



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מבקש מיכאל גומברג
ע"י ב"כ עוה"ד עמנואל גרוס ואורי פלד

נגד

משיבה רשות המיסים
ע"י ב"כ עו"ד קרן יזדי-סופר

החלטה

1
2
3

פתח דבר

1. לפניי בקשה מתוקנת לאישור תובענה כייצוגית, בהתאם להוראות חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו – 2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות"), שעניינה בטענה לפיה המשיבה מנפיקה אישורי "תיאום מס" המביאים לגביית מס ביתר, וזאת כפועל יוצא מהחלטת המשיבה לעגל את שיעור המס שיש לנכותו מההכנסה לאחוז השלם הקרוב, מבלי שהדבר מובא לידיעת הנישומים.

2. המשיבה, מנגד, טוענת כי אישורי תיאום המס ממילא מונפקים על בסיס הערכת העובד את הכנסתו הצפויה מהמעסיק העיקרי ומהמעסיקים הנוספים, כי אין בעיגול אחוז הניכוי, שלעיתים מוביל לגביית יתר ולעיתים לגביית חסר, משום גביית מס שלא כדין, כאשר ממילא העובד רשאי להגיש בסוף השנה, ועל בסיס הכנסותיו בפועל, דו"ח לשם קבלת החזר מס אם וככל ששילם מס ביתר.

הרקע הנדרש והשתלשלות ההליך

3. בחודש יולי 2018 הגיש המבקש לפקיד השומה בקשה לתיאום מס ולקבלת נקודות זיכוי בגין תואר אקדמי. המבקש הצהיר על הכנסה עיקרית צפויה בסך 124,000 ₪ והכנסה ממשכורת צפויה נוספת בסך 45,000 ₪. בהתאם לכך הוצאו למבקש



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

- 1 במהלך אותו החודש אישורי תיאום ניכויי מס במקור, לפיהם על המעביד העיקרי
2 לנכות מס במקור כהכנסה יחידה (בהתאם ללוח ניכויים ממשכורת) ועל המעביד
3 הנוסף לנכות מסכום הכנסה של עד 49,500 ₪ מס בשיעור של 20%, ומסך העולה
4 על סכום זה מס בשיעור של 31%.
- 5 .4 בחודש אוקטובר 2018, הגיש המבקש בקשה שנייה לתיאום מס לשנה זו בגין קבלת
6 תואר אקדמי, במסגרתה הצהיר על הכנסה עיקרית צפויה בסך של 106,000 ₪
7 ומשכורת צפויה נוספת בסך של 41,000 ₪. הבקשה טופלה על ידי פקיד השומה
8 והוצאו לו באותו החודש אישורי תיאום ניכויי מס במקור, לפיהם על המעסיק
9 העיקרי לנכות מס כהכנסה יחידה, ועל המעביד הנוסף לנכות מסכום של 45,100 ₪
10 - 20% ומהיתרה - 31%.
- 11 המבקש לא הגיש בקשה להחזר מס לפי סעיף 160 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש),
12 התשכ"א- (1961) (להלן: "הפקודה") בהתייחס לשנת המס 2018.
- 13 .5 ביום 10.12.2018 פנה המבקש למשיבה בפנייה מוקדמת טרם הגשת בקשה לאישור
14 תובענה כייצוגית. המשיבה השיבה לפנייה המוקדמת של המבקש ביום 10.3.2019.
- 15 .6 בבקשת האישור שהגיש המבקש ביום 26.5.2019 נטען כי המשיבה מנפיקה
16 אישורים המורים למעסיקים לנכות מס במקור לפי מדרגת מס הגבוהה מזו
17 המתאימה להכנסה הצפויה מאותם מעסיקים, מבלי ליידע את ציבור העובדים על
18 אודות גביית יתר זו (להלן: "בקשת האישור המקורית").
- 19 המבקש טען בבקשת האישור המקורית, כי מכיוון שבאישור לניכוי מס הכנסה
20 שהפיקה המשיבה בעבורו ניתנה הנחייה למעסיק הנוסף לנכות, החל מהשקל
21 הראשון, מס בשיעור של 20%, בעוד הכנסתו המשוערת עמדת על סך של 106,000
22 ₪ ומאפשרת ניצול סכום נוסף של 1,400 ₪ במדרגות מס של 14%, הנמוכה ממדרגת
23 מס של 20% החלה על הכנסה של מעל 107,400 ₪ - משמע כי נוכח לו מס ביתר בסך
24 של 84 ₪ שלא כדין. לטענת המבקש, מאחר שהאישורים הם פלט מחשב המונפק
25 מהמערכת הממוחשבת של המשיבה, הרי שהמדיניות הפסולה רלוונטית לכלל
26 הנישומים הפונים בבקשות לתיאום מס.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

7. המשיבה בתגובתה לבקשת האישור מיום 5.12.2019 טענה כי תקנה 10 לתקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), תשנ"ג-1993 (להלן: "התקנות"), המאפשרת את הקטנת שיעור הניכוי שעל המעסיקים הנוספים לנכות, מקנה לפקיד השומה סמכות להקטין את שיעור המס המירבי הקבוע בתקנה 5(ב) וכי מאחר שמדובר בהערכות העובד את משכורתו הצפויה, ולפיכך גם לא בשיעור המס המדויק, ממילא אין זו גבייה שלא כדין.
- המשיבה הסבירה כי יתרת המס הצפויה בגין ההכנסה הנוספת המוערכת, מחולקת בהכנסה המוערכת ומתורגמת לאחוז שלם קרוב, בין אם כלפי מטה, ובין אם כלפי מעלה, מטעמי פשטות ויעילות, וכי באפשרותו של העובד להגיש בקשה להחזר מס עם היוודע הנתונים הסופיים.
- כך, בעניינו של המבקש, יתרת המס האמורה להיות מנוכה על ידי המשלם הנוסף היא 8,116 ₪, במקום הסכום המירבי לניכוי של 19,720 ₪ (47% כפול 41,000 ₪ שזו המשכורת הנוספת המוערכת). לפיכך, המערכת הממוחשבת של המשיבה הנפיקה אישור המורה על ניכוי מוקטן התואם את הנסיבות ובקירוב מירבי לסכום המוערך – $8,116 / 41,000 = 19.79512\%$, שעוגל ל-20%.
8. בדיון קדם המשפט שהתקיים ביום 19.2.2020 הסבירה המשיבה כי עיגול אחוז ניכוי המס מתבצע לפי חוק עיגול הסכומים, תשמ"ו – 1985, כך שאחוז שמעל 0.5% מעוגל כלפי מעלה ואילו אחוז שמתחת 0.5% יעוגל כלפי מטה (פרוטוקול הדיון מיום 19.2.2020 עמ' 1 ש' 17-20). המשיבה הטעימה כי למעט עיגול אחוז ניכוי המס כאמור, המס מחושב ומוטל באופן מדויק בהתאם להכנסה הנוספת עליה הצהיר העובד ובהתחשב במדרגות המס הרלוונטיות, ואף תוך מתן הקלה נוספת, כך שאין כל בסיס לנטען בבקשת האישור. (שם, עמ' 1 ש' 27-28).
9. נוכח הסברי המשיבה, ומאחר שבשלב זה התברר כי ליבת המחלוקת בין הצדדים ממוקדת בסוגיית עיגול אחוז ניכוי המס, ולא בהחלת מדרגת מס שאינה תואמת את הכנסת העובד, כפי שנטען בבקשה, התבקש המבקש במעמד דיון קדם המשפט לשקול את המשך דרכו במסגרת ההליך ובכלל זאת, ובמידת הצורך, להגיש בקשה מתוקנת, שכן בקשת האישור המקורית מבוססת על הנחה שגויה בדבר האופן שבו המשיבה קובעת את שיעור הניכוי במסגרת אישורי תיאום המס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

10. ביום 16.3.2020 הודיע המבקש כי בכוונתו להמשיך בהליך וברצונו להגיש בקשה
1 מתוקנת במסגרתה יחדד טענתו ויעמידה על כך שהמשיבה מעגלת את אחוז ניכוי
2 המס לאחוז השלם הקרוב, באופן המהווה גבייה שלא כדין. עוד הדגיש המבקש כי
3 מדיניות המשיבה לעגל אחוזי מס לא פורסמה לציבור ואף לא הובאה לידיעתו
4 במסגרת המענה לפנייתו המוקדמת.
5

11. לאור האמור, ובתום דין ודברים, הוגשו בקשת האישור המתוקנת מטעם המבקש,
6 תשובה מתוקנת מטעם המשיבה, וכתב תשובה מתוקן מטעם המבקש. בהמשך
7 התקיים דיון קדם משפט נוסף ולאחריו דיון הוכחות במסגרתו נחקרו המצהירים
8 משני הצדדים.
9

10 תמצית טענות המבקש

12. החלטת המשיבה לעגל את שיעור המס לאחוז השלם הקרוב, באופן הגורם לעיתים
11 לתוספת מס להכנסה המוערכת על ידי העובד, היא שרירותית ובלתי סבירה.
12

13. חברי הקבוצה כלל אינם מודעים לגביית המס ביתר שכן מדיניות המשיבה נותרת
13 עלומה ואינה מפורסמת לציבור. המדיניות לא מופיעה בהנחיות שפרסמה המשיבה,
14 לא מוזכרת באישורים שמסופקים, ואפילו לא מועברת לידיעת חברי הקבוצה
15 בדיעבד.
16

14. בחקירת נציג המשיבה התברר כי בעוד שבמקרים בהם על פי נתוני ההכנסה של
17 העובד מתברר לה כי שולם מס בחסר, אז מפעילה המשיבה נוהל ושולחת דרישה
18 להגשת דו"ח, הרי במקרים בהם הנתונים מראים כי מהעובד נוכה מס ביתר היא
19 אינה עושה כן. משמע, המשיבה לא עושה דבר כדי למנוע את הנזק לקבוצה, הגם
20 שיכלה לעשות כן בקלות יחסית.
21

15. לא די בכך שכלל שהעובד סבור כי נגבה ממנו מס ביתר, פתוחה בפניו האפשרות
22 להגיש דו"ח שנתי ולבקש החזר מס, כטענת המשיבה, שכן בהעדר גילוי המדיניות,
23 העובד לא יידע לשקול אפשרות זו בגדר שיקוליו האם להגיש דו"ח ובמסגרתו לבקש
24 החזר מס אם לאו.
25





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

- 1 יש לדחות את טענת המשיבה כי מכוח סמכותה על פי תקנה 10 רשאי פקיד השומה
2 להפעיל שיקול דעת ולנקוט במדיניות העיגול. תקנה 10 אינה מתירה למשיבה לעגל
3 מס במקור, ובוודאי שאינה מתירה לה לעשות כן ללא הנמקה ויידוע הציבור.
- 4 טענת המשיבה בדבר העדר יכולת מערכת המיסוי להתמודד עם שברי אחוזים
5 ממחישה ביתר שאת את העדר שיקול הדעת.
- 6 המשיבה יכלה למצוא לנושא "השברים העשורוניים" פתרון טכני, על מנת שחברי
7 הקבוצה לא ייפגעו, ולמצער יכלה להתריע בפניהם אודות הקושי והשלכותיו.
8 כלומר, לכל הפחות מצופה היה מהמשיבה לחשוף בפני חברי הקבוצה את המדיניות
9 שבעטיה יתכן כי ינוכה משכרם מס ביתר, אלא שהיא בחרה שלא לעשות כן, ובכך
10 אף מנעה מחברי הקבוצה את זכותם לדעת על כך.
- 11 מדיניות עיגול שיעור המס לאחוז השלם הקרוב נחשפה אך לאחר שהמבקש הגיש
12 בקשה לגילוי ועיון במהלך ההליך, לאחר שהמשיבה הגישה תגובה לבקשת האישור.
13 מאחר שהמבקש טרח ופנה בפנייה מוקדמת, יש לזקוף את הצורך בתיקון בקשת
14 האישור לחובתה של המשיבה.
- 15 יש לדחות אף את טענת המשיבה ל"זוטי דברים". סכום הנזק למבקש כתוצאה
16 מהעיגול, 84 ₪, אינו בבחינת "זוטי דברים", וממילא במקרים אחרים הנזק יכול
17 לעמוד על מאות שקלים ואף למעלה מכך.
- 18 עד למועד הגשת הסיכומים, לא הציגה המשיבה את נתוני גביית היתר, לכן לא נותר
19 למבקש אלא לבצע הערכה, ולפיה פוטנציאל הקבוצה אשר מדיניות המשיבה
20 הובילה לכך שנגבה ממנה מס ביתר הינו כ-250,000 איש בשנה. בהתאם להנחה
21 לפיה חלק ממתאמי המס הגישו דו"ח ואינם נמנים עם חברי הקבוצה, העמיד
22 המבקש את גודל הקבוצה על מחצית - 125,000 איש. המבקש העריך כי נזקו
23 הממוצע של כל אחד מברי הקבוצה בגין גביית היתר הוא 100 ₪ בשנה, וכפועל יוצא
24 מדובר בסך של 12,500,000 ₪ בשנה שנגבה על ידי המשיבה שלא כדין.
- 25 בקשת האישור מקיימת את כל התנאים הנדרשים להכרה בתובענה כתובענה
26 ייצוגית.
- 27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

תמצית טענות המשיבה

- 1
22. דין הבקשה המתוקנת להידחות מכיוון שהיא אינה מגלה עילה להגשת תובענה ייצוגית בגין גביית מס שלא כדין, וממילא אינה עומדת בתנאים לאישורה כפי שנקבעו בחוק תובענות ייצוגיות.
23. תיאום מס אינו מתיימר לנבא ולחשב מס מדויק וסופי להכנסות ממשכורות של מבקש תיאום מס. המשיבה פועלת בהתאם ללשון התקנות ולתכליתן וקובעת אחוז ניכוי מחושב בהתאם לסכום המס מוערך הצפוי בקירוב בהתאם להערכת העובד המבקש את הקטנת הניכוי, כאשר הערכה זו נערכת ביוזמתו של העובד בכל שלב בשנת המס.
- פקיד השומה עורך את חישוב המס, שממילא אינו סופי, בהתאם לסמכות ולשיקול הדעת שמקנות לו התקנות, ובפרט לפי תקנה 10, המאפשרת לו להקטין את שיעור המס המירבי שמעסיקים נוספים נדרשים לנכות משכרם של עובדים בהתאם לתקנות. מדובר, איפוא, בגביית מס בקירוב למס האמת בהתבסס על הערכת הנישום, תוך עיגול לאחוז השלם הקרוב, באופן העולה בקנה אחד עם הוראות הדין.
- באופן עקרוני, גם העמדת שיעור הניכוי בנסיבות העניין על שיעור של 24% הייתה בגדר הוראות הדין, קל וחומר העמדת האחוז של שיעור של 20% שהוא האחוז השלם הקרוב, ולכן אין מדובר בגביית מס שלא כדין, הנדרשת על פי פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות. זאת בוודאי בנסיבות בהן העובד זכאי להעמיד את חבות המס על דיוקה, לאחר היוודע כל הנתונים הנדרשים.
- ככל שהנישום סבור שנוכה משכרו מס ביתר, פתוחה בפניו הדרך להגיש בקשה להחזר מס לפי סעיף 160 לפקודה.
24. המבקש בענייניו לא הגיש בקשה להחזר מס או דו"ח שנתי מטעמיו שלו. אין לאפשר למבקש לעקוף את הדרך להשבת המס שנקבעה בדין. משלא הגיש בקשה להחזר מס, הרי שהוא נעדר עילה אישית שכן אין בידי המשיבה נתונים אודות חישוב המס הסופי בו הוא חייב ולא ניתן לקבוע כי שילם מס ביתר.
- 25



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

- 1 גם לו היה מציג המבקש נתונים בדו"ח, והייתה קמה מחלוקת מול פקיד השומה,
2 הרי שדינה להתברר בהליכים הקבועים לשם כך בדין, טרם פנייה להליכים
3 ייצוגיים.
- 4 25. בענייננו של המבקש המערכת הממוחשבת של המשיבה הנפיקה אישור המורה על
5 ניכוי בקירוב מהמשכורת המשנית לסכום המס המוערך לאור הערכת המשכורות
6 על ידו – $8,116/41,000 = 19.79512\%$ בתרגום לאחוז שלם קרוב, במקרה זה 20%.
- 7 המבקש פנה פעמיים בשנת 2018 לפקיד השומה, ובסופו של יום התברר כי בפועל
8 הכנסתו מהמעסיק העיקרי הייתה נמוכה מהערכתו הראשונה, ואילו והכנסתו
9 מהמעסיק השני הייתה גבוהה יותר. הדבר ממחיש את העובדה כי רק בתום שנת
10 המס נתוני ההכנסה הם מדויקים ורק לאורם ניתן לקבוע את המס באופן מדויק,
11 כך שהדרך היחידה לחשב ולקבוע את חבות המס הסופית היא באמצעות הגשת
12 בקשה להחזר מס לפי סעיף 160 לפקודה.
- 13 26. העובדה ששיעור ניכוי המס על פי אישור תיאום המס הינו שיעור מוערך בלבד
14 שאינו סופי, ברורה ומפורסמת לציבור הנישומים. זאת, הן על גבי אישור ניכוי המס
15 במקור הנמסר לידי העובד עבור המעסיק המשני, והן במדריך מס הכנסה להגשת
16 בקשה לתיאום מס.
- 17 27. מערכת המחשוב אינה ערוכה להנפיק אישור ניכוי מס במקור עם שלוש ספרות
18 לאחר הנקודה העשרונית, ואין בכך כל טעם לפגם, שהרי ממילא מדובר במס שנוקף
19 לטובת הנישום כתשלום על חשבון המס שהוא חייב בו, כאשר ההפרש בין סכום זה
20 לסכום המס הסופי הוא בבחינת "זוטי דברים".
- 21 יתר על כן, אף אם שיעור הניכוי, על פי אישור תיאום המס, היה שיעור מדויק של
22 19.79512% כדרישת המבקש, הרי בסופו של יום ממילא לא היה זה שיעור המס
23 המדויק והסופי, בהתחשב בכך כי הכנסותיו המשוערות השתנו לפי דיווחיו שלו
24 עצמו.
- 25 28. המשיבה מיישמת מיוזמתה שני מנגנוני "מיתון", האחד בקביעת תקרה הכנסה
26 גבוהה ב-10% מזו שעליה הצהיר הנישום (וזאת ללא שינוי באחוז שחושב כאמור),
27 והשני בקביעת שיעור ניכוי לפי מדרגת המס שמעל מדרגת המס בו מצוי מבקש



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

- 1 האישור, ולא בשיעור המס המקסימלי. מנגנונים אלה נועדו למקרה שבו יסתבר כי
2 הנישום העריך בחסר את הכנסתו הצפויה. ככל שתבוטל שיטת העיגול על מנת
3 להגיע לתוצאה "מדויקת", יהיה מקום לביטול מנגנוני מיתון אלה.
- 4 .29 העובדה כי מנגנון תיאום המס עשוי להביא הן לתשלום מס ביתר והן לתשלום מס
5 בחסר, מלמדת כי הוא אינו מיועד להביא להתעשרות שלא כדין, ואינו מסוג
6 המקרים שעמם ביקש חוק תובענות ייצוגיות להתמודד.
- 7 .30 הנפקת אישור ניכוי מס במקור שבו אחוז מס כולל שלוש ספרות לאחר הנקודה
8 העשרונית, כדרישת המבקש, כרוכה בעלות גבוהה מאוד הן לקופה הציבורית והן
9 לכלל המייצגים באשר היא דורשת שינוי במערך המחשוב, וכל זאת רק כדי
10 שבתקופת הביניים, עד למועד שבו תקבע הכנסתו הסופית של העובד, ייקבע שיעור
11 ניכוי "מדויק" על פי נתונים שאינם סופיים ואינם וודאיים.
- 12 אחוז הכולל שברים עשרוניים יקשה ויסבך אף את המעסיקים המשניים ובכך
13 יחטא למטרת פשטות וייעול הליך גביית המס.
- 14 .31 הבקשה אינה מעוררת שאלה מהותית של עובדה או משפט המשותפת לכלל
15 הקבוצה שהרי כל עובד ועובד והערכותיו לגבי משכורותיו, כך שאין מדובר בקבוצה
16 הומוגנית. מדובר בנתונים פרטיים הנוגעים לכל עובד, שעתידיים להתברר על סמך
17 הצהרת כל אחד מחברי הקבוצה, ורק בנסיבות בהן נישום מבחירתו בחר שלא
18 לערוך תיאום מס.

דיון והכרעה

- 19
- 20 המסגרת הנורמטיבית לעניין תובענות ייצוגיות
- 21 .32 הליך של בקשה לאישור תובענה כייצוגית הוא הליך מקדמי במסגרתו נדרש בית
22 המשפט להכריע בשאלה האם יש מקום לדון בתובענה שהוגשה במסגרת הדיונית
23 של תובענה ייצוגית.
- 24 .33 על בית המשפט הדין בבקשה כאמור לשוות לנגד עיניו את האינטרס שבאכיפת הדין
25 ויצירת הרתעה מפני הפרתו, מצד אחד, אל מול האינטרס של מניעת שימוש לא
26 ראוי בכלי רב העוצמה של התובענה הייצוגית שטמון בו גם פוטנציאל לניצול לרעה,





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

- 1 מצד שני (רע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' טיומקין (13.2.2011); ע"א 458/06
2 שטנדל נ' חברת בזק בינלאומי בע"מ (6.5.2009)).
- 3 34. הוראות חוק תובענות ייצוגיות והתנאים שנקבעו בו מעמידים כלים לשם עריכת
4 האיזון הראוי בין האינטרסים האמורים.
- 5 35. סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי "לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה
6 כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש
7 בו תובענה ייצוגית; ..."
- 8 36. בסעיף 11 לתוספת השניה נקבע כי בין התביעות אותן ניתן להגיש כתובענה ייצוגית
9 נמנית "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או
10 תשלום חובה אחר".
- 11 על המבקש, איפוא, מוטל הנטל להוכיח כי גביית המס הנטענת היא בניגוד לדין.
- 12 37. הגשת תובענה ייצוגית כנגד המשיבה איננה עניין של מה בכך, שהרי לטובתה עומדת
13 חזקת התקינות, לפיה ניתן להניח כי פעולות גביית המס המבוצעות על ידה, מתוקף
14 היותה רשות ציבורית, נעשות כדין. בנוסף, ניהול הליך של תובענה ייצוגית כנגד
15 המשיבה בהיותה רשות ציבורית, עלול לפגוע בתקציבה, וכתוצאה מכך לפגוע
16 בתפקודה. עם זאת, לא נכון להעניק לרשות ציבורית חסינות מפני ניהול תובענה
17 ייצוגית כנגדה ובכך להכשיר התנהלות לא תקינה.
- 18 38. חוק תובענות ייצוגיות מסדיר את התנאים להגשת תובענה כייצוגית, וכן את
19 הדרישות שעל התובע לעמוד בהן כדי לאשר את תביעתו כתובענה ייצוגית.
- 20 39. סעיף 4(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע תנאי מקדמי, לפיו התביעה תוגש על ידי
21 "אדם שיש לו עילה בתביעה או בעניין...", דהיינו - נדרש כי התובע המייצג יהיה
22 אדם שיש לו עילת תביעה אישית.
- 23
- 24



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

1 .40. סעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות קובע את התנאים לאישורה של התובענה הייצוגית,
2 כדלקמן:

3 **"(א) בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא**
4 **שהתקיימו כל אלה:**

5 **התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות**
6 **לכלל חברי הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו בתובענה**
7 **לטובת הקבוצה;**

8 **תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת**
9 **בנסיבות הענין;**

10 **קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל**
11 **בדרך הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על החלטה**
12 **בענין זה;**

13 **קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל**
14 **בתום לב."**

15 .41. שתי משוכות עומדות, איפוא, בדרכו של המבקש אישורה של תובענה כייצוגית:
16 האחת, הוכחת קיומה של עילת תביעה אישית בידו מכוח התוספת השנייה לחוק
17 תובענות ייצוגיות או מכוח הוראת חוק מפורשת; השנייה, עמידה בכל תנאי סעיף
18 8(א) לחוק, ובראש וראשונה – הוכחת קיומה של שאלה עובדתית או משפטית
19 מהותית המשותפת לקבוצה מסוימת, והוכחת אפשרות סבירה להכרעה בתובענה
20 לטובת חברי הקבוצה.

21 .42. אעבור להלן לבחינת השאלה האם עמד המבקש בענייניו בנטל הנדרש להוכחה
22 ברמה הנדרשת לשלב מקדמי זה, כי בנסיבות העניין שבפנינו המדובר בגביית מס
23 "שלא כדין" כך שקמה לו עילת תביעה, וכן קיימת אפשרות סבירה שהסוגיות
24 העולות ממנה תוכרעה לטובת הקבוצה.

25

26

27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

1 המסגרת הנורמטיבית לעניין אישורי תיאום מס

2 .43 סעיף 5(א) לתקנות קובע כי מעביד המשלם לעובד משכורת חלקית או משכורת בעד
3 משרה נוספת שעליה הצהיר העובד בטופס 101, או משכורת כאשר העובד לא מילא
4 טופס 101, או שלא מילא את הסעיף העוסק בפרטים על הכנסות אחרות - ינכה
5 ממנה מס בשיעור מירבי.

6 לצד זאת נקבע כי אותם עובדים שהכנסתם משולמת על ידי יותר ממעסיק אחד,
7 יכולים להימנע מתשלום מס מירבי בעד הכנסתם הנוספת, תוך שימוש בהליך
8 הקבוע בסעיף 5(ה) לתקנות המאפשר הגשת בקשה להקלה ולתיאום בחישוב ניכוי
9 המס על ידי פקיד השומה. במצב דברים זה, העובד ימציא לפקיד השומה הצהרה
10 על סך הכנסותיו ובקשה לקבוע את שיעור ניכוי המס, ופקיד השומה ימציא לעובד
11 אישור הכולל הוראה על שיעור המס שיש לנכות, כאשר האישור יימסר למעביד על
12 ידי העובד ובהתאם לו ינכה המעביד את המס (ראו דברי ההסבר לתקנות, נספח 7
13 לתגובת המשיבה).

14 .44 תקנה 10 קובעת כי פקיד השומה רשאי להורות שניכוי המס לפי תקנות אלה יוקטן
15 או יוגדל, הכל לפי העניין, אם מסיבה כלשהי נוצר או עלול להיווצר עודף בתשלום
16 המס או גרעון בתשלומו עקב ניכוי המס, בין כתוצאה מתשלום משכורת או שכר
17 עבודה מאת מעביד אחד, בין כתוצאה מתשלום משכורת או שכר עבודה מאת יותר
18 ממעביד אחד ובין כתוצאה מכך שלעובד יש הכנסה חייבת אחרת, או מכל סיבה
19 אחרת, והמעביד חייב לקיים כל הוראה כאמור.

20 שיטת חישוב אחוז ניכוי המס

21 .45 כפי שהסתבר במסגרת הליך זה, המשיבה מחשבת את יתרת המס לתשלום של
22 העובד, ביחס להכנסתו הנוספת, בדרך של קביעת אחוז קבוע, הנמוך משיעור המס
23 המירבי, כאשר אחוז זה מעוגל לאחוז השלם הקרוב ביותר, באופן שיוביל לכך
24 שבמקרים מסוימים הניכוי יהיה בחסר, בעוד שבמקרים אחרים הוא יהיה ביתר.

25 .46 אין מחלוקת על כך שניכוי המס במקור בנסיבות של תיאום מס, אינו סופי, שכן
26 הוא מבוסס על הערכות והשערות, וככל שנישום יסבור שנוכה מהכנסתו מס ביתר,





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

1 פתוחה בפניו הדרך לפעול לקבלת החזר מס בדרך של הגשת דו"ח לפי סעיף 160
2 לפקודה, הקובע כדלקמן:

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

11 47. לצד זאת, אף אין מחלוקת שלא כל הנישומים מגישים דו"חות. על פי דברי העד
12 מטעם המשיבה, מספר הנישומים השכירים שמגישים דו"ח שנתי בכל שנה הוא כ-
13 250,000 (פרוטוקול מיום 22.11.2021 עמ' 14 ש' 32-35), ואילו מספר הנישומים
14 המגישים בקשה לתיאום מס עומד על מעל 500,000 (סעיף 64 לתצהיר מטעם
15 המשיבה). אף שאין זה ברור מה חלקם של מתאמי המס מקרב מגישי דו"חות, ניתן
16 להניח, בוודאי במידה הנדרשת לשלב זה של ההליך, כי לא רק שקבוצה של מבקשי
17 תיאום מס שלא הגישו דו"חות אמנם קיימת, אלא שאף מדובר במספר משמעותי
18 של נישומים.

19 48. בהתחשב באמור מתעוררת השאלה האם שיטת "העיגול" בה נוקטת המשיבה,
20 שמשמעותה כי המערכת הממוחשבת מעגלת את אחוז ניכוי המס לאחוז השלם
21 הקרוב, ובהתאם לאחוז זה מנוכה המס במקור על ידי המעסיקים הנוספים, וזאת
22 מבלי ליידע את ציבור הנישומים, מתאמי המס, אודות כך, עולה כדי גבייה שלא
23 כדין.

24 49. המשיבה טוענת כי שיטת עיגול אחוז ניכוי המס אינה חורגת מהסמכות שניתנה
25 לפקיד השומה בתקנות והפנתה לתקנה 10, תוך שהיא מדגישה כי מדובר
26 בהתחשבות בנישום על מנת שלא ינוכה ממנו שיעור המס המירבי. כן היא טוענת
27 כי הדבר נעשה מטעמים של יעילות ופשטות, וכי ממילא אין מדובר בחישוב מדויק,
28 שכן הוא מבוסס על הערכת העובד בדבר הכנסתו הצפויה, העשויה להשתנות
29 במהלך שנת המס.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

50. אקדים ואומר, כי ספק בעיני אם תקנה 10 מסמיכה את פקיד השומה לערוך עיגול באחוז המס, להבדיל מסמכות להקטין או להגדיל את ניכוי המס, בנסיבות בהן עלול להיווצר **עודף בתשלום המס או גרעון בתשלום המס** עקב ניכוי המס. פעולת עיגול אחוז המס אינה מבוססת על נימוק הקשור בדרך כלשהי לאפשרות של עודף או גרעון בתשלום המס, ואף המשיבה אינה טוענת כך, אלא היא טוענת כי כל עוד מדובר בניכוי בשיעור הנופל משיעור המס המירבי, לא חרג פקיד השומה מסמכותו על פי דין ואין מדובר בגביית מס שלא כדין.
51. יתר על כן, המשיבה סבורה כי היא מיישמת במדיניותה האמורה את עקרונות חוק עיגול הסכומים, תשמ"ו – 1985. ואכן, חוק זה מתייחס לחובות מס והחזרי מס (סעיף 2) וכן לסכומי אגרות והיטלים (סעיפים 3 ו-4). עם זאת, עניינו של החוק הוא בסכומים הכוללים חלקי שקלים ושברי אגורות. הוא אינו מתייחס למצב שבו מתקבלת תוצאה הכוללת חלקי אחוז, כפי שאישר גם נציג המשיבה (פרוטוקול הדיון מיום 22.11.2021 עמ' 16 ש' 28). למותר לומר כי לא בכדי החוק אינו מתייחס לחלקי ושברי אחוזים, שהרי חלק של אחוז יכול להיתרגם לסכומים משמעותיים, בהיותו תלוי בסכום ההכנסה אשר ביחס אליה מחושב שיעור הניכוי במקור; ככל שההכנסה גבוהה יותר, כך עיגול אחוז הניכוי כלפי מעלה משמעותי יותר. בוודאי שאין מקום לתשלום של סכומים משמעותיים (או וויתור עליהם), רק בשל כך שהם פועל יוצא של הכפלת סכום הבסיס בשבר של אחוז. קיים, איפוא, בעיני קושי ממשי למצוא בחוק עיגול סכומים עיגון לשיטת החישוב בה נוקטת המשיבה, ואיני סבור כי די ברציונל העומד מאחורי חוק זה על מנת להתעלם מחלקי אחוז ולעגלו לכדי אחוז שלם.
52. המשיבה חזרה והדגישה כי הטעם למדיניות עיגול אחוז ניכוי המס במסגרת אישורי תיאום המס, היא קידום וייעול הליך גביית המס. על פי הנטען, אחוז שאינו מעוגל, ואחוז הכולל שברים עשרוניים, ברמה עשרונית כזו או אחרת, יסבך ויסרבל את מנגנון ניכוי המס ויקשה על המעסיקים המשניים. עוד הטעימה המשיבה כי הדברים נכונים במיוחד בהתחשב בכך שמדובר בשלב מקדמי של ניכוי מס במקור, המבוסס על הערכותיו של העובד באשר להיקף הכנסותיו העתידיות, ואין מדובר בחישוב סופי, כפי שעולה באופן מובהק מעניינו של המבקש עצמו. לפיכך, וללא קשר לסוגיית העיגול, לא מן הנמנע כי בסופו של יום יתברר כי לעובד נוכה מס ביתר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

1 או בחסר, כאשר הדרך להתגבר על כך היא לפנות בבקשה להחזר מס על בסיס
2 הנתונים הוודאיים והסופיים.

3 53. סבורני כי גישתה זו של המשיבה מעוררת קושי. אכן, יש חשיבות רבה לקידום
4 יעילות ופשטות בגביית המס, אלא שיעילות ופשטות אלו אינן צריכות לבוא על
5 חשבון גביית מס על פי הדין או תוך חריגה מעקרונות השיטה. עיגול שיעור ניכוי
6 המס במקור כלפי מעלה, כמו גם כלפי מטה, אינו עולה בקנה אחד עם שיטת המיסוי
7 בישראל. העובדה כי אין מדובר בשיעור מס סופי, אינה מצדיקה את הגישה שבה
8 נוקטת המשיבה שמשמעותיה היא כי אין טעם "לדקדק" בשיעור המס בשלב זה
9 של ניכוי המס במקור שכן ממילא הוא "זמני".

10 54. אין גם צורך לומר כי העובדה שקיימת קבוצת נישומים הנהנית משיטת עיגול אחוז
11 המס (אלה שהאחוז מעוגל כלפי מטה), אינה מרפאת את הקושי הקיים בשיטה זו
12 ככל שהיא מיושמת אצל קבוצת הנישומים שאחוז המס שנקבע להם מעוגל כלפי
13 מעלה. כפי שכבר ציינתי בת"צ (מחוזי מרכז) 58029-11-14 מנחם קירשבלום נ'
14 רשות המיסים (14.2.2017):

15 "יובהר - יתכן שבדיקת היקף וסוג הנישומים תגלה כי חלק
16 משמעותי מהנישומים נהנו מהאופן בו יישמה המשיבה את
17 פרשנותה להוראות הדין, או, למצער, לא נפגעו מכך, שכן נהנו
18 מהניכוי באופן מלא ולא חל שינוי בשיעור המס או שהוא פחת
19 בינתיים וכיוצא באלה. אך מיסוי אינו עניין סטטיסטי. מיסוי הוא,
20 בראש ובראשונה, עניין אינדיבידואלי. בהעדר הוראת דין מפורשת,
21 העובדה כי נישום אחד הפיק תועלת מיישום גישת רשות המס,
22 אינה, בשום מקרה, תרופתו של הנישום האחר שנפגע מכך".

23 (ראו גם עע"מ 624/20 מנחם קירשבלום נ' מדינת ישראל - רשות המיסים
24 ((1.5.2022).

25 55. באותה מידה איני רואה ממש בטענה לפיה המשיבה מיישמת מיוזמתה מנגנוני
26 "מיתון", בקביעת תקרת הכנסה גבוהה יותר מהמוצהר ובקביעת שיעור מס שאינו
27 השיעור המירבי להכנסה העולה על התקרה, וכי יהיה צורך לבטל מנגנונים אלה
28 ככל שיקבע כי לא ניתן לעגל את אחוז המס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

1 ראשית, אין זה ברור על שום מה הא בהא תליא; הטעמים שבגללם החליטה
2 המשיבה על יישום מנגנונים אלה של "מיתון", שרירים וקיימים גם אם לא יעוגל
3 אחוז המס.

4 שנית, ובדומה למה שנאמר מקודם, העובדה כי לנישומים מסוימים שיטת העיגול,
5 יחד עם מנגנוני המיתון הנ"ל, מביאה לתשלום מס בחסר, אינה תרופתה של אותה
6 קבוצת נישומים ששיטת העיגול, גם אם היא "ממותנת" במידה זו או אחרת
7 באמצעות המנגנונים האמורים, מביאה לתשלום מס ביתר.

8 פרסום שיטת חישוב אחוז ניכוי המס

9 56. גישת המשיבה מעוררת קושי בעיקר על שום ששיטת עיגול אחוז ניכוי המס במקור,
10 גם אם יש לנקוט בה מטעמי יעילות ופשטות, כטענתה, אינה מפורסמת ואינה
11 מובאת לידיעת הציבור בדרך כלשהי, כפי שגם אישר נציג המשיבה במסגרת הדיון
12 (ראו פרוטוקול מיום 22.11.2021 עמ' 1 ש' 14-16). שיטה זו אינה מוצגת בהנחיות
13 שמפרסמת המשיבה או באישורי תיאום המס עצמם, והיא אף אינה מובאת לידיעת
14 הנישומים בדיעבד.

15 57. המבקש נתן, ובצדק, משקל משמעותי לעובדת אי יידוע הנישומים אודות שיטת
16 עיגול האחוז. התוצאה היא כי הנישום כלל ועיקר אינו ער לאפשרות כי גביית המס
17 - גם בהנחה שהערכתו בדבר גובה הכנסתו היא הערכה נכונה ומדויקת - מתבצעת
18 אפריורי ביתר (או בחסר), וזאת אך ורק בשל עיגול שיעור המס, ולא מכל סיבה
19 אחרת. מכאן לחשש המוצדק כי הנישום לא יהיה ער לצורך להגיש בקשה להחזר
20 מס, והתוצאה היא כי גביית היתר תיוותר בידי המשיבה.

21 58. דומה שאין צורך להכביר מילים על אודות החשיבות הרבה ביידוע נישומים בדבר
22 האופן שבו פועלת רשות המסים בחישוב המס ובגבייתו. לא רק שהדבר מתחייב
23 מתוקף היותה של רשות המסים נאמנת הציבור וחייבת לפעול בשקיפות, אלא שיש
24 בכך כדי להגביר את אמון הציבור ברשות (עע"מ 5525/11 נ.ע מעלות שער העיר
25 בע"מ נ' משרד האוצר (15.1.2012); ת"צ (מחוזי מרכז) 8734-12-17 ארוה אגבריה
26 נ' מדינת ישראל רשות המסים (3.10.2018)). שיטת חישוב ניכוי המס במקור
27 במסגרת אישורי תיאום המס - גם אם היא נעשית משיקולים עניינים ומתוך רצון
28 לייעל ולפשט את עבודת הרשות או להקל על מעסיקים - אינה יכולה להיות בבחינת





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

1 מידע שהוא נחלתם הבלעדית של עובדי הרשות. יש לצפות כי מידע זה יפורסם ויוצג
2 לציבור, על אחת כמה וכמה כאשר מדובר במידע שיש בו כדי להשפיע על זכויות
3 הנישום והוא בעל השלכות רוחב (בג"צ 1477/96 נמרודטקס בע"מ נ' משרד
4 התעשייה והמסחר פ"ד נג(5) 193, 199 (1998) (להלן: "עניין נמרודטקס"); עע"מ
5 9187/07 לוזון נ' משרד הפנים (24.7.2008); עע"מ 7189/11 אזחימאן נ' מדינת
6 ישראל משרד התחבורה והבטיחות בדרכים (9.10.2013)).

7 וכפי שנקבע בעניין נמרודטקס (פיסקה 8; ההפניות הושמטו):

8 "החובה לפרסם הנחיות פנימיות של רשויות המינהל איננה חובה
9 חקוקה כי אם חובה שגובשה בהלכה הפסוקה של בית-משפט
10 זה....חובה זו מושתתת על שני טעמים עיקריים: טעם אחד
11 מתמקד בפרט, והטעם השני מתמקד בשלטון. הטעם המתמקד
12 בפרט, שורשו בהכרה בזכותו של הפרט לדעת את הנורמות
13 העשויות להשפיע על מהלך חייו. טעם זה יש בו כדי להצדיק את
14 פרסומן של נורמות חקוקות, נורמות פסוקות ואף נורמות מינהליות
15 (הנחיות פנימיות) אשר גם אם אינן עולות כדי תקנה בת-פועל
16 תחיקתי, יש בהן כדי להשפיע על מערכת יחסיו של הפרט עם
17 רשויות המדינה... "ההנחיה, גם אם אין לה מעמד של דין, הרי
18 מנחה היא את הרשות במהלכיה עם הפרט, ולכן זכאי הוא לדעת
19 תוכנה כדי שיוכל לכלכל צעדיו"... חובת ההגיונות של השלטון
20 כלפי האזרח מחייבת פרסום גם של ההנחיות הפנימיות, שהרי גם
21 בהן יש כדי להשפיע על מהלך חייו של האזרח...

22 הטעם השני המצדיק פרסומן של הנחיות פנימיות נוגע בעיקר
23 לתקינותו של השלטון. לתקינות זו שני פנים: ראשית, יש
24 בפרסומם של הכללים אשר לפיהם פועלת הרשות המינהלית כדי
25 להוות מחסום כנגד שרירות לב שלטונית, ואף כנגד הפליה
26 נסתרת.... שנית, פרסומם של הכללים חושף אותם, ובכך את
27 הרשות, לביקורת ציבורית ואף שיפוטית, אשר יכולה להוביל
28 לשיפור מתמיד בדרך תפקודה של זו האחרונה...

29 בנוסף לטעמים העיקריים שמנינו, ניתן לבסס את החובה לפרסם
30 הנחיות פנימיות גם על שיקולי יעילות. "החשיפה גם עשויה ליעל
31 את פעולת המינהל הציבורי ולחסוך לרשות זמן ומשאבים
32 המוקדשים לטיפול בפניות חסרות תוחלת או בבקשות למידע
33 והבהרות"...



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

59. המשיבה טענה כי על גבי אישור ניכוי המס במקור, הנמסר לידי הנישום, מצוין כי הוא מהווה אסמכתא לניכוי מס במקור בלבד, וכי פקיד השומה רשאי לקבוע את המס הסופי. כן עמדה המשיבה על כך שבמדריך מס הכנסה להגשה בקשת לתיאום מס מצוין כי אישור תיאום המס אינו מהווה חישוב מס סופי, וכי זה ייקבע רק לאחר הגשת דו"ח שנתי. אלא שאיני סבור כי די באמירות **כלליות** מהסוג הנ"ל על מנת שהמשיבה תצא ידי חובתה ליידע את ציבור הנישומים על אודות שיטת עיגול אחוז המס, גם אם רשאית הייתה לנקוט בשיטה זו. ברי בעיני כי הנישום רשאי להניח מכוח חזקת התקינות המנהלית, כי המס שנוכה במקור משקף את גובה המס הנכון והמדויק, וכי השיטה שבה נוקטת המשיבה אינה מניבה, מניה וביה, הפרש בין המס שנוכה והמס הסופי, וזאת גם אם הציג כהלכה את כל נתוני האישיים. כך בוודאי רשאי להניח נישום שהכנסתו הסופית תואמת את ההערכה שנתן לצורך קבלת אישור תיאום המס. אוסיף בהקשר זה כי הנחת המשיבה לפיה המקרה של המבקש, שלא העריך נכונה את הכנסתו הצפויה, הוא המקרה השכיח, אינה מבוססת, ועל פניו נראית אף בלתי סבירה.

15 אחוז ניכוי המס לעומת שיעור המס הסופי והגשת דו"ח

60. המשיבה חזרה וטענה כי ממילא אין מדובר בשיעור מס סופי וכי הנישום, ככל שיסבור כי שילם מס ביתר, יבקש החזר בדרך של הגשת דו"ח. אלא שדווקא מן הטעם שעומדת בפני הנישום האפשרות, עם היוודע לו מלוא הנתונים הנוגעים להכנסתו, לפנות בבקשה להחזר מס באמצעות הגשת דו"ח, מצופה היה מהמשיבה ליידע אותו על אודות האופן שבו חישבה את ניכוי המס במקור על מנת שיוכל לכלכל את צעדיו ולהחליט, באופן מושכל, האם להגיש דו"ח או אם לאו. כך, למשל, נראה לי כי כסביר ביותר להניח שנישום, שנמסר לו כי שיעור המס הנקוב באישור תיאום המס **עוגל כלפי מעלה**, יערוך בדיקה יסודית יותר וישקיע משאבים גדולים יותר על מנת לבחון אפשרות להגשת בקשה להחזר מס.

61. טוענת המשיבה כי מערכות המחשוב של רשות המיסים ושל המעסיקים, אינן יכולות לספק פתרון טכני לניכוי מס שאינו כולל מספר שלם, אלא מכיל ספרות לאחר הנקודה העשרונית (ראו: סעיף 27 לסיכומי המשיבה וכן דברי ב"כ המשיבה בפרוטוקול הדיון מיום 24.5.2021 עמ' 8 ש' 19-13: **"לשאלת ביהמ"ש, לגבי הספרות לאחר הנקודה, מדובר במערכות שכך הן בנויות, אי אפשר לבצע את**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

- 1 הנקודה שאחרי. הסבירו לנו כי בלי לבצע שינוי במערכות לא ניתן לביצוע. גם אצל
2 המעסיקים לא ניתן לבצע נקודה ולאחריה מספרים". ראו גם דברי נציג המשיבה
3 בדיון הנ"ל בעמ' 8 שי 18-19). מלבד אמירות כלליות אלו, המשיבה לא הביאה
4 לעדות מי שיכול להסביר ולפרט מה מקורם של קשיים טכניים אלה ומה הם
5 השינויים הנדרשים במערכות המחשוב על מנת להתגבר עליהם. על פניו קשה לקבל
6 כי בעידן המודרני לא ימצא פתרון מחשובי שיאפשר הוספת ספרות עשרוניות
7 לאחר הנקודה, לכל הפחות שתי ספרות או אפילו אחת. יתר על כן, ככל ש"שיטת
8 העיגול" היא תוצר של קושי טכני-טכנולוגי ולא פרי הפעלת שיקול דעת, וככל שלא
9 ניתן להתגבר על קושי זה, ממילא עולה החשיבות בפרסום הדבר לידיעת הציבור.
- 10 62. בכך שונה המקרה דנן מהמקרה שנדון על ידי בת"צ (מחוזי מרכז) 15249-11-19
11 צדק פיננסי נ' מדינת ישראל - רשות המסים (13.3.2021). באותו מקרה דחיתי את
12 הבקשה לאישור התובענה כייצוגית מפני שבמהותה היא נועדה לעקוף את הוראת
13 סעיף 160 לפקודה באופן זה שבמקום שהנישום, שנוכה ממנו מס ביתר, יגיש דו"ח
14 על פי הסעיף האמור לצורך קבלת החזר המס, ההחזר יבוצע "אוטומטית" על בסיס
15 הנתונים המצויים בידי רשות המסים. סברתי כי תקיפת דרך השבת המס אינה
16 מגיעה כדי גביית מס שלא כדין כאמור בפרט 11 לחוק, מה גם שמאחורי הדרישה
17 להגשת דו"ח עומד הגיון פיסקאלי מובהק לאור הצורך לבדוק באופן פרטני את
18 הנתונים על יסודם מתבקש החזר המס. יתר על כן, באותו מקרה לא נטען כי ניכוי
19 המס במקור נעשה בניגוד לדין או כי רשות המסים אינה מיידעת את ציבור
20 הנישומים לגבי איזה פרט הרלוונטי לצורך חישוב שיעור ניכוי המס במקור.
- 21 במקרה דנן, לעומת זאת, לא רק שאין זה ברור מה הבסיס המשפטי לעיגול אחוז
22 ניכוי המס במקור, אלא, שכאמור, המשיבה אף לא מגלה כי אחוז המס עוגל (יצוין
23 כי על פסק הדין הנ"ל תלוי ועומד ערעור בבית המשפט העליון - עע"מ 3494/21).
- 24 63. המקרה דנן שונה אף מהמקרה שנדון בת"צ (מחוזי מרכז) 17154-04-18
25 rachakham ואח' נ' רשות המסים (15.11.202). גם באותו מקרה סברתי כי לא
26 ניתן לעקוף את הדרישה להגשת דו"ח לפי סעיף 160 לפקודה לשם קבלת החזר מס,
27 אך לא הייתה מחלוקת כי רשות המסים נהגה כדין בשעה שהמעסיק העביר לה את
28 המס שניכה במקור, כמו גם לא היה מדובר בנסיבות שבהן רשות המסים נמנעה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

1 מלפרסם את האופן שבו היא עורכת את חישוב המס שיש לנכות במקור (על פסק
2 הדין הנ"ל תלוי ועומד ערעור בבית המשפט העליון - עע"מ 130/21).
3 .64 אוסיף, כפי שגם ניתן ללמוד משני פסקי הדין הנ"ל, כי אין זו הפעם הראשונה שבה
4 רשות המסים נתלית בסעיף 160 לפקודה וטוענת כי רק בדרך זו יש לפעול על מנת
5 לקבל החזר מס שנגבה ביתר בשלב ניכוי המס במקור. אכן, דרך המלך לקבלת החזר
6 מס היא הגשת דו"ח כמצוות סעיף 160 לפקודה. (ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה
7 ומס רכוש – משרד האוצר נ' דניאל שחר (26.12.2001)). עם זאת, סעיף 160 הנ"ל
8 אינו בבחינת "תרופת פלא" לכל קושי שמקורו בשלב ניכוי המס במקור. רשות
9 המסים, המבקשת להיבנות מההסדר הקבוע בפקודה להחזר מס, צריכה לפעול
10 בשלב ניכוי המס "לפי הספר", בלא קיצורי דרך, ובעיקר, תוך מתן פרסום מלא
11 לאופן שבו היא פועלת. לא כך נהגה המשיבה במקרה דנן.

בקשת האישור וההליך השומתי

12
13 .65 לטענת המשיבה בשל אי מיצוי ההליך השומתי אין לאשר את בקשת האישור של
14 המבקש, שכן הוא לא הגיש בקשה להחזר מס בדו"ח בהתייחס לשנת המס 2018
15 ולפיכך אין בידיה נתונים אודות החישוב המס הסופי בו הוא חייב ולא ניתן לקבוע
16 כי הוא אכן שילם מס ביתר כנטען על ידו.
17 במסגרת פסק הדין בעניין ת"צ (מחוזי מרכז) 20306-12-13 מהילי בע"מ נ' מדינת
18 ישראל - רשות המיסים (26.9.2016) הבעתי דעה לפיה, ככלל, אין מקום לאשר
19 בקשה לתובענה ייצוגית בתחום דיני המס בטרם מיצה המבקש את המסלול
20 "השומתי", תוך הפנייה לדברים שנקבעו בבש"א (מחוזי ת"א) 30602/07 מדינת
21 ישראל – רשות המיסים נ' עו"ד אריה גבע (4.2.2009) (להלן: "עניין גבע").

22 בעניין גבע נקבע שעל המבקש בהליך של תובענה ייצוגית לפתוח תחילה בהליכי
23 ההשגה הנדרשים על פי דין המס הספציפי, ורק אם עמדתו לא תתקבל במסגרת זו
24 - יגיש ערעור ובקשה לאישור תובענה ייצוגית, והדיון בשניים יאוחד. זאת, מכיוון
25 שיעילות הדיון מחייבת כי משעה שתתקבל עמדת בית המשפט במסגרת ההליך
26 הערעורי, ניתן יהיה להמשיך ולברר את בקשת האישור, ובכך יקוצרו ההליכים
27 ותושג יעילות דיונית והימנעות מהכרעות סותרות. כמו כן, בכך יתאפשר דיאלוג
28 הכרחי בין הנישום לרשות, הקודם להליך השיפוטי. יחד עם זאת, הובהר בעניין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

1 גבע כי במקרים חריגים המעוררים שאלות בעלות חשיבות עקרונית, יתכן שראוי
2 לאפשר לנישום לפנות ישירות לבית המשפט הרגיל, אף בטרם מוצה ההליך
3 השומתי, כאשר כל מקרה ייבחן לגופו.

4 66. בענייננו מדובר בנושא בעל חשיבות עקרונית אשר לטעמי ראוי להיכלל בגדר
5 החריגים לכלל. בנוסף, סבורני כי משעה שעומדת על הפרק טענה לפיה המשיבה לא
6 מסרה מידע רלוונטי לציבור, הרי שיש לנקוט בגישה מרחיבה גם באשר לתובע
7 המייצג ולהעדר מיצוי ההליך השומתי.

8 יתר התנאים לאישור התובענה כייצוגית

9 67. המסקנה העולה מהאמור עד כה הינה כי פעולת המשיבה, לפיה המערכת
10 הממוחשבת שלה מעגלת את אחוז ניכוי המס לאחוז השלם הקרוב ובהתאם לאחוז
11 מחושב זה מנוכה המס במקור על ידי המעסיקים הנוספים, וזאת אף מבלי ליידע
12 את ציבור הנישומים כי כך נעשה, מהווה, לכאורה, גבייה שלא כדין של מס במובן
13 של פרט 11 לחוק תובענות ייצוגיות.

14 68. אין זאת אלא כי המבקש הוכיח, במידת הנדרשת לשלב מקדמי זה, את קיומה של
15 עילת תביעה, וכן הוכיח כי קיימת אפשרות סבירה שהשאלה שבמחלוקת תוכרע
16 לטובת הקבוצה.

17 69. יתר על כן, סבורני כי התובענה שלפניי היא אכן הדרך היעילה וההוגנת להכרעה
18 במחלוקת שהתגלעה בין הצדדים, שכן מדובר בעיקרו של דבר במחלוקת משפטית
19 אשר תוצאותיה רלבנטיות לציבור רחב של נישומים.

20 70. את הקבוצה הגדיר המבקש כקבוצת הנישומים שפנו לתיאום מס בתקופה
21 הרלוונטית ונמסרו להם אישורים המורים על ניכוי מס בסכום שהוא מעבר לסכום
22 שהיה אמור להיות מנוכה על בסיס הכנסתם הצפויה. הסעד שהתבקש על ידי
23 המבקש הוא חיוב המשיבה בהשבה של הסכומים ששולמו ביתר בשל עיגול הספרות
24 שלאחר הנקודה לאחוז השלם הקרוב שמעל, כך שהנזק מהווה את סכום גביית
25 היתר של המס.

26 המבקש העריך את גודל הקבוצה כמונה 125,000 נישומים (על בסיס נתוני המשיבה
27 לפיה קיימים כ-500,000 מבקשי תיאום מס, למחציתם עוגל אחוז הניכוי כלפי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

1 מעלה, ומתוכם מחצית הגישו דו"חות), כאשר נזקו של כל אחד מהם נע בין 1 ש"ל-
2 1,000 ש"ל ויותר בשנה, ובממוצע 100 ש"ל, כך שהערכת הנזק עומדת על סך 12,500,000
3 ש"ל בשנה. ברי כי מדובר בסכום משמעותי שאינו בגדר "זוטי דברים" כטענת
4 המשיבה.

5 ככל שביקשה המשיבה לסתור את קיומה של הקבוצה או את הנזק הלכאורי, הרי
6 שהיה עליה לפעול על מנת לחשוף את הנתונים הרלוונטיים המצויים בידה, וזאת
7 בהמשך לדברים שמסרה בדיון קדם המשפט מיום 14.12.2020, עת ציין בא כוחה
8 כי היא תבחן אפשרות לקבל הערכה בנוגע להיקף גביית המס הנטען על ידי המבקש
9 (פרוטוקול, עמ' 7 ש' 36). חרף זאת, המשיבה לא הציגה נתונים משל עצמה, כך
10 שבשלב זה אהיה נכון לקבל את הערכת המבקש המצטיירת כסבירה, למצער לשלב
11 מקדמי זה של ההליך.

12 71. אשר לשונות הנטענת בין חברי הקבוצה, שלדעת המשיבה מחייבת בירור
13 אינדיבידואלי, סבורני כי השונות האמורה רלוונטית לקביעת שיעור ההשבה
14 שייפסק לכל אחד מחברי הקבוצה, אם התובענה תתקבל, והיא איננה גורעת
15 מכשירותה של הבקשה להתברר כתובענה ייצוגית.

16 יתר על כן, על פניו נראה כי המידע אודות סכומי ההשבה הרלוונטיים לכל אחד
17 מחברי הקבוצה אמור להיות מצוי במאגרי הנתונים של המשיבה, שלא הוכיחה
18 מצידה כי עריכת החישוב הפרטני ביחס לכל אחד מחברי הקבוצה לעניין קביעת
19 גובה סכום ההשבה, ככל שזו תיפסק בסוף ההליך, אינה מעשית בנסיבות העניין.
20 כאמור, השאלה באיזו דרך יושבו, בסופו של יום, סכומים שנגבו מחברי הקבוצה
21 שלא כדיון, ככל שאמנם ייקבע שיש להשיבם, אינה מחייבת מענה בשלב מקדמי זה
22 בו אנו מצויים.

23 **סוף דבר**

24 72. לשלב מקדמי זה הוכיח המבקש, במידת ההוכחה הלכאורית הנדרשת, הן את
25 קיומה של עילת תביעה אישית והן את קיומה של עילת תביעה לקבוצה, המעוררת
26 שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה. כן הוכיח
27 המבקש כי קיימת אפשרות סבירה שאותן שאלות תוכרענה בתובענה לטובת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

- 1 הקבוצה. עוד הוכיח המבקש כי נגרם לו ולחברי הקבוצה הנטענת נזק לכאורה בגין
2 התנהלות המשיבה.
- 3 .73. בהתחשב בכל האמור לעיל, הרי שיש מקום לאשר את ניהול התובענה כייצוגית.
- 4 .74. על פי סעיף 14(א) לחוק תובענות ייצוגיות, אני מורה כדלהלן:
- 5 - הקבוצה בשמה תנוהל התובענה הייצוגית היא קבוצה הכוללת כל נישום אשר פנה
6 בבקשה לתיאום מס במהלך 24 החודשים שקדמו להגשת הבקשה לאישור התובענה
7 כייצוגית והופק עבורו אישור המורה על ניכוי מס בשיעור שהוא פועל יוצא של עיגול
8 האחוז כלפי מעלה בהתאם לשיטה בה נוהגת המשיבה לעניין זה.
- 9 - התובע המייצג הוא מר מיכאל גומברג.
- 10 - באי הכוח המייצגים הם עו"ד עמנואל גרוס ועו"ד אורי פלד.
- 11 - עילות התביעה בגינן מאושרת התובענה כייצוגית הינן עשיית עושר ולא במשפט
12 וגבייה שלא כדין וברשלנות.
- 13 - השאלות של עובדה ומשפט המשותפות לחברי הקבוצה הינן האם התנהלות
14 המשיבה בהפקת אישורי תיאום מס המחושבים תוך עיגול אחוז הניכוי לאחוז
15 השלם הקרוב, ללא גילוי שיטת חישוב זו לציבור הנישומים, היא התנהלות כדין,
16 והאם על המשיבה להשיב לנישומים שבקבוצה את המס שנוכה מהם ביתר בשל
17 עיגול האחוז כאמור.
- 18 - הסעד הנתבע הוא השבת הכספים שנגבו ביתר, המהווה פער בין הסכום שנוכה לבין
19 הסכום שאמור היה להיות מנוכה בהתאם להכנסה הצפויה המדווחת של חברי
20 הקבוצה, אלמלא שיטת עיגול אחוז ניכוי המס במקור.
- 21 .75. בהתאם לסמכותי לפי סעיף 23 לחוק תובענות ייצוגיות הריני לפסוק לבאי הכוח
22 המייצגים שכר טרחה, בגין טיפולם בבקשה לאישור התובענה כייצוגית, נכון לשלב
23 זה, בסכום של 25,000 ₪. בקביעת שכר הטרחה אני מביא בחשבון, בין היתר, את
24 העובדה כי המדובר בבקשה מתוקנת, כאשר בקשת האישור המקורית לא הציגה
25 כהלכה את חזית המחלוקת, ולפיכך היה נדרש לתקנה.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 57298-05-19 גומברג נ' רשות המיסים

1 באי כוח המבקש יפעלו לפרסום הודעה על אישור התובענה הייצוגית, כאמור בסעיף
2 25 לחוק תובענות ייצוגיות. ההודעה תכלול את הפרטים הנדרשים על פי סעיף 14(א)
3 לחוק בהתאם להחלטה וכן הבהרה בדבר זכותו של כל חבר בקבוצה להודיע לבית
4 המשפט בתוך 45 יום מיום פרסום ההודעה על רצונו לצאת מהקבוצה בהתאם
5 לסעיף 11 לחוק תובענות ייצוגיות.

6 גודל ההודעה ונוסחה יתואם בין באי כוח המייצג לבין באי כוח המשיבה. ההודעה
7 תפורסם בשני עיתונים יומיים נפוצים, והמשיבה תישא בהוצאות הפרסום. נוסח
8 ההודעה, גודלה וכן שמות העיתונים, יוגשו לאישור בית המשפט בתוך 14 יום
9 ממועד מתן החלטה זו. עותק של ההודעה, לאחר פרסומה, יישלח על ידי ב"כ
10 המבקש ליועץ המשפטי לממשלה ולמנהל בתי המשפט.

11 **77. התובענה תיקבע לדיון קדם משפט ליום 8.2.2023 בשעה 11:30. במועד זה יתווה**
12 **המשך ניהול ההליך.**

13 **78. הצדדים ישלימו את ההליכים המקדמיים ביניהם עד 15 ימים קודם למועד ישיבת**
14 **קדם המשפט.**

15 **79. המזכירות תעביר עותק של החלטה זו למנהל בתי המשפט על מנת שיעדכן את פנקס**
16 **התובענות הייצוגיות.**

17

18 ניתנה היום, ז' תשרי תשפ"ג, 02 אוקטובר 2022, בהעדר הצדדים.

19

20 שמואל בורנשטיין, שופט

21

