בשאלה אם בני זוג מסוימים חצו את משוכת ה'דבר מה הנוסף', עליו לבחון את נסיבות המקרה מתוך הבנה כי 'בין בני זוג נוצרים יחסים קנייניים דינמיים במהלך חיי הנישואין' [...] וכי פעמים רבות ההסכמה לשיתוף בין בני זוג אינה מתגבשת באופן מפורש וממוסמך" (שם, פס' 42 לפסק דינה).

51. אכן, הלכה עמנו כי "יש טעם להקל על בן-הזוג הטוען לבעלות משותפת בדירת המגורים, כאשר זו רשומה רק על שם אחד מהם", בהיותה "נכס משפחתי מובהק, לעתים הנכס המשמעותי ביותר של בני-הזוג ולעתים אף היחיד" (עניין אבו רומי, פס' 10). ברם, ברי כי מהלכה זו לא נובע, כי כאשר עסקינן בנכסים שאינם דירת המגורים המשפחתית, נחוצות דווקא "ראיות מפורשות וממוסמכות", לשם קביעה כי התגבשה בין בני הזוג הסכמה לשיתוף זכויות בנכסים אלו.

52. לבסוף אציין, כי האישה הוסיפה וטענה נגד קביעות עובדתיות שונות של בית המשפט לענייני משפחה, כמו גם נגד התנהלותו הדיונית של האיש. טענות אלו אינן ראיות לדיון ב"גלגול שלישי", ולא ראיתי להידרש אליהן במסגרת זו.

סוף דבר

53. לנוכח כל האמור לעיל, אציע לחבריי כי נקבל את ערעורו של האיש, ונדחה את ערעורה של האישה.

עוד אציע, כי האישה תישא בהוצאות האיש בסך 5,000 ש"ח.



יעל וילנר
שופטת

השופט דוד מינץ:

אני מסכים.



דוד מינץ
שופט

השופטת גילה כנפי שטייניץ:

אני מסכימה.



גילה כנפי-שטייניץ
שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת י' וילנר.

ניתן היום, ד' תמוז תשפ"ה (30 יוני 2025).



גילה כנפי-שטייניץ
שופטת



יעל וילנר
שופטת



דוד מינץ
שופט