



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים בעניינים מינהליים

ע"מ 624/20

ע"מ 637/20

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות
כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופטת ג' כנפי-שטייניץ

המערער ב-ע"מ 624/20
והמשיב ב-ע"מ 637/20: מנחם קירשבלום

נ ג ד

המשיבה ב-ע"מ 624/20
והמערערת ב-ע"מ 637/20: מדינת ישראל - רשות המיסים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים מיום 9.12.2019
(השופט ש' בורנשטיין) ב-ת"צ 57986-11-14 ו-ת"צ 58029-
11-14

תאריך הישיבה: י"א באדר ב התשפ"ב (14.3.2022)

בשם המערער: עו"ד סביר רבין

בשם המשיבה: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופטת ע' ברון:

1. ענייננו בשני ערעורים על פסק דינו מיום 9.12.2019 של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים (ת"צ 57986-11-14 ו-ת"צ 58029-11-14; השופט ש' בורנשטיין) בגדרו התקבלו באופן חלקי שתי תובענות ייצוגיות שהגיש המערער ב-ע"מ 624/20 והמשיב ב-ע"מ 637/20, מר מנחם קירשבלום, נגד רשות המיסים, היא המשיבה ב-ע"מ 624/20 והמערערת ב-ע"מ 637/20 (להלן: קירשבלום ו-רשות המיסים בהתאמה).

הבקשות לאישור תובענה כייצוגית

2. עובדים עצמאיים נדרשים לשלם דמי ביטוח לאומי מדי שנה, כאשר התשלום השנתי מהווה מקדמה על חשבון סכום החוב, בהתאם למנגנון הקבוע בתקנות הביטוח הלאומי (מקדמות), התשמ"ד-1984 (השנה בה שולמה המקדמה תכונה להלן: השנה

ההיסטורית). סכום דמי הביטוח המדויק שחייב בו הנישום מתברר רק לאחר תום שנת המס הרלוונטית, שאז לעיתים קרובות מתברר שהמקדמה ששולמה בגין דמי הביטוח שולמה בחסר או ביתר. אם שולמה בחסר, על המבוטח לשלם למוסד לביטוח לאומי את סכום ההפרש, ואם שולמה ביתר, על המוסד לביטוח לאומי להשיב למבוטח את סכום ההפרש (להלן: ההחזר; השנה שבה משולם ההחזר לנישום תכונה להלן: שנת ההחזר).

סעיף 47א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) מתיר לעובדים עצמאים לנכות 52% מדמי הביטוח הלאומי ששילמו בזו הלשון:

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

קירשבלום הגיש שתי בקשות לאישור תובענה כייצוגית, שנידונו במאוחד (להלן יכוננו ביחד: בקשת האישור). בקשת האישור עסקה במצב הדברים הבא: נישום משלם מקדמה על חשבון דמי הביטוח הלאומי, ומנכה בשנת מס נתונה 52% מהמקדמה ששולמה בהתאם לסעיף 47א לפקודה; אלא שלאחר שנסתיימה שנת המס ונערכה לו שומה, מתברר שהוא שילם מקדמה ביתר והוא זכאי להחזר, כך שלמעשה ניכה בשנה ההיסטורית סכומים גבוהים מאלו שחויב בהם בפועל כדמי ביטוח לאומי בגין אותה שנה. במוקד בקשת האישור ניצבה השאלה, מה דינו של ההחזר מבחינת דיני המס.

3. ב-ת”צ 58029-11-14, טען קירשבלום שרשות המיסים מחייבת במס 52% מההחזר ורואה בהחזר כהכנסה חייבת לכל דבר ועניין (להלן: עילת הקרן). זאת, לטענתו של קירשבלום, ללא סמכות בחוק. עוד נטען, שפרקטיקה זו מובילה למצב שבו מי שמדרגת המס שלו בשנת ההחזר גבוהה משהייתה בשנה ההיסטורית, מוטל עליו חיוב גבוה יותר משהיה מוטל עליו אילו תואמה ההוצאה בשנה ההיסטורית, כך שהנישום ממוסה ביתר.

יצוין כבר כעת שלשיטתה של רשות המיסים היא אינה ממסה את ההחזר כהכנסה, אלא מקטינה בסך סכום ההחזר את התשלום שנתבע כניכוי בשנת ההחזר. בתשובה לבקשת האישור נטען על ידה כי מדובר במנגנון שכל תכליתו היא השבת המצב לקדמותו, שכן למעשה מדובר במצב שבו נישום ניכה הוצאה שלא נשא בה, ויש לתקן את שומתו בהתאם. אלא, שמכיוון שתיקון הניכוי של השנה ההיסטורית דורש הליך של תיקון שומה, ובדרך כלל תיקון כזה נדרש מדי שנה בשנה ויוצר סרבול רב, נמצא שהשיטה היעילה

לתיקון ניכוי היתר בשנה ההיסטורית היא להקטין את הניכוי בשנת ההחזר בסך ההחזר; לעמדתה של רשות המיסים, מנגנון זה מאפשר גבייה של מס אמת, או קרוב לכך, באופן יעיל ופשוט. קירשבלום עמד על כך שבין אם השיטה המתוארת תכונה "הקטנת ניכוי" ובין אם "מיסוי הכנסה", ממילא אין לה עיגון בחוק והיא מיושמת בחוסר סמכות.

4. ב-ת"צ 57986-11-14, טען קירשבלום שרשות המיסים ממסה לא רק את ההחזר, אלא גם את תוספת הריבית וההצמדה על קרן ההחזר (להלן: עילת התוספת). סעיף 362(א) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן: חוק הביטוח הלאומי) קובע כי כספים ששולמו ביתר למוסד לביטוח לאומי יוחזרו בתוספת הפרשי הצמדה וריבית (להלן: התוספת); בהמשך לכך נקבע בסעיף 362(ה), כי התוספת לא תיחשב כהכנסה לעניין פקודת מס הכנסה. על כן מיסוי התוספת, כך לפי קירשבלום, הוא בניגוד מפורש למצוות החוק.

5. בקשת האישור הוגשה בשם ציבור הנישומים היחידים שקיבלו חזר מהמוסד לביטוח לאומי בגין דמי ביטוח לאומי ששילמו ביתר, וסכומים אלו מוסו כמתואר לעיל, והכל במהלך 24 החודשים שקדמו להגשת הבקשה ועד למועד אישור הבקשה כתובענה ייצוגית. הבקשה הוגשה בעילות של גבייה שלא כדין ובחוסר סמכות ועשיית עושר ולא במשפט, כאשר הסעד שהתבקש היה השבת הכספים שנגבו שלא כדין ובחוסר סמכות לחברי הקבוצה.

החלטת האישור

6. בית המשפט המחוזי אישר את ניהול התובענה כייצוגית, הן ביחס לעילת הקרן הן ביחס לעילת התוספת, בהחלטה מיום 14.2.2017 (להלן: החלטת האישור). החלטת האישור נסבה בעיקרה על השאלה העקרונית שעניינה חוקיות מנגנון הקטנת הניכוי שיישמה רשות המיסים. בית המשפט סבר שישנו היגיון מיסויי בשיטה זו, שכן מקום שבו נוצר מצב שהנישום ניכה הוצאה ביתר ולפיכך מוסה בחסר, מן הראוי שיהא בנמצא מנגנון כלשהו שיביא לתיקון ההוצאה. עם זאת, בית המשפט סבר כי השיטה שיישמה רשות המיסים, על אף שהגיונה בצידה, אינה מעוגנת בסעיף חוק כלשהו ואינה מתיישבת עם לשונו של סעיף 47א לפקודה. בית המשפט נדרש ללשון הסעיף, הקובעת כי "יחיד שבשנת מס שילם דמי ביטוח ... יותר לו ניכוי של 52% מהסכום ששילם"; ומצא שלא יכולה להיות פרשנות אחרת למונח "שילם" מלבד הסכום ששילם בפועל באותה שנת מס, כלומר סכום המקדמה; ועל כן רשאי נישום לנכות 52% מסכום המקדמה ששילם מבלי שרשות המיסים תבוא חשבון עמו בהמשך על ההחזר שיקבל. בית המשפט המחוזי קבע שעל אף שמבחינה תכליתית ייתכן שיש ממש בעמדת רשות המיסים, לא ניתן לאמץ פרשנות תכליתית שאינה מתיישבת עם לשון החוק.

מעבר לכך, בית המשפט מצא שרשות המיסים מקטינה את סכום הניכוי תוך ייחוס ההחזר לשנת ההחזר, מבלי לבחון מה הייתה השפעת הניכוי, אם בכלל, בשנה ההיסטורית; וכי התנהלות זו מביאה לכך שלפחות בחלק מהמקרים נגבים מהנישומים סכומים העולים על הסכומים שהיו נגבים אילו הניכוי היו מתוקן בשנה ההיסטורית. בית המשפט דחה בהקשר זה את טענתה של רשות המיסים, שלפיה היא יוצאת מנקודת ההנחה כי מי שנפגע מהקטנת הניכוי בשנת ההחזר ומעדיף שתתוקן השומה ההיסטורית – יפנה בבקשה מתאימה לרשות המיסים; וקבע כי לא די בהנחה זו על מנת להצדיק את דרך הפעולה של רשות המיסים.

בכל הנוגע לעילת התוספת, בית המשפט מצא שמיסוי התוספת נעשה בניגוד ברור להוראת סעיף 362(ה) לחוק הביטוח הלאומי הקובע באופן מפורש כי התוספת אינה מהווה הכנסה, ועל כן רשות המיסים בבירור חרגה מסמכותה כאשר מיסתה רכיב זה.

7. במהלך הדיון בבקשת האישור, השמיעה רשות המיסים את הטענה כי קירשבלום נעדר עילת תביעה אישית, שכן הוא השיג על השומה שנערכה לו בשנה שבה קיבל החזר, ובהליך השומתי שניהל לא העלה את הטענות שעומדות בבסיס הבקשה ואף חתם על הסכם פשרה עם פקיד השומה; עוד נטען שהיעדר פנייה מוקדמת מצד קירשבלום אף הוא שולל את עילת התביעה שלו. בית המשפט המחוזי קבע שבהינתן השאלות העקרוניות שמעורר ההליך, אין מקום לפסול את קירשבלום מלשמש כתובע ייצוגי רק משום שלא מיצה את ההליך השומתי או לא פנה בפנייה מוקדמת לרשות; אולם עמד על כך שהטענות במישור זה שמורות לרשות המיסים במסגרת הטיעונים לגמול ושכר טרחה לתובע המייצג ובא-כוחו בשלב השני של ההליך.

8. לנוכח כל האמור בית המשפט הגיע למסקנה כי רשות המיסים, בהטילה מס על ההחזר בשנה שנתקבל, גבתה לכאורה מס שלא כדין במובן של פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: חוק תובענות ייצוגיות), ומכאן שקיימת אפשרות סבירה שהתובענה תוכרע לטובת הקבוצה המיוצגת. בית המשפט הוסיף וקבע שקירשבלום הוכיח את יתר התנאים לאישור התובענה כייצוגית. על כן בית המשפט אישר את ניהול התובענה ככזו, בעילות של עשיית עושר ולא במשפט וגבייה שלא כדין ובחוסר סמכות; את הקבוצה המיוצגת הגדיר כ-"קבוצה הכוללת 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 ההחזר, וזאת במסגרת התקופה של 24 חודשים שקדמה למועד הגשת בקשות האישור (26.11.2014)" (להלן: הקבוצה הכוללת). עם זאת, בית המשפט הבהיר שאין בכך כדי למנוע מרשות המיסים לטעון בהמשך כי יש לצמצם את היקף הקבוצה כך

שתכלול רק את מי שחיובו במס בשנת ההחזר, גבוה מהחיוב שהיה מוטל עליו אילו תואמה ההוצאה בשנה ההיסטורית שבה נוכו דמי הביטוח. בנוסף, בית המשפט עמד על כך שטרם לובנו שתי סוגיות רלוונטיות, שיש לדון בהן בשלב בירור התובענה לגופה. הראשונה, היא תחולתו של החריג להשבה הקבוע בסעיף 2 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 (להלן: חוק עשיית עושר), הקובע כי בנסיבות מסוימות יש מקום לפטור מהשבה, כולה או מקצתה. הסוגיה השנייה, היא העובדה שהבקשות לאישור הוגשו נגד המדינה, כאשר הדבר עשוי להשפיע על שיעור הפיצוי שייפסק כנגדה ועל אופן תשלומו, בהתאם לסעיף 20(ד)(1) לחוק תובענות ייצוגיות.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

9. בפסק דינו מיום 9.12.2019 שב בית המשפט על מסקנתו המשפטית מהחלטת האישור, כי אופן חישוב המס כפי שרשות המיסים נהגה נעשה בחוסר סמכות ובניגוד ללשון הפקודה ולשון חוק הביטוח הלאומי, וציין כי לא מצא בשלב השני של ההליך לשנות מהמסקנה שאליה הגיע בהחלטת האישור.

עיקרו של פסק הדין התמקד בסוגיות שאותן הותיר בית המשפט פתוחות בהחלטת האישור: האם יש לפטור את רשות המיסים מהשבה, בהיותה רשות ציבורית ולנוכח הפגיעה הנטענת בתפקודה ככל שתידרש להשיב את מלוא סכום ההשבה לחברי הקבוצה. עוד טרם שדן בסוגיה העקרונית, פירט בית המשפט המחוזי את סכומי ההשבה הנטענים, שחושבו על בסיס נתונים שהתקבלו מהמוסד לביטוח לאומי. בתוך כך, בית המשפט ציין כי מהנתונים כפי שהוצגו לפניו עולה שאכן קיימת קבוצה ש"הפסידה" משיטת המיסוי, קרי שמיסוי ההחזר בשנת ההחזר הוביל לחסרון כיס אצל הנישומים ביחס למצב שבו היו מנכים את הסכום המדויק בשנה ההיסטורית (להלן: הקבוצה המצומצמת); ואילו נישומים אחרים לא נמצאו מופסדים ואף מורווחים משיטה זו. סכום ההשבה לקבוצה הכוללת, עמד על 91,247,523 מיליון ש"ח, כאשר מתוכם סך של 89,397,469 ש"ח בגין עילת הקרן, וסך של 1,850,054 ש"ח בגיל עילת התוספת; ואילו סכום ההשבה לקבוצה המצומצמת, בגין עילת הקרן בלבד – עמד על 10,306,823 מיליון ש"ח.

נקודת המוצא של בית המשפט הייתה שעניינו של ההליך הוא בתביעת השבה כנגד רשות ציבורית, ועל כן יש לשקול אם יש מקום להורות על השבה מלאה של המס שנגבה ביתר ואם כן באלו תנאים; זאת בהתאם להוראות סעיף 20(ד)(1) לחוק תובענות ייצוגיות. מעבר לכך, בית המשפט סבר שניתן להחיל במקרה דנן את סעיף 2 לחוק עשיית עושר, הקובע שניתן לפטור נתבע מהשבה כאשר מתקיימות נסיבות "העושות את ההשבה בלתי צודקת"; בהקשר זה בית המשפט עמד על כך שעל מנת לברר אם ההשבה תהיה

בלתי צודקת, ניתן לבחון את מידת הפגיעה שתסב ההשבה לרשות הציבורית ובתוך כך ליכולתה למלא את תפקידיה הציבוריים ולפעול באופן תקין. נוסף על כך, בית המשפט ביקש לבחון אם מתקיים החריג הנוסף המנוי בסעיף 2 לחוק עשיית עושר, שעניינו במצב שבו "הזכיייה לא הייתה כרוכה בחסרון המזכה"; ומכאן שאם הגבייה בחוסר סמכות לא הובילה לחסרון כיס ממשי לנישום, ניתן לפטור מהשבה. בית המשפט המחוזי הגיע לכלל מסקנה, כי במכלול הדברים, כאשר הוא מביא בחשבון מצד אחד את העובדה שרשות המיסים פעלה בחוסר סמכות מובהק, ומנגד את הפגיעה בקופה הציבורית כתוצאה מהשבת מלוא המס לקבוצה הכוללת, התוצאה הראויה תהא להורות על השבת גביית המס העודפת לחברי הקבוצה המצומצמת בלבד, בסך כולל של 10,306,823 ש"ח.

אשר לעילת התוספת, בית המשפט מצא כי לנוכח קביעתו שגביית מס בגין התוספת היא לא חוקית באופן מובהק וסותרת באופן מפורש את סעיף 362(ה) לחוק הביטוח הלאומי, אין מקום לפטור את רשות המיסים מהשבה בעילה זו גם לא באופן חלקי. על כן קבע בית המשפט כי על רשות המיסים להשיב את כל המס שהוטל על התוספת, בסך כולל של 1,850,054 ש"ח. על סכומי ההשבה שנקבעו, הן בעילת הקרן הן בעילת התוספת, בית המשפט קבע כי יש להוסיף הפרשי הצמדה וריבית על פי חוק פסיקת ריבית והצמדה, התשכ"א-1961 (להלן: חוק פסיקת ריבית).

10. מכאן פנה בית המשפט לסוגיית הגמול לתובע הייצוגי ושכר הטרחה לבא-כוחו. בית המשפט ציין כי רשות המיסים ביקשה להדגיש כי לקירשבלום לא קמה עילת תביעה אישית, שכן לא מיצה את ההליך השומתי ולא פנה לרשות בפנייה מוקדמת קודם להגשת התובענה הייצוגית. כאמור, טענות אלו הועלו כבר בשלב החלטת האישור; כעת, בפסק הדין הסופי, בית המשפט מצא שקירשבלום לא הביא כל הסבר מניח את הדעת מדוע לא שטח את טיעונו בנוגע למיסוי ההחזר מביטוח לאומי במסגרת ההליך השומתי שקיים ומדוע לא פנה בפנייה מוקדמת לרשות המיסים. במצב דברים זה, בית המשפט סבר כי אל מול העובדה שהתובענה הייצוגית תרמה לליבון הסוגיה והביאה תועלת בדמות השבת הסכומים שנגבו ביתר, היעדר מיצוי ההליך השומתי בצירוף היעדר הפנייה המוקדמת, כמו גם הפער המשמעותי בין הסעד שהתבקש בבקשת האישור לסעד שנפסק בסופו של ההליך, מצדיקים הפחתה משמעותית של הגמול ושכר הטרחה שייפסקו לתובע המייצג ולבא-כוחו, ופסק לתובע המייצג גמול בסכום של 80,000 ש"ח וכן תשלום שכר טרחה לבא-כוחו של התובע המייצג בסכום של 620,000 ש"ח כולל מע"מ.

טענות הצדדים בערעורים

11. רשות המיסים וקירשבלום הגישו ערעורים מזה ומזה. ראשית דבר יצוין כי רשות המיסים אינה מערערת על פסק הדין בכל הנוגע לעילת התוספת. בהתייחס לעילת הקרן,

רשות המיסים מערערת על הקביעה העקרונית בפסק הדין, שלפיה מדיניות המיסוי שבה נקטה מנוגדת ללשון הפקודה ונעשתה בחוסר סמכות. לשיטתה של רשות המיסים יש לפרש את המונח "שילם" כפי שהוא מופיע בסעיף 47א כ-"שילם בפועל", כלומר סכום דמי הביטוח שהנישום שילם לאחר קבלת ההחזר; כך שלשון הסעיף מתירה לנכות רק מסכום דמי ביטוח לאומי ששולמו בפועל ולא מן המקדמה כולה. לטענתה, ניתן להשוות את ניכוי ההחזר למצב שבו נישום קונה ציוד משרדי בשווי 80 ש"ח, משלם בשטר של 100 ש"ח, ומקבל עודף 20 ש"ח; רשות המיסים סבורה שתוצאת פסק הדין משולה לכך שבמצב כזה יותר לנישום לדווח כהוצאה 100 ש"ח ללא התחשבות בעודף שקיבל, ומצב כזה לא יעלה על הדעת.

רשות המיסים מוסיפה שעל מנת שלא ייווצר מצב שבו נישומים מנכים הוצאות ביתר ומשלמים מס בחסר, יש ליצור מנגנון שיאפשר תיקון בדיעבד של המיסוי שייקח בחשבון את ההחזר שמגיע לנישום מביטוח לאומי. אם לא תאומץ השיטה המיושמת כיום, אזי על מנת לתקן את המצב המעוות שנוצר יהיה צורך בתיקון בדיעבד של הדו"חות לשנה ההיסטורית ובתיקון השומות ההיסטוריות בהתאם מדי שנה בשנה – דבר שללא ספק יסרב את הליך השומה ויקשה על נישומים, וכרוך בעלויות מיותרות דווקא כלפיהם.

לחלופין, "ולמען הזהירות בלבד", רשות המיסים טוענת כי אם תידחה גישתה, הרי שלמצער יש מקום לקבוע כי ההחזר מהווה הכנסה. רשות המיסים מביאה דוגמאות למקרים אחרים שבהם מתקבל החזר של חלק מסכום ששולם, למשל כאשר ניתנת הנחה בדיעבד המובילה לקבלת החזר או כאשר סכום משולם בטעות ביתר והיתרה מוחזרת; במקרים כאלה לטענתה יש להתייחס להחזר שהתקבל כהכנסה עסקית. רשות המיסים טוענת כי באופן דומה לדוגמאות אלה, גם כאן יש להתייחס להחזר שהתקבל מביטוח לאומי כהכנסה ומכאן שיש למסותה.

12. קירשבלום מצידו מפנה טענות לגבי צמצום הקבוצה המיוצגת וכלפי גובה הגמול ושכר הטרחה שנפסקו. בהתייחס לעילת הקרן, קירשבלום מערער על החלטתו של בית המשפט לצמצם את הקבוצה המיוצגת ולהקטין את סכום ההשבה בהתאם. לשיטתו, לא היה מקום להבחין בין מי ש"הפסידו" מהמנגנון של רשות המיסים לבין מי ש"הרוויחו" ממנו, שעה שבית המשפט קבע שהגבייה כולה נעשתה בחוסר סמכות. בהקשר זה טוען קירשבלום כי משקבע בית המשפט שלא הייתה לרשות המיסים סמכות למסות את סכום ההחזר באף שנה, הנמקת בית המשפט התולה את צמצום הקבוצה וסכום ההשבה באפשרות תיקון השומה ההיסטורית, לוקה בכשל לוגי. עוד נטען בנוגע לצמצום הקבוצה כי לא היה מקום לפטור את רשות המיסים לפי סעיף 2 לחוק עשיית עושר, שכן יש

להפעיל סעיף זה רק בנסיבות מיוחדות וחריגות, שלא מתקיימות במקרה דנן; ומעבר לכך, אין מקום להחיל על רשות בהליך ייצוגי את ההגנה הקבועה בסעיף זה. כך משעה שחוק תובענות ייצוגיות כולל בחובו הגנות ספציפיות הנתונות לרשות מינהלית שמוגש נגדה הליך ייצוגי, והגנות אלה ממצות את ההגנות העומדות לרשות בהליך ייצוגי.

טענה נוספת נוגעת לתקופת ההשבה שנקבעה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. כזכור, בית המשפט המחוזי כלל בתוך הקבוצה המיוצגת את כל מי שנפגעו מהפרת הדין כמפורט בפסק הדין, זאת "במסגרת התקופה של 24 חודשים שקדמה ליום 26.11.2014 (יום הגשת בקשת האישור – ע"ב)". קירשבלום טוען שתקופת ההשבה משתרעת, אם הרשות לא חדלה מהגבייה שלא כדין, גם לאחר מועד הגשת בקשת האישור, והוא מבקש להרחיב את הקבוצה המיוצגת והסעד שנפסק בהתאם. בהקשר זה קירשבלום מבקש להחיל על ענייננו את שנפסק ב-דנ"מ 8626/17 מנידב נ' משרד האוצר – רשות המיסים (11.11.2020) (להלן: דנ"מ מנידב). בתמצית ייאמר, שב-דנ"מ מנידב נידונה פרשנותו של סעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות, הקובע כי לא ניתן לחייב רשות (כמשמעה בחוק תובענות ייצוגיות) בהשבה לגבי תקופה העולה על 24 החודשים שקדמו למועד שבו הוגשה הבקשה לאישור; ובית המשפט דן שם בשאלה אם הוראה זו שוללת את האפשרות לכלול בקבוצה המיוצגת את מי שעילתם נולדה לאחר הגשת בקשת האישור. בפסק הדין ב-דנ"מ מנידב, שניתן לאחר שניתן פסק הדין נושא הערעורים הנדונים, נקבע שסעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות אינו שולל חיוב בהשבה ביחס לתקופה שלאחר הגשת בקשת האישור. משכך, מסור בידי בית המשפט שיקול דעת אם להרחיב את הקבוצה באופן שתכלול גם את מי שעילת התביעה שלהם נולדה לאחר הגשת בקשת האישור; ובנסיבות חריגות, אף לאחר אישור התובענה כייצוגית. קירשבלום סבור שכך יש לקבוע בהליך הנוכחי.

בנוגע לסכומי הגמול ושכר הטרחה שנפסקו, קירשבלום סבור שהם נמוכים באופן קיצוני וחורגים משיעורי הגמול ושכר הטרחה הנוהגים בפסיקה. הוא מפנה טענות כנגד שני הנימוקים שנתן בית המשפט להפחתה כאמור; לעניין העדר הפנייה, נטען שעל פי הפסיקה אין חובת פנייה מוקדמת לרשות לפני הגשת בקשת אישור, ומשכך אין לזקוף לחובת המערער ובא-כוחו את היעדר הפנייה בבוא בית המשפט לפסוק גמול ושכר טרחה. לעניין אי מיצוי ההליך השומתי, נטען שאין דרישה גורפת לפנות תחילה למסלול השומתי לפני הגשת תובענה ייצוגית; וממילא, פנייה במסלול השומתי לא הייתה מייתרת את ניהול ההליך הייצוגי לנוכח עמדתה העקרונית של רשות המיסים שלא חדלה ממיסוי סכומי ההחזר.

טענה אחרונה של קירשבלום מופנית כלפי קביעתו של בית המשפט המחוזי, שלפיה סכומי ההשבה יושבו לחברי הקבוצה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית על פי חוק פסיקת ריבית. לשיטתו, על סכום ההשבה חל סעיף 159א לפקודה, שלפיו מס שנגבה ביתר מוחזר בצרוף הפרשי הצמדה וריבית שנתית של 4%, וזוהי הריבית שהיה על בית המשפט לקבוע בפסק הדין. יצוין כי בהקשר זה מפנה קירשבלום גם לסעיף 187 לפקודה, שעניינו בהפרשי הצמדה וריבית שיתווספו לחוב שחייב נישום למס הכנסה; אולם ייאמר כבר כעת כי לא ברורה הרלוונטיות של סעיף זה לענייננו, ומשכך איננו רואות מקום להידרש אליו.

דיון והכרעה

13. לאחר שבחנו את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, עיינו בטענות הצדדים ובמכלול החומר ונתנו דעתנו לטיעוני באי-כוח הצדדים בדיון לפנינו, הגענו לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות בהתאם לסמכותנו לפי תקנה 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 (כיום תקנה 148(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018). שוכנענו כי אין מקום להתערב בממצאים העובדתיים שקבע בית המשפט המחוזי, כי ממצאים אלה תומכים במסקנות המשפטיות שאליהן הגיע בית המשפט וכי לא נפלה בפסק דינו המפורט והמנומק טעות שבחוק. ונבאר בתמצית.

14. סעיף 47א לפקודה מאפשר לנישום לנכות מהכנסתו החייבת 52% מהסכום ששילם כדמי ביטוח לאומי. קירשבלום טוען שה"סכום ששילם" הנישום הוא המקדמה ששולמה באותה שנה, בעוד רשות המיסים טוענת שניתן לפרש את לשון הסעיף כך שהיא מתייחסת לחיוב הסופי לאחר קבלת ההחזר. בית המשפט סבר שפרשנותה של רשות המיסים אינה מתיישבת עם לשון הפקודה, ואנו שותפות לעמדתו. סעיף 47א קובע כי "יחיד שבשנת מס שילם דמי ביטוח ... יותר לו ניכוי של 52% מהסכום ששילם"; מכאן שהסכום המותר בניכוי לפי לשונו הברורה של הסעיף הוא הסכום ששולם באותה שנת מס ולא הסכום הסופי שחישובו נערך לאחר עריכת השומה לשנה זו. סעיף 47א אינו מתייחס למצב שבו הסכום ששולם אינו סכום החיוב הסופי, ואין בנמצא כל הוראת חוק הקובעת מה דינו של ההחזר שמתקבל מהמוסד לביטוח לאומי; ומכאן שאין כל עיגון לשוני לפרשנות שרשות המיסים טוענת לה.

רשות המיסים סבורה שדינו של ההחזר כדינם של כספים שמתקבלים בדיעבד כתוצאה מתיקון של טעות בחיוב, או כתוצאה מהנחה שניתנה בדיעבד, שהמשותף להם הוא שמסתבר לאחר ניכוי ההוצאה שהיא נוכחה ביתר; ואז, ניתן לתקן את הניכוי ביתר על ידי התייחסות להחזר כהכנסה או כהקטנת ניכוי. אלא שדוגמאות אלה עניינן באירועים חריגים שאינם מתרחשים בשגרה, ונדרש ליתן להם פתרון נקודתי. זאת בשונה

מהחזר שבמוקד ההליך הנוכחי, כאשר ההסדר שלפיו משולמת מקדמה וכעבור שנה או יותר ניתן החזר על בסיס החיוב הסופי, הוא הסדר קבוע המתרחש בוודאות קרובה מדי שנה בשנה; לכן לא ניתן לנהוג בו כאילו מדובר בטעות חד-פעמית הדורשת תיקון. וגם אם נקבל את טענת רשות המיסים שלפיה ההיגיון המיסויי מחייב את הקטנת הניכוי בדרך כלשהי, אחרת עלול להיווצר מצב של מיסוי בחסר, הצדק עם בית המשפט המחוזי שיישום מנגנון כזה יכול שיעשה רק בחקיקה מתאימה. בית המשפט המחוזי עמד על כך כבר בהחלטת האישור שניתנה לפני למעלה מ-5 שנים, אולם רשות המיסים מסיבותיה שלה לא קידמה חקיקה בנושא במשך כל אותן שנים. והדרך עודנה פתוחה בפני רשות המיסים לעשות כן.

15. אשר לערעור של קירשבלום, איננו רואות מקום להתערב בהחלטת בית המשפט המחוזי לצמצם את הקבוצה המיוצגת. מקום שבו תובענה ייצוגית מופנית כלפי רשות ציבורית, על בית המשפט לשקול את השלכותיה של התובענה הייצוגית על הרשות, ובתוך כך האפשרות כי פסיקת פיצויים או השבה בשיעור גבוה עלולים להוביל לפגיעה משמעותית בקופה הציבורית, וביכולתה של הרשות למלא אחר תפקידיה הציבוריים ולתת שירות לציבור בתחומים שעליהם היא אמונה (ראו: דנ"מ 5519/15 יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ, פסקה 40 (17.12.2019) (להלן: עניין יונס); בג"ץ 2171/06 כהן נ' יו"ר הכנסת, פסקה 35 (29.8.2011); רע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' טיומקין, פסקה 23 (13.2.2011); להרחבה ראו גם אסף חמדני ואלון קלמנט "הגנה ייצוגית וגביה לא חוקית" משפטים לח 445, 469-471 (2008)). מנגד, על בית המשפט לקחת בחשבון שיקולים נוספים כגון עוצמת הפגיעה בשלטון החוק, התנהגות הצדדים, פערי הכוחות ביניהם, ועוד (דנ"א 7398/09 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית, פסקה 50 (14.4.2015); ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פ"ד ס(4) 545, 588 (2006)). בית המשפט יכול להידרש לשיקולים אלה הן במסגרת סעיף 20(ד)(1) לחוק תובענות ייצוגיות, הן במסגרת סעיף 2 לחוק עשיית עושר (דנ"מ מנירב, פסקאות 30-31 לחוות דעתו של השופט הנדל).

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

16. ומכאן לשאלת הרחבת הקבוצה בהתאם להלכה שנקבעה ב-דנ"מ מנירב. כפי שנקבע שם, הרחבת הקבוצה אל מעבר ל-24 החודשים לפני הגשת בקשת האישור היא החלטה הנתונה לשיקול דעתו של בית המשפט המחוזי, במסגרת סמכותו לפי סעיף 10(א) לחוק תובענות ייצוגיות. שיקולים רלוונטיים להחלטה כזו יכולים להיות, למשל, אם הרחבת הקבוצה מקדמת את תכליות התובענה הייצוגית; מה תהא ההשפעה של הרחבת הקבוצה על קופת הרשות ועל הוודאות התקציבית שלה; וכן שיקולים של יעילות דיונית. בית המשפט המחוזי לא נדרש לשיקולים אלה ולא נתן דעתו עליהם, ולא נעלם מעינינו שפסק הדין בעניין דנ"מ מנירב ניתן לאחר פסק הדין בענייננו. ואולם אין מקום שערכאת הערעור תדון לראשונה באפשרות הרחבת הקבוצה, במיוחד כאשר ההכרעה בשאלה זו דורשת גם בירור עובדתי על אודות מספר בעלי זכות התביעה בתקופה שלאחר הגשת בקשת האישור, גובה הסכומים שיש לכאורה להשיב להם ועוד; ועל כן לא מצאנו מקום להתערב בתקופת ההשבה שנקבעה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. גם לא ראינו מקום להחזיר את הדיון בעניין זה לבית המשפט המחוזי, כך בחלוף הזמן וכך בהינתן שהרחבת הקבוצה אינה מובנת מאליה ומסורה לשיקול דעת בית המשפט.

17. ועתה לגמול ושכר הטרחה שנפסקו לקירשבלום ולבא-הכוח המייצג בבית המשפט המחוזי. כידוע, ערכאת הערעור אינה נוטה להתערב בשיקול דעתה של הערכאה הדיונית בנוגע לסכום ההוצאות ושכר הטרחה, וזו ההלכה גם בהליכים המוגשים מכוח חוק תובענות ייצוגיות (רע"א 582/20 תלרז נ' שופרסל בע"מ, פסקה 7 (25.7.2021)). אמנם בהליכים מסוג זה מתחם ההתערבות בפסיקת גמול ושכר טרחה הוא רחב יותר בהשוואה להליכים אזרחיים "רגילים" – בהינתן השלכות הרוחב של ההליכים הייצוגיים (ראו, למשל: ע"א 6121/21 כרמי נ' שלמה תחבורה (2007) בע"מ, פסקה 7 (27.12.2021); ע"א 689/16 נסאר נ' עיר השעשועים בע"מ, פסקה 15 (7.5.2018)); ואולם, המקרה הנוכחי אינו מצדיק התערבות.

בית המשפט המחוזי פירט את השיקולים השונים ששקל בקשר לגמול ושכר הטרחה, ובתוך כך מצא שהתובענה הייצוגית תרמה לליבון הסוגיה והביאה תועלת לחברי הקבוצה בדמות השבת הסכומים שנגבו ביתר. עם זאת, בית המשפט סבר כי היעדר מיצוי ההליך השומתי בצירוף היעדר הפנייה המוקדמת לרשות, מצדיקים הפחתה משמעותית של הגמול ושכר הטרחה שייפסקו לתובע ולבא-הכוח המייצג. זאת גם בשים לב לפער בין הסעד שהתבקש בבקשת האישור ובין הסעד שנפסק בסופו של דבר, פער שעומד על קרוב ל-80 מיליון ש"ח. אמנם בעניין יונס נקבע שאין חובה על תובע מייצג ובא-כוחו לפנות בפנייה מוקדמת לרשות, ואף השאלה אם ישנה חובה לפנות בהליך שומתי בטרם הגשת בקשת האישור טרם הוכרעה בפסיקתו של בית משפט זה (ראו ב-ע"מ 6993/15 עיריית תל אביב-יפו נ' אספיאדה בע"מ (16.8.2016) פסקאות 37-40

לחוות דעתה של השופטת ברק-ארז, וחוות דעתה של הנשיאה נאור; ואולם עסקינן בתובע מייצג שניהל הליך שומתי וחתם על הסדר פשרה עם פקיד השומה, ובחר מסיבותיו שלו שלא להעלות את הטענות נושא ההליך הנוכחי בהליך השומתי שניהל. בשים לב למכלול הנסיבות הללו, ובשים לב למתחם ההתערבות המצומצם בהחלטות שעניינן פסיקת גמול ושכר טרחה, איננו רואות מקום להתערב בגמול ושכר הטרחה שנפסקו לטובת קירשבלום ובא-הכוח המייצג.

18. לבסוף, לעניין תוספת הפרשי הצמדה וריבית שנפסקה בבית המשפט המחוזי. קירשבלום מבקש כי לסכום ההשבה שנפסק יצורפו הפרשי הצמדה וריבית על פי ההוראות בפקודת מס הכנסה, ולא לפי חוק פסיקת ריבית כפי שקבע בית המשפט המחוזי; בתוך כך מפנה קירשבלום להוראת סעיף 159א לפקודה, שכותרתו "החזר מס יתר בעקבות הדו"ח"; סעיף 159א(ב) מורה כי "שילם אדם מס לשנת מס פלונית, בין דרך ניכוי ובין בדרך אחרת, יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, ... תוחזר לו היתרה", ובהמשך לכך קובע סעיף 159א(ג) ש-"ההחזר לגבי יתרה בתקופה שמתום שנת המס או מיום התשלום, לפי המאוחר ועד ליום ההחזר, ייעשה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית"; כאשר ההגדרה הרלוונטית ל-"הפרשי הצמדה וריבית" מצויה בסעיף 159א(א) ובה נקבעה ריבית בשיעור של 4%.

פרשנותו של סעיף 159א נידונה זה מכבר בפסיקת בית משפט זה, ונמצא שהוא נועד "לאותם מקרים שבהם הוגש דוח לשנת מס מסוימת, וניתן להשתכנע אך על-פי האמור בדוח בלבד – אף בטרם עריכתה של שומה – כי אכן שולם מס ביתר", ובהמשך לכך נאמר ש"החזר המס נושא תו של החזר זמני, [קרי] עד לסיום תהליך השומה" (ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 320 (2001); וראו גם ע"א 3708/97 הארגון למימוש האמנה על ביטחון סוציאלי נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נד(3) 174, 178 (2000)). התובענה הייצוגית שבפנינו אינה נוגעת ליתרות מסוג זה, ועל כן אין מקום לפסוק הצמדה וריבית לפי סעיף 159א לפקודה.

סוף דבר

19. התוצאה היא שהערעורים נדחים. בשים לב לתוצאה שאליה הגענו, כל צד יישא בהוצאותיו.

ניתן היום, ל' בניסן התשפ"ב (1.5.2022).

שופטת

שופטת

הנשיאה