



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המבקש **עפר דורון**
באמצעות ב"כ עו"ד אלכס שפירא

נגד

המשיבה **רשות המיסים**
באמצעות ב"כ עו"ד אריק ליס
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

1 בפניי בקשה לאישור תובענת המבקש כנגד המשיבה (להלן: "התובענה") כתובענה ייצוגית, בהתאם
2 לסעיף 8(ב) לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות" או "החוק").

רקע כללי

3
4 התובענה עוסקת בהנחיות המשיבה למוסדות כספיים בישראל באשר לאופן ניכוי המס במקור בעת
5 מכירת ניירות-ערך נסחרים ויחידות של קרנות נאמנות (להלן: "ניירות ערך"). במסגרת התובענה
6 טוען המבקש כי בעקבות הנחיות אלו הועברו לידי המשיבה סכומי מס שנוכו במקור ביתר שלא
7 כדין. כך בשל שנוכה מס מרווחי הון מממוש ניירות ערך מבלי שקוזזו הפסדי הון מממוש ניירות
8 ערך אשר נוצרו באותה שנת המס.

9
10 אין מחלוקת בין הצדדים בנוגע לזכות המהותית של המבקש לקזז רווחי הון מניירות ערך כנגד
11 הפסדי הון מניירות ערך שנוצרו מאוחר יותר באותה שנת המס. הצדדים חלוקים בנוגע לסוגיית
12 ניכוי המס במקור בגין רווחים אלו. יוער כבר כעת כי ביחס לשנת המס 2012 ואילך, תוקן הטעון
13 תיקון ממנגנון הניכוי במקור. המשיבה טוענת כי תיקון זה נעשה באמצעות תיקון תקנות מס הכנסה
14 (ניכוי מתמורה, מתשלום או מרווח הון במכירת ניירות ערך במכירת יחידה בקרן נאמנות או בעסקה
15 עתידית), התשס"ג-2002 (להלן: "התקנות") ושינוי המצב החוקי. המבקש טוען מנגד, כי תיקון
16 התקנות לא שינה את המצב החוקי ששרר לפני התיקון וכי היה על המשיבה לפעול אחרת, כפי
17 שיובהר להלן, גם בשנות המס שקדמו לשנת 2012.

מנגנון הניכוי במקור הקבוע בתקנות

18
19
20 1. בסעיף 164 של פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") נקבע ממנגנון
21 של ניכוי מס במקור. מהותו של המנגנון לחייב גורמים שונים במשק לנכות במקור מיסים
22 מתשלומים המשולמים לידי נישומים, והעברתם למשיבה בתור תשלומים על חשבון המס שחייב בו
23



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

1 מקבל התשלום. תשלומי הניכוי במקור מהווים הערכה בלבד לחבות המס של הנישום. לא אחת
2 הניכוי במקור יכול שיהא המס הסופי שיגבה מהנישום אם אין חלה עליו חובת הגשת דו"ח. נישום
3 שאינו מחויב בהגשת דו"ח המעוניין בחישוב מה שיכונה מס האמת, למשל משום שהוא סבור כי
4 נוכה ממנו מס ביתר, יכול לעשות זאת באמצעות הגשת דו"ח על הכנסתו לפקיד השומה (וראו למשל
5 סעיף 160). לאור הדו"ח שמוגש מוצאת שומה הקובעת האם נוכה מס ביתר, או שמא על הנישום
6 לשלם סכום נוסף בכדי לעמוד בחבות המס שלו. "לא יוחזר לאדם תשלום לשנת מס שעליה לא מסר
7 דו"ח..". (סעיף 160(ב) לפקודה).

8
9 בין היתר מוטלת חובת הניכוי במקור על כל המשלם סכום המהווה "תמורה כמשמעותה בסעיף
10 88", קרי: רווח הון. מתוקף סעיף 164 התקין שר האוצר את התקנות, שם קבע כללים לעניין ניכוי
11 המס במקור במכירת ניירות ערך, אשר חלים על מוסדות כספיים. תקנות אלו וליתר דיוק, הנחיות
12 המשיבה בנוגע לתקנות אלו, הן נשוא הליך זה.

13
14 2. תקנה 9 לתקנות עוסקת בקיזוז הפסדי הון מרווחי ההון של הנישום. להלן נוסח תקנה 9(א) עד
15 ליום 31.12.2006:

16 "(א) בחישוב רווח ההון לצורך ניכוי המס כאמור בתקנות אלה, יקוז החייב הפסד הון

17 מניירות ערך בהתאם להוראות סעיף 105טו לפקודה, ובלבד שהתקיימו כל אלה:

18 (1) ההפסד נוצר לאחר המועד הקובע, ממכירת נייר ערך שהיה בניהולו של החייב;

19 (2) המס שהיה משתלם על סכום ההפסד, כהגדרתו בסעיף 105טו לפקודה יקוז;

20 כנגד המס החל על רווח הון מניירות ערך שנמכרו בחודש שבו נוצר ההפסד או

21 לאחריו, אך לא יאוחר מתום שנת המס שבה נוצר ההפסד, אלא אם כן אישר פקיד

22 השומה קיזוז בשל הפסד שנוצר בשנת מס קודמת." (ההדגשה אינה במקור, מ.א.).

23 על סמך תקנה זו נהגו המוסדות הכספיים בעת חישוב הניכוי במקור, לאפשר קיזוז מס שהיה
24 משתלם על הפסד הון מניירות ערך (לו היה רווח) כנגד מס החל על רווח הון מניירות ערך (להלן:
25 "מס כנגד מס") רק לו נוצר רווח ההון בחודש שבו נוצר ההפסד או בחודש העוקב, עד ל-15 בחודש.
26 (להלן: "קיזוז ברמה החודשית"). דהיינו הבנק, כל עוד לא העביר למשיבה את הסכומים שניכה
27 במקור, הביא בחשבון עובר להעברת הסכומים, הפסדים שצמחו ללקוחות לאחר הרווח שצמח,
28 חישב את הרווח "הנקי" לאחר הפסדים עד למועד ההעברה והעביר לרשויות המס רק את הניכוי
29 במקור בין הרווח נטו לאותה תקופה מיום מכירת נייר הערך ועד ל-15 בחודש העוקב ליום המכירה.

30
31 3. במקביל עם תיקון 147 לפקודה, עדכן שר האוצר את התקנות ביום 29.12.2005 (להלן: "התיקון
32 הראשון"), וזהו נוסח תקנה 9(א) בתחולה מיום 31.12.2006:



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

1 "א) בחישוב רווח ההון לצורך ניכוי המס כאמור בתקנות אלה, יקוזז החייב הפסד הון
2 מניירות ערך בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה, ובלבד שההפסד נוצר לאחר המועד
3 הקובע, ממכירת נייר ערך שהיה בניהולו של החייב; "

4 יוער כבר עתה כי במקור התייחסה תובענה זו לתקופה מיום 1.1.2006 ואילך, מועד כניסת התיקון
5 הראשון לתוקפו. במהלך התנהלות הליך זה התברר כי נפלה בתקנות טעות סופר. בעוד שבתקנות
6 מצוין שמועד תחילת התיקון הראשון הוא החל מיום 1.1.2006, תוך החרגת תיקון תקנה 8 אשר
7 מועד תחולתה נדחה לכאורה ליום 31.12.2006, התברר כי למעשה מועד הכניסה לתוקף של תיקון
8 תקנה 9 הוא זה שנדחה. דהיינו כאמור, תיקון תקנה 9 בתוקף מאז 31.12.2006. משכך, הבקשה
9 והתובענה מתייחסים לתקופה שמיום 1.1.2007 ועד 1.1.12 מועד תחולת "תיקון השני" כפי
10 שיובהר ("המועד הקובע").

11
12 התקנה בנוסחה בתיקון הראשון החליפה את מנגנון קיזוז המס כנגד מס, אשר היה נהוג עובר תיקון
13 147, במנגנון חדש של קיזוז רווחי הון כנגד הפסדי הון (להלן: "רווח כנגד הפסד"). כמו כן, הושמט
14 התנאי הקובע כי הקיזוז יוגבל לרמה החודשית. התיקון הראשון גם תיקן את התקנה כך שהיא
15 מפנה מעתה לסעיף 92 לפקודה, חלף סעיף 105טו לפקודה.

16
17 4. סעיף 92 לפקודה תוקן במסגרת תיקון 147 ושינה את מנגנון קיזוז הפסדי הון בגין ניירות ערך,
18 אשר היה נהוג לפי סעיף 105טו בתקופה 1.1.2003 – 31.12.2005. סעיף 92, לאחר תיקון 147, מבחין
19 בין הפסד הון שוטף בגין ניירות ערך (סעיף 92(א)), אשר ניתן לקזוזו כנגד רווח הון מכל סוג שהוא
20 (סעיף 92(א1)) או כנגד הכנסות מריבית או מדיבידנד בתנאים מסוימים (סעיפים 92(א4) ו-
21 92(א4)(ב)), באותה שנת מס, לבין הפסד הון מועבר משנים קודמות (סעיף 92(ב)), אשר ניתן לקזוזו
22 רק כנגד רווח הון מכל סוג שהוא בשנות המס העוקבות. לקיצורו של דבר ובהקשר לענייננו, סעיף 92
23 מאפשר לקזוז הפסדי הון כנגד רווחי הון שצמחו באותה השנה (להלן: "קיזוז ברמה השנתית").

24 5. להשלמת תמונת חקיקה הרלוונטית לתובענה זו, ביום 31.8.2011 פורסם תיקון נוסף לתקנות
25 (להלן: "התיקון השני"), שתחולתו נקבעה ליום 1.1.2012, ותיקן את סעיף 9(א) בזו הלשון:

26 "בחישוב רווח ההון לצורך ניכוי המס כאמור בתקנות אלה, יקוזז החייב הפסד הון
27 מניירות ערך ומעסקאות עתידיות בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה, ובלבד
28 שהתקיימו כל אלה:

29 (1) ההפסד נוצר ממכירת נייר ערך שהיה בניהולו של החייב או מעסקה עתידית
30 שבניהולו של החייב;

31 (2) הרווח נוצר באותה שנת מס שבה נוצר ההפסד, בין לפני מועד יצירת ההפסד ובין
32 לאחר המועד האמור". (ההדגשה אינה במקור, מ.א.).

33 עד מועד התיקון השני, ביצעו המוסדות הכספיים קיזוז ברמה החודשית בלבד, מתוקף הנחיה
34 מפורשת של המשיבה. מאז כניסת תיקון זה לתוקף, מאפשרת המשיבה קיזוז ברמה השנתית במקום



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

- 1 הקיזוז ברמה החודשית שהיה נהוג עד אז, וזאת מכוח סעיף 9(א)(2), לטענתה. יונח, בהמשך
2 להעדרה של טענה או מחלוקת בעניין זה בין הצדדים, כי המוסדות הכספיים יכולים באופן מעשי
3 לבצע חישוב הניכוי במקור על בסיס שנתי וכי יכלו לעשות זאת במועד הקובע.
4
- 5 6. להלן דוגמה מספרית שתמחיש כיצד ההבדל בין קיזוז ברמה החודשית לבין קיזוז ברמה השנתית
6 משפיע על גביית המס מהנישום בניכוי במקור: נניח למשל נישום אשר הרוויח בחודש ינואר בשנה
7 רווח הון של 100 ₪ ממכירת ניירות ערך. המוסד הכספי מחויב לנכות מס במקור בגובה 20%, כלומר
8 20 ₪, ולהעבירם לידי המשיבה בחודש העוקב. לאותו נישום נוצר הפסד הון של 50 ₪ בחודש דצמבר
9 של אותה השנה, כתוצאה ממכירת ניירות ערך. סך רווח ההון שהפיק הנישום באותה השנה הינו
10 כמובן 50 ₪, ולכן חבות המס השנתית שלו (בהנחה של שיעור מס 20% על רווחי הון) היא 10 ₪.
11 אילו מנגנון הניכוי במקור פועל ברמה החודשית, הרי שלמוסד הכספי אין אפשרות לקזז את רווחי
12 ההון של הנישום כנגד הפסדי ההון שלו, מאחר שהפסדי ההון לא צמחו באותו החודש בו צמחו רווחי
13 ההון. במקרה זה, בכדי לקבל החזר מס של 10 ₪, על הנישום להגיש דוח על הכנסותיו לפקיד
14 השומה. מאידך, אילו מנגנון הניכוי במקור פועל ברמה השנתית, הרי שהמוסד הכספי משיב בחודש
15 דצמבר לידי הנישום 10 ₪, בגין המס שנגבה ממנו ביתר ביחס לסך רווחי ההון שצבר במהלך השנה.
16
- 17 למען הבהירות, הן ברמה החודשית והן ברמה השנתית, הכספים שמנוכים במקור על ידי המוסד
18 הכספי מועברים מידי חודש (ב 15 לחודש העוקב לחודש שבו מומש ניר הערך) לידי רשות המיסים.
19 לכאורה, ניתן היה לחשוב כי המוסד הכספי אינו יכול להשיב לנישום כספים שנגבו ביתר ממנו,
20 לאחר שכספים אלו כבר אינם בחזקתו, ולכן העברת הכספים מידי חודש לידי המשיבה מונעת ביצוע
21 קיזוז ברמה השנתית. אולם מאז יום 1.1.2012 נמצאה הפרוצדורה המאפשרת קיזוז ברמה השנתית
22 בניכוי במקור, מבלי למנוע העברת כספי הניכוי במקור מידי חודש לידי המשיבה. נראה כי מטרה זו
23 מושגת בזכות העובדה שהמוסד הכספי נדרש להעביר ומטפל בפועל בסכומי כסף גדולים יחסית מידי
24 חודש, ולכן הוא יכול לזכות את חשבונו של הנישום בגין מס שנוכה ממנו ביתר, ולקזז את התשלום
25 שהעביר לנישום כנגד סך התשלום החודשי שהוא מעביר למשיבה. הצדדים לא הרחיבו בכך אולם
26 כאמור, אין מחלוקת של ממש באשר ליכולתו של מוסד כספי לערוך מסלקה מעין זו בקשר עם
27 לקוחותיו שלו.
28
- 29 7. ודוק, גם בקיזוז ברמה השנתית, מנגנון הניכוי במקור אינו מבטיח תמיד גביית מס אמת. בדוגמה
30 לעיל, יתכן מצב שבו לנישום נוצרו הפסדי הון נוספים ממוסד כספי אחר בגובה 50 ₪, אשר ניתן
31 לקזזם כנגד רווחי ההון השנתיים שלו במוסד הכספי הראשון. חבות מס האמת של הנישום תהא אם
32 כן 0. מאחר שהמוסד הכספי הראשון אינו מודע להפסדי הנישום במוסדות כספיים אחרים, הוא
33 מנכה, הן בקיזוז ברמה החודשית והן בקיזוז ברמה השנתית, מס במקור ולא מקזז את רווחי ההון
34 כנגד הפסדי ההון של הנישום ממקור אחר. בכדי לקבל את החזר על הנישום מוטלת במקרה זה



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

1 החובה לדווח על הכנסותיו באופן מפורט לפקיד השומה. לנישום בדוגמה אשר אין לו כל הפסדי הון
2 הנובעים ממקורות מחוץ למוסד הכספי (ולכן חבות מס האמת שלו היא 10 ₪), הרי שקיזוז ברמה
3 השנתית יוביל לניכוי מס במקור של 10 ₪, בעוד קיזוז ברמה החודשית יוביל לניכוי מס במקור של
4 20 ₪. יש לזכור כי מנגנוני הניכוי במקור עיקרם בפשטותם הגם שהגביה באמצעותם היא של מס
5 מקורב למס האמת. נישום הפטור מהגשת דו"ח, המבקש כי יגבה ממנו מס אמת, צריך שינקוט
6 בפעולה אקטיבית מול רשות המס למשל בפניה לשם קבלת אישור בדבר תאום מס או אישור בדבר
7 גובה הניכוי במקור וברגיל בהגשת דו"ח. רק על פי דו"ח יכולה המשיבה לחשב את מס האמת
8 לאשורו. מנגנוני ניכוי במקור מדויקים ככל שיהיו, גם כשהם מהווים את המס הסופי בחלק גדול
9 מהמקרים הרי שהם מובנים כמנגנונים שהם רק מקורבים למס האמת. על רקע דברים אילו תיבחן
10 בקשת האישור שבפני.

11

12

טענות הצדדים

13 8. לטענת המבקש, בתיקון הראשון בוטלה הדרישה שבתקנה 9 לבצע קיזוז רק ברמה החודשית,
14 והחל ממועד זה מחייבת התקנה לבצע קיזוז ברמה השנתית. יתירה מכך, התקנה מפנה לסעיף 92
15 לפקודה, אשר לפיו יש לאפשר קיזוז הפסד הון כנגד רווח הון, לו צמחו באותה שנת מס. לאור זאת,
16 הנחיות המשיבה למוסדות כספיים לאפשר קיזוז הפסדי הון מניירות ערך כנגד רווחי הון מניירות
17 ערך רק ברמה החודשית, אינן כדין. על פי המבקש, ביצוע הקיזוז ברמה החודשית, במקום ברמה
18 השנתית כנדרש, גרם לתשלום מיסים ביתר שלא כדין על ידי חברי הקבוצה.

19

20 המבקש מבקש מבית המשפט ליתן סעד הצהרתי כי ניכוי המס בהתאם להוראות המשיבה נעשה
21 שלא כדין, ליתן צו עשה שיוורה לנתבעת לקיים אחר הוראות תקנה 9 לתקנות, ולהשיב למבקש ולכל
22 אחד מחברי הקבוצה את סכומי המס שנגבו שלא כדין. כאמור, נתברר בהליך זה כי נפלה טעות סופר
23 בתקנות וכי השינוי של תקנה 9 חל רק החל מיום 1.1.2007. מאחר שאין חולק כי למבקש קיימת
24 עילת תביעה אישית גם בשנת 2007, שכן הוכח שגם בשנה זו נגבה ממנו מס במקור ביתר, הסכימה
25 המשיבה להתעלם משינוי החזית ותביעת ההשבה מתייחסת לתקופה מיום 1.1.2007 ואילך.

26

27 9. המשיבה טוענת כי גישת המבקש מנוגדת לתקנה 12 לתקנות, אשר בה נקבע כי **"חייב ישלם**
28 **לפקיד השומה עד היום ה-15 בכל חודש, את סכום המס שניכה בחודש הקודם לפי תקנות**
29 **אלה..."**. לדידה של המשיבה קיימת סתירה בין הדרישה המוטלת על מוסדות כספיים להעביר את
30 כספי הניכויים עד היום ה-15 בחודש העוקב לניכוי, לבין דרישת המבקש כי יתבצע קיזוז ברמה
31 השנתית ולא ברמה החודשית. לפיכך, הצעת המבקש אינה ישימה במקרה זה, שכן הכספים
32 מועברים בפועל מהמוסד הכספי למשיבה מידי חודש ולא ניתן לבצע עוד את הקיזוז. מנגד טוען
33 המבקש כי תקנה 12 היא "פרוצדוראלית", בעוד תקנה 9 עוסקת בדיון "המהותי".

34



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

10. זאת ועוד, לעמדת המשיבה תכלית מנגנון ניכוי המס במקור אינה גביית המס המדויק, אלא העברת כספי הניכוי, המהווים קירוב לחבות המס המדויקת, בסמוך למועד אירוע המס. נישום התובע כי ייערך חישוב מדויק של חבותו, רשאי להגיש דוח לפקיד השומה. תכלית מנגנון הניכוי במקור, לפי המשיבה, מתיישבת עם פרשנותה שתקנה 12 שוללת את פרשנות המבקש לתקנה 9.
11. עוד מציינת המשיבה כי מאז 1.1.2012 ניתנה האפשרות לקיזוז ברמה השנתית, וזאת בעקבות התיקון השני באוגוסט 2011. לעמדת המשיבה, רק תיקון תקנה 9(א)(2) איפשר לבצע זאת, שכן המצב החוקי עובר לתיקון השני קבע שיש לבצע קיזוז ברמה החודשית בלבד. על כך משיב המבקש כי התיקון עצמו מעיד על הפגם שביסוד גישת המשיבה. התיקון האמור תיקן את תקנה 9, אך הותיר את תקנה 12 על כנה ללא שינוי. המבקש מטעים כי בעוד המשיבה מסתמכת על כך שתקנה 12 שוללת את גישתו, הרי שכיום היא פועלת על פי גישה זו, וזאת מבלי שתקנה 12 שונתה.
12. על פי המשיבה, מטרת התיקון הראשון הייתה אמנם ליצור מהפיכה בתחום קיזוז ההפסדים, אך לא באופן שאליו טוען המבקש. על פי המשיבה- והיא נסמכת לעניין זה בתצהירו של רו"ח צביקה ברנשטיין, ששימש כמנהל תחום שוק ההון במחלקה המקצועית ברשות המיסים בתקופת התיקון הראשון- תכלית התיקון הייתה במעבר משיטת קיזוז מס כנגד מס לשיטת קיזוז רווח כנגד הפסד, ותו לאו. ודאי שתכלית התיקון לא הייתה לעבור משיטת הקיזוז החודשית לשיטת הקיזוז השנתית.
13. המשיבה טוענת גם כי דרישת המבקש להשבה נטולת מקור משפטי. לטעמה, אין כל סעיף המסדיר קבלת החזר מס ללא הגשת דוח לפקיד השומה. יתירה מכך, המשיבה שוללת את טענת המבקש כי נחסמה בפני ציבור הנישומים האפשרות לקבל את החזר. לדידו של המבקש, עלות הגשת הדוח, היעדר המודעות מצד הנישומים לזכויותיהם וסכומי החזר הנמוכים יחסית, מונעים הלכה למעשה את האפשרות שיוגש דוח מס. על פי המשיבה, מדובר בהגשת מסמך פשוט למדי, ולשכות ההדרכה של רשות המיסים מציעות הדרכה בחינם אודות אופן מילוי והגשת המסמך.
14. בנוגע לניהול ההליך כתובענה ייצוגית, טוענת המשיבה כי התובענה הייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין. המשיבה אינה חולקת על הזכאות העקרונית של המבקש ושל חברי הקבוצה לקבל החזר מס בנסיבות העניין. כל נישום רשאי להגיש דוח מס לפקיד השומה, ולקבל החזר בגין מס שנוכה ממנו ביתר, ללא כל הליך משפטי. זאת ועוד, לו תאושר התובענה בלאו הכי יידרשו חברי הקבוצה להציג לפני פקידי השומה אסמכתאות לזכאותם להחזר המס, מאחר שבכל מקרה נדרש חישוב פרטני בנוגע לזכאות הנישום להחזר. אין הבדל מהותי בין הצגת אסמכתאות אלו לבין הגשת דוח על ידי הנישום בנוגע לרווחיו. במקרה זה, התובענה הייצוגית אינה הדרך היעילה לטפל בסוגיה נשוא הליך זה.



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

15. המשיבה טוענת כי הסעדים שמבקש המבקש במסגרת התובענה הם תיאורטיים ואקדמאיים, מאחר שהופסקה בפועל הגבייה 'ביתר', כלשון המבקש, דרך ניכוי במקור מאז 1.1.2012, בעוד סעד ההשבה שנתבקש אינו סביר ואף לא אפשרי לבצעו בפועל. ראשית, טוענת המשיבה כי בכדי לקבוע את המס שיש להחזיר לכל נישום יש לברר את חבותו המלאה במס, על כלל הפסדי ורווחי ההון שיש לו בגין חשבונות במוסדות הכספיים השונים ובגין מימוש נכסים שאינם במוסדות הכספיים. על המשיבה לקבל דיווחים שוטפים אודות כלל המשקיעים בבורסה בכדי לבצע את החזר, והמשיבה אף טוענת כי לא ברור שבסמכותה לבצע פיקוח שוטף ורחב כזה. על כך מגיב המבקש כי המידע כבר נמצא בידי המשיבה, מתוקף הדיווחים השוטפים והשנתיים של הגופים המנכים למשיבה, מכוח תקנות 12 ו-13 לתקנות. המשיבה טוענת מנגד כי דיווחים אלו כוללים מידע חלקי בלבד, ולעיתים אף שגוי בחלקו. שנית, טוענת המשיבה כי התובענה, לו תאושר ותתקבל, תחייבנה לסרוק מאות אלפי רשומות ולהשוות נתונים מגופים מנכים שונים, לנפות מכך את הזכאים להחזר אשר הגישו דוחות וכל זאת כאשר קיימת אפשרות להליך שומתי מקביל. לטעמה, מדובר בנטל כבד מידי, אשר יש לקחת בחשבון באישור התובענה.

16. המשיבה מזכירה גם כי למבקש עומד המסלול הייחודי שנקבע בפקודת מס הכנסה לקבלת החזר בגין שומה שנעשתה לו. לגישת המשיבה, אישור התובענה יאיין את עקרונות היסוד של הבירור השומתי. המשיבה מזכירה את ת"מ 141/06 (בש"א 30602/07), **מדינת ישראל – רשות המיסים נ' עו"ד אריה גבע**, מיסים כג/ה-272 (אפריל 2009) (להלן: "**פרשת גבע**"), שם קבע בית משפט זה כי על תובע ייצוגי לעבור ראשית את "המשוכה המיסויית" בטרם יותר לו להגיש תביעה בשם הכלל.

דיון והכרעה

17. מנגנון הניכוי במקור בדין הישראלי בהכרח מוביל במקרים מסוימים לגבייה ביתר של מיסים מנישומים, והמשיבה מתירה לנישומים שנגבה מהם מס ביתר לקבל החזר לאחר הגשת דוח על ההכנסה לפקיד השומה. היא מחויבת בכך על פי דין. למשיבה אין בהכרח אינטרס לגבות מס ביתר באמצעות מנגנוני הניכוי במקור אם הדבר יוביל לטיפול בכמות בקשות להחזר מס שתשתק את יכולת פעילותה. אין מחלוקת בין הצדדים כי למבקש, וכן לכל מי שנוכה ממנו מס במקור במועד הקובע, יש זכות לקבל החזר מס בגין סכומי מס שנגבו מהם ביתר. טענת המבקש כנגד המשיבה אינה אלא כי הנחיות המשיבה הובילו לכך שנגבה מס ביתר מעבר למתחייב על פי דין, שכן הקיזוז ברמה החודשית מוביל לגביית מס ביתר לעומת הקיזוז ברמה השנתית. המבקש טוען כי על המשיבה להשיב הכספים לחברי הקבוצה בלא שכל אחד מהם יאלץ להגיש דו"ח. הגשת דו"ח מצריכה משאבים כספיים ואישיים והיא הכבדה אשר בפועל מונעת מיחיד הקבוצה, בפרט מי שהחזר המס שלו אינו גבוה, מלקבל את כספו בחזרה.



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

18. בנוגע לתכלית התיקון הראשון מסתמכת המשיבה על תצהירו של רו"ח צביקה ברנשטיין, ועל המכתב ששלח לאיגוד חברי הבנקים (נספח ו') לתשובת המשיבה לבקשה לאישור התובענה הייצוגית), שם כתב: "למען הסר ספק יובהר כי, קיזוז הפסדי הון כנגד רווחי הון ו/או ריבית ימשיך להתבצע ברמה החודשית בלבד, כאשר לא יהא ניתן להעביר הפסדי הון לחודשים קודמים לשם קיזוז כאמור". איני רואה כיצד ניתן ללמוד מהנחיית המשיבה, אשר היא נשוא תובענה זו, בנוגע לתכלית התיקון. המשיבה מבקשת להוכיח כי תכלית התקנות תומכת בעמדתה על ידי הצגת עמדתה כתכלית התקנות. טיעון טאוטולוגי זה לא מוסיף בניסיון לברר את תכלית התקנה, ולא ניתן להסיק ממנו דבר בנוגע למטרת התיקון הראשון.
- כשם שחזקה על המחוקק, וכן על מחוקק המשנה, כי אינו משחית מילותיו לריק, כך חזקה עליו כי אינו משמיט מילותיו לריק. בתיקון הראשון הושמטו המילים "..."**יקוזז כנגד המס החל על רווח הון מניירות ערך שנמכרו בחודש שבו נוצר ההפסד או לאחריו, אך לא יאוחר מתום שנת המס שבה נוצר ההפסד**". השמטה זו, חזקה כי נעשתה שלא בהיסח דעת אלא בכוונת מכוון. מאחר שלא הובא בפני כל טיעון סביר אחר לתכלית השמטת מילים אלו בתיקון הראשון, נותרה רק הפרשנות הסבירה העולה כפשוטה מהתקנה בהשוואתה לנוסח הקודם. כוונת השר בתיקון הראשון והמחוקק בסעיף 92 לפקודה הייתה להתיר קיזוז הפסדי הון ברמה השנתית, ולא ברמה החודשית בלבד. לשון התקנה כשהיא עומדת בפני עצמה, יכול שתתמוך בעמדת המשיבה. אולם ההשוואה בין הנוסחים מחייבת את המסקנה כי המגבלה של החישוב החודשי, הוסרה.
19. טענתה השנייה של המערערת, כי פרשנות המבקש לתקנה 9 סותרת את תקנה 12, ולכן ראוי לדחותה, גם היא אינה סבירה. דע עקא, מאז 2012 מאפשרת המשיבה את קיזוז הפסדי ההון ברמה השנתית, וזאת מבלי שתוקנה תקנה 12 ומבלי ששונה המנגנון של העברת הניכויים מהמוסדות הכספיים לרשות המיסים מידי חודש. כיצד מחד תשמיע המשיבה טענה כי תקנה 12 שוללת ביצוע קיזוז ברמה השנתית, ומאידך תבצע כיום קיזוז ברמה השנתית מבלי ששונתה תקנה 12? ברור כי יישוב בפועל של הוראות תקנה 12 עם הוראות תקנה 9 אינו אתגר הנישא מיכולות המשיבה, שהרי בימים אלו ממש היא מתמודדת עם הסוגיה ויכולה לה.
20. תקנה 9 לאחר התיקון הראשון אינה כוללת עוד את ההגבלה שנכללה בה בעבר, המחייבת ביצוע קיזוז ברמה החודשית בלבד. התקנה מפנה לסעיף 92 לפקודה, ואין חולק כי הסעיף מתיר קיזוז של הפסדים כנגד רווחים שנוצרו באותה השנה. כאשר לשון התקנה כה מפורשת, איני רואה כל פרשנות סבירה אשר תוכל לתמוך בגישת המשיבה. הוראתה למוסדות הכספיים להמשיך ולחשב הניכוי במקור על בסיס חודשי היו שגויות.



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

ת"מ 07-138 עפר דורון נ' רשות המיסים

21. המשיבה מזכירה בסיכומיה כי מנגנון הניכוי במקור אינו מנגנון מדויק של גביית מס אמת. יכול
שתישמע מכאן הטענה כי המשיבה טעתה בפרשנותה של התקנות, אך פרשנותה המוטעית עדיין
נמצאת במתחם הסבירות הפרשנית של רשות מנהלתית. קל וחומר, כאשר מנגנון הניכוי במקור
מובנה מלכתחילה כמנגנון אשר גובה מס מקורב בדרך כלל מהנישום, ומטיל חובה על הנישום
לעמוד על זכויותיו ולדרוש את החזר המס. כאשר קיימת לנישומים פרוצדורה חלופית של הגשת דוח
לשם קבלת החזר מס, וכן ידוע לנישומים כי יש סיכון ממשי של גביית מס ביתר אלמלא יגישו דוח,
האם יש לראות בפרשנות השגויה של המשיבה כיוצרת פגם כה יסודי אשר מחייב לראות את הגבייה
שנעשתה כגבייה שאינה כדין? בחרתי שלא להידרש לסוגיה זו, מאחר שאף אם אניח לטובת המבקש
כי פעולת המשיבה אינה כדין במקרה זה, הרי שעדיין יש לדחות את הבקשה לאישור התובענה
הייצוגית.

10

11

12

האם תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה והצודקת לפתרון המחלוקת בנסיבות העניין?

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

22. בית משפט זה הכריע זה מכבר בפרשת גבע כי המסלול הייחודי שנקבע בפקודה לפתרון סכסוכי
מס אינו שולל פסיעה גם בנתיב התובענה הייצוגית. התובענה הייצוגית הינה כלי דיוני חשוב, שאין
לשלול מציבור הנישומים האפשרות לנצלו, אך באותה המידה יש לנצלו במשורה ומבלי לפגוע בגוף
משפט המס שהתגבש במשך שנים.

23. במקרה שלפניי מתעוררת שאלה שונה בנוגע ליחס שבין חוק תובענות ייצוגיות לבין כללי
הפקודה- האם גם לאחר בירור התובענה הייצוגית, יידרשו הנישומים, חברי הקבוצה, להגיש דוח על
ההכנסה, לפי הוראות סעיף 160 לפקודה, בכדי להיות זכאים להחזר המס בפועל? בעוד שבפרשת גבע
היו חלוקים הצדדים אודות עצם האפשרות להגיש תובענה ייצוגית כנגד רשות המיסים, הרי
שבמקרה דן עולה הטענה כי אף אם ניתן להגיש תובענה ייצוגית, הרי שאין זה ההליך המתאים
לבירור המחלוקת שעה שיידרשו הנישומים בלאו הכי להגיש דוח על הכנסתם לאחר מכן.

24. טענת המשיבה מסתמכת על כך שאין כל מקור חוקי לחיובה להחזיר מס שנוכה במקור מבלי
שיוגש דוח לפקיד השומה על ידי הנישום, זאת על פי סעיף 160 לפקודה. לטענת המשיבה, המסלול
שהתווה המחוקק בסעיף זה הינו ממצה, והיא אינה רשאית לחרוג ממנו. המורס מכאן הוא שגם לו
תתקבל התובענה הייצוגית, יידרשו חברי הקבוצה להגיש דוח על הכנסתם בכדי לקבל את החזר
המס המיוחל, ולכן התובענה הייצוגית לא תועיל במימוש הזכויות המהותיות של חברי הקבוצה.

25. טענה זו היא כבדת משקל. המבקש מבסס התובענה דן על עילת עשיית עושר ולא במשפט. אם
ירדתי לסוף דעתו, הרי שלגישת המבקש סעיף 160 נועד להחזיר מיסים שנגבו ביתר, אך גבייתם
נעשתה על פי דין, בעוד תובענתו היא להשבת כספים שנגבו שלא לפי דין, ולפיכך ניתן להשיבם



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

1 במסלול שאינו על פי סעיף 160. מבנה משפטי זה, על אף היותו שובה לב, הועלה כבר לבחינה
2 משפטית ונדחה על ידי בית המשפט העליון. כך קבע השופט חשין בפסק הדין ע"א 3602/97 + ע"א
3 5142/97 + ע"א 5986/97 + ע"א 2738/98, **דניאל שחר ואח' נ' נציבות מס הכנסה**, מיסים טז/1-ה-57
4 (פברואר 2002):

5 **"ואולם, עיקר הוא בשאלה אם עומדת אמנם לנישומים עילת השבה בדיני עשיית עושר**
6 **בצידה של עילת השבה לפי פקודת מס הכנסה. טענת המדינה היא שאין עומדת להם**
7 **לנישומים עילה בדיני עשיית עושר, ועיקרה של טענה זו מקובל עלינו...**
8 **דעתי היא כי עילה עצמאית על-פי חוק עשיית עושר לא תעמוד להם לנישומים**
9 **שלפנינו. טעם הדבר הוא, שהוראת סעיף 160 לפקודת מס הכנסה, היא עצמה, עילה**
10 **היא מדין עשיית עושר בהתאמתו למשפט המיסים, קרא: תביעה היא להשבתו של**
11 **ממון אשר שולם בנסיבות המחייבות את השבתו למשלם. עשיית עושר שְלָחָה נציג**
12 **קבוע מטעמה אל משפט המיסים, ובשיבתו במשפט המיסים התאים עצמו הנציג**
13 **לסביבתו. אכן, אִמָּה של הוראת סעיף 160 היא עשיית עושר; אביה הוא משפט**
14 **המיסים; והיא עצמה יש בה גם מזו גם מזה."**
15

16 26. זאת ועוד, בפסק דין ע"א 9863/09, **וויריאנט בע"מ נ' מדינת ישראל - האוצר, מנהל רשות**
17 **המיסים/אגף המכס ומע"מ**, מיסים כה/2-ה-62 (אפריל 2011) קבע בית המשפט העליון כי דיני
18 עשיית עושר ולא במשפט לא יחולו במקום הסדרים ספציפיים של החזר מס, אפילו שעה שמדובר
19 בגביית סכומים שעצם גבייתם לא הייתה מעוגנת בדין כלל, וכך נאמר שם:

20 **"כפי שצוין בעניין שחר בהתייחס לסעיף 160 לפקודת מס הכנסה, הקובע הסדר דומה**
21 **לזה הקבוע בסעיף 6 לחוק מסים עקיפים, הסעיפים שעניינם גביית מס ביתר, אינם**
22 **אלא "שלוחה" של דיני עשיית עושר ולא במשפט בחוקי המס...**
23 **לעניין זה, אין נפקא מינה בין התעשרות שמקורה בגביית מס בשיעור שונה מזה**
24 **שהיתה רשאית הרשות לגבות, לבין מס שנמצא בדיעבד כי עצם גבייתו לא היתה**
25 **מעוגנת בהוראות הדין. בשני המקרים שולם לרשות סכום כסף העולה על זה שהנישום**
26 **היה חייב לשלם כדין, באופן שהקים אצל הרשות חובת השבה. אחידות התכלית**
27 **ואחידות התוצאה מצדיקים גם אחידות בהחלת ההוראה על הסיטואציה העובדתית של**
28 **גביית תשלום עודף על-ידי הרשות, בשתי החלופות האמורות."**
29

30 27. למען השלמת התמונה בנושא תחולת דיני עשיית עושר ולא במשפט על דיני המס, ראו גם ע"א
31 9670/05, **גיל חברה לפיתוח ותעשיות בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב**, מיסים כב/4-ה-115 (אוגוסט
32 2008), שם קבע בית המשפט באופן חריג לאפשר השבת מס ששולם ביתר מתוקף דיני עשיית עושר.
33 במקרה זה מדובר היה במס שנוכה במקור על ידי חברה בגין דיבידנד ששילמה לבעלי מניותיה.
34 לאחר שהתברר שהדיבידנד חולק שלא כדין והוא הושב לקופת החברה, ביקש מפרק החברה להשיב



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

- 1 לה את סכומי המס שניכתה במקור בגין החלוקה. הייחודיות במקרה זה הייתה שבעוד שסעיף 160
2 מאפשר לנישום להגיש דוח בגין הכנסתו לקבלת החזר, שם ביקשה נישומה אחרת את ההשבה של
3 מיסים ששילמה בשם הנישום. חברי הקבוצה בתובענה דנן, המבקשים החזר מס שנוכה במקור מכל
4 אחד מהם, לא יוכלו כמובן להיבנות מהלכה זו.
5
6 28. סעיף 160 מהווה הסדר ייחודי וממצה לקבלת החזר מס מרשות המיסים, ועל התובענה הייצוגית
7 לדור בכפיפה אחת עם הסדר זה ולא לחרוג מדלת אמותיו. התובענה הייצוגית מאפשרת לתובע לנהל
8 מלחמה משפטית בשם כלל חברי הקבוצה להוכחת עמדתו העקרונית כי קיימת זכות להשבה עבור
9 חברי הקבוצה. ככל שיצלח במשימה זו, יקנה התובע הייצוגי לחברי הקבוצה את הזכות לקבלת
10 החזר מידי רשות המיסים, אך זכות זו, ככל דרישת החזר מס שנוכה ביתר, כפופה שוב להוראות
11 הפקודה. משנקבע בתובענה כי קיימת זכות מהותית, ישונו חברי הקבוצה לחיקה של פקודת מס
12 הכנסה ויפעלו על פי כלליה למימוש זכות זו. כך חוק תובענות ייצוגיות אינו מסלול עוקף של דיני
13 המס, אלא מסלול מקביל אשר מסייע במימוש תכליות דיני המס ולא בסיכולן. חוק התובענות
14 הייצוגיות אינו משמש כמקור חוקי להשבה, והדברים ידועים. הדילוג בין החוק לבין הפקודה
15 מאפשר לקיים עד תום את תכלית כל אחד מדברי החקיקה. מחד, התובענה הייצוגית מאפשרת
16 לממש את זכות הגישה לבית המשפט ולנהל את ההתדיינות המשפטית בעילה המשותפת לנישומים
17 רבים באופן הוגן וממצה, ומאידך הוראות הפקודה מבטיחות שלא יינתן החזר מס לנישום מבלי
18 שתתברר ראשית כל הכנסתו החייבת ותקודם תכלית העל של דיני המס- גביית מס אמת.
19
20 29. אם כך, התובענה הייצוגית בדיני המס הטוענת לסעד של השבה, היא מסע מעגלי, המתחיל
21 בפקודת מס הכנסה ומסתיים בה. התובע הייצוגי נדרש תחילה לפסוע בדרך הפקודה ולהוכיח את
22 עילתו האישית, על כל המשתמע מכך, על פי כללי הפקודה. רק לכשיגבר על משוכה זו, ימשיך הלאה
23 למסלול הזר לפקודה- אישור התובענה כיייצוגית, על פי כללי חוק התובענות הייצוגיות. לאחר
24 שתאושר התובענה הטוענת לסעד של השבה, שבה דרכו ומצטלבת עם דבר הפקודה, והוא, ויתר
25 חברי הקבוצה, זכאים להחזר מס על פי הוראות דיני המס. זהו האיזון הנדרש בין פקודת מס הכנסה
26 לבין חוק תובענות ייצוגיות. זוהי הדרך שבה יתאפשר לדברי החקיקה השונים ולכלים המוצעים
27 בהם להתקיים זה לצד זה בהרמוניה על פי נוסחם עתה.
28
29 30. ודאי שהגשת דוחות המס צפויה להכביד במידת מה על הנישומים. לא בלי טעם העלה המבקש
30 את הטענה כי הגשת דוח אינה פעולה של מה בכך עבור נישום שאינו נדרש לעשות כן על פי הפקודה.
31 נישומים שאינם מחויבים בהגשת דוח, ולפיכך אינם נתקלים ברשות המיסים במהלך עיסוקם
32 היומיומי, עשויים לעיתים להיוותר מאחוריי מסך בערות בנוגע לזכויותיהם ולחובותיהם. יתירה
33 מכך, העלות של הגשת דוח, הן מבחינת עלות שכירת שירותי אנשי מקצוע, אשר נישומים רבים
34 נדרשים לעזרתם בהגשת דוחות, והן מבחינת הזמן שיש לכלות לשם איסוף המסמכים הנדרשים



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

1 והגשת הדוח, היא לעיתים גבוהה מהעלות שמוכן נישום להשקיע ביחס לגובה ההחזר. המשיבה
2 עצמה מודעת לקשיים אלו ופועלת תדיר להפחית אותם, בדרך של טיוב השירות והגברת המודעות.
3 עם זאת, הוראות הפקודה בדבר הגשת דוח אינן לשווא. יש לזכור כי המשיבה, היא שלוחת הציבור
4 בכללותו בשמירה על הקופה הציבורית. ככזו, מחויבת המשיבה להשיב כספים רק לפי דין, שלא
5 יימצא כי מי שאינו זכאי להחזר מס זוכה להשבה על חשבון כלל הציבור. עקרון שומת האמת, עקרון
6 העל בדיני המס, מבטיח כי לא ייגבה מן הנישום מס מעבר לנדרש, אך מבטיח גם כי הנישום לא יזכה
7 להשבה שלא כדין. מנגנון הגשת הדוח הוא הדרך שהתוותה הפקודה להגשמת עקרון זה, והוא
8 בבחינת אמצעי השומר על הקופה הציבורית. זהו "המחיר" שנגבה מן האזרח, בהיותו חלק מהאמנה
9 החברתית שבבסיס החיים במדינה דמוקרטית.

10
11 31. התובענה הייצוגית מעניקה יתרונות משמעותיים לחברי הקבוצה ולאכיפת הדין, גם כאשר זכות
12 ההשבה החלוטה כפופה להוראות הפקודה. ראשית, זכות ההשבה של חברי הקבוצה אינה ניתנת עוד
13 לערעור על ידי רשות המיסים, וזאת מבלי שחברי הקבוצה נדרשו לשאת בסיכון של ניהול הליך
14 משפטי כנגד הרשות. שנית, הזכות המהותית של חברי הקבוצה לקבלת ההחזר נשמרת עם מועד
15 הגשת התובענה הייצוגית, ולכן אפשרות ההשבה לא נחסמת דיונית מכוח הוראות ההתיישנות
16 שבפקודה. תובענה ייצוגית המוגשת במקביל ובסמוך לניהול הליך שומתי לרבות ערעור מס, רואים
17 את התובע המייצג כאילו פעם בהגשת הליכי השומה בפני הקבוצה כולה. עמדתי על כך בפרשת גבע,
18 שם נאמר:

19 "המשיב מצידו טוען כי לעיתים אף משנתקבל פסק דין, הרשות פועלת לסיכול החלתו
20 על כלל הנישומים. זאת, בין אם באמצעות דבקות בהליכים הדיוניים במקביל לניהולו
21 של הערעור ובין אם המדובר בפסק דין חלוט, באמצעות פניות לקיומו של דיון נוסף
22 וניהולו.

23 בטענה זו אני מוצא טעם רב. במהלך פרק הזמן החולף עד להכרעה חלוטה נחסמת
24 דיונית זכותם של נישומים שלא פנו במועד במסלול השומתי. לכשיוצאת לבסוף הלכה
25 חלוטה לפני בית המשפט העליון שתוצאתה השבת מס, נמצאים אילו מנועים מלקבל
26 כספים בחזרה. יתרה מכך המבקשת עצמה, אינה ערוכה לטפל במאות או רבבות של
27 פניות של נישומים אשר אלמלא אותו מס שנטען שנגבה שלא כדין, אינם חבים בהגשת
28 דו"ח. כך יקשה עליה לטפל במאות בקשות לתיקון דו"חות, של מי שכבר הגיש דו"ח.
29 כך גם ציבור הנישומים מוצא עצמו מתבלט אם יש מקום לפנות לרשות המס על כל
30 הכרוך בכך בעוד אין הכרעה חלוטה בסוגיה. דומה כי לשם מצבים אילו נועדה התובענה
31 הייצוגית. מחד מאפשרת היא ברור באמצעות נישום מייצג אחד את עילת ההשבה
32 ומאידך משמרת היא בכך את זכות ההשבה של הקבוצה כולה במגבלות הקבועות
33 בחוק."



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

1 32. חוק תובענות ייצוגיות מפרט הגנות מיוחדות לרשות ציבורית האמונה על כספי הציבור, מפני
2 תביעות השבה, מתוך רצון להגן על הקופה הציבורית. למשל, סעיף 21 לחוק קובע שבית המשפט
3 "לא יחייב את הרשות בהשבה לגבי תקופה העולה על 24 החודשים שקדמו למועד שבו הוגשה
4 הבקשה לאישור...", (וכן סעיף 9(ב) לחוק אשר קובע כי "בית המשפט לא יאשר תובענה ייצוגית
5 בתביעת השבה נגד רשות, אם הרשות הודיעה כי תחדל מהגביה שבשלה הוגשה הבקשה
6 לאישור". הגנות אלו מדגישות את המשקל שהחליט להעניק המחוקק לכל אחת מתכליות החוק,
7 בקשר לתובענה ייצוגית כנגד רשות. תכלית החוק העיקרית בקשר לתובענה כנגד הרשות היא אכיפת
8 הדין, בעוד השבת הכספים היא מעין תכלית משנה בלבד. כאשר בית המשפט בוחר את היחס שבין
9 חוק תובענות ייצוגיות לבין הפקודה, ראוי שיעשה זאת לאור מדרג התכליות שקבע המחוקק. מחד
10 עומדת תכליתה העיקרית של הפקודה- הטלת מס אמת- ומאידך עומדת תכלית המשנה של החוק-
11 השבת כספים שנגבו שלא כדין. אמנם, תכלית המשנה עדיין תכלית היא ויש להגשימה, אך אופן
12 הגשמתה תלוי באיזון הנכון בין הפקודה לבין החוק. חוק תובענות ייצוגיות עצמו מורה על כך,
13 ומגופו ניתן ללמוד על כוונת המחוקק לאופן שבו יש לבצע את האיזון. הדילוג בין הפקודה לבין
14 החוק לא מצמצם את תכלית חוק תובענות ייצוגיות, אלא דווקא מגשים אותה, תוך התייחסות
15 למדרג התכליות שקבע שם המחוקק.

16
17 33. לו תאושר התובענה הייצוגית שלפניי, עדיין יידרשו חברי הקבוצה להגיש דוח על הכנסתם בכדי
18 שיהיו זכאים לקבלת החזר. מאחר שהמשיבה לא חולקת במקרה זה על זכותם של חברי הקבוצה
19 לקבלת החזר, הרי שהתובענה הייצוגית לא תוסיף דבר לעניינם, ולא תקצר עבורם את ההליך
20 הנדרש להשבת הכספים שנגבו ביתר. ונבהיר, המשיבה אינה כופרת בזכות קיזוז הפסדים ברמה
21 השנתית אלא שהיא כופרת בכך שהייתה צריכה להביאה לידי ביטוי בקשר עם הניכוי במקור. כך,
22 התוצאה שתתקבל לו תנוהל התובענה הייצוגית זהה למצב הקיים לפני ניהולה- נישום שיגיש דוח
23 יזכה להחזר מס. בנסיבות אלו, התובענה הייצוגית אינה הדרך היעילה לפתרון המחלוקת ואינה
24 תורמת דבר להשבת הכספים.

25
26 34. ויובהר, לא יכול שתישמע טענת רשות המיסים כטענה כללית 'חוסמת', שהתובענה הייצוגית
27 אינה הדרך היעילה לפתרון הסכסוך רק משום שלאחר בירור התובענה יידרשו חברי הקבוצה להגיש
28 דו"ח אישי ובכך תחסם ככלל דרכם של בקשות אישור תובענות כייצוגיות כנגד רשות המיסים. בשל
29 קשת הנושאים והסעדים שיכול שיעלו במסגרת בקשות אישור, על בית המשפט יהיה לבדוק, כפי
30 שהוא עושה, כל מקרה לגופו.

31
32 35. בשולי הדברים, אזכיר את סמכות בית המשפט לפי סעיף 13 לחוק תובענות ייצוגיות לאשר את
33 התובענה הייצוגית בכל שינוי שיחליט עליו. בהתבסס על סמכות זו רשאי בית המשפט לקבוע כי
34 ההשבה תיעשה שלא בדרך של השבה אישית לחברי הקבוצה המחייבת הגשת דוח כאמור, אלא



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

1 באופן אחר. כך למשל יוכל בית המשפט לחייב את המשיבה להשקיע את הסכום שנגבה ביתר
2 לתועלת הקבוצה, או לחילופין להעניק הטבת מס בשנים הבאות לחברי הקבוצה (וראו למשל את
3 ת"מ 142-06, ההסתדרות הכללית החדשה ואח' נ' מדינת ישראל – רשות המיסים ואח', מיסים
4 כו/5 ה-242 (אוקטובר 2012), שם הגיעה המשיבה להסכם פשרה בנוגע לתובענה ייצוגית, אשר בו
5 נקבע בן השאר כי יינתן ניכוי עתידי בגין גבייה ביתר בשנים עברו). כלומר, אף בתביעת השבה
6 פתוחה בפני בית המשפט במקרים המתאימים האפשרות להעניק סעד מבלי לבצע השבה פרטנית
7 בפועל ומבלי לחייב בהגשת דוחות. במקרה דנן לא ראיתי לנכון להידרש לסמכות זו, זאת לנוכח
8 העובדה שבמקרה זה הופסקה הגבייה בפועל, העדרה של מחלוקת עקרונית בקשר עם הזכות לגופה,
9 טיבו של מנגנון הניכוי במקור כמנגנון מקורב ומשכך יכול וחלק ממי שנוכה ממנו מס ביתר כבר
10 מימש את זכותו לקבל החזר בדרך של הגשת דו"ח וכי למעשה הוגשמה תכלית התובענה הייצוגית,
11 הכול כפי שפורט לעיל.

12
13 37. התובענה הייצוגית היא כלי דיוני חריג וייחודי בנוף שיטת המשפט הישראלית בכלל, ובדיני המס
14 בפרט. בעוד שמדובר בכלי חשוב, המאפשר להתגבר על מכשולים דיוניים הקיימים בסדרי הדין, הרי
15 שייחודיותו מובילה לעיתים להתנגשויות בלתי נמנעות בין הוראות חוק התובענות הייצוגיות לבין
16 הוראות דיני המס. כאשר התנגשויות אלו לא הוסדרו במלואן על ידי המחוקק, אין בידי בית המשפט
17 אלא לנסות לצקת משמעות ולקיים, ככל האפשר, את תכליות מעשי החקיקה האמורים. התכליות
18 העיקריות של התובענה הייצוגית בדיני המס, וזאת מבלי לקבוע רשימה ממצה, הן אכיפת הדין,
19 הפסקת גביה שלא כדין, בירור מחלוקות משפטיות בעלות השלכות על ציבור גדול של נישומים.
20 לאור תכליות אלו ייבחנו התובענות שיובאו לפתחו של בית המשפט, ולאור תכליות אלו תופעל
21 במשורה התובענה הייצוגית בדיני המס. כאשר עסקינן בתובענה ייצוגית שסעד השבה בצידה, תוכפף
22 אם כך זכות ההשבה להוראות הפקודה המורות על הגשת דוח אישי על ידי כל אחד מחברי הקבוצה
23 לאחר תום בירור התובענה. זהו האיזון המתאים המאפשר לחוק תובענות ייצוגיות לדור בכפיפה
24 אחת עם דיני המס. אזכיר עוד כי גם אין להקל ראש ביתרונות האחרים שתעניק התובענה הייצוגית
25 לחברי הקבוצה, ובפרט כוחה של התובענה לגבור על מגבלת המועדים שבפקודה. הגשת בקשת
26 אישור התובענה במקביל לעמידה בהליכי הברור השומתיים, ההשגה והערעור מאפשרים לראות בכל
27 חברי הקבוצה כמי שמרוץ ההתיישנות הקבוע בפקודה, נעצר עבורם. דומה שכאן מצוי כוח ויתרון
28 רב, וזהו חידוש מהותי לעומת האפשרויות הגלומות הפקודה.

סוף דבר

31
32 38. הנחיות המשיבה למוסדות הכספיים, נשוא התובענה דנן, היו למצער שגויות וראוי היה שלא היו
33 ניתנות. במהלך ניהול ההליכים סביב בקשה זו, תיקנה המשיבה את הטעות שנעשתה, וכיום מערך
34 הניכוי במקור ממוסדות כספיים תואם להוראות הפקודה והתקנות. לנוכח ההכרה המובנת מעליה



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

1 של המשיבה להעניק החזר בגין מיסים שנגבו ביתר למי מחברי הקבוצה שיגיש לה דוח על הכנסתו,
2 והואיל ומצאתי כי במקרה זה לא ניתן להשיב כספים אלא בדרך של הגשת דו"ח, הרי שהתובענה
3 הייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת לפתרון המחלוקת בין הצדדים.

4
5 לאור כל האמור, אני דוחה את הבקשה שלפניי. תביעת המבקש להחזר נמחקת באשר עליו לפנות
6 בדרך הקבועה בפקודה לשם קבלתו.

7
8 39. לנוכח הבעייתיות שנתגלתה במסגרת הנחיות רשות המיסים נשוא התובענה דנן, לנוכח חדשנות
9 הסוגיות שנידונו, ובהתחשב במעורבות המבקש ובא כוחו ותרומתם למהלכים שהתקיימו על מנת
10 להגיע לידי הסדר, אני רואה לנכון להפעיל את הסמכות המיוחדת השמורה לבית המשפט בסעיף
11 22(ג)(1) לחוק, המאפשרת לפסוק גמול למבקש אף אם לא אושרה הבקשה לתובענה הייצוגית, וכן
12 להפעיל את הסמכות השמורה לבית המשפט לפי סעיף 23(א) לקבוע את שכר הטרחה של בא כוח
13 המייצג. המשיבה תישא בתשלום גמול למבקש בסך 50,000 ₪. כן תישא המשיבה בשכר טרחת
14 עורך דין המבקש בסך 100,000 ₪.

15
16 40. המשיבה תביא לידיעת הציבור לרבות בדרך של פרסום הודעה בעיתונות היומית בשפות
17 הרשמיות ובשפה הרוסית במקום בולט ולא לאחר ה 1.12.12, דבר זכותם של מי שנוכח מהם מס
18 במקור ביתר בידי מוסדות כספיים בגין מכירת ניירות-ערך נסחרים ויחידות של קרנות נאמנות
19 בתקופה הקובעת וטרם תבע החזר, לפנות בדרכים הקבועות בפקודה לשם קבלת החזר תוך שהיא
20 מפנה את הציבור למועדים שבפקודה בקשר עם כך. חזקה כי המשיבה תעמיד במשרדי השומה
21 ברחבי הארץ לרשות הציבור הפונים בעניין זה יעוץ הנחיה וסיוע בהגשת בקשות החזר וזאת
22 במסגרת המערך הקיים.

23
24
25 ניתן היום, א' כסלו תשע"ג, 15 נובמבר 2012, בהעדר הצדדים.

26
27 

מגן אלטוביה, שופט



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

ת"מ 138-07 עפר דורון נ' רשות המיסים

1