



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

1

לפני כבוד השופטת ירדנה סרוסי

יעקב חוסטצקי  
ע"י ב"כ עו"ד יוני חרש

המבקש

נגד

רשות המיסים בישראל  
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני  
פמת"א (אזרחי)

המשיבה

2

### פסק דין

3

4 בפניי בקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד רשות המסים בטענה כי היא גובה מס שלא כדין,  
5 שעה שהיא מורה על ניכוי מס במקור מהכנסות שהתקבלו מחו"ל, מבלי לזכות במקביל  
6 ובאותו הזמן את מלוא המס ששולם למדינה בה הופקה ההכנסה (להלן: "בקשת האישור").  
7 לשיטת המבקש, כאשר מתקבלת אצל נישום בישראל הכנסה מדיבידנד מחברה זרה, על  
8 המשיבה לזכות, עוד בשלב ניכוי המס במקור, את מלוא מסי החוץ ששולמו למדינה הזרה  
9 בגין אותו דיבידנד. זאת, בין אם מסי החוץ שולמו למדינה שנחתמה עמה אמנת מס (להלן:  
10 "מדינה גומלת"), ובין אם הם שולמו למדינה שלא נחתמה עמה אמנת מס.

11

### רקע בתמצית

12

13 1. המבקש הוא אדם פרטי תושב ישראל אשר רכש מניות של חברות זרות מקנדה (שהיא  
14 מדינה גומלת) ומאוסטרליה (שלא הייתה מדינה גומלת בשנים הרלוונטיות לבקשת  
15 האישור). החברות שילמו למבקש דיבידנדים, מהם נוכה מס במקור על ידי המדינה בה  
הופקה ההכנסה – קנדה או אוסטרליה.

16

17 2. הרשויות בקנדה ניכו מהדיבידנדים מס במקור בשיעור של 25% ואילו רשויות  
18 אוסטרליה ניכו מס במקור בשיעור של 25% – 30% (אציין לעניין זה כי לא ברור מבקשת  
האישור ומהתצהיר שצורף לה מהו שיעור המס שנוכה במקור באוסטרליה והמבקש לא



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

- 1 דייק בעניין זה. בעוד שבסעיף 77 לבקשת האישור נטען כי נוכח 25%, בסעיף 81 לבקשת  
2 האישור נטען כי נוכח 30%. שעה שאין הבדל מעשי בין הגרסאות, לא מצאתי להעמיק  
3 ולהכריע בעניין).
- 4 .3 יוער כבר עתה, כי שיעור המס שנוכה במקור על ידי הרשויות בקנדה הוא גבוה יותר  
5 משיעור המס על דיבידנד שנקבע ב"אמנה בין ממשלת מדינת ישראל לבין ממשלת קנדה  
6 בדבר מניעת כפל מס ומניעת התחמקות ממסים בזיקה למסים על הכנסה" (נחתמה ב-  
7 2016) (להלן: "אמנת ישראל-קנדה" או "האמנה"). באמנה נקבע שישולם למדינה בה  
8 הופק הדיבידנד, במקרה דנן קנדה, מס בשיעור של 15% (סעיף 10 לאמנת ישראל-קנדה).
- 9 .4 כידוע, בהתאם למודל המיסוי הפרסונלי, על נישום תושב ישראל לשלם מס בישראל גם  
10 עבור הכנסותיו שהופקו בחו"ל. כמו כן, תקנה 2(ד)(1) לתקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית,  
11 מדיבידנד ומרווחים מסוימים), התשס"ו-2005 (להלן: "תקנות הניכוי במקור") קובעת  
12 כי "המקבל מתושב חוץ דיבידנד על מניות בשל תושב ישראל או לזכותו, ינכה ממנו מס  
13 בשיעורים אלה: שולם הדיבידנד ליחיד – 25%".
- 14 .5 לפיכך, עם קבלת הדיבידנדים בישראל, נוכח למבקש מס במקור בישראל בשיעור של  
15 25%.
- 16 .6 עם זאת, גם כן כידוע, על מנת למנוע גביית מס בכפל, אם שולמו על ידי הנישום "מסי  
17 חוץ" למדינות זרות, הם יותרו בזיכוי כנגד המס המשולם בישראל (סעיף 200(א)  
18 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").
- 19 .7 בהתאם, בכל הנוגע לדיבידנדים שהתקבלו מקנדה, כנגד המס שנוכה במקור בישראל  
20 קיבל המבקש, במקביל, זיכוי בגין המס ששולם בקנדה, בהתאם לשיעור שנקבע באמנת  
21 ישראל-קנדה (15%). כך, למעשה, למבקש נוכח מס במקור בישראל בשיעור של 10%  
22 (25% ניכוי מס במקור בישראל, פחות 15% בגין הזיכוי בגובה שיעור המס שאמור  
23 להשתלם לקנדה על פי האמנה) ובקנדה בשיעור של 25%; ובסך הכול, למבקש נוכח  
24 מס במקור בשיעור של 35% מהדיבידנדים, כאשר שיעור המס הסופי החל עליו על פי  
25 הדין הישראלי והוראות האמנה הוא 25% (שמתחלק 15% לקנדה ו-10% לישראל).



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

8. ביחס לדיבידנד שהתקבל מאוסטרליה (שבאותו הזמן לא הייתה מדינה גומלת), בשלב  
1 ניכוי המס במקור בישראל, כלל לא ניתן למבקש זיכוי בגין המס במקור שנוכה לו  
2 באוסטרליה. כלומר, למבקש נוכה מס במקור בשיעור כולל של 50% – 55%  
3 מהדיבידנדים (25% – 30% באוסטרליה ו-25% בישראל), במקום תשלום מס בשיעור  
4 נמוך יותר (שאינו אמור לעלות על 25% – 30%, שכן ככלל, אם שיעור המס הסופי על  
5 דיבידנד באוסטרליה גבוה או שווה לשיעור בישראל, הנישום יזדכה בישראל על מלוא  
6 מס החוץ ששולם; ואם הוא נמוך יותר, יושלם המס בישראל רק עד ל-25%).  
7
9. יוצא, כי למבקש נוכה במקור מס בכפל, הן על ידי המדינות הזרות והן על ידי מדינת  
8 ישראל, בשיעור כולל גבוה יותר משיעור המס הסופי בו הוא חייב לפי הוראות הפקודה  
9 או האמנה הרלוונטית.  
10
10. לטענת המבקש, על מנת למנוע מצב זה, על המשיבה לזכות, עוד בשלב ניכוי המס במקור,  
11 את מלוא סכום המס ששולם למדינות הזרות. הימנעותה של המשיבה מלעשות כן,  
12 מהווה גבייה ביתר שלא כדין. זהו לזו בקשת האישור.  
13
11. המבקש הגדיר את הקבוצה הייצוגית אשר בשמה הוא מבקש לנהל את התובענה  
14 הייצוגית כדלקמן (להלן: "הקבוצה הייצוגית"):  
15
- "כלל הנישומים אשר שילמו 'מסי-חוץ' בגין 'הכנסות חוץ'... , לרבות, אך לא רק,  
16 בדרך של ניכוי מס במקור שנעשה על ידי מדינת החוץ בגין הכנסת החוץ, ואשר  
17 בניגוד להוראות חלק י', פרק שלישי, סימן ב' ובפרט סעיף 200 לפקודה, לא הותר  
18 להם במסגרת ניכוי המס במקור הנעשה בישראל בגין הכנסת החוץ מלוא הזיכוי  
19 לו היו זכאים בגין מיסי-החוץ ששולמו על ידם בגין אותן הכנסות החוץ כנגד המס  
20 החל בישראל, והכל במהלך השנתיים (2) שקדמו למועד הגשת בקשה זו לאישור  
21 התובענה הייצוגית ועד למועד בו תאושר, ככל שתאושר, התובענה כייצוגית  
22 במסגרת בקשת האישור דנן".  
23
12. הסעדים העיקריים המבוקשים בהליך הם חיוב המשיבה במתן זיכוי על מלוא סכום  
24 המס ששולם למדינות הזרות והשבת הכספים שנגבו לכאורה ביתר.  
25



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

1

### טענות המבקש בתמצית

13. לטענת המבקש, הוראות הפקודה מחייבות מתן זיכוי בגין מלוא מיסי החוץ ששולמו בפועל, עוד בשלב הזיכוי במקור וללא צורך בהגשת דו"ח מס או בקשה להחזר מס. מלשון הפקודה עולה שכוונת המחוקק המפורשת הייתה להעניק לנישום זיכוי ממלוא סכום מסי החוץ ששולמו על ידו בגין הכנסות חוץ, ללא הגבלה, ועד לתקרת הזיכוי הקבועה בפקודה, בין אם מדובר במדינה גומלת ובין אם מדובר במדינה שאינה גומלת.
14. סעיף 200(א) לפקודה לא הגביל את הזיכוי שניתן על תשלום מיסי חוץ למיסי חוץ ששולמו "כדין", וזאת להבדיל מהוראות אחרות בפקודה שמתנות זכות כלשהי בתשלום או ניכוי מס "כדין", כדוגמת סעיפים 134א(4) ו-134א(5) לפקודה. מטרתן המובהקת של הוראות הפקודה היא למנוע מצב בו יחויבו נישומים בכפל מס. דברי ההסבר לסעיפים 63 ו-64 להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132) התשס"ב-2002, ה"ח הממשלה 770, תומכים אף הם בעמדת המבקש (להלן: "ה"ח תיקון מס' 132").
15. הטענה להגבלת הזיכוי אף עומדת בסתירה ללשון האמנות בכלל, וללשון אמנת ישראל-קנדה בפרט. לשונה המפורשת של אמנת ישראל-קנדה אינה כוללת כל הגבלה ולפיה הזיכוי ממסי החוץ יינתן עד לגובה שיעור המס שנקבע באמנה, אלא קובעת, כי הזיכוי יהיה בגובה סכום המס ששולם בפועל. נוסח זהה קיים גם באמנות אחרות שישראל היא צד להן. יתרה מזו, הרי שבהוראה המקבילה שנקבעה ביחס לתושבי קנדה, בחרו מנסחי אמנת ישראל-קנדה לקבוע שהזיכוי יהיה בשיעור המס "שיש לשלם" בישראל (סעיף 21(1)א) (לאמנה). כלומר, כאשר הייתה כוונה להתייחס לשיעור המס שהיה מותר בגביה, במובחן משיעור המס שנגבה בפועל, ידעו מנסחי האמנה לתת לכך ביטוי מילולי ברור.
16. תכליותיהן העיקריות של האמנות למניעת כפל מס ומניעת התחמקות ממס כשמן כן הן, מניעת כפל מס ומניעת התחמקות ממס. חלוקת עוגת המס בין המדינות המתקשרות אינה תכלית האמנות, אלא אך ורק פועל יוצא שלהן.
17. מכוח סעיף 196 לפקודה רשאי שר האוצר ליתן תוקף לאמנה כאמור אך ורק מקום בו האמנה מקלה על הנישום ויש בה כדי למנוע את חיובו במיסי כפל. לאמנה אשר מכוחה מורע מצבו של הנישום, אין ולא יכול להיות כל תוקף שכן היא מנוגדת לדין.
18. המשיבה מתנערת מהחבות ומהאחריות המוטלות עליה לאכוף את התחייבויותיהן של המדינות הזרות, מקום בו היא סוברת שהן לא מקיימות את התחייבויותיהן באופן



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

- 1 הפוגע בזכאותה של ישראל לקבלת חלק מתשלומי המס המשולמים על ידי תושביה  
2 בחו"ל. תחת זאת, מנסה המשיבה להטיל את האחריות למחדליה או למחדלי המדינה  
3 הזרה על ציבור הנישומים, כאשר תוצאת התנהלותה היא חיובם של אותם נישומים  
4 במיסי כפל באופן המנוגד לבסיס האמנות עליהן היא חתומה.
- 5 19. חיוב כלל הנישומים לפנות בעצמם לרשויות המס הזרות בבקשה להחזרי מס מהווה  
6 גזירה שהציבור אינו יכול לעמוד בה, אין לה כל היתכנות כלכלית מעשית ויש בה משום  
7 הפקרת הנישומים והפיכת העיקרון הבסיסי שאמנות המס נועדו להגשים לאות מתה.
- 8 20. המשיבה התירה בעבר קבלת זיכוי בגין מס שנוכה במדינה הזרה, כבר בשלב הניכוי  
9 במקור בישראל, ללא הבחנה בין מסי חוץ ששולמו למדינה גומלת ובין מסי חוץ ששולמו  
10 למדינה שאינה גומלת. לפיכך המשיבה מושתקת מלטעון כי בקשת האישור לא מצביעה  
11 על דין כלשהו שמכוחו נקבע כי יש לזכות בגין מסי החוץ כבר בשלב הניכוי במקור.
- 12 21. מדיניות המשיבה היא תולדה של שינוי מדיניות עליו החליטה בעצמה, הגם שהוראות  
13 הדין הרלוונטיות לא השתנו. החלטתה העצמאית של המשיבה, ששונתה לראשונה בשנת  
14 2017, מנוגדת לדין ובלתי חוקית.
- 15 22. מלוא המידע הנדרש לצורך חישוב ומתן הזיכוי נמצא בפני הגורמים המנכים בישראל,  
16 הן במקרה בו מדובר במס ששולם למדינה גומלת והן במקרה בו מדובר במס ששולם  
17 למדינה שאינה גומלת.
- 18 23. בטופס 867 שנוסח על ידי המשיבה ושאותו מקבל הנישום, לא נמצא כל הסבר מדוע  
19 לא הותרו מיסי החוץ בזיכוי, לא נמצאת כל הבחנה בין מיסים ששולמו במדינה גומלת  
20 ובין מיסים ששולמו במדינה שאינה גומלת ואין כל הבהרה כי הנישום זכאי לדרוש את  
21 השבתם של מיסים כאמור באמצעות בקשה להחזר מס. בשל האמור ובשל העובדה  
22 שהמבקש כלל לא היה מודע להבחנות הנעשות על ידי המשיבה כמו גם לעובדה שבכלל  
23 מוסה בכפל על ידי המשיבה, הוא לא דרש את זיכוי המס במסגרת הדו"ח אשר הוגש על  
24 ידו.
- 25 24. המבקש מבהיר כי בקשת האישור אינה עוסקת באי-השבת המס שנגבה ביתר, מקום בו  
26 מוגשת בקשה להחזר מס.
- 27 25. בפרסומי המשיבה בישראל לא נכתב דבר על כך שהזיכוי או הניכוי שיינתנו, יהיו  
28 מוגבלים באופן כלשהו לשיעור המס שאותה מדינה אמורה לגבות לפי האמנה שבינה  
29 ובין ישראל.



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

ת"צ 21-06-20739 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

- 1 26. בסיכומי התשובה מטעמו, טוען המבקש כי אין משמעות לכך שהמס בקנדה נוכה  
2 במקור. מבחינת המדינה הזרה, המס הנגבה על ידה בשלב הניכוי במקור הוא המס  
3 הסופי שכן חזקה שהנישום שאינו תושב אותה מדינה, אינו מחויב בהגשת דו"ח לצורך  
4 תשלום המס. כמו כן, בהתאם להוראות אמנת ישראל-קנדה והפרוטוקול שצורף לה, יש  
5 לזכות בגין מלוא הסכום שנוכה במקור.
- 6 27. כוונת המחוקק המפורשת הייתה כי הזיכוי יינתן לנישום כבר בשלב הניכוי במקור ומבלי  
7 שהנישום יידרש להגשת בקשה להחזר מס. סעיף 208 לפקודה קובע כי הזיכוי בגין מסי  
8 חוץ לא יינתן לנישום אשר ביקש שלא לקבלו. כלומר, כוונת המחוקק הייתה שהזיכוי  
9 יינתן כברירת מחדל. אם לא כן, הרי שלא היה כל צורך בסעיף זה. על מנת שלא לקבל  
10 את הזיכוי היה יכול הנישום פשוט להימנע מהגשת דו"ח או בקשה להחזר מס. כמו כן,  
11 ביטולו של סעיף 209 לפקודה במסגרת תיקון מס' 132 מעיד כי כוונת המחוקק הייתה  
12 שהזיכוי ממסי חוץ יינתן כבר בשלב הניכוי במקור הנעשה בישראל. דבר חקיקה ראשית  
13 וספציפית גובר במדרג הנורמטיבי על חקיקת משנה, קל וחומר כללית.

### טענות המשיבה בתמצית

- 14
- 15 28. תקנה 2(ד)(1) לתקנות הניכוי במקור מורה כברירת מחדל על ניכוי מס במקור בשיעור  
16 של 25%, ומשהדין אינו קובע כי יש לתת זיכוי עוד בשלב הניכוי במקור, הרי שממילא  
17 הגביה היא כדין. נישום שמבקש החזר של מס ששילם ביתר, לרבות מס שנגבה בניכוי  
18 במקור, נדרש להגיש דוח שנתי ולפעול לפי המנגנונים הקבועים בסעיפים 159א(ב) ו-  
19 160א(א) לפקודה. בית המשפט העליון קבע לא מכבר כי הדרך היחידה לקבלת החזר מס  
20 ששולם ביתר היא הגשת דוח, וכי מי שנוכה לו מס ביתר ולא הגיש דוח אינו רשאי להגיש  
21 תובענה ייצוגית.
- 22 29. קבלת הבקשה יכולה להביא למצב שבו נישומים יקבלו החזר מס בכפל. שכן, קבלת  
23 זיכוי מס בישראל אינה מונעת מהנישום לפנות לרשות המיסים הזרה בבקשה להחזר  
24 מס ששולם שם ביתר.
- 25 30. במונח "מסי-חוץ" לא נכלל סכום שאדם שילם במדינה הזרה העולה על סך המס שהוא  
26 חייב בו, ושהוא אף זכאי כי יושב לו, בין אם מדובר במדינה גומלת ובין אם לאו.
- 27 31. ביחס לשוני בלשון אמנת ישראל-קנדה בין הביטוי "יש לשלם" המתייחס לזיכוי בקנדה  
28 ובין הביטוי "מס ששולם" שמתייחס לזיכוי בישראל, פרשנות המבקש מתעלמת מדברי



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

- 1 OECD (2019), Model Tax Convention ) OECD-ה ארגון של המודל של ארגון ה-OECD (2019), Model Tax Convention  
2 on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris,  
3 <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>, להלן: "אמנת המודל"), שם בואר כי בביטוי  
4 "שולם" הכוונה היא "שולם בהתאם לאמנה".
- 5 32. במדינות גומלות יש שתי שיטות אפשריות הנוגעות לניכוי מס במקור, שלב שבו עדיין  
6 לא נקבע המס הסופי. השיטה האחת: הגבלת שיעור הניכוי לשיעור המוסכם באמנה;  
7 והשיטה השנייה: ניכוי במקור בשיעור מסוים שאינו קשור לשיעור המוסכם באמנה  
8 ומנגנון להחזר מס שנגבה ביתר. המבקש לא הוכיח את הדין או את הכרוך בהגשת בקשה  
9 להחזר מס ששולם ביתר בכל אחת ואחת מהמדינות הגומלות שהוא לכאורה מתיימר  
10 לטעון לגביהן, ובפרט איזו שיטה, מבין שתי השיטות האפשרויות, חלה.
- 11 33. אם לשון האמנה אינה מגבילה את שיעור הניכוי במקור, אין המדינה הגומלת מפרה את  
12 הוראותיה בכך שהיא קובעת שיעור ניכוי במקור שעולה על המוסכם באמנה, ובלבד  
13 שישנו מנגנון של השבה של המס שנוכה ביתר. על הנישום במקרה שכזה להגיש בקשה  
14 להחזר מס במדינה הזרה לשם השבה של המס ששילם ביתר. כאשר נישום לא מגיש  
15 בקשה להחזר, הקופה בישראל לא צריכה לשאת באובדן המס שנדרש לשלם בישראל.
- 16 34. ביחס לקנדה, חזקה כי ישנו מנגנון שמאפשר השבה פשוטה יחסית של מס ששולם ביתר  
17 ומעיון במדריך מס הכנסה ותושבי חוץ לשנת 2022 שבאתר הרשות הקנדית, עולה כי יש  
18 למלא מסמך של עמוד בודד שאינו מורכב. בענייננו, המבקש כלל לא הגיש בקשה להחזר  
19 מס בקנדה.
- 20 35. אין לראות בנישום שנמנע מלהגיש בקשה להחזר מס במדינה הגומלת כמי שהאמנה  
21 הרעה את מצבו. מצבו של נישום מעין זה מורע בשל התנהלותו הוא.
- 22 36. בכל הנוגע למדינה שאינה גומלת, אין חיוב בדין לאפשר זיכוי כבר בשלב הניכוי במקור  
23 בישראל, ויש להגיש בקשה להחזר מס.
- 24 37. המבקש לא הצביע על מקור חוקי לדרישתו כי הזיכוי יעשה כבר בשלב הניכוי במקור.  
25 יש לדחות את טענת המבקש כי מאחר שהמשיבה מאפשרת זיכוי בשלב הניכוי במקור  
26 כשמדובר במדינה גומלת, הרי שהיא חייבת לאפשר זאת גם כשמדובר במדינה שאינה  
27 גומלת. אם לשיטת המבקש המשיבה פועלת בניגוד לדין כאשר היא מאפשרת זיכוי בשלב  
28 הניכוי במקור, הרי שממילא דין בקשת האישור להידחות, כאשר מכאן והלאה גם



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

- 1 במדינה גומלת לא יתאפשר זיכוי בשלב הניכוי במקור. כך, במקום שהתובענה הייצוגית  
2 תשפר את מצבם של חברי הקבוצה, היא דווקא תרע את מצבם.  
3 ואם טענת המבקש היא כי ההבחנה שהמשיבה עורכת בין מדינות גומלות למדינות  
4 שאינן גומלות לוקה בחוסר סבירות קיצוני, הרי שגם אם נמצא שמדיניות גבייתית  
5 מסוימת לוקה בחוסר סבירות, אין בכך כדי להפוך את הגבייה בהתאם לאותה המדיניות  
6 למנוגדת לדין, ויש לתקוף את חוסר הסבירות בתקיפה ישירה בבג"ץ. כמו כן, אל לו  
7 לבית המשפט להחליף את שיקול דעתה של הרשות המינהלית, אשר לה המומחיות  
8 ועליה הוטל להחליט בדבר, בשיקול דעתו שלו.  
9 לגופו של עניין, יש מקום להבחין בין מדינות גומלות ושאינן גומלות. למשיבה היכרות  
10 עם הדין הזר של מדינות גומלות. כך למשל, בסעיף 4(2) לאמנת ישראל-קנדה נקבע כי  
11 **"הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות יודיעו זו לזו על כל שינוי משמעותי**  
12 **שנעשה בדיני המסים שלהן"**. ההנחיה מופיעה גם באמנת המודל ובאמנות מס נוספות  
13 של ישראל. כמו כן, מתקיים קשר בין רשויות המס של מדינות גומלות שמאפשר לערוך  
14 בירורים נדרשים. גם האמון שניתן באסמכתאות ממדינות גומלות גבוה יותר. מקובל  
15 לראות בחתימה על אמנה כהבעת אמון במדינה האחרת.  
16 לעומת זאת, הדין הפנימי במדינות שאינן גומלות מוכר פחות למשיבה, הבירור האם  
17 המס ששולם להן תואם את הדין הפנימי מורכב יותר והעדרו של קשר ממוסד בין  
18 רשויות המס מקשה על עריכת בירורים. יש גם מדינות מסוימות שקשה להסתמך על  
19 אסמכתאות שמונפקות בהן. בנוסף, היקף הזיכוי שניתן כאשר מדובר במדינה שאינה  
20 גומלת הוא לעיתים גבוה יותר, משלא נחתמה אמנה שבה מוסכם על חלוקת "עוגת  
21 המס". גם בפקודה עצמה נקבעו בהקשרים שונים הבחנות בין מדינות גומלות ובין  
22 מדינות שאינן כאלה.
- 23 38. כאשר שאלה משפטית "טהורה" אינה שנויה במחלוקת בין הצדדים, וכל שנותר לדון  
24 הוא בזכאות קונקרטי של כל חבר בקבוצה – תובענה ייצוגית אינה הדרך היעילה  
25 וההוגנת להכרעה בנסיבות העניין.
- 26 39. למבקש אין עילת תביעה אישית מהטעם שבדוח המס לשנת 2019 הוא כלל לא ביקש  
27 החזר מס, וכן מאחר שהוא לא פנה לפקיד השומה בהתאם לתקנה 11 לתקנות הניכוי  
28 המקור, על מנת להקטין את שיעור המס שינוכה במקור.
- 29 40. ביחס לטענת המבקש כי רשות המיסים העניקה בעבר זיכוי בשלב הניכוי במקור, הן  
30 ביחס למדינה גומלת והן ביחס למדינה שאינה גומלת, בבדיקה שנערכה נמצא כי הנחיית







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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

1 המשיבה יושמה אך ביחס להכנסות ממדינות גומלות. מכל מקום, יוצא כי אף לשיטת  
2 המבקש האפשרות לערוך זיכוי בשלב הניכוי במקור בישראל יסודה בהנחיה ולא בדין.  
3 ברם, באותה הנחיה מצוין מפורשות כי היא נתונה לשיקול דעתה של נציבות מס הכנסה.  
4 כמו כן, כלל ידוע בדין המינהלי הוא כי "הפה שאסר הוא הפה שהתיר" ולהיפך,  
5 והמשיבה ממילא הייתה מוסמכת לשנות את עמדתה.  
6 41. חזקה על נישום שמשקיע בחו"ל, שהוא בדק את הוראות הדין הרלוונטיות, לרבות אצל  
7 איש מקצוע, ומשכך הוא גם מודע לזכותו לקבל זיכוי בגין מסי-חוץ. בניגוד לטענת  
8 המבקש, בחוזר מס הכנסה 26/2002 "הרפורמה במס הכנסה – זיכוי בגין מסי חוץ"  
9 (31.12.2002) פורסם "באלו מקרים מס מותר בזיכוי ובאילו לא". טענת המבקש לפיה  
10 הוא לא ידע כיצד מוסה בגין כל דיבידנד מוקשית, הואיל והוא צירף מסמך שקיבל  
11 מהבנק שבו פירוט בנוגע למס שנגבה בחו"ל ולמס שנגבה בישראל.

### דיון

12  
13 42. לאחר שעיינתי היטב בכתבי הטענות ובסיכומים ולאחר ששמעתי את הצדדים בדיון  
14 שנערך בפניי, אני סבורה כי דין בקשת האישור להידחות, הן משום שהמבקש נעדר עילת  
15 תביעה אישית, הן מהסיבה שאין אפשרות סבירה כי השאלות שבמחלוקת יוכרעו לטובת  
16 כלל חברי הקבוצה והן מאחר שתובענה ייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה  
17 במחלוקת בנסיבות העניין (וראו סעיפים 4 ו-8 לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006).

### המבקש נעדר עילת תביעה אישית

18  
19 43. תקנה 2(ד)(1) לתקנות הניכוי במקור קובעת, כי יש לנכות מס במקור בשיעור של 25%  
20 מהדיבידנדים שהתקבלו מהחברות הזרות. אין גם מחלוקת בין הצדדים כי המבקש לא  
21 הגיש בקשה להחזר המס שנוכה לגישתו ביתר (וזאת על אף שהגיש דוח מס לאותה  
22 השנה). אלא, שלטענת המבקש, כבר בשלב ניכוי המס במקור יש לזכותו עבור מלוא מסי  
23 החוץ ששילם, כלומר, עוד בשלב זה יש להשיב לו את המס שמנוכה לשיטתו בישראל  
24 ביתר.

25 44. דא עקא, שהדרך היחידה להשבת מס שנוכה במקור ביתר, היא באמצעות הגשת בקשה  
26 להחזר המס שנוכה ביתר. רק לאחר מכן, ניתן לפנות לבית המשפט באותו עניין. בית



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

- 1 המשפט העליון עמד על כך אך לאחרונה, בגדרי עע"מ 130/21 ג'קרי נ' מדינת ישראל  
2 רשות המיסים, פס' 21 (23.1.2023) (להלן: "עניין ג'קרי"):  
3 "על-פי סעיף 160 לפקודה, לא זו בלבד ש'אין החזר מס בלא הגשת דו"ח' (ראו: עניין  
4 שחר, בעמ' 306), אלא שבלא הגשת דו"ח – גם לא ניתן לפנות לבית המשפט בעניין  
5 זה... החלטת פקיד השומה בדבר החזר המס או אי-החזרו, שעליה ניתן לערער  
6 לבית משפט מחוזי, יכולה להינתן רק אחרי שתוגש בקשת השבה באמצעות דו"ח".  
7 לפיכך, שערו של בית המשפט יהיו פתוחים בפני תביעה להשבת מס ששולם ביתר  
8 רק כאשר התובע הגיש לפקיד השומה דו"ח בהתאם לאמור בסעיף 160(א)  
9 לפקודה, ואחרי שפקיד השומה החליט בבקשת ההשבה" (ההדגשות במקור –  
10 י"ס).
- 11 45. חשוב לציין, כי גם לו הייתי סבורה כי לא היה מקום לגבות את המס מלכתחילה, לא  
12 היה בכך לסייע למבקש: "בהקשר זה, אוסיף ואדגיש כי בעבר כבר נפסק שסעיף  
13 160(א) לפקודה חל גם במקרים בהם מבקש החזר לא היה חייב דבר לרשויות המס  
14 מלכתחילה... הסעיף אינו מבחין בין סוגים שונים של התעשרות, והוא נועד כאמור  
15 לחול במגוון רחב של מצבים: הן במקרים בהם נגבה מס בשיעור גבוה מהשיעור החוקי,  
16 והן במקרים בהם נגבה מס בהיעדר כל חבות שבדין" (עניין ג'קרי, פס' 28 ו-30).
- 17 46. לא מצאתי ממש בטענת המבקש, המפורטת בסעיף 27 לעיל, כי כוונת המחוקק  
18 המפורשת היא כי הזיכוי יינתן לנישום כבר בשלב הניכוי במקור ומבלי שהנישום יידרש  
19 להגשת בקשה להחזר מס. בכל הכבוד, פרשנות המבקש את הוראות החוק היא פרשנות  
20 דחוקה ומרחיקת לכת, שאין בה כדי ללמד על כוונת המחוקק, בוודאי שלא המפורשת,  
21 ביחס לאמור: סעיף 208 לפקודה הוסף על מנת להבהיר כי אם נישום בחר לוותר על  
22 הזיכוי הוא לא יוכל להפחיתו בשנה שלאחר מכן לפי ההסדר הקבוע בסעיף 205א  
23 לפקודה; ואילו סעיף 209 בוטל מכיוון שהיה בו הסדר ספציפי ביחס לפרק הזמן שבו יש  
24 להגיש בקשה לזיכוי, כאשר בהתאם להסדרים החדשים, שממילא אינם כוללים הגשת  
25 בקשה נפרדת ומובחנת לזיכוי, הסדר זה אינו רלוונטי עוד. אין בין הסעיפים הללו ובין  
26 כוונה של המחוקק להעניק את הזיכוי עוד בשלב הניכוי במקור ולא כלום. זאת בניגוד  
27 לתקנה 2(ד)(1) לתקנות הניכוי במקור, שהיא תקנה ספציפית ומפורשת שחלה בדיוק על  
28 המקרה דנן.



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

- 1 יתרה מזו, בדברי ההסבר בעמ' 823 להצעת החוק לתיקון מס' 132, נכתב כי "**זיכוי ממסי**  
2 **ישראל היא זכות הניתנת לנישום לפי בחירתו**". משמע, בניגוד לטענות המבקש, הזיכוי  
3 נתון לבחירה והוא לא אוטומטי.
- 4 47. ביחס לטענת המבקש, כי הוראות והתנהלות המשיבה בעבר התירו מתן זיכוי כנגד מלוא  
5 התשלום ששולם לרשות הזרה, בין אם למדינה גומלת ובין אם לאו, וכבר בשלב ניכוי  
6 המס במקור, אף אם אקבל פרשנותו זו של המבקש (ולא ברור שהדבר כך, וראו סעיף 42  
7 ואילך לבקשת האישור), הרי שאין בהוראות הללו כדי לכבול את עמדתה של המשיבה  
8 לנצח, ולמשיבה מותר לחזור בה אם היא סוברת כי טעתה בפרשנותה את הדין (בכפוף  
9 לטענות כגון הסתמכות וכדומה, שלא נטענו בהליך דנן). ממילא, לא המשיבה היא  
10 שקובעת את הדין, אלא החוק וההלכה. כמו כן, אם המשיבה פעלה בניגוד לדין בהתירה  
11 את מלוא הזיכוי ביחס למדינות גומלות עוד בשלב הניכוי במקור, הרי שהתרופה  
12 המתבקשת היא שלילת מתן הזיכוי בשלב זה, ולא מתן זיכוי גם ביחס למדינות שאינן  
13 גומלות.
- 14 48. גם לא מצאתי ממש בטענתו של המבקש, כי לא ידע ולא היה יכול לדעת על אפשרותו  
15 לבקש זיכוי על מסי החוץ ששילם במסגרת בקשה להחזר מס. הגבייה לא נעשתה  
16 במחשכים והגורם המנכה (הבנק בענייננו) יידע בדבר הגבייה וגובהה. כפי שהמבקש ידע  
17 לעמוד על זכויותיו במסגרת בקשת האישור, לרבות צירוף אסמכתאות המלמדות על  
18 סכומי המס שנוכו לו הן בישראל והן במדינות הזרות, הוא היה יכול לעשות כן גם בעבר  
19 ואם המבקש לא בקיא ברזי הפקודה ובחוקי המס (בדומה לכל אדם מן השורה), עליו  
20 להיעזר בבעל מקצוע המומחה לעניין. אין בטענת המבקש די כדי להסביר מדוע הוא לא  
21 פעל כהוראות הפקודה ועמד על השבת מסי החוץ ששילם במסגרת בקשה להחזר מס.
- 22 49. לאור האמור, אף אם אניח כי על המשיבה לזכות את הנישומים בגין מלוא המס ששולם  
23 למדינה זרה, בין אם היא מדינה גומלת ובין אם לא (ואין הדבר כך, כפי שאפרט להלן),  
24 יש להורות כך רק לאחר שהוגשה, ונדחתה, בקשה להחזר מס. אולם, כאמור, המבקש  
25 לא הגיש בקשה להחזר מס, כך שלא עומדת לו עילת תביעה אישית. יתרה מכך, המבקש  
26 הגיש דוח מס לשנת המס הרלוונטית, אולם עדיין הוא נמנע מלבקש החזר בגין המס  
27 שנגבה לשיטתו ביתר. כלומר, לא מדובר בנישום שאינו מתנהל ברגיל אל מול רשות  
28 המסים, אלא בנישום שלא הייתה כל מניעה כי יגיש בקשה להחזר המס במסגרת דוח



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

1 המס שהגיש. בהקשר זה אציין, כי גם עמדה בפני המבקש האפשרות להגיש בקשה  
2 להפחתת שיעור ניכוי המס במקור בישראל, בהתאם לתקנה 11 לתקנות הניכוי במקור.  
3 50. לסיכום חלק זה יפים דבריו של בית המשפט העליון בעניין ג'קרי :  
4 "סיכומו של דבר: מאחר שהמערער לא הגיש דו"ח לפי סעיף 160(א) לפקודה, הוא  
5 אינו רשאי לפנות לבית המשפט בתביעה אישית להשבת מס שלטענתו שולם בשמו  
6 ביתר – זאת, בין אם המס שולם על ידו במישרין, ובין אם המס שולם על ידי  
7 מעסיקו בדרך של ניכוי משכרו. בהתאם לכך, אין המערער רשאי להגיש תובענה  
8 ייצוגית בעניינו של תשלום היתר" (שם, פס' 37).

9 אין אפשרות סבירה כי השאלות שבמחלוקת יוכרעו לטובת כלל חברי הקבוצה

10 51. טענת המבקש שעומדת בלב בקשת האישור היא כי על המשיבה לזכות, עוד בשלב ניכוי  
11 המס במקור, את מסי החוץ ששולמו. המבקש אף הבהיר במפורש כי "בקשת האישור  
12 אינה עוסקת באי השבת המס שנגבה ביתר מקום בו מוגשת בקשה להחזר מס" (סעיף  
13 2 לסיכומי המבקש, ההדגשה במקור – י"ס).

14 52. אולם, כאמור לעיל, על מנת להשיב מס שנוכה במקור ביתר, תחילה יש להגיש בקשה  
15 להחזר המס שנוכה ביתר. רק לאחר מכן, ניתן לפנות לבית המשפט באותו עניין.

16 53. אם כן, המסקנה המתבקשת היא כי לא ניתן להגיש תביעת השבה ייצוגית כנגד רשות  
17 המסים הנוגעת, באופן אינהרנטי, להשבת כספים עוד בשלב ניכוי המס במקור, טרם  
18 הגשת בקשה להחזר מס (למצער כאשר הניכוי במקור כשלעצמו נעשה בסמכות). זאת  
19 משום שבאותו השלב עדיין לא התגבשה, ולא יכולה להתגבש, קבוצה שחבריה פעלו  
20 להשבת המס :

21 "האפשרות להגיש תביעת השבה ייצוגית בנוגע לגביית יתר של מס הכנסה פתוחה  
22 אפוא רק בפני קבוצה שחבריה פעלו כפי שמצווה סעיף 160(א) לפקודה, אך  
23 בקשותיהם נדחו – וזאת, כמובן, בכפוף ליתר תנאי הסף להגשתה של תובענה  
24 ייצוגית אשר נקבעו בחוק תובענות ייצוגיות" (עניין ג'קרי, פס' 32).

25 54. משכך, אין כל אפשרות סבירה שהשאלה שבמחלוקת תוכרע לטובת הקבוצה, וגם משום  
26 כך דין בקשת האישור לדחייה. לא בכדי, המבקש לא הצביע על מקור חוקי מפורש  
27 כלשהו לתמיכה בטענתו כי על המשיבה חלה חובה לזכות את הנישומים בגין מסי החוץ  
28 עוד בשלב הניכוי במקור, ורק בסיכומי התשובה מטעמו ניסה ללמד לראשונה, בדוחק,



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

1 על כוונת המחוקק. זאת כאשר מנגד, תקנה 2(ד)1 לתקנות הניכוי במקור קובעת  
2 במפורש כי יש לנכות במקור 25% מדיבידנד המשתלם מתושב חוץ.

3 55. יתרה מזו, אין כל אפשרות סבירה שהשאלה שבמחלוקת תוכרע לטובת הקבוצה, שכן  
4 לא מצאתי כי על רשות המסים לזכות את הנישום באופן אוטומטי וללא כל בחינה  
5 פרטנית בגין מלוא מס החוץ ששולם. זאת, הן מבחינה מהותית והן מבחינה מעשית.  
6 בהקשר זה, אני סבורה כי יש לחלק את הדיון בין מדינה גומלת ובין מדינה שאינה  
7 גומלת.

8 מדינה גומלת

9 56. מבחינה מהותית, המדינה הזרה היא שגבתה מהמבקש מס ביתר, בחריגה מהשיעורים  
10 המוסכמים באמנה, ואילו המשיבה, גבתה מס בהתאם לאמנה. במצב עניינים זה, אין  
11 כל הצדקה כי הקופה הציבורית בישראל היא שתממן באופן מובנה, מידי וגורף גביית  
12 מס ביתר שנעשתה על ידי מדינה זרה. המשיבה היא לא זו "שהתעשרה" מגביית היתר,  
13 וזיכוי בגין מלוא הסכום ששולם למדינה הזרה, לא יביא להשבת המצב לקדמותו, אלא  
14 לנזק למדינת ישראל ולקופה הציבורית.

15 57. המבקש טוען כי הגשת תביעה בישראל היא הדרך המעשית היחידה להשבת הכספים  
16 וכי על המדינה מוטל התפקיד להבטיח את קיום הוראות האמנה. בכל הכבוד, המבקש  
17 הוא שבחר להשקיע את כספו בחברה זרה, ואם באותה מדינה שבה הוא בחר להשקיע  
18 את כספו נגבה ממנו מס ביתר, לא על מדינת ישראל והציבור בכללותו לשאת בנזק,  
19 בוודאי שלא באופן אוטומטי. חלק משמעותי מהשיקולים הנוגעים לעשיית עסקים  
20 במדינה זרה הוא הרגולציה באותה המדינה והתנהלותה מול הנישומים בענייני מס.  
21 שומה על המבקש שיפעל כפי שהיה פועל בכל טענה אחרת כלפי המדינה הזרה.

22 58. המבקש טוען כי אין היתכנות כלכלית מעשית להגשת בקשה להחזר מס במדינות הזרות.  
23 לא מצאתי בכך ממש. כפי שהמבקש ידע לפתוח בהליכים ייצוגיים בישראל על מנת לגשר  
24 על ה"היתכנות הכלכלית" שבהגשת תביעה אל מול הנזק שנגרם לו, ביכולתו לבחון  
25 פתיחת הליך ייצוגי גם במדינה זרה. מה גם, שאומנם במקרה של המבקש מדובר בנזק  
26 קטן יחסית, אך לא מן הנמנע כי יש מקרים בהם הנזק הוא נכבד ומשמעותי, באופן



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

- 1 שמצדיק פתיחת הליך עצמאי בחו"ל. ממילא, קושי בניהול הליכים במדינה אחרת אינו  
2 מצדיק הגשת תביעה וקבלת סעד מגורם שלא גרם את הנזק, הן בהליך דן והן בכלל.
- 3 59. עוד יש להוסיף כי אין מחלוקת כי בקנדה נוכח מס במקור. בהגדרתו, ניכוי מס במקור  
4 הוא ניכוי ראשוני, כללי ושאינו סופי (וראו למשל פסי' 47 – 48 לעניין ג'קרי; וכן ע"מ  
5 (מחוזי ת"א) 55858-12-15 הראל נ' פקיד שומה גוש דן, פסי' 53 (22.2.2017), ערעור על  
6 פסק הדין נדחה בגדרי ע"א 4030/17 הראל נ' פקיד שומה גוש דן (3.7.2018)). הדעת  
7 נותנת כי כפי שבישראל מנוכה לעיתים מס במקור ביתר, אשר מושב באמצעות בקשה  
8 להחזר מס, כך גם במדינות זרות, ואין כל סיבה שהליכי החזר המס שנוכה במקור ביתר  
9 במדינה הזרה, יתבצעו דווקא בישראל, מטעמי נוחות ומתוך כספי הציבור בישראל.  
10 בניגוד לטענות המבקש, לא מדובר בניכוי מס שלא כדון, אלא בשיטה לגביית מס, שניתן  
11 לקבל החזר בגינה אם וכאשר נגבה מס ביתר. לפיכך, שלב קודם הוא לנסות לפנות  
12 לרשות הזרה לקבלת ההחזר, ורק במקרה שבו ישנה מחלוקת עקרונית ביחס להוראות  
13 האמנה או לסיווג ההכנסה, יש לפנות לרשות המסים בישראל על מנת שתברר האם נגבה  
14 מס שלא כדון תוך פתיחה בהליכי הסכמה הדדית. ויודגש בהקשר זה, כי לפי הוראות  
15 אמנת ישראל-קנדה, אין כל מניעה שקנדה תגבה מס במקור בשיעור העולה על השיעור  
16 המוסכם באמנה, והמס יושב לאחר מכן במסגרת בקשה להחזר מס.
- 17 60. לפיכך, מבחינה מהותית, החלק העודף שנוכה במקור על ידי הרשויות בקנדה לא מהווה  
18 "מס" ששולם לקנדה אלא תשלום וולונטרי, שכן לא מדובר במס סופי שצריך לשלם  
19 לרשות הזרה. ברור לי כי המבקש לא התנדב מלכתחילה לשלם מס ביתר, אולם מחדלו  
20 לפנות ולבקש מהרשויות בקנדה את החזר חלק המס שנגבה ממנו ביתר, הופך את אותו  
21 החלק לתשלום וולונטרי, בבחינת סופו מעיד על תחילתו. רק במקרה שבו לעמדת הרשות  
22 הזרה מדובר במס סופי שתואם לנסיבות המקרה הספציפיות, או אז מדובר ב"מס"  
23 שצריך לזכות בגינו, והשבה במקרה שכזה יכולה להיעשות רק לאחר בדיקה פרטנית של  
24 נסיבות המקרה.
- 25 61. ויוער, כי אמנות המס של ישראל, לרבות האמנה עם קנדה, מבוססות על אמנת המודל  
26 של ארגון ה-OECD (וראו למשל, ע"א 3687/20 לוי-באן משאבים בע"מ נ' מדינת ישראל,



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

1 רשות המיסים, פס' 1 (30.10.2022) או בג"ץ 2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה, פס'  
2 5 (23.6.2005), בה פורש המונח "שולם" (Paid), כ-"שולם בפועל בהתאם לאמנה":

3 "The amount of foreign tax for which a credit has to be allowed is the  
4 tax effectively paid in accordance with the Convention in the other  
5 Contracting State".

6 (אמנת המודל, עמ' C(23)-29 (עמ' 1063 לקובץ) וכן ראו עמ' M-62 (עמ' 92 לקובץ)).

7 62. בהתאם, אין כל רלוונטיות לטענות המבקש כי לשון החוק והאמנות תומכת בעמדתו.  
8 אף אם אקבל את פרשנותו הלשונית של המבקש, היא נכונה לאותם מקרים בהם מבוקש  
9 זיכוי על מס שמעצם טיבו ומהותו שולם כדין ועל פי חוק, ולא על תשלום ששולם ביתר  
10 כלאחר יד, אשר מלכתחילה לא נכנס לגדר מס. אציין לעניין זה כי כאשר נכתב בסעיף  
11 21(1)(א) באמנת ישראל-קנדה כי יש להפחית בקנדה את סכום המס "שיש לשלם  
12 בישראל" לעומת הפחתה בישראל של "סכום השווה למס ששולם בקנדה" (סעיף  
13 21(2)(א) לאמנה), הרי שהבחנה אפשרית היא בין מס ששולם בפועל ובין מס שיש חובה  
14 לשלמו אך לא שולם בפועל. אולם, בכל מקרה, על מנת שיהיה ניתן להתחשב במס  
15 ששולם בפועל, תחילה הוא צריך להיכנס לגדר מס, להבדיל מתשלום וולונטרי.

16 63. אחזור בהקשר זה על הדברים שכתבתי במסגרת ע"מ (מחוזי ת"א) 45306-02-17 פ.ק.  
17 גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון, פס' 70 (12.7.2021) (נכון למועד כתיבת פסק  
18 דין זה, ערעור על פסק הדין בעניין גנרטורים תלוי ועומד בגדרי ע"א 8382/21 פ.ק.  
19 גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון):

20 "לצורך העניין, ניתן לתאר מקרה בו נישום שילם לרשות מס זרה מס ביתר, עקב  
21 טעות טכנית שלו או אף בשל טעות של רשות המס הזרה. במצב עניינים שכזה, לא  
22 יכולה להיות מחלוקת שהמשיב לא צריך לזכות את הנישום עקב טעותו או מחדלו  
23 ואין כל סיבה שהציבור בישראל יינזק עקב כך. אם כן ברור הוא, כי לא כל מס  
24 ששולם מהווה מס לצורך זיכוי, ויש לבחון בכל מקרה לגופו, מהו מקור התשלום  
25 ביתר, האם לנישום הייתה ברירה שלא לשלם את המס ביתר, ובמה אותה ברירה  
26 הייתה כרוכה".



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

- 1 64. בנוסף, גם מבחינה מעשית, אין מקום לזכות עוד בשלב הניכוי במקור בגין מלוא מס  
2 החוץ ששולם. שכן ייתכן כי הנישום יבחר לפתוח בהליך במדינת החוץ להחזר המס  
3 שנגבה ממנו ביתר. במקרים שכאלו, חלף חיוב בכפל, הנישום יקבל זיכוי בכפל. משכך,  
4 עובר למתן החזר בישראל יש לבחון באופן פרטני האם סכום המס שנוכה במקור הוא  
5 אכן סכום המס הסופי ששולם או ישולם לרשויות הזרות.
- 6 65. בהקשר זה יצוין, כי הבקשה דן אומנם עוסקת במקרה שבו הנזק הנטען עומד על עשרות  
7 בודדות של שקלים, אולם, מה יהא כאשר הנזק הנטען יעמוד על סך של עשרות ומאות  
8 אלפי שקלים? האם גם אז סבור המבקש כי על המשיבה לזכות באופן אוטומטי את  
9 הנישום בגין המס ששולם בחו"ל ביתר, מבלי לבחון אם הוא הושב לנישום?
- 10 66. המבקש טוען בסעיף 3 לסיכומיו כי המשיבה מטילה על הנישום "את האחריות  
11 למעשיהן ומחדליהן של אותן מדינות עימן התקשרה ישראל באמנות". אלא, שהמבקש  
12 מבקש כי האחריות למעשיהן ומחדליהן של אותן מדינות גומלות תיפול על כתפי הציבור  
13 בישראל, וזאת לא ניתן לאשר. האחריות למחדליהן ולמעשיהן של המדינות הגומלות  
14 מוטלת על אותן המדינות, ועל הנישום למצות את ההליכים מולן, קודם שהאחריות  
15 תוטל על מדינת ישראל.
- 16 67. במשולש היחסים שבין הנישום, מדינת ישראל והמדינה הגומלת, אין להטיל אחריות על  
17 מדינת ישראל בעניינים שנובעים באופן בלעדי ממישור היחסים שבין הנישום ובין  
18 המדינה הגומלת. על הנישום להסדיר ענייניו ולמצות את ההליכים מול המדינה שגובה  
19 ממנו מס ביתר, טרם שניתן יהיה לזכותו בישראל.
- 20 68. אכן, אני סבורה כי יש מקרים בהם ראוי לזכות את הנישום בגין המס ששילם בפועל  
21 למדינה הזרה, גם אם הוא חורג מהוראות האמנה, על מנת שלא ימצא מצב בו הנישום  
22 משלם מס כפול על לא עוול בכפו. כך למשל במקרים בהם שורש המחלוקת הוא בהעדר  
23 הסכמה בין המדינות בדבר סיווג ההכנסה, וכאשר המדינה הזרה לא מוכנה להשיב את  
24 המס משום שלדידה הוא לא נגבה ביתר. כעקרון, יש למנוע מצב בו הנישום יישא על  
25 כתפיו את חוסר ההסכמה בין המדינות. אולם, כאמור, יש לבחון כל מקרה לגופו ולהבין  
26 מנין נובעת גביית היתר על ידי המדינה הזרה ואילו פעולות נעשו כדי להשיב את אותו  
27 המס. ייתכן כי בענייננו, פנייה פשוטה לרשות המסים הקנדית הייתה פותרת את העניין.





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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

- 1 אם המבקש היה נענה בשלילה, ניתן היה לבקש מרשות המסים כי זו תפנה לרשות  
2 המסים הקנדית לעמוד על פשר העניין, אך אפילו זאת המבקש לא עשה.
- 3 69. בכל הנוגע לטענת המבקש כי האמנה נועדה להקל על הנישום ולא להכביד עליו, ראוי  
4 להדגיש כי בענייננו, לא האמנה היא שמכבידה על הנישום, אלא התנהלות הרשות הזרה.  
5 "הכבדה" נעשית כאשר האמנה כשלעצמה היא מכבידה, למשל, כאשר לפי הדין הפנימי  
6 יש לשלם מס בשיעור 25% ואילו לפי האמנה יש לשלם מס בשיעור גבוה יותר, של 50%.  
7 אולם אם האמנה קובעת כי יש לשלם 20%, ואילו הרשות הזרה גובה מס במקור בשיעור  
8 גבוה מכך, לא האמנה היא שהכבידה, אלא הרשות הזרה.
- 9 70. הוא הדין ביחס לטענות בדבר תכלית האמנות. אכן, האמנה נועדה למנוע גביית מס  
10 בכפל. אלא שלא מתוקף האמנה נגבה המס הכפול, אלא כתוצאה מהתנהלות הרשות  
11 הזרה והנישום.
- 12 71. מן המקובץ עולה כי אין מקום לזכות באופן אוטומטי את הנישום: מבחינה מהותית,  
13 לא ראוי שהחזר מניכוי מס במקור, שאינו עולה כדי "מס חוץ" ששולם, ייצא מהקופה  
14 הציבורית בישראל ולא מהקופה הציבורית במדינה הזרה, שהיא זו שגבתה מלכתחילה  
15 את המס ביתר; ומבחינה מעשית, לא מן הנמנע שהנישום יקבל החזר מהמדינה הזרה,  
16 ולכל הפחות, קודם להחזר בישראל עליו להתחייב שהוא לא יקבל החזר מהמדינה  
17 הזרה.
- 18 72. מסקנתי דומה גם ביחס למדינות שלא נחתמה עמן אמנת מס, כפי שאפרט להלן.
- 19 מדינה שאינה גומלת
- 20 73. אומנם, במדינה שאינה גומלת אין הוראות אמנה שמגבילות את שיעור המס, וככלל, יש  
21 לזכות את הנישום בישראל בגין מלוא המס ששילם כדין. עם זאת, גם במדינות אלו,  
22 ייתכן שישולם מס ביתר בניכוי במקור או שלא על פי הוראות הדין הפנימי. במקרים  
23 שכאלו, אין מקום לחייב את מדינת ישראל בהחזר מס שנגבה ביתר, בוודאי שלא באופן  
24 אוטומטי וגורף. האמור נכון במיוחד מקום בו הנישום אינו חייב בהגשת דוח מס שנתי  
25 (כאשר הנישום שכיר למשל), כך שלפקיד השומה אין כל דרך לעקוב ולבחון האם שולם



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

- 1 המס הנכון. כאשר הזיכוי נעשה באופן אוטומטי ללא כל בקרה או פיקוח לאחר מכן על  
2 הכנסות ומיסוי הנישום, עלול להיגרם נזק משמעותי לקופת המדינה.
- 3 74. כמו כן, גם במדינות שאינן גומלות, לא מן הנמנע שמבחינה מעשית, הנישום יפעל לקבלת  
4 החזר המס ששולם ביתר במדינה הזרה.
- 5 75. לפיכך, גם במקרים שכאלו, יש לבחון את הנסיבות הפרטניות של תשלום המס למדינה  
6 הזרה, ואין מקום לזכות את הנישום בגין המס ששולם במלואו באופן אוטומטי.
- 7 76. יחד עם זאת, תקנה 11 לתקנות הניכוי במקור קובעת כי "פקיד השומה רשאי להתיר  
8 בכתב, כי ניכוי המס לפי תקנות אלה יוקטן, אם היה סבור שעלול להתהוות עודף  
9 מניכוי המס לפי השיעורים האמורים". בהתאם, אני סבורה כי טוב תעשה המשיבה  
10 אם תבחן לעומק באופן תדיר את תוצאות מדיניותה ביחס למדינות שאינן גומלות, ואם  
11 תגיע למסקנה כי כתוצאה ממדיניותה הנוכחית עלול להתהוות עודף מניכוי המס במקור  
12 במלואו (אף אם רק בקשר למדינות ספציפיות) ראוי שתפחית את ניכוי המס במקור  
13 בישראל בהתאם. כפי שהמשיבה מזכה, עוד בשלב ניכוי המס במקור, מס ששולם  
14 למדינות גומלות בהתאם להוראות האמנות השונות מכיוון ששיעור המס באותם  
15 המקרים הוא ברור, עליה לנהוג בדומה גם ביחס לתשלום מס וודאי למדינות שאינן  
16 גומלות.
- 17 77. כאמור, המשיבה אינה נדרשת להשיב מס שנגבה ביתר על ידי מדינות זרות באופן  
18 אוטומטי, אך עדיין, על המשיבה לפעול לטובת הנישומים ולמנוע ניכוי מס במקור  
19 בשיעור מקסימלי מקום שקיימת סבירות גבוהה כי הוא יזכה בשלב מאוחר יותר.
- 20 78. המשיבה טוענת כי יש הבדלים מעשיים בין מתן זיכוי למס ששולם למדינות גומלות ובין  
21 אי-מתן זיכוי למדינות שאינן גומלות, בשלב ניכוי המס במקור. לשיטתה, יש לה היכרות  
22 עם הדין הזר של מדינות גומלות; כאשר נחתמת אמנה מתקיים קשר בין רשויות המס;  
23 והאמון שניתן במסמכים ממדינות גומלות גבוה יותר; לעומת זאת, במדינות שאינן  
24 גומלות הדין הפנימי מוכר פחות למשיבה; העדרו של קשר ממוסד בין רשויות המס  
25 מקשה על עריכת בירורים; והאמון שניתן במסמכים ממדינות מסוימות שאינן גומלות  
26 אינו גבוה.



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

79. ככלל, אני מקבלת את ההבחנה שמבצעת המשיבה בין המדינות ואת הטענה העקרונית כי פערי המידע ביחס למדינות שאינן גומלות גדולים יותר, ובכל זאת, טוב תעשה המשיבה אם תשקול את העניין מדי פעם בפעם ותבחן היכן ניתן להקל עם הנישומים. בהקשר זה אציין שהגם שהטעמים שהציגה המשיבה בעינם עומדים, אין בהם כדי לשלול באופן מוחלט מתן זיכוי כלשהו ביחס למס ששולם למדינות שאינן גומלות, בוודאי שלא ביחס לכלל המדינות שאינן גומלות (וראו הדברים האמורים בעמ' 7, ש' 5 – עמ' 8, ש' 29 לפרוטוקול הדיון מיום 19.10.2022).

80. ויודגש, כי אין באמירותי אלו כדי להביא למסקנה כי יש לקבל את בקשת האישור ביחס לאותו חלק שייכתן כי המשיבה תעניק זיכוי בגינו גם במדינה שאינה גומלת. הדבר נתון לשיקול דעתו המקצועי של פקיד השומה, כאמור בתקנה 11 לתקנות המיסוי במקור, וכל עוד קיימים טעמים סבירים להבחין בין מדינה גומלת ובין מדינה שאינה גומלת, אין פסול בהתנהלות המשיבה (והשוו בג"ץ 637/89 חוקה למדינת ישראל נ' שר האוצר, פ"ד מו(1) 191, 205 (1991)). אך כפי שהמשיבה בחרה, וטוב שעשתה כך, לבוא לקראת הנישום ולזכות מס שנגבה במדינות גומלות כבר בשלב הניכוי במקור, כך ראוי שתעשה גם במקרים מסוימים בקשר למדינות שאינן מדינות גומלות, כאשר הדבר סביר ומוצדק.

### תובענה ייצוגית היא אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין

81. בנוסף אני סבורה, כי תובענה ייצוגית היא איננה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת. כאמור, לדידי, אין לזכות באופן אוטומטי וגורף בגין מלוא הסכום ששולם לרשות הזרה, ויש לבחון כל מקרה לגופו. כך, על מנת לקבוע האם יש להשיב לנישום את מלוא הסכום ששולם, על המשיבה לקבל מידע רלוונטי ושלם כגון, מדוע שולם מס ביתר? האם הנישום הגיש או מתכוון להגיש בקשה להחזר מס במדינה הזרה? ואם מדובר במדינה שאינה גומלת, מהו סכום המס הסופי שיש לשלם בהתאם להוראות הדין הפנימי של אותה מדינה? האמור נכון למקרים בהם מוגשת בקשה להחזר מס, ומקל וחומר הוא נכון גם לשלב ניכוי המס במקור, בו המשיבה חסרה כל מידע ספציפי.

82. יפים לענייננו הדברים האמורים בעניין ג'קרי, בפס' 55 :



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

ת"צ 20739-06-21 חוסטצקי ואח' נ' מדינת ישראל ואח'

1 "המערער מבקש להפוך את היוצרות ולחייב את רשות המיסים לערוך מיוזמתה  
2 שומות לחברי הקבוצה... עריכת שומות בדרך זו – על בסיס מידע חלקי בלבד – לא  
3 רק שאינה יעילה, אלא שהיא עשויה להוביל לטעויות בחישוב הזכאות להחזר  
4 המס. בכל הקשור להחזרי מס, מן הראוי לנקוט במשנה זהירות על-מנת להבטיח  
5 גביית מס אמת בזכרנו כי כספי המיסים נועדו לצרכי הציבור ולטובתו (ראו: עניין  
6 שחר, בעמ' 327). הדרך להחזר המס אשר נקבעה בפקודה נועדה להבטיח בקרה  
7 על הוצאת הכספים מהקופה הציבורית – כך שהחזרי מס יינתנו רק במקרים  
8 שיימצאו מתאימים לאחר בדיקה קפדנית של כל הנתונים הרלבנטיים. בנסיבות  
9 אלו, הדרישה להגיש בקשה מסודרת להחזר מס על גבי דו"ח מפורט, נוסף להיותה  
10 דרישה מחייבת על-פי הדין, נראית לי נחוצה לשם ניהול תקין של קופת המדינה".

11 83. סיכומם של דברים, בקשת האישור נדחית.

12 לאור העובדה שלא התקיימו דיוני הוכחות (אולם כן הוגשו סיכומי תשובה) ולאור זאת  
13 שייתכן כי תצמח תועלת לנישומים כתוצאה מבקשת האישור כאמור בפס' 76 לעיל,  
14 המבקש יישא בהוצאות המשיבה ובשכ"ט באי-כוחה על הצד הנמוך יחסית, בסך של  
15 20,000 ש"ח.

16

17

18

19

20

21

22

23

ניתנה היום, כ"ג אייר תשפ"ג, 14 מאי 2023, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

24

25