



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

מנחם קירשבלום

מבקש

נגד

מדינת ישראל – משרד האוצר - רשות המסים

משיבה

1 החלטה בבקשה לאישור תובענה כייצוגית

2 א. פתח דבר

- 3 1. בפניי שתי בקשות לאישור תובענה כייצוגית שהגיש המבקש בהתאם להוראות חוק
4 תובענות ייצוגיות, התשס"ו – 2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות") כנגד המשיבה.
5 עניינה של האחת בחיוב במס של סכומי קרן דמי הביטוח שהוחזרו על ידי ביטוח
6 לאומי למי ששילם דמי ביטוח לאומי ביתר (להלן: "הבקשה בעניין הקרן"); עניינה
7 של השנייה בחיוב במס של הריבית והפרשי ההצמדה שנוספו על סכום קרן ההחזר
8 כאמור (להלן: "הבקשה בעניין התוספת"; שתי הבקשות יכוננו יחדיו: "הבקשה
9 לאישור התובענה כייצוגית").
- 10 2. על פי הנטען בבקשה, במקרים רבים תשלומי דמי ביטוח לפי חוק הביטוח הלאומי
11 [נוסח משולב], תשכ"ח-1968 (להלן: "חוק הביטוח הלאומי"), המשולמים באופן
12 שוטף בשנת מס כלשהי, מהווים מקדמה על חשבון סכום החוב, כאשר סכום החיוב
13 המדויק מתברר רק לאחר תום שנת המס הרלוונטית, ולעיתים מספר שנים לאחר
14 מכן. מכאן שקיימים מקרים בהם משולמים על ידי המבוטחים סכומי ביטוח בחסר
15 או ביתר.
- 16 כאשר הנישום מגיש דו"ח שנתי על הכנסותיו, באותם מקרים בהם מוחזרים דמי
17 הביטוח הלאומי ששולמו ביתר, המשיבה מחייבת במס את סכומי ההחזר – הן את



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הקרן והן את הפרשי ההצמדה והריבית – בשנה שבה מוחזרים דמי הביטוח (להלן: "שנת ההחזר") וזאת, לפי הנטען, בחוסר סמכות.
- 2
- 3 במענה לטענות אלו הבהירה המשיבה כי אין היא מחייבת כהכנסה סכומים המתקבלים כהחזרי דמי ביטוח מהמוסד לביטוח לאומי, אך מקום בו דורש הנישום את התשלום לביטוח לאומי כניכוי בשנת מס קודמת כלשהי (להלן: "השנה ההיסטורית"), וחלק מאותו הסכום מוחזר ליחיד, פועלת המשיבה להקטנת התשלום שנתבע כניכוי.
- 7
- 8 אין מדובר, אפוא, במיסוי ההחזר כהכנסה, אלא בהקטנת הניכוי שכבר נדרש. כן הדגישה המשיבה כי אמנם היא מחייבת במס את התוספת, אך למעשה בכך היא מיישמת שיטת חישוב מקילה שכן היא אינה גובה בגין המס ששולם בחסר את הריבית הקבועה בפקודת מס הכנסה, אלא בשיעור מופחת הקבוע בחוק הביטוח הלאומי.
- 12

ב. תמצית טענות הצדדים

- 13
- 14 טענות המבקש
- 15 4. המשיבה אינה רשאית לחייב את סכומי ההחזר שמקבלים נישומים עצמאיים – יחידים מהמוסד לביטוח לאומי, בין בדרך של מיסוי ישיר ובין בדרך של הפחתת סכום הניכוי המגיע לנישום בשנת ההחזר.
- 17
- 18 סעיף 47א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה") הקובע כי יחיד שבשנת מס מסוימת שילם דמי ביטוח לאומי, יהיה זכאי לנכות מהכנסתו החייבת 52% מסכום ששילם בפועל באותה שנת מס - איננו מהווה מקור לגביית מס בגין סכום ההחזר שמתקבל לימים מהמוסד לביטוח לאומי, ובהעדר מקור בפקודה, אין לחייב את סכום ההחזר במס.
- 22
- 23 המחוקק לא העניק למשיבה סמכות לגבות מס מסכומי ההחזר, המהווים תשלום אישי (להבדיל מהוצאה בייצור הכנסה), ולא העניק לה סמכות לפתוח מחדש שומות היסטוריות בגין החזרים אלה. על כן, במצב החקיקתי הקיים, אין למסות את סכומי ההחזר - לא הקרן ולא התוספת.
- 25
- 26



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 פרשנות המשיבה יוצרת עיוותים קשים ואפליה במובן זה שאת ההחזרים מהמוסד
- 2 לביטוח לאומי מקבלים אזרחים שחלקם כלל אינו חייב בהגשת דו"ח, בעוד שהמיסוי
- 3 של סכומי החזר מתבצע רק לגבי מי שבשנת החזר חייב בהגשת דו"ח. בכך נוצרת
- 4 אפליה אסורה בין מי שבמועד קבלת החזר פטור מהגשת דו"ח (למשל עצמאי שהפך
- 5 לשכיר או מי שאינו עובד) לבין מי שחייב בהגשת דו"ח.
- 6 המחוקק העדיף למנוע מהמשיבה לטפל בכל מקרה של החזר דמי ביטוח לאומי
- 7 בשתי שומות – אחת של שנת החזר והשנייה של השנה ההיסטורית והעדיף את
- 8 עקרון יעילות הגבייה. זאת, להבדיל ממקרים אחרים אותם הסדיר המחוקק
- 9 במפורש, כגון בקשר למיסוי כספי קופות הגמל וקרנות ההשתלמות שבגין ההפקדה
- 10 בהן ניתנו הטבות מס, כך שמשיכה מוקדמת של הכספים שנצברו בקופת הגמל
- 11 תחויב במס בשיעור של 35% ללא קשר לשאלה אם הנישום נמצא, באותה שנה בה
- 12 משך את כספי הגמל, במדרגת מס זו אם לאו.
- 13 גם אם נניח שסכומי החזר מהמוסד לביטוח לאומי חייבים במס, הרי שיחוס
- 14 סכומי החזר כהכנסה בשנת החזר ולא בשנה ההיסטורית, פוגעת בחלק ניכר
- 15 מהנישומים – כגון אלו הנמצאים בשנה בה נתקבל סכום החזר במדרגת מס גבוהה
- 16 יותר מאשר היו בשנת ההיסטורית.
- 17 מהאמור בחוברת "דע את זכויותך" המופצת על ידי המשיבה לציבור הנישומים,
- 18 עולה כי סכומי החזר נחשבים כהכנסה בידי הנישומים. אף מההנחיות המקצועיות
- 19 של המשיבה עולה כי סכומי היתר שהוחזרו בשנה מסוימת לנישומים בגין תשלומים
- 20 ששילמו הנישומים בשנים קודמות, חייבים במס ויש לכלול אותם במסגרת ההכנסות
- 21 החייבות במס בשנה בה נתקבלו החזרים. גישת המשיבה בהליך זה לפיה היא אינה
- 22 רואה את סכומי החזר כהכנסה, אלא כהקטנת סכום הניכוי שהותר, עומדות
- 23 בסתירה גלויה לפרסומיה ולהנחיותיה המקצועיות ואף אינה מתיישבת עם הנחייתה
- 24 לנישומים לכלול את סכומי החזר בשדה 270/250 לטופס 1301 (דו"ח שנתי),
- 25 המיועד לרשום כהכנסה "תקבולים והחזרים חייבי מס מהמוסד לביטוח לאומי
- 26 שאינם נכללים בסעיף אחר".
- 27 טענת הקטנת הניכוי עומדת בסתירה להוראת סעיף 47 לפקודת מס הכנסה,
- 28 במסגרתה אמר המחוקק את דברו בצורה מפורשת בכך שהתיר לנישום לנכות 52%



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מתשלומיו לביטוח לאומי באותה השנה וזאת בודעו שתשלומים אלו אינם
- 2 מדויקים. המחוקק בחר במודע שלא "להתעסק" עם סכומי החזר והביא בחשבון
- 3 שכתוצאה מכך לעיתים קופת המדינה תצא נפגעת ולעיתים - נשכרת. המחוקק
- 4 העדיף את עקרון יעילות הגביה ואת יישום בסיס המזומן ולא העניק למשיבה
- 5 סמכות "לתקן" את הניכוי אם וככל שנתקבלו החזרים בגין שנה היסטורית, לא לגבי
- 6 השנה ההיסטורית שלגביה הוחזר סכום החזר, ולא לגבי שנת החזר בה נתקבל
- 7 בפועל סכום החזר, לא בשיטת הקטנת סכומי הניכוי ולא בשיטת המיסוי הישיר.
- 8 .10 פעולת הקטנת הניכוי אף אינה נכונה מבחינה כלכלית בחלק ניכר מהמקרים, שכן
- 9 לעיתים מדובר בגביית מס מעבר להתעשרות הממשית, למשל מפני שבשנה
- 10 ההיסטורית היה הנישום במצב של מיעוט הכנסות ולכן לא נהנה מהניכוי או נהנה
- 11 ממנו בשיעור מס נמוכים, בעוד שבשנה בה התקבל החזר יכול להימצא במצב של
- 12 ריבוי הכנסות ועל כן במדרגת מס גבוהה יותר.
- 13 בכך שהמשיבה לא עושה אבחנה בין נישום שנהנה מניכוי בשנה ההיסטורית, לבין
- 14 נישום שלא נהנה או שנהנה מניכוי בשיעור מופחת, היא גורמת לכך שחלק
- 15 מהנישומים ישלמו מס העולה על ההטבה שקיבלו, אם בכלל.
- 16 גם במקרים בהם קיימת התעשרות כלשהי, היא איננה בשיעור סכום הניכוי אלא רק
- 17 בסכום המס הנחסך בגין הניכוי הנ"ל שהינו לא אחת נמוך מאוד, בהתאם לשיעור
- 18 המס בו מצויה הכנסתו של הנישום בשנה בה בוצע הניכוי. וכאמור, אף אם קיימים
- 19 מקרים בהם קיימת התעשרות, הרי שהמחוקק העדיף שהמשיבה לא תעסוק בכך.
- 20 .11 לעניין הטענה כי קבלת עמדת המבקש תביא ליצירת מקלטי מס בכך שתגרום
- 21 למבוטחים להפריז במכוון בתשלום המקדמות שלא לצורך - נישומים אינם ממהרים
- 22 לשלם את מיסיהם ביתר במכוון, בציפייה לקבל על כך תשואה. בנוסף, בעלי הכנסות
- 23 נמוכות מהתקרה לתשלום דמי ביטוח לאומי, בדרך כלל נזקקים לכספים ולא סביר
- 24 שבמודע ירצו לשלם דמי ביטוח לאומי ביתר, בעוד שבעלי הכנסות שמעל לתקרה
- 25 לתשלום דמי ביטוח לאומי, ממילא אינם יכולים להידרש לשלם ביתר.
- 26 .12 החזרים מהמוסד לביטוח לאומי הינם במישור האישי, ועל כן שונים מכל אותן
- 27 דוגמאות שהביאה המשיבה באשר ל"הקטנת הוצאה" הלקוחות מהמישור העסקי,



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לגביהם קיימת הוראת חוק מפורשת, כדוגמת סעיף 3(ב)(1) לפקודה בקשר למחילת
2 חובות או סעיף 17(4) לפקודה בקשר ל"חובות רעים", לפיהם יש לראות בחוב שנמחל
3 כהכנסה בשנת המס בו הוא נמחל (קרי, לא בשנה ההיסטורית) ויש לראות את החוב
4 הרע כהוצאה בשנה בה הפך ל"חוב רע" – שאלו למעשה שני הצדדים של אותו מטבע.
5 להבדיל מדוגמא זו ודוגמאות נוספות שהביאה המשיבה, הלקוחות מהמישור
6 העסקי, לניכויים האישיים אין השפעה על ההכנסה.
- 7 אדרבא, לאור העובדה שכדי למסות את הפעולה המתקנת (מחילת חוב או חוב שהפך
8 ל"חוב רע"), בשנה בה נעשתה הפעולה, נדרש המחוקק להוראה מיוחדת, אנו למדים
9 שללא הוראת חוק מפורשת המשיבה נטולת סמכות לעשות כן. במקום בו רצה
10 המחוקק להסדיר מצב מסוים, עשה כן בשתי הוראות חוק שונות שהסדירו הן את
11 צד ההכנסה – סעיף 3(ב) לפקודה, והן את היבט ההוצאה – סעיף 17(4). לעומת זאת,
12 סעיף 47 לפקודה, שבו עסקינן, הסדיר רק את נושא התרת הניכויים, כך שמדובר
13 בהסדר שלילי – היינו שהמחוקק ביקש במודע שלא לראות בהחזר מביטוח לאומי
14 כהכנסה שיש למסותה.
- 15 על רקע ההבדל בין קיומה של הוראת סעיף 3(ב)(1) לפקודה היוצרת מקור חיוב
16 ספציפי המאפשר למשיבה לכלול כהכנסה את סכום המחילה בשנת החזר, והעדרו
17 של סעיף דומה בעניינו, המסקנה היא שהמשיבה חוטאת הן בכך שהיא מחייבת את
18 תשלומי החזר כהכנסה (בין אם באופן ישיר ובין אם בטכניקת הקטנת הניכוי), והן
19 בכך שהחיוב נעשה בשנת החזר.
- 20 13. גם אם נניח שלמשיבה יש סמכות לתאם את הניכוי שהותר לנישום ביתר בגין
21 תשלומיו לביטוח לאומי בשנה ההיסטורית, הרי שהתיקון צריך להיות באמצעות
22 פתיחת שומתו של הנישום לשנה ההיסטורית והקטנת סכום הניכוי בשנה זו בלבד,
23 ולא על ידי ייחוסו לשנת החזר כפי שנוהגת המשיבה.
- 24 14. נישום שיבקש מהמשיבה כי סכומי החזר ישויכו לשנה ההיסטורית שבגינה הוחזרו,
25 יענה בדרך כלל בחיוב על ידי המשיבה, דבר המלמד על כך שהמשיבה מודעת לכך
26 שלא נכון למסות את סכומי החזר בשנת החזר.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

15. בפועל, כאשר נישום מבקש לייחס את סכום ההחזר לשנה ההיסטורית - מצב אשר קורה בחלק מזערי עד אפסי של מקרים, וזאת לאור הנחיות המשיבה לנישומים למסות את סכומי ההחזר בשנת ההחזר והסתרת האפשרות לייחסם לשנה ההיסטורית - המשיבה מתירה זאת, ובכך נוצרת אפליה בין נישום שביקש זאת לבין נישומים אחרים שלא היו מודעים לאפשרות זאת.
- האפליה אף נובעת מכך שלא בכל המקרים למשיבה יש את המידע שיאפשר לבטל את ההוצאה שנדרשה בעבר, שהרי לעיתים מי ששילם את הכספים למוסד לביטוח לאומי, היה מחוסר תיק במס הכנסה ולא דרש את התשלום כניכוי או במקרה והתשלום נעשה עת כלל לא היה אמור להיות משולם, למשל כי הנישום היה שכיר.
- לטענת המבקש, נקודת ההנחה של המשיבה לפיה סכום ששולם למוסד לביטוח לאומי בשנה ההיסטורית, נדרש תמיד כניכוי, אינה נכונה מהבחינה העובדתית וממילא אינה יכולה להצדיק את פעולת המשיבה.
16. המשיבה טוענת כי הרציונל המנחה אותה הינה "הצורך להחזיר את המצב לקדמותו", שכן הסתבר עם קבלת ההחזר, כי לא היה מקום להתיר את מלוא הניכוי מלכתחילה. אלא שהמשיבה מקטינה באופן אוטומטי את הניכוי בהתייחס לסכומי ההחזר, מבלי שהיא יודעת מהו היה המצב הקודם אותו יש להשיב, שכן אין היא בודקת אם הסכום שהוחזר אכן נדרש כניכוי בשנה ההיסטורית, או האם נהנה הנישום מהטבת מס בשנה ההיסטורית.
17. העובדה שסעיף 362(ה) לחוק ביטוח לאומי פטר מתשלום מס הכנסה את סכומי הפרשי ההצמדה והריבית שנצברו על סכומי ההחזר, מעידה על כך שגם הקרן פטורה. לא ניתן למצוא ולו דוגמא אחת בחקיקה לפיה הפרשי הצמדה וריבית פטורים ממס, בעוד הקרן לגביה נצמחו הפרשי ההצמדה הריבית חייבים במס. במובן זה עילת התוספת "מקרינה" על עילת הקרן ככלי פרשני להוראת סעיף 47א לפקודה ותומכת בעמדת המבקש.
18. בכל הנוגע לבקשה בעניין הקרן, המשיבה מודה כי עמדתה במיסוי סכומי ההחזר הינה פרי פרשנות. מחקירת נציג המשיבה עולה כי המשיבה נסמכת על גישה פרשנית לסעיף 47א לפקודה, תוך שהוא מתקשה למצוא "מנגנון בפקודה" המאשש פרשנות



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 זו. לשיטת המבקש, הוראת סעיף 47א היא ברורה וחד משמעית ואין כל צורך בהליכי
- 2 פרשנות. סעיף 47א קובע בסיס מזומן לגבי הכרה בניכויים אישים בלבד, והוא
- 3 "שותק" לעניין החזרים. שתיקה זו מהווה הסדר שלילי מדעת.
- 4 19. בכל הנוגע לבקשה בעניין התוספת, המשיבה ממסה את סכום התוספת, בניגוד
- 5 לסעיף 362(ה) לחוק הביטוח הלאומי, המהווה הוראת חוק מפורשת הפוטרת את
- 6 התוספת על תשלומי החזר ממס. נציג המשיבה הודה בחקירתו כי המשיבה ממסה
- 7 בפועל את סכומי התוספת כהכנסה חייבת, ולא עושה אבחנה בין קרן לתוספת.
- 8 20. אין משמעות להעדר פניה מוקדמת מאחר והמשיבה לא הגישה "הודעת חדילה"
- 9 כמשמעותה בסעיף 9(ב) לחוק תובענות ייצוגיות. בנסיבות דנן, ממילא תשובת
- 10 המשיבה לבקשות אינה מהווה מענה הולם ומספק לטענותיו של המבקש, ועל כן
- 11 פנייה מוקדמת לא היתה מייתרת את הגשת הבקשות.
- 12 הלכת עע"מ 2978/13 מי הגליל – תאגיד הביוב האזורי בע"מ נ' יונס (23.7.2015)
- 13 (להלן: "עניין מי הגליל"), לא רק שהינה מאוחרת לבקשות לאישור בענייננו, אלא
- 14 שלפיה חובת הפנייה המוקדמת טרם הגשת בקשה לאישור רלוונטית בעיקר ביחס
- 15 לפסיקת גמול ושכר טרחה, בעוד שאם ימצא בית המשפט כי אין בפניה המוקדמת
- 16 כדי ליתר את ההליך הייצוגי, לא ייזקף הדבר לחובת התובע הייצוגי ובא כוחו.
- 17 לחילופין, טוען המבקש כי הוא עמד בחובת ההודעה המוקדמת במסגרת הצהרתו
- 18 כנישום והתדיינותו עם המשיבה בעניין הצהרתו.
- 19 21. המבקש לא מחויב היה לפנות למסלול השומתי בנסיבות העניין לאור העובדה
- 20 שמדובר בשאלה משפטית עקרונית שאינה תלויה במצב העובדתי והראייתי של
- 21 הנישום הספציפי, ואשר הליכי השגה לא היו מועילים בעניין.
- 22 22. לעניין עילתו האישית, למבקש נגרם נזק בסך 307 ₪ לגבי עילת הקרן ושל 17 ₪ לגבי
- 23 עילת התוספת. הסכם הפשרה שנחתם בין פקיד השומה ובין המבקש לא חל על
- 24 ניכויים אישיים. הדבר עולה במפורש מההסכם, אשר קובע כי לא יותרו ניכויים
- 25 וזיכויים מעבר למה שנתבע בדו"ח או בשומה העצמית, ומכאן שהוא רשאי לטעון
- 26 בעניינים אלו, ככל שלא הועלו במסגרת השומה העצמית.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

23. אף אם ימצא בית המשפט הנכבד כי למבקש אין עילת תביעה אישית אך יתר
24. התנאים לאישור הבקשה התקיימו, עליו לאשר את התביעה הייצוגית תוך החלפת
25. תובע המייצג.
24. המבקש הינו אדם הפועל שנים רבות, בהתנדבות, בתחום המיסוי ותורם מזמנו
ומניסיונו לקידום תחום המיסוי בישראל. המבקש הגיש את הבקשות דן בסוברו
בתום לב תוך הפעלת שיקול דעת מקצועי שיש לו עילת תביעה טובה.
25. טענת המשיבה בדבר העדר יעילות התובענה הייצוגית בענייננו לא נתמכה בתצהיר
כנדרש ודינה דחייה: זאת, מאחר שבנסיבות העניין המשיבה כלל לא זקוקה לדו"ח
אישי כדי להשיב סכומים שגבתה שלא כדין מהקבוצה. כל הנתונים אודות חברי
הקבוצה וסכומי החזר שקיבל כל אחד מהם, וסכום המס שחויב בגינם, מצויים
בידי המשיבה וניתנים "לשליפה" בנקל. ביצוע החישוב לגבי סכום ההשבה הינו
פשוט ואינו מצריך עשיית חישובים מסובכים או הצגת חשבוניות, קבלות או
מסמכים. על המשיבה להשיב לכל אחד מחברי הקבוצה את המס שנגבה ביתר לפי
מדרגות המס שבהן מוסה בשנים בהן מוסה סכום החזר שלא כדין, על סמך
הנתונים המצויים במערכת המחשב שלה ושל המוסד לביטוח לאומי.
26. בשל גודלה של הקבוצה, המונה עשרות אלפי נישומים ואולי מעבר לכך, ניהול הליך
במסגרת תובענה ייצוגית הינו הדרך היעילה וההוגנת ביותר להכרעה במחלוקת.
בירור משותף יחסוך זמן שיפוטי יקר, משאבים והוצאות נוספות, הן של הנישומים
והן של המשיבה והן של מערכת המשפט, לעומת ברור פרטני, של כל מקרה ומקרה.
- טענות המשיבה
27. החזר תשלום מביטוח לאומי אינו הכנסה חייבת במס, אלא ביטול ניכוי והקטנת
הוצאה אצל המשלם. כאשר מתברר שנישום שילם דמי ביטוח לאומי ביתר, ומאחר
והותר לו בזמנו ניכוי של 52%, כאמור בסעיף 47א לפקודה, הרי שמדובר בהוצאה
שבדיעבד לא עמד בה, כי נוכח קבלת החזר הוצאתו למעשה קטנה, ועל כן עליו
להשיב את המצב לקדמותו. מדובר בניכוי שהתברר לימים כי לא היה מקום להתירו
מלכתחילה, אילו היה ידוע מראש שסכום התשלום לביטוח לאומי קטן מכפי שדווח.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

28. מכיוון שהחבות לביטוח לאומי נקבעת באופן סופי רק לאחר שנקבעת השומה הסופית במס הכנסה, הרי שאם החזר הביטוח הלאומי היה מחושב באותה השנה שבה בוצע החזר, היו נישומים נדרשים להגיש דוחות מתקנים, דבר היוצר סרבול רב. לכן, המשיבה מבצעת את הקטנת הניכוי באופן פשוט ויעיל.
29. המשיבה לא ממסה החזרים מביטוח לאומי, ובכללם הקרן והריבית, כהכנסה. כך לדוגמא, המשיבה לא ממסה אדם שעובד בשני מקומות עבודה ובשניהם ניכו מהכנסתו ביטוח לאומי ובדיעבד מתברר כי שילם ביתר כך שהעודף מוחזר לו – החזר במצב כזה לא ייחשב כהכנסה. בדומה, המשיבה לא ממסה סטודנט ללא הכנסה ששילם ביטוח לאומי, ולימים, במהלך השנה מצא עבודה, ומעבידו ניכה לו דמי ביטוח לאומי, כך שהוא קיבל החזר. אלא שלהבדיל משתי דוגמאות אלו, לגבי מי שחל עליו סעיף 47א לפקודה המתיר בניכוי 52% מהסכום ששולם, כאשר מתקבל החזר, מסתבר כי מדובר בניכוי הוצאה שהנישום לא עמד בה, וזאת יש להקטין.
30. חוברת "דע את זכויותיך", אליה מפנה המבקש, כתובה בסגנון קל להבנה והיא נועדה לפשט לציבור את זכויותיו. החוברת נעדרת מעמד חוקתי ואף מובהר בה במפורש כי היא אינה באה במקום הוראות חוק או נוהל.
- אף השימוש ב"משבצת" הכנסה לשם מילוי הדו"ח הוא טכני ונועד להתגבר על כך שלא ניתן לרשום סכום שלילי כניכוי.
31. סעיף 47א לפקודה קובע כי יחיד ששילם דמי ביטוח לאומי לפי חוק הביטוח הלאומי, יותר לו ניכוי של 52% מהסכום ששילם. מלשון הסעיף - "יחיד שבשנת מס שילם" - עולה כי עסקינן בבסיס מזומן. המנגנון הקבוע בסעיף 47א לפקודה הוא מנגנון ייחודי המשתלב בכללי המיסוי המקובלים, ועל פיו אם נישום רשם הוצאה בגין תשלומיו לביטוח לאומי ולאחר מכן מתברר כי קיבל החזרים, יש לתקן את ספרי הנישום ולבטל את ההוצאה.
32. כשם שבהסדר של מחילת חוב לפי סעיף 3(ב) לפקודה, אין כל הכרח שהכללת חוב שנמחל בהכנסת הנישום תביא לאיזון מלא, שכן לעיתים ירוויח הנישום את ההפרש בשיעורי המס ולעיתים יפסיד, כך גם בענייננו; אין כל הכרח כי כתוצאה מהקטנת



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הניכוי, יוצר איזון מלא בין חיוב המס המדויק שהיה צריך להיות משולם בשנת
2 תשלום דמי הביטוח הלאומי, לבין החיוב במס בשנת ההחזר.
- 3 דוגמא נוספת היא ההסדר של חובות אבודים, לפיו נישום שדרש הוצאה ולאחר מכן
4 גבה את תשלום החוב, נדרש לדווח על הכנסה. אף במסגרת הסדר זה המחוקק לא
5 ערך איזון מלא, ויתכן שההוצאה תנוכה בשיעור מס מסוים ואילו ההכנסה בגין
6 הסכומים שנגבו תמוסה בשיעור מס גבוה יותר.
- 7 33. באנלוגיה לסוגיית הפרשה לתביעות או להתחייבויות, כשם שנישום שדרש הוצאות
8 בגין הפרשה להתחייבות, וההתחייבות בטלה או קטנה, עליו לרשום "הכנסה" על
9 מנת לבטל את רישום ההוצאה שהנישום לא עמד בה, כך גם כאשר אדם מקבל החזר
10 מביטוח לאומי בגין תשלומים ששילם ביתר, ולאחר שניכה 52%, יש לתאם את
11 ההוצאה בדרך של רישום הכנסה בגובה סכום החזר שנדרש כהוצאה והוא לא עמד
12 בה.
- 13 34. המחוקק בחר ליישם בסעיף 47א לפקודה את ההכרה בתשלומים לביטוח לאומי
14 בהתאם לשיטת בסיס מזומן, כך שבהתאם לעיקרון ההקבלה וכשם שניכוי הותר
15 בשנת המס בה שילם על בסיס מזומן, גם מיסוי החזר יהיה בשנת התשלום בפועל.
- 16 35. למעלה מהצורך ייאמר כי כפי שהעיד העד מטעם המשיבה, במקרים בהם פונה
17 הנישום ומבקש לשייך את התשלום לשנת התשלום, משרד השומה ייעתר לפנייתו כך
18 שממילא אין פגיעה בציבור הנישומים.
- 19 36. קבלת עמדת המבקש עלולה לתרום ליצירת מקלטי מס, במובן זה שנישומים יפריזו
20 במכוון בתשלום מקדמות שלא לצורך, ינכו 52%, וכאשר יושבו להם התשלומים
21 ששילמו ביתר, ללא הקטנת ניכוי - ייהנו ממקלטי מס.
- 22 37. המשיבה אינה ממסה את הריבית והפרשי ההצמדה שהתווספו לקרן, אלא פועלת
23 להשלמת חישוב סכום המס שהוחסר בקירוב לערכו בשנת החזר. אלמלא סעיף
24 362(ה) לחוק הביטוח הלאומי, הקובע כי התוספת לא תחשב כהכנסה לעניין פקודת
25 מס הכנסה ולעניין קביעת תשלומי חובה או היטלים אחרים, היה על המשיבה
26 למסות את התוספת לפי סעיף 187א לפקודה, הממסה הפרשי הצמדה וריבית במצב
27 של חוסר בתשלום מס. אלא שהמשיבה לא עושה כן, ולא ממסה את התוספת ב-4%



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 ריבית לשנה. לאחר הקטנת ההוצאה, כפי שתואר לעיל, המשיבה מייחסת את סכום
- 2 ההחזר (52% ממנו) לשנה בה התקבל ומיישמת שיטת חישוב מקילה לפיה הריבית
- 3 המוספת הינה בגובה 1% בלבד וזאת בהתאם לסעיף 362 לחוק הביטוח הלאומי.
- 4 38. לאור האמור, פעולותיה של המשיבה תואמת את הדין כך שהבקשות לאישור אינן
- 5 כנסות בגדר פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות ויש לדחותן.
- 6 39. אף אם יגיע בית המשפט למסקנה כי שולם מס שלא כדין, אזי לא קמה חובת השבה
- 7 מכוח עשיית עושר, שהרי על פי הפסיקה, עילת עשיית עושר כשלעצמה אינה יכולה
- 8 להוות בסיס לתובענה ייצוגית, וממלא לא מתקיימים התנאים המקימים לפי החוק
- 9 חובת השבה, בפרט כשמדובר בתביעה נגד המשיבה. זאת, לאור מעמדה הייחודי של
- 10 המשיבה כמי שפועלת לטובת כלל הציבור והעובדה כי סכומי ההשבה הם סכומים
- 11 שאמורים להשתלם לקופה הציבורית.
- 12 40. הבקשות דגן הוגשו בחוסר תום לב, מפני שהמבקש לא פנה אל המשיבה בפנייה
- 13 מוקדמת עובר להגשת הבקשות לאישור תביעה ייצוגית. לו היתה נערכת פנייה, היה
- 14 המבקש מקבל תשובה סדורה, שהיתה מייתרת כנראה את הגשת הבקשות.
- 15 41. במהלך השנים 2004-2010 היו בין המבקש לפקיד השומה מחלוקות מס והמבקש אף
- 16 הגיש שני ערעורי מס שנדונו בבית המשפט המחוזי, כאשר אף לא אחת מהמחלוקות
- 17 נגעה לאופן מיסוי ההחזר שקיבל המבקש מביטוח לאומי. כלומר, במקום לקיים
- 18 הליך שומתי כנדרש, המבקש נמנע מלהתדיין בסוגיות נשוא הבקשות בפני פקיד
- 19 השומה.
- 20 יתרה מזאת, לגבי שנת המס בה קיבל את החזר התשלום מביטוח לאומי, שנת 2009,
- 21 לא רק שהמבקש לא העלה בהשגה טענה כלשהי מאלו שעומדות בבסיס הבקשה ולא
- 22 חלק על פרשנות המשיבה לסעיף 47א לפקודה, אלא שהוא אף חתם לגביה על הסכם
- 23 פשרה, ועל כן מושתק מלהעלות טענה כלשהי כנגד פקיד השומה בנוגע לשנת מס זו.
- 24 מדובר אפוא בשנים "סגורות" ואין למבקש עילת תביעה אישית כנגד המשיבה.
- 25 42. באשר לדוגמא הראשונה שהציג המבקש בבקשה בעניין הקרן, הקשורה לאשתו, הוא
- 26 הודה כי לא נגרם בפועל כל נזק. בדוגמא השנייה נגרם לו לטענתו נזק (307 ₪ בעילת



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הקרן ו-17 ע"ב בעילת התוספת), אלא שהמבקש לא העלה כל התייחסות לטענות אלו
- 2 במסגרת הדוחות השנתיים שהגיש למשיבה, כאמור.
- 3 43. הבקשות אינן עומדות בתנאים שנקבעו בחוק תובענות ייצוגיות.
- 4 למבקש אין עילת תביעה אישית מכיוון, שכאמור, הוא לא העלה טענה בעניין תשלום
- 5 היתר שקיבל מביטוח לאומי ואף חתם על הסכם פשרה ביחס לשנת המס. עובדות
- 6 אלו מתווספות לכך שהמבקש לא עבר את "מפתן ניהול ההליך השומתי", ועל כן אף
- 7 לא קיים את חובת תום הלב הנדרשת מתובע ייצוגי.
- 8 בענייננו אין כל שאלה מהותית - עובדתית או משפטית- משותפת לקבוצה ולא
- 9 קיימת אפשרות סבירה שזו תוכרע לטובת הקבוצה. על כן נשמט היסוד הראשוני
- 10 והבסיסי להגשת תובענה ייצוגית.
- 11 לו יאושרו הבקשות כיייצוגיות, יהיה צורך לערוך חישובים פרטניים ביחס לכל אחד
- 12 ואחד מחברי הקבוצה ולבדוק את נתוניו האישיים, לצורך קביעת עצם קיומו של מס
- 13 ביתר וקביעת גובה החזר מס, ככל שקיימת זכות להחזר. בשל הברור
- 14 האינדיבידואלי הנדרש, לא ניתן לאשר את הבקשה שכן ברי כי התובענה הייצוגית
- 15 איננה הדרך היעילה ביותר להכרעה בעניין.
- 16 44. בנוסף, ייתכן שכלל לא נגרם נזק לנישומים מסוימים. אף המבקש עצמו מודה כי
- 17 ייחוס סכומי החזר כהכנסה בשנה בה נתקבלו, פוגע מבחינה סטטיסטית אך
- 18 במחצית מקבוצת הנישומים, כך שחלק מהנישומים בקבוצה למעשה מרוויחים -
- 19 למשל אם בשנת המס בה קיבלו את החזר שיעורי המס על הכנסותיהם היה נמוך
- 20 יותר מהשנה ההיסטורית שבגינה נוכה התשלום לביטוח לאומי.
- 21 כמו כן, יתכן וחלק מהנישומים ירצו לקזז הפסד שוטף המותר לקיזוז בשנת המס בה
- 22 נתקבל החזר. נוכח העובדה כי קבלת עמדת המבקש יש בה כדי לפגוע בחלק מחברי
- 23 הקבוצה, הרי שהבקשות אינן מתאימות לתובענה ייצוגית שכן המבקש ובא כוחו
- 24 אינם מייצגים את עניינה של הקבוצה בצורה הולמת.
- 25
- 26
- 27



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1

2

ג. דיון והכרעה

3

המסגרת הנורמטיבית - התנאים לאישור תובענה ייצוגית ואפשרות הגשת

4

תובענה ייצוגית כנגד רשות ציבורית

5

45. אחת התכליות המרכזיות העומדות בבסיס התובענה הייצוגית, כפי שמבהיר סעיף

6

(2)1 לחוק תובענות ייצוגיות, היא "אכיפת הדין והרתעה מפני הפרתו".

7

בהקשר זה הבהירו בתי המשפט כי לתובענה הייצוגית ערך מרתיע, המשרת את

8

המטרה של פיקוח ואכיפה של נורמות התנהגות הקבועות בחוק (ראו: דנ"א 5712/01

9

ברזני נ' בזק, פ"ד נו(6) 385 (2003); ת"צ (מחוזי ת"א) 1335-08 נוה נ' קלאב הוטלס

10

אינטרנשיונל (א.ק.ה.) בע"מ (19.10.2011)).

11

46. ההליך של בקשה לאישור תובענה כייצוגית הוא הליך מקדמי במסגרתו נדרש בית

12

המשפט להכריע בשאלה האם יש מקום לדון בתובענה שהוגשה במסגרת הדיונית של

13

תובענה ייצוגית. לשם כך, יש לבחון האם מתקיימים התנאים לאישור התובענה

14

כייצוגית.

15

47. סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי "לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה

16

כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו

17

תובענה ייצוגית; ..."

18

בסעיף 11 לתוספת השניה נקבע כי בין התביעות אותן ניתן להגיש כתובענה ייצוגית

19

נמנית "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום

20

חובה אחר".

21

על המבקש, אפוא, מוטל הנטל להוכיח כי גבית המס הנטענת היא בניגוד לדין.

22

48. הגשת תובענה ייצוגית כנגד המשיבה איננה עניין של מה בכך, שהרי לטובתה עומדת

23

חזקת התקינות, לפיה ניתן להניח כי פעולות גביית המס המבוצעות על ידה, מתוקף

24

היותה רשות ציבורית, נעשות כדין. בנוסף, ניהול הליך של תובענה ייצוגית כנגד



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 המשיבה בהיותה רשות ציבורית, עלול לפגוע בתקציבה, וכתוצאה מכך לפגוע
2 בתפקודה. עם זאת, לא נכון להעניק לרשות ציבורית חסינות מפני ניהול תובענה
3 ייצוגית כנגדה ובכך להכשיר התנהלות לא תקינה.

4 ברע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' טיומקין (13.2.2011) עמד בית המשפט העליון
5 על השיקולים המנחים בנוגע לתובענות ייצוגיות אשר מוגשות כנגד רשות ציבורית
6 (פסקה 23 לפסק דינה של כב' השופטת א' חיות):

7 "הרציונלים התומכים במוסד התובענה הייצוגית.. מתקיימים
8 ולעיתים ביתר שאת, כאשר הנתבע הוא גוף ציבורי רב סמכות
9 ועוצמה שהתובע הבודד, אף אם בידו עילה טובה, נוטה להשלים
10 עם פעולותיו ואינו מהין לקרוא עליהן תיגר. מנגד, לא ניתן
11 להתעלם ממכלול שלם של שיקולים ייחודיים המחייבים
12 התייחסות מקום שבו הנתבעת היא רשות המשמשת כנאמן על
13 כספי הציבור והמופקדת על ביצוע המטרות הציבוריות שלצורך
14 הגשמתן היא קיימת. כך למשל חיוב רשות ציבורית לשלם סכומים
15 גבוהים מאוד עלול לפגוע בוודאות התקציבית שלה ולמנוע ממנה
16 להמשיך ולמלא את תפקידה כראוי.. במובן זה, פגיעה ברשות
17 הציבורית, אשר למעשה "אין לה משל עצמה", עלולה להוביל
18 לפגיעה בציבור כולו, ופגיעה כזו עשויה לעיתים לעלות על התועלת
19 שהציבור יכול להפיק מקבלת התובענה הייצוגית שעל הפרק".

20 49. בבש"א (מחוזי ת"א) 31032/06 סריגי שלום ומלכה בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו
21 (15.7.2009), התייחס בית המשפט לתכלית העומדת בבסיס הגשת תובענה ייצוגית
22 בעילה של גביית אגרה על ידי רשות שלא כדין, כדלקמן (פסקה 30 לפסק הדין):

23 "תכליות אלו של התובענה הייצוגית באות לידי ביטוי גם, ואולי
24 ביתר שאת, ביחסי האזרח עם רשות הגובה תשלומי חובה. האזרח
25 מניח - ובוודאי רשאי לצפות - שגביית תשלום החובה נעשית בדרך
26 חוקית, והוא נאלץ לשלם את המס הנדרש ממנו, פן יהא צפוי
27 לסנקציות אזרחיות, ולעיתים גם פליליות. מסתבר, למרבה הצער,
28 ששימוש לרעה בכוח השלטון, ביחסיו עם האזרח, מתגלה מדי
29 פעם אצל רשויות ציבוריות. המחוקק הכיר בכך בחוק החדש,
30 כאשר התיר (אמנם במגבלות מסויימות, ותוך קיצור תקופת
31 ההתיישנות לשנתיים) הגשת תובענה ייצוגית מנהלית נגד רשות,
32 להשבת תשלומי חובה שנגבו שלא כדין. גם כאן מתקיימת
33 התכלית הנוגעת לצורך לאפשר מימוש זכות הגישה וקבלת סעד



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 יעיל לאזרחים רבים שנפגעו ממעשה הרשות, ולא היו טורחים או
2 מעיזים להתמודד עם הרשות בגין נזק שאיננו גדול יחסית, אלמלא
3 קיומו של מכשיר התובענה הייצוגית. כך גם מתקיימת בתביעה
4 ייצוגית נגד רשות התכלית הנוגעת לפיקוח ואכיפה של נורמות
5 התנהגות ראיות של הרשות ביחסיה עם האזרחים, והצורך בניהול
6 יעיל וחסכוני של מספר רב של תביעות בהליך אחד. על אחת כמה
7 וכמה רלבנטית לענייננו התכלית הנוגעת להשבת רווח לא-חוקי
8 שעשתה רשות על חשבון האזרח, כאשר גבתה ממנו תשלום חובה
9 שלא כדין."
- 10 50. נוכח האינטרסים המנוגדים בנסיבות העניין, יש חשיבות רבה לקיום התנאים
11 הדרושים לשם קבלת בקשה לאישור תובענה ייצוגית.
- 12 חוק תובענות ייצוגיות מסדיר את התנאים להגשת תובענה כיייצוגית, וכן את
13 הדרשות שעל התובע לעמוד בהן כדי לאשר את תביעתו כתובענה ייצוגית.
- 14 סעיף 4(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע תנאי מקדמי, לפיו התביעה תוגש על ידי
15 "אדם שיש לו עילה בתביעה או בעניין..." דהיינו - נדרש כי התובע המייצג יהיה
16 אדם שיש לו עילת תביעה אישית.
- 17 סעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות קובע את התנאים לאישורה של התובענה הייצוגית,
18 כדלקמן:
- 19 "א) בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא
20 שהתקיימו כל אלה:
- 21 התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט
22 המשותפות לכלל חברי הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו
23 בתובענה לטובת הקבוצה;
- 24 תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת
25 בנסיבות העניין;
- 26 קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג
27 וינהל בדרך הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על
28 החלטה בענין זה;



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

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

3 51. מהאמור לעיל עולה כי על מנת שיאושר ניהול תובענה ייצוגית, על המבקש להוכיח
4 שני תנאים מרכזיים והם: כי קיימת לו עילת תביעה אישית בתביעה או בענין
5 כאמור בסעיף 3 לחוק, וכן כי התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או
6 משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה, וקיימת אפשרות סבירה ששאלות אלו
7 תוכרענה לטובת הקבוצה (וזאת בנוסף לתנאים האחרים הנקובים בסעיף 8, לרבות
8 בכל הנוגע להיות התביעה הייצוגית הדרך היעילה לבירור העניין).

9 52. בפסיקה אף הובהר כי הצורך לשקול את סיכויי התביעה להצלחה, הוא תנאי קרדינלי
10 לצורך אישורה של תובענה כייצוגית, וזאת לאור החשיבות הציבורית של מכשיר
11 התובענה הייצוגית והסכנות שהשימוש במכשיר זה מעורר.

12 פנים בהקשר זה הדברים שנאמרו בת"א (מחוזי ת"א) 2170/01 עובדיה נ' סלקום
13 **ישראל בע"מ** תק-מח 2004(1) 3750, 3753 (2004):

14
15 **"בדיקה זו נועדה לוודא את רצינותה של התביעה ואת סיכוייה על-**
16 **מנת שלא תאושר כתובענה ייצוגית תביעה הנדונה לכישלון, ובכך**
17 **תחסם דרכם שלל תובעים פוטנציאליים אחרים מלתבוע בגין**
18 **אותה עילה, וחשוב לא פחות, היא נועדה לוודא שהנתבע לא**
19 **ייחשף, שלא לצורך, להליך של תובענה ייצוגית, הכרוך לא אחת**
20 **בהשלכות כלכליות דרמטיות...**

21
22 **אם בתום בדיקה זו, ונוכח מה שהוצג בפניו, מגיע בית-המשפט**
23 **למסקנה כי סיכוייה של התביעה האישית להתקבל מוטלים בספק**
24 **ואינם גבוהים, כי אז דין הבקשה לאישורה כתובענה ייצוגית**
25 **להידחות."**

26 53. מאחר שהגשת תובענה ייצוגית כנגד המשיבה איננה עניין של מה בכך, כאמור, הרי
27 שאין להקל ראש בנטל ההוכחה הנדרש מהמבקש בשלב זה. כפי שצינתי אך
28 לאחרונה בת"צ (מחוזי מרכז) 21247-07-14 כהן נ' המועצה להסדר ההימורים
29 **בספורט** (11.1.2017) (להלן: "עניין כהן"):



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 "הגם שהבקשה לאישור תביעה כייצוגית היא אך הפרוזדור
2 שבאמצעותו ניתן להיכנס לטרקלין ואין להופכו לטרקלין עצמו
3 ולברר בו את כל השאלות שבירורן יפה במהלך בירור התביעה
4 עצמה, ראוי לעבור פרוזדור זה בזירות מרובה ולדקדק בכל
5 התנאים הדרושים מכוח חוק תובענות ייצוגיות."

6 בהמשך אף ציינתי כי לצורך בירור התנאי המרכזי, הבוחן את סיכויי התביעה
7 להתקבל, נדרש המבקש להוכיח, כבר בשלב מקדמי של אישור התובענה כייצוגית, כי
8 קיימת לו עילת תביעה טובה וכי קיימת תשתית ראייתית מספקת המקימה סיכוי
9 סביר להכרעה בתביעה לטובתו.

10 54. אעבור להלן לבחינת השאלה האם עמד המבקש בענייניו בנטל הנדרש להוכחה ברמה
11 הנדרשת לשלב מקדמי זה, כי בנסיבות העניין שבפנינו המדובר בגביית מס "שלא
12 כדין" כך שקמה לו עילת תביעה, וכן קיימת אפשרות סבירה שהסוגיות העולות
13 ממנה תוכרענה לטובת הקבוצה.

14 האם קיימת עילת תביעה וכן אפשרות סבירה שהשאלות המשותפות תוכרענה
15 לטובת הקבוצה?

16 55. ביסוד הבקשות לאישור עומדות שתי הוראות חוק: סעיף 47א לפקודת מס הכנסה
17 וסעיף 362(ה) לחוק הביטוח הלאומי.

18 בכל הנוגע לבקשה בעניין הקרן, קובע סעיף 47א לפקודה כי יחיד ששילם דמי ביטוח
19 לאומי, יותר לו ניכוי של 52% מהסכום ששילם. וזו לשון הסעיף:

20 "יחיד שבשנת מס שילם דמי ביטוח לפי חוק הביטוח הלאומי
21 [נוסח משולב], תשכ"ח-1968 (להלן - חוק הביטוח), ומס מקביל
22 לפי חוק מס מקביל, תשל"ג-1973 (להלן - מס מקביל), בשל
23 הכנסה שאינה הכנסת עבודה, יותר לו ניכוי של 52% מהסכום
24 ששילם, למעט תוספת לפי סעיף 179(א) לחוק הביטוח, ובלבד
25 שהניכוי לא יעלה על הכנסתו החייבת שלפני הניכוי."

26 [ההדגשה אינה במקור]

27 56. בכל הנוגע לבקשה בעניין התוספת, סעיף 362 לחוק הביטוח הלאומי, שכותרתו
28 'החזרי תשלומי יתר', קובע כדלקמן:



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שולמו למוסד דמי ביטוח לפי חוק זה או כספים לפי (א)"
2 חוק אחר ביתר (להלן - תשלום יתר), יחולו הוראות
3 אלה:
4
5 (1) תשלום היתר יוחזר בתוך 12 חודשים מיום
6 שהומצאו למוסד כל הנתונים הנדרשים לצורך
7 ביצוע ההחזר, בצירוף תוספת לפי שיעור
8 עליית המדד שפורסם לאחרונה לפני היום
9 שבו הוחזר תשלום היתר לעומת המדד
10 שפורסם לאחרונה לפני היום שבו שולם
11 תשלום היתר;
12 (2) לא הוחזר תשלום היתר לאחר שחלפו 12
13 חודשים מהיום שבו הומצאו למוסד כל
14 הנתונים כאמור בפסקה (1), יוחזר תשלום
15 היתר בצירוף תוספת הצמדה כאמור בפסקה
16 (1), ובעד החודש ה-13 ואילך - גם בתוספת
17 ריבית בשיעור של 1% לשנה;
18 (3) שולמו מקדמות בעד שנת מס פלונית, בסכום
19 העולה על סכום דמי הביטוח המגיע בעד
20 אותה שנה על פי שומה סופית, יוחזר תשלום
21 היתר בניכוי הפרש המגיע למוסד בשל גמלה
22 שחושבה מחדש על בסיס השומה הסופית,
23 בתוספת הפרשי הצמדה; השר יקבע כללים
24 לחישוב תשלום היתר, הפרש הגמלה והפרשי
25 הצמדה, בשים לב לדרך תשלום המקדמות
26 במהלך אותה שנת מס, וכן מועדים והוראות
27 לתשלומם; בכללים כאמור רשאי השר לקבוע
28 גם תנאים שבהם לא יוחזר תשלום היתר.
29 (ב) המוסד יקזז, מהתשלומים המגיעים לזכאי להחזר לפי
30 סעיף זה, כל סכום שהזכאי חייב למוסד על פי כל דין.
31 (ג) לענין סעיף זה יראו כיום החזרת תשלום היתר לזכאי
32 את היום שבו נשלח שיק למען שמסר, זוכה חשבונו
33 בבנק, קוזה חובו למוסד או הועמד סכום כסף לרשותו
34 בדרך אחרת; השר רשאי לקבוע הוראות משלימות
35 לענין זה.
36 (ד) המוסד יודיע למי ששילם תשלום יתר על זכאותו
37 להחזר על פי סעיף זה; השר רשאי לקבוע הוראות
38 בדבר מתן ההודעה וכן מקרים ונסיבות שבהם



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 התוספת לתשלום יתר מוחזר תחושב בדרך שונה
2 מהדרך שנקבעה בסעיף קטן (א).
3

4 (ה) תוספת ששולמה לפי סעיף זה לא תיחשב כהכנסה
5 לענין פקודת מס הכנסה ולענין קביעת תשלומי חובה
6 או היטלים אחרים.
7

8 [ההדגשות אינן במקור]

9 57. מאחר והסכומים המשולמים לביטוח לאומי במהלך שנת המס הם בגדר מקדמה על
10 חשבון דמי הביטוח הסופיים, כאשר הסכום הסופי מתברר בשלב מאוחר יותר,
11 לאחר שהדוח השנתי מוגש ונקבעת השומה, לא מן הנמנע כי יתברר בדיעבד
12 שהתשלומים ששולמו על ידי היחיד כדמי ביטוח לאומי היו ביתר, ועל המוסד
13 לביטוח לאומי להשיבם למבוטח.

14 אלא שהמחוקק לא קבע במסגרת סעיף 47א לפקודה מה דינם של סכומי החזר אלה;
15 האם מדובר בכספים הפטורים ממס, או שמא יש לראותם כהכנסה באותה שנת מס
16 שבה התקבלו, או לחילופין להפחיתם מדמי הביטוח המשולמים באותה שנה ובדרך
17 זו אף להקטין את גובה ההוצאה המנוכה מההכנסה, כפי שנוהגת המשיבה. או אולי,
18 יש לתקן את השומה בשנה שבה נוכו דמי הביטוח ביתר.

19 58. גישתה של המשיבה, הן לעניין קרן החזר והן לעניין התוספת, נסמכת על פרשנותה
20 את הוראות הדין, ומתבססת על הרציונל העומד ביסוד הוראות פקודת מס הכנסה
21 בכל הנוגע לניכוי הוצאת דמי הביטוח הלאומי. כך העיד בעניין זה נציג המשיבה, מר
22 צור גינת, מנהל מחלקת קופות גמל ברשות המיסים (להלן: "מר גינת") בפרוטוקול
23 הדיון מיום 11.2.2016 (עמ' 19; ש' 18-26):

24 "ש. סעיף 4 לתצהירך, אתה אומר שם "מנגנון שנקבע
25 בפקודה... " מקריא. זה נכון?
26 כן.

27 ש. מפנה לסעיף 47א' לפקודה שנמצא לפניך. לא מצאתי
28 בפקודה מנגנון כזה שאומר אני רוצה להשיב את
29 המצב לקדמותו. תפנה אותי לאותו מנגנון פשוט

30 ת. בשום מקום בפקודה אין הסבר לצעד שאותו נוקט
31 המחוקק וקובע, אלא יש לו תוצאה והיגיון ולכן כשאני
32 אומר "המנגנון שנקבע", אנו לא קובעים פה מנגנון.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 כמו שלא כתוב בשום מקום. זה פרשנות שלי עם
 2 רציונל של מחוקק. אני עוסק גם בחקיקה.
 3 ש. אז זה לא כתוב במפורש בסעיף 47 אלא זו פרשנות
 4 שלכם
 5 ת. אחזור על מה שכתבתי."
 6
 7 [ההדגשות אינן במקור]
- 8 59. ועוד טוענת המשיבה כי לשון סעיף 47 לפקודה - "יחיד שבשנת המס שילם" -
 9 מלמדת כי המחוקק יישם ביחס לתשלומים לביטוח לאומי שיטת בסיס מזומן,
 10 כאשר יש להחיל בעניין זה את "עקרון ההקבלה". כשם שהניכוי נעשה על בסיס
 11 מזומן, כך מיסוי החזר ראוי שייעשה על בסיס מזומן, דהיינו במועד תשלום החזר
 12 בפועל.
- 13 60. סבורני כי גישתה זו של המשיבה מעוררת קושי.
 14 אכן, את חוקי המס יש לפרש, ככל חיקוק אחר, באופן תכליתי תוך ניסיון לתור אחר
 15 כוונת המחוקק (ראה: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2)
 16 70, 75 (1985)); רע"א 8565/10 עמאש נ' הוועדה לתכנון ובניה שומרון (27.9.2012).
 17 עם זאת, וגם בהינתן הצורך לפרש את החוק באופן תכליתי, עדיין קיים קו גבול -
 18 לעיתים קו גבול דק עד בלתי נבדק, אך עדיין קו גבול שאין לחצותו - בין הדין המצוי
 19 והדין הרצוי.
- 20 השאלה שיש לשאול, בוודאי בשלב לכאורי זה, היא, לפיכך, האם האופן שבו מפרשת
 21 ומיישמת המשיבה את הוראות סעיף 47 לפקודת מס הכנסה וסעיף 362 לחוק
 22 הביטוח הלאומי, גם בהנחה כי דרך זו יש בה "הגיון", כפי שהעיד נציג המשיב -
 23 מהווה משום "חצייה" של קו הגבול האמור.
- 24 61. נזכיר מושכלות יסוד - אין מטילים מס בלא הוראה מפורשת בדין (סעיף 1(א) לחוק
 25 יסוד: משק המדינה; ע"מ 1246-09 (מחוזי ת"א) חברת ד.מ.ק.א נ' פקיד שומה תל-
 26 אביב-יפו (21.7.2013)). דומה כי אף המשיבה מסכימה לכך כי הוראת דין מפורשת,
 27 התומכת ב"מנגנון" הקטנת הניכוי באופן בו זה מבוצע על ידה - אינה בנמצא.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

62. משכך, נדרשה המשיבה לפרש את הוראות החוק הקיימות פרשנות תכליתית תוך פנייה להיגיון ולשכל הישר. אלה תומכים, לשיטתה, בהתנהלותה. אלא שלטעמי קיים ספק אם בלשון החוק אכן ניתן למצוא את המנגנון הנטען על ידי המשיבה, והאם המחוקק אינו נדרש לתקן את החוק, כך שניתן יהיה למסות את ההחזר ואת התוספת בשנה שבה התקבלו, אם בדרך של מיסוי ישיר תוך הכללת ההחזר והתוספת בהכנסה החייבת לצורך מס, ואם בדרך של הקטנת הניכוי המותר כהוצאה. כמו כן קיים ספק, הגם שהוא ספק במידה פחותה, האם ניתן, בהעדר הוראת חוק מפורשת, למסות את ההחזר בשנה ההיסטורית בדרך של תיאום ההוצאה שנדרשה; לשון סעיף 47א לפקודה היא "יחיד שבשנת המס שילם דמי ביטוח" והעובדה כי התקבל החזר בשנת מס מאוחרת יותר, אינה גורעת מהעובדה כי בשנת המס ההיסטורית התשלום אכן שולם. בהקשר זה יש לזכור כי המשיב עצמו גורס כי סעיף 47א לפקודה מתווה משטר מס של בסיס מזומן.
63. יובהר – אינני מתעלם כלל ועיקר מההיגיון המיסויי הקיים בגישת המשיב. בסופו של יום זכה הנישום לניכוי הוצאה ביתב, ולפיכך למיסוי בחסר, ומן הראוי שיהא בנמצא מנגנון כלשהו שיביא לתיאום ההוצאה.
- דרך המלך היא תיקון השומה ההיסטורית, אך דרך זו אינה יעילה. דרך נוספת ויעילה יותר היא מיסוי ההחזר בשנת ההחזר. אכן, קיימת בדרך זו מידה לא מבוטלת של שרירותיות, כאשר חלק מהנישומים ישלמו מס גבוה יותר משהיו משלמים אילו היו מתאמים את ההוצאה בשנה ההיסטורית, וחלק אחר ישלמו מס נמוך יותר (כפי שתואר לעיל). מיסוי יעיל מצדיק לעיתים יישום גישה שרירותית (ראה, למשל, תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב – 1972 וכן ראה ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' אלברט פוליטי (28.5.2008)). הדבר יוצר וודאות ומונע התדיינות ממושכות, ולעיתים מיותרות, בין פקידי השומה והנישומים; אמת ויציב, יציב עדיף.
64. אלא שהשאלה, כאמור, אינה האם ראוי שיהיה בנמצא מנגנון שימנע ניכוי הוצאה ביתר ומיסוי בחסר בכל הנוגע לניכוי הוצאות דמי ביטוח לאומי, והאם יש לאמץ דרך של "אמת" (תיאום ההוצאה בשנה ההיסטורית) או דרך של "יציב" (מיסוי ההחזר



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 בשנת ההחזר). השאלה היא האם ניתן ליישם מנגנון זה **שלא באמצעות חקיקה**
2 **מפורשת**, אלא בדרך פרשנות.

3 לטעמי קיים ספק אם ניתן להשיב על שאלה זו בחיוב.

4

5 65. בכל הנוגע לפרשנות התכליתית נאמרו דברים אלה על ידי הנשיא א' ברק:

6 "הפרשנות התכליתית, ככל פרשנות, מעניקה משקל כבד לשיקול
7 הלשוני. הפרשן אינו רשאי לתת ללשון החוק משמעות (משפטית)
8 שהלשון אינה יכולה לשאת בשפה שבה החוק כתוב. "אין לך
9 משמעות 'נכונה' של דיבור, אם אין לו עיגון לשוני ולו מינימאלי
10 בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש
11 הנכון בלשון החוק". על כן חייב הפרשן ה"תכליתי" לקבוע את
12 מתחם האפשרויות הלשוניות. מתחם זה נקבע על פי המשמעות
13 הלשונית של הטקסט החוקי העוסק בדיני המס. בקביעתו של זה
14 הפרשן פועל כבלשן. על השופט להתחשב בלשון הטבעית והרגילה
15 של הטקסט הפיסקלי ובלשונו המיוחדת ויוצאת הדופן. הן הלשון
16 הטבעית והן הלשון החריגה היא מתחם האפשרויות הלשוניות,
17 אשר מתוכו תישלף האפשרות המשפטית. אין לומר מראש, כי
18 לטקסט של חוק מס תינתן אך המשמעות הטבעית והרגילה. זאת
19 ועוד: המשמעות הלשונית של חוק המס היא לעיתים מפורשת
20 ולעיתים משתמעת, לעיתים המשמעות בולטת ולעיתים נלמדת בין
21 השיטין. מידות פרשניות שונות, כגון מכלל הן אתה למד לאו
22 והכלל מעין הפרט (ejusdem generis), הם כללי לשון והיגיון,
23 אשר כמו הלימונים מסייעים בקביעת האפשרויות הלשוניות
24 הטמונות בטקסט. מתוך מתחם זה תקבע המשמעות המשפטית".

25 אהרן ברק, "פרשנות דיני המסים" משפטים כ"ח 425, 432
26 ((1997); ראה גם יוסף גרוס, דיני המס החדשים (מהדורה שלישית)
27 445 ((2003) וכן לאחרונה בר"מ 6372/15 שלומית זרביב נ' מדינת
28 ישראל ((16.1.2017).

29 66. הנה כי כן - פרשנות תכליתית, אינה יכולה ליתן ללשון החוק משמעות שזו אינה

30 יכולה לשאת על גבה; משמעות החורגת ממתחם האפשרויות הלשוניות. סבורני כי

31 במיוחד כך הדבר אם התוצאה העולה היא החלת כללי מיסוי בדרך שרירותית;



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 **אם הפרשנות התכליתית, שאין לה עיגון נדרש בלשון החוק, אינה יכולה להכשיר**
2 **את ה"אמת" המיסוית, על אחת כמה וכמה שאין היא יכולה להכשיר את**
3 **"היצב" המיסוי.**
4
5 67. נדמה כי אף המשיבה ערה לקושי המשפטי העומד בפניה בשל העדר הוראה הקובעת
6 כי החזר דמי הביטוח והתוספת מהווים הכנסה, ולפיכך מקפידה בלשונה; היא
7 עומדת על כך שאין מדובר ב"הכנסה", אלא ב"החזרת המצב לקדמותו" לאור ניכוי
8 היתר בשנה ההיסטורית. עם זאת, בסופו של יום השאלה אינה באיזה אופן מתארת
9 המשיבה את פעולתה, אלא מה היא פעולתה הלכה למעשה, והאם משמעותה היא כי
10 ההחזר והתוספת נחשבים הכנסה ומשולם עליהם מס.
11 68. בענייננו, הפרשנות שעל בסיסה פועלת המשיבה איננה מבוססת, על פני הדברים, על
12 אחת האפשרויות מבין מתחם האפשרויות הלשוניות הקיימות בהוראות החוק, אלא
13 היא מבטאת אך את הרציונל, לשיטתה, ואת קול ההיגיון. בנסיבות אלו, סבורני כי
14 על פני הדברים נחצה קו הגבול שבין הראוי למצוי. קרי, אף אם פרשנותה של
15 המשיבה, מכוחה היא מתנהלת, הינה סבירה, הגיונית והוגנת, ספק האם קיימת לה
16 תמיכה בלשון הוראות החוק הרלוונטיות. כך הדבר הן לגבי ההחזר, ועל אחת כמה
17 וכמה לגבי התוספת. אף אם צודקת המשיבה בטענתה כי מיסוי התוספת מקל עם
18 הנישום, הרי שעל פני הדברים, נוהגת המשיבה בניגוד לאמור בסעיף 362(ה) לחוק
19 הביטוח הלאומי הקובע באופן מפורש וחד משמעי כי התוספת אינה מהווה הכנסה.
20 69. אינני מתעלם אף מטענת המשיבה כי אם לא תאומץ גישה, הדבר עלול לגרום
21 לעיוותים ולמקלטי מס לאור החשש שמבוטחים יפריזו במכוון בתשלום המקדמות
22 שלא לצורך, ייהנו מניכוי הוצאה בשיעור של 52%, וכאשר יושבו כספי היתר - לא
23 ישלמו כל מס. אלא שאף חשש זה אינו מכשיר את האופן בו פועלת המשיבה, אלא
24 רק מהווה נימוק נוסף לצורך בתיקון חקיקה. תתכבד, אפוא, המשיבה ותיזום תיקון
25 כאמור. אך כל עוד לא עשתה כן, ספק בעיני אם יכולה המשיבה להגיע לאותה
26 תוצאה בדרך של "פרשנות תכליתית".



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 צא וראה כי מקום שבו סבר המחוקק כי יש "להחזיר את המצב לקדמותו" עשה זאת
2 בהוראת חוק מפורשת, ולא הסתפק ב"הגיונם" של הדברים. כך בכל הנוגע למחילת
3 חוב כאמור בסעיף 3(ב) לפקודה, ומנגד, בכל הנוגע לחוב רע כאמור בסעיף 17(4)
4 לפקודה. אין בפי המשיבה כל הסבר או נימוק באשר לסיבה בגינה שתק המחוקק
5 בכל הקשור למיסוי החזר דמי הביטוח הלאומי.

6 70. כאמור, פעולת המשיבה בהקטנת סכום הניכוי תוך ייחוס החזר לשנת החזר,
7 נעשית באופן שרירותי מבלי לבחון מה הייתה השפעת הניכוי, אם בכלל, בשנה
8 ההיסטורית. מדברי מר גינת עולה כי המשיבה כלל אינה בודקת האם נדרש על ידי
9 הנישום ניכוי בשנה ההיסטורית או אם נהנה הנישום מהטבת מס בשנה ההיסטורית
10 ואם כן באיזה שיעור.

11 כך לדבריו (פרוטוקול מיום 11.2.2016 עמ' 17 ש' 1 - 17):

12 "ש: אני מבין שמתייחסים לכלל הנישומים ולא ליוצא מן
13 הכלל.

14 ת: נכון.

15 ש: מדובר בכלל שחל ללא שום קשר אם הם דרשו את סכום
16 הניכוי בשנה ההיסטורית או לא דרשו.

17 ת: נכון.

18 ש: כלומר כאשר אתם ממסים בפועל את סכומי החזר בשנה
19 הנוכחית [הכוונה לשנת החזר – ש.ב.] בשיטה כזו או אחרת,
20 אתם לא בודקים את הסכום הנדרש בשנה ההיסטורית
21 בניכוי. ובגין איזו שנה?

22 ת: אנו מניחים שאנשים רציונליים וככל שיש להם הקלה במס
23 הם דורשים אותה ואנחנו לא בודקים אם הם דרשו את
24 הוצאות הרכב, המשרד שלהם. אנו מניחים שאדם ממצה את
25 זכויותיו עד תום וזו הנחה סבירה לכך.

26 ש: אתם נוהגים כך על סמך הנחה

27 ת: כמו כל דבר אחר

28 ש: יצא לך שאנשים לא ניצלו את כל הניכויים בשנה
29 מסוימת?

30 ת: יוצא ואם הם מבקשים, אנו בודקים ומתקנים. אם נוצר
31 עיוות עקב שכחה של הנישום ואין התיישנות אנו מתקנים.

32 "ש: כשיטה הנחת המוצא שלכם זה שאנחנו לא בודקים את
33 השנה ההיסטורית ואנחנו ממסים בשנה הנוכחית.

34 ת: נכון. וזו גם השיטה הראויה."



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

71. התנהלות זו של המשיבה, המביאה בכך שלפחות בחלק מהמקרים נגבים מהנישומים סכומים העולים על גובה ההטבה שקיבלו, אם בכלל, בשנת המס ההיסטורית, אינה מוצדקת, ואיני סבור כי די בכך שהמשיבה יוצאת מנקודת ההנחה כי מי שנפגע מדרך זו בהכרח יפנה ויבקש לבחון את השומה ההיסטורית.
- כפי שכבר ציינתי, ספק בעיני אם הדין מאפשר תיאום ההוצאה בשנה ההיסטורית, ובאותה מידה ספק אם המשיבה, הסבורה כי הוראות סעיף 47א מאפשרת לה למסות את ההחזר בשנת החזר (אם במישרין על ידי הכללתו בהכנסה ואם על ידי הקטנת ההוצאה המותרת באותה שנה) – רשאית שלא לעשות כן במקרה שהנישום לא נהנה מהניכוי בשנה ההיסטורית, או שנהנה במידה הנופלת מגובה החיוב במס המוטל עליו בשל קבלת החזר בשנת החזר. באותה מידה ספק אם המשיבה רשאית למסות את התוספת על בסיס הטענה כי בכך היא מקלה עם הנישום שכן אילו תואמה ההוצאה בשנה ההיסטורית, היה נדרש לשלם הפרשי הצמדה וריבית בהתאם לפקודת מס הכנסה על הפרש המס.
72. אכן, המשיבה מפגינה בכך רצון טוב, אלא שלטעמי ראוי כי במקום גילוי רצון טוב כלפי נישום הפונה אליה ומבקש לתקן את שומתו, תיישם המשיבה, מלכתחילה, מדיניות משפטית אחידה וברורה כלפי כלל הנישומים בהתבסס על הוראת דין ברורה ומפורשת. בהעדר הוראת דין כאמור, המשיבה אינה רשאית לייצר, בבחינת יש מאין, מנגנון מיסוי המשלב שכל ישר, מחד, וגילוי של רצון טוב, מאידך.
- בהעדר הוראת דין כאמור, אין לכאורה למשיבה אלא מה שבפניה – סעיף בפקודת מס הכנסה המתיר לנישום לנכות 52% מדמי הביטוח ששילם באותה שנה. סעיף בחוק הביטוח הלאומי הקובע כי הריבית (התוספת) המשולמת על סכום החזר לא תחשב כהכנסה. זאת ותו לא. אין בפניה סעיף הקובע כי החזר מהווה הכנסה. אין בפניה סעיף המאפשר לה להפחית מדמי הביטוח המשולמים באותה שנה את סכום החזר והתוספת; אין בפניה סעיף הקובע כי רק הסכום במזומן ששולם על ידי הנישום (שאינו כולל תשלום בדרך של "קיצוץ" מול סכומי החזר) הוא הסכום "ששילם" הנישום באותה שנה. אין בפניה סעיף המאפשר לה למסות את התוספת, גם אם התוצאה היא כי בכך היא מיטיבה עם הנישום. לא מן הנמנע כי בכך היא



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מרעה עם נישום אחר, זה שלא נהנה כלל מניכוי המס בשנה ההיסטורית או נהנה
2 באופן חלקי בלבד.
- 3 73. יובהר – יתכן שבדיקת היקף וסוג הנישומים תגלה כי חלק משמעותי מהנישומים
4 נהנו מהאופן בו יישמה המשיבה את פרשנותה להוראות הדין, או, למצער, לא נפגעו
5 מכך, שכן נהנו מהניכוי באופן מלא ולא חל שינוי בשיעור המס או שהוא פחת
6 בינתיים וכיוצא באלה. אך מיסוי אינו עניין סטטיסטי. מיסוי הוא, בראש ובראשונה,
7 עניין אינדיבידואלי. בהעדר הוראת דין מפורשת, העובדה כי נישום אחד הפיק תועלת
8 מיישום גישת רשות המס, אינה, בשום מקרה, תרופתו של הנישום האחר שנפגע
9 מכך.
- 10 74. ואם תמצי לומר, בהתאם לגישת המשיבה, כי תרופתו של אותו נישום היא בפנייתו
11 אליה על מנת שתיבדק שומתו בשנה ההיסטורית או תותקן, הרי שנראה כי תנאי
12 בסיסי לכך הוא שהמשיבה תפרסם באופן מניח את הדעת כי אכן קיימת לשיטתה
13 אפשרות לערוך פניה מעין זה. פרסום זה נדרש, במיוחד לאור גישתה העקרונית של
14 המשיבה, כפי שהוצגה בהליך דנן, לפיה מיסוי דמי הביטוח – הן הניכוי והן ההחזר –
15 נעשה, ככלל, על בסיס מזומן.
- 16 זאת ועוד, אם בהליך זה מקפידה המשיבה שלא לתאר את פעולתה כמיסוי
17 "הכנסה", אלא כ"תיקון" ו"החזרת המצב לקדמותו", הרי שבפרסומיה – ובמקרה
18 זה בחוברת "דע את זכויותיך" – היא אינה מקפידה על כך (ראה התייחסותו של מר
19 גינת בפרוטוקול מיום 11.2.2016 עמ' 13 ש' 18-23 לחוברת זו בה מוגדרים ההחזר
20 והתוספת כהכנסה). הסברי המשיבה לפיהם החוברת כתובה בסגנון קל להבנה
21 וליישום, חסרת מעמד חוקתי מחייב ואף מובהר בה במפורש כי היא אינה באה
22 במקום הוראות חוק או נוהל – אינם הסברים מספקים בנסיבות העניין, במיוחד על
23 רקע גישתה העקרונית האמורה בדבר החלת משטר מס על בסיס מזומן.
- 24 75. נמצאנו למדים כי המשיבה אינה מיידעת את הנישומים על האפשרות לייחס את
25 סכום החזר לשנה ההיסטורית, בהסתמכה על כך שמשרדי השומה נוהגים באופן
26 "מקל" על מנת למנוע עיוות, ורק כאשר מוגשת אליהם בקשה ספציפית. עמד על כך
27 מר גינת בדבריו (פרוטוקול מיום 11.2.2016, עמ' 18 ש' 26-23):



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 "ת: אני רוצה להוסיף, שעל אף הנאמר בלשון החוק, בעקבות
2 הדיון הזה הבנתי שבמשרדים לבקשת נישום ככל שיש לו
3 אינטרס לשייך תשלום לשנה ספציפית או החזר לשנה
4 ספציפית, המשרדים עושים זאת. זה לא מופיע בהנחיות
5 הכתובות שלנו אך המשרדים נוקטים בכך כאשר פונים אליהם
6 ומראים שנוצר עיוות משיוך לשנה לא נכונה והמשרדים
7 מתקנים זאת".

8

9 וראו גם בהמשך עדותו (עמ' 20 ש' 29-31):

10 "באותן שנים בהם היה שינוי במדרגות המס, התשובה הייתה
11 ברורה שניתן לייחס לשנה ההיסטורית. לגבי שנים אחרות,
12 ההוראות שלנו הן שזה הולך בשנה השוטפת. מבדיקה עם
13 משרדים, קיים מקרה שאם אדם פונה ורואים שיש עיוות,
14 משרדים טיפלו בזה אך אין הנחיה רוחבית שאומרת תחפשו
15 את האופטימום".

16 76. המסקנה העולה מהאמור עד כה הינה כי פעולת המשיבה, בהטילה מס על ההחזר
17 בשנת קבלתו, או בהקטינה את התשלום שנתבע בניכוי באותה שנה בגובה ההחזר,
18 מהווה, לכאורה, גבייה שלא כדין של מס במובן של פרט 11 לחוק תובענות ייצוגיות.
19 אין זאת אלא כי המבקש הוכיח, במידת הנדרשת לשלב מקדמי זה, את קיומה של
20 עילת תביעה וכן הוכיח כי קיימת אפשרות סבירה שהשאלה שבמחלוקת תוכרע
21 לטובת הקבוצה.

22 77. אשר לנזק האישי ולנזק הקבוצתי הנטען - בשלב מקדמי זה של הבקשה לאישור
23 התובענה כייצוגית, די בכך שהמבקש יוכיח כי לכאורה נגרם לו נזק. ביחס לדוגמא
24 הראשונה שהוצגה על ידי המבקש, זו הקשורה לרעייתו, הודה הלה כי לא נגרם לו
25 נזק בשל כך שהחזר ייוחס לשנת החזר (עדות המבקש בפרוטוקול מיום
26 21.12.2015 עמ' 11 ש' 6-1). עם זאת, בדוגמא השנייה, הנוגעת לדמי ביטוח לאומי
27 ששילם המבקש בשנת 2007, ואשר הוחזרו לו בשנת 2009, נראה לכאורה כי אכן
28 נגרם למבקש נזק וזאת לאור השינוי שחל במדרגות המס בשנים אלה. הנזק הנטען
29 הוא בסכום של 307 ₪ בכל הנוגע לקרן החזר וסכום של 17 ₪ בכל הנוגע לתוספת.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 יתר על כן, מאחר שבמסגרת ההליך דן יש לברר אף את הטענה כי המשיבה מנועה
2 לחלוטין לחייב במס את סכומי החוזר (וזאת גם בדרך של תיאום ההוצאה בשנה
3 ההיסטורית), ממילא נגרם לכאורה למבקש נזק אישי במלוא סכום המס, הן
4 בהתייחס לדוגמא הראשונה והן לשנייה.
- 5 78. את הקבוצה הגדיר המבקש ככלל ציבור הנישומים שקיבלו החוזר דמי ביטוח ושמהם
6 גבתה המשיבה סכומי מס שלא כדין. הסעד המבוקש הוא חיוב המשיבה בהשבה של
7 הכספים שנגבו תוך חריגה מסמכות ועשיית עושר, קרי, של כל סכומי החוזר – הקרן
8 והתוספת - שהתקבלו מהמוסד לביטוח לאומי ואשר חויבו במס או הופחתו
9 מהתשלומים ששולמו בשנת החוזר. הנזק מהווה, אפוא, את סכום גביית היתר של
10 המס מתוך 52% מסכומי החוזר.
- 11 79. לאור קביעתי דלעיל, לפיה המבקש הוכיח ברמה הנדרשת בשלב מקדמי זה כי
12 המשיבה גבתה כספים שלא כדין, מתקיימת לכאורה אף זכאות חברי הקבוצה
13 הנטענת להשבת הכספים.
- 14 אבהיר כבר עתה כי הקבוצה מוגדרת בצורה רחבה, כך שתכלול כל מי שחויב במס
15 בגין סכומי החוזר, וזאת מבלי לדון בשלב מקדמי זה בשאלה האם יש לצמצם את
16 היקף הקבוצה כך שתכלול רק את אלה שחויבם במס על בסיס מזומן, להבדיל
17 מחיובם במס תוך תיאום ההוצאה בשנה ההיסטורית, ולאור השינוי שחל בהכנסתם
18 או בשיעור המס בין השנה ההיסטורית ובין שנת החוזר, גרם להם חסרון כיס.
- 19 כאמור, הספק הנוגע לחיוב סכומי החוזר במס בשנת החוזר, גדול יותר מהספק
20 הנוגע לחיוב סכומי החוזר במס תוך תיאום ההוצאה בשנה ההיסטורית. עם זאת,
21 בשלב מקדמי זה איני מוצא לנכון להכריע בשאלה האם לאור ההבדל האמור במידת
22 הספק, יש לצמצם בהתאם את חברי הקבוצה. אין בכך למנוע מהמשיבה לטעון
23 בהמשך ההליכים כי יש לצמצם את היקף הקבוצה כאמור.
- 24 80. סוגיה שלא לובנה בשלב זה עד תום ואשר תיוותר לדיון בהליך גופו, היא זו הנוגעת
25 לחריג להשבה הקבוע בחוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט-1979 (להלן: "חוק
26 עשיית עושר"), הקובע כי בנסיבות מסוימת, כגון שמדובר ברשות אשר הכספים



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 שהיא גובה משרתים מטרות ציבוריות, יש מקום לפטור מהשבה מתוקף "נסיבות
2 אחרות העושות את ההשבה בלתי צודקת", כאמור בסיפא לסעיף 2 לחוק עשיית
3 עושר.

4 כמו כן, העובדה שהבקשות לאישור דנן הוגשו נגד המדינה, עשויה בסופו של ההליך
5 הייצוגי להשפיע על שיעור הפיצוי שייפסק למבקש ולקבוצה, כמו גם על אופי
6 תשלומו, כאמור בסעיף 20(ד)(1) בחוק תובענות ייצוגיות.

7

8

9 אלא שאין בהסתייגויות אלו, כדי להביא להימנעות מהכרה בקיומה העקרוני של
10 עילת השבה בגין גביית כספים שנגבו על ידי המשביה לכאורה ללא סמכות ובניגוד
11 לדין, כפי שקבע בית המשפט העליון בדנ"א 7398/09 עיריית ירושלים נ' שירותי
12 בריאות כללית (14.4.2015) (פסקה 36 לפסק דינו של הנשיא א' גרוניס):

13 **"הטעם העיקרי נגד הכרה בעילת השבה עצמאית של גבייה בחוסר**
14 **סמכות הוא החשש כי הדבר יפגע בפעילותה התקינה של הרשות**
15 **(מה שמכונה 'הגנת התקציב'). בתמצית, הטענה היא כי השבת**
16 **הכספים ששולמו תפגע בתקציב הרשות וכפועל יוצא מכך, ייזקו**
17 **כל התושבים הנזקקים לשירותיה.**

18 ...

19 עם זאת, אין די בטעם זה כדי להצדיק הימנעות מהכרה עקרונית
20 בקיומה של עילת השבה בגין גביית כספים בחוסר סמכות על ידי
21 רשות ציבורית. המענה לחששות ה'תקציביים' צריך להימצא
22 בשלב ההגנות מפני חובת השבה, היינו בעילות הפטור לפי סעיף 2
23 לחוק עשיית עושר, ולא בשלב הראשון של גיבוש עילת ההשבה."

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



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 בתובענה לטובת הקבוצה. עוד הוכיח המבקש כי נגרם לו ולחברי הקבוצה הנטענת
2 נזק לכאורה בגין התנהלות המשיבה.
- 3 הטענות הנוגעות לאי מיצוי ההליך השומתי ואי פנייה מוקדמת מצד המבקש
- 4 82. כידוע, בפני בית משפט הדן בהליך של אישור תביעה ייצוגית, עומדת האפשרות
5 במקרים המתאימים, אם מצא כי מתקיימים התנאים לאישור תובענה ייצוגית, אך
6 מגיש הבקשה אינו בעל עילת תביעה אישית - להורות על החלפת התובע המייצג
7 (ראו: רע"א 2458/10 פופיק נ' פזוזי בע"מ (5.2.2012); רע"א 2074/11 בנק הפועלים
8 בע"מ נ' פינקלשטיין (5.7.2011)).
- 9 האם לנוכח טענות המשיבה בדבר אי מיצוי ההליך השומתי ואי קיום הדרישה בדבר
10 פניה מוקדמת טרם הגשת התובענות הייצוגיות דנן, יש מקום בנסיבות העניין
11 להורות על החלפת המבקש?
- 12 83. המבקש בענייננו לא העלה כל טענה הנוגעת למיסוי החוזרים מביטוח לאומי – הקרן
13 או הריבית, במסגרת התדיינויותיו הלא מעטות מול נציגי המשיבה. עובדה זו
14 מתווספת לכך שביחס לשנת המס בגינה קיבל את ההחזר, אף חתם על הסכם פשרה
15 עם המשיבה, הגם שלטענתו נושא הזיכויים והניכויים אינו נכלל בו. המבקש לא
16 הבהיר בנימוקיו מה מנע בעדו מלהעלות את טענותיו במסגרת הליך שומתי מטעמו
17 ובכך יש טעם לפגם.
- 18 84. בעניין ת"צ (מחוזי מרכז) 20306-12-13 מהילי בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות
19 המיסים (26.9.2016) הבעתי דעה לפיה, ככלל, אין מקום לאשר בקשה לתובענה
20 ייצוגית בתחום דיני המס בטרם מיצה המבקש את המסלול "השומתי", תוך הפנייה
21 לדברים שנקבעו בבש"א (מחוזי ת"א) 30602/07 מדינת ישראל - רשות המיסים נ'
22 עו"ד אריה גבע (4.2.2009) (להלן: "עניין גבע").
- 23 85. בעניין גבע נדונה שאלת היחס שבין ההליך השומתי להליך של תובענה ייצוגית ונקבע
24 שעל המבקש בהליך של תובענה ייצוגית לפתוח תחילה בהליכי ההשגה הנדרשים על
25 פי דין המס הספציפי, ורק אם עמדתו לא תתקבל במסגרת זו - יגיש ערעור ובקשה



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לאישור תובענה ייצוגית, והדיון בשניים יאוחד. זאת, מכיוון שיעילות הדיון מחייבת
2 כי משעה שתתקבל עמדת בית המשפט במסגרת ההליך הערעורי, ניתן יהיה להמשיך
3 ולברר את בקשת האישור, ובכך יקוצרו ההליכים ותושג יעילות דיונית והימנעות
4 מהכרעות סותרות. כמו כן, בכך יתאפשר דיאלוג הכרחי בין הנישום לרשות, הקודם
5 להליך השיפוטי. יחד עם זאת, הובהר בעניין **גבע** כי במקרים חריגים המעוררים
6 שאלות בעלות חשיבות עקרונית, יתכן שראוי לאפשר לנישום לפנות ישירות לבית
7 המשפט הרגיל, אף בטרם מוצה ההליך השומתי. כן צוין שם כי כאשר הסעד
8 המתבקש הוא כי הרשות תחדל מלנהוג בדרך מסוימת ללא תביעת השבה, יתכן
9 שהעותר לא יידרש לעבור דרך מסננת ההליך השומתי, והודגש כי כל מקרה יבחן
10 לגופו.
- 11 86. בעניינינו מדובר בנושא בעל חשיבות עקרונית אשר לטעמי ראוי להיכלל בגדר
12 החריגים לכלל, בהיותו נוגע לאופן פרשנות המשיבה את הוראות הדין ויישומו ביחס
13 לציבור רחב של נישומים. בנוסף, נראה כי בנסיבות העניין לא היה הליך שומתי
14 מייתר את ההליך הייצוגי, וזאת לאור עמדתה העקרונית של המשיבה.
- 15 87. והוא הדין בכל הנוגע להעדר פנייתו המוקדמת של המבקש למשיבה. עמדת המשיבה
16 לפיה היא איננה מחייבת כהכנסה את סכומי החוזר, אלא דואגת "להשבת המצב
17 לקדמותו" בשל הניכוי שדרש היחיד בשנה ההיסטורית בהתאם לסעיף 47א לפקודה
18 – לא היה בה כדי לייתר את התובענה.
- 19 88. בעניין **מי הגליל** הנ"ל ל דן בית המשפט העליון בסוגיית הפניה המוקדמת במסגרת
20 הליך התובענה הייצוגית ועמד על השלכות היעדר הפניה בשל היותה "אחותה" של
21 החובה לפעול בהגינות מול הרשות.
- 22 בית המשפט העליון הבהיר כי קיימת חובה כללית להקדים פנייה לרשות וזאת נוכח
23 מאפייני התובענה הייצוגית, המכוונת בעיקר לאכיפת הדין ולמניעת המשך גביה
24 בלתי חוקית, דבר הבא לידי ביטוי באפשרות החדילה ובהגבלת סעד ההשבה, וכן
25 נוכח מאפייניה המנהליים של התובענה הייצוגית המוגשת כנגד הרשות, שמהם קמה
26 חובתו של הפרט למצות הליכים למול הרשות.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 89. בעניין מי הגליל הבהיר בית המשפט העליון כי -

2 "נקודת המוצא היא, ככלל, שיש להקדים פניה לרשות בטרם
3 הגשת התובענה, והיעדר פניה עשוי לבוא לידי ביטוי בגדרי ההליך
4 הייצוגי, בעיקר ביחס לפסיקת גמול ושכר טרחה. ואולם, לעתים
5 יגלה בית המשפט כי אין בפניה מוקדמת כדי לייתר את ההליך
6 הייצוגי, ואזי לא ייזקף הדבר - כמובן - לחובת התובע הייצוגי ובא
7 כוחו".

8 90. מקבל אני את טענת המשיבה כי המבקש לא פנה אליה בפניה מוקדמת אף שראוי
9 היה שיעשה כן. תשובותיו של המבקש והסבריו באשר להיעדר הפנייה המוקדמת, לא
10 הניחו את הדעת, וזאת בפרט בנסיבות בהן הוא מגדיר עצמו כמומחה בתחום
11 המיסוי, ובשעה שהוא מקיים דיון עם המשיבה במשך תקופה לא מבוטלת בקשר עם
12 ענייניו האישי. פנייה מוקדמת בנסיבות ענייננו, גם אם לא הייתה מביאה לקבלת
13 עמדתו על ידי המשיבה, יכלה הייתה לכל הפחות להביא לחידוד המחלוקות
14 הקיימות בין הצדדים ולמקד את טענותיהם באופן שהיה תורם ליעילות ההליך
15 (ראו: עניין מי הגליל בפסקאות ל' ו-ל"ו לפסק דינו של המשנה לנשיאה כבוד השופט
16 א' רובינשטיין).

17 91. אלא שהבקשות לאישור בענייננו, קדמו לפסיקת בית המשפט העליון בעניין מי
18 הגליל, ואף לא הובילו להודעת חדילה מצד המשיבה, ולפיכך ניתן, כאמור, לומר כי
19 לא היה בפנייה המוקדמת כדי לייתר את ההליך הייצוגי. בנסיבות אלה, ובשל
20 חשיבותה העקרונית של הסוגיה והשפעתה על ציבור רחב של נישומים, איני סבור כי
21 העובדה שהמבקש לא פנה פנייה מוקדמת, ראוי שתהווה מכשול לבירור התובענה
22 לגופה.

23 אין בקביעתי האמורה כדי למנוע בעד המשיבה, במידת הצורך ובמועד המתאים,
24 ובהתחשב בדרישות תום הלב וההגינות המתחייבות מצד מי שמתיימרים לייצג
25 קבוצה בעילה של גביית מס שלא כדין - מלהעלות טענות בקשר עם פסיקת גמול
26 ושכר טרחה לתובע הייצוגי ובא כוחו, וזאת בהתבסס על העדר מיצוי ההליך השומתי
27 ו/או העדר הפנייה המוקדמת.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

92. אשר לעילת התביעה האישית, אין זה מן הנמנע כי פתיחת המבקש בהליך שומתי או פנייתו המוקדמת, אכן היו מאיינות חלק משמעותי מעילתו האישית, שכן יש להניח שבמקרה זה המשיבה הייתה מציעה לו לייחס את החזר לשנה ההיסטורית, ובכך לא היה נגרם לו הנזק המתואר לעיל (סך של 307 ₪ במסגרת הבקשה בעניין הקרן וסך של 17 ₪ במסגרת הבקשה בעניין התוספת). עם זאת, איני סבור כי בנסיבות המקרה שלפני יש מקום להורות על החלפת התובע המייצג, זאת מכמה טעמים.
- ראשית**, ומאותו טעם שעמדתי עליו לעיל בהתייחס לחריגים שנקבעו בעניין **גבע**, ומאחר שמדובר בסוגיה עקרונית הנוגעת לציבור רחב של נישומים, וכשם שאיני סבור שהיה על המבקש לנקוט בהליך שומתי כתנאי לפתיחת ההליך הייצוגי, כך איני סבור שיש להחליפו, אך משום זאת שאילו היה פונה לרשות, ייתכן שהיה משיג את מבוקשו.
- שנית**, סבור אני כי משעה שעומדת על הפרק, בין היתר, טענה לפיה הרשות לא מסרה, באופן המניח את הדעת, מידע לציבור (במקרה זה - האפשרות לבדוק את השומה ההיסטורית ובמידת הצורך לתאם את ההוצאה המתייחסת לאותה שנה), הרי שיש לנקוט בגישה מרחיבה בבחירת התובע המייצג ואין להורות על החלפתו אך בשל כך שהוא עצמו היה מודע לנכונות הרשות לנקוט, באופן פרטני, בגישה שונה מהגישה העקרונית בה היא דוגלת.
- שלישית**, ולמרות שציינתי כי הספק הנוגע לחיוב סכומי החזר במס בשנת החזר, גדול יותר מהספק הנוגע לחיוב סכומי החזר במס תוך תיאום ההוצאה בשנה ההיסטורית, לא סברתי כי בשלב מקדמי זה יש לצמצם בהתאם את חברי הקבוצה. לפיכך, ההליך השומתי של המבקש היה מוציאו, לכל היותר, מהקבוצה המצומצמת של אלה ששילמו מס ביתר בשל חיובם במס על בסיס מזומן בשנת החזר, אך לא היה מוציאו מהקבוצה הרחבה יותר של כל אלה שחיובו במס בגין החזר.
- האם התובענה הייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין?



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

ת"צ 11-14-58029 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 11-14-57986 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

93. כפי שציינתי לאחרונה בעניין **כהן**, סעיף 8(א)(2) לחוק תובענות ייצוגיות מחייב
1 השוואת חלופות, בין ניהול הליך של תביעה ייצוגית כמבוקש במסגרת הבקשות דנא,
2 לבין הגשת תובענות אישיות על ידי ניזוקים שונים.
3
4 בנסיבות ענייננו, הנזק הנטען הוא, על פניו, בסכום נמוך יחסית מבחינתו של ציבור
5 הנישומים, ואין זה סביר שרובם יפתחו בהליכים משפטיים אישיים, במיוחד לאור
6 המשאבים הנדרשים לשם כך.
7 כמו כן, על פניו, גודלה של הקבוצה מצדיק הגשת תביעה ייצוגית, שכן ניכר כי עלויות
8 הבריור של הליכים אישיים יצריכו משאבים רבים, בעוד שהכרעה בשאלות
9 המשותפות באמצעות הליך ייצוגי, תחסוך התדיינויות משפטיות רבות ומיותרות
10 ומשאבי כסף וזמן של חברי הקבוצה.
11 סבורני כי התובענה שלפניי היא אכן הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת
12 שהתגלעה בין הצדדים, שכן מדובר במחלוקת משפטית אשר תוצאותיה רלבנטיות
13 לציבור רחב של נישומים. להבדיל מהשאלה מה היה חיובו במס של הנישום
14 הספציפי, וביתר שאת – מה היה נזקו בשל כך שחויב על בסיס מזומן – שהיא שאלה
15 הנוגעת לסעד - השאלה העומדת בבסיס התובענה בענייננו, דהיינו האם המשיבה
16 גבתה מס כדין אם לא - היא שאלה פרשנית-משפטית, מובהקת.
94. אשר לשונות הנטענת בין חברי הקבוצה, אשר לדעת המשיבה מחייבת בירור
17 אינדיבידואלי, יובהר כי השונות האמורה רלוונטית לקביעת שיעור ההשבה שייפסק
18 לכל אחד מחברי הקבוצה, אם התובענה תתקבל, והיא איננה גורעת מכשירותן של
19 הבקשות להתברר כתובענה ייצוגית.
20
21 יפים לעניין זה הדברים שנאמרו בע"א 10085/08 **תנובה נ' עזבון המנוח תופיק ראבי**
22 ז"ל (4.12.2011) בדבר חוסר ההומוגניות בין חברי הקבוצה הנטענת, בפסקה 55
23 לפסק דינה של כב' השופטת א' חיות:
24 **"להבדיל משונות בין חברי הקבוצה הפוטנציאלית העשויה**
25 **להשליך על קיומה של עילת תביעה ועל עצם זכותו של כל חבר**
26 **לקבלת סעד, השונות הנוגעת לגובה הפיצוי יש לה מענה במנגנונים**



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 השונים שנקבעו בסעיף 20 לחוק תובענות ייצוגיות, באשר לסעד
 2 אותו מוסמך בית המשפט להעניק. קביעתם של מנגנונים אלה
 3 נועדה להבטיח כי שונות בין חברי הקבוצה לעניין קביעת הסעד,
 4 כמו גם קשיים אחרים בהוכחת הנזק הנובעים, למשל, מחוסר
 5 יכולת לזהות את חברי הקבוצה או לאתרם, לא יכשילו על הסף את
 6 בירור העניין בדרך של תובענה ייצוגית ואת הגשמת התכליות
 7 העומדות ביסודו של הליך זה מבחינת אינטרס הציבור ומבחינת
 8 הקבוצה הנוגעת בדבר, עליהן עמדנו בהרחבה לעיל. על כן, שונות
 9 לעניין גובה הנזק אין בה, ככלל, כדי להכשיל את בירורה של
 10 התובענה כייצוגית ואת מתן הסעד בגדרה, לרבות פיצוי אחיד
 11 שייקבע על דרך האומדנה, אלא אם כן לא ניתן בנסיבותיו של
 12 מקרה נתון לקבוע פיצוי הולם על-פי איזה מן המנגנונים הקבועים
 13 בסעיף 20."

14 95. חוק תובענות ייצוגיות אמנם מאפשר פסיקת סעד "גמיש" "לטובת הקבוצה" או
 15 "לטובת הציבור", אך על פני הדברים, ומבלי לקבוע מסמרות, נראה כי במקרה
 16 שלפניי "פיצוי" קולקטיבי אינו הסעד הראוי, ואף אינו מתחייב.

17 ההשבה בנסיבות עניינינו מותנית בנסיבות האישיות הייחודיות לכל נישום, הנוגעות
 18 למדרגות המס הספציפיות, ניכויים, זיכויים, הפסדים וכיוצ"ב נתונים ספציפיים.
 19 תכליתה של התביעה הייצוגית בדיני המס אינה התעשרות המבקש וחברי הקבוצה,
 20 אלא השבת המס שנגבה שלא כדין. לפיכך נדרשים, דרך כלל, חברי הקבוצה להציג
 21 ראיות לצורך אימות הזכאות להשבה והיקפה.

22 96. יתר על כן, המידע אודות סכומי ההשבה הרלוונטיים לכל אחד מחברי הקבוצה,
 23 אמור להיות מצוי במאגרי הנתונים של המשיבה, והוא בר השגה, כפי שעולה מעדותו
 24 של נציג המשיב, מר גינת (פרוטוקול מיום 11.2.2016 עמ' 23, ש' 25 - עמ' 24, ש' 7):

25 "ש. תסכים איתי שלגבי רשות המיסים יש נתונים לגבי כל ההחזר
 26 ששולמו לקבוצה ע"י המל"ל?
 27 ת. מניח שאפשר לקבל את הנתונים האלה מתוך הדוחות.
 28 ש. תסכים איתי שגם אין בעיה לאתר את כל חברי הקבוצה, את כל
 29 הנישומים האלה. אין קושי לאתר אותם?
 30 ת. אני מניח. אני צריך לבדוק. אבהיר, מאחר והסכום נרשם כהפרש
 31 אז לא בהכרח אני יודע האם כשהוא מדווח לי על 100 שקלים הוא
 32 קיבל 20 ושילם 80 או שהוא חייב בגין השנה הקודמת, אלא אני



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 רואה את הסכום כפי ששולם. אני לא יודע לזהות מי שילם בעודף
2 או מי ניכה חלק. יכול להיות שהחוב השנה הוא 80 ואני משלם עוד
3 20. ויכול להיות שהשנה אני צריך לשלם עוד 120 ואני משלם 100.
4 אני לא יודע להבדיל בין שניהם.
5 **ש. אתה לא יודע כי אינך עוסק בזה?**
6 ת. אני לא עוסק בזה. אבל השאלה אם אתה נכנס לפרטים? האם
7 אדם ששילם 20 שקל בגין שנה היסטורית נכנס לתוך זה?
8 **ש. אם אני רוצה לאתר היום את כל האנשים**
9 ת. המידע וודאי קיים בביטוח הלאומי, אני יודע היכן קיים
10 אצלנו."
- 11 97. המשיבה לא הוכיחה כי עריכת החישוב הפרטני ביחס לכל אחד מחברי הקבוצה
12 לעניין קביעת גובה סכום ההשבה, אינה מעשית בנסיבות העניין. כך למשל לא
13 הוכיחה המשיבה כי לא ניתן בנסיבות העניין להשיב כספים, אלא בדרך של הגשת
14 דוחות (השוו: ת"מ (מחוזי ת"א) 138/07 דורון נ' רשות המיסים (15.11.2012)). מכל
15 מקום, השאלה באיזו דרך יושבו, בסופו של יום, סכומים שנגבו מחברי הקבוצה שלא
16 כדן, ככל שאמנם ייקבע שיש להשיבם, אינה מחייבת מענה בשלב מקדמי זה בו אנו
17 מצויים.
- 18 98. אשר לטענה כי חלק מחברי הקבוצה דווקא הפיקו תועלת מהתנהלות המשיבה, הרי
19 שגם בה אין כדי למנוע את אישור הבקשה, שכן על הפרק עומדת לא רק השאלה
20 האם כדן חייבה המשיבה את ההחזר בשנת ההחזר, אלא קודם כל השאלה האם יש
21 מקום להטיל מס על סכומי ההחזר והתוספת. יתר על כן, בהמשך ההליך, ככל
22 שהמסקנה תהא כי ראוי לצמצם את הקבוצה רק לאלה שניזוקו בשל מיסוי ההחזר
23 בשנת ההחזר, להבדיל מתיאום ההוצאה בשנה ההיסטורית, ממילא לא יכללו בה
24 הנישומים שהפיקו תועלת מהתנהלות המשיבה.
- 25 זאת ועוד, טענת המשיבה בעניין זה אינה אלא פניה האחרות של הטענה לפיה כדן
26 נהגה המשיבה במיסוי ההחזר והתוספת על בסיס מזומן, אלא שכאמור אני סבור
27 שמיסוי שרירותי מטעמי יעילות, שבו האחד נהנה והאחר חסר, גם אם הוא משקף
28 את הדין הראוי, אינו בהכרח משקף את הדין המצוי והדבר מחייב, לכאורה, תיקון
29 חקיקה. ועוד אזכיר בהקשר זה כי ככל שישנו "חבר קבוצה" שלא יהיה מעוניין
30 להיות חלק מהקבוצה – עומדת בפניו האפשרות להודיע על רצונו לצאת מהקבוצה



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 (opt out), בהתאם לתנאים הקבועים בסעיף 11 לחוק תובענות ייצוגיות. כמובן שגם
2 במקרה זה אין הדבר מונע מהמשיבה לנקוט כלפיו בהליכי שומה בכפוף להוראות
3 הדין.
- 4 99. לאור כל האמור, אני מוצא כי הליך התובענה הייצוגית הוא הליך יעיל והוגן לביורור
5 המחלוקת בענייננו.
- 6 האם עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך הולמת ובתום לב?
- 7 100. הוראות סעיף 8(א)(3) וסעיף 8(א)(4) לחוק תובענות ייצוגיות מחייבות, כתנאי מקדים
8 לאישור תובענה כייצוגית, כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך הולמת
9 ובתום לב.
- 10 101. כפי שציינתי לעיל, בנסיבות העניין לא היה בפניה מוקדמת כדי לייתר את ההליך
11 הייצוגי, ולנוכח היות הסוגיה המועלית על ידי המבקש סוגיה עקרונית ובעלת
12 חשיבות, לא מצאתי לנכון לדחות את הבקשה לאישור על רקע אי קיומה של פנייה
13 מוקדמת, הגם שאין זאת מן הנמנע כי עובדה זו תובא בחשבון בעת פסיקת הגמול
14 ושכר הטרחה.
- 15 102. לאור האמור, אהיה מוכן להניח שעניינם של חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך
16 הולמת ובתום לב, כך שחרף העדרה של פנייה מוקדמת, לא אורה על החלפת התובע
17 המייצג.
- 18 **ד. סוף דבר**
- 19 103. הגעתי לכלל מסקנה לפיה עילת התביעה בענייננו נמנית עם העילות המוזכרות בחוק
20 תובענות ייצוגיות, התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט
21 המשותפות לכלל חברי הקבוצה, וקיימת אפשרות סבירה שהשאלות שהעלה המבקש
22 יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה. כמו כן, בנסיבות העניין, תובענה ייצוגית היא
23 הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת ואף קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של
24 כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל על ידי המבקש ובא כוחו בדרך הולמת ובתום לב.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לפיכך, יש מקום לאשר את ניהול התובענה כייצוגית.
- 2 104. על פי סעיף 14(א) לחוק תובענות ייצוגיות, אני מורה כדלהלן:
- 3 א. הקבוצה בשמה תנוהל התובענה הייצוגית היא קבוצה הכוללת כל נישום יחיד
4 אשר קיבל החזר מהמוסד לביטוח לאומי של דמי ביטוח ואשר חויב בגינו במס,
5 אם בדרך הכללתו בהכנסתו, ואם בדרך של הפחתת סכום דמי הביטוח שהותר לו
6 בניכוי, על פי סעיף 47 לפקודת מס הכנסה, בשנת קבלת החזר, וזאת במסגרת
7 התקופה של 24 חודשים שקדמה למועד הגשת בקשות האישור (26.11.2014).
- 8 כאמור לעיל, הקבוצה מוגדרת בצורה רחבה, כך שתכלול כל מי שחויב במס בגין
9 סכומי החזר. אין בכך למנוע מהמשיבה לטעון בהמשך ההליכים כי יש לצמצם
10 את היקף הקבוצה כך שתכלול רק מי שחויבו במס בשנת החזר, גבוה מהחויב
11 שהיה מוטל עליו אילו תואמה ההוצאה בשנה ההיסטורית שבה נוכו דמי
12 הביטוח.
- 13 ב. התובע המייצג הינו מר מנחם קירשבלום.
- 14 ג. בא הכוח המייצג הוא עו"ד סביר רבין.
- 15 ד. עילות התביעה בגינן מאושרת התובענה כייצוגית הינן עשיית עושר ולא במשפט
16 וגבייה שלא כדין ובחוסר סמכות.
- 17 ה. השאלות של עובדה ומשפט המשותפות לחברי הקבוצה הינן: האם מיסוי כספים
18 שהתקבלו מביטוח לאומי כהחזר בגין גביית דמי ביטוח ביתר בשנות מס
19 קודמות, נעשה כדין, בשנת החזר או בשנה ההיסטורית, ובמידה שלא - מהי
20 הדרך הנכונה להשבת סכומי המס שנגבו שלא כדין לחברי הקבוצה.
- 21 ו. הסעד הנתבע: השבת הכספים שנגבו שלא כדין ובחוסר סמכות לחברי הקבוצה.
- 22 105. בהתאם לסמכותי לפי סעיף 23 לחוק תובענות ייצוגיות הריני לפסוק לבא הכוח
23 המייצג שכר טרחה, בגין טיפולו בבקשות לאישור התובענות כייצוגיות, נכון לשלב
24 זה, בסכום של 30,000 ₪.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

106. בא כוח המבקש יפעל לפרסום הודעה על אישור התובענות הייצוגיות, כאמור בסעיף 25 לחוק תובענות ייצוגיות. ההודעה תכלול את הפרטים הנדרשים על פי סעיף 14(א) לחוק בהתאם להחלטה וכן הבהרה בדבר זכותו של כל חבר בקבוצה להודיע לבית המשפט בתוך 45 יום מיום פרסום ההודעה על רצונו לצאת מהקבוצה בהתאם לסעיף 11 לחוק תובענות ייצוגיות.

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

107. התובענות נקבעות לדיון קדם משפט ליום 19.7.2017 בשעה 10:00. במועד זה יותווה המשך ניהול התיק.

הצדדים ישלימו ההליכים המקדמיים ביניהם עד 15 ימים קודם למועד ישיבת קדם המשפט.

108. המזכירות תעביר עותק של החלטה זו למנהל בתי המשפט על מנת שיעדכן את פנקס התובענות הייצוגיות.

17
18
19
20
21
22
23
24

ניתנה היום, י"ח שבט תשע"ז, 14 פברואר 2017, בהעדר הצדדים.

ד"ר שמואל בורנשטיין, שופט

25



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' מדינת ישראל

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1