



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

לפני כבוד השופט ה' קירש

התובע/המבקש

עופר מנירב

ע"י ב"כ עוה"ד יוני חרש ואביה ואנונו

נגד

הנתבעת/המשיבה

מדינת ישראל – רשות המיסים בישראל
ע"י ב"כ עו"ד יפעת גול (שושן)
מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

פסק דין (חלקי)

א. מבוא והסבר כללי

1. התובע ביקש כי תביעתו האישית נגד רשות המיסים תאושר כתובענה ייצוגית על פי חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006.

נושא התביעה הוא אופן עיגול סכומים אגב השבת החזר מס לנישום על ידי רשות המיסים.

כפי שנראה בהמשך, סוגיית שיטת העיגול נוגעת גם לגביית חובות מס, ולא רק להחזרי מס.

2. כאשר אדם זכאי לקבל סכום מס ששולם ביתר, הוראות חוקי המס השונים קובעות ככלל כי לקרן המס שתוחזר ייוספו הפרשי הצמדה וריבית.

כך גם במקרה ההפוך, כאשר נישום נדרש לפרוע חוב מס.

כפי שיפורט בהמשך, הדין מחייב עיגול סכומים, הן במקרה של ביצוע החזר מס והן במקרה של גביית חוב מס. עיגול הסכומים הוא לשקל החדש הקרוב. תכלית הסדר העיגול מובנת:



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

לחסוך את הצורך, הן אצל רשויות המס והן אצל האזרח, לעסוק בהתחשבות הנקובה באגורות ולהקל על הרישום ועל התשלום של היתרות השונות.

3. התחוויר, ועל כך אין מחלוקת, כי במחשבי רשות המיסים ("שע"מ") מלאכת העיגול נעשית באופן הבא: ראשית, על סכום הקרן – שהוא מלכתחילה מבוטא **בשקלים שלמים** – מחושבים הפרשי הצמדה בהתאם לשיעור עליית מדד המחירים לצרכן.

בשלב זה סכום ההצמדה מעוגל – אם הסכום המדויק מסתיים באגורה אחת עד ארבעים ותשע אגורות, הסכום יעוגל כלפי מטה. ואם סכום ההצמדה המדויק מסתיים בחמישים אגורות עד תשעים ותשע אגורות, העיגול יהיה כלפי מעלה.

רק לאחר ביצוע עיגול הפרשי הצמדה – למטה או למעלה – תחושב הריבית המגיעה לפי חוקי המס על הקרן הצמודה (כיום, בשיעור של 4% לשנה). או אז, יעוגל בנפרד סכום הריבית, למטה או למעלה. והנה הסכום הכולל – הקרן, בתוספת ההצמדה המעוגלת ובתוספת הריבית המעוגלת – ייחשב לפי השיטה הנוהגת לסכום החוזר או לסכום החוב.

4. המבקש שילם מס רכישה ביתר בעקבות רכישת זכויות במקרקעין.

קרן עודף התשלום עמדה על 4 שקלים חדשים. על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 הגיע למבקש החזר מס – על כך אין חולק.

בנסיבות המקרה, הפרשי הצמדה על הסכום הנ"ל הסתכמו בסך 0.06 ש"ח (כלומר, שש אגורות), ואילו הריבית הגיעה לכדי 0.47 ש"ח (ארבעים ושבע אגורות)¹. בהתאם לתוכנת המחשב הקיימת בשע"מ, סכום ההצמדה (0.06 ש"ח) עוגל כלפי מטה לאפס, וכך גם סכום הריבית (0.47 ש"ח). כפועל יוצא מכך, לשיטת רשות המיסים, סכום החוזר נותר 4 ש"ח אף לאחר יישום הוראת החוק המחייבת הוספת "הפרשי הצמדה וריבית".

¹ נתונים אלה לקוחים מסעיף 109 לתגובת המבקש לתשובה המתוקנת מטעם רשות המיסים לבקשת האישור המתוקנת. בכתבי הטענות השונים מספרים אלה השתנו ממקום למקום, אולם לשוני זה אין חשיבות לסוגיה הכללית שמתעוררת כאן. כמו כן יוסבר כי מפני שהמבקש עצמו נמנה על קבוצה מוגדרת של נישומים שהיא מושא הודעת חדילה חלקית, כמתואר בסעיף 43 להלן, ייתכן שהבעייה הנקודתית של המבקש כבר באה על פתרונה.



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

המשיבה, רשות המיסים, מסבירה :

"... במערכת המיחשוב של המיסים אין ביטוי לסכומים באגורות אלא ביטוי הסכומים הוא בשקלים חדשים.

...

סכום הקרן כאמור מוצמד למדד. סכום המדד (תוספת המדד שהתווספה לקרן) מעוגל לשקל הקרוב ונשאר כרכיב עצמאי. הריבית מחושבת על הקרן בתוספת ההצמדה וסכום הריבית מעוגל לשקל הקרוב ונשאר כרכיב עצמאי."

(מתוך סעיפים 122 ו-9 לתשובה המתוקנת לבקשת האישור המתוקנת)

5. לדעת המבקש, אופן עריכת החישוב הנ"ל שגוי ואיננו תואם את הוראות החוק. לגישתו, "הפרשי הצמדה וריבית" מהווים תוספת אחת לסכום הקרן. במקרה הנדון, סך הפרשי ההצמדה והריבית היה לפחות 0.53 ש"ח (0.06+0.47), ולפיכך חובה הייתה לעגל סכום זה **כלפי מעלה**, ולהוסיף לקרן ההחזר שקל אחד שלם, כך שסכום ההחזר הסופי, לאחר עיגול, יעמוד על 5 ש"ח (במקום 4 ש"ח).

6. לא הייתה מחלוקת בין הצדדים כי **סכום הקרן**, לפני הוספת הפרשי הצמדה וריבית עליו, הוא תמיד עגול (ללא אגורות), כך שסוגיית העיגול מתעוררת אך ורק בשל ובעקבות הוספת "הפרשי הצמדה וריבית".

7. נזכיר עוד כי המחלוקת המשפטית בין הצדדים תקפה לא רק לגבי החזרי מס אלא גם לגבי חובות מס עליהם יש להוסיף הפרשי הצמדה וריבית. יתרה מזאת, אף על פי שהמקרה של המבקש עוסק במס רכישה, הצדדים מסכימים כי אותה סוגיה מתעוררת לגבי כל המסים הנוספים שרשות המיסים אחראית לגבייתם, לרבות מס שבח מקרקעין, וכן מסים לפי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961, וחוק מס קניה (טובין ושירותים), תשי"ב-1952.²

² לשם הפשטות, נעסוק בהמשך בעיקר במסים לפי חוק מיסוי מקרקעין, פקודת מס הכנסה וחוק מס ערך מוסף.



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

8. מפני שעל פי הדין העיגול בתחום המסים הוא **לשקל הקרוב**, השלכת המחלוקת הנ"ל בכל מקרה בודד תהיה לכל היותר **שקל אחד** לכאן או לכאן, ללא תלות בהיקף סכום הקרן שמדובר בו. אם למשל העובדות היו שונות וסכום קרן החוזר היה 1,000,004 ש"ח, אזי (בהינתן אותם מקדמי הצמדה וריבית שעומדים מאחורי הנתונים בסעיף 4 לעיל) סכום הפרשי ההצמדה היה 15,000.06 ש"ח וסכום הריבית היה 117,500.47 ש"ח – ואותה סוגיה בדיוק הייתה מתעוררת, כאשר השלכתה המירבית הייתה 1 ש"ח בלבד.³

9. יתרה מכך, פרשנות התובע עשויה להיטיב עם הנישומים במקרים מסויימים אך **להרע** עמם במקרים אחרים. וכך גם לגבי פרשנותה של רשות המסים. לנקודה זו נודעת חשיבות בהמשך הדיון להלן.

נמחיש את הדברים בדוגמאות פשוטות:

ראשית, הניחו כי סכום הפרשי ההצמדה על החוזר מס פלוני הוא 9.40 ש"ח, וכך גם סכום הריבית. לפי השיטה הנוהגת בשע"מ (עיגולים נפרדים), הן ההצמדה והן הריבית יעוגלו כלפי מטה, הסכומים יעמדו על 9.00 ש"ח כל אחד, וסך הפרשי ההצמדה והריבית יהיה 18.00 ש"ח. לעומת זאת, לפי גישת המבקש, סכום "הפרשי ההצמדה והריבית" לפני עיגול הוא 18.80 ש"ח (9.40+9.40) **וסכום זה** יעוגל כלפי מעלה, לכדי 19.00 ש"ח.

אולם אותם תחשיבים בדיוק יהיו תקפים גם אם מדובר יהיה בסכום קרן שהוא **חוב מס**, ובמקרה זה דווקא שיטת רשות המסים הייתה מיטיבה יותר עם הנישום.

נשנה כעת את הדוגמה ונאמר כי הן סכום ההצמדה והן סכום הריבית עומדים על 9.60 ש"ח. על פי שיטת רשות המסים, כל אחד מן הסכומים יעוגל בנפרד לכדי 10.00 ש"ח, וביחד התוספת בשל הצמדה ובשל ריבית תעמוד על 20.00 ש"ח. לעומת זאת, על פי שיטת המבקש, סוכמים קודם את שני הסכומים (9.60+9.60) לכדי 19.20 ש"ח ואת הסכום הזה מעגלים **כלפי מטה** ל- 19.00 ש"ח.

³ דהיינו, מחלוקת בין החוזר כולל על סך 1,132,504 ש"ח ובין החוזר כולל על סך 1,132,505 ש"ח.





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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

בנתונים אלה, במקרה של החזר מס, דווקא שיטת המבקש מרעה את המצב לעומת שיטת רשות המיסים, ואילו מדובר היה בחוב מס, שיטת המבקש הייתה מיטיבה יותר (כי התוספת לקרן החוב תהיה נמוכה יותר, 19 ש"ח במקום 20 ש"ח).

10. אמנם אצל התובע דגן מדובר בהחזר מס והנתונים הפרטניים הם כאלה שגישתו מיטיבה יותר מאשר השיטה הנוהגת של רשות המיסים. אולם, כפי שהודגם לעיל, אין הדבר תמיד כך ואין לדעת מראש, ללא ביצוע חישוב מדויק וספציפי, איזו מן השיטות תוביל לתוצאה טובה יותר לנישום בכל מקרה נתון.

11. יתרה מזאת, אצל אותו אזרח, שזכאי בהזדמנויות שונות להחזרי מס וחייב בהזדמנויות שונות בתשלום חובות מס, אין דרך לדעת מראש איזו משתי השיטות תיטיב אתו יותר בחשבון הכולל.

12. על רקע הדברים האלה, נפנה לדיון בבקשת האישור, כאשר הדיון יחולק בעיקר בין שתי שאלות: (א) האם לעצם הסוגיה יש ממש בטענת המבקש וכי כיום העיגול מבוצע באופן בלתי תקין? (ב) האם תובענה ייצוגית היא אכסניה נאותה ומתאימה לבירור המחלוקת, כאשר לשאלה זו מספר היבטים, לרבות סוגיית "זוטי דברים" וסוגיית הגדרת הקבוצה.

13. כמסגרת כללית לדיון יש להזכיר חלק מהוראות סעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות:

"(א) 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;



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

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

(ב) על אף הוראות סעיף קטן (א) –

(1) הוגשה בקשה לאישור נגד המדינה, רשות מרשויותיה, רשות מקומית או תאגיד שהוקם על פי דין ושוכנע בית המשפט כי עצם ניהול ההליך כתובענה ייצוגית צפוי לגרום נזק חמור לציבור הנזקק לשירותיו של הנתבע או לציבור בכללותו לעומת התועלת הצפויה מניהולו בדרך זו לחברי הקבוצה ולציבור, ולא ניתן למנוע את הנזק בדרך של אישור בשינויים כאמור בסעיף 13, רשאי בית המשפט להתחשב בכך בבואו להחליט אם לאשר תובענה ייצוגית....”

14. על כן, ראשית נשאל האם "יש אפשרות סבירה כי השאלה המשפטית שמעוררת התובענה תוכרע לטובת הקבוצה", וזאת בהמשך לאמור בסעיף 8(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות.

ב. הסוגיה הפרשנית

15. לעצם הסוגיה המקצועית, לדעתי הדין עם התובע.

כאמור, שאלת אופן ביצוע עיגול הסכומים מתעוררת הן לגבי חובות מס והן לגבי החזרי מס. בכל פעם שהשאלה עולה הנפקות הכספית המירבית היא שקל חדש אחד.⁴ ובהתאם למספר האגורות לעיגול, כל אחת מן הפרשנויות – זאת של רשות המסים אשר יושמה עד עתה וזאת של התובע הנטענת בהליך זה – עשויה להיטיב עם הנישום או להרע עמו.

16. נקודת המוצא לדיון היא הוראות חוק עיגול סכומים, תשמ"ו-1985 ("חוק העיגול"). סעיף 2 לחוק העיגול ("עיגול חוב והחזר") מורה כי "חוב מס או החזר מס, יעוגלו לשקל החדש הקרוב; סכום של חצי שקל חדש יעוגל כלפי מעלה".

⁴ יש לדייק ולציין כי לכאורה השיטה הנהוגה במחשבי שע"מ גם משפיעה, כלפי מעלה או כלפי מטה, על סכום הריבית אף לפני עיגולו, מפני שהריבית מחושבת על סכום הקרן הצמודה לאחר עיגול הפרשי ההצמדה. מדובר בהפרשי ריבית שהם בהכרח קטנים ביותר.



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

17. להבנתו, סכום חוב מס או סכום החזר, כפי שהוא חושב על פי חוק המס הרלבנטי (פקודת מס הכנסה, חוק מס ערך מוסף, חוק מיסוי מקרקעין וכדומה), הוא הסכום הנתון לעיגול לפי סעיף 2 האמור.

דהיינו, היקף החוב או היקף החזר לפני העיגול ייקבע על פי ההוראות הפנימיות של חוק המס הספציפי. גישה זו עולה בקנה אחד עם הגדרת המונחים בחוק העיגול עצמו (סעיף 1):

"חוב מס' - כל סכום שאדם חייב בו לפי חוק מס; 'החזר מס' - כל סכום שעל המדינה להחזיר או לשלם לפי חוק מס, ואשר הגיע המועד להחזרתו או לתשלומו;"

כפי שיפורט בהמשך, אינני יכול לקבל את עמדת רשות המיסים לפיה חוק העיגול פועל בנפרד על הרכיבים השונים של החזר או החוב (קרן; הצמדה; ריבית).

18. נפנה אם כן לחוקי המס עצמם. נעיין קודם בחוק מיסוי מקרקעין, שהוא החוק החל על המקרה הפרטי של המבקש. כאמור, המבקש שילם מס רכישה ביתר.

סעיף 103 לחוק מיסוי מקרקעין מורה:

"תוקנה שומה לפי חוק זה והוברר למנהל כי לא היו חייבים בתשלום סכום כסף ששולם כמס, יוחזר אותו סכום למי ששילמו".

בהמשך, סעיף 103א (שכותרתו "הפרשי הצמדה וריבית על החזר") קובע:

"סכומים שיש להחזירם לפי סעיף 102 או 103 וכן הפרשי הצמדה וריבית, ריבית וקנסות ששולמו בשלהם, יוחזרו בתוספת הפרשי הצמדה וריבית לתקופה שמיום התשלום ועד יום החזר".

המונח "הפרשי הצמדה וריבית" – מושא ה"תוספת" לפי סעיף 103א סיפא – מוגדר בסעיף 1 לחוק, כדלקמן:



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

"הפרשי הצמדה וריבית" – תוספת לסכום שמדובר בו, השווה לסכום האמור כשהוא מוכפל בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן בתקופה הנדונה, בתוספת ריבית בשיעור של 4% לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו לו הפרשי הצמדה כאמור, או בשיעור אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת;"

והנה לעניין ההגדרה בסעיף 1 כאמור, ה"סכום שמדובר בו" הוא קרן ההחזר, ו"הפרשי הצמדה וריבית" היא ה"תוספת" המתווספת לאותו סכום שמדובר בו.

ודוק: אין בחוק מיסוי מקרקעין הוראות עיגול סכומים כלשהן.

19. הסדר דומה קיים בפקודת מס הכנסה: סעיף 159א(ב) לפקודה מורה כי "שילם אדם ... יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131... תוחזר לו היתרה...". סעיף 159א(ג) קובע כי "ההחזר לגבי יתרה... ייעשה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית...".

המונח "הפרשי הצמדה וריבית" מוגדר בסעיף 159א(א) במילים זהות לאלו שמופיעות בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (ראו סעיף 18 לעיל).

גם כאן, הוספת הצמדה וריבית היא חלק מגיבוש סכום היתרה להחזר לפי סעיף 159א, וסעיף 159א עצמו שותק בנושא עיגול סכומים.

20. נוסף כי סעיף 160 לפקודה עניינו "החזר מס יתר בעקבות שומה" והוא מסדיר מקרים שאינם מטופלים במסגרת סעיף 159א ("החזר מס יתר בעקבות דו"ח"). באופן דומה, סעיף 160 מורה כי "... יהא אותו אדם זכאי... שיוחזר לו תשלום היתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א)...".

בהמשך, סעיף 160(ג) מזכיר את "הסכום שיש להחזירו לפי סעיף זה...".

שוב, אין בסעיף 160 עצמו כל הוראה בנושא עיגול סכומים.



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

21. בשונה מחוק מיסוי מקרקעין, פקודת מס הכנסה כן כוללת הוראת עיגול כללית: סעיף 240 לפקודה – המצוי בחלק י"ב: הוראות כלליות – עוסק ב"עיגול סכומים". עם זאת, נראה כי אין באמור בסעיף 240 כדי לספק מענה לסוגיה שבפנינו. הסעיף קובע כי **"בחישוב סכום הכנסה חייבת וכל סכום שאדם חייב לשלם לפי פקודה זו, יוגדל או יופחת כל סכום עד ללירה השלמה הקרובה ביותר"**. בתביעה דנן, אין אנו עוסקים "בחישוב סכום הכנסה חייבת"; התיבה "כל סכום שאדם חייב לשלם" מכוונת לכאורה לסכום החיוב הסופי במס הכנסה לאחר הוספת הפרשי הצמדה וריבית לפי סעיף 187 לפקודה; וסעיף 240 כלל איננו מתייחס להחזרי מס.

22. בחוק מס ערך מוסף נמצאות הוראות דומות. סעיף 39 לחוק מע"מ (שכותרתו "החזר") קובע מועדים לביצוע החזר "העודף" אם **"מס התשומות ... עודף על מס הערך המוסף שהעוסק חייב בו על עסקאותיו..."**. על פי סעיף 105 לחוק ("ריבית על איחור בהחזר"), אם ה"עודף" לפי סעיף 39(א) רישה לא הוחזר במועד, אזי לזכאי להחזר העודף **"ישולמו... הפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 97..."**. אמנם כותרתו של סעיף 97 לחוק מע"מ היא "הפרשי הצמדה וריבית" והוא אכן עוסק בהוספת הפרשי הצמדה וריבית על סכומי מס, כפל מס וקנס, אולם הגדרת המונח האמור מצויה דווקא בסעיף 93 וההגדרה יפה לכל פרק י"ד לחוק (בו נמצא, בין היתר, סעיף 105 כאמור). והנה הגדרת המונח "הפרשי הצמדה וריבית" בסעיף 93 זהה לזו שנמצאת בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין ובסעיף 159א לפקודת מס הכנסה.

23. פרק י"ד לחוק מע"מ איננו מתייחס לנושא עיגול סכומים.

24. בסעיף 139 לחוק מס ערך מוסף ("עיגול סכומים") נאמר: **"כל סכום הנקוב בדו"ח לפי חוק זה יעוגל ללירה השלמה הקרובה ביותר וסכום של חצי לירה יעוגל כלפי מעלה"**. אין אנו עוסקים כאן ב"כל סכום הנקוב בדו"ח" ואין באמור בסעיף 139 כדי לסייע בפתרון הסוגיה דנן.

25. מן המקובץ עולה כי (א) כל חוקי המס מורים על הוספת הפרשי הצמדה וריבית על סכומי קרן של חובות מס והחזרי מס; ו- (ב) חוקים אלה אינם מחייבים עיגול סכום החזר או חוב



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

לאחר הוספת הפרשי הצמדה וריבית על גבי סכום הקרן⁵ ואף אינם מסדירים עיגול סכום הפרשי ההצמדה לפני הוספת סכום הריבית ועיגולו (כפי שנעשה בפועל על ידי רשות המסים).

26. נמצא אפוא כי לגבי החזרים, סעיפים 1, 103 ו-103א לחוק מיסוי מקרקעין, סעיפים 1, 159א ו-160 לפקודת מס הכנסה, וסעיפים 39, 93 ו-105 לחוק מס ערך מוסף מגבשים את "הסכום שעל המדינה להחזיר". **ובנקודה זו נכנס לפעולה חוק עיגול סכומים.**

המושגים "חוב מס", ו"החזר מס", המשמשים בסעיפים 1 ו-2 לחוק העיגול, משקפים אפוא סכומים מגובשים – הכוללים לפי הצורך גם הפרשי הצמדה וריבית – הנקבעים לפי הוראות חוקי המס. לגבי **סכומים אלה** מצווה חוק העיגול לבצע עיגול. לפי חוק העיגול חוב מס או החזר מס הוא סכום **אחד**, ואף מוזכר בו סכום החזר ש"הגיע המועד להחזרתו או לתשלומו" – בלשון יחיד.

דומה כי די בתובנה זו כדי להביא למסקנה כי גישת המבקש היא הנאמנה יותר ללשון החוק.

דהיינו, העיגול ייעשה לפי חוק העיגול וזאת לגבי הסכום הכולל של חוב או החזר, **לאחר** שסכום הקרן כבר הוגדל על פי חוק המס הספציפי על ידי הוספת "הפרשי הצמדה וריבית".

27. רשות המסים ממשיכה ומקשה: לגישה, חוק העיגול עצמו מורה על עיגול **נפרד** של סכום הקרן, סכום ההצמדה וסכום הריבית שבתוך החוב או החזר:

- "לעמדת המשיבה במינוח 'כל סכום שאדם חייב בו לפי חוק מס' –
- הכוונה לכל אחד ואחד מהסכומים שאדם חייב בהם לפי חוק מס –
- ולעניינינו סכום קרן מס, סכום הפרשי הצמדה וסכום ריבית. כל אחד מרכיבים אלו הינו בבחינת סכום שאדם חייב בו לפי חוק מס.

...

⁵ פרט לעיגול חוב מס הכנסה, כתוצאה מצירוף סעיפים 187 ו-240 לפקודה.



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

מכאן, יש לאמור כי חבות מס כוללת בחובה מספר רכיבי מס שמוגדרים כ- 'סוגי חיוב' ואשר כל אחד מהם הינו רכיב עצמאי. מכאן ברי שכל אחד מהם מהווה כשלעצמו 'חוב מס' שהגדרתו בחוק עיגול סכומים.

...

... חבות מס ... כוללת בחובה מספר מרכיבים המוגדרים 'סוגי חיוב', ואשר כל אחד מהם הינו רכיב עצמאי. על כן, כל אחד מהם, בפני עצמו, מהווה 'חוב מס' שהגדרתו בחוק עיגול סכומים." (מתוך סעיפים 31, 55 ו-101 לתשובה המתוקנת)

28. ייאמר מיד כי חוק העיגול עצמו על פי לשונו הברורה, איננו עורך כל הבחנה בין קרן, הצמדה, וריבית, כפי שגורסת רשות המיסים. עמדת המדינה מבוססת על הפרשנות לפיה המילים "כל סכום שעל המדינה להחזיר" שבסעיף 1 לחוק העיגול מכוונות לסכום הקרן בנפרד, לסכום הפרשי הצמדה בנפרד ולסכום הריבית בנפרד, כאילו "על המדינה להחזיר" כל אחד מהם בפני עצמו.

כבר הבעתי את דעתי לעיל כי סכום ההחזר או סכום החוב מושא העיגול לפי חוק העיגול הוא הסכום הכולל המגובש לפי ההוראות הפנימיות שבחוקי המס, סכום המקפל בתוכו, באופן מובנה, תוספת בשל "הפרשי הצמדה וריבית". נוסח חוק העיגול תומך בתפיסה זו.

אולם לחלופין, אני גם נוטה להסכים עם המבקש כי המושג "הפרשי הצמדה וריבית", בהקשר זה, מצביע על תוספת אחת (המחושבת כאמור על בסיס שתי פעולות) שנוספת על קרן הסכום.

אותה תוספת תחושב כאמור בשני שלבים ("תוספת... השווה ל..."): קודם, על ידי הכפלת הקרן בשיעור עליית המדד, ושנית על ידי הוספת ריבית על גבי התוצאה שהתקבלה בשלב החישוב הראשון.

29. על כך שבהקשר זה יש מקום להביט על המושג "הפרשי הצמדה וריבית" כמקשה אחת ניתן ללמוד הן מהגדרת המונח עצמה והן מאופן השימוש בו בחוקי המס. כאמור, על פי ההגדרה מדובר ב"תוספת" (אחת) על הקרן. על כן, הנושא לעיגול הוא – אם לא כל סכום ההחזר או החוב כמוסבר לעיל – אז למצער אותה "תוספת" אחודה.



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

30. כמו כן, עיון בחוקי המס השונים מגלה כי המונח "הפרשי הצמדה וריבית" מוגדר באופן נפרד ובאופן שונה מהמונחים "הפרשי הצמדה" ו"ריבית". נסקור בקיצור נמרץ את הוראות החוק הרלבנטיות לעניין:

(א) **חוק מיסוי מקרקעין:** כאמור, סעיף 1 לחוק מגדיר את המונח "הפרשי הצמדה וריבית". סעיף 91א לחוק כותרתו "ריבית על דחיית מועד תשלום" אולם למעשה הסעיף מסמיך את המנהל לדחות את המועד לתשלום המס כנגד חיוב בתשלום "הפרשי הצמדה וריבית" (ולא "ריבית" סתם) על תקופת הדחייה. באופן דומה כותרת סעיף 94 לחוק היא "ריבית על פיגור בתשלום", אולם על פי סעיף 94א), נוספים על סכום המס המשולם באיחור "הפרשי הצמדה וריבית". סעיף 103א רישא, שצוטט לעיל, **מזכיר "הפרשי הצמדה וריבית" לחוד, ו"ריבית" לחוד** ("... וכן הפרשי הצמדה וריבית, ריבית וקנסות..."), ללמדך כי מחוקק הסעיף לא הבין את המושג "הפרשי הצמדה וריבית" ככולל שתי תוספות שונות ונפרדות – אחרת, המחוקק לא היה חוזר על המילה "ריבית" בהמשך המשפט.

(ב) **פקודת מס הכנסה:** בסעיף 1 לפקודה המונח "הפרשי הצמדה" מוגדר בנפרד מהמונח "הפרשי הצמדה וריבית", והמילה "ריבית" איננה זוכה להגדרה באותו סעיף.

בהמשך הפקודה, בשורה של סעיפים שעוסקים בגבייה ובתשלום, נעשה שימוש בתיבה "הפרשי הצמדה וריבית" כמשמעותם בסעיף 159א) ("כדוגמת סעיף 185א)), וזאת גם כאשר על פי **כותרות הסעיפים** ניתן היה לסבור כי מדובר בריבית לחוד והפרשי הצמדה לחוד (ראו למשל סעיף 186 "ריבית על דחיית מועדי תשלום"); וסעיף 187 ("תשלום ריבית והפרשי הצמדה"). יתרה מזו, בסעיף 192 לפקודה ("סמכות למנהל להקטין ריבית או קנס"), המחוקק חוזר פעמיים על תיבה "**להקטין את שיעור הריבית או הפרשי הצמדה וריבית**" – שוב כפל לשון שיש בו ללמד כי המונח המוגדר "הפרשי הצמדה וריבית" מורה על תוספת מורכבת אחת, הנבדלת מהוספת ריבית גרידא. לשון דומה נמצאת בסעיף 192א לפקודה ("**המועד לתשלום ריבית, הפרשי הצמדה וריבית או קנס... הוא תוך שלושים ימים וכו'...**").





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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

(ג) **חוק מס ערך מוסף**: השימוש במושג "הפרשי הצמדה וריבית", המוגדר סעיף 93 לחוק, הוא עקבי לאורך הוראות הגבייה שבחוק (לרבות בסעיפים 97, 97א, 97ב, 98, 100, 101 ו-105), וזאת למרות שבכותרת פרק י"ד ובכותרות סעיפים 100 ו-105 מופיעה המילה "ריבית" לבדה.

31. דומה אפוא כי מחוקק חוקי המס ביקש לייחד משמעות מסויימת ונבדלת למונח "הפרשי הצמדה וריבית" ולהבחין בינו לבין המונחים "הפרשי הצמדה" מחד ו-"ריבית" מאידך.

דומה כי הגדרה מיוחדת זו יוצרת "תוספת לסכום שמדובר בו", קרי, תוספת אחת, ועובדה זו עשויה לתמוך בטענת המבקש לפיה פעולת העיגול צריכה להיערך על בסיס הסכום הכולל של "הפרשי הצמדה וריבית", ולא על כל רכיב בנפרד.⁶

32. בניגוד למשיבה, אינני סבור כי יש בהוראות חוקי מס שדנות באופן זקיפת תשלומים כדי לחזק את עמדת רשות המסים בהליך הנוכחי.

סעיף 94ד לחוק מיסוי מקרקעין קובע לאמור:

"(א) אדם ששילם סכום כלשהו על חשבון חוב מס, ייזקף כנגד כל סוג חיוב שבאותו חוב מס, חלק יחסי מהסכום ששילם כיחס חלקו של הסכום שבאותו סוג לסך כל חוב המס; לענין זה –
(1) ... ;

⁶ עם זאת, הייתי נוהר בהקשר זה מהסתמכות על האמור בד"נ 1/79 דוד אליאס רוזן ואח' נ' עיריית חיפה (ניתן ביום 6.11.1980), כפי שמציע המבקש. אמנם בפסק דין זה הוטעם לגבי המונח "הפרשי הצמדה וריבית" שמופיע בחוק פסיקת ריבית והצמדה, תשכ"א-1961 כי "ריבית זו, כפי שברור על-פניו, היא הוראה נלווית אל ההצמדה ואין לראותה כקביעת ריבית באופן עצמאי, אלא כהוראה נגזרת לקביעת ההצמדה" (מפי כבוד השופט שמגר, כתוארו אז), וכן "מדובר בריבית בשיעור נמוך אשר אינה עומדת ברשות עצמה, אלא נלווית וקשורה בהצמדה... [הריבית] כרוכה קשר בל יינתק להפרשי ההצמדה...". (מפי כבוד השופט בייסקי). אולם דברים אלה נכתבו על רקע השאלה הפרשנית המסוימת שנדונה שם, הנוגעת לחיקוקים שחלו אז בעניין גובה הפיצוי בגין הפקעת מקרקעין. כמו כן הדברים נכתבו בתקופה בה הן הריבית והן האינפלציה היו גבוהות מאוד, כך שהריבית שנלוותה להצמדה (בשיעור של 3%) נתפסה אז כנמוכה במיוחד.



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

- (2) 'חוב מס' – סך כל הסכומים מכל סוגי החיוב שחייב אדם עקב מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין;
- (3) 'סוגי חיוב' – כל אחד מאלה: מס שבח, מס רכישה, הפרשי הצמדה וריבית."

מהוראה זו ניתן ללמוד לענייננו כי המחוקק מבדיל במינוח בין "חוב מס" ובין "סוג חיוב", כאשר "חוב מס" הוא סך כל הסכומים מכל סוגי החיוב, כלומר סכום אחד כולל. נזכור כי חוק העיגול עוסק ב"חוב מס" (וכן החזר מס), ולא ב"סוגי חיוב" או "חיובים".

33. סעיף 195א לפקודת מס הכנסה הוא מקביל לסעיף 94ד לחוק מיסוי מקרקעין.

בסעיף 195א נאמר:

"(א) אדם ששילם סכום כלשהו על חשבון חוב מס, ייזקף כנגד כל סוג חיוב שבאותו חוב מס, חלק יחסי מהסכום ששילם כיחס חלקו של הסכום שבאותו סוג לסך כל חוב המס; ...

...

(ג) בסעיף זה –

'חוב מס' - כל אחד מאלה:

- (1) סך כל הסכומים מכל סוגי החיוב, שחייב אדם לפי פקודה זו כנישום לגבי שנת מס מסויימת;
- (2) סך כל הסכומים מכל סוגי החיוב, שחייב אדם לפי פקודה זו כמנכה לגבי תשלום פלוני ששילם לאדם אחר;
- 'סוג חיוב' - כל אחד מאלה: מס, ריבית, הפרשי הצמדה."

שוב נקבעת הבחנה ברורה בין "חוב מס" ובין "סוג חיוב", אם כי בפקודת מס הכנסה בתוך רשימת סוגי החיוב המושגים "ריבית" ו"הפרשי הצמדה" נמנים בנפרד (בשונה מחוק מיסוי מקרקעין, שם מופיע המונח "הפרשי הצמדה וריבית" בסעיף 94ד). המשיבה מדגישה את הציון בנפרד של ריבית ושל הפרשי הצמדה בהקשר זה על מנת להראות כי מדובר ברכיבים



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

נפרדים. אולם לכל היותר ניתן לומר כי בפנינו "סוגי חיוב" שונים, כאשר "חוב המס" הוא סך כל הסכומים, וזה הדבר שמשמש, בהקשר אחר, כממשק לחוק העיגול.

34. בחוק מס ערך מוסף סעיף 103 מסדיר "זקיפת תשלום לחוב קודם". הסעיף מורה כדלקמן:

"(א) שילם אדם סכום כלשהו על חשבון סכומים שונים שהוא חייב בהם על פי חוק זה או על פי חוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א-1981, ולא פירש לסילוק איזה מחובותיו האמורים נועד הסכום ששילם, ייזקף התשלום לסוגי החובות השונים לפי הסדר שלהלן, ואילו בכל סוג חוב ייזקף התשלום לפי סדר היווצרות החוב:

(1) מס;

(2) כפל מס;

(3) קנס לפי חוק זה או קנס לפי חוק המסים (קנס פיגורים), התשמ"א-1981.

(ב) ...

(ג) שולם סכום לפי סעיף קטן (א), ייזקף כנגד כל סוג חיוב שבאותו חוב, חלק יחסי מהסכום ששולם כיחס חלקו של סכום אותו סוג חיוב לסך כל אותו חוב; לעניין זה, 'סוג חיוב' – כל אחד מאלה: קרן החוב, ריבית, הצמדה."

גם בסעיף זה מובהר כי "סוג החובות" הם מס, כפל מס וקנס, ואילו "סוג החיוב" – בתוך סוג חוב פלוני – הם קרן, ריבית והצמדה.

35. לסיכום הנקודה, אינני מוצא סיוע לגישת רשות המיסים בהוראות הזקיפה השונות ואף עולה מהן כי בעיני המחוקק "חוב מס" **טומן בחובו ומאחד** את כל "סוגי החיוב".

36. באותה מידה אינני מוצא תימוכין לעמדת רשות המיסים בעובדה שלעניין החיוב במס הכנסה או מס חברות "ריבית" ו"הפרשי הצמדה" הם שני **מקורות** הכנסה שונים, כאשר לכל אחד מהם דינים שונים אשר להיקף החיוב והפטור ממס. סעיף 2(4) לפקודה מונה



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

כמקורות הכנסה "דיבידנד...", ריבית, הפרשי הצמדה או דמי נכיון", ואיננו משתמש במונח "הפרשי הצמדה וריבית". בהמשך הפקודה קיימים סעיפי חיוב נפרדים לריבית (לרבות סעיפים 125ג, 125ד ו-125ה), וכן סעיפי פטור נפרדים (למשל סעיף 16 לריבית, לעומת סעיף 16ב שמסמך את שר האוצר לפטור סוגי הפרשי הצמדה).

אולם לטעמי הבחנה זו בין מקורות ההכנסה לעניין החיוב במס שיוטל על מקבלם איננה משליכה, לכאן או לכאן, על הסוגיה שניצבת בפנינו – האם התוספת המתווספת לסכום החזר מס (או לסכום חוב מס) כתוצאה מחישוב הפרשי הצמדה ומחישוב ריבית צריכה להיות מעוגלת בנפרד מסכום הקרן, ואם כן האם יש לעגל בנפרד את ההצמדה ואת הריבית.

37. אין גם מחלוקת כי להפרשי הצמדה ולריבית תכליות שונות (כפי שמדגישה המשיבה): ההצמדה נועדה לשמור על ערך הכסף ולתת הגנה בפני שחיקת כוח הקניה, ואילו ריבית היא תמורה המשתלמת בגין השימוש הזמני בכספי הזולת.

על כך אין חולק. אולם דומה כי גם שוני זה איננו מספק מענה לסוגיה השנויה במחלוקת כאן.

38. לסיכום: כאשר מתווספת תוספת בגין "הפרשי הצמדה וריבית" לסכום הקרן של החזר מס או חוב מס, אין הוראה פנימית בחוקי המס הנדונים אשר קובעת הסדר עיגול סכומים. הסדר העיגול מעוגן בחוק עיגול סכומים וחוק זה, כמוסבר, מחייב עיגולו של "החזר מס" או של "חוב מס". המבקש גורס כי מונחים אלה שבחוק העיגול פירושם הסכום הכולל שעל המדינה להחזיר או על הנישום לשלם, לפי חוק המס הפרטני, כאשר גלומים בסכום הכולל של ה"חוב" או ה"החזר" כל סוגי החיוב (קרן, הצמדה וריבית). אני מסכים עם עמדה פרשנית זו של המבקש. אני אף נוטה להסכים, בבחינת בסיס חלופי למסקנה, כי התיבה "הפרשי הצמדה וריבית" הוראתה תוספת אחת לסכום הקרן שיש לעגל בפעולת עיגול אחת ולא שתיים.

39. בשולי דברים אלה אציין כי כל צד ניסה, באותות ובמופתים, לגייס לעזרתו קטעים מובחרים מתולדות החקיקה של חיקוקים ותיקונים שונים.





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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

לאחר עיון בחומר זה לא שוכנעתי כי יש בו כדי לקדם את פתרון הסוגיה הפרשנית, לכאן או לכאן.⁷

ג. עילת תביעה

לעניין עילת התביעה המתאימה לנסיבות המקרה, המבקש מנה שורה של עילות אפשריות (עשיית עושר ולא במשפט; התרשלות; הפרת התחייבות חוזית; הפרת חובה חקוקה; פגיעה בזכות הקניין). לדעתי, די בעילה על פי חוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979.

הרי אם צודק המבקש בפרשנותו, הרי המדינה קיבלה ממנו, ומאותם אזרחים נוספים שנפגעו משיטת העיגול הנוהגת, נכס "שלא על פי זכות שבדין" – ולפיכך המדינה היא בבחינת "זוכה" כלפי אותם אנשים והם בבחינת "מזכים" (וראו סעיפים 1(א) ו-6(ב) לחוק האמור).

אשר לעובדה כי במקרים אחרים הנישומים נהנים משיטת העיגול הנוהגת, היבט זה יידון בהרחבה בחלק ד' להלן.

ד. האם התביעה ראויה להידון כתובענה ייצוגית?

40. מעבר לטענת רשות המסים כי היא פועלת כדין בחישוב סכומי החזר וחוב ובאופן עיגול הסכומים, היא מוסיפה וטוענת כי "אין התובענה, עפ"י טיבה, ראויה להידון כתובענה ייצוגית" (עמוד 31 לתשובת רשות המסים לבקשת האישור המתוקנת). המשיבה פורטת טיעון כללי זה למספר טענות משנה, לרבות הגנת זוטי דברים, העדר קבוצה, הצורך בהוכחה פרטנית, והליך איתור נישומים זכאים שהוא "בלתי אפשרי בעליל". נביא מיד חלק מדברי רשות המסים לגבי היבטים אלה, אך קודם לכן נזכיר כי על פי סעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות, בית המשפט "רשאי" לאשר תובענה ייצוגית - לאחר הפעלת שיקול דעת – ובית

⁷ בעניין זה אסתפק בשתי הערות: (א) בנוסח סעיף 159א לפקודת מס הכנסה בעקבות תיקון מס' 22 לפקודה משנת 1975, הוסדרו שני סוגי ריבית שונים – ריבית ריאלית בגובה 4% שמתווספת להפרשי הצמדה, וריבית נומינלית בשיעור של 15% שהחלתה מייצרת את הצורך לחשב גם הפרשי הצמדה. היום קיימת בסעיף 159א רק ריבית מהסוג הראשון, הנלווית להפרשי הצמדה; (ב) אשר להוראות המעבר שבסעיף 6 לחוק עיגול סכומים – הוראה שיושמה בסוף שנת 1985 – המינוח "בתוספת הפרשי הצמדה וריבית" שבסעיף 6(א) ו-"בתוספת סכום הפרשי הצמדה וריבית" שבסעיף 6(ב) (ולא "סכומים"), איננו תומך לטעמי בעמדת המשיבה. אשר להסדר המיוחד שאומץ שם לתרגום קרן המס או קרן החזר משקלים ישנים לשקלים חדשים, אין בו לדעתי לסייע למשיבה בפרשנות סעיפים 1 ו-2 לחוק העיגול היום.



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

המשפט לא יאשר אותה אם היא איננה "הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין".

41. (א) בנושא זוטי דברים, גורסת המשיבה כי:

"אמנם, מכשיר התובענה הייצוגית מיועד למקרים בהם נזקם של חברי הקבוצה הוא קטן מכדי להצדיק הגשת תביעה אישית. אולם, אין בכך כדי להצדיק אישור תובענה ייצוגית בגין כל נזק שנגרם. בפרט, שעה שזה מכומת באגורות, אשר לכל היותר מגיע לשקל אחד. הקלה [כך במקור – ה"ק] על תובע שלא ינהל את ההליך באופן עצמאי לחוד, ומתן הכשר לתובענה שנקל לשער שאותו תובע לא היה מתכוון לעולם להגישה בהיות הסכום הנובע מעילתה – זניח." (סעיף 155 לתשובת המשיבה לבקשת האישור המתוקנת)

(ב) בנושא קיומה של "קבוצה", כנדרש על פי חוק תובענות ייצוגיות (ראו בין השאר סעיף 1, הגדרת "תובענה ייצוגית"; סעיף 4(1); סעיף 8(א)1; סעיף 10; וסעיף 14(א)1 לחוק):

"בנסיבות דיוננו אין 'קבוצה' - מקום בו חל קושי מהותי עד בלתי אפשרי להגדיר הקבוצה. ראשית, אין אפשרות לזהות חברים הנמנים לכאורה בהגדרת הקבוצה ובאפיון זהותה, ולמעשה לא ניתן להצביע ולהגדיר מיהם בפועל החברים הנטענים לקבוצה שנפגעה מ'עיגול הסכומים'.

...

... מאז קדמת דנא המשיבה יישמה את הוראות סעיף עיגול סכומים באופן בו כל אחד מסוגי החיובים הם 'חוב מס' או 'החזר מס' ומהווים רכיבים עצמאיים, לגבי כל אחד מהם מיושמות הוראות חוק עיגול סכומים. פועל יוצא, שלנישום אחד במהלך השנים, בוצעו הן עיגולים כלפי מעלה והן עיגולים כלפי מטה, כך לגבי כל תשלום ותשלום, לגבי כל קיזוז וקיזוז, בעת כל עיקול ועיקול, ובמצבים של הקטנות חיובים אלו – עיגול אג' מחצי שקל ומעלה כלפי מעלה ובפעם אחרת, עוגלו האג' של פחות ממחצית השקל ובוצע עיגול כלפי מטה. משכך, כל נישום



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

בישראל, לטענת המבקש נמצא במצב כפול – לעיתים 'הרוויח' מעיגול הסכומים ולעיתים 'הפסיד'. בשל כך, למעשה לא ניתן להגדיר את הקבוצה באופן מסויים – למותר לציין כי בכל מקרה כאשר ננקט לשון נישום ש'הרוויח' או 'הפסיד' כטענת המבקש – היקף התחולה היא לכל היותר של – 1 ש"ח. (מתוך סעיפים 195, 196 ו- 197 לתשובת המשיבה לבקשת האישור המתוקנת)

(ג) לעניין הצורך בהוכחה פרטנית נאמר:

"לו תאושר הבקשה לאישור כייצוגית, חרף עמדת המשיבה, הרי שיהא צורך להוכיח את הגבייה שלא כדין באופן פרטני לכל אחד מחברי הקבוצה הנטענת וכן יידרשו חישובים פרטניים ביחס לכל אחד ואחד מחברי הקבוצה הנטענת לנתוני האישיים, הוכחת החישוב פרטני של חוב מס או החזר מס, מועד היווצרותו, חישוב כל תשלום/קיצוז/עיקול ע"ח פירעון החוב בהתאם למועד של כל תשלום ותשלום, פעולות אלו יצטרכו להיבחן ביחס לכל חוב ולכל החזר של כל מי שנטען כחבר קבוצה החל מרגע יצירת החיוב או החזר..."

...

נדרש בירור עובדתי וחישוב פרטני, באופן החורג ממתחם הסבירות... (מתוך סעיפים 207 ו- 213 לתשובת המשיבה לבקשת האישור המתוקנת)

(ד) לבסוף, לעניין הקושי המעשי באיתור המקרים המזכים בחישוב מחדש (ככל שתתקבל טענת המבקש לגופו של עניין), טוענת המשיבה:

"הליך האיתור של נישומים שקיבלו החזר חסר בשקל, אם קיימים כאלה, הוא בלתי אפשרי בעליל, הוא בבחינת דרישה להיקפי תשומות עצומים שאינם מידתיים על המשיבה, רשות המיסים, המבצעת תפקידים חיוניים לפעולות המדינה, על תקינות השוטפת של מערכת המיחשוב ועל הקצאת משאב של כוח אדם וזאת בשל פגיעה נטענת



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

בסדר גודל של 1 ש"ח, ככל שהיא קרתה. כך, תידרש בדיקה דקדקנית לכל נישום ונישום על כלל חיובי המס שלו והחזרי המס שלו, לתשלומי המס שביצע לרבות בדרך של קיזוזים וכו' ותשלומי החזרים השונים שקיבל, לרבות בדרך של קיזוז." (סעיף 222 לתשובת המשיבה לבקשת האישור המתוקנת)

42. המבקש מצדו מגדיר את הקבוצה כדלקמן:

"כלל הנישומים אשר זוכו בחסר או חויבו ביתר בהפרשי הצמדה וריבית כתוצאה מהאופן המנוגד לדין שבו מבוצע עיגול הסכומים של רכיב ה'הפרשי הצמדה וריבית' באמצעות מערכת המחשוב של המשיבה (מערכת שע"מ) וזאת בכל אחד מחוקי המס..., והכל במהלך השנתיים (2) שקדמו למועד המקורי בו הוגשה בקשת האישור ביחס לחוק מיסוי מקרקעין ובמהלך השנתיים (2) שקדמו למועד הגשת בקשת האישור המתוקנת ביחס ליתר חוקי המס ועד למועד אישור התובענה הייצוגית..."

(עמודים 1-2 לבקשת האישור המתוקנת)

במענה לטיעוני רשות המיסים בעניין התאמת הליך התובענה הייצוגית לנסיבות המקרה, המבקש כתב:

"מדובר בקבוצת נישומים אשר מועד היווצרות הזכאות שלהם להחזר המס או החיוב במס ידוע, מועד החזר המס או חיוב המס שלהם ידוע – וביחס לחלק מהנישומים כבר בוצע – ולפיכך, ברי כי אין כל בעיה לחשב את הפרשי הצמדה והריבית הנכונים המגיעים להם בהתאם להוראות הדין כמפורט לעיל ובהתאם אף לבצע את חישוב עיגול הסכומים על פי האופן שיש לבצעו כאמור בבקשת האישור המתוקנת ובתגובה זו ובהתאם לכך לבחון האם הסכום שהושב להם הושב בחוסר, אם לאו ואם הסכום שבו חויבו חויב ביתר, אם לאו. והינה לך החברים בקבוצה הייצוגית.



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

...אין חולק כי במקרה דנן, השאלות העובדתיות והמשפטיות המתעוררות בקשר עם תביעתו האישית של המבקש, מתעוררות באותו האופן ממש המשותף לכלל הנישומים המהווים את הקבוצה הייצוגית, שכן נסיבות המקרה והשאלות המשפטיות להן טוען המבקש בבקשת האישור, אינן ייחודיות אך למקרה הספציפי של המבקש, אלא הן משותפות באופן מובהק וזהה ביחס לכלל הנישומים...

...

[אשר] לתירוצים הנטענים... בדבר חוסר יכולתה הנטען של המשיבה לאתר את הנישומים הנמנים על הקבוצה הייצוגית בשל המשאבים הכרוכים בכך... מעבר לעובדה שטענה עובדתית זו הנטענת על ידי המשיבה לא נתמכה על ידי המצהיר מטעמה והיא איננה נזכרת בתצהיר הלקוני אשר צורף לתשובתה המתוקנת של המשיבה ודי בכך על מנת שלא לקבלה, הרי שגם אם יש ממש בטענה, עדיין אין הדבר מצדיק את דחייתה של בקשת האישור שכן בדיוק בשל נסיבות כאמור מסמך סעיף 20 לחוק תובענות ייצוגיות את בית המשפט הנכבד לקבוע את הפיזיו לקבוצה הייצוגית במספר דרכים חלופיות.

(מתוך סעיפים 104, 113, 118 ו-119 לתגובת המבקש לתשובת המשיבה)

43. אשר לטענת זוטי דברים, מדגיש המבקש את העובדה כי רשות המסים עצמה הודתה בטעות שנעשתה בשנת 2016 כאשר בוצעה פעולת עיגול מיותרת בעקבות "הסבת מערכת המחשוב" של מיסוי מקרקעין; בעקבות גילוי זה רשות המסים זיכתה את כל הנישומים שהושפעו מן המהלך השגוי האמור בזיכוי של שקל אחד – שהוא הנזק המירבי שיכול היה להיווצר כתוצאה מהעיגול המיותר. הודעת חדילה חלקית הנוגעת לאירוע החד-פעמי האמור הוגשה סופית על ידי רשות המסים ביום 29.10.2021, במסגרת ההליך דנן.

בסך הכל רשות המסים איתרה כ- 200 אלף מקרי עיגול הקשורים לפעולת ההסבה משנת 2016 (כאשר בתוך מספר זה ייתכן שבחלק מן המקרים הנישום קיבל יותר מדי כסף כתוצאה מהעיגול המיותר) והיא שילמה 1 ש"ח על כל מקרה ומקרה. לגישת המבקש, פעולת רשות המסים במקרה המתואר מוכיחה כי אף היא איננה סבורה כי מדובר בזוטי דברים גרידא או שניתן להתעלם מנזק מסוג זה שנגרם לקבוצה גדולה של נישומים (וראו סעיפים 86 עד 90 לתגובת המבקש לתשובת רשות המסים).



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

44. שקלתי את הדברים הנ"ל והגעתי למסקנה כי בשל נסיבותיו הייחודיות, המקרה הנוכחי איננו מתאים לתובענה ייצוגית וכי אין לאשר את הבקשה.

אכן במקרה הפרטני של המבקש – על נתונו הספציפיים – אופן עריכת העיגול במחשבי שע"מ הסב לו נזק של שקל. אולם הדבר היה למעשה מקרי לחלוטין: אצל נישום אחר, אם הפרשי ההצמדה היו 0.60 ש"ח והריבית 4.70 ש"ח (בשל גובה סכום הקרן), אזי השיטה הנוהגת אצל רשות המסים הייתה מביאה לתוספת עיגול של 2 ש"ח ואילו שיטת המבקש הייתה מביאה לתוספת עיגול של 1 ש"ח בלבד (וראו סעיף 9 לעיל).

דהיינו, שיטת רשות המסים כשלעצמה איננה מרעה באופן מובנה עם כלל הנישומים, אלא מרעה או מיטיבה בהתאם לנתונים המדויקים של כל אירוע הטעון עיגול סכומים. כמוסבר לעיל, הדברים נכונים הן לגבי עיגול החזרי מס והן לגבי עיגול חובות מס. וכפי שמדגישה המשיבה, אותו נישום עשוי לצאת נשכר בפעולת עיגול אחת ולצאת מופסד בפעולת העיגול הבאה – והכל בגבולות שקל חדש אחד.

45. אמנם בדיעבד – לאחר עריכת חישובים רבים ביותר – ניתן יהיה לדבר על "קבוצה" כפי שהיא מוגדרת על ידי המבקש (כלומר, רק אלה שנפגעו מהעיגול על פי שיטת רשות המסים); אולם היום אין לדעת איזה נישום שייך לקבוצה זו ואיזה נישום איננו שייך. הרי אזרח שמקבל הודעה מרשות המסים על החזר מס שמגיע לו או חוב מס שהוא חייב בו, יכול למצוא בהודעה רק סכומים בשקלים שלמים, לאחר ביצוע פעולת העיגול באופן פנימי אצל רשות המסים. לפיכך, האזרח איננו יכול לדעת האם, במקרה, העיגול היטיב עמו או הרע עמו (והכל, כאמור בגבולות שקל אחד לכאן או לכאן). יתרה מזאת, אותו האזרח, אם היו לו מספר "אירועים" כאלה (החזרים וחובות) איננו יכול לדעת אם בסך הכל הוא יצא נשכר או מופסד מכל העיגולים (ולמותר לציין כי במצב כגון זה אין כל משמעות לסעיפים 11 או 15 לחוק התובענות הייצוגיות – "יציאה מן הקבוצה"; "השתתפות בדיונים").

46. אכן דרך אחת להכריע בעניין היא להורות לרשות המסים לבצע מחדש את כל פעולות העיגול שנערכו בשנתיים הקודמות, הן בשל החזרים והן בשל חובות, הפעם על פי השיטה הנטענת על ידי המבקש (אשר, לדעתי, היא אכן הנכונה מבחינה חוקית). או אז תצטרך רשות המסים לזכות חלק מן הנישומים בשקל אחד כל אחד אך גם לחייב חלק אחר מן



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

הנישומים בשקל אחד כל אחד. בשל אופי התופעה האריתמטית, יש לצפות כי במחצית מן המקרים לערך העיגול נעשה בעבר ביתר ובמחצית האחרת העיגול נעשה בחסר.⁸

לדעתי, לא יהיה זה ראוי או צודק מבחינת הקופה הציבורית לחייב את רשות המיסים לתקן רק את המקרים בהם נפגע האזרח ולהשאיר ללא תיקון את כל שאר המקרים בהם אזרחים קיבלו החזר נדיב מדי (או חוייבו בחוב נמוך מדי).

47. אמנם המשיבה התריעה על מורכבות מלאכת איתור הקבוצה כפי שהקבוצה הוגדרה על ידי המבקש ("הליך ... בלתי אפשרי בעליל", כמצוטט לעיל). צודק המבקש כי אמירה זו, שהיא במישור העובדתי, לא נתמכה בתצהיר מטעם רשות המיסים והמורכבות הצפויה לא הוסברה או פורטה בפני בית המשפט.

אולם, ובהמשך לאמור בסעיף 46 לעיל, דומה כי פילוח קבוצות איננו נדרש או רצוי, והפעולה המתבקשת, אם בכלל, היא לחזור ולחשב מחדש את כל חישובי העיגול מהשנתיים האחרונות (הן לגבי החוזרים והן לגבי חובות). אין בפניי כל נתון לגבי הקושי הכרוך בפעולה כזו, ואין לדעת אם מדובר אך ב"לחיצת כפתור" – לאחר הטמעת שינוי בתוכנה לגבי אופן ביצוע העיגול – או שמא בהליך מורכב ויקר יותר. כן ניתן להניח כי מבצע כזה יוליד עוד קושיות וטעויות יישום.

48. כאמור, אני סבור כי אין מקום להורות לרשות המיסים לעשות את הפעולה הרחבתית האמורה – לא בגלל קשיים מעשיים צפויים – אלא מפני שהיא עלולה להרע את מצבם של נישומים רבים שקולם איננו נשמע במסגרת התובענה הייצוגית (ובהקשר זה מפנה המשיב לתקנה 18(א) לתקנות תובענות ייצוגיות התש"ע-2010, בדבר מעמדו כמשיב של "כל מי שעלול להיפגע מקבלת התובענה"), כאשר מנגד התרופה המירבית שעשויה להינתן לאלה

⁸ דומה כי קיימות שמונה אפשרויות לגבי הסכום המופיע אחרי הנקודה העשרונית לפני ביצוע העיגול: סכום הפרשי ההצמדה יכול להיות בין 0.01 ובין 0.49, או בין 0.50 ובין 0.99. כנייל לגבי סכום הריבית. בחלק מהמקרים צירוף שני הרכיבים (הצמדה וריבית) יפול בין 0.01 ובין 0.49, בחלק בין 0.50 ובין 0.99, בחלק בין 1.00 ובין 1.49, ובחלק, מ-1.50 ומעלה. רק בשני סוגי מקרים שיטת רשות המיסים מובילה לתוצאה שונה משיטת המבקש: כאשר הן סכום ההצמדה והן סכום הריבית הם נמוכים מ-0.50, אך הצירוף שלהם גבוה מ-0.50, שיטת רשות המיסים מזיקה (אם מדובר בהחזר מס; זה המקרה של המבקש עצמו); ואילו כאשר סכום ההצמדה הוא מ-0.50 ומעלה וגם סכום הריבית הוא מ-0.50 ומעלה, אך הצירוף שלהם נופל בין 1.00 ובין 1.49, שיטת רשות המיסים מיטיבה לגבי החזר המס. בכל שאר המצבים שתי השיטות מביאות לאותה תוצאת עיגול. בהינתן התפלגות אחידה של תוצאות שאחרי הנקודה העשרונית, לכאורה אימוץ שיטת המבקש יזכה ויחייב מספרים דומים של נישומים.



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

שקופחו על ידי עיגול שגוי היא שקל אחד בודד. לטעמי תוצאה זו איננה מצדיקה חישוב מחדש – לטוב או לרע – של כל פעולות שע"מ שנעשו על פני שנתיים.

49. אבהיר כי מסקנתי בדבר דחיית בקשת האישור מושתתת על הפעלת שיקול הדעת המוקנה לבית המשפט במסגרת סעיף 8(א) רישא וסעיף 8(א)(2) לחוק תובענות ייצוגיות, ולא על יישום צר יותר של עקרון זוטי הדברים, וראו דברי כבוד השופט גרוסקופף בסעיף 24 לפסק דינו בת"צ 49512-01-16 הצלחה התנועה הצרכנית לקידום חברה כלכלית הוגנת נ' אלאולוף ושות' ספנות בע"מ ואח', ניתן ביום 22.9.2019 (ערעור וערעור שכנגד נדחו בע"א 7560/19 מיום 18.10.2021); וכן את דברי כבוד המשנה לנשיאה מלצר בסעיפים 141, 142, 155 ו-156 לחוות דעתו בדנ"א 4960/18 שולמית זליגמן ואח' נ' הפניקס חברה לביטוח בע"מ ואח', ניתן ביום 4.7.2021. בעניין זליגמן הוטעם בין השאר כי:

"המסקנה המתבקשת מכל המקובץ היא כי אין מקום להחיל את הגנת 'זוטי דברים' בתובענות ייצוגיות. יודגש כי אין משמעות הדבר כי לא ניתן יהיה להתחשב בחלק מן השיקולים העומדים בבסיס ההגנה של 'זוטי דברים' גם במקרים של תובענות ייצוגיות. ניתן לעשות כן במקרים המתאימים, ובשינויים המחויבים, אלא שהמסגרת הדוקטרינרית לעשות זאת לא צריכה להיות, לשיטתי, באמצעות ההגנה האמורה, אלא על-ידי שימוש במנגנון פנימי לחוק תובענות ייצוגיות, ועל כך אעמוד מיד בסמוך.

...

כך, בנסיבות שבהן בית המשפט סבור כי העילה, או הנזק המצטבר הנטענים לא מצדיקים את בירור העניין כתובענה ייצוגית – אין הוא צריך להיזקק להגנת 'זוטי דברים', שהיא חיצונית כאמור לחוק תובענות ייצוגיות, אלא שהוא יכול לקבוע, לפי סעיף 8(א)(2) לחוק זה, כי תובענה ייצוגית איננה הדרך היעילה וההוגנת להכריע במחלוקת...".

50. לסיכום: אינני מוצא לנכון – בנסיבות המסוימות של מקרה זה – לאשר את התביעה כתובענה ייצוגית. עם זאת, לטעמי צודק המבקש בפרשנות החוק בסוגיות העיגול. יש לצפות כי רשות המסים, כרשות ציבורית המנהלת מיליארדי שקלים בשנה והבאה במגע באופן זה או אחר עם כמעט כל תושבי המדינה, תביא מסקנה משפטית זו לתשומת לב.



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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

ותשקול בחיוב שינוי מיידי באופן ביצוע העיגול, כך שרק הסכום הכולל של "הפרשי הצמדה וריבית" יעוגל לפי חוק העיגול. פרט למאמץ התכנות מחדש, המהלך איננו צפוי לגרוע מקופתה של רשות המיסים, מן הסיבות שפורטו לעיל.

51. אמנם הבקשה נדחית אך עצם הגשתה עשויה להביא לשינוי מתחייב בפעולת רשות המיסים – לגבי העתיד. לכאורה, במצב כגון זה ניתן לשקול פסיקת גמול ושכר טרחה, כאמור בסעיפים 22(ג)(1) ו-23 לחוק תובענות ייצוגיות.

והנה ממילא בית המשפט יידרש לנושאים אלה בקשר לחדילה החלקית (הנוגעת כאמור לתקלה שאירעה בשנת 2016), וזאת מכוח ההחלטה שניתנה ביום 18.11.2021. שם נקבע, בין השאר, כי:

"הצדדים חלוקים בשאלה האם חדילת המשיב בנושא ההסבה הנ"ל, אמורה לזכות את המבקש ובאי כוחו בגמול ושכר טרחה. לאחר שמיעת דברי הצדדים בנושא זה, הוחלט לדחות את ההכרעה בעניין להמשך שמיעת בקשת האישור והנושא יוכרע בתום ההליך כולו. לצדדים תינתן הזדמנות נאותה להשמיע טענות לעניין זה לפני הכרעתו."

52. על כן, לאור כל האמור לעיל, הצדדים יהיו רשאים להרחיב את טיעוניהם בנושא הגמול ושכר הטרחה כדי להקיף גם את נפקות התוצאה אליה הגעתי בפסק דין חלקי זה.

53. החלטה בדבר שמיעת טענות הצדדים בעניין גמול ושכר טרחה תינתן בנפרד.

ניתן היום, י"א תשרי תשפ"ג, 6 אוקטובר 2022, בהעדר הצדדים.

חתימה





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

6 אוקטובר 2022

ת"צ 16806-09-20 מנירב נ' רשות המיסים בישראל

ה' קירש, שופט

