



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים מנהליים

ע"מ 46943-10-24

לפני: כבוד השופט דוד מינץ
כבוד השופט עופר גרוסקופף
כבוד השופט אלכס שטיין

המערער: יוסף אביגדור וייסנשטרן

נגד

המשיבה: מדינת ישראל - רשות המיסים

ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי מרכז בלוד בשבתו
כבית משפט לעניינים מנהליים מיום 13.8.2024 בת"צ 24341-06-17
06-17 שניתנה על ידי כבוד השופט שמואל בורנשטיין

תאריך הישיבה: י"א בשבט התשפ"ה (9.2.2025)

בשם המערער: עו"ד סביר רבין

בשם המשיבה: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט עופר גרוסקופף:

לפנינו ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי מרכז בלוד בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים (כב' השופט שמואל בורנשטיין) מיום 13.8.2024 בת"צ 24341-06-17, במסגרתה אושר ניהולה של תובענה כייצוגית נגד המשיבה (להלן: החלטת האישור).

רקע והשתלשלות העניינים

1. ביום 12.6.2017 הגיש המערער, מר יוסף אביגדור וייסנשטרן (להלן: התובע המייצג), בקשה לאישור ניהול תובענה כייצוגית נגד המשיבה, רשות המיסים (להלן: רשות המיסים או הרשות), לפי פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: חוק תובענות ייצוגיות): "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר [...]". (להלן: בקשת האישור). עניינה של בקשת האישור במצב הדברים הבא: עובדים עצמאיים נדרשים לשלם דמי ביטוח לאומי מדי שנה, בדרך של תשלום מקדמה על חשבון החוב, כאשר סכום התשלום המדויק נקבע רק בתום השנה (בהתאם לתקנות הביטוח הלאומי (מקדמות), התשמ"ד-1984). אם מתברר כי התשלום מראש נעשה בחסר – על המבוטח להשלימו בתום השנה; ואם הוא

נעשה ביתר – המוסד לביטוח לאומי משיב למבוטח את החלק שנגבה ביתר, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית (להלן: הקרן ו-התוספת, בהתאמה. שני אלו יכוננו יחדיו, להלן: ההחזר. השנה שבה שולמה המקדמה תכונה להלן: השנה ההיסטורית; והשנה שבה בוצע ההחזר תכונה להלן: השנה השוטפת). לצד זאת, סעיף 47א(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה) קובע כי עובד עצמאי רשאי לנכות מהכנסתו החייבת במס 52% מהסכום ששילם בשנת המס לביטוח לאומי (בשנה ההיסטורית).

בבקשת האישור נטען כי רשות המיסים גובה מנישומים, שלא כדין, מס הכנסה על שני רכיביו של סכום ההחזר. ביחס לגביית מס הכנסה על הקרן, נטען כי זו נעשית על אף שסעיף 47א(א) לפקודה איננו כולל מנגנון המתיר את מיסוי ההחזר במועד שבו הוא משולם (השנה השוטפת), וחרף העובדה שהשבת הקרן אינה בגדר "מקור הכנסה" חייב במס של הנישום (להלן: עילת השבת הקרן). ביחס לגביית מס הכנסה על התוספת, נטען כי זו נעשית בניגוד לסעיף 362(ה) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995, הקובע כי כאשר המוסד לביטוח לאומי משיב הפרשי הצמדה וריבית למבוטחים, הדבר אינו מהווה "הכנסה" לעניין פקודת מס הכנסה (להלן: עילת השבת התוספת).

2. ברקע בקשת האישור דנן מצוי הליך ייצוגי קודם שהתנהל נגד רשות המיסים, העוסק באותה סוגיה – אך ביחס לתקופה מוקדמת יותר. ההליך הקודם התייחס לשתי בקשות לאישור תובענות כייצוגיות שהוגשו ביום 27.11.2014 בידי מבקש אחד (שהינו רואה החשבון של התובע המייצג הנוכחי), אשר יוצג בידי בא-הכוח המייצג בהליך דנן. ביום 14.2.2017 אישר מותב בית המשפט קמא את ניהולן של בקשות אלו כתובענות ייצוגיות (ת"צ 57986-11-14 ות"צ 58029-11-14. להלן: עניין קירשבילום במחוזי). בהמשך, ביום 9.12.2019 ניתן פסק דינו של בית המשפט קמא בתובענות הייצוגיות, במסגרתו הן התקבלו באופן חלקי. ערעורים שהוגשו לבית משפט זה על פסק הדין נדחו ביום 1.5.2022 (ע"מ 624/20 וע"מ 637/20. להלן: עניין קירשבילום בעליון).

בעניין קירשבילום בעליון נקבע, בין היתר, כי סעיף 47א(א) לפקודת מס הכנסה מתיר לנישום ניכוי בשיעור של 52% מסכום דמי הביטוח שהוא שילם באותה שנת מס, והניכוי מחושב על בסיס הסכום ששולם על ידו – ולא על בסיס הסכום הסופי שהיה עליו לשלם, שמתברר כאמור רק בדיעבד, לאחר תום השנה ההיסטורית. לכן, בית המשפט קבע כי אין מקור סמכות חוקי המתיר לרשות המיסים לגבות מס על הקרן המוחזרת בשנה השוטפת – הגם שיש לגביית מס זו היגיון מיסויי. כן אושרה קביעת בית המשפט קמא ביחס להיקף הקבוצה המיוצגת בעילת השבת הקרן, כך שזו תכלול רק את הנישומים

שמדיניות הרשות (גביית מס על השבת הקרן בשנה השוטפת) הובילה לחיסרון כיס עבורם, בהשוואה למיסים שהיו מוטלים עליהם אילו תשלומי הביטוח הלאומי בשנה ההיסטורית היו מחושבים מלכתחילה בצורה נכונה, ובגובה חיסרון הכיס האמור (חיסרון כיס כזה יכול להיגרם, לדוגמה, בשל עלייה בשיעור המס השולי ששילם הנישום בשנה השוטפת, לעומת שיעור המס השולי ששילם בשנה ההיסטורית). במילים פשוטות, הקבוצה המיוצגת בעילה זו כוללת את הנישומים אשר שיטת הגביה שיושמה על ידי רשות המיסים גרמה להם נזק בהשוואה למס האמת שהיה עליהם לשלם, ובגובה חיסרון הכיס האמור (קבוצה זו תכונה להלן: הקבוצה המצומצמת). וזאת, להבדיל מכלל הנישומים אשר נגבה מהם מס ביתר בעקבות מדיניות רשות המיסים, ובגובה המס שנגבה בגין ההחזר (להלן: הקבוצה הכוללת). בתוך כך, בית המשפט העליון הבהיר כי לא נפל פגם בהחלטת בית המשפט קמא להגדיר את הקבוצה המיוצגת בעילת השבת הקרן כקבוצה המצומצמת בלבד, מכוחם של סעיף 20(ד)(1) לחוק תובענות ייצוגיות ושל סעיף 2 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 (להלן: חוק עשיית עושר), המתיר מתן פטור, מלא או חלקי, מהשבה, כאשר הזכייה לא הייתה כרוכה בחיסרון המזכה או בהתקיים נסיבות העושות את ההשבה בלתי-צודקת. הטעם להגבלת ההשבה, כך הוסבר, נעוץ בפגיעה הקשה שעשויה להיגרם לקופה הציבורית לו תוגדר הקבוצה המיוצגת כקבוצה הכוללת; ובעובדה שלא נגרם לכל חברי הקבוצה הכוללת חיסרון כיס כתוצאה ממדיניות רשות המיסים. לשלמות התמונה, יוער כי בעניין קירשבלום במחוזי נקבע כי קבוצת התובעים בעילת השבת התוספת (דהיינו מיסוי הפרשי ההצמדה והריבית) היא הקבוצה הכוללת, ועל כך לא הוגש ערעור.

3. לאחר שהרשות הגישה תשובה לבקשת האישור דנן, והתובע המייצג הגיב לה, הורה בית המשפט קמא על התליית הדיון בבקשה עד למתן פסק דין בעניין קירשבלום בעליון ובדנ"מ 8626/17 מנירב נ' רשות המיסים (להלן: עניין מנירב), שזיקתו להליך תפורט להלן. לאחר שניתנו פסקי דין בתיקים אלו, ונוכח דחיית עמדת רשות המיסים בפסק הדין בעניין קירשבלום בעליון ביחס למדיניות המיסוי שנקטה בה, מסרה האחרונה כי היא מסכימה שיש לקבל את בקשת האישור. עם זאת, שני עניינים נותרו במחלוקת בין הצדדים – הגדרת הקבוצה; ותקופת ההשבה (להלן: השאלות שבמחלוקת). בנוגע להגדרת הקבוצה, השאלה היא האם ביחס לעילת השבת הקרן יש להגדיר את הקבוצה בדומה לקביעה בעניין קירשבלום בעליון, קרי הקבוצה המצומצמת, או שישנה הצדקה בנסיבות העניין להרחיבה לקבוצה הכוללת. אשר לתקופת ההשבה, השאלה היא האם יש להעמידה על התקופה שתחילתה ביוני 2015 (24 חודשים לפני הגשת בקשת האישור, בהתאם לסעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות) וסיומה בשנת המס 2021 (כולל שנת מס זו), או שמא

יש להאריכה כך שתכלול גם נישומים אשר עילת תביעתם נולדה לאחר המועד שבו הוגשה בקשת האישור, ועד למתן ההחלטה בבקשה.

4. על רקע זה, ובהתאם להחלטת בית המשפט קמא מיום 30.1.2024, הגיש התובע המייצג את עמדתו בשאלות שבמחלוקת. אשר להגדרת הקבוצה – התובע המייצג סבור כי הקבוצה המיוצגת בשתי העילות צריכה להיות הקבוצה הכוללת. לטענתו, רשות המיסים פעלה בחוסר תום לב לאחר שניתן פסק הדין בעניין קירשבולום במחוזי, שעה שהמשיכה בגביית המס בגין ההחזר. לכן, לא ניתן להעניק לה את ההגנה הקבועה בסעיף 2 לחוק עשיית עושר – וכנגזר מכך, אין לצמצם את קבוצת התובעים ולהשיב את הסכומים שנגבו שלא כדין רק לחברי הקבוצה המצומצמת. עוד טען התובע המייצג, כי לא ניתן לומר שלא נגרם חיסרון כיס לנישומים בקבוצה הכוללת – שהרי כל המס שנגבה על ההחזר נגבה ללא סמכות, ולפיכך מהווה חיסרון כיס. ובכל מקרה, נטען כי רשות המיסים כלל לא התייחסה במסגרת תשובתה לבקשת האישור לתחולת סעיף 2 לחוק עשיית עושר, ובהתאם לא הוכיחה כי המקרה דנן מצדיק את יישומו. בהמשך לכך, נטען כי יש לפרש את הפטור מחובת השבה הקבוע בסעיף 2 לחוק עשיית עושר בצמצום, בפרט נוכח קיומן של הגנות נוספות העומדות לרשות במסגרת הליך ייצוגי. בנוגע לתקופת ההשבה, נטען כי בהתאם להלכה שנקבעה בעניין מנירב יש להאריכה עד למתן ההחלטה בבקשת האישור, כך שהיא תכלול גם את שנות המס 2022 ו-2023, וזאת מאחר שלטענת התובע המייצג רשות המיסים לא חדלה בתקופה זו מגביית מס על ההחזר.

5. רשות המיסים הציגה עמדה אחרת ביחס לשאלות שבמחלוקת. בנוגע להגדרת הקבוצה, הרשות טענה, בעיקרם של דברים, כי אין הצדקה לסטות מקביעת בית המשפט בעניין קירשבולום בעליון, שמצא כי נכון לכלול בקבוצה המיוצגת בעילת השבת הקרן את חברי הקבוצה המצומצמת בלבד. נוסף על כך, נטען כי הרחבת הקבוצה לקבוצה הכוללת תחייב הוצאת כספים משמעותית מהקופה הציבורית – וכל זאת כדי להיטיב את מצבם של נישומים שלא נגרם להם חיסרון כיס לעומת מס האמת שהיה עליהם לשלם. בהתייחס לאפשרות כי תינתן לרשות הגנה מכוח חוק עשיית עושר, נטען, בין היתר, כי כל טענות רשות המיסים במסגרת עניין קירשבולום בעליון רלוונטיות גם להליך דנן; וכי הרשות נדרשת להעלותן רק במסגרת כתב ההגנה (דהיינו לאחר שתינתן החלטת האישור). לגופו של עניין, רשות המיסים גרסה כי סעיף 2 לחוק עשיית עושר חל במצב שבו השבה תפגע בכלל הציבור, דוגמת מצב שבו תידרש הרשות להשיב את המיסים שגבתה מחברי הקבוצה הכוללת. אשר לתקופת ההשבה, רשות המיסים הבהירה כי שינתה את התנהלותה לאחר מתן פסק הדין בעניין קירשבולום בעליון, שניתן ביום 1.5.2022, ומשכך לשיטתה

אין מקום להרחיב את הקבוצה המיוצגת מעבר לשנת המס 2021. בתוך כך, נטען כי ככל שהיו מקרים בהם פעלה הרשות בשנת המס 2022 ואילך בניגוד לקביעות בעניין קירשבלום בעליון, הרי שמדובר במקרים חריגים אשר אינם מעידים על מדיניות כלשהי, ואינם מצדיקים את הרחבת הקבוצה המיוצגת.

החלטת האישור

6. ביום 13.8.2024 ניתנה החלטת האישור, במסגרתה אושר ניהולה של התובענה כייצוגית, תוך אימוץ עמדת רשות המיסים באשר לשאלות שבמחלוקת, וכן נפסק שכר טרחה לבא-הכוח המייצג בסך 20,000 ש"ח. אשר לגודל הקבוצה, בית המשפט קמא ציין כי התובע המייצג התמקד בטענה כי רשות המיסים פעלה באופן פסול ויהיר כאשר התעלמה מהאמור בעניין קירשבלום במחוזי. אולם, לגישת בית המשפט קמא, יש להקנות בנסיבות העניין משקל רב לשיקול הנוגע לשמירה על הקופה הציבורית, ובפרט כאשר לא נגרם לחברי הקבוצה הכוללת חיסרון כיס ממשי בשל התנהלות הרשות. משכך, וכדי לחסוך בעלויות הכבדות הכרוכות באיתור הנישומים והשבת הכספים אליהם, הוגדרה הקבוצה המיוצגת כקבוצה המצומצמת בלבד. בכלל האמור, בית המשפט קמא הדגיש כי רשות המיסים נקטה בפעולות שונות על מנת להתאים את הגבייה המבוצעת על ידי לקביעות בעניין קירשבלום בעליון; ולא נראה שהיא פועלת בחוסר תום לב, או מתוך התעלמות גורפת מהקביעות השיפוטיות בנדון – על אף שבתחילה נמנעה מליישם את האמור בעניין קירשבלום במחוזי, תוך שתלתה יהבה בערעור שהגישה. על רקע האמור, בית המשפט קמא קבע כי אין לשלול מרשות המיסים את ההגנה הקבועה בסעיף 2 לחוק עשיית עושר, ובהתאם קבע כי אין להרחיב את הקבוצה המיוצגת כך שתכלול את חברי הקבוצה הכוללת. יצוין, כי בית המשפט קמא לא התייחס במפורש בהחלטת האישור לקבוצה המיוצגת ביחס לעילת השבת התוספת. אשר לתקופת ההשבה, בית המשפט קמא אימץ את עמדת רשות המיסים, וקבע שאין להאריך תקופה זו, כפי שביקש התובע המייצג, מעבר לשנת 2021 ואילך. זאת, משום שלא הוכח כי רשות המיסים המשיכה בביצוע הגבייה הבלתי חוקית בפרק זמן זה. להיפך – רשות המיסים "ביצעה את כל הפעולות הדרושות על מנת להטמיע את הנהלים וההנחיות" בהתאם לקביעות בעניין קירשבלום בעליון (פסקה 22 להחלטת האישור).

7. להשלמת התמונה יצוין כי ביום 18.11.2024 – לאחר שהוגש הערעור דנן – נערך דיון לפני בית המשפט קמא, במסגרתו הציע בית המשפט, והצדדים קיבלו, כי הקבוצה המיוצגת לעניין עילת השבת התוספת (להבדיל מעילת השבת הקרן) תכלול את

כלל הנישומים שנגבה מהם מס בגין התוספת (הפרשי הצמדה וריבית) לקרן (קרי, כי הקבוצה המיוצגת ביחס לעילת השבת התוספת תהיה הקבוצה הכוללת. ראו סעיף 2 להחלטת בית המשפט קמא מיום 18.11.2024 וכן סעיף 4 להודעת הרשות מיום 4.12.2024). להצעה זו ניתן תוקף ביום 23.12.2024; והדבר בא לידי ביטוי, בין היתר, במסגרת הפרסום בעיתונות על החלטת האישור (ראו הודעת התובע המייצג מיום 6.2.2025). נוכח הסכמות אלה, הטענות שהעלה התובע המייצג בערעור בנוגע להגדרת הקבוצה בעילת השבת התוספת – התייתרו.

הערעור דנן וההליך בבית משפט זה

8. הערעור שלפנינו מתמקד באופן קביעת הקבוצה המיוצגת לעניין עילת השבת הקרן. לזו טענות התובע המייצג במסגרת הערעור הוא כי בית המשפט קמא שגה בכך שקבע כי עומדת לרשות המיסים ההגנה הקבועה בסעיף 2 לחוק עשיית עושר; ובהתאם, בכך שהגדיר את קבוצת התובעים בעילת השבת הקרן כקבוצה המצומצמת, ולא כקבוצה הכוללת. בתוך כך, התובע המייצג טוען, בין היתר, כי רשות המיסים התמידה במשך תקופה ארוכה בגבייה הבלתי-חוקית, תוך שהיא מודעת להפרת הדין, ומשכך נסיבות ההליך דנן שונות מעניין קירשבלום בעליון (שם אושרה, כאמור, הגדרת הקבוצה המיוצגת כקבוצה המצומצמת בלבד); כי נקודת המוצא היא השבת מלוא הסכום שנגבה שלא כדין, למעט במקרים נדירים וחריגים במיוחד, וזאת בייחוד לאור ההגנות הרבות האחרות הניתנות לרשות ציבורית בהליך הייצוגי; כי אין קושי מעשי לאתר את חברי הקבוצה הכוללת ולהשיב להם את כספי הגבייה שלא כדין; כי לא הונחה תשתית ראייתית ראויה באשר לפגיעה התקציבית האפשרית ברשות; וכי בית המשפט העניק באופן שגוי משקל מכריע לשיקול השמירה על הקופה הציבורית, על פני שיקולים אחרים, כגון ההגנה על שלטון החוק. עוד טוען התובע המייצג, כי הותרת החלטת האישור על כנה תתמרץ רשויות להמשיך בגביית כספים שלא כדין במשך שנים ארוכות, ולהסתמך על הפטור הקבוע בחוק עשיית עושר; וכי הדבר אף יפגע בתמריץ להגיש נגדן תובענות ייצוגיות.

יצוין, כי לצד הערעור דנן הוגשה גם, "למען הזהירות", בקשת רשות ערעור (בר"מ 6823-10-24). אולם, מאחר שטענות התובע המייצג נסובות על עניינים שנדחו בהחלטת האישור, הרי שביחס אליהם מדובר בפסק דין חלקי ולפיכך עומדת לו זכות ערעור. על כן, בהסכמת הצדדים, בקשת רשות הערעור נמחקה בהחלטתי מיום 9.2.2025.

9. ביום 9.2.2025, קיימתי דיון קדם-ערעור בהליך, ובמהלכו חזר התובע המייצג על עיקרי טיעונו שבכתב. מן העבר השני, בא-כוח רשות המיסים הדגיש, בין השאר, כי הרשות תיקנה את התנהלותה לאחר שניתן פסק הדין בעניין קירשבולום בעליון; והוסיף כי בשנת 2025 נכנס לתוקף תיקון לפקודת מס הכנסה, המתיר לרשות לגבות מס הכנסה מרכיב הקרן (סעיף 40 לחוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2023 ו-2024), התשפ"ג-2023). בתום הדיון, לאחר ששוקפו לתובע המייצג הקשיים שבערעורו, הומלץ לו שלא לעמוד עליו.

10. ביום 5.3.2025 הודיע התובע המייצג כי הוא עומד על הערעור. בהודעתו, התובע המייצג שב ומדגיש כי סעיף 47א(א) לפקודה איננו מתיר לרשות המיסים לגבות מס בגין רכיב הקרן, ולכן מדובר בגביה שנעשתה שלא כדין ביחס לכלל הנישומים (ולא רק ביחס לקבוצה המצומצמת). בשים לב לכך, התובע המייצג מוסיף כי אין בסיס לעמדה לפיה לא נגרם חיסרון כיס לחברי הקבוצה הכוללת, שהרי כל חברי קבוצה זו נפגעו בשיעור המס שנגבה מהם בגין הקרן ללא הסמכה בפקודה. לבסוף, טוען התובע המייצג כי המחוקק, בקביעת ההסדר מושא ההליך, העדיף שיקולי יציבות ויעילות על פני שיקולי מיסוי אמת, בבחינת "אמת או יציב – יציב עדיף" (סעיף 4 להודעת התובע המייצג).

דיון והכרעה

11. לאחר שעיינתי בטענות התובע המייצג, ושמעתי את טיעוני הצדדים בישיבת קדם הערעור מיום 9.2.2025, אני סבור כי יש לעשות שימוש בסמכות הקבוצה בתקנות 138(א)(1) ו-3 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018, ולדחות את הערעור אף מבלי להידרש לתשובת רשות המיסים בכתב – וכך אמליץ לחבריי כי נעשה.

12. כאמור, טענתו העיקרית של התובע המייצג היא כי בית המשפט קמא שגה בכך שהגדיר את הקבוצה המיוצגת בעילת השבת הקרן כקבוצה המצומצמת. אין בידי לקבל טיעון זה. כפי שהוזכר לעיל, אותה סוגיה בדיוק הובאה על ידי התובע המייצג בעניין קירשבולום בעליון להכרעת בית משפט זה, ונפסק בה כי "[אין] מקום להתערב בהחלטת בית המשפט המחוזי לצמצם את הקבוצה המיוצגת". ההנמקה שניתנה לעניין זה על ידי השופטת ענת ברון היא כדלהלן:

מקום שבו תובענה ייצוגית מופנית כלפי רשות ציבורית, על בית המשפט לשקול את השלכותיה של התובענה הייצוגית על הרשות, ובתוך כך האפשרות כי פסיקת

פיצויים או השבה בשיעור גבוה עלולים להוביל לפגיעה משמעותית בקופה הציבורית, וביכולתה של הרשות למלא אחר תפקידיה הציבורית ולתת שירות לציבור בתחומים שעליהם היא אמונה. מנגד, על בית המשפט לקחת בחשבון שיקולים נוספים כגון עוצמת הפגיעה בשלטון החוק, התנהגות הצדדים, פערי הכוחות ביניהם, ועוד. בית המשפט יכול להידרש לשיקולים אלה הן במסגרת סעיף 20(ד)(1) לחוק תובענות ייצוגיות, הן במסגרת סעיף 2 לחוק עשיית עושר.

בית המשפט המחוזי נתן דעתו מחד גיסא לכך שרשות המיסים פעלה בחוסר סמכות ויישמה מנגנון מיסוי שאינו מעוגן בלשון החוק, ומאידך גיסא לכך שמדובר בתביעת השבה כנגד רשות ציבורית ולפגיעה מסתברת בקופה הציבורית כתולדה מפסק דין שיורה על השבה מלאה. במכלול הדברים, בית המשפט מצא לנכון להורות על השבה חלקית, על דרך של צמצום הקבוצה המיוצגת, תוך שנתן דעתו לכך שלא כל חברי הקבוצה המקורית ניזוקו ממעשי הרשות ולא נגרם להם חסרון כיס. תוצאה זו היא מאוזנת ונכונה, ולא מצאנו מקום להתערב בה (שם, בפסקה 15; האסמכתאות הושמטו).

13. הדברים שנאמרו בשעתו יפים לכאורה גם לענייננו, שהרי מדובר באותה תובענה ייצוגית עצמה, המתייחסת אך לתקופות גביה שונות. אלא שלשיטת התובע המייצג בכל זאת יש מקום לסטות מאשר נקבע בעניין קירשבולום בעליון במקרה דנן. וכל כך למה? מאחר שהתובענה הייצוגית דנן הוגשה לאחר מתן פסק הדין בעניין קירשבולום במחוזי, ועל כן סובר התובע המייצג כי יש לייחס לרשות המיסים חוסר תום לב בכך שלא שינתה את התנהלותה בעקבות החלטה שיפוטית זו, באופן המונע ממנה לטעון כי יש לצמצם את הקבוצה גם בהליך הנוכחי, באותו האופן שנעשה בעניין קירשבולום בעליון. טיעון זה אינו משכנע בעיניי, וזאת ממספר טעמים שיפורטו להלן.

ראשית, התקופה אליה מתייחסת התובענה דנן משתרעת מתחילת יוני 2015 (שנתיים לפני מועד הגשת בקשת האישור) ועד לסוף שנת 2021. ואולם, כאמור, פסק הדין בעניין קירשבולום במחוזי ניתן ביום 14.2.2017. פשיטא, כי ביחס לחלקה הראשון של התקופה (יוני 2015 – פברואר 2017) לא ניתן לטעון לכול שונות בין ההליכים, שכן מדובר בהתנהלות שקדמה למתן החלטה שיפוטית בנושא.

שנית, כמובהר, רשות המיסים לא השלימה עם ההחלטה בעניין קירשבולום במחוזי, אלא הגישה עליה ערעור לבית משפט זה. בכך פעלה למיצוי זכויותיה הדיוניות, כשם שנהג גם התובע המייצג באותו הליך. ודוק, הגשת ערעור כשלעצמה איננה מקנה

לרשות המיסים הגנה מפני אחריות ב"תקופת הביניים" (התקופה שמתחילה במתן פסק הדין מושא הערעור ומסתיימת עם מתן פסק הדין בערעור), ועל כן בדין היא נתבעת בהליך הנוכחי ביחס לתקופה זו. ואולם, מכאן ועד למסקנה הגורפת כי הימנעות הרשות מליישם את פסק הדין שניתן בבית המשפט המחוזי (עניין קירשבלום במחוזי) לאלתר עולה לכדי חוסר תום לב, השולל ממנה הגנות שמקנה לה הדין – רחוקה הדרך. לא למותר לציין בהקשר זה, כי לפי קביעת בית המשפט קמא, משניתן פסק הדין בעניין קירשבלום בעליון ביום 1.5.2022, פעלה רשות המיסים במהירות על מנת ליישמו, וכבר משנת המס 2022 נמנעה מלפעול לפי הפרקטיקה שנקבעה כבלתי חוקית באופן חלוט. מכאן, שקשה לייחס לרשות המיסים התנהלות בחוסר תום לב ביחס להתדיינות דנן, בוודאי לא מהסוג המונע ממנה הגנות הקבועות בדין.

שלישית, כפי שהובהר בעניין קירשבלום בעליון, ביסוד הגבלת הקבוצה עומדת השאיפה לאזן בין האינטרס הציבורי שבהגנה על הקופה הציבורית, לבין אינטרסים העומדים ביסוד ההליך הייצוגי, ובראשם אכיפת הדין והגנה על זכויות חברי הקבוצה (ראו בהקשר זה: ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פ"ד ס(4) 545, 588 (2006); דנ"א 7398/09 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית, פסקאות 46-51 (14.4.2015) (להלן: עניין עיריית ירושלים); ע"א 4708/14 י.ח דמרי בניה ופיתוח בע"מ נ' המועצה המקומית גן יבנה, פסקה 24 והאסמכתאות שם (24.8.2015)). אף אם נניח כי המשקל המונח בצד תכליות התובענה הייצוגית הוכבד במידת מה בעקבות מתן פסק הדין בעניין קירשבלום במחוזי, אין בתוספת זו כדי להטות את המאזניים לכיוון פגיעה כה חמורה בקופה הציבורית, כפי שמתבקש במסגרת הערעור דנן. וזאת יש לדעת: הפערים, בהיבט הכספי, בין הקבוצה הכוללת לקבוצה המצומצמת משמעותיים במיוחד. לפי תצהיר נציגת רשות המיסים (שצורף כנספח 6 לערעור), סכום המס העודף שנגבה מהקבוצה הכוללת במהלך התקופה עומד על כ-164 מיליון ש"ח. מנגד, סכום המס העודף שנגבה מהקבוצה המצומצמת עומד על כ-22.3 מיליון ש"ח בלבד – כאשר רובם המכריע של הסכומים נובעים מעילת השבת הקרן, שכן סכום המס שנגבה בעילת השבת התוספת מהקבוצה הכוללת עומד על כ-629 אלף ש"ח. בהינתן האמור, סבורני כי בצדק בית המשפט קמא נתן לשיקול השמירה על הקופה הציבורית משקל מכריע בבואו להחליט על גודל הקבוצה. אם תאמר אחרת, הרי שבשל ההחלטה להעמיד את הכרעת בית המשפט קמא למבחן ערכאת הערעור (ולא לפנות כבר אז להליך של תיקון חקיקה, כפי שנעשה לאחר מתן פסק הדין בעניין קירשבלום בעליון) נמצא גורעים מהקופה הציבורית סכום של כ-142 מיליון ש"ח לטובת קבוצת נישומים שלא נגרע ממנה דבר (בהשוואה למס האמת בה היה עליה לשאת) – ולכך קשה להסכים (להרחבה בדבר החשיבות הנתונה

לשיקול השמירה על הקופה הציבורית במסגרת תובענות ייצוגיות, ראו: רע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' טיומקין, פסקה 23 (13.2.2011); עע"מ 6687/11 מדינת ישראל נ' אבוטבול, פסקאות 20-22 (25.12.2012); דנ"מ 5519/15 יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ, פסקה 40 לפסק דינה של הנשיאה חיות והאסמכתאות שם (17.12.2019); עע"מ 603/24 עיריית ראשון לציון נ' נחום, פסקה 14 (25.3.2024).

הערה: צמצום הקבוצה משמעו לא רק שהושמטו ממנה נישומים שלא נגרם להם כל נזק לעומת תחשיב מס אמת, אלא שגם ביחס לנישומים להם נגרם נזק (ועל כן הם חברי הקבוצה המיוצגת), חושב הפיצוי על פי הפער בין המס כפי שחושב בפועל לבין מס האמת שאותם נישומים היו צריכים לשלם. כתוצאה מכך, ההבדלים בהגדרות הקבוצה אינם מתבטאים רק, ואפילו לא בעיקר, במספר חברי הקבוצה (לפי תצהיר נציגת רשות המיסים בקבוצה המורחבת 376,343 מקרים בעוד שבקבוצה המצומצמת 153,715 מקרים), אלא גם, בפער שבין החזר מלוא המס שחושב בגין הקרן לבין החזר הפרשי הגביה בגין רישום הקרן כהכנסה בשנה השוטפת לרישומה כהכנסה בשנה ההיסטורית בצירוף הפרשי הצמדה וריבית (מתצהיר נציגת רשות המיסים עולה כי ההחזר הממוצע של מלוא המס בגין הקרן למקרה הוא בגובה של כ-434 ש"ח, בעוד שההחזר הממוצע של הפרש הגביה למקרה הוא בגובה של כ-141 ש"ח).

14. המסקנה המתבקשת מהדיון לעיל, היא כי צדק בית המשפט קמא בקביעתו כי אין הצדקה בענייננו לחרוג מנוסחת האיזון שנקבעה בעניין קירשבולום בעליון. נוסחה זו נותנת, במסגרת ההליך הייצוגי, ביטוי הולם לשני השיקולים העיקריים שעומדים על הפרק – אכיפת הדין והגנת זכויות הנישומים מזה, וההגנה על התקציב הציבורי מזה. באיזון בין השניים, הנוסחה מובילה לתוצאה ראויה והוגנת: רשות המיסים חויבה בהשבה גם לגבי רכיב הקרן, אך זאת רק ביחס לאותם נישומים שנגרם להם חיסרון כיס בהשוואה לקריטריון של תשלום מס אמת, ורק בגובה גביית היתר לעומת מס האמת (ראו והשוו: עניין עיריית ירושלים, בפסקה 54; עע"מ 6324/19 רחמים נ' עיריית רעננה, פסקה 10 (5.1.2021)).

15. טוף דבר: אם תישמע דעתי, נדחה את הערעור. בנסיבות העניין, אציע כי התובע המייצג יישא בהוצאות לטובת אוצר המדינה בסכום מתון של 5,000 ש"ח.



עופר גרוסקופף
שופט

השופט דוד מינץ:

אני מסכים.



דוד מינץ
שופט

השופט אלכס שטיין:

אני מסכים.




אלכס שטיין
שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט עופר גרוסקופף.

ניתן היום, י"א תמוז תשפ"ה (07 יולי 2025).



אלכס שטיין
שופט



עופר גרוסקופף
שופט



דוד מינץ
שופט