



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

מבקש

לירן ועקנין

באמצעות ב"כ עוה"ד רועי נחום ואסף זמיר

נגד

משיבה

מדינת ישראל- רשות המסים

באמצעות ב"כ עוה"ד מאיר פורת וניצן זגרינסקי

פסק דין

1

2

3 בפניי בקשה לאישור תובענה כייצוגית (להלן: "**בקשת האישור**") לפי חוק תובענות
4 ייצוגיות, התשס"ו – 2006 (להלן: "**חוק תובענות ייצוגיות**"), שעניינה בשאלה האם יש
5 להתיר לעובד שכיר ניכוי הוצאות בגין תשלומי דמי ביטוח לאומי.

6

טענות הצדדים

7

טענות המבקש

8 1. ככלל, כל תשלום בגין דמי ביטוח לאומי המשולם על ידי עובד שכיר, הוא תשלום אשר
9 העובד חייב לשלם כתנאי להעסקתו. בפרט, רכיבי האבטלה והאימהות משולמים על
10 ידי עובדים שכירים לצורך הבטחת השתכרותם, ומהווים הוצאה עבור רכישת פוליסת
11 ביטוח לכל דבר ועניין. לפיכך, דמי הביטוח הלאומי ככלל, ורכיבי האבטלה והאימהות
12 בפרט, הם הוצאה הכרוכה בייצור הכנסה, שיש לנכותה מהכנסתם החייבת במס של
13 עובדים שכירים.

14 2. אלמלא עובד שכיר היה משלם את התשלומים בגין רכיב האימהות והאבטלה, לא היה
15 זכאי לפיצוי ולא היה מקבל את אותו "תחליף הכנסה החייב במס" בקרות מקרה
16 ביטוחי. לפיכך, ולאור העיקרון הבסיסי בדיני המס – "דין הפיצוי כדין הפרצה שאותה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 הוא בא למלא", מן הדין להתייחס לפרמיה המשולמת בגין הביטוח מכוחו ניתן אותו
2 פיצוי או תחליף הכנסה, כהוצאה המותרת לניכוי.
- 3 המשיבה איננה רשאית לאחוז במקל משני קצותיו. מחד גיסא, לגבות מס הכנסה בגין
4 רכיב האימהות ורכיב האבטלה, שהיא עצמה מודה שמהווים "תחליף שכר", ומאידך
5 גיסא להתנגד להכרה בהוצאה בגין רכיבים אלו, שהוצאו ליצירת אותו "תחליף שכר".
- 6 3. אין בסיס לטענת המשיבה לפיה הכרה בדמי הביטוח הלאומי כהוצאה עשויה לגרום
7 למעגל שוטה, שכן אין בעובדה שמס משולם כאחוז מסוים מההכנסה כדי למנוע
8 מהבאתו בחשבון לצורך חישוב ההכנסה. בנוסף, מדובר בחישוב מעגלי שאין קושי
9 לחשבו.
- 10 4. לא ניתן להקיש מההסדר שבסעיף 47 לפקודה, המתייחס לאפשרות ניכוי הוצאות
11 ביטוח לאומי שהוציא יחיד עצמאי, הסדר שלילי לפיו עובדים שכירים במשק בישראל
12 אינם זכאים כלל לניכוי הוצאות שהוציאו בגין דמי ביטוח לאומי, אלא, לכל היותר,
13 כי יחיד עצמאי רשאי לנכות מהכנסתו החייבת במס אך ורק 52% מסך הוצאות דמי
14 הביטוח הלאומי והוא מנוע מלדרוש את יתרת הוצאות הביטוח הלאומי המשולמות
15 על ידו מכוח סעיף 17 לפקודה.
- 16 בית המשפט העליון בע"א 311/79 גוטהלף נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"ד לד(3) 787
17 (1980), (להלן: "עניין גוטהלף") אמנם קבע כי סעיף 47 מהווה הסדר ייחודי אך זאת
18 רק בכל הנוגע ליחידים עצמאיים. מה גם שדמי הביטוח הלאומי כוללים מספר רכיבי
19 ביטוח נפרדים ואינם מקשה אחת, דבר המחייב להתייחס לכל הוצאה בנפרד.
- 20 5. הגשמת תכלית ההסדר שבסעיף 47 לפקודה – צמצום הפער בין השיעור המותר
21 לניכוי ליחיד עצמאי לבין השיעור המותר לניכוי למעביד בגין תשלומים עבור עובדו –
22 לא מובילה למסקנה כי הסעיף יוצר הסדר שלילי.
- 23 6. לסעיף 47 לפקודה שתי פרשנויות אפשריות: הראשונה, כעמדת המשיבה, לפיה לא
24 ניתן לנכות בגין תשלומי ביטוח הלאומי המשולמים על הכנסה מעבודה. השנייה, לפיה
25 ניתן לנכות כל תשלום ביטוח לאומי ובתנאי שמדובר בהוצאה שהוצאה לצורך ייצור
26 הכנסה מאחר שעל הוצאות אלו חל הדין הכללי שבסעיף 17 לפקודה. במצב כזה, יש
27 להעדיף את הפרשנות העולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

1. אין בהוראות סעיף 47א לפקודה כל התייחסות מפורשת או משתמעת לאיסור או מגבלה המונעת מעובד שכיר לנכות משכרו הוצאות בגין דמי הביטוח הלאומי. פרשנות המשיבה מובילה לפגיעה חמורה בקניינם של כלל העובדים השכירים במשק, דבר המחייב חקיקה מפורשת וברורה. אילו רצה המחוקק למנוע את ניכוי ההוצאה היה עליו לקבוע זאת בסעיף 32 לפקודה.
8. שיעור הניכוי המותר לעצמאי הקבוע בסעיף 47א לפקודה – 52%, מגלם בתוכו הן את החלק שמשלם העצמאי כמעסיק של עצמו, והן את הרכיבים המותרים לניכוי ככל שכיר אחר. מאחר ששיעור זה גבוה מחלק המעביד בתשלום דמי הביטוח הלאומי עבור עובדו, מכאן נלמדת המסקנה כי המחוקק הכיר בזכות העצמאי לנכות מסך הכנסותיו רכיבי הוצאה נוספים אשר זכאים לנכות גם יתר העובדים השכירים, וביניהם רכיב האימהות והאבטלה.
9. קמה למבקש, כמו גם ליתר חברי הקבוצה, עילת תביעה כנגד המשיבה בגין עילות אלה: הפרת חובה חקוקה בהתאם לסעיף 63 לפקודת הנזיקין [נוסח חדש] (להלן: **"פקודת הנזיקין"**) היות שהמשיבה לא הכירה בדמי הביטוח הלאומי כהוצאות המותרות בניכוי ובכך פעלה בניגוד להוראות החוק; עשיית עושר ולא במשפט לפי סעיף 1 בחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 (להלן: **"חוק עשיית עושר ולא במשפט"**) מאחר שהמשיבה גבתה מס ביתר בהיעדר סמכות; התרשלות לרבות מחדל לפי סעיפים 35-36 לפקודת הנזיקין מאחר שהמשיבה לא השיבה את סכומי המס שנגבו ביתר לאחר שנשלח אליה מכתב התראה ולא תיקנה דרכה לאחריו; פגיעה בשלטון החוק מאחר שגביית תשלומי החובה נעשו בחריגה וללא סמכות חוקית ועל אף הפגיעה האפשרית בזכות החוקתית לקניין של כלל העובדים השכירים בישראל.
10. התובענה הייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת ביותר להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין, שכן מתקיימים כל התנאים שנקבעו בדין לצורך שימוש בהליך של תובענה ייצוגית.
11. המשיבה מושתקת מלטעון שהמבקש לא מיצה את הליכי השומה שלו, שכן המבקש נקט בהליכי שומה פרטניים אך נדחה מבלי שהמשיבה דנה בטענותיו וחסמה בפניו את האפשרות להגיש השגה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

12. יש לדחות את טענת המשיבה ביחס למכתב ההתראה שנשלח על ידי המבקש שהתמקד בבקשת האישור ברכיבים עליהם אין מחלוקת כי חובה להתירם בניכוי. להבדיל, המשיבה לא טרחה לפנות למבקש על מנת לקבל הבהרות בקשר לטענותיו במכתב ההתראה ולא עשתה כל מאמץ על מנת למנוע את הגשת התביעה הייצוגית כנגדה.
13. אין בעובדה שעסקינן במחלוקת בדבר פרשנות הדין כדי למנוע מהתובענה להתברר בהליך של תובענה ייצוגית, שכן משעה שמדובר בשאלה המצויה בסמכותו של בית המשפט, אזי לא ניתן למנוע את בירורה גם במסגרת תובענה ייצוגית.
14. אין לתת עדיפות לפרשנות הרשות המנהלית, כטענת המשיבה, מקום בו מדובר בפרשנות מופרכת לחלוטין. אף אם הרשות המנהלית פעלה בתום לב, אין בכך כדי לחלץ אותה מחובת ההשבה.
15. טענת המשיבה בדבר פגיעה בציבור לאור השלכות תקציביות מופרכת בנסיבות העניין, שהרי עסקינן בתביעה הנוגעת כמעט לכל העובדים השכירים במשק בישראל, והעובדים השכירים עצמם הם הציבור. מאחר שמדובר בגביית מס ביתר בסך עשרות מיליארדי שקלים, הרשות מושתקת מלטעון את טענת "הפגיעה בתקציב". יתרה מזו, פטור מחובת השבה יינתן רק כאשר תונח תשתית ראיתית לפגיעה תקציבית, וגם אז יישקל אל מול שיקולים אחרים.
16. לטענת המבקש סכום תביעתו האישי מוערך בסך שנתי של 552.70 ₪ – הסכום בו המבקש חויב במס שלא כדין בגין רכיב האבטלה ורכיב האימהות. סכום התביעה הכולל, המתייחס ל-24 החודשים שקדמו להגשת התובענה, נאמד על סך של 844,600,000 ₪.

טענות המשיבה

17. סעיף 47 לפקודת מס הכנסה יוצר הסדר ספציפי לניכוי דמי הביטוח הלאומי, ולפיו לעצמאים יוכרו בניכוי 52% מסך תשלומי דמי הביטוח שהם שילמו, ואילו לשכירים לא יותרו דמי הביטוח בניכוי. הסדר זה גובר על כל הסדר כללי אחר לרבות ההסדר המופיע בסעיף 17 לפקודה.
- עמדה זו נתמכת בקביעה המפורשת של בית המשפט העליון בעניין **גוטהלף**, לפיה ההסדר הייחודי שבסעיף 47 לפקודה גובר על ההסדר הכללי שבסעיף 17 לפקודה.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

18. לשונו הברורה של סעיף 47 לפקודה ותכליתו אף היא תומכת בעמדה זו, שכן המחוקק לא ראה בתשלום דמי הביטוח הלאומי כהוצאה ביצור הכנסה המותרת בניכוי, אלא בחר להתיר באופן ספציפי רק לעצמאי את הניכוי. מטרת המחוקק הייתה להקל על העצמאי ולהשוות את השיעור המותר לו בניכוי לשיעור המותר בניכוי למעביד, בגין תשלומיו לביטוח לאומי עבור עובדיו. בנוסף, המחוקק קבע באופן מפורש את סוגי השכירים אשר להם כן יותר הניכוי.
19. מסקנה זו נתמכת בפרשנותו של בית המשפט העליון לשאלה מהו "הסדר שלילי" בדנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות ואח' נ' דמארי, הירשזון ואח' (12.9.17) (להלן: "עניין דמארי"), לפיה, הסדר נורמטיבי יפורש כהסדר שלילי מקום שפרשנות זו מגשימה את תכליתו של ההסדר.
20. טענת המבקש כי ישנן שתי פרשנויות אפשריות לסעיף 47 מצביעה על כך שהמשיבה, אף לשיטתו, נהגה בהתאם לאחת הפרשנויות של הסעיף. משום כך, לא מדובר בגבייה שלא כדין. אף אם קיימות לפנינו שתי פרשנויות, יש להעדיף את פרשנותה של הרשות המנהלית להוראות הדין, אשר על פיהם היא נוהגת בפועל.
21. אין כל רלוונטיות לטענת המבקש כי מדובר בהוצאה המותרת בניכוי לפי סעיף 2(2) סיפא לפקודה מאחר שתשלומי הביטוח הלאומי אינם החזר הוצאות מהמעסיק לעובד.
22. אין בעובדה ש"העובד השכיר מחויב בתשלום הוצאה מסוימת במסגרת עבודתו כתנאי להעסקתו" כדי שהוצאה זו תהווה הוצאה בייצור הכנסה ותקיים זכות לנכותה. תשלום לביטוח לאומי, הן לגבי רכיב האימהות והן לגבי רכיב האבטלה, הם לכל היותר "הוצאה מקדימה" בדומה להוצאות נסיעה לעבודה, ואין מדובר בהוצאות המהוות חלק מהמנגנון מניב הפירות עצמו או כרוכות ומשתלבות בצורה אורגנית בפעילות "הייצורית" כפי שנדרש על פי הדין. הכרה בדמי הביטוח הלאומי כהוצאה בייצור הכנסה עשויה לגרום למעגל שוטה, שכן תגרום להקטנת ההכנסה החייבת בדמי הביטוח הלאומי ובהתאמה להקטנת דמי הביטוח הלאומי.
23. אין לקבל את טענת המבקש כי המשיבה גבתה מס שלא כדין, שהרי המשיבה פעלה הן בהתאם ללשון הפקודה ולתכליתה והן בהתאם להלכה הפסוקה. משכך, הבקשה אינה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 נכנסת בגדר אחת העילות להגשת תובענה ייצוגית בפרט 11 לתוספת השניה לחוק
- 2 תובענות ייצוגיות.
- 3 24. אף אם יקבע כי המשיבה גבתה מס שלא כדין, אין לחייבה בהשבת הסכומים הנטענים
- 4 מצד המבקש משהבקשה אינה נכנסת בגדר פרט 11 לתוספת השניה לחוק תובענות
- 5 ייצוגיות, ומשלא מתקיימים התנאים המקימים את חובת ההשבה לפי חוק עשיית
- 6 עושר.
- 7 25. בניגוד לטענת המבקש, התובענה אינה ראויה להתברר כתובענה ייצוגית מאחר שאינה
- 8 עומדת בתנאים שנקבעו בדיון לצורך שימוש בהליך של תובענה ייצוגית.
- 9 26. קבלת הבקשה לאישור התובענה כייצוגית תגרום נזק חמור לציבור בכללותו, זאת
- 10 מאחר שהשבת רכיב המס הנובע מסכומי ההשבה הנטענים, תטיל נטל כבד על תקציב
- 11 המדינה ועלולה להוביל לפגיעה במימוש סדר העדיפויות הלאומיות.

דיון והכרעה

- 13 27. סעיף 47א(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**") קובע
- 14 כך:

47א. (א) **יחיד שבשנת מס שילם דמי ביטוח לפי חוק הביטוח**
הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968 (להלן - חוק הביטוח), ומס
מקביל לפי חוק מס מקביל, תשל"ג-1973 (להלן - מס מקביל), בשל
הכנסה שאינה הכנסת עבודה, יותר לו ניכוי של 52% מהסכום
ששילם, למעט תוספת לפי סעיף 179א(א) לחוק הביטוח, ובלבד
שהניכוי לא יעלה על הכנסתו החייבת שלפני הניכוי.

- 21 28. נוכח לשונו המפורשת של הסעיף הנ"ל לפיו ההוצאה תותר ליחיד שהכנסתו אינה
- 22 הכנסת עבודה, הבהיר המבקש כי מאחר שסעיף זה אינו דן בתשלומי ביטוח
- 23 המשולמים על הכנסת עבודה, קיימות שתי אפשרויות: האחת, כי לא ניתן לנכות
- 24 הוצאות אלו כלל; השנייה, כי לגבי הוצאות אלו חל הדין הכללי, הקבוע בסעיף 17
- 25 לפקודה. לטענתו, בנסיבות אלה יש להעדיף את הפרשנות התואמת את כוונת החוק,
- 26 וכי בכל מקרה יש להעדיף פרשנות הפועלת לטובת הנישום ואינה פוגעת בקניינו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

29. לגישתי, לשונו הברורה והחד משמעית של החוק, שאף עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק, כפי שאבהיר בהמשך, אינה נותנת פתח לשתי אפשרויות פרשנויות אלא אך לאחת. אך מאחר שעניין לנו בבקשה לאישור תובענה ייצוגית, המוגשת כנגד רשות בשל גביית מס "שלא כדין", הרי שגם אם אקבל את עמדתו של המבקש כי קיימות שתי אפשרויות פרשנויות כאמור, די בקיומן של אותן שתי אפשרויות כדי להצדיק דחייתה של הבקשה.

בת"צ (מחוזי מרכז) 1901-05-15 עג'מי נ' רשות המסים (5.7.2016) (להלן: "עניין עג'מי") התייחסתי לסוגיה שבעניינה ניתנו על ידי מותבים שונים הלכות נוגדות, וקבעתי כי בנסיבות אלה לא ניתן לומר כי גביית המס נעשתה "שלא כדין", גם אם נעשתה בניגוד לפסק דין שניתן על ידי אחד המותבים:

"...סבורני כי ניהול תובענה כייצוגית בעילה של השבת סכומי כסף שנגבו שלא כדין צריך, ככלל, להיות שמור לאותם מקרים בהן חרף מצב חוקי ברור, גבתה הרשות את המס. שונה הדבר בנסיבות עניינינו, בשעה שלכל היותר ניתן לומר כי לא קיימת הלכה משפטית פסוקה ומחייבת בסוגיה העומדת על הפרק, אך לא מעבר לכך".

30. כך נקבע אף בע"א 9863/09 וויריאנט בע"מ נ' מדינת ישראל - האוצר, מנהל רשות המיסים/אגף המכס ומע"מ [פורסם בבנו] (16.3.2011), שם התייחס בית המשפט העליון לנסיבות שבהן במועד גביית המס (מס בולים) סברה הרשות כי הדבר נעשה כדין:

"במועד הגביה, הוטל המס בגדרה של המסגרת החוקית כפי פרשנותה באותה עת, אשר היתה מקובלת על שני הצדדים. קביעתו של בית המשפט – בדיעבד – כי לא קיימת חבות במס, אינה משנה את אומד דעתם של הצדדים במועד גבייתו, שנסמך על המצב החוקי שעמד בתוקף, ואין בה כדי לשלול לאחר מעשה את סיווגו של התשלום שנגבה כ"מס" לעניין חוק מסים עקיפים. קטגוריה נפרדת – שונה מזו שהיא נושא דיונו – הינה מקרה שבו נגבה מס שכבר במועד הגביה היתה המדינה מודעת לכך שגבייתו נעשית בחריגה מסמכות".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני :

31. אם זו התוצאה הראויה בנסיבות המתוארות לעיל, על אחת כמה וכמה שזו התוצאה הראויה במקרה שלפניי כאשר המבקש אינו מצביע על פסיקה כלשהי שקבעה כי יש להתיר בניכוי את ההוצאה העומדת במוקד הדיון כאן, וכאשר אף הוא אינו חולק על כך שפרשנותו של המשיב, לפיה הוצאה זו אינה מותרת בניכוי לאור הוראת סעיף 47א לפקודה, היא, למצער, פרשנות "אפשרית". כאמור, די בכך כדי לדחות את בקשת האישור, ועם זאת, אבחן את טענות המבקש גם לגופן.
32. ראשית, אזכיר כי הדברים המובאים לעיל בנוגע לתובענות ייצוגיות המוגשות כנגד רשות המס בשל גביית מס "שלא כדין", נאמרו על רקע הצורך בנקיטת גישה זהירה באשר לאישור תובענות ייצוגיות, וכפי שצינתי בת"צ (מחוזי מרכז) 54977-01-15 פומרנץ' נ' רשות המסים (פורסם בנבו, 14.4.2017) (להלן: "עניין פומרנץ'") (פסקה 56 לפסק הדין):

"...אין להקל ראש בנטל ההוכחה הנדרש מהמבקש בשלב זה. הגם שהבקשה לאישור תביעה כייצוגית היא אך "הפרוזדור שבאמצעותו ניתן להיכנס לטרקלין" ואין להופכו לטרקלין עצמו ולברר בו את כל השאלות שבירורן יפה במהלך בירור התביעה עצמה, ראוי לעבור פרוזדור זה בזהירות מרובה ולדקדק בכל התנאים הדרושים מכוח חוק תובענות ייצוגיות".

בעניין עג'מי" הנ"ל עמדתי על השיקולים המנחים בנוגע לתובענות ייצוגיות אשר מוגשות כנגד רשות המיסים, כדלקמן (פסקה 44 לפסק הדין):

"לטובת הרשות עומדת חזקת תקינות, ולפיה ניתן להניח ככלל שמעשה גביה של הרשות הציבורית נעשה כדין. בנוסף, ניהול הליך של תובענה ייצוגית כנגד רשות עלול לפגוע פגיעה אנושה בתקציבה, וכתוצאה מכך לפגוע בתפקודה. מנגד, לא נכון לאפשר לרשות חסינות מפני ניהול תובענה ייצוגית כנגדה ובכך להכשיר התנהלות לא תקנית רק משום שאיננה גורמת לאזרח נזק בהיקף כזה אשר יצדיק מבחינתו פתיחה בהליך משפטי".

33. על בית משפט, הדין בבקשה לאישור תובענה כייצוגית, לשוות, אפוא, לנגד עיניו שני אינטרסים מנוגדים הכרוכים בהגשת בקשות מסוג זה: הראשון, האינטרס של פיקוח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

ואכיפת הדין ויצירת הרתעה מפני הפרתו. השני, מניעת שימוש לא ראוי בכלי רב
העוצמה של התובענה הייצוגית אשר טמון בו פוטנציאל לניצול לרעה (ראו: רע"א
6340/07 עיריית תל אביב נ' טיומקין (13.2.2011); בש"א (מחוזי ת"א) 21177/04 גינדי
טל נ' מגדל חברה לביטוח בע"מ (15.1.2009)). הוראות חוק תובענות ייצוגיות
והתנאים שנקבעו בו מעמידים כלים לשם עריכת האיזון הראוי בין האינטרסים
האמורים.

34. סעיף 8(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע את התנאים המצטברים אשר בהתקיימם
רשאי בית המשפט לאשר את התובענה כתובענה ייצוגית, כדלקמן:

**"בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא שהתקיימו כל
אלה:**

(1) התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט
המשותפות לכלל חברי הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו
בתובענה לטובת הקבוצה;

(2) תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת
בנסיבות הענין;

(3) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג
וינוהל בדרך הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על
החלטה בענין זה;

(4) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג
וינוהל בתום לב".

35. שתי משוכות עומדות, אפוא, בדרכו של המבקש אישורה של תובענה כייצוגית: האחת,
הוכחת קיומה של עילת תביעה אישית בידו מכוח התוספת השנייה לחוק תובענות
יייצוגיות או מכוח הוראת חוק מפורשת; השנייה, עמידה בכל תנאי סעיף 8(א) לחוק,
ובראש וראשונה – הוכחת קיומה של שאלה עובדתית או משפטית מהותית המשותפת
לקבוצה מסוימת והוכחת אפשרות סבירה להכרעה בתובענה לטובת חברי הקבוצה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

36. לצורך בירור התנאי המרכזי, הבוחן את סיכויי התביעה להתקבל, המבקש צריך להוכיח, כבר בשלב מקדמי של אישור התובענה כייצוגית, כי קיימת לו עילת תביעה טובה וכן כי קיימת תשתית ראייתית מספקת המקימה סיכוי סביר להכרעה בתביעה לטובתו. איני סבור כי המבקש עמד בנטל זה.

37. סעיף 17 לפקודה העוסק ב"ניכויים המותרים" קובע כי:

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."

סעיף 47א(א) שנוסחו הובא לעיל, ושכותרתו היא "ניכוי בשל תשלומים לביטוח לאומי ומס מקביל", קובע ניכוי מיוחד של 52% עבור תשלומיו של יחיד למוסד לביטוח לאומי, בשל הכנסות שאנן בגדר הכנסת עבודה, ובלבד שהניכוי לא יעלה על הכנסתו החייבת, כפי שחושבה לפני הניכוי.

סעיפי משנה (ב) ו-(ג) לאותו סעיף ממשיכים וקובעים כי:

(ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו גם לגבי יחיד שמעבירו אינו חייב בתשלום מס מקביל בעדו או בתשלום דמי ביטוח לאומי בעדו והוא חייב בתשלום מס לגבי הכנסת העבודה שלו.

(ג) יחיד שמעבירו אינו חייב בתשלום מס מקביל בעדו וגם הוא עצמו אינו חייב בתשלום מס מקביל, וכן יחיד אחר הפטור מתשלום מס מקביל, יותר לו ניכוי של 52% מהסכומים ששילם בעד ביטוח רפואי שאינו ביטוח רפואת שיניים, לגוף שקבע שר האוצר לאחר התייעצות עם שר הבריאות, עד לסכום המס המקביל שהיה חל לגביו אילו היה חייב בתשלום.

38. לטענת המבקש, דמי ביטוח לאומי הם בבחינת הוצאה בייצור הכנסה ועל כן מותרים בניכוי לעובד השכיר מההכנסה החייבת על פי סעיף 17 לפקודה. לטענתו, סעיף 47א אינו מונע התרת ההוצאה שכן עניינו הוא בנישום העצמאי בלבד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

1 אין בידי לקבל טענה זו. לטעמי, סעיף 47א קובע הסדר ייחודי להתרת הוצאה
2 בגין תשלומים לביטוח לאומי, והוא לפיכך דוחה את ההסדר הכללי שנקבע
3 בסעיף 17 לפקודה.

4 39. בעניין גוטהלף נתן בית המשפט העליון את דעתו ליחס שבין ההסדר שנקבע
5 בסעיף 47א לפקודה לבין זה הקבוע בסעיף 17 לפקודה וכך אמר (פס' 3 לפסק
6 הדין):

7 "....וכבר הסברתי לעיל שהחל משנת המס 1974 הוחל על דמי
8 הביטוח הלאומי סעיף חדש – הוא סעיף 47א. אותו ה-ratio שעמד
9 מאחורי החלטתו הנ"ל של השופט ויתקון עומד גם מאחורי ההסדר
10 החדש לפי סעיף 47א. כמו קודם, כן גם על-פי החוק החדש ייחד
11 המחוקק לדמי הביטוח הלאומי "הסדר מיוחד" והסדר זה דוחה את
12 האמור בסעיף 17 לפקודה לגבי הוצאות הניתנות לניכוי בדרך כלל.
13 אני מוכן, לצורך הוויכוח בלבד, להניח שדמי הביטוח הלאומי דומים
14 לפרמיות של ביטוח חיים כטענת המערער, וכי בדרך כלל ניתן להכיר
15 בפרמיות של ביטוח חיים כהוצאה הניתנת בשלמותה לניכוי לפי
16 סעיף 17 לפקודה, אך משבחר המחוקק להכיר בהוצאה של דמי
17 ביטוח לאומי המשתלמת על-ידי עצמאי כהוצאה הניתנת לניכוי עד
18 לשיעור של 75% מגובהה בלבד, יש לראות בקביעתו lex specialist
19 הדוחה את ההסדר הכללי שהונהג (על-פי ההנחה הנ"ל) בסעיף 17
20 לפקודה.

21 ובהמשך נאמר כך:

22 "רק כאשר דברי המחוקק אינם ברורים וניתן בדרך סבירה לפרשם
23 לכאן או לכאן, מותר להיעזר בוויכוחים ובהסברים שקדמו
24 לחקיקתו. זה אינו המקרה שלפנינו, מפני שנוסחו של סעיף 47א
25 ברור וחד משמעי. כבר הסברתי מקודם שזה סעיף מיוחד הדן
26 בהסדר של הוצאה מסוימת, לעומת סעיף 17 שהוא סעיף כללי ודן
27 בכל ההוצאות. על התנגשות אפשרית של שני סעיפים מעין אלה חל
28 כלל פרשנות עתיק יומין שנוסח בלטינית lex specialis derogate



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

1 **generali. אילו רצה המחוקק לסטות מכלל זה שעה שחקק את**
2 **סעיף 47א היה אומר זאת במפורש."**

3 40. טוען המבקש כי הלכה זו של בית המשפט העליון עניינה רק בנישום העצמאי
4 ולא בנישום השכיר, משמע כי "ההסדר המיוחד", המגביל את ניכוי ההוצאה ל-
5 52%, נוגע לנישום העצמאי, ואילו בכל הנוגע לנישום השכיר, חלה הוראת סעיף
6 17 לפקודה, ולפיכך ניתן לנכות את ההוצאה כדין כל הוצאה אחרת בייצור
7 הכנסה.

8 אין בידי לקבל טענה זו. ההלכה שנקבעה בפסק הדין **גוטהלף** בדבר היותו של
9 סעיף 47א הסדר ספיצפי, לא הוגבלה בשום דרך לנישום העצמאי בלבד, ואף אין
10 זה סביר לפרש את אותו "הסדר מיוחד", שעניינו ניכוי תשלומים לביטוח לאומי,
11 כפי כותרתו, כהסדר מיוחד רק לגבי עצמאיים, בעוד שלגבי שכירים יחול איזה
12 הסדר כללי.

13 **למעשה, טענת המבקש לפיה מדובר בהסדר לגבי עצמאיים, מניחה את**
14 **המבוקש; הסעיף, כאמור ברישא שלו, נועד לקבוע את הנורמה המיסויית לגבי**
15 **"יחיד" (דהיינו כל יחיד) ששילם ביטוח לאומי, וההגבלה שהוא מבקש לקבוע**
16 **בעניין זה נוגעת, לפיכך, לא רק לגובה הניכוי, אלא גם לסוג ההכנסה, לאמור**
17 **– הכנסתו של יחיד שאינה הכנסת עבודה.**

18 41. אציין כי לאור זאת אף איני סבור כי יש להידרש לפסיקה הנוגעת לשאלה האם
19 הסדר נורמטיבי הוא בבחינת "**הסדר שלילי**" אם לאו, כדוגמת פסק הדין בעניין
20 **דמארי** אליו הפנו הצדדים. סעיף 47א אינו קובע "הסדר שלילי" בכל הנוגע
21 לניכוי תשלומי ביטוח לאומי על ידי שכיר. **לדידי, אין צורך ללמוד מ"היש על**
22 **הלאו". התנאי לפיו אין מדובר בהכנסתו של שכיר הוא ה"יש" עצמו, הוא אחד**
23 **התנאים להכרה בהוצאה.**

24 זאת ועוד, שלא כגישת המבקש, איני סבור כי כל הגבלה של הוצאה נדרש
25 שתעשה באמצעות סעיף 31 או סעיף 32 לפקודה. אכן, סעיף 17 קובע את הכלל
26 הבסיסי לפיו ינוכו הוצאות שיצאו בייצור הכנסה, "זולת אם הניכוי הוגבל או
27 לא הותר על פי סעיף 31", אך גם סעיפים 32 עד 33 אוסרים או מגבילים את
28 ניכוי ההוצאה, ובאותה מידה יכולה גם הוראה אחרת בפקודה לאסור או





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

להגביל את ניכוי ההוצאה. כידוע, אין להחזיק את המחוקק כמי שעושה מלאכת מחשבת (ראו ע"מ (מחוזי מרכז) 28115-02-11 ולדמן נ' פקיד שומה כפר סבא (18.6.2014)). אציין בהקשר זה כי אף בעניין גוטהלף סבר בית המשפט כי סעיף 47א כוחו יפה להגביל הוצאה שניתן היה לכאורה להתירה על פי סעיף 17 לפקודה, ואף במקרה דנן לא נקבע כי הדרך היחידה להגבלת הוצאה היא באמצעות סעיפים 31 או 32 לפקודה.

42. מסקנתי האמורה, לא רק עולה מתוך לשון הסעיף, אלא אף מתיישבת עם תכליתו, והרקע לחקיקתו. כפי שניתן ללמוד מתוך דברי ההסבר לתיקונים השונים של סעיף 47א (במסגרתם שונו, בין היתר, השיעורים המותרים בניכוי), ומתוך הפרוטוקולים של דיוני ועדת הכספים בעניין זה, נועד הסעיף להשוות את מצבו של העצמאי למצבו של מעביד, וזאת תוך התייחסות לעצמאי כמעביד של עצמו (ראה דברי הכנסת, 21.1.1975, עמ' 1376; הצ"ח התשנ"ו, 139; פרוטוקול מס 585, ועדת כספים, 17.12.1995, עמ' 44). אלה הדברים שנאמרו על ידי הממונה על ההכנסות במסגרת הפרוטוקול הנ"ל של ועדת הכספים:

"השכיר משלם מהנטו. העצמאי חזקה עליו שהוא מעביד של עצמו. ולכן כשכיר זה צריך לבוא מהנטו וכמעביד זה צריך להיות מוכר. לכן אנו צריכים לגבי העצמאי שלגביו נקבע שיעור מס כולל ע"י הביטוח הלאומי, לפרק את זה לצורך הכרה במס הכנסה בין חלק מעביד לחלק שכיר...."

מהאמור עולה, אפוא, כי המחוקק לא סבר כי יש להתיר לעובד כהוצאה את תשלומיו לביטוח הלאומי, שהרי "השכיר משלם מהנטו". המעביד, לעומת זאת, רשאי לנכות תשלומיו לביטוח הלאומי עבור עובדיו, בהיותם חלק מעלויות השכר שלו, אך העצמאי, בכובעו כמעביד, לא היה רשאי לנכותם ובשל כך נוצר חוסר שוויון בינו לבין המעביד (הכוונה, כמובן, הן למעביד יחיד והן למעביד חברה; ממילא אין מקום לטענת המבקש לפיה סעיף 47א אינו חל על עובד שכיר כשם שהוא אינו חל על חברה).

סעיף 47א נועד לבטל חוסר שוויון זה, בהתירו לעצמאי לנכות מהכנסתו חלק מתשלומי הביטוח הלאומי המשקפים את חלק "המעביד", ובהדגישו כי ניכוי זה יותר אך ורק כנגד הכנסה שאינה הכנסת עבודה. משמע כי המחוקק באופן



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 מודע, ולא בהיסח הדעת, ייחד את הניכוי, שהינו בבחינת הסדר מיוחד וספציפי,
- 2 לעצמאי, להבדיל משכיר, ואין מקום לעוות כוונתו זו בטענה כי בכל הנוגע
- 3 לשכיר עדיין חלה ההוראה הכללית שבסעיף 17 לפקודה.
- 4 43. ואם מסקנה זו אינה נלמדת, כביכול, מתוך סעיף 47א(א) לפקודה, הרי שבוודאי
- 5 היא נלמדת מתוך סעיף 47א(ב) שעניינו בשכיר שמעבידו אינו חייב בתשלום
- 6 הביטוח הלאומי (כגון מעביד תושב חוץ). עובד זה נדרש לשלם בעצמו, במקום
- 7 מעבידו, את תשלומי הביטוח הלאומי, ולפיכך ראוי להתיר גם לו את הניכוי
- 8 בשיעור האמור בסעיף 47א(א). ודוק – שיעור זה בלבד ולא כל שיעור אחר. אין
- 9 זאת אלא, שטענת המבקש לפיה סעיף 47א עניינו בעצמאי בלבד, ואין הוא קובע
- 10 דבר בענייני שכירים (ולפיכך כי יש לפנות להוראת סעיף 17 לפקודה), אינה עולה
- 11 בקנה אחד עם סעיף 47א(ב). יתר על כן, ועיקר, גם כאשר עוסקת ההוראה
- 12 בשכיר, אין היא מאפשרת לו לנכות אלא את אותו חלק בתשלומי הביטוח
- 13 הלאומי המשקף את החלק שהמעביד היה משלם, אילו חייב היה לשלם, ולא כל
- 14 ניכוי מעבר לכך.
- 15 44. מהאמור עד כה גם עולה, כי אין בסיס לטענתו של המבקש לפיה יש לאפשר
- 16 לעובד לנכות את תשלומי הביטוח הלאומי בגין רכיבים מסויימים שבהם (דהיינו
- 17 האמהות והאבטלה). באותה מידה אין לקבל את טענתו כי מאחר שהשיעור
- 18 הקבוע בסעיף 47א(א) לפקודה, לאמור ניכוי בשיעור של 52%, גבוה מחלקו של
- 19 המעביד בתשלום דמי הביטוח עבור עובדו, משמע כי המחוקק התיר בניכוי גם
- 20 את החלק שהוציא העצמאי כעובד, ככל שכיר אחר. ולבסוף, אין גם
- 21 רבותא בטענת המבקש כי חלק מהרכיבים שבהם מחויב העובד אינם חלים על
- 22 יחיד עצמאי כדוגמת רכיב האבטלה.
- 23 מדברי ההסבר ומהפרוטוקולים שהובאו לעיל עולה בבירור כי כוונת המחוקק
- 24 הייתה לאפשר לעצמאי לנכות אך ורק את החלק המשקף את התשלום שמשלם
- 25 מעביד עבור עובדו ולא מעבר לכך. אמת, כי במהלך השנים, ובשל שינויים
- 26 בשיעורי הביטוח הלאומי, חלו גם מעת לעת שינויים בשיעור הניכוי הנקוב
- 27 בסעיף 47א לפקודה (50%, 64%, 75%, 52%). אפשר גם כי השיעור הקבוע כיום
- 28 בסעיף, אינו תואם את השיעורים העדכניים של תשלומי הביטוח הלאומי על
- 29 רכיביהם השונים, וכי שיעור ניכוי של 52% אינו משקף באופן מדוייק את החלק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

בתשלומי הביטוח הלאומי של העצמאי בכובעו כ"מעביד של עצמו". עם זאת, איני סבור כי מכאן ניתן להקיש כי המחוקק ביקש "לפרוץ את הסכר" ולאפשר ניכוי תשלומי ביטוח לאומי גם לעובד השכיר.

45. אין גם בסיס לטענת המבקש לפיה סעיף 47א לפקודה נועד לאפשר לעצמאי לנכות רכיבים שאינם בעלי סממנים עסקיים מובהקים (כדוגמת רכיב ילדים ורכיב נכות, לשיטתו). משמע כי לדעת המבקש אף אלמלא סעיף 47א היה רשאי עצמאי לנכות רכיבים מסויימים מתוך תשלומיו לביטוח הלאומי (רכיבים "עסקיים מובהקים", כלשון המבקש). אלא שלמסקנה זו אין כל אחיזה בדברי ההסבר לחוק, והיא מנוגדת לקביעת בית המשפט העליון בעניין **גוטהלף** לפיה במצב שקדם לחקיקת סעיף 47א, היה הנישום זכאי לזיכוי ממס (לפי סעיף 45(6)) אך לא לניכוי.

46. מכל המקובץ עולה כי לא קיימת למבקש עילת תביעה טובה, אין אפשרות סבירה כי טענתו המשפטית תוכרע לטובת הקבוצה, ולפיכך אין הוא עומד בתנאי הבסיסי הנדרש לצורך אישור תובענה ייצוגית.

47. לאור מסקנתי זו איני נדרש לנימוקים נוספים שמעלים הצדדים, ובכלל זאת בנוגע לשאלה האם באופן עקרוני דמי הביטוח מהווים הוצאה בייצור הכנסה הניתנת לניכוי לפי סעיף 17 לפקודה. אעיר בהקשר האחרון כי העובדה שהעובד **נדרש** לשלם תשלומי ביטוח לאומי, אינה בהכרח מחייבת את המסקנה כי עניין לנו בהוצאה לייצור הכנסה בהתאם למבחנים שנקבעו לעניין זה בפסיקה. הוא הדין בהתייחס לטענת המבקש כי כשם שדמי האבטלה וקצבת לידה מהווים "תחליף שכר" וחייבים במס, כך אף רכיבים אלה בתשלומי הביטוח הלאומי ראוי שייחשבו כהוצאה לצורך קבלת אותה הכנסה. גם אם אתעלם מהעובדה כי סעיף 47א קובע הסדר ספציפי, הרי שלכל היותר היה ממש בטענת המבקש אילו "תחליפי שכר" אלה היו משולמים בפועל ואף מחוייבים במס (בדומה למה שהיה בע"א 30/73 **אשר א' רוט נ' פקיד השומה חיפה**, כז(2) 701), אך המבקש מבקש לנכותם מהכנסתו של עובד באשר היא. לפיכך, גם אין ללמוד גזירה שווה, כטענת המבקש, מההוצאות שנדונו בענין **ורד פרי** (עא 4243/08 **פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי** (30.04.09)), באשר נקבע כי האחרונות הינן בעלות זיקה ישירה וממשית לייצור הכנסתה של הנישומה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

48. בבחינת למעלה מן הצורך אציין, כי מצאתי שהמבקש לא עמד בחובתו לערוך פנייה מוקדמת לרשות בטרם הגיש את הבקשה דנן, ואף מטעם זה אין מקום לאשרה. (ראו: עע"מ 2978/13 מי הגליל – תאגיד הביוב האזורי בע"מ נ' יונס (23.7.2015) (להלן: "עניין מי הגליל"). פנייתו המוקדמת של המבקש הייתה כללית וסתמית, לא מיקדה את טענותיו לענין רכיב האבטלה והאמהות כפי שמבוקש על ידו עתה, וחשוב מכך, היא כלל לא התמודדה עם הקושי המרכזי הקיים בגישת המבקש והוא לשונו הברורה של סעיף 47 לפקודה ("הכנסה שאינה הכנסת עבודה"), כמו גם עם פסה"ד בעניין גוטהלף. אם אין די בכך הרי שאף במסגרת בקשת האישור שהגיש המבקש לבית המשפט נמנע הוא מלהתייחס למיעוט המפורש הנ"ל שבסעיף 47 או לאמור בפס"ד גוטהלף, בבחינת מי שטומן ראשו בחול.

אכן, לא בכל מקרה ומקרה יש לעבור את משוכת הפנייה המוקדמת (ובדומה לכך – משוכת ההליך השומתי כפי שנקבע בבש"א (מחוזי ת"א) 30602/07 מדינת ישראל – רשות המיסים נ' עו"ד אריה גבע (4.2.2009). במקרה זה אניח לטובת המבקש כי נקט בהליך שומתי בהגשת דו"ח לשנים 2014 ו-2016. במיוחד אין לדקדק במיצוי הליך הפניה המוקדמת כשמדובר בסוגיה משפטית עקרונית וכאשר עמדת הרשות ידועה מראש (ראה ת"צ (מרכז) 58029-11-14 מנחם קירשבולס נ' מדינת ישראל משרד האוצר - רשות המסים (14.2.2017)). ער אני אף לטענת המבקש לפיה סעיף 47 ממילא "אינו רלוונטי" שכן הוא עוסק בעצמאיים ולא בשכירים.

עם זאת סבורני כי עדיין היה לצפות שהמבקש יתמודד עם "פשט" הכתוב - "הכנסה שאינה הכנסת עבודה" - בטרם יעבור אל "הדרש".

פנייה מוקדמת בנסיבות ענייננו, גם אם לא הייתה מביאה לקבלת עמדת המבקש, יכולה הייתה, לכל הפחות, להביא לחידוד המחלוקות הקיימות בין הצדדים ולמקד את טענותיהם באופן שהיה תורם ליעילות ההליך (ראו: עניין מי הגליל בפסקאות ל' ו-ל"ו לפסק דינו של המשנה לנשיאה כבוד השופט א' רובינשטיין).

49. ועוד בבחינת למעלה מן הצורך אציין, כי בכל מקרה נראה לי כי הסוגיה נשוא הבקשה אינה ראויה להתברר בהליך של תובענה ייצוגית, שהרי אף אם תאושר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

1 הבקשה, הרי שלצורך קביעת הזכות להחזר מס ולשיעורו, יהיה צורך לערוך
2 חישוב פרטני ונפרד לכל אחד ואחד מהנישומים, בהתבסס על גובה הכנסתו, על
3 מדרגת המס שלו, על הזיכויים האישיים להם הוא זכאי ועל יתר הנתונים
4 האישיים הרלוונטיים לקביעת ההכנסה החייבת והמס. ממילא ספק אם
5 התובענה הייצוגית היא הדרך היעילה להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין (ראה
6 עניין מהילי הנ"ל).

7 50. הבקשה לאישור התובענה כייצוגית – נדחית.

8 51. המבקש ישא בהוצאות המשיב בסך כולל של 30,000 ₪ שישולמו בתוך 30 יום
9 מהיום, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד
10 תשלומם בפועל.

11 52. המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.



12
13
14
15
16
17
18
19 ניתן היום, י"ד תמוז תשע"ח, 27 יוני 2018, בהעדר הצדדים.

20
21 

שמואל בורנשטיין, שופט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 17-07-62393 ועקנין נ' מדינת ישראל- רשות המסים

תיק חיצוני:

1

2

3

