



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים בעניינים מינהליים

עע"מ 130/21

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות
כבוד השופטת י' וילנר
כבוד השופט א' שטיין

המערער: פידון ג'קרי

נגד

המשיבה: מדינת ישראל – רשות המיסים

המשיב הפרמלי: Samarat Rachakam

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
(השופט ש' בורנשטיין) שניתן ביום 15.11.2020 בת"צ
17154-04-18

תאריך הישיבה: ח' בתשרי התשפ"ג (3.10.2022)

בשם המערער: עו"ד רון דרור; עו"ד אופיר מנצ'ל; עו"ד איילת
דרור

בשם המשיבה: עו"ד עמנואל לינדר; עו"ד עודד טאובר

פסק-דין

השופט א' שטיין:

הסוגיה המשפטית

1. האם עובדים שכירים רשאים להגיש תובענה ייצוגית נגד רשות המיסים להשבת מיסים ששולמו על ידם ביתר – בדרך של ניכוי המס במקור על ידי מעסיקיהם – זאת, מבלי שקדמה לכך הגשת בקשה פורמלית להחזר מס בהתאם לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה)?

בשאלה זאת נדרשים אנו להכריע במסגרת הערעור שלפנינו. בגדרי ערעור זה מבוקש ביטולו של פסק הדין מיום 15.11.2020 אשר ניתן בת"צ 17154-04-18 על ידי

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט ש' בורנשטיין) ואשר דחה את בקשת המערער לאפשר לו להגיש ולנהל תובענה ייצוגית נגד המשיבה.

2. אקדים ואציג את שורתו האחרונה של פסק דיני. סבורני כי עלינו לדחות את הערעור, ולקבוע כי במקרה שלפנינו לא ניתן לנהל תובענה ייצוגית נגד רשות המיסים להשבת מס הכנסה שלגביו נטען כי שולם ביתר.

הרקע לערעור ופסק הדין קמא

3. המערער, מר פיודון ג'קרי, הוא עובד זר ממוצא תאילנדי, אשר הועסק בחקלאות בבקעת הירדן על ידי מושב פצאל המצוי ב"אזור" כהגדרתו בסעיף 3א לפקודה (להלן: האזור).

4. ביום 12.12.2017 פנה בא-כוח המערער לרשות המיסים בפנייה שכותרתה "התראה בטרם הגשת בקשה לאישור תביעה ייצוגית". הפנייה הוגשה בשמו של עובד אנונימי, אשר כל שצויין לגביו הוא כי מדובר בעובד זר ממוצא תאילנדי אשר מועסק באחד מיישובי בקעת הירדן המצוי באזור. בפנייתו דרש בא-כוח המערער כי הרשות תשיב לאותו עובד אנונימי, וכן ליתר העובדים הזרים המועסקים באזור, מס הכנסה שנגבה מהם, לשיטתו, בניגוד לדין באמצעות ניכוי משכרם על ידי המעביד.

5. ביום 6.3.2018 השיבה רשות המיסים לפנייתו של בא-כוח המערער. הרשות ציינה כי בהיעדר פרטיו האישיים של העובד, אין ביכולתה לבחון את הטענות שהועלו בפניה. כן ציינה הרשות כי נישום אשר סבור כי משכרו נוכה מס ביתר – נדרש לפנות לפקיד השומה בבקשה להחזר מס לפי סעיף 160(א) לפקודה.

6. בהמשך לכך, ביום 11.4.2018, הגישו המערער והמשיב הפורמלי, מר סאמארת ראצ'אקם (להלן: המבקשים), באמצעות באי-כוחם, בקשה לאישור תובענה כייצוגית (להלן: בקשת האישור). בקשת האישור נסובה על הטענה לפיה המדינה מחזיקה שלא כדין בכספיהם של המבקשים ושל עובדים זרים נוספים אשר הועסקו בעבר או מועסקים כיום באזור (להלן: חברי הקבוצה). כספים אלו, כך נטען, הגיעו לידיה של המדינה בעקבות ניכוי מס הכנסה במקור אשר בוצע על ידי מעסיקם של המבקשים שלא לצורך ושלא כדין. בבקשת האישור נטען כי המבקשים אינם אזרחים ישראלים וכי הכנסותיהם – שבהן קא עסקינן – לא הופקו ולא נצמחו בישראל; ומשכך הוא, גביית המס מהם נעשתה שלא כדין (ראו: סעיפים 2 ו-3א לפקודה). כן נטען כי המדינה מסרבת להידרש

לפניותיהם של המבקשים בנושא, אלא אם הן תעשנה במסגרת בקשה להחזר מס לפי סעיף 160(א) לפקודה.

7. בית משפט קמא דחה את בקשת האישור בקבעו כי הדרך היחידה לקבלת החזר של מס הכנסה אשר שולם ביתר היא באמצעות הגשת בקשה להחזר על ידי מילוי דו"ח בהתאם לסעיף 160(א) לפקודה. בהתאם לכך, נקבע כי כל עוד לא הוגש דו"ח – לא ניתן לטעון שרשות המיסים מעכבת תחת ידיה כספים בניגוד לדין. בית משפט קמא הטעים כי דרך ההשבה, להבדיל מעצם ההשבה, אינה יכולה להוות נושא לדיון בתובענה ייצוגית. אשר על כן, נקבע כי בהינתן שאין מחלוקת בין בעלי הדין בנוגע לכך שתושב חוץ אשר מועסק באזור אינו חייב במס הכנסה לפי הפקודה, ומשלא הוגשו בקשות פרטניות להחזרי מס על ידי המבקשים – בקשת האישור אינה עומדת בתנאים הקבועים בחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: חוק תובענות ייצוגיות), ודינה להידחות.

8. בית משפט קמא אף הוסיף בפסק דינו כי לא הובאה בפניו "שמץ של ראייה" למעורבותם של המבקשים בהליך: הם לא הגישו תצהירים; לא התייצבו לדיונים, וממילא לא העידו במסגרתם; לא הובהר האם המבקשים מצויים בישראל או שמא חזרו לארץ מוצאם; האם באי-כוחם נמצאים בקשר עמם או עם חברי קבוצה אחרים; האם המבקשים בכלל מודעים לקיומה של התובענה, והאם הם נתנו את הסכמתם לניהולה מתוך הבנה במה מדובר. על כן, נקבע כי לא הוכח קיומו של תובע ייצוגי בעל עילת תביעה אישית, אשר בשמו הוגשה בקשת האישור (ראו: סעיף 4(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות). כמו כן קבע בית המשפט כי בנסיבות העניין – בהן אף עובד זר לא התייצב מאחורי הבקשה – אין זה ברור לידי מי יגיע החזר הכספים, ולכן מתעורר ספק באשר לתועלת שתצמח מהתובענה לחברי הקבוצה.

9. נגד פסק הדין הוגש הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים בערעור

10. המערער טוען כי המקרה שלפנינו בא בגדרו של פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות (להלן: פרט 11). פרט זה קובע כי ניתן לנהל תובענה ייצוגית נגד רשות להשבת כספים שגבתה שלא כדין. לטענת המערער, מאחר שחברי הקבוצה אינם אזרחים ישראלים, והם לא הפיקו או הצמיחו את הכנסתם בישראל – אין הם חייבים במס על-פי הפקודה, ולכן גביית מס הכנסה משכרם, באמצעות ניכוי במקור, נעשתה שלא כדין. לשיטת המערער, המעסיק משמש כידה הארוכה של המדינה לעניין הגבייה באמצעות

ניכוי מס במקור – כך שאין נפקא מינה אם הכספים נגבו ישירות על ידי המדינה או הועברו לקופתה אחרי ניכוי במקור. המערער מוסיף וטוען כי מסקנה זו חלה ביתר שאת בשל העובדה שהמדינה לא הורתה למעסיקים שלא לנכות מיסים מהכנסותיהם של חברי הקבוצה, ואף לא פעלה בדרך אחרת כדי למנוע ניכויים אלו. זאת ועוד: לטענת המערער, יש להשיב לחברי הקבוצה את הכספים שנגבו מהם מבלי להידרש למתווה ההחזר הקבוע בסעיף 160(א) לפקודה. זאת, מאחר שהפקודה, על מכלול הסדריה, לא חלה מעיקרה על חברי הקבוצה בהיותם תושבי חוץ אשר הפיקו את הכנסתם באזור – מחוץ לגבולות ישראל. משכך הוא – ממשיך המערער וטוען – כל זמן שבו מסרבת המדינה להשיב לחברי הקבוצה את כספיהם, היא מחזיקה בכספים אלו שלא כדין (ראו: בר"מ 9100/15 עיריית פתח תקווה נ' מרדכי, פסקה 19 (28.6.2018) (להלן: עניין עיריית פתח תקווה)).

11. המערער מוסיף ומבהיר כי אף אם נקבע כי המתווה הפרטני לקבלת החזרי מס, המעוגן בסעיף 160(א) לפקודה, חל עליו – אין הוא חוסם את הדרך מפני הגשת תובענה לקבלת החזר במסלול הייצוגי. המערער סבור כי ההיפך הוא הנכון: לדבריו, פרט 11 מלמד כי המחוקק ראה לנכון להתוות מסלול חלופי לקבלת החזרי מס באמצעות הגשת תובענה ייצוגית. יתרה מכך: המערער טוען כי לאור מאפייניהם הייחודיים של חברי הקבוצה – אין זה ראוי, במקרה דנן, לחסום את דרכם כקבוצה לבית המשפט. לדבריו, מדובר בקבוצה חברתית מוחלשת, שרוב חבריה כלל אינם מודעים לזכויותיהם בדבר החזרי המס ולדרכים שבהן יוכלו לממש זכויות אלו. נוסף על כך, אין ביכולתם של חברי הקבוצה לפעול באופן אינדיבידואלי להגשת הדו"ח לפי סעיף 160(א) לפקודה – אם בשל קשיי שפה, ואם מאחר שתשלום שכר טרחה לבעל מקצוע אשר יגיש את בקשת החזר בשמו של חבר הקבוצה אינו משתלם עבורם לנוכח סכום החזר הנמוך. עוד טוען המערער כי תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת, שכן אחרת ייגרם לחברי הקבוצה עיוות דין חמור באשר הם לא יוכלו למצות את זכויותיהם ולקבל את החזר הכספים ששילמו ביתר.

12. המערער גם חולק על מסקנתו של בית משפט קמא לפיה הוא נעדר עילת תביעה אישית – זאת, בשים לב לכך שהמדינה עצמה הודתה, לדבריו, בגביית היתר מכל אחד מהמבקשים; לכך שאין חובה בדין שהתצהיר שתומך בבקשת האישור יבוא מהמבקש עצמו, ולא מאדם אחר; לכך שלא הייתה כל החלטה שיפוטית אשר חייבה את המערער להתייצב לדיונים בבית משפט קמא; ולכך שבמסגרת מתן אישור לניהול התובענה כתובענה ייצוגית בית המשפט רשאי להורות על החלפת התובע המייצג בהתאם לסעיף 8(ג) לחוק תובענות ייצוגיות.

13. לאור האמור, מבקש מאתנו המערער כי נקבל את הערעור ונורה על אישורה של בקשתו לניהול התובענה כייצוגית.

14. מנגד, המדינה סומכת את ידיה על פסק הדין קמא ומבקשת מאתנו לדחות את הערעור. המדינה טוענת כי המערער לא הוכיח כי הוא בעל עילת תביעה אישית. כמו כן מציינת המדינה את היעדרות המבקשים מההליך קמא ואת העובדה כי אלו לא הגישו תצהיר לתמיכה בבקשת האישור. בפרט, לא הוכח כי אכן בוצע ניכוי מס שלא כדין ובאיזה היקף, וכן לא הוכחה זכאות המערער להחזר המס שנוכה. בהקשר זה נטען כי גם מעסיקו של המערער לא זומן להעיד בהליך קמא, כך שעולה ספק עובדתי ביחס לשאלה האם כל הכנסותיו של המערער הופקו מחוץ לישראל ובהתאם אינן חייבות במס הכנסה. המדינה מדגישה כי במסגרת ההליך קמא היא לא הודתה בקיומה של עילת תביעה אישית אצל המערער או בזכות ספציפית להחזר כספים שלקיומה הוא טוען. המדינה מבהירה כי נתנה את הסכמתה אך ורק לטענה הכללית לפיה מי שאינו אזרח ישראלי ואינו עובד בישראל – ובכלל זה תושב חוץ אשר עובד באזור – לא חייב במס הכנסה על-פי הפקודה.

15. לטענת המדינה, הדרך היחידה לקבל החזרי מס היא באמצעות הגשת בקשה להחזר על גבי דו"ח שנערך בהתאם לאמור בסעיף 160(א) לפקודה. ללא הגשת דו"ח כאמור – לא קמה הזכאות להחזר, וממילא לא ניתן לקבוע כי המדינה גבתה מס שלא כדין או שהיא מעכבת תחת ידיה כספים לא לה (ראו: ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 306 (2001) (להלן: עניין שחר)). עוד טוענת המדינה כי משנקבע בפקודה מתווה סטטוטורי לקבלת החזר מס אשר שולם ביתר – יש ללכת במתווה זה, ובו בלבד. לטענתה, לא ניתן באמצעות תובענה ייצוגית לעקוף את דרישות הדין הקבועות בסעיף 160(א) לפקודה – שכן, אחרי שידענו כי בגדרו של הליך אישי אין הנישום היחיד זכאי לקבל החזר מס ללא הגשת דו"ח, על-כורחנו מגיעים אנו למסקנה כי אין מקום להעניק זכות כזאת במסגרתו של הליך ייצוגי (ראו: ע"מ 6685/15 עיריית תל אביב-יפו נ' אספיאדה בע"מ, פסקה 17 (16.8.2016) (להלן: עניין אספיאדה)).

דיון והכרעה

16. אם תשמע דעתי, נדחה את הערעור שלפנינו ונקבע כי בנסיבות המקרה דנן לא ניתן לנהל תובענה ייצוגית נגד רשות המיסים להשבת מס הכנסה אשר נטען כי שולם ביתר על ידי חברי הקבוצה. זאת, מאחר שבקשת האישור איננה עומדת בתנאים שנקבעו בחוק תובענות ייצוגיות.

אפרט את נימוקי.

למעורר לא עומדת עילת תביעה אישית; ומשכך הוא, אין הוא עומד בתנאי הקבוע בסעיף 4(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות

17. סעיף 4(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות דורש כי לתובע הייצוגי תהיה עילת תביעה אישית כתנאי להגשת בקשה לאישור תובענה ייצוגית. הווה אומר: אדם פרטי רשאי להגיש תובענה ייצוגית רק כאשר הוא רשאי להגיש תביעה אישית באותו עניין (ראו: ע"א 3955/04 רייזל נ' בנק לאומי לישראל בע"מ, פסקה ו(2) (4.7.2005); אורי גורן סוגיות בסדר דין אזרחי 1385-1383 (מהדורה שתיים-עשרה, 2015)). כלל זה נגזר מהעיקרון הפשוט אשר קובע כי "עם כל חשיבותה [של תובענה ייצוגית – א.ש.] – וחשיבות רבה נודעת לה – אין היא אלא כלי דיוני לאיתודן של תביעות רבות" (ראו: דנ"א 5712/01 ברזני נ' בזק, חברה ישראלית לתקשורת בע"מ, פ"ד נז(6) 385, 418 (2003) (להלן: עניין ברזני)).

18. בהתאם לכך, שומה עלינו לבחון האם המערער, לו היה מגיש תביעה אישית, היה זכאי לקבל במסגרתה את הסעד הנתבע על ידו בגדרי התובענה הייצוגית, בשינויים המחויבים. כאמור, במסגרת בקשת האישור מבקש המערער כי רשות המיסים תשיב לו את מס היתר שנגבה ממנו – זאת, מבלי שהלה הגיש דו"ח בהתאם לסעיף 160(א) לפקודה.

19. סעיף 160(א) לפקודה, שכותרתו "החזרת מס יתר בעקבות שומה", קובע כדלקמן:

"הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית – בין דרך ניכוי ובין דרך אחרת – יתר על הסכום שהוא חייב בו, והדו"ח לאותה שנה הוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה, יהא אותו אדם זכאי, תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע סכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, שיוחזר לו תשלום היתר – בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159(א) מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום ההחזר" (ההדגשות הוספו – א.ש.).

20. סעיף 160(א) לפקודה קובע אפוא חובת השבה סטטוטורית של מס הכנסה אשר שולם ביתר ומעגן בתוכו מנגנון להשבת דמי-המס – זאת, על ידי הגשת פנייה מתאימה באמצעות דו"ח אשר תוכיח את זכאות האדם להשבה להנחת דעתו של פקיד השומה.

ודוק: הדו"ח המוזכר בסעיף 160(א) לפקודה אינו אותו הדו"ח אשר נישומים מסוימים חייבים בו על-פי סעיף 131 לפקודה. הדו"ח של סעיף 160(א) לפקודה הוא דו"ח מיוחד שעל פיו מבקש אדם החזר מס ששילם ביתר (ראו: עניין שחר, בעמ' 311). הדו"ח שנקבע על ידי רשות המיסים לצורך זה, הוא דו"ח שונה וקצר יותר מהדו"ח השנתי הרגיל (ראו: רשות המיסים דין וחשבון שנתי מקוצר (טופס 135) (להלן: דו"ח מקוצר או הדו"ח, לפי העניין). מדובר בטופס המחזיק 2 עמודים, ותו לא, אשר כולל מידע אודות הכנסותיו ונתוניו האישיים של מבקש החזר, כמו גם את הצהרתו כי לא היו לו כל הכנסות אחרות החייבות במס, אשר אינן מוזכרות בדו"ח, וכן את הצהרתו כי הפרטים שמסר בדו"ח נכונים ומדויקים.

על החובה להגיש דו"ח כאמור, עמד השופט מ' חשין בעניין שחר:

"הנחת החוק היא, כמסתבר, שבקשה להחזרת תשלום-יתר חייבת שתיעשה בדו"ח, שכן כיצד יבקש אדם החזר מס אם אין הוא מגיש דו"ח (אף שמלכתחילה לא היה חייב בהגשת דו"ח), וכיצד תדענה הרשויות אם זכאי אדם להחזר – ולכמה זכאי הוא – אם אין הוא מגיש דו"ח מסודר?" (ראו: שם, בעמ' 311).

21. על-פי סעיף 160 לפקודה, לא זו בלבד ש"אין החזר מס בלא הגשת דו"ח" (ראו: עניין שחר, בעמ' 306), אלא שבלא הגשת דו"ח – גם לא ניתן לפנות לבית המשפט בעניין זה. זאת מהטעם הבא: סעיף 160(ג) לפקודה קובע כי "כל הרואה עצמו מקופח בהחלטתו של פקיד השומה בדבר הסכום שיש להחזירו [...] תהיה לו אותה זכות ערעור על ההחלטה שהיתה לו אילו היה רואה עצמו מקופח בשומה שנעשתה לו". הווה אומר: את החלטת פקיד השומה בבקשה בדבר החזר המס ניתן לתקוף בדרך של ערעור לפי סעיף 153 לפקודה – דהיינו, בדרך של ערעור מס אשר נדון בפני בית משפט מחוזי. החלטת פקיד השומה בדבר החזר המס או אי-החזרו, שעליה ניתן לערער לבית משפט מחוזי, יכולה להינתן רק אחרי שתוגש בקשת השבה באמצעות דו"ח. לפיכך, שעריו של בית המשפט יהיו פתוחים בפני תביעה להשבת מס ששולם ביתר רק כאשר התובע הגיש לפקיד השומה דו"ח בהתאם לאמור בסעיף 160(א) לפקודה, ואחרי שפקיד השומה החליט בבקשת ההשבה.

22. לטענת המערער, הפקודה וההסדר הקבוע בסעיף 160(א) הנ"ל אינם חלים עליו, וממילא אינם חוסמים את דרכו בבואו להגיש תביעה אישית להשבת המס אשר נגבה ממנו בניגוד לדין. זאת, מאחר שלטענתו הוא אינו בגדר "נישום" על-פי הפקודה, שמעיקרה אינה מטילה עליו כל חבות במס.

23. בטענה זו אין ממש.

24. סעיף 2 לפקודה קובע את החבות במס הכנסה בישראל, לרבות בשל הכנסה ממשלח-יד, כדלקמן:

"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל" (ההדגשה הוספה – א.ש.).

25. סעיף 3א לפקודה מוסיף וקובע את החבות במס בשל הכנסות שהופקו או שנצמחו באזור – קרי: בשטחי "יהודה והשומרון וחבל עזה כולל השטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית" (ראו: סעיף 3א(א)). סעיף זה קובע כי הכנסה של אזרחי ותושבי ישראל אשר הופקה או נצמחה באזור, יראוה כהכנסה אשר הופקה או נצמחה בישראל (ראו: סעיף 3א(ב)). הוראות סעיף 3א אינן כוללות התייחסות להכנסותיהם של תושבי חוץ אשר הופקו או נצמחו באזור. אם כך, בהיעדרה של הוראה מפורשת בעניין זה, ובשים לב להוראות סעיף 2 לפקודה הנוגעות רק להכנסותיהם של תושבי חוץ שהופקו או שנצמחו בישראל – ניתן ללמוד כי הכנסותיו של תושב חוץ אשר הופקו באזור אכן אינן חייבות במס על-פי הפקודה (ראו: סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה; אהרן נמדר מס הכנסה 36-38 (מהדורה שלישית, 2010)).

26. אולם, בעצם הפטור ממס הכנסה ישראלי לא סגי: העובדה שהפקודה אינה מטילה חבות במס על אדם מסוים, אין משמעותה כי אותו אדם רשאי לתבוע מהמדינה השבת מס, אשר נגבה ממנו בשגגה או מסיבה אחרת, שלא במסגרת סעיף 160(א) לפקודה. כללי החבות לחוד, וכללי ההחזר לחוד.

אסביר את דבריי.

27. סעיף 160(א) לפקודה קובע כך: "הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית [...] יתר על הסכום שהוא חייב בו [...] יהא אותו אדם זכאי [...] שיוחזר לו תשלום היתר" (ההדגשה הוספה – א.ש.). לשונו של הסעיף ברורה. בבחרו להשתמש בלשון כללית "אדם" – ולא, למשל, ב"תושב ישראל", ב"אזרח ישראלי" או ב"נישום", מונחים אשר מופיעים לרוב בפקודה – ביקש המחוקק להבהיר כי דבריו מכוונים לכל אדם ואדם ולכל מקרה בו שולם מס ביתר. במילים אחרות: בכל מקרה בו הכספים שהשבתם מבוקשת נגבו כמס והגיעו לידיה של המדינה כמס – יחול סעיף 160(א) לפקודה. טעות אשר נפלה בגבייתם של כספי המס אין בה כדי לשנות את סיווגם של כספים אלו כמס אשר שולם ביתר – לכל דבר ועניין. כלשונו של השופט ע' פוגלמן:

"מס שהנישום שילם על אף שלא היה מחויב בו כלל, עדיין מס הוא, ואין בטעות שעמדה ביסוד תשלומו – ותהיה זו טעותו של הנישום או טעותה של המדינה – כדי לשלול את עצם אופיו כמס" (ראו: בע"א 9863/09 וויריאנט בע"מ נ' מדינת ישראל, פסקה 18 (16.3.2011) (להלן: עניין וויריאנט)).

28. אחרי שכספי הניכויים משכר עבודה הועברו לידיה של המדינה כמס, הדרך היחידה להוציא כספים אלו מקופת האוצר ולהשיבם לעובדים היא באמצעות הפרוצדורה הקבועה בסעיף 160(א) לפקודה – וזאת, ללא כל קשר לקיומה או אי-קיומה של החבות במס אצל מבקש ההחזר. בהקשר זה, אוסיף ואדגיש כי בעבר כבר נפסק שסעיף 160(א) לפקודה חל גם במקרים בהם מבקש ההחזר לא היה חייב דבר לרשויות המס מלכתחילה. כפי שנאמר על ידי השופט חשין בעניין שחר:

"המושג 'תשלום יתר' פורש עצמו על כל תשלום שהוא יתר על החוב, בין שהחוב הוא אפס ובין שהחוב הוא רב מאפס אך סכומו קטן מהסכום ששולם. אין כל היגיון בהבחנה בין מקרה אחד למקרה האחר" (ראו: שם, בעמ' 314; וראו גם: ע"א 9670/05 גיל חברה לפיתוח ותעשיות בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב, פסקה 31 (11.6.2008) (להלן: עניין גיל)).

29. המערער טוען כי גביית מס שאין לה בסיס חוקי, כבעניינו-שלנו, שוללת מניה וביה את תחולתו של הסדר ההשבה הסטטוטורי הקבוע בסעיף 160(א) לפקודה. טענה זו עומדת בסתירה לכללים שמניתי לעיל. יתרה מכך: טענה מסוג זה נדחתה במפורש על ידי בית משפט זה בפסק הדין שניתן בעניין וויריאנט ביחס לגביית יתר של מס-עקיף ללא בסיס חוקי (ראו: שם, בפסקאות 18-31).

דבריו של השופט פוגלמן, אשר נאמרו באותו פסק הדין, יפים גם לענייננו-שלנו:

“לעניין תחולתו של [חוק מיסים עקיפים – א.ש.], אין מקום לערוך הבחנה בין תשלום מס מכוח הסמכה בדין, שכל כולו הוא בבחינת תשלום יתר, לבין תשלום שהוגדר כתשלום מס ונגבה ככזה, אך בדיעבד נמצא כי לא היה כלל עיגון בדין לגבייתו. שני התשלומים הינם בבחינת מס [...], וככל שנגבו ביתר, חל בעניינם ההסדר הקבוע בחוק [...], שמכוחו רשאים הנישומים לדרוש את השבת המס במסגרת הזמנים הקבועה בו” (ראו: שם, בפסקה 27; ההדגשה הוספה – א.ש.).

כמו כן ראו דבריה של השופטת ט' שטרסברג-כהן בע"א 180/99 מנהל מס קניה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, פ"ד נז(3) 625, 636 (2003): “אף שמדובר בהוראת חוק מס שונה, עדיין מדובר בחוק מס. ההוראות מקבילות, המונחים זהים, וכך גם התכלית. מדובר בסוגיה שהאחידות יפה לה”.

30. עינינו הרואות: הסדר ההשבה הסטטוטורי הקבוע בסעיף 160(א) לפקודה אינו אלא חליף ונציג של דיני עשיית עושר ולא במשפט בעולם המס (ראו: עניין גיל, בפסקאות 36-37; עניין שחר, בעמ' 334). ככזה, מטרתו של ההסדר אינה אלא זאת: מניעת התעשרות המדינה על חשבון משלם המיסים בניגוד לדין. הסעיף אינו מבחין בין סוגים שונים של התעשרות, והוא נועד כאמור לחול במגוון רחב של מצבים: הן במקרים בהם נגבה מס בשיעור גבוה מהשיעור החוקי, והן במקרים בהם נגבה מס בהיעדר כל חבות שבדין (ראו: עניין וויריאנט, בפסקה 22).

31. אשר על כן, הוראותיו של סעיף 160 לפקודה חלות על המערער, הגם שאינו אזרח ישראל; וזאת גם בהנחה – אשר לא הוכחה – כי עבודתו היתה פטורה ממס הכנסה. משכך הוא, דרישת המערער להשבת המס, שלטענתו שולם על ידו ביתר, חייבת להתחיל בהגשת דו"ח בהתאם לסעיף 160(א) לפקודה. דו"ח כאמור הוא המסגרת הבלעדית להעלאת הטענות כדוגמת אלו של המערער בפני רשות המיסים.

32. מכאן לטענתו החלופית של המערער: הלה טוען כי גם אם סעיף 160(א) חל עליו (ועל יתר חברי הקבוצה), אזי אין מדובר במתווה היחיד והבלעדי להשבת מס אשר נגבה שלא כדין, כי אם במתווה מקביל לזה של תובענה ייצוגית. טענה זו מחזירה אותנו לפתח דיוננו. אמנם בחקיקה נקבעו שני מתווים לטיפול בתביעות השבה נגד רשות – המתווה

של תביעה אישית והמתווה של תובענה ייצוגית. המתווה של תובענה ייצוגית נועד לאפשר לתובעים מסוימים, בעלי עילת תביעה זהה או דומה, לתבוע את זכויותיהם במשותף בהליך אחד – באמצעות תובע מייצג (ראו: אביאל פלינט וחגי ויניצקי תובענות ייצוגיות 17 (2017) (להלן: פלינט וויניצקי); עניין ברזני, בפס' 22). אלא מאי: האפשרות לפסוע לפי אחד משני המתווים הללו מותנית בתנאי בסיסי אחד אשר דורש כי בידי התובע תהיה עילת תביעה אישית. כפי שכבר הוסבר על ידי, מי שלא הגיש דו"ח מקוצר – אינו מחזיק בעילת תביעה, ועל כן הוא מנוע מלפנות בתביעת השבה בכל אחת מהחלופות הדיוניות האמורות (ראו והשוו: עניין אספיאדה, בפסקה 42). האפשרות להגיש תביעת השבה ייצוגית בנוגע לגביית יתר של מס הכנסה פתוחה אפוא רק בפני קבוצה שחבריה פעלו כפי שמצווה סעיף 160(א) לפקודה, אך בקשותיהם נדחו – וזאת, כמובן, בכפוף ליתר תנאי הסף להגשתה של תובענה ייצוגית אשר נקבעו בחוק תובענות ייצוגיות.

33. בהקשר זה, הפנו אותנו בעלי הדין לפסק הדין בעניין אספיאדה, וכן לפסקי דין נוספים אשר הכירו בקיומם של שיקולים חריגים שעשויים להצדיק עקיפה של הליכים סטטוטוריים להשגה ולערר (ראו: עניין אספיאדה, בפסקה 23; רע"א 2425/99 עיריית רעננה נ' י.ח. יזום והשקעות בע"מ, פ"ד נד(4) 481, 490-493 (2000); ע"א 4452/00 ט.ט. טכנולוגיה מתקדמת בע"מ נ' עיריית טירת הכרמל, פ"ד נו(2) 773, 779-781 (2002)).

34. בעניין אספיאדה נדונה השאלה האם העובדה שקיים מסלול סטטוטורי ייחודי לבירור ההליך האישי היא, כשלעצמה, חוסמת את הדרך מפני הגשת תובענה ייצוגית באותו נושא. שם דובר על טענות הנוגעות לסיווג נכסים לצורכי ארנונה, אשר לפי דיני הארנונה יש להעלותן באמצעות הגשת השגה, ובהמשך לכך, במידת הצורך, במסגרתו של ערר ובגדרו של ערעור מינהלי. בדעת הרוב – מפי השופטת ד' ברק-ארז, ובהסכמת הנשיאה מ' נאור – נקבע כי על דרך הכלל, לא ניתן לברר טענות הנוגעות לסיווג נכסים לצורכי ארנונה במתכונת של תובענה ייצוגית – זאת, מחמת קיומו של מסלול סטטוטורי חלופי שנקבע בדין לצורך כך (ראו: שם, בפסקה 17). לעומת זאת, השופטת א' חיות, בדעת מיעוט, סברה כי אין מניעה להגיש תובענה ייצוגית גם בגין אותן עילות שנופלות לגדרו של מסלול השגה סטטוטורי (ראו: שם, בפסקאות 1-3 לפסק דינה של השופטת חיות).

35. דא עקא, המחלוקת האמורה אינה רלבנטית לעניינינו-שלנו – זאת, מפני שהדרישה להגשת הדו"ח המקוצר כלל אינה חלק מהמסלול הסטטוטורי להשגה וערעור על החלטות פקיד השומה. הדרישה להגשת דו"ח היא דרישת-סף פרוצדורלית מקדימה – תנאי מוקדם לפתיחת הליכי ההמשך. רק לאחר הגשת הבקשה (קרי: הדו"ח המקוצר)

וקבלת החלטה בדבר החזר המס על ידי פקיד השומה – נפתח שלב ההשגה, שרק במסגרתו עשויה להתעורר המחלוקת אשר נפלה בין שופטות המותב בעניין אספיאדה (ראו: סעיף 160(ג) לפקודה). מטעם זה, גם החריגים אשר הוזכרו בפסיקתנו ככאלה אשר עשויים להצדיק עקיפה של הליכי השגה וערר – אינם רלבנטיים לענייננו. ודוק: מטעם זה, גם דעת המיעוט של השופטת חיות בעניין אספיאדה, לפיה תביעות השבה נגד רשות יכולות, עקרונית, להתברר במסלול הייצוגי מבלי שמוצה המתווה הסטטוטורי – אין בה כדי להועיל למערער. הדוגמא שהובאה על ידי השופטת חיות בעניין זה עסקה ביחיד המבקש להשיג על שומה שנעשתה לו באמצעות הגשת תובענה ייצוגית (ראו: עניין אספיאדה, בפסקאות 2-3 לפסק דינה של השופטת חיות). מדובר אפוא בשלב מתקדם בהליך, כאשר לנישום כבר נערכה שומה – בעוד במקרה שלפנינו טרם נערכה שומה ועדיין לא נפתח שום הליך. זאת, מאחר שההליך שבו עסקינן יפתח אך ורק עם הגשת הדו"ח המקוצר אשר מהווה, כאמור, דרישה מקדמית שבלעדיה אין.

36. בהקשר זה, אחזור ואוסיף כי סעיף 160(א) לפקודה, שכאמור חל על המערער, מהווה הסדר ספציפי של דיני עשיית עושר ולא במשפט – ולכן הוא שולל את אפשרותו של משלם המס ביתר להגיש תביעת השבה מכוח דיני עשיית עושר הכלליים. כפי שנאמר: *Lex specialis derogat legi generali* – דין ספציפי גובר על דין כללי. כך קובע סעיף 6 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979, באמרו כי הוראות החוק תחולנה "כשאינן בחוק אחר הוראות מיוחדות לעניין הנדון" (ראו: עניין שחר, בעמ' 334; עניין גיל, בפסקאות 36-41).

37. סיכומו של דבר: מאחר שהמערער לא הגיש דו"ח לפי סעיף 160(א) לפקודה, הוא אינו רשאי לפנות לבית המשפט בתביעה אישית להשבת מס שלטענתו שולם בשמו ביתר – זאת, בין אם המס שולם על ידו במישרין, ובין אם המס שולם על ידי מעסיקו בדרך של ניכוי משכרו. בהתאם לכך, אין המערער רשאי להגיש תובענה ייצוגית בעניינו של תשלום היתר.

למערער לא עומדת עילת תביעה כנדרש בסעיף 3 לחוק תובענות ייצוגיות

38. נוכח האמור לעיל, דין הערעור להידחות בהיעדר עילת תביעה אישית בידי המערער.

39. למעלה מהצורך, ולהשלמת התמונה בלבד, אתייחס גם לשאלה האם במקרה דוגמת המקרה דנן ניתן להגיש תובענה ייצוגית מכוחו של פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות.

40. סעיף 3 לחוק תובענות ייצוגיות מגביל את האפשרות לנהל תובענה ייצוגית לעילות מסוימות בלבד (ראו: פלינט וויניצקי, בעמ' 106). פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי ניתן לנהל תובענה ייצוגית נגד רשות כאשר מדובר ב"תביעה [...] להשבת סכומים שגבתה [הרשות – א.ש.] שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר".

41. בעניין עיריית פתח תקווה סיכמה הנשיאה חיות את התנאים לניהול תובענה ייצוגית מכוחו של פרט 11 – באלו המילים:

“על מנת שתביעה תוכל להתנהל כתובענה ייצוגית מכוחו של פרט 11 לחוק תובענות ייצוגיות צריכים להתקיים בה שלושה תנאים: ראשית, עליה להיות מופנית נגד 'רשות' כהגדרתה בסעיף 1 לחוק בתי משפט לענינים מינהליים, התש"ס-2000 [...]. שנית, עליה להיות תביעה כספית שהסעד המבוקש בה הוא סעד של השבה [...]. ושלישית, צריך שעילת התביעה תהא גבייה שלא כדין של מס, אגרה או תשלום חובה אחר” (ראו: שם, בפסקה 15; ההדגשות הוספו – א.ש.).

עוד נקבע בעניין פתח תקווה כי ניתן לנהל תובענה ייצוגית נגד רשות להשבת סכומי כסף גם כאשר אלה נגבו לכתחילה כדין ובמועד מאוחר יותר התברר כי יש חובה להשיבם (ראו: שם, בפסקאות 17-19).

42. בקשת האישור שבה קא עסקינן עומדת בשני התנאים הראשונים אשר קובע פרט 11: התביעה מופנית כלפי רשות המיסים, שהיא "רשות" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק בתי משפט לענינים מינהליים, התש"ס-2000; והסעד שהתבקש בה הוא סעד של השבה כספית. השאלה המתעוררת בהליך דנן נסובה על התקיימות התנאי השלישי על חלופותיו. הווה אומר: עלינו לבדוק (1) האם כספי המיסים אותם מבוקש להשיב במסגרת התובענה נגבו על ידי הרשות שלא כדין; או לחלופין (2) האם הרשות מעכבת בידיה את הכספים האמורים בניגוד לדין.

לשאלות אלו אפנה כעת.

43. מס ההכנסה שנגבה מהמערער ומשאר חברי הקבוצה נגבה בדרך של ניכוי במקור על ידי המעסיק. חובת המעסיק לנכות מס במקור קבועה בסעיף 164 לפקודה, וזו לשונו:

”כל המשלם או האחראי לתשלומה של הכנסת עבודה [...] ינכה בשעת התשלום מן הסכום המשתלם מס באופן ובשיעורים שנקבעו”.

44. ניכוי מס במקור מתרחש כאשר המס נגבה על ידי המעסיק בשעת התשלום מן השכר המשולם לעובד – ומועבר במישרין מהמעסיק למדינה. מטרתו של הניכוי במקור היא לשפר את יעילות הגבייה ולמנוע השתמטות ממס באמצעות גביית המס ישירות על ידי המעסיק – משלם התקבול (ראו: ע”א 438/90 פקיד שומה חיפה נ’ הד הקריות בע”מ, פ”ד נא(5) 668, 683 (1997) (להלן: עניין הד הקריות); ע”א 8357/03 מינהל מקרקעי ישראל נ’ בנק דיסקונט למשכנתאות, פ”ד סא(3) 214, 236 (2006)).

45. המדינה אמנם מקבלת לידיה את כספי הניכויים מהמעסיק, אך היא אינה לוקחת חלק בהליך החישוב והגבייה הראשוני (ראו: עניין הד הקריות, בעמ’ 684-685). במסגרת השיטה של ניכוי במקור משמש המעסיק כגובה המס בשמה ובמקומה של המדינה. כך, במקרה שלפנינו, נקבע במסגרת ההליך קמא כי ניכוי המס במקור על ידי מעסיקם של המבקשים נעשה מיוזמתו ומבלי שהדבר נבחן או אושר על ידי המדינה (ראו: פסקה 35 לפסק הדין קמא).

תפקידו זה של המעסיק הוסבר על ידי השופט חשין בעניין הד הקריות כך:

”מעביד חייב על-פי דין לנכות מס במקור מעובדיו, ולהעביר ניכויים אלה במועדם לקופת האוצר. במעשה הניכוי ובהעברת הכספים אל קופת האוצר, אין המעביד משמש אלא כמתווך-בכפייה בין העובד לבין האוצר, כמו היה שליח-בכפייה של העובד ובה-בעת שליח-בכפייה של האוצר. החבות מעיקרה הינה חבות העובד, ותפקידו של המעביד אינו אלא תפקיד של גובה-מס” (ראו: שם, בעמ’ 684; ההדגשה הוספה – א.ש.).

46. סעיף 165(א) לפקודה מוסיף וקובע לאמור:

”הניכוי האמור יקוזז כנגד המס שיוטל על הכנסתו החייבת של מקבל ההכנסה בשנת המס שבה נעשה הניכוי או בשנת המס שלאחריה לפי ברירת פקיד השומה בשעת השומה או לפניה”.

47. בהתאם לסעיף זה, כספים אשר מנוכים במקור על ידי המעסיק מקוזזים כנגד סכום המס הסופי שמוטל על הנישום בגין מלוא הכנסתו החייבת במס. במובן זה, מהווים הכספים המנוכים במקור מעין-מקדמה על חשבון מס ההכנסה הכולל שעל הנישום לשלם (ראו: סעיף 177(א) לפקודה; עניין גיל, בפסקה 20). זאת לא בכדי: הניכוי במקור מתבצע עוד בטרם נקבעה החבות במס של הנישום. החבות במס היא חבות שנתית, ולכן היא נקבעת רק עם עריכת שומה בסוף שנת המס הנתונה, או עם הגשת דו"ח. למעשה, העובדה שהמעסיק ניכה לעובד מס בשיעור מסוים, אינה קובעת דבר או חצי-דבר לעניין היקף החבות במס של הנישום. מדובר בקיום חובתו של המעסיק, הא ותו לא.

נקודה חשובה זאת הובהרה גם היא על ידי השופט חשין בעניין הד הקריות:

”ניכוי במקור אין עניינו, מעיקרו, במהותה של החבות במס או ביצירת חבויות במס – אימתי חב אדם במס ואימתי אין הוא חב במס – אלא בדרכי גביית המס ובמינהל המיסים” (ראו: שם, בעמ' 684).

48. ויודגש: העובדה שמשכרו של עובד פלוני או של נישום אחר נוכה מס במקור אין משמעה מלבד זאת שנוכה מס במקור. הווה אומר: ניכוי המס במקור אין משמעו שניכוי המס במקור נעשה בהתאם לדיני החבות במס. הצדקת הניכוי במקור מבחינת החבות במס אשר חלה על אדם ששכרו פחת בעקבות הניכוי מתבררת בסופה של שנת המס במסגרת השומה השנתית. לדוגמא, חשבו על מקרה שבו החל אדם לעבוד כשכיר ומעסיקו ניכה לו מס במקור מידי חודש בחודשו בשיעור מסוים – זאת, בהתאם למשכורתו השנתית המשוערת ובהתבסס על משכורתו החודשית. לאחר מספר חודשי עבודה בודדים, עזב העובד את מקום עבודתו אצל אותו מעסיק ובהמשכה של אותה שנת המס לא הפיק כל הכנסה נוספת – כך שבסוף שנת המס נמצא כי הכנסתו השנתית כלל אינה חייבת במס. האם, במידה ולא יגיש העובד דו"ח, ניתן לקבוע כי המדינה גבתה ממנו מס שלא כדין? לשאלה זו אין להשיב אלא בשלילה מוחלטת. כאמור, העובדה כי בעת הניכוי ”נגבה” מהעובד מס בשיעור מסוים הינה חסרת כל נפקות לצורך קביעת חבותו הסופית במס הכנסה. כל עוד לא נערכה שומה שנתית, המדינה אינה קובעת באופן אקטיבי מהי חבותו במס של הנישום. בפרק זמן זה, מחזיקה המדינה בכספי הניכויים כמעין מקדמה ותו לא; ובמידה ויגיש העובד דו"ח בהתאם לסעיף 160(א) לפקודה –

תיערך לו שומה ויוחזר לו המס ששולם על ידו ביתר, אם כך היה. כל אימת שהעובד לא הגיש דו"ח לפי סעיף 160(א) לפקודה – לא ניתן לקבוע האם המס שנגבה ממנו, באמצעות ניכוי במקור, נעשה בהתאם לדין. רק לאחר הגשת דו"ח כאמור והחלטת פקיד השומה בעניין ההחזר מתגבשת החבות הסופית במס, ואז – ורק אז – יהא העובד רשאי לתקוף את הגבייה ולטעון כי זו נעשתה שלא כדין (ראו: סעיף 160(ג) לפקודה).

49. אשר על כן, אין לראות את המדינה כמי שקיבלה לידיה את כספי הניכויים במקור שלא כדין כאשר כספים אלה נוכו משכר העובדים בשגגה על ידי מעסיקם. המעסיק לחוד, והמדינה לחוד. במקרה שלפנינו, רשות המיסים אינה זאת שגבתה את המס מהמערער. המס נגבה על ידי מעסיקו; וממילא, כאמור, כל עוד לא נערכה שומה – אשר תיערך רק עם הגשת הדו"ח המקוצר על ידי המערער – לא ניתן לקבוע האם הגבייה נעשתה כדין, ואם לאו. נראה אם כן, כי החלופה הראשונה לפי פרט 11 – שעניינה "גבייה שלא כדין" – אינה מתקיימת בענייננו-שלנו.

50. אחרי שנמצאנו למדים כי אין מדובר ב"גבייה שלא כדין" לפי החלופה הראשונה של פרט 11, שומה עלינו להמשיך ולבחון האם המקרה שלפנינו בא בגדרה של החלופה השנייה לפרט זה. כדי לענות לשאלה האם הרשות מעכבת בידיה כספים בניגוד לדין – נדרשים אנו לברר האם, ובאלו תנאים, קמה למדינה חובה להשיב את כספי הניכויים שהגיעו לידיה.

51. מטבע הדברים, שיטת הגבייה באמצעות ניכוי במקור עשויה ליצור מצבים בהם ייגבה מהנישום מס יתר – למשל, בעקבות טעות ביחס לדין מצד המנכה במקור או בשל חישוב מס אשר אינו מתחשב בנתוני האישיים הרלבנטיים של העובד (ראו: בג"ץ 1631/08 ניצנים ניהול והשמה (2003) בע"מ נ' רשות המיסים, פסקה 23 (23.11.2011)). בדיוק לשם כך נקבעו בפקודה מנגנוני הקיזוז וההשבה. קביעתו של המחוקק בעניין זה – כפי שזו נלמדת מהוראות הפקודה – אינה אלא זאת: עובד שכיר אשר סבור כי שילם מס ביתר נדרש להגיש בקשה להחזר מס היתר לפי סעיף 160(א) לפקודה. הדו"ח המקוצר אינו אלא הטופס שקבעה המדינה לצורך הגשת בקשה כאמור – ומכאן החובה להגישו. רק אם הגיש העובד בקשה להחזר מחויבת המדינה לערוך לו שומת מס שנתית. במסגרת שומה זאת, מחויבת המדינה לקזז את כספי הניכויים כנגד הכנסתו החייבת של העובד, ולאחר הקיזוז, חייבת היא להחזיר לעובד את המס שנמצא כי שולם על ידו ביתר (ראו: סעיפים 160(א), 164 ו-165(א) לפקודה). רק אחרי שאדם פעל על-פי מנגנונים אלו, ואחרי שהמדינה דחתה את בקשת החזר שלו ללא הצדקה, ניתן לראות במדינה כמי שמחזיקה בכספו של אותו אדם שלא כדין. בהתאם לכך, כל עוד המערער לא הגיש בקשה

להחזר באמצעות הדו"ח המקוצר בהתאם לאמור בסעיף 160(א) לפקודה – לא קמה למדינה חובה להשיב לו דבר. משכך הוא, גם החלופה השנייה לפי פרט 11 אינה מתקיימת בעניינינו-שלנו.

52. בנסיבות אלו, לא נותר לי אלא לקבוע כי לא עלה בידי המערער לבסס את בקשת האישור שלו על הוראת דין אשר מאפשרת לו להגיש תובענה ייצוגית במקרה דנן (ראו: סעיף 3 לחוק תובענות ייצוגיות).

בעניינינו, תובענה ייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת

53. מעבר לנדרש, אציין כי ספק בעיניי אם בקשת האישור, במתכונתה הנוכחית, מקיימת את התנאים הקבועים בסעיף 8(א) לחוק תובענות ייצוגיות. נראה כי השאלה המשפטית המשותפת, אשר צפויה להתברר במסגרת התובענה גופה, היא שאלת החבות במס של חברי הקבוצה בקשר להכנסתם מהאזור. שאלה זאת, במובן המשפטי הטהור, כלל אינה שנויה במחלוקת בין הצדדים. במסגרתו של בירור התובענה הייצוגית – אם תאושר – בית המשפט יידרש אפוא לבדוק, ברמה עובדתית-קונקרטית, את זכאותו של כל חבר וחבר בקבוצה להחזר המס, בהתאם לנתוניו האישיים. לנוכח אופייה הפרטני של שאלת הזכאות, ובשל הצורך המסתמן בהתמודדות עם שאלות אינדיבידואליות בהיקף נרחב – סבורני, כי תובענה ייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת במקרה שלפנינו (ראו: סעיף 8(א)(2) לחוק תובענות ייצוגיות; וכן ע"א 6887/03 דזניק נ' ניר שיתופי אגודה ארצית שיתופית להתיישבות, פסקאות 24-27 (20.7.2010); עניין אספיאדה, בפסקה 33).

54. בהקשר זה, אוסיף כי תובענה ייצוגית בתביעת השבה נגד רשות מוגבלת לתקופת גבייה של שנתיים בלבד ממועד הגשתה של בקשת האישור (ראו: סעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות) – זאת, בשעה שקבלת החזרי מס בהתאם לסעיף 160(א) לפקודה מתפרשת על פני תקופה של שש שנים. אשר על כן, חברי הקבוצה שירצו למצות את מלוא זכויותיהם, ממילא יצטרכו לפעול במתווה האישי ולהגיש לרשות המיסים בקשות פרטניות להחזר המס. גם מטעם זה סבורני כי תובענה ייצוגית אינה הדרך הראויה לפתרון המחלוקת שלפנינו.

55. המערער מבקש להפוך את היוצרות ולחייב את רשות המיסים לערוך מיוזמתה שומות לחברי הקבוצה, בין היתר על בסיס המידע שדווח לגביהם במסגרת טופסי 126 המוגשים אליה על ידי המעסיקים (מדובר בטופס דיווח על ניכויים ממשכורת שביצע

המעסיק לעובדיו; ראו: סעיפים 166(א) ו-166(ב) לפקודה). ברם, דומני כי אין די במידע שבידי רשות המיסים – שכאמור כולל בתוכו נתונים המדווחים לה בטופס 126 – כדי לקבוע את חבות המס המלאה של חברי הקבוצה. ראשית, הנתונים הכלולים בטופס 126 אינם כוללים פרטים, ככל שישנם, על הכנסות נוספות של העובד ממקורות שאינם המעסיק המדווח; וכן אין בהם כדי לוודא שכל הכנסותיו של העובד, לרבות אלו אשר התקבלו מאותו המעסיק הישראלי, נצמחו בשטחי האזור בלבד, או שמא חלקם נצמחו או הופקו בישראל. שנית, אין בידי הרשות נתונים רבים אחרים, כגון אלה אשר נוגעים לנסיבותיהם האישיות של העובדים, אשר עשויים להשפיע על חישוב חבותם הסופית במס. עריכת שומות בדרך זו – על בסיס מידע חלקי בלבד – לא רק שאינה יעילה, אלא שהיא עשויה להוביל לטעויות בחישוב הזכאות להחזר המס. בכל הקשור להחזרי מס, מן הראוי לנקוט במשנה זהירות על-מנת להבטיח גביית מס אמת בזכרנו כי כספי המיסים נועדו לצרכי הציבור ולטובתו (ראו: עניין שחר, בעמ' 327). הדרך להחזר המס אשר נקבעה בפקודה נועדה להבטיח בקרה על הוצאת הכספים מהקופה הציבורית – כך שהחזרי מס יינתנו רק במקרים שיימצאו מתאימים לאחר בדיקה קפדנית של כל הנתונים הרלבנטיים. בנסיבות אלו, הדרישה להגיש בקשה מסודרת להחזר מס על גבי דו"ח מפורט, נוסף להיותה דרישה מחייבת על-פי הדין, נראית לי נחוצה לשם ניהול תקין של קופת המדינה.

סוף דבר

56. מכל הטעמים האמורים עולה כי בקשת האישור שבה עסקינן אינה עומדת בתנאים שנקבעו בחוק תובענות ייצוגיות לצורך אישורה של תובענה כייצוגית: בקשת האישור הוגשה על ידי מי שאין בידו עילת תביעה אישית באותו עניין (ראו: סעיף 4(א)(1) לחוק); היא לא באה בגדר העילות שבמסגרתן ניתן להגיש תובענה ייצוגית (ראו: סעיף 3 לחוק); מה גם שתובענה ייצוגית ממילא אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת שלפנינו (ראו: סעיף 8(א)(2) לחוק).

57. הנני מציע אפוא לחברותיי לדחות את הערעור. בית משפט קמא נמנע מהטלת הוצאות על המערער בהתחשב בנסיבותיו האישיות – וכך נעשה גם אנחנו. כל צד יישא בהוצאותיו.

ש ו פ ט

הנשיאה א' חיות:

כחברי השופט א' שטיין אף אני סבורה כי משהמערער לא הגיש דו"ח לפי סעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], לא קמה בידו עילת תביעה אישית להשבת מס, אשר לטענתו שולם ביתר בדרך של ניכוי שביצע מעסיקו משכרו.

משאין בידי המערער עילת תביעה אישית, כאמור, ממילא אין הוא יכול להוביל תביעה ייצוגית כתובע. מטעם זה מקובלת עלי מסקנתו של חברי השופט א' שטיין, כי דין הערעור להידחות. יתר הסוגיות שבהן דן חברי בפסקאות 39-55 לחוות דעתו, אינן נדרשות להכרעה בערעור ואף חברי עצמו מציין בפסקה 39 כי הוא רואה לדון בהן "למעלה מן הצורך". לגישתי, משאין צורך לדון בהן, מוטב להותיר סוגיות מורכבות אלה לעת מצוא ולפיכך, לא אדרש אליהן.

ה נ ש י א ה

השופטת י' וילנר:

אני מצטרפת לעמדתם של חבריי, השופט א' שטיין והנשיאה א' חיות, כי לא קמה למערער עילת תביעה אישית להשבת המס הנדון, ולעניין זה מקובלים עליי נימוקיו של חברי, השופט שטיין.

עוד מצטרפת אני לקביעתו ולנימוקיו של חברי, השופט שטיין, כי התובענה הייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בענייננו.

לא ראיתי להביע עמדתי ביחס ליתר קביעותיו של חברי בסוגיות שאינן נדרשות לענייננו, ואף אני אותיר את הדיון בהן לעת מצוא.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט א' שטיין.

ניתן היום, א' בשבט התשפ"ג (23.1.2023).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

ה נ ש י א ה

