



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 63608-11-22 פלורנטין נ' רשות המיסים בישראל ואח'

1

מספר בקשה: 9:

לפני כבוד השופט, סגן הנשיא אליהו בכר

**אשרת פלורנטין
ע"י ב"כ עו"ד מוטי בללתי**

מבקשים

נגד

**1. רשות המיסים בישראל
ע"י ב"כ עו"ד נגה דגן
2. המוסד לביטוח לאומי
ע"י ב"כ עו"ד ארז בוקאי**

משיבים

2

החלטה

3

- 4 1. לפניי בקשת המשיב 2, המוסד לביטוח לאומי (להלן: "המל"ל"), למחיקת הבקשה לאישור
5 התובענה הייצוגית (להלן: "בקשת האישור") על הסף בכל הנוגע למל"ל.
- 6 2. בקשת האישור עוסקת בטענות מבקשת האישור לפיהן המשיבה 1, רשות המיסים, ביצעה
7 מידוד ועיגול שגוי של סכום תקרת ההכנסה הקובעת לצורך הפקדה מוכרת לקרן
8 השתלמות לעצמאים, לפי סעיף 17(א5) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן:
9 "הפקודה"), באופן שגרם לגביית יתר של מסים הן על ידי רשות המיסים והן על ידי המל"ל.
- 10 3. בקשת המחיקה נומקה בהיעדר סמכות עניינית לאור רע"א 5338/20 **המוסד לביטוח לאומי**
11 **נ' טישמן ואח' (23.3.23)** (להלן: "עניין טישמן"), לפיו הסמכות לדון בתובענות ייצוגיות
12 כנגד המל"ל בעניין תשלום דמי ביטוח נתונה לבית הדין לעבודה.
- 13 עוד טען המל"ל כי דינה של בקשת האישור להידחות על הסף מטעמים שונים נוספים
14 הנוגעים להיעדר עילה, היעדר תשתית ואי צירוף משיבים רלוונטיים.
- 15 4. בפתח הדברים אזכיר כי כבר נפסק כי "ככלל אין לדון בבקשה לסילוק על הסף של תובענה
16 ייצוגית בנפרד מהדיון בבקשה לאישור התובענה (ראו רע"א 8332/96 שמש נ' רייכרט, פ"ד
17 נה(5), 276, 290 (2001) (להלן - עניין שמש)). אשר לבקשה לסילוק על הסף של בקשה
18 לאישור תובענה ייצוגית (להבדיל מסילוק התובענה גופה), נקבע כי סעד שכזה יינתן
19 במקרים חריגים וקיצוניים, בהם ברור על פני הדברים שאין בבקשה ולא כלום (ראו, עניין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 63608-11-22 פלורנטיין נ' רשות המיסים בישראל ואח'

- 1 שמש, 290). "(רע"א 2022/07 הבנק הבינ"ל הראשון בישראל נ' אר-און השקעות בע"מ
2 ((13.8.2007)
- 3 5. בשים לב לאמור, אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות המל"ל ובתגובת מבקשת האישור,
4 לא מצאתי בשלב זה להורות על סילוק בקשת האישור על הסף. לטעמי, אין לפנינו מקרה
5 חריג בו ברור על פני הדברים שאין בבקשה ולא כלום, והדיון בטענות ככלל יוכל להתבצע
6 במסגרת הדיון בבקשת האישור לגופה.
- 7 כך, מרבית הטענות נוגעות לרף הביסוס של בקשת האישור והתנאים הקבועים בחוק
8 לאישורה – טענות שנבחנות בדרך קבע במסגרת הליכי אישור תובענות ייצוגיות.
- 9 6. בשלב זה, וכדרך של צורך מובן מאליו, מצאתי להרחיב בשתיים מטענות המל"ל – הטענה
10 בדבר העדר סמכות עניינית והטענה בדבר היעדר עילה בגין היעדר הסמכה בחוק לניכוי
11 הפרשות לקרן השתלמות לעצמאי.
- 12 **הסמכות העניינית**
- 13 7. בעניין טישמן קבע בית המשפט העליון כי הסמכות העניינית לדון בתובענות ייצוגיות כנגד
14 המל"ל בעניין תשלום דמי ביטוח נתונה לבית הדין לעבודה.
- 15 8. עם זאת נותרת השאלה, מה הדין בעתירה שבמוקדה נמצא בהתנהלות של רשות מנהלית
16 אחרת, שאינה נמצאת בסמכותו של בית הדין לעבודה – רשות המיסים – והתנהלות המל"ל
17 הנתקפת בתובענה שלובה בהתנהלותה של הרשות האחרת?
- 18 9. הן המל"ל והן מבקשת האישור מסכימים, כעיקרון, כי עיקרה של העתירה נוגע לקביעת
19 רשות המיסים בדבר תקרת ההכנסה הקובעת לצורך הפקדה מוכרת לקרן השתלמות
20 לעצמאים.
- 21 כך, כאשר רשות המיסים הגישה הודעת חדילה חלקית בדבר מקצת טענות מבקשת
22 האישור, לפי סעיף 9(ב) לחוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות
23 ייצוגיות"), הגיש המל"ל הודעה במסגרתה ביקש להחיל גם עליו את החדילה שבוצעה על
24 ידי רשות המיסים. המל"ל חזר על האמור בתגובתו לבקשת האישור, ואף ציין כי "אין
25 מחלוקת כי יקביעות העיגול והמידוד של סכומי ההכנסה הן בתחום סמכותה הבלעדי של
26 רשות המיסים", וכי טענות רשות המיסים הן בעניין המידוד והן בעניין העיגול יהיו
27 נאמנות על המל"ל.
- 28 10. על כן נראה, כי עיקר הדיון בעתירה יעסוק ברשות המיסים ואופן התנהלותה, כאשר המל"ל
29 מבקש מפורשות כי כך גם יחול בעניינו.
- 30 11. לאור כך, ניתן להשוות את העניין להלכה שנקבעה בתביעות נזיקיות, בדבר "הטפל הולך
31 אחרי העיקר", היכן שהטפל מצוי בסמכותו הייחודית של בית הדין לעבודה (ורי ע"א
32 3347/16 פלונית נ' פלוני, (20.2.18)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 63608-11-22 פלורנטין נ' רשות המיסים בישראל ואח'

12. האמור נכון ביתר שאת בתובענות ייצוגיות כלפי רשויות מנהליות לאור תקנה 18 לתקנות תובענות ייצוגיות, תש"ע-2010, הקובעת כי "המשיבים בבקשה לאישור תובענה ייצוגית או הנתבע בתובענה ייצוגית לפי סעיף 5(ב)(2) לחוק יהיו הרשות שנגד החלטתה מכוונת הבקשה לאישור או התובענה, כל רשות אחרת הנוגעת בדבר, וכן כל מי שעלול להיפגע מקבלת התובענה" (ההדגשות הוספו). אין מחלוקת, בשים לב להסתמכות המל"ל על טענות והוראות רשות המיסים, כי המל"ל היא רשות הנוגעת בדבר ועלולה להיפגע מקבלת התובענה.
- מן הצד האחר, קבע בית המשפט העליון ב-ע"א 7115/14 סירוגה-ברניר נ' סלקום ישראל בע"מ (3.7.17) (להלן: "עניין סירוגה-ברניר"), כי קביעת הנחיות על ידי רשות המיסים לגביית מס פלוני לא הצדיקה את צירופה של רשות המיסים כמשיבה לבקשת אישור תובענה ייצוגית בעניין שלא בפני בית המשפט לעניינים מנהליים.
13. על כן, לא בכדי כבר הובעה הדעה בפסיקה כי הדרך היעילה וההוגנת לדון בתובענה ייצוגית בגין גביית מס ביתר על פי הנחייה מפורשת של רשות המיסים, היא באמצעות ניהול הליך נגד רשות המיסים עצמה (סעיף 5 לדעת היחיד של כבוד השופטת דפנה ברק-ארז בעניין סירוגה-ברניר).
14. ויצוין, כי אף בפסק הדין בעניין טישמן עצמו, על בסיסו מבקש המל"ל את הסילוק על הסף, משקף עקרונות התואמים את כלל העיקר והטפל:
- "זאת ועוד. בקשת האישור אמנם טומנת בחובה סוגיות מינהליות, אך היא מעוררת גם שאלות מתחום הביטוח הסוציאלי, ובכלל זה שאלות הנוגעות לפרשנות חוק הביטוח הלאומי שלהן השלכות על ציבור רב של מבוטחים. בירור בקשת האישור או התובענה הייצוגית עצמה יחייב הכרעה בשאלות אלה, שהמחוקק ראה חשיבות שיוכרעו על ידי ביה"ד לעבודה – ומשכך העניק לו סמכות ייחודית. בבואנו לפרש את ההסדר החקיקתי יש לתת לעובדה זו משקל משמעותי, ויפים הדברים שנאמרו בעניין טי אנד אם לגבי סוגיה אחרת מתחום דיני העבודה: 'מצב דברים שלפיו בית המשפט לעניינים מנהליים הוא זה שמפתח את פסיקתו של בית הדין הארצי לעבודה בעניין זה, אינו רצוי ונוגד את אשר כבר נפסק לא אחת – כי יש לרכז את ענייני העבודה בטרביבוניל הבקיא בתחום זה' (שם, בפסקה 25). כל זאת, מבלי לגרוע מסמכותו של ביהמ"ש המינהלי להידרש ולהכריע בשאלות מתחום דיני העבודה והביטחון הסוציאלי, ככל שאלה מתעוררים במסגרת הליכים המתבררים לפניו" (ההדגשה הוספה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 63608-11-22 פלורנטין נ' רשות המיסים בישראל ואח'

- 1 משכך, ומשהסוגיה העיקרית של קביעת הסכומים על ידי רשות המיסים מחייבת את קיום
2 ההליך לפניי, ומשעל המל"ל להיות משיבה בהליך זה ולו כרשות הנוגעת בדבר, הרי שאין
3 בקיומן המשני של שאלות מתחום דיני העבודה והביטחון הסוציאלי כדי לגרוע מן הסמכות
4 להכריע בהן בהליך דנן.
- 5 15. זאת ועוד, יש לתן את הדעת לעובדה כי המל"ל מבקש להסתמך על הודעת חדילה מתוך
6 הודעה כי יפעל בהתאם להנחיות רשות המיסים, וללא התחייבות "עצמאית" לחדילה.
7 הדבר מצביע על קושי מובהק בהפרדת הדיון בין החדילה של שתי הרשויות – שרק אחת
8 מהן מוסמכת כביכול לקבוע את יישום החדילה משנקבע בבר"מ 6878/17 עיריית ראשון
9 לציון נ' ציונה נחום (6.5.20), כי מנגנון החדילה הקבוע בחוק תובענות ייצוגיות הוא נושא
10 לאיזון עדין, אשר "מקנה לרשות זכות שחובה בצידה".
- 11 16. לצד האמור, אף עמידת המל"ל בטענותיו הכלליות על הרלוונטיות להגנת התנהלות רשות
12 המיסים הן בקביעת הסכומים הנתקפים והן בניהול ההליך בפניי, תחייב אף בחינה של
13 הגנות אפשריות הנובעות מהתנהלות רשות המיסים, תקינות התנהלות רשות המיסים,
14 והיחסים בין הרשויות בפעולותיהן השונות (ור' בין היתר בעניין סירוגה-ברניר, ב-רע"א
15 729/04 מדינת ישראל נ' קו מחשבה בע"מ (26.4.10) וב-דנ"א 7161/17 תומר שני נ' יונתן
16 שליידר (4.2.18)).
- 17 17. דיון בכלל הסוגיות האמורות, פוגע ביעילות שבהפרדת הדיון בבקשת האישור בין הרשויות,
18 ובוודאי שאינו תואם להליך של סילוק על הסף בטרם הכרעה בשלב המקדמי של אישור
19 התובענה כייצוגית.
- 20 **הטענה להיעדר הסמכה בחוק לניכוי הפרשות לקרן השתלמות לעצמאי**
- 21 18. הבקשה לאישור בעניין המל"ל, מתבססת בעיקרה על סעיף 345 לחוק הביטוח הלאומי
22 [נוסח משולב], תשנ"ה-1995 (להלן: "חוק הביטוח הלאומי").
- 23 19. לטענת המל"ל, סעיף זה אינו מתיר כלל ניכוי של הפרשות לקרן השתלמות לעצמאי, אשר
24 קביעתן בסעיף 17(א5) לפקודה נוגעת למס הכנסה בלבד, ועל כן לא תיתכן גביית דמי ביטוח
25 לאומי שלא כדין בגין ניכוי בחסר של הפרשות כאמור. המל"ל פירט את טענתו בטענות
26 פרשניות שונות של סעיף 345 לחוק הביטוח הלאומי, וכן של סעיפים שונים לפקודה,
27 בתקנות מס הכנסה (כללים לאישור ולניהול קופות גמל) התשכ"ד-1964, ובחוק הפיקוח על
28 שירותי פיננסיים (קופות גמל), תשס"ה-2005, אשר יש בהם כדי להשליך על סעיף 345 לחוק
29 הביטוח הלאומי.
- 30 20. נדרשתי לבחינה זהירה של עניין זה, משנקבע בעניין טישמן כי פרשנות חוק הביטוח
31 הלאומי היא עניין שיפותח ככלל על ידי בית הדין לעבודה. על אף האמור, למצער בשלב
32 המקדמי של ההליך לפניי, מצאתי כי אין מקום לשלול את הדיון בתובענה בשל הטענות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 63608-11-22 פלורנטין נ' רשות המיסים בישראל ואח'

- 1 לפרשנותו של סעיף 345 האמור, אשר יוזכר כי רבות מהן שזורות בפרשנות הוראות חקיקה
2 אחרות, כגון הפקודה, אשר מפורשות על ידי בית המשפט לעניינים מנהליים באופן שגרתני.
3 21. ראשית יצוין, כי מבחינת לשון הוראות החקיקה השונות הרי שהפרשנות לפיה ניכויים
4 המוכרים לסעיף 17(א5) לפקודה דינם להיות מנוכים אף לצורך סעיף 345 לחוק הביטוח
5 הלאומי, היא ללא ספק פרשנות אפשרית.
6 22. למעלה מכך, מעיון בטענות שנטענו לפני עולה, כי דווקא המיקוד בפרשנות חוק הביטוח
7 הלאומי על פני העמקה בהוראות המשלימות לגופן, יכולה להוביל לניתוח חסר ומוטעה של
8 הוראות החקיקה.
9 כך, בעוד שהמל"ל התמקד בשאלת הניכויים המוזכרים בסעיפים שונים, הוא לא התייחס
10 לסעיפים המגדירים את מניית ההכנסות, באופן שיכול לייצר תוצאה של חיוב כפול במס
11 שאין להלום. אפרט:
- א. המל"ל מציין כי מטעמים פרקטיים, רשות המיסים מעבירה למל"ל מידע בדבר
12 ההכנסה (ברוטו) של עצמאיים, לאחר ניכוי ההוצאות לפי סעיף 17 לפקודה. לטענת
13 המל"ל, אף שברוב המקרים הפרטים תואמים את דרישות סעיף 345 לחוק הביטוח
14 הלאומי, הרי שמקצת הניכויים שבסעיף 17 לפקודה – ובהם סעיף 17(א5) לפקודה
15 הרלוונטי לענייננו – אינם מותרים בניכוי לפי סעיף 345 וניכויים מבוצע בטעות.
16 ב. יצוין, עם זאת, כי אין כל טענה בפי המל"ל בעניין בחינת ההכנסות (ברוטו), לפני
17 הניכויים לפי סעיף 17 לפקודה. לעניין זה, הרי שההכנסות הקובעות לסעיף 345 לחוק
18 הביטוח הלאומי הן ההכנסות המפורטות בסעיפים 12(1) ו-2(8) לפקודה, כאשר סעיף
19 12(1) עניינו: "השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי,
20 או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי". על כך אין חולק.
21 ג. סעיף 17(א5) אינו מוזכר אך בעניין ניכויים, אלא מוזכר בהקשר לקביעת ההכנסה
22 בסעיף 3(ה2) לפקודה הקובע, כי: "סכומים שקיבל יחיד מקרן השתלמות לעצמאים
23 כהגדרתה בסעיף 17(א5), לרבות ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים ולמעט
24 סכומים שהפקיד, שלא הותרו בניכוי לפי סעיף 17(א5), יראו אותם כהשתכרות או
25 כרווח מעסק או ממשלח יד של היחיד בעת שקיבל אותם". כלומר, בכפוף לכל הוראה
26 אחרת, סכום שהפקיד פלוני לקרן השתלמות לעצמאים אשר הוכר לניכוי לפי סעיף
27 17(א5) לפקודה בעת הפקדתו, ישוב ויהווה הכנסה חייבת בעת משיכתו. באמצעות
28 קשירה ישירה בין הסכום שנוכה לסכום שייחשב הכנסה בעתיד, הקפדה על שתי
29 ההוראות מונעת אפשרות לחיוב כפול בגין הכנסה שלא נוכתה בעבר.
30 ד. על כן, אם תתקבל גישת המל"ל לחוסר אפשרות לנכות סכום שהופקד, מבלי לשנות
31 את קביעת ההכנסה בגין סכום שנמשך, ימצא עצמו נישום מחויב פעמיים בגין
32





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 63608-11-22 פלורנטיין נ' רשות המיסים בישראל ואח'

- 1 "הכנסה" שנובעת מבחירתו להשקיע בקרן השתלמות – הכנסה שהמחוקק ביקש
2 לעודד.
- 3 ה. בשולי האמור יצוין כי בנוסף למשמעויות הנובעות מתוצאה זו בעניין תכלית הוראות
4 החקיקה וההיגיון שבבסיסה, תוצאה זו יכולה להצביע גם על משמעות לשונית שאינה
5 מחזקת את טענת המל"ל – משמשיכת סכומים מקרן השתלמות לעצמאיים (לרבות
6 סכומים שמהווים הפקדות שנוכו במועד הפקדתן בלבד) יכולה להוות הכנסה מעסק
7 וממשלח יד, הרי שהפקדתם יכולה להיות הוצאה הקשורה במישרין בהשגת הכנסה זו.
- 8 23. נראה, אפוא, כי בוססה דיה האפשרות לפיה המל"ל מחויב לנכות הפרשות לקרן השתלמות
9 בבחינת ההכנסה לפי סעיף 345 לחוק הביטוח הלאומי שכן היא לא רק אפשרית, אלא
10 מצריכה דיון של ממש שלא ניתן לבטלו בדרך של סילוק על הסף לפני דיון בבקשה לאישור
11 התובענה כייצוגית. על כן, סוגיות אלו וכן יתר הטענות הפרשניות שנטענו על ידי המל"ל
12 וכן על ידי מבקשת האישור יידונו במסגרת בקשת האישור גופה.
- 13 24. לאור כלל האמור, מצאתי לדחות את בקשת המל"ל לסילוק על הסף של בקשת האישור
14 כאשר הטענות שבעניין תיבחנה במסגרת הדיון בבקשת האישור לגופה.
- 15 25. מפאת מורכבות השאלות שנסקרו לעיל, לא מצאתי לעשות צו להוצאות בגין הבקשה.
- 16
17 ניתנה היום, ט' אייר תשפ"ג, 30 אפריל 2023, בהעדר הצדדים.
18


19 אליהו בכר, שופט, סגן הנשיא
20

