



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הביטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'

בקשות מס' 3, 8

בפני כב' השופט רון סוקול

### המבקשים

1. משרד האוצר - החשב הכללי
  2. משרד האוצר - רשות המיסים
- ע"י ב"כ עו"ד רוניק ממפרקליטות מחוז חיפה - אזרחי

### נגד

1. ארגון סגל המחקר במשרד הביטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה
- ע"י ב"כ עו"ד א' שמר ואח'
2. רפא"ל מערכות לחימה מתקדמות בע"מ
- ע"י ב"כ עו"ד נ' פינברג ואח'

### המשיבים

### החלטה

1. מעביד מעמיד לרשות עובדיו רכב לצרכי עבודתם וזוקף את שווי השימוש כהטבה המצטרפת להכנסתם. המעביד מנכה מס במקור מהכנסת העובד הכוללת את שווי השימוש שזוקף. האם רשאי ארגון עובדים יציג, הסובר כי המעביד טועה וכי אין לזקוף את שווי השימוש כהכנסה לעובדים, לנקוט בהליך של המרצת פתיחה לקבלת פסק דין הצהרתי בדבר פרשנות הדין כגרסתו, והאם רשאי הוא לצרף גם את פקיד השומה כצד להליך? אלו השאלות במוקד הבקשה שבפניי, בקשה שהגישו פקיד השומה והחשב הכללי במשרד האוצר לסילוק המרצת הפתיחה על הסף.

### רקע

2. המשיב מס' 1, ארגון סגל המחקר במשרד הביטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה (להלן: "הארגון") הינו ארגון יציג של עובדי המחקר המועסקים ברפא"ל – מערכות לחימה מתקדמות בע"מ (להלן: "רפא"ל").

מדובר ככל הנראה בארגון המייצג מעל 2,000 עובדי מחקר. רפא"ל הינה חברה ממשלתית ועל כן מחויבת לפעול, בין היתר, על פי הוראות החשב הכללי במשרד האוצר (להלן: "החשב הכללי").

3. על פי הנטען בהמרצת הפתיחה שהגיש הארגון עולה כי חלק מעובדי רפא"ל משתמש ברכבי המעביד לצרכי עבודה. עניינה של המרצת הפתיחה הינו רק באותם עובדים העושים שימוש ב"רכבי



## בית המשפט המחוזי בחיפה

**ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'**

המאגר", דהיינו, אלו אשר עושים שימוש ברכבים השייכים למעביד אולם אינם מוקצים לעובדים מסוימים (אינם צמודים). השימוש ברכבים נעשה על פי צרכי העבודה המשתנים של כל עובד בכל יום.

עוד נטען כי על פי הנחיות רפא"ל, הכלל הרגיל הינו כי עובדים העושים שימוש ברכבי המאגר לוקחים את הרכב מחצרי רפא"ל ובסיום יום העבודה מחזירים את הרכב לחצרים. לעיתים, כאשר צרכי העבודה מחייבים זאת, לוקחים עובדים את הרכב בתום יום העבודה ומחנים אותו בקרבת בית מגוריהם. הדבר נעשה במצבים שבהם העבודה עם הרכב נמשכה עד שעה מאוחרת או כאשר העובד נדרש לצאת בבוקר המחרת בשעה מוקדמת. בכל מקרה, כך נטען, הרכבים בנסיבות שכאלו אינם משמשים לכל צורך פרטי.

4. בהמלצת הפתיחה נטען כי עד לשנת 2008 פעלו העובדים ורפא"ל על פי נוהל מס' 400010 "שימוש ברכב הרשות" (להלן: "נוהל השימוש"). לעובדים שפעלו על פי נוהל השימוש לא נזקפה הטבה כלשהי. ביום 21/9/08 שונה המצב. במכתבו של סמנכ"ל משאבי אנוש ברפא"ל אשר נשלח לעובדי החברה נאמר:

"תקנות מס הכנסה מחייבת את המעסיק לזקוף הכנסה לצורכי מס בגין שימוש ברכב החברה כאשר הרכב אינו מוחזר לחצרות החברה בתום יום העבודה. זקיפות השכר לצורכי מס לפי שווי שימוש בגין חודש מלא, כפי שנקבע בתקנות, תבוצע גם במקרים בהם הרכב לא הוחזר לחצר החברה בתום יום העבודה באופן חד פעמי" (נספח י"ב להמלצת הפתיחה).

5. ממועד זה מתווסף להכנסתו החייבת של כל עובד שעשה שימוש ברכב מהמאגר סכום המשקף את שווי השימוש ברכב לחודש העבודה בו עשה את השימוש. זקיפת השווי נעשית בין אם הרכב היה מוצמד לעובד בכל החודש ושימש גם לצרכים פרטיים ובין אם שימש רק לצרכי העבודה. המבחן היחיד שנקבע לזקיפה הינו מקום החניית הרכב, האם בחצרי רפא"ל או בסמוך לבית מגוריו של העובד.

6. מבירור שערך הארגון הסתבר כי שינוי זה באופן חישוב ההטבה בנוגע לשימוש ברכב חברה נעשה על פי הנחיות החשב הכללי במשרד האוצר ולאופן שבו פורשו על ידו תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987 (להלן "תקנות השווי") ולתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב),



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'

התשנ"ה-1995 (להלן: "תקנות הניכוי"). החשב הכללי פרסם ביום 1/8/2000 את ההנחיה שסומנה כהנחיה 13.5.1 שבה נאמר בין היתר:

4.4.1 רכב איגוס המוקצה לעובד לביצוע משימה ו/או להסעות עובדים לאחר שעות העבודה ו/או לאחר סיום יום העבודה, ואינו מוחזר למשרד אלא נותר במקום מגוריו של העובד, מהווה הטבה לעובד שעליה תבוצע זקיפה כמפורט בסעיפים הבאים:

4.4.1.1 זקיפת הטבה לעובד עבור חודש מלא תבוצע במקרים שבהם השימוש ברכב האיגוס בוצע פעמיים בחודש לפחות או כאשר רכב האיגוס נשאר ברשות העובד באחד מימי סוף השבוע או החופשה [...]" (להלן: הנחיות החשב).

חשוב לציין כי הנחיית החשב מופנית לכלל המגזר הציבורי ולא רק לרפא"ל.

7. מבלי להלאות בכל הפרטים אזכיר כי בעקבות פרסום ההנחיות שונו נוהלי העבודה ובהסכם שהושג בין העובדים להנהלת החברה נקבעו מספרי מגרשי חניה שבהם יכולים העובדים להעמיד את הרכבים. הסדר זה מקל על העובדים ואינו מצריך אותם לחזור לחצרות המפעל אולם עדיין מדובר במגרשים שעשויים להימצא רחוק מבתי המגורים.

8. לאחר שניסיונו של הארגון לשנות את ההנחיות לא צלח הגיש הארגון תובענה לבית הדין האזורי לעבודה בחיפה (תיק ס"ק 50903-07-10). התובענה הוגשה הן כנגד המעביד- רפא"ל, והן כנגד החשב הכללי במשרד האוצר ורשות המיסים.

ביום 6/7/11 החליט בית הדין האזורי לסלק את התובענה על הסף. בית הדין קבע כי המחלוקות שבין הצדדים אינן באות בגדרו של "סכסוך קיבוצי". עוד קבע בית הדין כי מחלוקת בעניין המס שעל העובדים לשלם אינה מחלוקת בענייני עבודה ואינה מחלוקת בדבר תנאי עבודה ועל כן אין מקומה בבית הדין לעבודה.

ערעור שהוגש על החלטה זו לבית הדין הארצי נמחק בהסכמה ועל כן הוגשה התובענה בתיק הנוכחי.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'

9. בהמרצת הפתיחה עותר הארגון לקבלת פסק דין המצהיר כי רפא"ל אינה יכולה לזקוף את שווי השימוש ברכב כהטבה לעובדי רפא"ל, ככל שמדובר בשימוש ברכב מאגר בנסיבות כמפורט לעיל (כלומר: שימוש חלקי); להצהיר על בטלות הנחיות החשב הכללי; ולחלופין להצהיר על בטלות תקנות השווי. לחילופי חילופין מבוקש להצהיר כי יש לזקוף לעובד הטבה רק כיחס שבין מספר הימים שבהם הרכב היה בשימוש העובד בנסיבות המתוארות לעיל למספר הימים בחודש מלא.

### ההליכים

10. לאחר הגשת הבקשה בהמרצת הפתיחה עתרו רשות המיסים והחשב הכללי לסילוקה של התובענה על הסף (בקשה מס' 3). בבקשה ראשונה זו עתרו רשות המיסים והחשב הכללי לסלק את התובענה על הסף מחמת היותה במהותה תובענה ייצוגית שעליה חל חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006. לפיכך נטען כי לא ניתן להגיש את התובענה בדרך בה הוגשה אלא על המבקשים להגיש בקשה לאישור התובענה כייצוגית על פי סעיף 5(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות.

11. לאחר שהוגשה תשובת הארגון ביקשו הצדדים כי בטרם תוכרע הבקשה ייקבע מועד לדיון לשם השלמת הטיעון. עוד בטרם נערך הדיון הגישו המבקשים בקשה נוספת לסילוק התובענה על הסף (בקשה מס' 8).

12. בבקשה הנוספת נטען כי יש לסלק את התובענה על הסף בהתאם להוראות תקנה 100 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 בעיקר מהטעם כי התובענה אינה מגלה עילה. במרכז הבקשה עומדת הטענה כי הדרך היחידה לברר טענות בעניין חבות במס של עובד הינה הגשת דו"ח לפקיד השומה, השגה על שומה וערעור על החלטה בהשגה. בבקשה נטען כי השאלות שבבסיס התובענה הינן שאלות עובדתיות שיש לבררן ביחס לכל עובד, דהיינו יש לבחון כל מקרה פרטני, האם נצמחה לעובד טובת הנאה בשל שימוש ברכב אם לאו. עוד נטען כי ככל שמטרת ההליך הינה קבלת עמדה מוקדמת של רשות המס הרי שקיים סעד חלופי של קבלת "החלטת מיסוי" (פרה-רולינג) כאמור בסעיף 158ג' לפקודה.

### הכרעה

13. הבקשה שבפני מעוררת למעשה שתי שאלות עקרוניות נפרדות שבהן יש לדון; האחת, האם רשאים העובדים לנקוט בהליכים משפטיים בנוגע לחבות במס הכנסה שלא בגדר הליכי השומה,



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'

השגה וערעור הקבועים בפקודת מס הכנסה; השנייה, האם רשאי ארגון יציג של עובדים לנקוט הליך בעניין חבות במס בשם ולמען העובדים חברי הארגון.

### על ניכוי מס במקור

14. כדי לברר את ההליך הראוי נקדים מספר הערות כלליות. כפי שפורט לעיל, הארגון עותר לסעדים הצהרתיים הנוגעים להנחיות החשב הכללי ורפא"ל להוסיף להכנסות העובדים ההטבה בגובה שווי שימוש ברכב המעביד לתקופה של חודש מלא, גם כאשר אלו עשו שימוש מצומצם ברכב לצרכי המעביד בנסיבות אשר אינן עולות לטענתו כדי שימוש פרטי ברכב. התובענה מתייחסת להנחיות בדבר ניכוי המס במקור מהכנסת העובדים, כלומר ניכוי המס משווי הזקיפה.

15. כל עובד המקבל הכנסה מיגיעה אישית חב במס על פי סעיף 2(2) לפקודה. החבות במס חלה הן על תקבול כספי והן על טובות ההנאה שהוא מקבל ממעבידו בקשר עם יחסי העבודה (ראו ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, פ"ד נח(4) 913, 921 (2004); א' רפאל מס הכנסה כרך א' 114 (מהדורה רביעית, 2009). בין טובות הנאה אלו נכלל במפורש שווי של שימוש ברכב המעביד.

על מנת להקל על גביית המס ולהקל על עובדים בהגשת דו"חות נקבעו בפקודה הוראות בדבר ניכוי מס במקור, דהיינו הוראות על פיהם משלם ההכנסה מעביר לשלטונות המס במישרין את המס שבו חייב הנישום על הכנסתו מהמשלם (ראו סעיף 164 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]; ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 683 (1997); ע"א 9670/05 גיל חברה לפיתוח ותעשיות בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב, פסקה 34 (ניתן ביום 11/6/08)). ניכוי המס במקור הינו אמצעי גבייה בלבד ואין בו לשנות את זהות החייב במס, ואת היקף חבות המס של הנישום – ולעניינו, של העובד (ראו גם בג"צ 1631/08 ניצנים ניהול והשמה (2003) בע"מ נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 23/11/11)).

16. חישוב המס אותו על המשלם-המעביד לנכות במקור נעשה על פי הוראות הדין, כלומר על פי הוראות פקודת מס הכנסה על כל הפטורים, הזיכויים וההנחות. כמו כן, על המעביד לפעול על פי הנחיות רשויות המס כפי שהן ניתנות מעת לעת, הן הנחיות כלליות והן הוראות פרטניות לגבי עובד זה או אחר.

כדי להבטיח את ניכויי המס קובעת הפקודה כי ניתן לשום את סכום המס שהמעביד היה צריך לנכותו ולהוציא למעביד "שומת ניכויים" (סעיף 167). משמעות הדבר הינה כי למעביד יש



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ'  
משרד האוצר - החשב הכללי ואח'

אינטרס ברור לנכות את מלוא המס המגיע מעובדו ובכך להימנע מהסנקציות שעשויות לחול עליו אם לא ייעשה כן.

### ההליכים לתקיפת הניכוי

17. כאשר עובד חולק על אופן ניכוי המס מהכנסתו עומדות בפניו מספר אפשרויות; ראשית, יכול הוא להגיש דו"ח ולבקש החזר המס שנוכה לטענתו ביתר מהכנסתו (סעיף 160 לפקודה). סוגיה זו של השבת מס שנוכה ביתר נדונה בהרחבה בע"א 9670/05 הנ"ל, שבו נקבע כי ניתן לבסס את חובת ההשבה של מס שנוכה ביתר שלא כדין גם על דיני עשיית עושר ולא במשפט. תביעה להחזר מס שנוכה ביתר צופה פני עבר. כאשר העובד מבקש החלטה צופת פני עתיד פתוחה בפניו האפשרות לפנות לפקיד השומה ולקבל מידי אישורים בדבר הנחות, פטורים וכדומה, הכול כקבוע בתקנה 9 לתקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993.

18. מה עושה עובד אשר מבקש למנוע ממעבידו לנכות מס במקור משכר העבודה מקום שבו קיימת מחלוקת לעניין החבות במס? האם חייב הוא להסתפק בדרך הראשונה, כלומר הגשת דו"ח ודרישת החזר המס ששולם ביתר, או שמא רשאי הוא לנקוט בהליך מקדים כדי למנוע את ניכוי המס?

19. כאן ראוי לעשות השוואה לנישום אשר לגביו לא חלה על המשלם חובת ניכוי מס במקור. נישום שכזה מגיש שומה עצמית ומשלם את המס על פי שומה זו. אם פקיד השומה חולק על השומה העצמית ועל פרשנותו של הנישום את ההוראות בדבר החבות במס, יוציא פקיד השומה שומה על פי סעיף 145 לפקודה. על שומה זו ניתן להשיג בפני פקיד השומה ובעקבותיה יוכל פקיד השומה להוציא שומה בצו לפי סעיף 152 לפקודה. על שומה זו ניתן להגיש ערעור לבית המשפט. בכל התקופה שמיום הגשת השומה העצמית ועד ההכרעה בהליך הסופי, כספו של הנישום נשאר בידיו והוא אינו חייב בתשלום המס השנוי במחלוקת (סעיף 184 לפקודה).

מי שנוכה מהכנסתו מס במקור מצוי במצב הפוך. כספו אינו בידיו אלא מועבר לרשויות המס. נישום שכזה הוא שצריך לנקוט בהליך להשבת כספו, כלומר להשבת המס השנוי במחלוקת אשר נוכה מהכנסתו.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'

20. לכאורה לעובד אשר טוען כי משכרו נוכח מס שלא כדין עומדת גם האפשרות לפעול כנגד מעסיקו ולדרוש ממנו את אותו חלק מההכנסה שנוכה משכרו (ראו למשל ע"א 8357/03 מינהל מקרקעי ישראל נ' בנק דיסקונט למשכנתאות בע"מ, פ"ד סא(3) 214 (2006)). גם תובענה זו הינה תביעה צופה פני עבר. האם יכול העובד לבקש פסק דין הצהרתי הצופה פני עתיד, כלומר פסק דין המורה למעסיקו כיצד לנכות מס במקור מהכנסתו?

21. הגשת תובענה כנגד מעביד, בין להשבת מס שהמעביד ניכה, לטענת העובד, שלא כדין, ובין למתן פסק דין האוסר על המעביד לנכות מס במקור בעתיד או המורה לו כיצד לנכות את המס, עלולה להציב את המעביד בפני מצב בלתי סביר. מחד הוא עשוי להתחייב כלפי העובד על פי פסק הדין ומאידך פקיד השומה עשוי לדרוש ממנו לנכות את המס במקור ולהוציא לו שומת ניכויים. לסיטואציה שכזו אין הסדר בפקודה.

### ייחודם של ההליכים לפי הפקודה

22. כאן יש לשים לב לטענת רשות המיסים והחשב הכללי, הטוענים כי משנקבעו בדין הליכים מיוחדים לקביעת שומת המס של הנישום אין לעקפם בדרך של הגשת תובענה לפסק דין הצהרתי כנגד המעביד או כנגד רשות המס.

בע"א 3901/11 מחקשוילי נ' רשות המיסים בישראל (ניתן ביום 7/8/12) דן בית המשפט בשאלה מהי הדרך הדיונית הראויה שבה על הנישום לפעול לאחר שננקטו כנגדו הליכי גבייה בגין חוב מס שלטענתו לא היה ידוע לו והוא אינו יודע את מקורו. בית המשפט חזר על העיקרון לפיו "[...] אין לאפשר לנישום לפתוח בהליך משפטי רגיל תוך עקיפת הדרך הדיונית המתאימה [...]" (פסקה 16). עם זאת, בית המשפט לא שלל את האפשרות שבמקרים מתאימים יוכל הנישום להגיש תביעה. בית המשפט חזר על ההלכה לפיה ניתן לפנות לבית המשפט "[...] במקרים שבהם התביעה העלתה נושאים החורגים מן השאלות המתבררות כרגיל במסגרת של השגה" (שם פסקה 23) (ראו גם רע"א 1351/00 פקיד שומה ירושלים נ' ארגון המנוניים המרכזי (ניתן ביום 30/8/00)).

בע"א 6971/93 עיריית רמת גן נ' קרשין, פ"ד נ(5) 478, 481 (1997) אומר בית המשפט:

"גם כאשר פתוחה בפני נישום דרך ההשגה, יש שלא תיסגר בפניו דרך הפנייה לבית המשפט. לבית המשפט נתונה הסמכות לדון



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'

בתובענה גם כאשר המחוקק קבע מסלול אחר לטפל בעניין, אלא שבית המשפט לא יפעיל סמכות זו כדבר שבשיגרה, כאשר פתוחה בפני התובע דרך אחרת. לא בהכרח מוציאה דרך ההשגה את האפשרות לפנות לבית-משפט, במיוחד כאשר מדובר בנושאים בעלי חשיבות עקרונית או בהבטחה שלטונית נטענת, כפי המקרה שלפנינו".

גם בע"א 2801/06 מואטי נ' פקיד שומה תל אביב 4 (ניתן ביום 19/9/07) מבהיר בית המשפט כי ייתכנו מצבים שבהם רשאי יהיה נישום לנקוט בחליץ של תובענה לסעד הצהרתי והוסיף "כידוע, לערכאה הדיונית שיקול דעת רחב האם לדון בתובענה במסגרת המרצת פתיחה והתערבות ערכאת הערעור במקרים מן הסוג האמור תיעשה רק בהתקיים טעמים כבדי משקל המצדיקים זאת".

23. הנה רואים אנו כי ככלל כל מחלוקת בעניין חבות המס של נישום תתברר במסגרת הליכי שומה, השגה וערעור על פי פקודת מס הכנסה. זהו מקומם הטבעי של הליכים אלו המתבררים בפני גורמי המקצוע האמונים על דיני המס. עם זאת, ייתכנו מצבים שבהם ניתן להכיר גם בהליכים נוספים, כגון בקשות לסעדים הצהרתיים כנגד המעביד או רשויות המס.

### ההליכים בתיק זה

24. משפרשנו את המסגרת הכללית נבחן את המקרה שלפנינו. התובענה שהגיש הארגון מכוונת כנגד רפא"ל, הפועלת לטענת הארגון שלא כדין בעת ביצוע ניכוי המס במקור משכר העובדים, כנגד החשב הכללי, אשר נתן את הנחיותיו לרפא"ל וכנגד רשות המיסים שפרשנותה לדין היא שהיותה את המסד למתן ההנחיות לגבי ניכוי המס במקור. תחילה נבחן את השאלה האם עובדים רשאים להגיש תובענה שכזו ולאחר מכן נחזור לדון במעמד הארגון.

25. ככל שהתובענה עוסקת ברפא"ל ברי שאין למחקה, שהרי רפא"ל לא ביקשה זאת. יתרה מזו, ראינו כי אין למנוע מעובד להגיש תובענה לסעד הצהרתי הצופה פני עתיד שתכליתו למנוע ניכוי מס במקור שלא כדין מהכנסתו. כמובן שהאפשרות להגשת תובענה שכזו אינה מחייבת קבלת עמדת הארגון לגופה של התובענה שכן המעביד, במקרה שלנו רפא"ל, יוכל להתגונן ולטעון כי הוא פועל על פי הוראות רשות המיסים. במסגרת זו יכול המעביד לטעון כי בהיעדר אישור אחר מפקיד השומה עליו לפעול על פי הנחיות החשב הכללי וכדומה.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

**ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'**

26. גם התובענה כנגד החשב הכללי אינה צריכה לעורר שאלות מורכבות, שהרי טענת התביעה הינה כי הנחיית החשב לחברות הממשלתיות ובהן רפא"ל, מנוגדת לדין. אין טענה כי עומד לעובדים מסלול אחר לתקוף את הנחיית החשב הכללי.

הטענה כי הנחיית החשב חסרת חשיבות כאשר היא מתבססת על עמדת רשות המיסים אינה מספקת כדי להביא לסילוק התביעה כנגדו על הסף, שהרי החשב הכללי הוציא הנחיה מפורטת ובה נקבע כיצד יש לבצע את ניכוי המס. זאת ועוד, הנחיית החשב הכללי אינה מסתפקת בהפניה להוראות רשות המיסים או אפילו אימוץ של הנחיית רשות המיסים אלא מדובר בהנחיה מפורטת הכוללת את פרשנותו של החשב הכללי לדין. מתשובת רשות המיסים אליה מפנה ב"כ הרשות (נספח י"ו) להמרצת הפתיחה) לא ניתן ללמוד כי הוראות החשב הכללי תואמות לגמרי את עמדת רשות המיסים. רשות המיסים לא הציגה לפני ההליכים בתיק זה עמדה מפורשת ומפורטת כמו זו שפורטה בהנחיית החשב הכללי.

27. מעיון בתשובת רשות המיסים להמרצת הפתיחה עולה כי תשובתה אינה חופפת לזו של החשב הכללי. רשות המיסים נסמכת על הגדרת רכב תפעולי בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995. אין גם כל הסבר של החשב הכללי בהנחייתו מדוע הוא סבור כי פרשנות תקנות ניכוי הוצאות רכב מחייבת גם לצורך פרשנות התקנות בעניין שווי השימוש לעובד (וכידוע תקנות שווי השימוש מפנות רק להגדרת רכב בתקנות ניכוי ההוצאות).

על כן ברי כי אין כל בסיס לסילוק תביעת עובדים להצהיר על בטלות הנחיית החשב הכללי.

28. נותר לדון בטענה כי יש לסלק על הסף את התובענה כנגד רשות המיסים. תחילה נזכיר כי צירוף רשות המיסים לדיון בתובענה כנגד רפא"ל וכנגד החשב הכללי מתחייב על מנת למנוע תוצאות סותרות ולהביא לכך שלכל הצדדים הרלבנטיים למחלוקת יהיו בעלי דין בתיק.

אם תתקבל טענת העובדים כנגד רפא"ל והחשב הכללי עשוי להיווצר מצב שבו מחד יאסר ניכוי המס במקור ומאידך רשות המיסים – פקיד השומה יוציאו לרפא"ל שומת ניכויים בשל אותה הטבה שממנה לא נוכה המס. על כן ברי כי רשות המיסים הינה בעל דין דרוש להליך שבין העובדים לרפא"ל ולחשב הכללי (ראו לעניין צירוף בעל דין דרוש לתובענה לסעד הצהרתי י' זוסמן, **סדרי הדין האזרחי**, 203 (201) (מהדורה שביעית-1995); ע"א 83/64 **גראטש נ' אטיה**, פ"ד (4) 132, 135



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'

(1964); רע"א 9360/11 הפטריארכיה היוונית האורתודוקסית של ירושלים נ' יעקב רבינוביץ', (ניתן ביום 08/01/2012); בש"א (ת"א) 2899/08 משה נ' תקשורי ניסן (ניתן ביום 18.3.08).

29. זאת ועוד, ראינו כי קיימים מצבים חריגים בהם תוכר עילת תביעה של נישום כנגד רשות המס אף שלא בגדרם של הליכי השומה, ההשגה והערעור על פי דיני המס. בתי המשפט לא תחמו את רשימת המקרים בהם תוכר האפשרות להגשת הליך שכזה. גם אני איני מתכוון לפרט רשימה ממצה של מצבים ואסתפק בהצבת קווי מחשבה אשר ישמשו במסגרת שיקול הדעת בבוא בית המשפט לבחון האם להתיר את הגשת התביעה אם לאו.

30. ראינו שבשונה מנישום שיכול להימנע מתשלום המס השנני במחלוקת עד הכרעה בעניינו, הרי שעובד שטוען כי המס נוכח מהכנסתו שלא כדין, נאלץ לשלם את המס השנני במחלוקת. עובד שכזה, אם יידרש לנקוט בהליכי שומה, השגה וערעור יצטרך תחילה להגיש דו"ח כאמור בסעיף 160 לפקודה, וכזכור יש להניח כי העובדים אינם מחויבים בהגשת דו"חות שנתיים. הגשת דו"ח שכזה כרוכה כמובן בקבלת ייעוץ והדרכה. לאחר הגשת הדו"ח ועימו השומה העצמית, ימתין העובד עד להחלטת פקיד השומה כאמור בסעיף 145 לפקודה. החלטה זו עשויה להינתן חודשים ארוכים לאחר הגשת השומה כשכל אותה עת כספו של העובד בידי הרשות והוא ממשיך לשלם (בדרך של ניכוי המס) בכל חודש וחודש. גם לאחר שתוצא שומה – שומת שלב א' – עשוי העובד להידרש להגשת השגה ושוב עליו להמתין חודשים ארוכים להחלטה בהשגה. אם בסופו של יום תוצא לו שומה בצו יוכל סוף סוף לפנות לבית המשפט ולשטוח את טענותיו. ברי שמדובר בהליך ארוך ויקר שעשוי להימשך מספר שנים.

31. הליך השומה, ההשגה והערעור הינו הליך מכביד שעלותו לעובד, ביחד עם תשלום המס השנני במחלוקת, הינה עצומה. יש חשש רב שמא מורכבותו, עלותו וארכו של ההליך ירתיעו עובדים רבים ועניינם לא יזכה לכל בירור. על כן האפשרות כי ההליך יקוצר וייועל בדרך של הגשת המרצת פתיחה צריכה לשמש כאחד משיקולי בית המשפט.

32. שיקול נוסף הינו מספרם של העובדים שעניינם זהה ואשר להם עניין בתוצאת ההליך. אם ינקטו העובדים בדרך המוצעת על ידי רשות המיסים משמעות הדבר הינה כי יוגשו מאות ואולי אף אלפי דו"חות שנתיים (נטען כי בארגון 2,300 חברים). אלו יובאו בפני פקידי שומה רבים ושונים (חלק במשרדי שומה שונים). הדבר עלול לגרור החלטות שונות וסותרות. הליך של המרצת פתיחה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

**ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'**

שבסופו הוראה לרפא"ל ולרשות כיצד לנהוג בכל הנוגע לניכוי המס על שווי השימוש יחסוך התדיינויות רבות. גם שיקול זה של יעילות ושל השפעת ההליך על מספר רב של נישומים ראוי שישקל במסגרת ההכרעה האם לאפשר את הליך התובענה.

33. שיקול נוסף שיש להביאו בחשבון הינו התאמתו של ההליך הדיוני למיצוי הבירור העובדתי והמשפטי. ככל שהבירור מחייב שמיעת ראיות מורכבת יותר כך תהא הנטייה שלא לאפשר דיון במסגרת המרצת פתיחה. כך ברור כי מקום שבו קיימת שונות רבה בין הנישומים השונים המבקשים את ההכרעה, יטה בית המשפט למחוק את התובענה ולהפנות את הנישומים להליכי השגה. דומה גם כי במקום שההכרעה מחייבת בדיקה חשבונאית מקצועית תהא נטייה להפנות את ההליך למסגרת של הליכי שומה, שכן הליך של המרצת פתיחה אינו מתאים לבירור מקצועי שכזה. מאידך, כאשר הדיון מתמקד בפרשנות של הוראות חוק, לא תהא כל מניעה לקבוע שהבירור הראשוני יעשה בבית המשפט במסגרת המרצת פתיחה.

34. אלו רק קווי מחשבה כלליים שיש בהם להצביע על שיקולים אפשריים להחלטה האם להתיר הגשת תובענה לסעד הצהרתי. ומה בעניין שלפנינו?

המחלוקת בתיק זה עוסקת בעיקר בפרשנות הדין ואינה מחייבת בדיקה חשבונאית מקצועית. ההכרעה מחייבת בחינה של הנחיות רפא"ל והחשב וכן של עמדת רשות המיסים, בחינה שתיעשה בשים לב להוראות הפקודה ותכליתן. במסגרת זו יש לבחון מהי ההטבה שיש לצרף להכנסתו של כל עובד והאם העמדת רכב ממאגר רכבי המעביד, לנסיעות מוגדרות, מהווה הטבה הנכללת בהכנסת העובד. עוד יהיה צריך לבחון את היחס בין הוראות הפקודה לתקנות שווי השימוש ולברר האם יש מקום להחיל על סוגיית זקיפת שווי השימוש את הוראות תקנות ניכוי ההוצאות (נזכור שאין הכרח כי תהיה הלומה מלאה בין אלו). עוד יש לבחון האם קביעת שווי השימוש יכולה להיעשות באופן יחסי לשימוש או שמא יש להעדיף מבחן ודאי ואחיד. לבסוף יהיה גם צורך לברר מה משמעות הנוהל שהוסכם בין העובדים לרפא"ל להחניית הרכבים במגרשי חניה.

כל אלו שאלות שאינן מצדיקות בירור פרטני אלא רצוי ונכון לבררן באופן כולל ביחס לכלל העובדים ברפא"ל.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'

35. עוד נזכיר כי הפנייתם של כל העובדים להגשת דו"חות ולנקיטת הליכי השומה, השגה וערעור תביא לדחיית ההכרעה השיפוטית למשך מספר שנים. קיים חשש ממשי להכרעות סותרות של פקידי שומה שונים ואולי גם של ערכאות שיפוטיות שונות. יתרה מזו, מדובר בהליכים יקרים ומורכבים ויש חשש שמא הצורך בנקיטת הליכים שכאלו, לשם הסדרת סוגיה יחסית מצומצמת מתוך סך הכנסותיהם של העובדים, ירתיע רבים מהגשת הדו"חות. הכבדה שכזו אינה מוצדקת כאשר עוסקים במחלוקת הנוגעת למאות עובדים. דומה שגם למשיבים צריך להיות עניין לקצר, להוזיל ולייעל את ההליך עד להכרעה משפטית מחייבת.

36. לאור כל האמור, דומני כי בנסיבות המקרה אין למנוע מהעובדים לנקוט בהליך של בקשה לסעד הצהרתי כפי שנקטו בתיק זה. ואוסף, איני סבור כי הכרה באפשרות של הגשת בקשה בדרך המרצת פתיחה במקרה מיוחד זה תפתח פתח רחב לעקיפת הליכי השומה וההשגה, שכן מדובר במקרה מיוחד.

עוד אעיר כי החצעה ולפיה יפנו העובדים בבקשה לקבלת החלטת מיסוי כאמור בסעיף 158א' לפקודה אינה מספקת כדי לחסוך את ההליך. החלטת מיסוי שלא בהסכם, ניתנת לערעור רק בגדרם של הליכי ערר או ערעור על שומה ומשמעה כי אם לא יושג הסכם יאלצו כל העובדים לנקוט בהליכי שומה. שוב חוזרים אנו לשיקולים שנמנו לעיל המצדיקים פניה לבית המשפט במקום הליכה בדרך של שומה, השגה וערעור.

### תביעת הארגון

37. משקבעתי כי עובדי רפא"ל רשאים לנקוט בהליך של המרצת פתיחה עלינו לדון בשאלה האם ראשי הארגון לייצג את העובדים בהליך. לעניין זה נזכיר כי רשות המיסים והחשב הכללי סבורים כי הארגון פועל בעצם כתובע ייצוגי וכי מהותה של התובענה הינה תובענה לאישור תביעה ייצוגית.

38. סבורני כי בעניין מעמדו של הארגון הדין עם רשות המיסים והחשב הכללי. לארגון יציג של עובדים סמכויות מוגדרות בתקנוני הארגון ובדין. תפקידו העיקרי של הארגון הינו לייצג את העובדים בכל הנוגע להסכמי העבודה ותנאי עבודתם אצל המעביד. בית הדין לעבודה קבע כי הסכסוך שבין הצדדים אינו עוסק בתנאי עבודה או בהסכמי עבודה (פסקה 22 לפסק הדין). תקנון הארגון לא הוצג בפני ולא הובאה שום אסמכתא לסמכותו של הארגון לייצג את חבריו בנושא



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'

ושמות המס שלהם. ככלל לארגון עובדים סמכות לייצג את העובדים בכל הנוגע לחתימה על הסכמים קיבוציים שמשמעים הסכמי [...] בענייני קבלת אדם לעבודה או סיום עבודתו, תנאי-עבודה, יחסי-עבודה, זכויות וחובות של הארגונים בעלי ההסכם, או בחלק מעניינים אלה" (סעיף 1 לחוק הסכמים קיבוציים, התשי"ז-1957) או לייצגו בהגשת תובענה ייצוגית על פי סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות בעניינים המסורים לסמכותו של בית הדין לעבודה, וכיוצא באלה. לארגון יציג אין הסמכה בדין לייצג בפני רשויות המס. לפיכך ברי שהארגון ככזה אינו מוסמך לייצג את כלל חבריו בעניינים החורגים מגדרם של יחסי עובד ומעביד.

39. לכאורה, בפנינו בעל דין שעותר לסעד הצהרתי בנוגע לזכויותיהם של צדדים שלישיים, שהרי הארגון עצמו אינו עובד, אינו מחויב במס ואינו מוסמך מכוח היותו ארגון יציג לייצג את העובדים בפני רשויות המס. מאידך, לא מדובר בצד זר, שהרי העובדים כולם הינם חברי הארגון, והארגון פעל בשמם עד כה, גם בכל הנוגע לחיובי המס.

40. כאשר עוסקים בתביעה של מי שאינו מוסמך לייצג את כלל העובדים בפני רשויות המס קיים חשש שמא הכרעה שיפוטית בתובענה שהגיש הארגון, לא כל שכן הסכם שיושג בתובענה, לא יחייבו את העובדים והמבקשים יהיו חשופים להליכים פרטניים שינקטו על ידי עובדים שיבקשו לשנות את התוצאה. זוהי כמובן תוצאה בלתי סבירה והיא מקעקעת את הבסיס להכרה בתובענה לפסק דין הצהרתי.

41. ענין זה ניתן לפתרון פשוט. בדיון שנערך ביום 10/3/13 הודיעו באי כוח הארגון כי אם ידרשו בכך לא תהא כל בעיה לצירופם של העובדים (עמ' 5, 7). דומה שצירוף רשימת העובדים המייפים את כוחם של באי כוח הארגון לייצגם בהליך זה יתגבר על הקושי האמור ויאייץ את החשש מפני נקיטת הליכים נוספים על ידי העובדים.

42. בטרם סיום נזכיר את טענת רשות המיסים והחשב הכללי, בבקשה מס' 3, בגדרה טענו כי המרצת הפתיחה אינה אלא מסווה לתובענה ייצוגית אותה יש להגיש על פי חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006.

לאור ההחלטה בדבר צירוף העובדים מתיירת הטענה. עם זאת, אעיר כי אין בדין כל חובה לנקוט בהליך של תובענה ייצוגית ובעל דין ראוי לבחור בין הגשת תובענה פרטנית, הגשת תובענה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ה"פ 12-07-38987 ארגון סגל המחקר במשרד הבטחון, ברפא"ל ובמשרד ראש הממשלה נ' משרד האוצר - החשב הכללי ואח'

ייצוגית (מקום שיש עילה לכך) וכמובן באפשרותו להגיש תובענה אליה יצטרפו מספר רב של בעלי דין. ההליך שלפני הינו הליך שנוקטים הנישומים עצמם (כפוף לצירוף הרשימה) ועל כן אין כל מקום לטענה כי עליהם לפעול במסגרת הוראות חוק תובענות ייצוגיות.

### סוף דבר

43. בשים לב לכל האמור אני דוחה את הבקשות לסילוק על הסף, כפוף לכך שהארגון ימציא תוך 30 יום רשימה של כל העובדים המייפים את כוחם של באי כוח הארגון לייצגם בהליך.

לאור הבקשה המוסכמת לדחיית דיון, ייערך קדם המשפט ביום 15/7/13 שעה 13:30.

הוצאות בקשה זו יפסקו במסגרת ההכרעה בתיק העיקרי.

ניתנה היום, י"א תמוז תשע"ג, 19 יוני 2013, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט