



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיזוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

תובע מנחם קירשבלום
באמצעות ב"כ עו"ד סביר רבין

נגד

נתבעת רשות המסים
באמצעות ב"כ עו"ד מאיר פורת

פסק דין

1

2

פתח דבר

1. ביום 14.2.2017 קיבלתי שתי בקשות לאישור הגשת תובענות ייצוגיות שהגיש התובע כנגד הנתבעת בעניין חיוב במס של סכומי קרן דמי הביטוח שהוחזרו על ידי המוסד לביטוח לאומי למי ששילם דמי ביטוח ביתר (להלן: "התובענה בעניין הקרן"); ובעניין חיוב במס של הריבית והפרשי ההצמדה שנוספו על סכום קרן ההחזר (להלן "התובענה בעניין התוספת"; וביחד: "התובענה הייצוגית").

2. בקשותיו של התובע התייחסו לנישומים עצמאיים, המקבלים מהמוסד לביטוח לאומי החזר דמי ביטוח, וזאת לאחר שהתברר כי תשלומי דמי הביטוח ששולמו על ידם בעבר, תשלומים המהווים מקדמה על חשבון דמי הביטוח הסופיים, שולמו ביתר. על פי הנטען בבקשות האישור, באותם מקרים בהם מוחזרים דמי הביטוח ששולמו ביתר, הנתבעת מחייבת במס את סכום ההחזר, או מקטינה, בגובה סכום ההחזר, את התשלום שנתבע כניכוי באותה שנה, וכן מטילה מס על סכום התוספת – וכל זאת בחוסר סמכות.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 3. ביסוד הבקשות לאישור עומדות שתי הוראות חוק: סעיף 47א לפקודת מס הכנסה
2 [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה"), וסעיף 362(ה) לחוק
3 הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968 (להלן: "חוק הביטוח הלאומי").
4 בכל הנוגע לתובענה בעניין הקרן, קובע סעיף 47א לפקודה כי יחיד ששילם דמי
5 ביטוח לאומי, יותר לו ניכוי של 52% מהסכום ששילם. וזו לשון הסעיף:
6 "יחיד שבשנת מס שילם דמי ביטוח לפי חוק הביטוח הלאומי
7 [נוסח משולב], תשכ"ח-1968 (להלן - חוק הביטוח), ומס מקביל
8 לפי חוק מס מקביל, תשל"ג-1973 (להלן - מס מקביל), בשל
9 הכנסה שאינה הכנסת עבודה, יותר לו ניכוי של 52% מהסכום
10 ששילם, למעט תוספת לפי סעיף 179(א) לחוק הביטוח, ובלבד
11 שהניכוי לא יעלה על הכנסתו החייבת שלפני הניכוי."
12
13 4. בכל הנוגע לתובענה בעניין התוספת, סעיף 362 לחוק הביטוח הלאומי, שכותרתו
14 'החזרי תשלומי יתר', קובע כדלקמן:
15 "(א) שולמו למוסד דמי ביטוח לפי חוק זה או כספים לפי
16 חוק אחר ביתר (להלן - תשלום יתר), יחולו הוראות
17 אלה:
18
19 (1) תשלום היתר יוחזר בתוך 12 חודשים מיום
20 שהומצאו למוסד כל הנתונים הנדרשים
21 לצורך ביצוע החזר, בצירוף תוספת לפי
22 שיעור עליית המדד שפורסם לאחרונה לפני
23 היום שבו הוחזר תשלום היתר לעומת המדד
24 שפורסם לאחרונה לפני היום שבו שולם
25 תשלום היתר...
26 (ב).... (ג)
27
28 (ה) תוספת ששולמה לפי סעיף זה לא תיחשב כהכנסה
29 לענין פקודת מס הכנסה ולענין קביעת תשלומי חובה
30 או היטלים אחרים."
31
32 5. בהחלטתי מיום 14.2.2017, במסגרתה אישרתי את ניהול התובענה כייצוגית (להלן:
33 "החלטת האישור"), קבעתי כי לא ניתן לכאורה למצוא בהוראות סעיף 47א
34 לפקודת מס הכנסה, המתיר לנישום לנכות 52% מדמי הביטוח ששילם באותה שנה,
35 וסעיף 362 לחוק הביטוח הלאומי, הקובע כי הפרשי ההצמדה והריבית (התוספת)



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 המשולמים על סכום ההחזר, לא יחשבו כהכנסה - תמיכה ב"מנגנון" אותו מיישמת
2 הנתבעת; הבהרתי כי פעולת הנתבעת, בהטילה מס על סכום ההחזר בשנה שבה הוא
3 מוחזר בפועל (להלן: "השנה השוטפת"), נעשית, לכאורה, ללא בסיס בדין, ובכל
4 מקרה נעשית באופן שרירותי מבלי לבחון מה הייתה השפעת הניכוי בשנה שבה
5 שולמו דמי הביטוח ביתר (שנה זו כונתה לצורך העניין "השנה ההיסטורית").
6 סברתי כי התנהלות זו גורמת לכך שלפחות בחלק מהמקרים נגבים מהנישומים
7 סכומים העולים על גובה ההטבה שקיבלו, אם בכלל, בשנה ההיסטורית; ציינתי כי
8 אין להסתפק בהנחת הנתבעת לפיה מי שנפגע מדרך זו, בהכרח יפנה ויבקש לתקן
9 את השומה ההיסטורית, בפרט במצב דברים בו היא אינה מיידעת כיאות את
10 הנישומים בדבר האפשרות לייחס את סכום ההחזר לשנה ההיסטורית.
- 11 6. בהחלטת האישור, לאחר שקבעתי כי התובע הוכיח, ברמה הנדרשת בשלב המקדמי
12 של בקשת האישור, כי הנתבעת גבתה כספים שלא כדין, הבהרתי כי הנתבעת תוכל,
13 בהמשך ההליכים, לטעון כי יש לצמצם את היקף הקבוצה, כך שלא תכלול את כל
14 הנישומים אשר קיבלו החזר מהמוסד לביטוח לאומי של דמי ביטוח ואשר חויב בגינו
15 במס בשנה השוטפת (להלן: "הקבוצה הכוללת"), אלא רק את אלה שחויבו במס
16 בשנה השוטפת, ושעקב השינוי שחל בהכנסתם או בשיעור המס בין השנה
17 ההיסטורית ובין השנה השוטפת, נגרם להם חסרון כיס (להלן: "הקבוצה
18 המצומצמת" או "קבוצת המפסידים").
- 19 עוד עמדתי על כך שסוגיה נוספת שתלובן בהליך גופו היא זו הנוגעת לחריג להשבה
20 הקבוע בחוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט-1979 (להלן: "חוק עשיית עושר ולא
21 במשפט"), ולמשמעות עצם הגשת בקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד המדינה.
22 כן נתתי דעתי לטענות הנוגעות לנזקו האישי של התובע, ולאי מיצוי ההליך השומתי
23 ואי פנייה מוקדמת מצדו.
- 24 לבסוף קבעתי כי ההליך הייצוגי הוא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת
25 שהתגלעה, כי השונות הרלוונטית לקביעת שיעור ההשבה שייפסק לכל אחד מחברי
26 הקבוצה, אם התובענה תתקבל, אינה גורעת מכשירות התובענה להתברר כיייצוגית,
27 וציינתי כי לא מצאתי שעריכת החישוב הפרטני ביחס לכל אחד מחברי הקבוצה
28 לעניין קביעת גובה סכום ההשבה, אינה מעשית בנסיבות העניין.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

7. הקבוצה שבשמה אושרה התובענה כייצוגית הוגדרה במסגרת החלטת האישור ככוללת "כל נישום יחיד אשר קיבל החזר מהמוסד לביטוח לאומי של דמי ביטוח ואשר חויב בגינו במס, אם בדרך הכללתו בהכנסתו, ואם בדרך של הפחתת סכום דמי הביטוח שהותר לו בניכוי, על פי סעיף 47א לפקודת מס הכנסה, בשנת קבלת החזר, וזאת במסגרת התקופה של 24 חודשים שקדמה למועד הגשת בקשות האישור (26.11.2014)"; זאת בכפוף לאפשרות צמצום הקבוצה כאמור לעיל. עילת התובענה הוגדרה כ"עשיית עושר ולא במשפט וגבייה שלא כדין ובחוסר סמכות"; ולתובע הורתי לפעול לפרסום הודעה על אישור התובענה, וכך נעשה.
8. לאחר קבלת ההחלטה בדבר אישור ניהול התובענה כייצוגית, הגישו הצדדים כתבי טענות ותצהירים ואף ניהלו הוכחות. משלא הגיעו הצדדים להסכמות שייתרו את המשך הדיון המשפטי, נדרשת עתה הכרעה בתובענה הייצוגית לגופה.
9. יצוין כי בעקבות החלטת האישור תיקנה הנתבעת את חוברת "דע את זכויותיך" המתפרסמת על ידה והמיועדת לציבור הנישומים והמייצגים, באופן שנאמר בה כי קיימת בפני הנישום אפשרות נוספת והיא תיקון הניכוי הנדרש בשנה ההיסטורית.
10. ועוד יצוין כי במסגרת ההליך הגיעו הצדדים להסכמות דיוניות באשר למרבית הנתונים הכמותיים והכספיים הרלוונטיים להליך זה, נתונים שהתקבלו מהמוסד לביטוח לאומי ועובדו על ידי הנתבעת (ראו הסדר דיוני שאושר בהחלטה מיום 21.11.2018 וקובץ "אקסל" שצורף אליו. כן ראו תצהיר גבי גולן מטעם המשיב בהתייחס לקובץ הנ"ל), הגם שלא הגיעו בכל המקרים להסכמה באשר למשמעותם לצורך ההליך דנן. נתונים אלה הם:
- א. מספר חברי הקבוצה הכוללת בתקופת ההשבה (26.11.2012 – 26.11.2014) - 252,675.
- ב. סכום ההשבה לקבוצה הכוללת (קרן) – 91,247,523 ₪. מתוכם סך של 89,397,469 ₪ של התובענה בעניין הקרן, וסך של 1,850,054 ₪ בשל התובענה בעניין התוספת.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

1 ג. מספר חברי הקבוצה המצומצמת (קבוצת "המפסידים") – 79,659. יצוין כי
2 לדעת התובע מספרם צריך לעמוד על 170,709 מקרים, וזאת בשל האופן שיש
3 לחשב את ההפסד הנגרם מיישום "המנגנון" כאמור להלן.

4 ד. סכום ההשבה לקבוצה המצומצמת – 10,306,823 ₪ (קרן). סכום זה מביא
5 בחשבון כי למס הנחסך בשומת השנה ההיסטורית בשל ניכוי היתר, יתווספו
6 הפרשי הצמדה וריבית עד לשנה השוטפת. יצוין כי התובע סבור כי אין מקום
7 להוסיף הפרשי הצמדה וריבית כאמור, ולפיכך סכום ההשבה לקבוצה
8 המצומצמת (שלשיטתו מכילה כאמור 170,709 מקרים), עומד על 13,062,224 ₪
9 (קרן).

10 ה. ההפרש בין קבוצת "המפסידים" וקבוצת "המרוויחים" (כלומר אלה שהמס
11 ששילמו בגין יישום "המנגנון" היה נמוך מהמס שהיו משלמים אילו תוקנה
12 שומת השנה ההיסטורית) – 990,139 ₪ (קרן). יצוין כי התובע מתנגד לדרך
13 חישוב זו, ואף מתנגד לעצם הצגת סכום זה, המתייחס, לטענתו, לקבוצה
14 "ערטילאית".

15

16

טענות התובע בתמצית

17 11. הנתבעת מודה כי עמדתה במיסוי סכומי החוזר הינה פרי פרשנות וכי אין בנמצא
18 הוראת חוק מפורשת המקנה לה סמכות למסות את סכומי החוזר. כך גם קבע בית
19 המשפט בהחלטת האישור.

20 12. לגבי עילת התוספת אין ולא יכולה להיות מחלוקת כי הנתבעת גבתה סכומים שלא
21 כדין, בניגוד להוראת חוק מפורשת, דהיינו סעיף 362(ה) לחוק הביטוח הלאומי
22 הפוטר את התוספת ממיסוי כלשהו.

23 13. עצם העובדה שהמחוקק פטר ממס בהוראת חוק מפורשת וברורה, את סכומי הפרשי
24 ההצמדה והריבית שנצברו על סכומי החוזר, מלמדת כי גם הקרן אינה חייבת. עילת
25 התוספת "מקרינה", אפוא, על עילת הקרן ומלמדת כי גם סכומי קרן החוזר פטורים
26 ממס. בעוד שלגבי התוספת נדרש הסדר חקיקתי מיוחד, שכן למיסוי התוספת יש



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 מקור בפקודת מס הכנסה (סעיף 2(4)) - הקרן פטורה ממס בהעדר מקור בפקודה.
2 מדובר בהסדר שלילי מובהק.
- 3 14. קביעת בית המשפט בהחלטת האישור לפיה בהעדר הוראת דין אין הנתבעת רשאית
4 לייצר בבחינת "יש מאין" מנגנון מיסוי המשלב שכל ישר מחד וגילוי רצון טוב
5 מאידך, יפה הן לגבי מיסוי סכומי החוזר בשנה השוטפת והן לגבי מיסויים בשנה
6 ההיסטורית.
- 7 15. אין להבחין בעניין זה בין מקרה שבו סכום החוזר מתווסף להכנסה ומתחייב במס
8 בשנה השוטפת, לבין מקרה שבו הניכוי בשנה השוטפת (בשל דמי הביטוח
9 המשולמים באותה שנה) מוקטן בגובה החוזר. בשני המקרים התוצאה היא כי
10 הנתבעת ממסה הכנסה, שהרי גם תשלום דמי ביטוח בדרך של "קיצוץ", מהווה
11 תשלום.
- 12 16. בהתנהלותה גורמת הנתבעת לתוצאות מיסויות מפלות ובלתי סבירות: הפליה בין
13 מי שמוסה בשנה השוטפת ובין מי שמבקש לתקן את שומתו ההיסטורית, גם אם
14 הם נמצאים באותה מדרגת מס; הפליה בין מי שמוסה בשנה השוטפת ולא זכה
15 להטבת מס בשנה ההיסטורית (שכן לא הגיע למדרגת המס), או זכה בהטבה פחותה
16 מהמס בו חויב בשנה השוטפת, לבין מי שממוסה בשנה השוטפת ונמצא במדרגת מס
17 נמוכה מזו שהיה בשנה ההיסטורית; הפליה בין מי שממוסה בהיותו מגיש דו"ח
18 שנתי לרשות המסים, לבין מי שאינו ממוסה בהיותו פטור מהגשת דו"ח (למשל,
19 עצמאי שהפך לשכיר או מי שאינו עובד).
- 20 17. מכתב הגנתה של הנתבעת עולה כי היא מודה שכאשר הנישום לא דרש את סכום
21 דמי הביטוח כניכוי בשנה ההיסטורית, אין מקום, גם לשיטתה, לחייבו במס, גם לא
22 בשיטת הקטנת הניכוי. אלא שעניין זה כלל לא נבדק על ידי הנתבעת.
- 23 18. בית המשפט הפנה במסגרת החלטת האישור את הנתבעת להליכי חקיקה, ככל
24 שברצונה להמשיך ולחייב את הקרן והתוספת במס, אלא שהנתבעת בחרה מדעת,
25 ואף ביהירות, שלא לפנות להליכי חקיקה במטרה ליתן תוקף לפעולתה, ולמעשה
26 המשיכה במלאכת הגביה הבלתי חוקית, תוך שהיא מנסה "לרצות" את בית המשפט
27 בתיקון "קוסמטי" בחוברת של "דע את זכויותיך" ובהוצאת הנחיה המופנית



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 לפקידיה לפיה נישום שיבקש כי ההחזר ימוסה בשנה ההיסטורית, רשות המסים
2 תענה לבקשתו.
- 3 19. לא נטען על ידי הנתבעת – לא במסגרת הליך האישור ולא במסגרת ההליך העיקרי
4 - וממילא גם לא הוכח, כי קיים קושי כלשהו בהשבת הסכומים שנגבו שלא כדין,
5 ככל שבית המשפט יורה על השבתם. להפך, עצם הגשת הדו"ח ובו נתוני אמת לגבי
6 הקבוצה שאושרה, מהווה הודאה של הנתבעת כי אין קושי להשיב את הכספים
7 שנגבו ביתר לנישומים.
- 8 20. הנתבעת לא הוכיחה את תחולת הגנות התקציב שבסעיף 2 לחוק עשיית עושר ולא
9 במשפט ובסעיף 20(ד)(1) לחוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006 (להלן: "חוק
10 **תובענות ייצוגיות**"), משלא הניחה תשתית ראייתית מתאימה.
- 11 21. בית המשפט נתן דעתו זה מכבר לטענות הנתבעת לעניין העדר פניה מוקדמת והעדר
12 עילה תביעה אישית במסגרת החלטת האישור. בשלב זה של ניהול התובענה, ומשלא
13 ניתנה הודעת חדילה, אין כלל רלוונטיות עוד לטענות אלו, בוודאי לאור העובדה
14 שהנתבעת בחרה שלא להגיש בקשת רשות ערעור לגבי החלטת האישור. יתרה
15 מזאת, אף אם תתקבל תאורטית הטענה לפיה לתובע אין עילה אישית, לא יהיה בכך
16 כדי לאיין את זכותם של כל חברי הקבוצה לקבל את סכום ההשבה, ומכל מקום
17 החריג לכלל בדבר מיצוי מסלול שומתי בתובענות ייצוגיות בענייני מס, חל בענייננו
18 שכן מדובר בשאלה עקרונית, כך שהליכי השגה ממילא לא היו מועילים.
- 19 22. הנתבעת העלתה את טענת הקבוצה "המצומצמת" לראשונה בהליך העיקרי, כטענה
20 חלופית, בעקבות הערתו של בית המשפט. במהלך הדיונים הסבירו נציגי הנתבעת כי
21 הם רואים את הקבוצה המצומצמת כהפרש שבין הקבוצה "המרוויחה" (דהיינו אלה
22 שהמס ששילמו בשל חיובם בשנה השוטפת, נמוך מהמס שהיו משלמים אילו תוקנה
23 שומת השנה ההיסטורית) לקבוצה המפסידה (אלה שהמס ששילמו בשל חיובם
24 בשנה השוטפת, גבוה מהמס שהיו משלמים אילו תוקנה שומת השנה ההיסטורית),
25 שהיא למעשה קבוצה **ערטילאית**, בלתי מזוהה, שאין מאחוריה נישומים ספציפיים.
- 26 בכתב ההגנה לא מופיע סכום קרן ההשבה לקבוצה המצומצמת 10,306,823 ₪ -
27 אלא רק של הקבוצה הכוללת, הקבוצה נשוא עילת התוספת והקבוצה



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 "הערטילאית" (סך של 990,139 ₪), דבר המלמד על כך שאפילו בכתב ההגנה
2 המתוקן לא התכוונה הנתבעת ל"קבוצה מצומצמת" במונח של הקבוצה המפסידה.
3 משמע, הנתבעת כלל לא ראתה את יצירתה של הקבוצה המצומצמת כאפשרות
4 פרשנית סבירה ומעשית, לא לפני החלטת האישור ואף לא לאחריה, עד לסמוך
5 למועד ישיבת ההוכחות.
- 6 23. יתרה מזאת, עמדתה הפרשנית החלופית של הנתבעת בדבר מיסוי סכומי החזר
7 בשנים ההיסטוריות, ויצירת קבוצה מצומצמת, היא בלתי סבירה בהתחשב בכך
8 שבחלק ניכר מהמקרים מחזיר ביטוח לאומי למבוטחים החוזרים משנים שהן "שנים
9 סגורות", כך שגם לשיטת הנתבעת בכל שנה יהיו נישומים שאי אפשר לייחס להם
10 את סכומי החזר לשנה ההיסטורית. אדרבא, השיטה של ייחוס סכומי החזר
11 לשנים היסטוריות, אף אינה סבירה בשל היותה בלתי יעילה.
- 12 מכאן שלא ניתן למסות את סכומי החזר באף שנה ובשום צורה, וככל שהנתבעת
13 מעוניינת במיסוי סכומי החזר, עליה לפעול לשינוי חקיקתי.
- 14 24. עוד באשר לקבוצה המצומצמת, ובשאיפה ליצור קבוצה מצומצמת שסכום ההשבה
15 לה יהיה קטן ככל האפשר, זקפה הנתבעת בחישוביה הפרשי הצמדה וריבית פיגורים
16 של 4% מהשנה ההיסטורית ועד לסוף השנה השוטפת, כך שסכום ההשבה לקבוצה
17 המצומצמת הוקטן באופן מלאכותי. אין מקום לחישוב זה שכן אי מיסוי סכומי
18 החזר בשנה ההיסטורית אינו כתוצאה מהתנהלות הנישום, שלא ידע, ולא יכול
19 היה לדעת, כי יקבל החזרים מהמוסד לביטוח לאומי, ואם כן באיזה סכום ומתי.
20 בנסיבות אלו מצופה היה שסכום הריבית יופחת בהתאם להוראות סעיף 192
21 לפקודה.
- 22 25. יש לקבל את התובענה, להשאיר את החלטת האישור על כנה, לקבוע כי ההשבה
23 תבוצע לפי הסכומים שהוגדרו לקבוצה הכוללת, הן בעילת הקרן והן בעילת
24 התוספת, וכן לחייב את הנתבעת בתשלום שכ"ט וגמול תובע ייצוגי בסכום שיקבע
25 בית המשפט ובהתאם לאמות המידה שנקבעו בפסיקה.
26
27



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

1

טענות הנתבעת בתמצית

26. התובע, יועץ מס במקצועו, נמנע מלהתדיין עם פקיד השומה במחלוקת הנוגעת לאופן מיסוי ההחזר שקיבל מביטוח לאומי, הגם שניהל הליכי שומה, הליך ערעורי ואף הגיע להסכמות במסגרת הסדר פשרה. התובע לא הגיש כל תצהיר בו תוסבר הימנעותו מהעלאת הטענות כבר בדיוני השומה. התובע אף לא פנה אל הנתבעת עובר להגשת הבקשה לאישור, וגם לכך לא סיפק כל הסבר. שיקולים אלה צריכים להיות מובאים בחשבון ככל שהתובענה תתקבל באשר לגמול ולשכר הטרחה של התובע המייצג ובא כוחו.

27. בהחלטת האישור מצא בית המשפט הגיון בגישת הנתבעת, שהרי הנישום זכה לניכוי הוצאה ביתר ולפיכך למיסוי בחסר, הגם שסבר כי ניתן להגיע לתוצאה זו רק באמצעות חקיקה מפורשת. עם זאת, קבלת עמדת התובע תביא למעשה לכך שנישומים ייהנו מהוצאה בסכום גבוה מהסכום האמתי ששילמו, באופן שיוביל לגבייה החוטאת למס אמת. מדובר בתוצאה בלתי סבירה המנוגדת לתכלית החוק ולשורת ההגיון. תכלית חקיקת סעיף 47א לפקודה היא להשוות בין שכיר לבין עצמאי בכל הקשור לתשלומים לביטוח לאומי. קבלת עמדת התובע תיצור אפליה ברורה בין שכיר לעצמאי מכיוון שהלכה למעשה יותר לעצמאי בניכוי אחוז הגבוה מ-52% שקבע המחוקק.

28. בניגוד לנטען על ידי התובע, עמדת הנתבעת היא שהחזר תשלום דמי הביטוח הלאומי ששולמו ביתר, אינו הכנסה, כי אם **הקטנת ניכוי**, שהרי בדיעבד הסתבר שהנישום ניכה הוצאה שלא עמד בה. הכנסה חייבת מוגדרת בסעיף 1 לפקודה כ"הכנסה לאחר ניכויים...". המנגנון בן נעשה שימוש על ידי הנתבעת, לפיו החזר מחויב במס בשנה השוטפת, נועד "להשיב את המצב לקדמותו" וזאת על ידי ביטול הניכוי שנדרש בעבר. המנגנון אף מקל עם ציבור הנישומים, שכן אלמלא כן, הם היו נדרשים להגיש דוחות מתקנים לשנה בה נדרש הניכוי מלכתחילה, באופן היוצר סרבול והכבדה רבה.

29. המנגנון שבסעיף 47א לפקודה הוא מנגנון ייחודי המשתלב בכללי מיסוי מקובלים ולא נדרש כל סעיף מקור להפעלתו. הכלל הראשי הוא שהנישום זכאי לדרוש



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 הוצאות שעמד בהן לפי סעיף 17 לפקודה ואינו רשאי לדרוש הוצאה שלא עומד בה
2 או יעמוד בה. במסגרת סעיף 47א לפקודה המחוקק בחר ליישם את ההכרה
3 בתשלומים למוסד לביטוח לאומי על "בסיס מזומן". בהתאם לעיקרון ההקבלה
4 שבדיני המס, גם ההחזר ימוסה על בסיס מזומן בשנת התשלום בפועל.
- 5 30. העובדה שיהיו נישומים ש"ירוויחו" ויהיו כאלו ש"יפסידו" בשל המנגנון המיושם
6 על ידי הנתבעת, אין בה כד להעלות או להוריד, שכן עקרון מקובל בדיני המס הוא
7 שיש להעדיף פשטות ויעילות על מנת לקדם את התכלית שעניינה מניעת העלמת מס.
8 לצד זאת, במקרים בהם פונה הנישום ומבקש לשייך את התשלום לשנה
9 ההיסטורית, משרד השומה ייעתר לפנייתו, כך שממילא אין פגיעה בציבור
10 הנישומים.
- 11 31. אין לקבל את טענת התובע גם בכל הקשור לתובענה בעניין התוספת, שכן בניגוד
12 לנטען, הנתבעת אינה ממסה את התוספת, אלא נוקטת בגישה מקלה. אלמלא הייתה
13 עשה כן, היה על הנישום להיות ממוסה על ניכוי היתר בשנה ההיסטורית, כאשר על
14 סכום המס היה עליו להוסיף הפרשי הצמדה וכן ריבית בשיעור הנקוב בסעיף 187
15 לפקודת מס הכנסה, דהיינו 4%, עד לשנה השוטפת ותשלום התוספת.
- 16 32. אין ממש בטענת התובע לפיה הנתבעת מנועה מלטעון טענה חילופית באשר לקבוצה
17 המצומצמת. על פי הדין, חזית המחלוקת נקבעת רק מרגע שהתובענה אושרה
18 כייצוגית. לאור האמור בהחלטת האישור באשר לאפשרות שהקבוצה תצומצם,
19 טענה הנתבעת במסגרת כתב הגנתה טענה חלופית לפיה חברי הקבוצה המצומצמת
20 הם אך ורק מי שניזוקו ממיסוי סכום ההחזר (או הקטנת הניכוי השוטף) בשנה
21 השוטפת, לעומת מצב שבו היה מוקטן הניכוי בשנה ההיסטורית, שהרי ליתר חברי
22 הקבוצה הכוללת לא נגרם כל נזק. ואולם, גם לגבי חברי קבוצה מצומצמת זו יתכן
23 כי בפועל לא נגרם נזק ממשי, בהתחשב בהוצאות הכרוכות בהגשת בקשה לתיקון
24 הדו"ח השנתי ביחס לשנה ההיסטורית.
- 25 33. לעמדת הנתבעת ראוי לתת את הדעת להפרש שבין הסכום המצטבר של חיוב המס
26 החלים על כלל הנישומים בשנה השוטפת, לעומת הסכום המצטבר של חיובי המס
27 החלים על כלל הנישומים אילו חויבו במס בשנה ההיסטורית (נוכח הקטנת הניכוי).



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 המדובר בסכום של 990,139 ₪, המתפרס על פני קבוצה גדולה של 252,675 מקרים.
2 הדבר מעיד כי גישת המיסוי אותה נוקטת הנתבעת היא נכונה ויעילה, שכן היא
3 מפחיתה את הטרחה של כלל ציבור הנישומים להגיש דוחות מתקנים בהתייחס
4 לשנה ההיסטורית שבה נדרש הניכוי ביתר.
- 5 34. לחוברת "דע את זכויותיך", בה נכתב כי אם נישום קיבל החזרים בשנת המס, לרבות
6 סכומים שנזקפו לזכותו בשל הפרשי שומה מביטוח לאומי בגין שנים קודמות, יראו
7 בהם כהכנסה בידיו, אין מעמד חוקתי מחייב, היא אינה באה במקום הוראת חוק
8 או הוראת נוהל וניסוחה נועד אך לפשט. עם זאת, לאור קביעת בית המשפט במסגרת
9 החלטת האישור, פעלה הנתבעת לתיקון החוברת ומשנת 2016 מצוין במפורש כי
10 עומדת בפני הנישום אפשרות נוספת - תיקון הניכוי הנדרש בשנת המס עבורה קיבל
11 החזר מביטוח לאומי. אשר לטענת התובע כי השינוי הוכנס באמירה אגבית בסוף
12 החוברת ובהיחבא, יובהר כי הנתבעת ערכה את התיקון בסעיף הרלוונטי שהוא סעיף
13 ניכוי בגין תשלומים לביטוח לאומי.
- 14 35. גם אם ייקבע כי הנתבעת גבתה מס שלא כדון, הרי שלא מתקיימים התנאים
15 הקבועים בחוק עשיית עושר ולא במשפט לקיום חובת ההשבה. כשמדובר בתביעת
16 השבה ייצוגית נגד המדינה, כבענייננו, יש להביא בחשבון את מעמדה הייחודי, כמי
17 שפועלת לטובת כלל הציבור וכמי שהוציאה את הכספים שגבתה לצרכי הכלל –
18 הקופה הציבורית.
- 19 36. עוד יש להביא בחשבון את תחולת סעיף 20(ד) לחוק תובענות ייצוגיות. בנסיבות
20 העניין משמעותה של ההשבה היא פגיעה משמעותית בהתנהלות יעילה של נתבעת
21 במילוי יעדיה על פי דין.
- 22 37. לאור האמור, יש לדחות את התובענה, הן בהתייחס לסכום הקרן והן בהתייחס
23 לתוספת.
- 24 **דיון והכרעה**
- 25 38. בהחלטת האישור קבעתי כי פעולת הנתבעת, בהטילה מס על החזר דמי הביטוח
26 הלאומי בשנת קבלתם, או בהקטינה את התשלום שנתבע בניכוי באותה שנה בגובה



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 ההחזר, מהווה, לכאורה, גבייה שלא כדין בהתאם לפרט 11 לחוק תובענות ייצוגיות.
2 ציינתי כי חרף העובדה שעל פניו מדובר בדין רצוי - שהרי ההוצאה נוכחה על ידי
3 הנישום ביתר - אין זה לכאורה הדין המצוי, שכן לא קיימת כל הוראת דין התומכת
4 במנגנון "הקטנת הניכוי" באופן בו הדבר מבוצע על ידי הנתבעת. לפיכך, כל עוד לא
5 תתוקן פקודת מס הכנסה, ויקבע בה באופן מפורש כי סכום ההחזר (לרבות
6 התוספת) מהווה הכנסה, וכי מיסויו יהא על "בסיס מזומן", דהיינו שהוא ייחשב
7 כהכנסה במועד קבלתו, דהיינו בשנה השוטפת (בדומה לניכוי ההוצאה על "בסיס
8 מזומן" כאמור בסעיף 47 לפקודה) - המסקנה הלכאורית היא כי הנתבעת פועלת
9 בחוסר סמכות.
- 10 39. בחלוף קרוב לשלוש שנים מאז אותה החלטה, נוסחה של החקיקה הרלוונטית
11 לענייננו עומד בעינו, וממילא הגיעה השעה להכריע בתובענה לגופה; האם יש מקום
12 לקבל את התובענה, או שמא, חרף המסקנה הלכאורית אליה הגעתי בשלב בירור
13 הבקשה, ולאחר שהתבררה התמונה במלואה, יש מקום להגיע לתוצאה שונה.
- 14 40. כידוע, חוק תובענות ייצוגיות מפצל את הדיון בתובענה הייצוגית לשני שלבים: שלב
15 הדיון בבקשה לאישור, ושלב הדיון בתובענה לגופה.
- 16 בשלב הדיון בבקשת האישור על המבקש, מגיש בקשת האישור, להוכיח קיומם של
17 מספר תנאים מרכזיים והם: כי קיימת לו עילת תביעה אישית בתביעה, כי התובענה
18 מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה, וכי
19 קיימת אפשרות סבירה ששאלות אלו תוכרענה לטובת הקבוצה, כמו גם היות
20 התביעה הייצוגית הדרך היעילה לבירור העניין. בית המשפט העליון קבע כי תכליתו
21 של שלב זה היא לאפשר לבית המשפט לבצע בחינה מקדמית של סיכויי התובענה,
22 לשם הגנה מידתית על זכויות הנתבעים (ראו: רע"א 2128/09 הפניקס חברה לביטוח
23 בע"מ נ' עמוסי, פסקה 15 (5.7.2012)). מדובר בשלב מקדמי בלבד: בקשת האישור
24 היא "אך הפרוזדור שבאמצעותו ניתן להיכנס לטרקלין", ו"אין להפכו לטרקלין
25 עצמו ולברר בו את כל השאלות שבירורן יפה במהלך בירור התביעה עצמה" (ראו:
26 ת"צ (מחוזי מרכז) 21247-07-14 כהן נ' המועצה להסדר ההימורים בספורט, פסקה
27 60 (11.1.2017); השוו: רע"א 6567/97 בזק – החברה הישראלית לתקשורת בע"מ



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 נ' עיזבון המנוח אליהו גת ז"ל פ"ד נב(2) 720, 713 (1998); רע"א 4556/94 רמי טצת
2 נ' אברהם זילברשץ, מט(5) 774, 787 (1996)).
- 3 אשר לשלב השני, שלב הדיון בתובענה לגופה, עמד בית המשפט העליון על כך
4 שהחלטה לאשר ניהול תובענה ייצוגית משקפת קביעה לכאורית בלבד, ואין
5 משמעותה כי התובענה תתקבל בהכרח שכן בית המשפט אינו כבול בקביעות
6 הלכאוריות שנדרש אליהן בשלב בקשת האישור (רע"א 3489/09 מגדל חברה לביטוח
7 בע"מ נ' חברת צפוי מתכות עמק זבולון בע"מ, בפסקה 14 (11.4.2013)). עם זאת,
8 הדיון בתובענה הייצוגית גופה מיועד לבחון את עילת התביעה הקבוצתית בהתאם
9 לנטלי ההוכחה הקבועים בדין ובמקרים המתאימים לקבוע את הסעדים להם
10 זכאים חברי הקבוצה. לצורך דיון זה בית המשפט איננו נדרש לחזור ולבחון את
11 הסוגיות שנבחנו בשלב בקשת האישור ובתוך כך לעסוק שוב בהתקיימות התנאים
12 הקבועים בסעיפים 4 ו-8 לחוק תובענות ייצוגיות, אלא אם כן חל באורח חריג שינוי
13 נסיבות מהותי המצדיק זאת (ראו: ת"צ (מחוזי מרכז) 8214-05-14 רונן מירב נ'
14 איי.די.איי. חברה לביטוח בע"מ, בפסקאות 28-30 (23.8.2018)).
- 15 41. לא מצאתי בנסיבות העניין כי יש מקום לחזור ולבחון את התקיימות התנאים
16 הקבועים בסעיפים 4-8 לחוק תובענות ייצוגיות, ובכלל זאת באשר למעמדו של
17 התובע הייצוגי, לשאלת הפנייה המוקדמת או לסוגיית מיצוי ההליך השומתי.
18 הטענות שהושמעו על ידי הנתבעת בהקשר זה, ראויות בשלב זה להיות מובאות
19 בחשבוון, לכל היותר, במסגרת פסיקת הגמול ושכר הטרחה. הדיון להלן יתמקד,
20 אפוא, בשאלה האם גביית המס על ידי הנתבעת בגין סכומי החזר דמי הביטוח
21 הלאומי, נעשתה כדיון, ובמידה שלא – האם יש להשיבם, למי ובאילו תנאים.
- 22 42. הנתבעת עומדת על כך שהגבייה היא כדיון, שכן ה"טיפול" בהחזר בשנה השוטפת,
23 להבדיל מהשנה ההיסטורית, נעשה מטעמי נוחות ויעילות, הן מבחינת הנישומים
24 והן מבחינת רשות המיסים, והוא בגדר "ביצוע בקירוב" של גביית מס אמת כך
25 שהוא מגשים את תכליתו של החוק. הנתבעת מדגישה בטיעוניה כי קבלת עמדת
26 התובע תחטא לעיקרון בדבר גביית מס אמת, שכן נישומים יזכו, שלא כדיון, לניכוי
27 הוצאה ביתר ולמיסוי בחסר.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני :

43. כפי שציינתי בהחלטת האישור, אינני מתעלם כלל ועיקר מההיגיון המיסויי הקיים בגישת הנתבעת. בסופו של יום זכה הנישום לניכוי הוצאה ביתר, ולפיכך למיסוי בחסר, ומן הראוי שיהא בנמצא מנגנון כלשהו שיביא לתיאום ההוצאה. דרך המלך היא תיקון השומה ההיסטורית, אך על פניו דרך זו אכן אינה יעילה ובמקרים מסוימים אף אינה אפשרית שכן השומה לשנה ההיסטורית היא שומה "סגורה". ציינתי כי דרך יעילה יותר היא קביעת מנגנון לפיו מיסוי ההחזר ייעשה בשנה השוטפת, ואף שמדובר במנגנון שרירותי, כאשר חלק מהנישומים ייהנו ממנו וחלק אחר יפסידו, מיסוי יעיל מצדיק לעיתים יישום גישה שרירותית, המביאה ליציבות ולוודאות ומונעת התדיינות בין פקידי השומה והנישומים; אמת ויציב, יציב עדיף.

44. אך כפי שגם ציינתי בהחלטת האישור, השאלה אינה האם יש לאמץ דרך של "אמת" (תיאום ההוצאה בשנה ההיסטורית) או דרך של "יציב" (מיסוי ההחזר בשנה השוטפת). השאלה היא האם ניתן ליישם מנגנון זה שלא באמצעות חקיקה מפורשת, אלא בדרך פרשנות. מצאתי כי פרשנותה של הנתבעת לסעיף 47א, פרשנות המבוססת כל כולה על תכלית החוק, אינה עולה בקנה אחד עם איזו מבין האפשרויות הלשוניות הקיימות ביחס לסעיף האמור.

45. כידוע, פרשנות תכליתית של החוק, אינה מנותקת מלשונו :

"לשון החוק, ועל כן עמדנו לא אחת, היא נקודת המוצא לכל מהלך פרשני. היא הקובעת את קשת האפשרויות לפירוש ההוראה העומדת לדיון ומתוכן על בית המשפט לחלץ את הפרשנות המשקפת באופן מיטבי את תכליתו של דבר החקיקה. פרשנות שאין לה עוגן בלשון החוק אינה באה, אפוא, לכתחילה בגדר האפשרויות אותן יוכל הפרשן לשקול (ראו: שגיאה! ההפניה להיפר-קישור אינה חוקית. מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פסקה 26 (28.5.2008)); שגיאה! ההפניה להיפר-קישור אינה חוקית. בזק החברה הלאומית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, רחובות, פסקה 19 (23.12.2010))."

(רע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' חגי טיומקין, פסקה 25 (13.2.2011) (להלן: "עניין טיומקין").

על קביעה ברוח זו חזר בית המשפט העליון אך לאחרונה, בעע"מ 8814/17 יגאל דן נ' עיריית תל אביב, פסקה 16 (18.2.2019) :

"כידוע, נקודת המוצא הפרשנית של דברי חקיקה היא לשונם, כאשר מבין האפשרויות הפרשניות השונות שניתן לחלץ מלשון החוק, יש



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 לבחור את זו המגשימה את תכליתו. זהו העיקרון המנחה את בית
2 המשפט בפרשנות חקיקה בכלל, ובפרשנותם של דיני המס בפרט
3 (ראו: שגיאה! ההפניה להיפר-קישור אינה חוקית. משרד הפנים נ'
4 היברו יוניון קולג' מכון למדעי היהדות, פסקה 11 (30.11.2011) (להלן:
5 עניין היברו יוניון קולג'); שגיאה! ההפניה להיפר-קישור אינה חוקית.
6 עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה, פסקה 24
7 ((2.2.2012)).
- 8 46. הפכתי והפכתי בהוראת סעיף 47 לפקודת מס הכנסה ולא מצאתי עיגון לשוני
9 כלשהו למנגנון המיסוי אותו מיישמת הנתבעת. עניינו של הסעיף הוא בניכוי תשלומי
10 דמי הביטוח כהוצאה בשנה שבה הם שולמו וזאת לצורך קביעת ההכנסה החייבת.
11 אין עניינו של סעיף זה במיסוי החוזר, לא על "בסיס מזומן" ולא על איזה בסיס
12 אחר.
- 13 47. הוא הדין באשר לתוספת. הנתבעת טוענת כי היא נוהגת באופן מקל, שכן היא אינה
14 מטילה את המס בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כקבוע בפקודה (4%) ואשר יחושבו
15 מהשנה ההיסטורית ועד לשנה השוטפת. ואולם, לא רק שטענה זו עומדת בסתירה
16 לגשתה לפיה טיפול המס "הנכון" הוא בשנה השוטפת, אלא בעיקר כי הדבר מנוגד
17 באופן חד משמעי לאמור בסעיף 362(ה) לחוק הביטוח הלאומי הקובע באופן מפורש
18 כי התוספת אינה מהווה הכנסה.
- 19 48. בסופו של יום אני חוזר ומוצא כי אין לנתבעת אלא מה שבפניה – סעיף בפקודת מס
20 הכנסה המתיר לנישום לנכות 52% מדמי הביטוח ששילם באותה שנה. סעיף בחוק
21 הביטוח הלאומי הקובע כי התוספת המשולמת על סכום החוזר לא תחשב כהכנסה.
22 זאת ותו לא. אין בפניה סעיף הקובע כי החוזר מהווה הכנסה. אין בפניה סעיף
23 המאפשר לה להפחית מדמי הביטוח המשולמים באותה שנה את סכום החוזר
24 והתוספת; אין בפניה סעיף הקובע כי רק הסכום במזומן ממש ששולם על ידי
25 הנישום (שאינו כולל תשלום בדרך של "קיצוץ" מול סכומי החוזר), הוא הסכום
26 "ששילם" הנישום באותה שנה. אין בפניה סעיף המאפשר לה למסות את התוספת,
27 גם אם התוצאה היא כי בכך היא מיטיבה עם הנישום. לא מן הנמנע כי בכך היא
28 מרעה עם נישום אחר, זה שלא נהנה כלל מניכוי המס בשנה ההיסטורית או נהנה
29 באופן חלקי בלבד.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 49. איני מתעלם מטענת הנתבעת כי המנגנון שבו היא עושה שימוש לצורך מיסוי ההחזר
2 נועד "להשיב את המצב לקדמותו", וכי אין פירושו של דבר הוא שסכום ההחזר
3 מהווה "הכנסה" בשנה השוטפת, אלא מדובר ב"הקטנת הניכוי" גרידא. כן איני
4 מתעלם מהסבריה, כי מקום שבו מבקש הנישום לתקן את שומת השנה ההיסטורית,
5 היא מאפשרת לעשות זאת. אך כפי שקבעתי בהחלטת האישור, מקום שבו סבר
6 המחוקק כי יש "להחזיר את המצב לקדמותו" הוא עשה זאת בהוראת חוק מפורשת,
7 כגון בסעיף 3(ב) לפקודת מס הכנסה בהתייחס למחילת חוב או בסעיף 17(4) לפקודה
8 בהתייחס לחוב רע. אין בפי הנתבעת, לא בתשובתה לבקשת האישור ולא בכתב
9 הגנתה, כל הסבר או נימוק באשר לסיבה בגינה שתק המחוקק בכל הקשור למיסוי
10 החזר דמי הביטוח הלאומי. כפי שציינתי בהחלטת האישור, בהעדר הוראת דין
11 מפורשת, הנתבעת אינה רשאית לייצר, בבחינת יש מאין, מנגנון מיסוי המשלב שכל
12 ישר, מחד, וגילוי של רצון טוב, מאידך.
- 13 50. לאור האמור, אין מנוס מהמסקנה לפיה לא קיימת לנתבעת הסמכות לייחס את
14 ההחזר לשנה השוטפת ולראות בו כהכנסה באותה שנה (או לקבוע כי יש בו כדי
15 להקטין את סכום הניכוי "המשולם" באותה שנה), או להתייחס אליו כמעין
16 "תיקון" של ניכוי היתר בשנה ההיסטורית.
- 17 51. במסגרת החלטת האישור עמדתי על כך שחיוב קרן ההחזר והתוספת במס בשנה
18 השוטפת, נעשה באופן שרירותי מבלי לבחון מה הייתה השפעת הניכוי, אם בכלל,
19 בשנה ההיסטורית – קרי, האם נדרש על ידי הנישום ניכוי באותה שנה ואם כן מה
20 היה גובה הטבת המס לה זכה בעקבות כך (פסקה 70 להחלטת האישור). אף שהייתי
21 מוכן להניח כי יתכן שבתום בדיקה יתברר כי חלק מהנישומים נהנו מהאופן בו
22 יישמה הנתבעת את פרשנותה להוראות הדין, או, למצער, לא נפגעו מכך, שכן נהנו
23 מהניכוי באופן מלא ולא חל שינוי בשיעור המס או שהוא פחת בינתיים וכיוצא באלה
24 – סברתי כי אין בכך כדי להכשיר את התנהלות הנתבעת. טענת הנתבעת כי היא
25 מקלה עם ציבור הנישומים, הן לעניין קרן ההחזר והן לעניין התוספת, או הטענה
26 שמדובר בסופו של דבר במנגנון יעיל ונוח, אינה טענה היא. כפי שקבעתי בהחלטת
27 האישור, מיסוי אינו עניין סטטיסטי, אלא עניין אינדיבידואלי, כך שבהעדר הוראת
28 דין מפורשת המתירה עשיית שימוש במנגנון "שרירותי", העובדה כי נישום אחד



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 הפיק תועלת מיישום גישת רשות המסים, אינה, בשום מקרה, תרופתו של הנישום
2 האחר שנפגע מכך.
- 3 52. בשלב התובענה הציגה הנתבעת נתונים שהגיעו לידיה מאת המוסד לביטוח לאומי,
4 מהן עולה כי חלק מהנישומים כלל לא ניזוקו מהחיוב במס בשנה השוטפת, לעומת
5 הקטנת הניכוי בשנה ההיסטורית ובהתייחס לתקופת ההשבה (התקופה שבין
6 26.11.2012 ל-26.11.2014). לפי נתונים אלה אותם נישומים אף נהנו מהפרשי
7 העיתוי בין ניכוי ההוצאה ביתר בשנה ההיסטורית, ובין "תיקון" הניכוי בשנה
8 השוטפת. הנתבעת טוענת כי גביית היתר של המדינה בשל יישום המנגנון שננקט על
9 ידה, וממילא סכום ההשבה לקבוצה, הוא לכל היותר בגובה ההפרש בין הסכום
10 המצטבר של חיובי המס שהוטלו על כלל הנישומים בשנה השוטפת, לבין הסכום
11 שהיה מוטל עליהם אילו הוקטן הניכוי בשנה ההיסטורית, וכי מדובר בסכום של
12 990,139 ₪ בלבד.
- 13 53. צודק התובע הטוען כי הקבוצה האמורה היא קבוצה "ערטילאית" ולא קבוצה
14 ממשית. כאמור לעיל, מיסוי הוא עניין אינדיבידואלי, וההפרש הנטען בין קבוצת
15 "המרוויחים" וקבוצת "המפסידים", אולי מצביע על "הריווח" שהפיקה המדינה
16 מיישום המנגנון לטיפול המס בהחזרי דמי הביטוח (שהוא אכן קטן באופן יחסי), אך
17 לא על חסרון הכיס שנגרם לקבוצת המפסידים. עם זאת, ושלא כטענת התובע, איני
18 סבור כי נחסמה בפני הנתבעת לטעון לקיומה של אותה קבוצה "מפסידה", כפי
19 שהוגדרה באופן מפורש בהחלטת האישור, ואין בכך משום הרחבת חזית.
- 20 54. באותה מידה, איני סבור כי העובדה שהנתבעת טענה כי המנגנון שבו נקטה נועד
21 להתגבר על הקושי הכרוך בתיקון שומת השנה ההיסטורית, מונעת את האפשרות
22 לבחון את חסרון הכיס שנגרם לקבוצת "המפסידים", הנגזר מהשוואה שבין סכום
23 המס שהיו משולם על ידי כל אחד מהם אלמלא ניכוי היתר בשנה ההיסטורית,
24 לעומת המס המשולם בדרך של ייחוס החזר לשנה השוטפת.
- 25 הגם שמצאתי שלא הייתה סמכות בידי הנתבעת לגבות את המס בגין סכומי החזר
26 בשנה השוטפת, וגם אם קיימת מניעה מעשית או משפטית לתקן את השומה בשנה
27 ההיסטורית (דהיינו כי השנה ההיסטורית "התיישנה") – עניינו של הליך זה הוא
28 תביעה להשבה המוגשת כנגד רשות ציבורית. לפיכך, ההכרעה בתובענה זו אינה



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

1 מתמצית אך ורק בשאלה האם גביית המס הייתה שלא כדין במשמעות פרט 11
2 לתוספת השנייה לחוק, אלא האם יש מקום להורות על השבתו של אותו מס, ואם
3 כן – באילו תנאים. סבורני כי בנסיבות אלה, יש בהחלט לתת את הדעת לחסרון
4 הכיס הממשי שנגרם לחברי הקבוצה שבשם מוגשת התובענה.

5 55. יש לזכור כי עניין לנו בתובענה ייצוגית כנגד רשות ציבורית. בעניין טיומקין עמד
6 בית המשפט העליון על השיקולים המנחים בנוגע לתובענות ייצוגיות מסוג זה:

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

19 56. האמור בא לידי ביטוי בסעיף 20(ד)(1) לחוק תובענות ייצוגיות:

20 "הכריע בית המשפט לטובת הקבוצה, כולה או חלקה, בתובענה
21 ייצוגית, כולה או חלקה, שהוגשה נגד המדינה, רשות מרשויותיה,
22 רשות מקומית או תאגיד שהוקם על פי דין, רשאי הוא, בבואו להחליט
23 בדבר שיעור הפיצויים ואופן תשלום הפיצויים, להתחשב גם בנזק
24 העלול להיגרם, בשל תשלום הפיצוי, שיעורו או אופן תשלומו, לנתבע,
25 לציבור הנזקק לשירותי הנתבע או לציבור בכללותו לעומת התועלת
26 הצפויה מכך לחברי הקבוצה או לציבור".

27 57. יתר על כן, בהחלטת האישור הותרתי להליך לגופו את ההכרעה בשאלה האם יש
28 להחיל במקרה דנן את סעיף 2 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, הקובע כי "בית
29 המשפט רשאי לפטור את הזוכה מחובת ההשבה לפי סעיף 1, כולה או מקצתה, אם
30 ראה שהזכיה לא היתה כרוכה בחסרון המזכה או שראה נסיבות אחרות העושות
31 את ההשבה בלתי צודקת". וכפי שהבהיר בית המשפט העליון בדנ"א 7398/09
32 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית (14.4.2015) (להלן: "עניין עיריית



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

1 ירושלים"), הקביעה כי במקרה מסוים קיימת עילת השבה בגין גבייה בחוסר
2 סמכות אינה בבחינת סוף פסוק, שכן ייתכן שיהא לזוכה פטור מהשבה.

3 58. בעניין עיריית ירושלים עמד בית המשפט על כך שהמושג "השבה בלתי צודקת"
4 בסעיף 2 האמור הוא מונח עמום ובעל "רקמה פתוחה", וכי בגדריו עשויה למצוא
5 עיגון 'הגנת התקציב', שעל עקרוניתה עמד בפסקה 46 לפסק הדין:

6 "בתמצית, מתבססת הגנה זו על החשש כי חיוב הרשות בהשבה יכביד
7 על תקציבה ויפגע בפעילותה התקינה וכי כתוצאה מכך ייזק גם
8 הציבור הנזקק לשירותיה. לחשש זה משקל רב במיוחד מקום שמדובר
9 בהשבה של תשלומי חובה שנגבו מנישומים רבים, שאז עשוי היקף
10 ההשבה להיות גדול (יש המכנים זאת – The floodgate argument
11 (Meier, בעמ' 62)). החשש מפגיעה במשק הכספים של הרשות גדול
12 במיוחד מקום שהרשות הביאה בחשבון את התקבולים בתקציבה.

....

14 נימוק נוסף בזכות ההכרה בהגנת התקציב, הוא החשש כי חיסרון
15 הכיס שייגרם לרשות בעקבות חיובה בהשבה "יגולגל" בסופו של דבר
16 אל הציבור, למשל באמצעות מיסים או אגרות (ראו, עניין טמפו, בעמ'
17 642). מהלך של הטלת מס לשם השבת "מס" שנגבה שלא כדין טומן
18 בחובו חסרונות משמעותיים. ראשית, מבחינת הנזק שייגרם לציבור,
19 שיידרש לשאת בעלויות. שנית, יש בכך כדי לכרסם באפקט ההרתעתי
20 אותו (בין השאר) מבוקש להשיג באמצעות חיובה של הרשות בהשבה
21 במקרים אלה. לבסוף, אף כעניין מעשי, עשויה תוצאה מעין זו לעקר
22 את ההיגיון שביסוד ההשבה. בחלק מן המקרים עשויה להיות חפיפה
23 מלאה או חלקית, בין הקבוצה הזכאית להשבת הכספים ששולמו לבין
24 הקבוצה שמכיסה ייצאו הכספים בעקבות החיוב בהשבה או שתידרש
25 לממן את ההשבה. אבהיר את כוונתי באמצעות דוגמה. נניח שרשות
26 גבתה שלא כדין 100 ש"ח ממספר גדול של אנשים ובהמשך חויבה
27 בהשבת הכספים. על מנת לממן את עלות ההשבה היא מטילה מס
28 בגובה 100 ש"ח על כל תושביה או על קבוצה מסוימת בה נכללים
29 ה"זוכים" בהשבה. במצב זה, במיוחד כאשר יש חפיפה מלאה, או קרוב
30 לכך, בין הקבוצה הזכאית להשבה לבין הקבוצה שתממן את החזר,
31 אין טעם אמיתי בהשבה, ובעצם מדובר בהעברה של כספים מכיס
32 לכיס. נראה כי טיעון זה יהא רלוונטי במיוחד לגבי תובענות ייצוגיות,
33 אשר באופן טיפוסי נוגעות למצב בו נגבו סכומים קטנים יחסית ממספר
34 רב של אנשים, ופחות לתביעה אישית של גורם אחד שנגבו ממנו
35 סכומים גדולים, כבענייננו".



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

59. בענייננו טענה הנתבעת כי בנסיבות העניין יש להביא בחשבון את מעמדה הייחודי, כמי שפועלת לטובת כלל הציבור וכמי שהוציאה את הכספים שגבתה לצרכי הכלל. עוד טענה כי משמעותה של השבה תהא פגיעה משמעותית בהתנהלות יעילה מצידה במילוי תפקידיה על פי דין. מנגד טען התובע כי היה על הנתבעת להניח תשתית ראייתית מתאימה בהקשר זה ולא ניתן להסתפק בטענות בעלמא כפי שעשתה.

60. ואכן, בע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פ"ד ס(4) 545 (2006) (להלן: "עניין רשות העתיקות") נקבע כי בנסיבות בהן גבתה הרשות כספים בחוסר סמכות, ראוי אומנם להכיר בהגנת התקציב, אלא שהדבר ייעשה באופן זהיר ומסויג, כך שעל מנת שתתקבל טענת ההגנה יהא על הרשות להוכיח כי חיובה בהשבה יפגע בתקציבה באופן משמעותי וכי לא קיימות חלופות מעשיות וראויות לצמצום הפגיעה. הרציונל לדרישה זו הובא בעניין עיריית ירושלים בפסקה 49:

"מדובר באיזון ראוי בין הצורך להימנע מפגיעה כלכלית חמורה ברשות, בעקבות חיובה בהשבה באופן בלתי מבוקר, לבין הצורך להבטיח כי הגנה זו לא תנוצל לרעה ותחול רק במקרים בהם הדבר אכן נדרש, וכשהחשש לפגיעה ברשות הוא ממשי וכבד. המסקנה כי על הרשות להוכיח במידה ראויה את הפגיעה הנטענת בתקציבה על מנת לזכות להגנה מתבקשת לא רק לאור האיזון בין האינטרסים והשיקולים המתחרים העומדים על הפרק במקרים מעין אלה. לתוצאה זו ניתן להגיע בדרך נוספת. כאמור, הדיון בפטורים מחובת ההשבה נערך לאחר שנקבע כי קיימת עילת השבה לפי שגיאה! ההפניה להיפר-קישור אינה חוקית. לחוק עשיית עושר. בשלב זה, יש לראות בתובע (המזכה) בחזקת מי שעמד בחובתו להוכיח את טענותיו. כלומר, הגנת התקציב כשמה כן היא – טענת הגנה – ועל כן, נקודת המוצא היא כי הוכחתה מוטלת על הנתבע, שמפיו היא באה... בהקשר זה, נשוב ונדגיש כי לנתבע אין, כמובן, זכות מוקנית לפטור מהשבה, ותחולתה של ההגנה תלויה בנסיבות המקרה... מכל מקום, מובן כי על הנתבע להראות, על בסיס תשתית ראייתית הולמת, כי ראוי לפטור אותו מחובתו להשיב כספים שגבה שלא כדין".

61. עוד הובהר כי אף אם תוכח הפגיעה בתקציב הרשות, הרי שיש לשקול אותה למול שיקולים אחרים, כגון עוצמת הפגיעה בשלטון החוק הכרוכה בגבייה בלא סמכות וכן התנהגות הצדדים, ובפרט התנהגות הרשות. כן יהיה מקום לשקול את הנזק שייגרם מן ההשבה לעומת הנזק שייגרם בהיעדר השבה (לעניין השיקולים השונים ראו: עניין עיריית ירושלים בפסקה 50, עניין רשות העתיקות בעמ' 588; ע"א



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 3760/03 עמרן נ' עו"ד צמיר, נאמן על נכסי אייפרמן יוסף, פ"ד נט (5) 735-752, 753-752
2 .((2005).
- 3 62. עוד נפסק כי במקרים המתאימים יש לשקול גם את תחולתה של דוקטרינת הבטלות
4 היחסית שהיא, מטבעה, "גמישה הרבה יותר" (ראו: עניין עיריית ירושלים בפסקה
5 51), כאשר במקרה דנן נראה שניתן להביא בחשבון גם את החרג הנוסף האמור
6 בסעיף 2 לחוק עשיית עושר, שעניינו מצב בו "הזכיה לא היתה כרוכה בחסרון
7 המזכה"; נראה כי גם מקום שבו נגבה מס שלא כדין, אך בחינתה של התמונה
8 הרחבה והכוללת מלמדת כי בסופו של יום חסרון הכיס הממשי והאמיתי שנגרם
9 לנישום, המביא בחשבון גם שיקולים של גביית מס אמת, אינו במלוא המס שנגבה,
10 אין להתעלם מכך. הדבר אף עולה בקנה אחד עם האיזון הנדרש בתביעה ייצוגית
11 המוגשת כנגד הרשות, כפי שהובהר לעיל (עניין טיומקין), כמו גם עם עקרונות הצדק
12 והיושר הנוהגים בעילת השבה לפי חוק עשיית עושר (עניין עיריית ירושלים, בפסקה
13 30).
- 14 63. ומן הכלל אל הפרט. נוכח כל האמור לעיל, איני מוצא לנכון לפטור את הנתבעת
15 מחובת השבה. לא ניתן להתעלם מכך כי הנתבעת פועלת בחוסר סמכות באשר
16 למיסוי החזר דמי הביטוח הלאומי, בהחילה מנגנון מיסוי פרי יצירתה שאינו מעוגן
17 בהוראת הדין. מנגד, אף לא אוכל להתעלם מהעובדה כי מדובר בתביעת השבה כנגד
18 הרשות ומהפגיעה בקופה הציבורית ככל שאורה על השבת מלוא המס לחברי
19 הקבוצה הכוללת. כך במיוחד כאשר לא כל חברי אותה קבוצה אכן ניזוקו ממנגנון
20 המיסוי האמור, אלא להיפך – חלקם, אלה המשתייכים לקבוצת "המרוויחים", אף
21 הפיקו תועלת בשל כך שניכו הוצאה ביתר בשנה ההיסטורית.
- 22 לטעמי, האיזון הראוי הוא בהשבת גביית המס העודפת לחברי הקבוצה
23 המצומצמת, קבוצת "המפסידים", קרי אלה שהמס ששולם על ידם בגין חיובם
24 במס על סכומי החזר בשנה השוטפת, היה גבוה יותר מהמס שהיה משולם על
25 ידם אילו סכומי החזר לא היו מנוכחים כהוצאה בשנה ההיסטורית.
- 26 64. וגם בעניין זה נחלקו הצדדים. לטענת הנתבעת מספר חברי הקבוצה המצומצמת
27 הוא 79,659 וסכום ההשבה המגיע להם עומד על סך של 10,306,823 ₪ ואילו לעמדת
28 התובע מספרם הוא 170,709 וסכום ההשבה המגיע להם עומד על סך של 13,062,224
29 ₪ (הכל במונחי קרן).



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

- 1 ליבת המחלוקת ביניהם בעניין זה היא כי לגישת הנתבעת, ועל מנת לקבוע את חסרון
2 הכיס, יש להוסיף למס הנחסך בשומת השנה ההיסטורית בשל ניכוי היתר, הפרשי
3 הצמדה וריבית בהתאם לסעיף 187 לפקודה, ואילו לדעת התובע אין כל מקום
4 להוסיף הפרשי הצמדה וריבית כאמור, אלא על הנתבעת להפחיתם בהתאם
5 לסמכותה על פי סעיף 192, שכן הפיגור בתשלום המס אינו כתוצאה ממעשה או
6 מחדל של הנישום בשנה ההיסטורית.
- 7 65. בעניין זה דעתי היא כדעת הנתבעת. כפי שהובהר לעיל, ההשבה לקבוצה המצומצמת
8 מביאה בחשבון את חסרון הכיס הממשי שנגרם לחבריה, ובהתחשב בצורך לגבות
9 מס אמת. אין מדובר ב"תיקון" שומת המס ההיסטורית, אלא בקביעת רף של
10 השבה. לפיכך, השיקולים הנוגעים לסמכות פקיד השומה להקטין את הריבית
11 והפרשי ההצמדה כאמור בסעיף 192 לפקודה, אינם רלוונטיים לעניין זה. בסופו של
12 דבר השאלה היא מה היה מצבם של חברי הקבוצה אילו דמי הביטוח שהוחזרו, לא
13 היו מנוכים כהוצאה בשנה ההיסטורית, והתשובה לכך היא כי על המס הנחסך ואשר
14 לא שולם באותו מועד, היו מתווספים הפרשי הצמדה וריבית, הוא הכלל הרגיל
15 הנהוג ביחס לכל סכום מס שלא שולם במועדו.
- 16 **לפיכך הסכום הכולל שיש להשיב לחברי הקבוצה בתובענה בעניין הקרן עומד על**
17 **סך של 10,306,823 ₪ (במונחי קרן).**
- 18 66. אשר לתובענה בעניין התוספת, טוענת, כאמור, הנתבעת כי הלכה למעשה היא אינה
19 מטילה עליה כל מס, אלא נוקטת בגישה מקלה, שהרי אם שומת השנה ההיסטורית
20 הייתה מתוקנת בשל סכומי החזר, היה מוטל על הנישום מס בתוספת הפרשי
21 הצמדה וריבית (בשיעור גבוה יותר של 4%) מהשנה ההיסטורית ועד לשנה השוטפת.
22 כפי שציינתי לעיל, טענה זו עומדת בסתירה לגישת הנתבעת לפיה טיפול המס
23 "הנכון" הוא בשנה השוטפת, ובעיקר - הדבר סותר לחלוטין את סעיף 362(ה) לחוק
24 הביטוח הלאומי הקובע באופן מפורש כי התוספת אינה מהווה הכנסה. אכן, בכל
25 הנוגע לתובענה בעניין הקרן מצאתי לקבוע רף השבה המביא בחשבון את המס שהיה
26 משולם אילו סכום החזר לא היה מנוכה כהוצאה בשנה ההיסטורית, לרבות
27 תשלום הפרשי הצמדה וריבית בהתאם לסעיף 187 לפקודה, ואולם בכל הנוגע
28 לתוספת איני סבור כי יש מקום לקבוע רף השבה כלשהו. בסופו של יום, לשונו של
29 סעיף 362(ה) לחוק הביטוח הלאומי היא כה ברורה וכה חד משמעית, עד שאין זה



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

1 מתקבל על הדעת לתת הכשר לשיטה המתעלמת מלשון זו, גם בהנחה כי מדובר
2 בשיטה מקלה.

3 התוצאה היא, אפוא, כי על הנתבעת להשיב את כל המס שהוטל על התוספת, בסך
4 כולל של 1,850,054 ₪ (קרו), דהיינו כי התובענה בעניין התוספת מתקבלת
5 במלואה.

6 67. אשר לאופן ביצוע ההשבה - בפסיקה הובהר זה מכבר כי ראוי ליתן לשיטת החישוב
7 האינדיבידואלי, לפיה נקבע הנזק בהתייחס לכל אחד מחברי הקבוצה באופן מובחן,
8 עדיפות לצורך קביעת הסעד בתובענות ייצוגיות ככל שהיא אפשרית.

9 68. יפים בהקשר זה דברי בית המשפט בע"א 10085/08 תנובה – מרכז שיתופי נ' עזבון
10 המנוח תופיק ראבי ז"ל (4.12.2011) (להלן: "עניין תנובה") בפסקאות 45-46, עת
11 התייחס בין היתר להלכה שנפסק בע"א 345/03 דן רייכרט נ' יורשי המנוח משה
12 שמש ז"ל (7.6.2007):

13 "...המשפט הישראלי בדומה למשפט האמריקאי מתווה שתי דרכים
14 עיקריות לקביעת הנזק בתובענות ייצוגיות. האחת היא דרך החישוב
15 האינדיבידואלי לפיה נקבע הנזק בהתייחס לכל אחד מחברי הקבוצה
16 באופן מובחן. על פי שיטה זו נערכת לאחר קביעת אחריותו של הנתבע
17 כשאלה משותפת לכל חברי הקבוצה, הכרעה נפרדת לגבי הנזק שנגרם
18 לכל אחד מחבריה וסיכום הנזקים אשר מוכיחים חברי הקבוצה
19 במצטבר יהווה את הסכום בו יחוב הנתבע לבסוף. דרך חישבו זו מעוגנת
20 בסעיפים 20(א)(1) ו-20(א)(2) לחוק תובענות ייצוגיות ... יתרונה
21 הוא בכך שהיא תואמת למעשה את דרך הפיצוי המקובלת בדיון הכללי
22 ואת עקרונות הצדק המתקן שעליהם היא מושתתת, והיא נעשית ככלל
23 בדרך של קבלת תצהירים מאת חברי הקבוצה או בדרך של חישוב
24 המבוסס על נתונים עובדתיים שאינם שנויים במחלוקת או הניתנים
25 להוכחה פשוטה (ראו עניין רייכרט, פסקה 67).

26

27 נוכח יתרונותיה של שיטת החישוב האינדיבידואלי נראה כי יש ליתן
28 לה עדיפות לצורך קביעת הסעד בתובענות ייצוגיות ככל שהיא אפשרית
29 וזוהי אכן השיטה בה נהג בית המשפט בעניין רייכרט בצינו כי
30 "משניתן, במקרה שלפנינו, לחשב את הנזק באופן אינדיבידואלי, אינני
31 רואה מקום לנקוט בשיטת החישוב הכולל" (ראו עניין רייכרט, פסקה
32 72)."



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

69. במקרה שלפנינו ניכר כי לא קיים קושי להשיב את סכומי ההשבה על בסיס חישוב אינדיבידואלי ביחס לכל אחד מחברי הקבוצה. כעולה מההסדר הדיוני והקובץ שצורף אליו, בידי הנתבעת מצויים הנתונים המתייחסים לכלל הנישומים חברי הקבוצה, או לכל הפחות הנתונים שיאפשרו לה לחשב את סכום ההשבה הבסיסי לכל אחד ואחד מהם, כאשר לסכום זה יתווספו הפרשי הצמדה וריבית (בהתאם לחוק פסיקת ריבית) ועד ליום ההשבה (ראו סעיף 4(11) להסדר הדיוני), וממנו יופחתו סכומי חוב של כל מי מהם שטרם שילם את חובו בהתאם לבדיקה שתערוך הנתבעת בעניין זה (ראו סעיפים 4(10) להסדר הדיוני).
- אני מורה כי ההשבה תתבצע בתוך 90 ימים מהיום.**
70. אשר לסוגיית הגמול לתובע הייצוגי ושכר הטרחה לבא כוחו. סעיף 22(ב) לחוק תובענות ייצוגיות קובע מבחנים לצורך פסיקת גמול לתובע המייצג, ובהם מידת הטרחת התובע המייצג והסיכון שנטל על עצמו; התועלת שהביאה התובענה הייצוגית לחברי הקבוצה; ומידת החשיבות הציבורית של התובענה. סעיף 23(ב) לחוק, קובע את המבחנים לצורך פסיקת שכר טרחת ב"כ המייצג: התועלת שהביאה התובענה הייצוגית לחברי הקבוצה, מורכבות ההליך, הטרחה שטרח ב"כ המייצג והסיכון שנטל על עצמו בהגשת התובענה הייצוגית ובניהולה, וכן ההוצאות שהוציא לשם כך; האופן שבו ניהל ב"כ המייצג את ההליך והפער שבין הסעדים הנתבעים בבקשה לבין הסעדים שפסק בית המשפט בתובענה הייצוגית.
71. בפסק-דינו של בית המשפט העליון בעע"מ 6687/11 **מדינת ישראל נ' ז'וז'ו אבוטבול** (25.12.12) (להלן: **"עניין אבוטבול"**) נאמר כי:
- "השיקולים המנויים בסעיפים 22(ב) ו-23(ב) לחוק תובענות ייצוגיות, הם בבחינת קווים מנחים לקביעת שיעורם הראוי של הגמול לתובע המייצג ושכר טרחתם של באי-כוחו. על בית-המשפט לשקול ולאזן בין שיקולים אלו ושיקולים אחרים, תוך התייחסות לנסיבותיה של התובענה הייצוגית שלפניו, וכל זאת, תוך התחשבות בתכליותיו השונות של מוסד התובענות הייצוגיות."**
72. הנתבעת בענייננו ביקשה להדגיש כי לתובע לא קמה עילת תביעה אישית, כי התובע לא מיצה את ההליך השומתי וכי לא קיים את הדרישה בדבר פניה מוקדמת טרם הגשת התובענה הייצוגית.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

73. טענות אלו הועלו כבר במסגרת הדיונים בבקשה לאישור התובענה כייצוגית וזכו
להתייחסות במסגרת החלטת האישור. שם, תחת ההנחה לפיה הנתבעת לא הייתה
רשאית לחייב במס את סכומי החזר, לא בשנת החזר וגם לא בדרך של תיאום
ההוצאה בשנה ההיסטורית, קיבלתי את טענת התובע כי נגרם לו נזק בסכום של
307 ₪ בכל הנוגע לקרן החזר וסכום של 17 ₪ בכל הנוגע לתוספת, הגם שלצד זאת
קבעתי כי אין זה מן הנמנע כי פתיחת התובע בהליך שומתי או פנייתו המוקדמת,
אכן היו מאיינות חלק משמעותי מעילתו האישית, שכן יש להניח שבמקרה זה
הנתבעת הייתה מציעה לו לייחס את החזר לשנה ההיסטורית, ובכך לא היה נגרם
לו הנזק המתואר לעיל.

עוד ציינתי במסגרת החלטת האישור כי בכך שהתובע לא הבהיר מה מנע בעדו
מלהעלות את טענותיו במסגרת הליך שומתי מטעמו, יש טעם לפגם. והנה, גם נכון
לשלב זה, לא נשמע מפיו של התובע כל הסבר מניח את הדעת מדוע לא שטח את
טיעונו באשר למיסוי החזרים מביטוח לאומי במסגרת ההליך השומתי שקיים עם
פקיד השומה, אלא הסתפק בטענה כי מדובר בשאלה עקרונית וכי הליכי השגה
ממילא לא היו מועילים.

אף באשר להעדר הפניה המוקדמת לנתבעת המתחייבת על פי דין לא סיפק התובע
הסבר המניח את הדעת. אי קיום דרישה זו מצד התובע בולטת במיוחד בנסיבות
עניינינו עת מדובר במי שהגדיר עצמו כמומחה בתחום המיסוי, ובהתחשב בכך שהוא
ניהל דיונים עם הנתבעת במשך תקופה לא מבוטלת בקשר עם עניינו האישי.

74. הנה כי כן, אל מול העובדה שהגשת התובענה הייצוגית דנן תרמה לליבון הסוגיה
והיא הביאה תועלת בדמות השבת הסכומים שנגבו ביתר, כפי שקבעתי לעיל, ומבלי
להתעלם מאמות המידה שנקבעו באשר לפסיקת הגמול ושכר הטרחה (ראו:
2046/10 עזבון המנוח משה שמש ז"ל נ' דן רייכרט (23.5.2012) שאליו גם הפנה
התובע), סבורני כי העדר מיצוי ההליך השומתי בצירוף העדר הפנייה המוקדמת
בנסיבות המתואר לעיל, מצדיקים הפחתה משמעותית של הגמול ושכר הטרחה
שייפסקו לתובע ולבא כוחו. אף לא ניתן להתעלם מהפער שבין הסעד שהתבקש
בבקשה ובתביעה, דהיינו החזר מס לחברי הקבוצה הכוללת בסכום כולל של מעל 91
מיליון ₪, לבין הסעד שנפסק בסופו של דבר.



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

1 לפיכך, אני מורה על תשלום גמול לתובע המייצג בסכום של 80,000 ש"ח וכן תשלום
2 שכר טרחה לבא כוחו של התובע המייצג בסכום של 620,000 ש"ח כולל מע"מ.
3 סכומים אלה ישולמו בתוך 30 ימים מהיום, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה
4 וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.

5 **סוף דבר**

6 76. התובענה הייצוגית מתקבלת באופן חלקי בהתאם לאמור לעיל.

7 בנסיבות אלו גם תביעתו האישית של התובע הייצוגי מתקבלת.

8 77. הקבוצה בשמה התקבלה התובענה בעניין הקרן: כל נישום יחיד אשר בהתאם
9 לסעיף 362 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968, קיבל החזר של דמי
10 ביטוח ששילם ביתר בשנה כלשהי (להלן: "השנה ההיסטורית") וחויב בגינו במס לפי
11 פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 בשנת קבלתו (להלן: "השנה
12 השוטפת") וזאת במסגרת התקופה של 24 חודשים שקדמה ליום 26.11.2014;
13 ובתנאי כי המס שהיה מוטל עליו אילו סכום החזר לא היה מנוכה כהוצאה
14 מהכנסתו בשנה ההיסטורית בהתאם לסעיף 47א לפקודת מס הכנסה, בתוספת
15 הפרשי הצמדה וריבית על פי סעיף 187 לאותה פקודה, היה נמוך מהמס בו חויב
16 בשנה השוטפת.

17 78. הקבוצה בשמה התקבלה התובענה בעניין התוספת: כל נישום יחיד אשר בהתאם
18 לסעיף 362 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968, קיבל החזר של דמי
19 ביטוח ששילם ביתר וכן תוספת הפרשי הצמדה וריבית כאמור באותו סעיף (להלן:
20 "התוספת") וחויב בגין התוספת במס לפי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-
21 1961, וזאת במסגרת התקופה של 24 חודשים שקדמה ליום 26.11.2014.

22 79. עילת התביעה שאושרה – עשיית עושר ולא במשפט וגבייה שלא כדין ובחוסר
23 סמכות.

24 80. הסעד שאושר – השבה אישית לכל אחד מחברי הקבוצה שבשמה התקבלה התובענה
25 בעניין הקרן וזאת בסכום כולל (לכל חברי הקבוצה יחד) של 10,306,823 ₪ וכן השבה



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

ת"צ 58029-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים
ת"צ 57986-11-14 קירשבלום נ' רשות המסים

תיק חיצוני:

1 אישית לכל אחד מחברי הקבוצה שבשמה התקבלה התובענה בעניין התוספת וזאת
2 בסכום כולל (לכל חברי הקבוצה יחד) של 1,850,054 ₪, והכל בתוספת הפרשי
3 הצמדה וריבית על פי חוק פסיקת ריבית.

4 81. הצדדים יפרסמו הודעה בדבר קבלת התובענה הייצוגית, בהתאם לסעיף 25(א)(5)
5 לחוק תובענות ייצוגיות. ההודעה תפורסם בשני עיתונים יומיים נפוצים, והנתבעת
6 תישא בהוצאות הפרסום. נוסח ההודעה, גודלה וכן שמות העיתונים, יוגשו לאישור
7 בית המשפט בתוך 30 יום.

8 82. הצדדים ישלחו עותק מפסק דין זה למנהל בית המשפט לשם רישומו בפנקס
9 תובענות ייצוגיות.

10

11

12

13

14

15

16

17

ניתן היום, י"א כסלו תש"פ, 09 דצמבר 2019, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט

18

19

20

21