



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

בעניין: 1. גורביץ אלכסנדר

2. גורביץ מרינה

המבקשים

כולם ע"י עוה"ד זיו שרון, עמית גליק

- נ ג ד -

מדינת ישראל – רשות המיסים

ע"י ב"כ עו"ד חגי דומברוביץ'

המשיבה

מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

1

2

3 לפניי בקשה לאישור תובענה מנהלית כייצוגית, אשר הוגשה בהתאם להוראות חוק תובענות
4 ייצוגיות, תשס"ו-2006 (להלן: "**חוק תובענות ייצוגיות**"). במסגרת בקשת האישור, נטען כי המשיבה
5 גובה תשלום מס יסף על הכנסות החייבות במיסוי רווחי הון או במס שבח ומסרבת להתחשב
6 באפשרות לפריסת מס רווח ההון או מס השבח מכוח הוראות סעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה
7 (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"), או מכוח הוראות סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי
8 מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"). נטען כי רשות המסים
9 גבתה וגובה את המסים הנ"ל שלא כדין.

10

11

פתח דבר

- 12 1. פסק דין זה ניתן לאחר שניתן פסק דין בהליך אישי אותו הגישו המבקשים במסגרת
- 13 ע"מ 9173-04-19 ביום 17.1.22. בהמשך לפסק דין האמור בערעור האישור, ניתנה
- 14 (ביום 17.1.22) ההחלטה הבאה: "**היום ניתן פסק דין בערעור המס שהוגש מטעם**
- 15 **המבקשים (ע"מ 9173-04-19). לאור האמור, על המבקשים להודיע עד ליום 1.2.22**
- 16 **האם הם עומדים על בקשתם לאישור התובענה הייצוגית. לעיוני ביום 2.2.22**".
- 17
- 18 2. בהמשך להחלטה הנ"ל, ולארכה שניתנה להם, הודיעו המבקשים (ביום 17.2.22) כך:



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 "המבקשים מבקשים להודיע לבית המשפט הנכבד כי הם עומדים על בקשתם
2 לאישור התובענה הייצוגית, זאת מאחר ובכוונתם להגיש ערעור לבית המשפט
3 העליון על הסוגיה המהותית נשוא פסק הדין ונשוא התובענה הייצוגית".
4
5

6 3. האמור לעיל בא בהמשך לכך שהמשיבה ביקש לעכב את ההליכים בתיק זה עד
7 להכרעה בערעור האישי שהוגש. בהחלטתי מיום 19.11.20 דחיתי את הבקשה והליך
8 התובענה הייצוגית דן התקדם במקביל לערעור האישי. במסגרת החלטתי זו נקבע,
9 בין היתר, בסעיף 20 כך: "אין לטעמי צורך לאחד את הדיון בערעור המס ובבקשת
10 האישור. שני ההליכים מתבררים בפניי, ואין כל חשש לפסיקה סותרת. יותר מכך,
11 ההכרעה בערעור המס תחייב את הצדדים לבקשת האישור. אומנם הסוגיה
12 המהותית היא זהה בשני ההליכים, אולם בפי המבקשת [רשות המסים] בהליך זה
13 טענות נוספות, הנוגעות אך ורק לשאלה האם ראוי לאשר את התובענה
14 כייצוגית...".
15

16 4. בהמשך להודעת המבקשים מיום 17.2.22, ניתן פסק דין זה. יש לראות את פסק הדין
17 שניתן בערעור המס האישי כחלק בלתי נפרד מפסק דין זה.

העובדות הדרושות לעניין

18
19 5. המבקשים הינם ממייסדי חברת אייטי נביגטור בע"מ (להלן: "החברה"). ביום 14.8.13
20 נחתם הסכם למכירת החברה ובתוך זה גם את אחזקתם של המבקשים במניות החברה.

21 בהמשך לאמור, המבקשים הגישו את דוחות המס לשנת 2013 ובתוך זה כללו גם את
22 רווחי ההון שצמחו להם ממכירת הזכויות בחברה. במסגרת השומה העצמית,
23 המבקשים ביקשו לראות את רווח ההון שצמח להם כאילו הוא נפרס על פני שנות המס
24 2010-2013 בהתאם להוראות הפריסה שנקבעו בסעיף 91(ח)(1) לפקודה.

25
26 6. עם שידור השומה העצמית, נוצר לחובת המבקשים מס נוסף על הכנסות גבוהות לפי
27 סעיף 121ב לפקודה (מס יסף) אך ורק עבור החלק הרלוונטי בשנת 2013. בהמשך
28 לאמור, פקיד השומה השתמש בסמכותו לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה וקבע כי לפי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 מיטב שפיטתו יש להחיל את סעיף 121ב לפקודה על מלוא רווח ההון שנוצר
2 למבקשים בשנת 2013 על מלוא רווח ההון שנבע מהפריסה לשנים 2010-2013 ולא
3 רק על החלק הרלוונטי ביחס לשנת 2013.
4

5 7. בהמשך לאמור, המבקשים השיגו על השומה אך הצדדים לא הצליחו להגיע
6 להסכמות ופקיד השומה הוציא שומה בצו לפי סעיף 152 לפקודה. בהמשך לכך,
7 הגישו המבקשים את הערעור בע"מ 9173-04-19, אשר נדחה כאמור בפסק הדין
8 מיום 17.1.22.
9
10

11 8. דומה שאין מחלוקת עובדתית בין הצדדים והטיעונים רובם ככולם הם טיעונים
12 משפטיים, כפי שיפורט להלן.

13 הטענות בבקשה לאישור (בתמצית):

14 9. לטענת המבקשים בקשה זו מוגשת בהתאם להוראות סעיף 3(א) לחוק תובענות
15 ייצוגיות אשר קובע כך: **"לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת**
16 **השניה או בעניין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית"**.
17 לטענת המבקשים, בקשה זו מוגשת בהתאם לפרט 11 בתוספת השניה לחוק תובענות
18 ייצוגיות אשר קובע כך: **"תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין,**
19 **כמס, אגרה או תשלום חובה אחר"**.
20

21 10. המבקשים טוענים כי בעקבות תיקוני החקיקה בעניין מס היסף פרסמה המשיבה
22 את הוראת ביצוע מס' 9/15 "מס על הכנסות גבוהות על-פי סעיף 121ב לפקודה".
23 במסגרת פרסום הוראות הביצוע נקבע כי מס היסף יוטל על נישום בשנת המכירה,
24 וההכנסה החייבת לעניין המס הנוסף תכלול את מלוא סכום ההכנסות ההוניות
25 בשנת הביצוע האמורה ללא כל התחשבות בפריסת ההכנסות ההוניות.
26
27

28 11. לשיטת המבקשים, הוראות הביצוע סותרות את תכליתן של הוראות הפריסה ביחס
29 לרווחים הוניים, אשר נקבעו כך על מנת למנוע עיוות מס הנובע מ"אפקט הדחיסה"
30 בו מטילים את המס בשנה בה נמכר הנכס, כאשר ברור כי הרווח נוצר במשך תקופה
31 ארוכה (שנות האחזקה בנכס). המבקשים טוענים כי המחוקק ביקש, באמצעות
32 הפריסה, לפרוס את רווחי ההון על פני מספר שנים ובכך למנוע עיוות מס והטלת מס



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 יתר על מוכר הנכס בשנת הביצוע.
- 2
- 3 12. המבקשים טוענים עוד כי פרשנות נכונה זו של הוראות המחוקק באה על מנת למנוע
- 4 גביית מס יתר, שהוא מס שהוטל על "בעלי הכנסות גבוהות" ממי שהם נישומים
- 5 מהמעמד הבינוני ואף הבינוני-גבוה אשר אינם נמנים עם בעלי ההכנסות הגבוהות
- 6 ואשר ההכנסה החד פעמית הגבוהה נוצרה להם בשל מכירת נכס או הפקת רווח
- 7 בשנה מסוימת, לאחר אחזקה של אותו נכס במשך מספר שנים. לטענת המבקשים,
- 8 הטלת המס בהתאם לפרשנותה השגויה של המשיבה, מביאה לידי כך כי מס היסף
- 9 מוטל על מי שהמחוקק לא התכוון להטיל עליו מס זה.
- 10
- 11
- 12 13. בכל הנוגע להגשת בקשת האישור טוענים המבקשים כי תובענה ייצוגית היא הדרך
- 13 היעילה ביותר להכרעה במחלוקת כפי שנדרש בהוראות סעיף 8(א)(2) לחוק תובענות
- 14 ייצוגיות, כי מדובר במספר רב של תובעים פוטנציאליים ולכן ברור כי הדרך היעילה
- 15 וההוגנת ביותר להכרעה בעניין זה היא באמצעות תובענה ייצוגית. נטען כי הליך זה
- 16 ימנע הכרעות סותרות וריבוי תביעות, ייעל את הדיון ויביא לחסכון במשאבים רבים
- 17 ובזמן שיפוטי יקר.
- 18
- 19 14. עוד טוענים המבקשים כי בהליך זה יש בכדי ליצור הרתעה משמעותית כלפי
- 20 המשיבה וימנע פגיעה בציבור הנישומים. המבקשים ממשיכים וטוענים כי הליך
- 21 התובענה הייצוגית נועד בדיוק לשם מענה בנסיבות ענייננו, מקום בו מפעילה
- 22 המדינה את סמכויותיה באופן שגוי וגורמת לגביית מס יתר מציבור הנישומים
- 23 הזכאים לפריסת הרווחים ההוניים לצורך חישוב מס היסף, תוך שהיא מפרה את
- 24 עיקרון העל בדיני מסים של גביית מס אמת.
- 25
- 26
- 27 15. לגבי תקופת התובענה והקבוצה המייצגת, המבקשים טוענים כי התקופה הינה 24
- 28 חודשים ממועד הגשת התובענה. לגבי הקבוצה המיוצגת, טוענים המבקשים כי
- 29 מדובר בנישומים אשר נדרשו לשלם מס יסף, מבלי שניתנה להם האפשרות לפריסת
- 30 רווחים הוניים. זאת, בין אם ביקשו בפועל את פריסת מס רווח ההון או מס השבח
- 31 ובין אם לאו. לטענת המבקשים, ניתן לזהות את חברי הקבוצה באופן פשוט על-ידי
- 32 מערכות המידע שבידי המשיבה.

33 הטענות בתגובת המשיבה (בתמצית)



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1

16. המשיבה טוענת כי אין כל בסיס לטענות המבקשים, שכן עמדתה מבוססת על לשון החוק, תכליתו (כפי שנלמדת מההיסטוריה החקיקתית שלו במסגרת תיקון 195 לפקודה משנת 2012), דברי ההסבר להצעת החוק, פרוטוקולים של ועדת הכספים אשר דנה בהצעת החוק ובמקורות נוספים המלמדים כי מדובר בהסדר שלם וממצה בעניין החלת מס היסף על מלוא ההכנסות של נישום באותה שנת מס וזאת, ללא החלת הוראות הפריסה של רווח הון/שבח. לפיכך, נטען כי אין ולא יכולה להיות פרשנות תכליתית שונה ומטרת הפקודה על כל שלביה תומכות בעמדת המשיבה.

9

17. המשיבה טוענת עוד כי התכלית החקיקתית וההוראות הלשוניות של סעיף 121ב ברורות ביותר: הן קובעות כי עניינה ב"מס על הכנסות גבוהות", הסעיף מגדיר מהי הכנסה חייבת עליה יחול המס הנוסף וקובע כי יחול על מלוא ההכנסה החייבת, לרבות רווחי הון שהופקו בשנת המס הרלבנטית. סעיף החוק קובע באופן מפורש כי הוראות הפריסה על פי סעיף 8(ג) לפקודה יחולו בחישוב ההכנסה החייבת ואינן נוגעות להוראת סעיף 91(ה) לפקודה העוסקת בפריסת רווחי ההון ואף לא להוראה המקבילה בחוק מיסוי מקרקעין אשר הוגדרה באופן שונה.

17

18. עוד טוענת המשיבה כי הוראות סעיף 121ב לפקודה קובעות באופן מפורש כי הן יחולו "על אף האמור בכל חיקוק" הווה אומר, כי הוראות הסעיף גוברות על כל חיקוק אחר ומהוות הסדר שלם וממצה של החלת מס היסף על הכנסות הקובעות. המשיבה עוד טוענת כי מדובר בהוראה הגוברת על הוראות החיקוק האחרות ובכך יש תימוכין לעמדתה כי ההוראה דוחה מפניה, בין היתר, את הוראות הפריסה הקבועות בסעיף 91(ה) לפקודה.

24

19. יתרה מכך, המשיבה טוענת כי הוראת הפריסה הקבועה בסעיף 91(ה) היינה הוראה טכנית, אשר אינה משנה את עיתוי הפקת רווח ההון, אשר נותר בשנת המס בו נעשתה העסקה. לעומת זאת, סעיף 121ב לפקודה קובע כי מס היסף יחול על מלוא רווח ההון שצמח בשנת המס הרלבנטית. לפיכך, ברור כי בחינת הדברים ותכליתם, הן מהבחינה האובייקטיבית והן מהבחינה הסובייקטיבית, תביא לכך שהוראות סעיף 121ב לפקודה גוברות על כל הוראת חוק אחרת.

31

32



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 לגבי פרשנות לשון החוק, טוענת המשיבה כי השאלה המונחת לפתחנו היא "מהי
2 ההכנסה החייבת עליה מוטל מס היסף? האם מדובר על מלוא ההכנסה החייבת,
3 לרבות רווח הון שהופקו בשנת המס, או שמא רק על החלק היחסי מרווח ההון לשנת
4 המס כתוצאה מפריסתו. לטענת המשיבה, לא יכולה להיות מחלוקת כי לשון סעיף
5 121ב לפקודה קובעת באופן חד משמעי כי מס היסף יוטל על "הכנסות גבוהות" ועל
6 "הכנסה חייבת".
7
8 המשיבה טוענת עוד כי סעיף החוק קובע באופן ברור במסגרת סעיף 121ב לפקודה
9 כי מס היסף יוטל על מלוא ההכנסה החייבת, לרבות רווח ההון (למעט סכום
10 אינפלציוני) העולים על הסכום שנקבע בהוראת הסעיף בשנת המס. יובהר כי פריסת
11 רווח הון לפי הוראות הפריסה אינה משנה את גובהו של רווח ההון שהתהווה בשנת
12 המס. לאור האמור, טענות המבקשים אינן עומדות בהוראות החוק ופרשנותם
13 סותרת את לשון הסעיף.
14
15 המשיבה טוענת כי המחוקק ביקש לאפשר "פריסה מהותית" בנוגע להכנסות
16 סוציאליות המפורטות בסעיף 8(ג) לפקודה בלבד ובאותה העת לא לאפשר "פריסה
17 טכנית" בנוגע לרווחי הון לפי סעיף 91(ה) לפקודה. דהיינו, ברצותו המחוקק מצא
18 לנכון לאפשר את הפריסה וברצותו מצא לנכון שלא לאפשרה. כאמור, אין מדובר
19 בהסדר שלילי ויש לדחות את טענות המבקשים בנוגע לאמור.
20
21 המשיבה ממשיכה וטוענת כי פרשנות אחרת, כפי שהמבקשים טוענים לה, תסכל את
22 מטרת החקיקה לגבות מס נוסף על כלל ההכנסות הגבוהות, היות שכמעט ולא יגבה
23 מס בשל כך שרווח הון הוא חלק מרכזי מגביית מס היסף. בקשר לכך מפנה המשיבה
24 לכלל הקובע כי פרשנות דברי חקיקה תהיה בדרך שתקיים את תוקפה (א' ברק,
25 פרשנות במשפט, כרך שני, ע' 543-544).
26
27 לגבי התובענה הייצוגית טוענת המשיבה כי המבקשים אינם עומדים בהוראת סעיף
28 4(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות וכי אין להם עילת תביעה אישית ובשל כך יש לדחות
29 את הבקשה. לטענת המשיבה, המבקשים לא שילמו את המס שהם חויבו בו בשומה
30 בצו ולכן אינם עותרים להשבת סכומים ששולמו על ידם, ובשל כך הם אינם עומדים
31 בהוראות הסעיף הנ"ל ואינם עומדים בהוראות פרט 11 לתוספת השנייה, אשר קובע
32 כי מדובר במי שמבקש להשיב לו סכומים שנגבו ממנו שלא כדין. המשיבה טוענת כי
33 למבקשים אין עילת תביעה אישית ולכן דין הבקשה להידחות על הסף רק בשל כך.
34



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

25. המשיבה טוענת גם כי למבקשים לא קיימת עילה מהעילות המפורטות בתוספת
השנייה בהתאם לסעיף 3 לחוק תובענות ייצוגיות. בקשר לכך טוענת המשיבה כי היא
גבתה את מס היסוף בהתאם להוראות הדין ולכן, במקום בו המשיבה פעלה בהתאם
להוראות החוק לא ניתן להגיש תובענה ייצוגית, שכן אין מדובר ב"גביה שלא כדין".
לאור האמור, טוענת המשיבה כי מטעם זה יש מקום לדחות את הבקשה להכיר
בתובענה כייצוגית. במה שלמעלה מן הצורך, ובהינתן פסק הדין שניתן בתביעה
האישית, טוענת המשיבה כי נפסק גם בעבר שאישור תובענות ייצוגיות בענייני מס
צריך להישמר למקרים הברורים והקיצוניים בהם נגבו מיסים בניגוד להוראות
החוק המפורשות (וראו בקשר לכך: ת"צ (מרכז) 1901-05-15 **עג'מי נ' רשות**
המיסים (5.7.16)).

26. המשיבה טוענת כי הבקשה אינה עומדת בהוראותיו המצטברות של סעיף 8 לחוק
תובענות ייצוגיות:

- לטענת המשיבה אין מדובר בשאלות משותפות של עובדה או משפט המשותפות
לכלל חברי הקבוצה שיוכרעו לטובת הקבוצה. טענות המבקשים אינן במקומן ואין
מקום לקביעת חברי הקבוצה בדרך בה המבקשים טוענים וכי היה על המבקשים
להוכיח כי יש סיכוי שהתובענה תוכרע לטובת הקבוצה ולא כך פני הדברים.
- לטענת המשיבה הבקשה אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת. שכן,
מדובר בצורך לבחון את כלל הכנסות הנישומים העולות על סך של 800 אלף
שקלים. לבירור זכאותו של חברי הקבוצה יהיה צורך בבדיקה פרטנית של כל אחד
בנפרד. בפסיקה נקבע כי אין מקום לבירור אינדיבידואלי שכזה (וראו בקשר לכך
את ההפניות שבסעיפים 125-128 לתגובת המשיבה).
- לטענת המשיבה מדובר במחלוקת אשר על פי טיבה וסכומה מצדיקה כי כל אחד
מחברי הקבוצה יעשה זאת באופן פרטני ולא באמצעות תובענה ייצוגית.
- המשיבה גם טוענת כי ב"כ המבקשים לא עומד בתנאי הייצוג הקבועים בחוק
התובענות הייצוגיות כמי שראוי לייצג את המבקשים וזאת לאור עמדתו בוועדת
הכספים של הכנסת משנת 2011.

27. לאור כל האמור, המשיבה טוענת כי דין הבקשה לדחייה.

דיון והכרעה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1 28. לגבי עילות התביעה האישיות של המבקשים, אין אלא להפנות לפסק דיני בע"מ
- 2 9173-04-19 שניתן כאמור ביום 17.1.22. עיקרי הכרעות פסק הדין הנ"ל יובאו להלן
- 3 ויש לראות בפסק הדין הנ"ל חלק בלתי נפרד מההכרעה בבקשה דנן.
- 4
- 5 29. המדובר בכך כי בין הצדדים ישנה מחלוקת פרשנית בנוגע להוראות סעיף 121ב
- 6 לפקודה. מדובר בסעיף שנחקק בשנת 2012 אשר כולל מס מיוחד על רקע גירעון
- 7 תקציבי והשפעות המשבר בכלכלה העולמית ותכליתו הייתה הטלת מס מיוחד על
- 8 הכנסות גבוהות. מדובר בסעיף אשר היה חלק מהצעת חוק ממשלתית כוללת
- 9 בעקבות עבודתה של ועדת טרכטנברג (הוועדה לשינוי כלכלי חברתי), שמטרתה
- 10 הייתה צמצום הגירעון ועמידה ביעדים פיסקליים ושמירת היציבות הכלכלית של
- 11 המדינה (המלצותיה אומצו על-ידי הממשלה במסגרת החלטה מספר 3756, מיום
- 12 9.10.11).
- 13
- 14 30. במסגרת טענותיה בהליך הערעור הפנתה המשיבה לפסק הדין שניתן על-ידי כב'
- 15 השופט מגן אלטוביה בע"מ (ת"א) 13328-11-19 שפונט נ' פקיד שומה תל-אביב 4
- 16 (28.7.21). יש לומר כי לאחר שבחנתי את פסיקתו של כב' השופט אלטוביה בפס"ד
- 17 שפונט, מצאתי לקבוע כי מדובר בפסיקה העוסקת בנושא זהה לענייננו וכי לא היה
- 18 מקום למתן פסק דין סותר במסגרת הליכים אלה.
- 19
- 20 31. יש לציין כי בתחילה, ביקשו המבקשים לאחד בין התובענה הייצוגית לבין ערעור
- 21 המיסים אך חזרו בהם מבקשתם. מצאתי לנכון ליתן להם מבוקשם וזאת לאור
- 22 העובדה כי דנתי הן בתיק דנן והן בערעור המיסים, כך שלא היה חשש ממתן פסק
- 23 דין סותר.
- 24
- 25 32. במסגרת דיון שהתקיים (ביום 9.9.21) בתיק דנן טען ב"כ המבקשים כך (פרוטוקול
- 26 ע' 2, ש' 3-6): "לשאלת בית המשפט, בכל הזהירות המתבקשת כפי שהטענות
- 27 מוצגות בפס"ד של כב' השופט אלטוביה הרוב המוחלט של הטענות שלנו לא באה
- 28 זכרם ולו ברמז בפסק הדין. אנו סבורים שבפי המבקשים טענות טובות שלא זכו
- 29 לדיון בפסק הדין של בית המשפט המחוזי בתל אביב".
- 30
- 31 33. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים במסגרת ערעור המיסים הנ"ל ובחינתם אל מול
- 32 פס"ד שפונט באתי למסקנה כי בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופט
- 33 אלטוביה) אימץ את עמדתה של המשיבה במרבית העניינים שבמחלוקת בין
- 34 הצדדים. יתרה מכך, הגעתי למסקנה כי בחינת טענות הצדדים בענייננו לא מביאה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 19-09-23894 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 אותי למסקנה שונה ממסקנתו של בית המשפט המחוזי בעניין שפונט.
2
3 34. הסעיף הרלבנטי בפקודה שבמחלוקת בעניינינו קובע כך (ההדגשות אינן במקור):
4
5 "121ב. (א) יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 640,000 שקלים
6 חדשים, יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על 640,000 שקלים
7 חדשים (בסעיף זה – הכנסה החייבת במס נוסף), בשיעור של 3%.
8 (ב) על הכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות.
9 (ג) הוראות סעיף זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק.
10 (ד) הוראות סעיף 8(ג) יחולו לגבי ההכנסות הקבועות בו, בחישוב ההכנסה החייבת
11 לעניין סעיף זה.
12 (ה) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" – הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 וכמשמעותה
13 בסעיף 89, למעט סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו
14 בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, ולרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין,
15 ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק האמור – רק אם
16 שווי מכירתה עולה על 4 מיליון שקלים חדשים והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל
17 דין; הסכום האמור יתואם בהתאם להוראות סעיף 9(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין,
18 ולעניין זה יהיה המדד הבסיסי כאמור באותו סעיף המדד שפורסם ביום ד' בשבט
19 התשע"ג (15 בינואר 2013).".
20
21 35. המחלוקת העיקרית בעניינינו נוגעת לאופן ניסוחו של סעיף 121ב לפקודה והשאלה
22 האם מדובר בדבר חקיקה היוצר הסדר שלם בנוגע להטלת מס יסף על הרווחים
23 שהתקבלו בשנת מס מסוימת או שניתן לפרוס את התשלום בגין מס היסף כפי
24 שפורסים רווחי הון. בעניין זה קבע כב' השופט מ' אלטוביה כך (ובחרתי להביא את
25 דבריו באופן מלא בעניין זה לאור זהות הפלוגתא בעניין זה) ודבריו יפים לעניינינו
26 ממש:
27
28 "הנה כי כן, מן המקובץ עולה כי סעיף 121 ב' הוא מס מיוחד כעמדת המשיב במובדל
29 ממדרגת מס כטענת המערער. הסעיף מהווה מעשה חקיקה המבקש ליצור הסדר
30 שלם וייחודי הקובע מס נוסף על כלל הרווחים שהתקבלו בשנת המס למי שהכנסתו
31 החייבת באותה שנה מכלל המקורות עלתה על הסף הקבוע בסעיף. המחוקק נתן דעתו
32 לעניין קיומו של מנגנון פריסה בפקודה והורה במפורש כאמור בסעיף 121 ב' (ד), כי
33 לצורך חישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף 121 ב' ההכנסות המנויות בסעיף 8 (ג)



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

לפקודה שכותרתו "חלוקת הכנסות ליותר משנה אחת" נותרות ברות פריסה.
רוצה לומר, הגם שיש לחשב לצורך מס היסך את כל המקורות שיצרו הכנסה בשנת
המס שבה חל מס היסך, הכנסות שניתן ליחסן ליותר משנת מס אחת המנויות בסעיף
8(ג) (ובניהן הפרשי שכר או הפרשי קצבה, דמי פדיון חופשה, הכנסה מיגיעה
אישית שהיא מענק שהתקבל עקב פרישה או עקב מוות, סכום המתקבל עקב היוון
קיצבה (קיצבת שאירים, קיצבה מקופת גמל, קיצבה מהמוסד לביטוח לאומי, הכל
כקבוע בפקודה) ניתן ליחסן בשנים אחרות לצורך חישוב ההכנסה החייבת החבה,
אם חבה, במס יסף.

דומה שהותרת אפשרות הפריסה האמורה לפי סעיף 8(ג) לפקודה, קרי יחוס
ההכנסה לשנות מס שלא בשנת המס שבה חל מס היסף, בקשר עם הכנסות אילו,
היא בעלת גוון סוציאלי (עוד נעמוד להלן על צביונו הסוציאלי של סעיף זה כקביעת
בית המשפט העליון בעניין שבטון). פן סוציאלי זה מתיישב עם עמדת המשיב באשר
לתכלית מס היסף להוות 'מס על עשירים'. הגוון הסוציאלי עוד מחזק את עמדת
המשיב הטוען כי המחוקק נתן דעתו לפריסה ובחר במכוון להחילה רק לגבי ההכנסות
המנויות בסעיף 8(ג) לפקודה. משמעות הדבר שבאי אזכורו של סעיף 91(ה) קבע
המחוקק הסדר שלילי. אין המדובר בריק, בלקונה המצריכה למלאה בפרשנות
כעמדת המערער. המחוקק בחר בכל הכנסה אחרת שאינה מנויה בסעיף 8(ג) להעדיף
את תכלית הטלת מס נוסף על בלי הכנסות גבוהות "מס עשירים" על תכלית הביזור
ומיצוע ההכנסה שבפריסה (בין אם היא מהותית או טכנית כפי שיובהר בהמשך).".

36. סעיף 8(ג) לפקודה, שכותרתו היא "חלוקת הכנסה ליותר משנה אחת" קובע כך:

"(ג) לפי בקשת הנישום או יורשיו, יראו את ההכנסות שלהלן, לענין חישוב סכום
המס החל עליהן, כאילו נתקבלו כאמור לצידן:

(תיקון מס' 190) תשע"ב-2012

- (1) הפרשי שכר או הפרשי קצבה - בשנים שאליהן הם מתייחסים, אך לא יותר
משש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו; לעניין זה, "קצבה" - קצבה
המשתלמת מכוח הסדר פנסיה תקציבית כהגדרתו בסעיף 9(ו6), וכן קצבה כאמור
בפסקאות (2) עד (3א) להגדרה "הכנסה מיגיעה אישית" שבסעיף 1;
(2) דמי פדיון חופשה שקיבל עובד - בחלקים שנתיים שווים תוך תקופה שאינה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 19-09-23894 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

עולה על שש שנות מס המסתיימות בשנה שבה נתקבלו, אך לא יותר משנות עבודתו;
(תיקון מס' 142) תשס"ה-2004
(3) הכנסה מיגיעה אישית כאמור בפסקאות (5) או (6) להגדרתה שבסעיף 1 -
בחלקים שנתיים שווים בשנות העבודה שבשלהן משולם המענק או בתקופה שבה
נוצרה הזכות לקיצבה, לפי הענין, אך בלא יותר משש שנות המס המסתיימות בשנה
שבה נתקבלו המענק או היוון הקיצבה; אולם רשאי המנהל, אם נתבקש על כך,
להתיר חלוקה לתקופה אחרת לרבות לשנים הבאות, בתנאים שיקבע, לרבות תשלום
מקדמה".

37. בחינת סעיף 8(ג) יחד עם קביעתו של כב' השופט אלטוביה הביאה אותי למסקנה כי
פרשנותו לעניין זה מקובלת עליי ויש בה בכדי להביא לדחיית עמדת המבקשים בנוגע
לתכלית החקיקה ואפשרויות הפריסה הקבועות בה. מקובלת עליי הקביעה כי
אפשרויות הפריסה הקבועות בסעיף 8(ג) הן בעלות מאפיינים סוציאליים מובהקים
ולכן המחוקק בחר לאפשר את פריסתם. עוד מקובלת עליי הקביעה כי אין בסעיף
121ב לפקודה לקונה כלשהי המצריכה למלאה בפרשנותו של בית המשפט. אין
בטענות המבקשים בעניין זה בכדי לשכנע כי מדובר בסעיף המצריך פרשנות מיוחדת
אלא כי מדובר בדבר חקיקה שלם, דבר דבור על אופניו (וראו: ע"א 8958/07 וע"א
8960/07 פקיד שומה תל אביב-יפו 5 נ' שבטון ואח' (18.8.11)).

38. ממשיך וקובע כב' השופט מ' אלטוביה כך (והדברים יפים לענייננו ממש):

"סעיף 121 ב' לשונו ברורה. אין לפרשן אלא לקרא את הסעיף כדי להבין כי כעמדת
המשיב, המדובר במעשה חקיקה שלם. כוונת המחוקק עולה מתוך הסעיף הטלת
מס נוסף "על עשירים" כלשון חברי וועדת הכספים. העדר הפניה לסעיף 91(ה) אינו
השמטה שבטעות אלא אמירה שבשתיקה כי הפריסה שתותר לצורך חישוב ההכנסה
החייבת החבה במס הנוסף – מי היסף, היא לגבי הכנסה בעלת גוון סוציאלי המנויה
בסעיף 8(ג) ולא הכנסה הונית. המחוקק כעולה גם מההיסטוריה החקיקתית והרקע
שממנו נבע מעשה החקיקה של הטלת מס יסף, ביקש למסות הכנסות גבוהות שאינן
בעלות גוון סוציאלי.

זאת ועוד, סעיף 19(ה) נוקט במלים "כאילו נבע" הרווח בשנות המס שבפריסה אבל
אין הוא מסית את מועד ההתעשרות, מועד מימוש הנכס היוצר רווח הון. אם כך, הגם
שאין מניעה לערוך פריסה לצרכי חישוב שיעור מס רווח ההון החל על אותו רווח, עצם



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 החיוב במס היסוף יחושב על מלוא ההכנסה החייבת שהתקבלה בשנת המס 2013 מכל
2 המקורות לרבות רווח הון. כך מלשון הברורה של סעיף 121 ב' . רוצה לומר שאף
3 אם נקבל את פרשנות המערער באשר לתחולת הפריסה הטכנית אין הדבר פוטר את
4 המערער מייחוס מלא הרווח שנת 2013 לצורך מס היסוף. זאת משדחינו את עמדת
5 המערער כי מס היסוף הוא למעשה מזדגת מס נוספת. פרשנות שאינה מתיישבת עם
6 ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 121 ב' ולשון ואף עם מיקומו בפקודת המס".

7
8 39. בחינת פסק הדין בעניין שפונט מביאה למסקנה כי בית המשפט המחוזי בתל אביב
9 אימץ את עמדת המשיבה באופן מלא. יש בקביעותיו בכדי לאיין את טענות
10 המבקשים בענייננו הן בעניין תכלית החוק ופרשנותו בקשר לפריסה והן לגבי
11 פרשנותו המילולית והצורך, לו טענו המבקשים, בפרשנותו של בית המשפט לעניין
12 פרשנותו המילולית. יש לציין כי המחלוקת המשפטית, כפי שהוגדרה בענייננו, זהה
13 למחלוקת שעלתה במסגרת פסק הדין שפונט כפי שהובא לעיל.

14
15 40. בחינת תכלית החוק לעניין החרגת סעיף 8(ג) לפקודה באמצעות הדיונים שהתקיימו
16 בוועדת הכספים של הכנסת מביאה גם כן למסקנה זו. בוועדת הכספים התקיימו
17 שני דיונים, בימים עוקבים, אשר במסגרתם הדברים עלו באופן ברור ותומכים גם
18 כן בעמדת המשיבה.

19
20 41. ביום 5.8.12 התקיים דיון בוועדת הכספים (פרוטוקול מס' 1181) אשר במסגרתו עלו
21 הדברים הבאים (ע' 20):

22
23 "היו"ר משה גפני:

24 לא, אני מוכר את זה כעבור שנה. למה אתה אומר לי לא? אתה לא מקשיב למה שאני
25 אומר, הוא מכר את זה כעבור שנה. הבן קנה להם דירה, היה להם כסף שהם חסכו
26 כל החיים ושילמו על זה מס הכנסה, הוא קנה להם דירה, הוא אמר, 'שיהיה לכם פה
27 נכס, אני יודע מה יקרה איתכם בעוד...?', בן מסור. כעבור שנה הם נפלו למשכב והם
28 צריכים עכשיו סיעודי או צריכים דיור מוגן, לא נפלו למשכב, וכדי לשלם את זה הוא
29 היה צריך למכור את הדירה השנייה. אז עכשיו הוא ישלם מס יסף? הוא עבד כל
30 השנים, הוא עבד כל החיים שלו. בפעם הקודמת, בסבב הקודם, דיברנו שתהיה
31 פריסה, שזה ייקרא כאילו זה נפרס על פני כמה שנים. אם אתם מסכימים לזה, אז



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 מסכימים. אז בסדר, אז אנחנו צריכים לעשות את זה גם על חשבון בבנק, דרך אגב,
2 אחרת הולכים למדרגת מס נוספת. בזה לא נוותר, פה אני לא אהיה קוני למל כמו
3 שהייתי בדברים אחרים.
4 ערן יעקב:
5 אז אתה מבקש פריסה, או אפשרות אחרת - -
6 היו"ר משה גפני:
7 אני מבקש פתרון, תציע כל פתרון. אני לא אצביע, לא אתן לאף אחד מחברי הוועדה,
8 אני אסביר לכולם שזה לא מס על עשירים. זה יכול לקרות, אתה מתכוון לעשירים
9 ובסוף זה יכול ליפול על מישהו שזה יכול להיות אחד מההורים שלנו.
10 ...
11 היו"ר משה גפני:
12 בפעם הקודמת הוצע שתהיה פריסה לכמה שנים ושזה לא ייקרא כאילו בשנה אחת
13 מכרו את זה".
14
15 ובהמשך לכך בע' 30 ואילך:
16 "שגית אפיק:
17 לא, אבל אם נאפשר לעשות את הפריסה במס היסף, זה יפתור את הבעיה.
18 היו"ר משה גפני:
19 אנחנו צריכים לצאת מהעניין הזה, אנחנו רוצים לאשר את מס היסף, אבל אנחנו
20 רוצים שאנשים לא ייפגעו. יש כמה אופנים שאנשים לא ייפגעו, האופן הכי קל
21 מבחינתנו, שאני מניח שאתם לא תסכימו זה להחריג את כל אלה, על פיזיונים למשל
22 לא, לא ייכנס לתוך החשבון של מס יסף. אני מבין שאתם לא תסכימו לזה.
23 ערן יעקב:
24 מי שמקבל מיליון שקל לחודש, גם לא ישלם?
25 היו"ר משה גפני:
26 לכן אני מציע את מה שהצענו בפעם הקודמת. אני מציע שכמו שהצענו על דירה,
27 לפרוס את זה. זה הדבר הכי פשוט. אתם יכולים להגיד לא, אבל אז אין מס יסף.
28 ציון פיניאן:
29 זה נהנה וזה לא חסר. זה הדבר הכי טוב.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 היו"ר משה גפני:
2 הרי יבוא אליי זה מהטלוויזיה, אני לא רוצה להגיד את שמו, והוא יגיד, 'אני מקבל
3 פיצויים, אני לא איש עשיר', מה אני אענה לו? אנחנו הוועדה שמבקשת כל הזמן
4 להטיל מס על העשירים. מה אתם מציעים שנעשה? אנחנו מבקשים, כמו בפעם
5 הקודמת, שתהיה פריסה, אחרת שוב ייפול מס היסף, למה זה מפריע? אדוני
6 המנכ"ל, אתה אמרת שמדובר על פריסה, בבקשה, אני לוקח את זה. פריסה.

7 ...
8 דורון כהן:
9 יש הבדל בין פריסה מהותית וטכנית. עופר דיבר על פריסה מהותית. עזוב את עופר,
10 אני מדבר. פריסה, אחרת מה אתה מציע? אצלכם המילה 'לא' היא מילה קבועה, מה
11 זה לא? תציעו.

12 דורון כהן:
13 אנחנו נבדוק את זה. אתה תקבל תשובה היום".

14
15 42. מהדיון שהתקיים ב-5.8.12 עולה כי לא הייתה הסכמה במסגרת ועדת הכספים
16 לעניין הפריסה. יחד עם זאת, בהמשך לכך, ביום 6.8.12 התקיים דיון המשך בוועדת
17 הכספים (פרוטוקול מס' 1182) אשר במסגרתו עלו הדברים הבאים (ע' 18):
18 "שגית אפיק:

19 עוד עניין שעלה אתמול, זה הנושא של משיכת כספי פנסיה. לגבי העניין הזה נמצא
20 פתרון וזה מתן האפשרות לפרוס באופן טכני את הכספים האלה. באופן מהותי, אם
21 הוא יבקש את זה, אבל לצורך מס יסף זה יהיה באופן טכני, יראו את זה כאילו זה
22 נפרס שש שנים אחורה או שש שנים קדימה. יש אפשרות גם קדימה".

23
24 ובהמשך לכך (ע' 19):
25 "שגית אפיק:

26 אני אסביר את זה שוב. עלתה השאלה מה קורה לגבי משיכת קופות גמל, משיכת
27 כספי פנסיה, פיצויי פיטורים, שאז אתה מקבל סכום גבוה בבת אחת, האם הוא
28 ייחשב לצורך ה-800 אלף, כשאנחנו באים לבחון האם אתה צריך לשלם מס יסף.
29 הפתרון שניתן כאן בהסכמה הוא מתן האפשרות לאדם לפרוס את הכסף שהוא מקבל



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

כאילו הוא קיבל אותו במשך שש שנות מס קודם לקבלת הכסף ואז, כאשר הוא מתפרס, הוא לא יגיע בשנה מסוימת כל כך מהר ל-800 אלף שקלים. אנחנו נחיל את זה במס יסף. האפשרות הזאת באמת קיימת, היא נחקקה לאחרונה לגבי קצבה אבל הסיכום הוא שנחיל את זה לגבי מס היסף".

43. בהמשך לאמור, התייחס יו"ר וועדת הכספים דאז, חה"כ משה גפני להצעת החוק כך (ע' 20):

"היו"ר משה גפני:

אני לא הולך עכשיו נגד ראש הממשלה ולא נגד שר האוצר. היום לא. אולי בשבוע הבא כן. הם לא רוצים. אני יכול להסביר באריכות מה העמדה שלהם בעניין הזה וגם במס החברות. אני יכול להסביר את העמדה שלהם אבל אני לא רוצה להיכנס לזה. אני לא שם עכשיו. הם באים ואומרים אלטרנטיבה והם מתעקשים על זה עכשיו, הפקידים החשובים והם יותר חשובים ממני. הם אומרים שהם לא מסכימים שמש היסף יהיה רק על עבודה אלא שיהיה על רווח כללי. אלה דירות, אלה פיצויים, רווח הון וכל הדברים האחרים. זאת הטענה שלהם ולכן מס היסף חל על עשירים. יש דברים לגביהם זה באמת לא רציני. למשל לגבי דירות, זה לא רציני. אני לא אחזור על מה שאומר ערן יעקב, שאומר שהוא אמר אחרת, אבל זה גם לא חשוב. נאמר שהוא לא אמר אחרת או נאמר שמה שאמר עופר זה בדיוק המצב. היה שלב שהם כמעט הסכימו, אבל אני חזרתי בי. הם אמרו שזה לא יחול בכלל על דירות. לא זאת כוונת מס היסף אלא מס היסף הוא משהו אחר לחלוטין. מס היסף הוא על עבודה, על רווח הון, על כספים רבים שאדם מרוויח בתוך שנה אחת. הדירות לא משחקות כאן תפקיד מרכזי אבל עשיתי חשבון, דווקא בגלל מה שאמרת, שצריך שיהיה כאן שמסמל שאנחנו הולכים לכיוון של העשירים. לא יכול להיות שעל דירה של 16 מיליון שקלים, 15 מיליון שקלים וחצי, לא יהיה עליה מס יסף. לכן חזרתי בי מלהוציא את הדירות בכלל, אפילו שאתה צודק".

עכשיו אני מבקש מהחברים. אנחנו הולכים להיום ביום קצת משוגע. אני מתנצל מראש על סדר היום של היום. התהליך הוא כזה: אנחנו מיצינו את הדיונים. אני עוד הולך לדבר אתם אבל אני עוד לא יודע מה יהיה. עכשיו אני ממתין לראות האם מליאת



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 הכנסת מאשרת את החוק הזה בקריאה ראשונה. אם היא לא מאשרת, אנחנו נוסעים
2 הביתה ואני אוכל ללמוד קצת תורה. אם היא מאשרת, אנחנו חוזרים לכאן. אני צריך
3 גם להביא למליאת הכנסת את המע"מ שאישרנו בשבוע שעבר וגם על זה צריכה
4 להיות הצבעת המליאה. אם זה מאושר וזה חוזר לכאן, אנחנו מתחילים את סעיפי
5 החוק אחד לאחד כמו שמנוסח לאור הדיונים שהתקיימו כאן".

6
7 44. מהדברים האמורים עולה באופן ברור כי תכלית החוק הייתה לפרוס אך ורק את מה
8 שנכלל במסגרת סעיף 8(ג) לפקודה ולא יותר מכך. ברור עוד יותר כי אין מדובר
9 בלקונה חקיקתית אלא בהסדר שלם אשר נדון באריכות במסגרת דיוני וועדת
10 הכספים ובסופם נחקק מה שנחקק תוך קבלה ברורה של מה ניתן לפרוס ומה לא.
11 לאור האמור, טענות המבקשים לגבי תכלית החקיקה דינן להידחות.

12
13 45. בהמשך לכך, גם בקשר לטענות המבקשים כי עסקינן במדרגת מס נוספת ולא במס
14 מיוחד, עסקה וועדת הכספים במסגרת אותה ישיבה. כך למשל התייחס לנושא זה
15 יו"ר וועדת הכספים דאז, חה"כ משה גפני (ע' 13 לפרוטוקול):

16
17 "היו"ר משה גפני:
18 לא, זה לא מס שפתיים. להפך. היא אומרת שצריך להוריד את זה אפילו ל-500 אלף
19 שקלים שזה גם הרבה כסף אבל האדם שהרוויח את הסכומים האלה שילם מס. הוא
20 שילם מס על רווח הון, הוא שילם מס על עבודה. בא מס יסף ואומר שחוף ממה
21 ששילמת, עכשיו, אם אתה מגיע לסכום הזה, סימן שאתה איש עשיר מאוד ותתרום
22 לעניין. במקום להעלות לו את מס ההכנסה שמשרד האוצר לא רוצה להעלות מ-48
23 אחוזים ל-50 אחוזים מכיוון שזאת אמרתו המפורסמת של משה נסים שרוב שכרו של
24 האדם יישאר אצלו והם לא רוצים להגיע לחמישים אחוזים".

25
26 והדברים עלו פעם נוספת (ע' 20), כך :
27 "אבישי ברוורמן:

28 אני מבין. אנחנו רוצים מס יסף, כולם כאן רוצים מס יסף, אנחנו רוצים שבמידת
29 האפשר הוא יהיה פשוט אבל שיביא כסף ולא כל כך קצת אלא הרבה. לפעמים חלק
30 מהסרבול הזה כמו שהוא אמר, אתה מקבל סכום כל כך נמוך שלא שווה את הסרבול



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

וּאִז אֲוִלִי כְּדֹאִי לְהַעֲלוֹת שִׁיעוּר אוֹ דְּבָרִים אַחֲרִים. זֹאת הַשְּׁאֵלָה שְׁלִי. לְהַשִּׁיג סָכּוּם
מִסּוּיִם, הָאֵם הַשֹּׁכֵר יוֹצֵא בַּהֲפָסְדוֹ.

הִיו"ר מִשֶּׁה גַּפְנִי:

אֲנִי מְשִׁיב לְךָ. הַשְּׁאֵלָה שֶׁלְךָ הִיא בַּמְקוֹמָה. הַנוֹשֵׂא שֶׁל מִסֵּי בְּעִיקְרוֹ, אֲנַחְנוּ הַצַּעֲנוּ
מַלְכַתְחִילָה שִׁיעוּזְבוּ אֶת מִסֵּי הַיִּסְף וְשִׁיעוּשׁ מִדְּרָגָה נֹסֶפֶת לְעִשְׂרִים אֲבָל הֵם לֹא
מִסְכִּימִים".

46. מִהַדְּבָרִים הַנִּי"ל עוֹלָה בְּבִירוּר כִּי הַמְּחֻקֵּק לֹא בִיקֵשׁ לְקַבֹּעַ מִדְּרָגַת מִסֵּי נֹסֶפֶת אֲלֵא
לְקַבֹּעַ מִסֵּי מִיּוֹחַד, אֲשֶׁר יִחוּל עַל כָּלֵל הַרוּוּחִים שֶׁל הַנִּישׁוּם בְּאוֹתָהּ הַשָּׁנָה. לְאוּר
הָאִמּוֹר, יֵשׁ מְקוֹם לְדַחּוֹת אֶת טַעֲנוֹת הַמְּבַקְשִׁים גַּם בְּנוֹגַע לְעִנְיָן זֶה.

47. הַמְּבַקְשִׁים טַעְנוּ גַּם לְגַבִּי הַשְּׁלֻכּוֹת שֶׁל דְּבָרֵי חֻקִּיקָה אֲשֶׁר יֵשׁ בָּהֶם חוֹסֵר בַּהִירוֹת (וּרְאוּ
בִקְשֵׁר לְכַךְ סְעִיפִים 22-25 לְעִיל). עִנְיָן זֶה לֹא נִדוֹן בַּמִּסְגֶּרֶת פֶּסֶק הַדִּין שְׁפוֹנֵט וּמִצְאָתִי
כִּי הִיָּה מְקוֹם לְקַבֹּעַ לְגַבִּי אֶת מָה שֶׁנִּקְבַּע בַּמִּסְגֶּרֶת פֶּסֶק הַדִּין הַנִּי"ל. בַּמִּסְגֶּרֶת
סִיכּוּמִיָּהם טַעְנוּ הַמְּבַקְשִׁים כִּי יֵשׁ לִיִּישׁם בְּעִנְיָנֵנוּ אֶת קְבִיעַת בִּיהַמִּי"ש הַעֲלִיּוֹן שְׁנִיתָן
בַּמִּסְגֶּרֶת פֶּסֶק הַדִּין בַּע"א 9817-17 מִנְהַל מִיִּסּוּי מְקַרְקַעִין תֵּל אֲבִיב נ' מִיִּטַל אֲבִיבִי
רִי"ך (21.2.21) בּוֹ נִקְבַּע כֹּךְ :

"34. כְּפִי שְׁפִירָטָתִי לְעִיל, אַחַת הַדְּרִישׁוֹת מַחֲקִיקַת מִסֵּי "טוֹבָה", הִינָּה כִּי תִהְיֶה
בַּהִירָה, בְּרוּרָה וְחַד מְשַׁמְעִית, זֹאת עַל מִנַּת לְתַת יִצִּיבוֹת וּדְאוֹת לְנִישׁוּם וּלְרִשׁוֹת, מָה
שֶׁכָּל כֹּךְ חִיוִּנִי לְהַצְלַחַת הַפְּעִילוֹת הַכִּלְכִּלִּית וְלִנְהִיּוֹל נִכּוֹן שֶׁל מִשְׁק הַמִּדִּינָה. אִינְטֵרֶס
זֶה הִינּוּ מְשׁוֹתֵף הֵן לְנִישׁוּמִים וְהֵן לְמִדִּינָה, וְהוּא מְשַׁרֵּת גַּם תּוֹעֲלוֹת אַחֲרוֹת הַנּוֹבְעוֹת
מִבַּהִירוֹת מְשַׁפְּטִית, כְּגוֹן: חִיסּוֹן בַּעֲלוּיוֹת שֶׁל הַתְּדִינּוֹת וְזִמְנֵי שִׁיפּוּטִי וְהַפְּחַתָּה הָעוֹמֵס
עַל גּוֹרְמֵי הַמִּינְהַל וְעַל מַעֲרַכַּת הַמִּשְׁפָּט. כְּדִי לְהַגְשִׁים מִטְרָה זֹה, הָרִי שְׁעַל בֵּית הַמִּשְׁפָּט
לְשִׁאוֹף כִּי פְרִשְׁנוֹתוֹ תִּבְיֵא לֹא רַק לְהַסְרַת אִי-הַבְּהִירוֹת הַמְּשַׁפְּטִית בַּמְקָרָה הָעוֹמֵד
לְפָנָיו, אֲלֵא כִּי פְרִשְׁנוֹתוֹ תִּסְיֵיעַ גַּם לְקַדֵּם אֶת הַבְּהִירוֹת הַמְּשַׁפְּטִית שֶׁל כָּלֵל חֻקִּיקַת
הַמִּסֵּי בַּמִּשְׁפָּטִנוּ. בְּשֶׁל כֹּךְ, מוֹטֵל עַל בֵּית הַמִּשְׁפָּט לְקַבֹּעַ כָּלֵלִי פְרִשְׁנוֹת שִׁתְּמַרְצוּ אֶת
מִי שֶׁבְּכוּחוֹ לְהַשְׁפִּיעַ עַל חֻקִּיקַת הַמִּסֵּי כְּדִי שִׁיפַּעַל בְּכָל כּוֹחוֹ עַל מִנַּת לְחוֹקֵק חֻקִּיקַת מִסֵּי
בַּהִירָה וּבְרוּרָה וְלִשְׁם הַסְרַת כָּל אִי בַּהִירוֹת הַמִּתְעוֹרֶרֶת בַּחֻקִּיקַת הַמִּסֵּי הַקִּיִּימָת.

35. עַל כֵּן, כֹּאֲשֶׁר מְדוּבָר בַּחֻקִּיקָה שֶׁהַתְּבַסָּסָה עַל הַצַּעַת חוֹק מִמְשַׁלְתִּית וְלוֹוֹתָהּ לְכָל
אוֹרְכָה עַל יְדֵי גּוֹרְמֵי הַמְּקַצּוֹעַ בְּרִשְׁוֹת הַמִּיִּסִּים, הָרִי שֶׁבְּמְקוֹם בּוֹ חֻקִּיקָה כְּזוֹ נִתּוֹנָה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 לפירושים שונים – יש להעדיף את הפרשנות המנוגדת לפרשנות המוצגת על ידי נציגי
2 הממשלה בעת שההליך נדון. כלל זה, לא רק שיתמרץ את גורמי המקצוע ברשות
3 המיסים לוודא, ככל האפשר, כי החקיקה המובאת לכנסת על ידי הממשלה תהיה
4 בהירה, נהירה וחד משמעית, אלא גם יתמרץ אותם לתקן חקיקה שנראתה בהירה
5 ונהירה בשעתה, אך לימים התעוררה לגביה אי בהירות בעת יישומה".

6
7 מאידך, המשיבה טענה כי החקיקה בעניין הפריסה היא ברורה ובהירה וכי טענות
8 המבקשים כי מדובר בדבר חקיקה שניתן לפרשנויות שונות מוטעית ולא נכונה.
9 המשיבה פירטה באופן נרחב את דברי החקיקה שהביאו לניסוח סעיף 121ב לפקודה
10 הן בדבר פרשנותו המילולית והן בדבר פרשנותו התכליתית סובייקטיבית וטענה כי
11 מדובר בדבר חקיקה ברור ובהיר.

12
13 49. לאחר עיון בטענות הצדדים מצאתי לנכון לקבוע כי סעיף 121ב לפקודה היינו סעיף
14 ברור וקוהרנטי ואין בו מקום לפרשנויות שונות לגביו כפי שטענו המבקשים. מדובר
15 בסעיף חוק אשר כבר נקבע לגביו כי מדובר בסעיף שלם וייחודי אשר קובע מס מיוחד
16 על כל ההכנסות החייבות של הנישום. יתרה מכך, אין מדובר בהסדר שלילי ואין
17 בסעיף חוסר בהירות כלשהי. כשהמחוקק רצה בכך, הוא מצא לנכון להחריג הכנסות
18 מסוימות (וראה בקשר לכך את ההכנסות הסוציאליות הקבועות בסעיף 8(ג) ואת
19 שנקבע לגביהם במסגרת פס"ד שפונט).

20
21 50. בקשר לכך, קבעתי כי דין טענות המבקשים להידחות וכן כי צדקה המשיבה בכך
22 שהיא מפנה לע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ (26.1.20) אשר
23 במסגרתו נקבע כי במקרה בו לשון החוק ברורה, ניתן לסיים את מלאכת הפרשנות
24 בלשון החוק. כמו כן, המשיבה צדקה כי בחינת לשון החוק בענייננו מביאה למסקנה
25 כי היא אינה אוצרת בתוכה פרשנויות אחרות ולעמדת המבקשים אין עיגון לשוני
26 בהוראות סעיף 121ב לפקודה ואף לא הייתה חוסר בהירות לה טענו המבקשים
27 במסגרת טיעוניהם. בהמשך לכך, פסקתי כי יש מקום לקבוע שמדובר בהסדר
28 חקיקתי מלא וסדור שאין מקומו בדברי החקיקה אליהם מתייחס פס"ד אביב רייך,
29 אליו הפנו המבקשים במסגרת טיעוניהם.

30
31 51. לאור כל האמור, נדחה ערעור המיסים שהגישו המבקשים בפסק הדין שניתן בערעור
32 המס האישי (ע"מ 9173-04-19). בהמשך לאמור, אבחן את טענות הצדדים לעניין
33 התובענה הייצוגית.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

- 1
- 2 52. דיון בבקשה לאישור תובענה כייצוגית הוא שלב מקדמי לדיון בתובענה לגופה.
- 3 מדובר בהליך מקדמי ונקבע כי מספיק שבית המשפט ישתכנע, במידת סבירות
- 4 ראויה, כי המבקשים ממלאים לכאורה את דרישות סעיפי חוק תובענות ייצוגיות.
- 5 על בית המשפט הבוחן את טענות הצדדים בשלב זה לפעול בזהירות מרובה וליתן
- 6 את האישור רק בבקשות העונות על כל התנאים שבחוק תובענות ייצוגיות. זאת, על
- 7 מנת שלא ליתן אישור לתובענות סרק ייצוגיות שאין מקומם להתברר ככאלה (וראו
- 8 בקשר לכך: ע"א 2967/95 מגן וקשת בע"מ נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, פ"ד נא (2)
- 9 329, 312 (1997) ורע"א 6567/97 בזק נ' גת, פ"ד נ"ב (ד) 713 (1998) ואח').
- 10
- 11 53. לאור האמור, יש לבחון את הוראות חוק תובענות ייצוגיות בהתאם לקריטריונים
- 12 הקבועים בחוק זה ובתוספת באופן קפדני.
- 13
- 14 54. להלן יובאו הוראות חוק תובענות ייצוגיות הרלבנטיות לענייננו, הקובעות כך:
- 15 סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות:
- 16 **"לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע**
- 17 **בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית...".**
- 18
- 19 סעיף 4(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות:
- 20 **"אדם שיש לו עילה בתביעה או בענין כאמור בסעיף 3(א), המעוררת שאלות מהותיות**
- 21 **של עובדה או משפט המשותפות לכלל החברים הנמנים עם קבוצת בני אדם – בשם**
- 22 **אותה קבוצה".**
- 23
- 24 סעיף 8(א) לחוק תובענות ייצוגיות:
- 25 **"(א) בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא שהתקיימו כל אלה:**
- 26 **(1) התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי**
- 27 **הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה;**
- 28 **(2) תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין;**
- 29 **(3) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך הולמת;**
- 30 **הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על החלטה בענין זה;**
- 31 **(4) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בתום לב".**
- 32
- 33 פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות:



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1 "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה
2 אחר..."

3
4 55. המשיבה טענה כי אין למבקשים עילת תביעה אישית וכי בהמשך לכך הם לא עומדים
5 בדרישה הבסיסית שבסעיף 4(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות. פסק הדין בערעור המס
6 הנ"ל מביאה למסקנה כי הצדק עם המשיבה. דחיית ערעור המס של המבקשים
7 מביא למסקנה כי אין להם עילת תביעה אישית במסגרת התובענה הייצוגית וזאת
8 כנדרש מהם בהתאם להוראות סעיף 4(א)(1) לחוק התובענות הייצוגיות. מסקנה זו
9 כשלעצמה מביאה לתוצאה כי דין הבקשה להידחות.

10
11 56. למרות האמור בנוגע לעילת התביעה האישית. אביא את הדברים הבאים.

12
13 57. בחינת הוראות סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות מביאה למסקנה כי נכון לאמץ את
14 עמדת המשיבה, כי גם מלכתחילה לא הוגשה הבקשה דנן בהתאם להוראות סעיף
15 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות. זאת משום שהמבקשים לא עמדו בשתי הוראותיו
16 המצטברות של פרט 11 לתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות. מדובר בסוגיה
17 שנבחנה והוכרעה בעבר על-ידי בית המשפט העליון בע"א 10/4345 איתמר מחלב -

18 רואה חשבון - חברה בפירוק מרצון נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

19 בישראל (20.11.2012) כך: "לפי סעיף 11 לתוספת השנייה לחוק, ניתן להגיש

20 בקשה לאישור תובענה ייצוגית בעניין: "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה

21 שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר" [ההדגשה אינה במקור - ס"ג].

22 עסקינן בשתי דרישות מצטברות שצריכות להתקיים כדי להיכנס תחת כנפו של

23 סעיף 11 לתוספת לחוק – הדרישה לקיום גבייה על ידי הרשות והדרישה כי גבייה

24 זו תעשה שלא כדין". בעניינו מדובר בכך שהמבקשים לא שילמו את סכומי מס

25 היסף שנדרש מהם ולכן בקשתם אינה עומדת בדרישת ה"גביה" ובדרישת פרט 11

26 לגבי "השבה". בנוסף לאמור, נקבע כי פעולותיה של המשיבה היו בהתאם להוראות

27 הדין ולכן, בקשתם אינה עומדת בדרישה השנייה שהיא התנהלות המנוגדת לדין.

28 דהיינו, המבקשים לא עמדו באף אחת מהדרישות המצטברות הנ"ל.

29
30 58. לאור האמור, יש לדחות את הבקשה גם משום שאינה עומדת בהוראות סעיף 3(א)

31 ופרט 11 לחוק תובענות ייצוגיות.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

59. בהתאם לסעיף 8(א) לחוק תובענות ייצוגיות, על מנת שתאושר הבקשה, על המבקשים להוכיח כי קיימת להם עילת תביעה אישית בתביעה וכי התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה וקיימת אפשרות סבירה שהשאלות שבמחלוקת תוכרענה בתובענה לטובת הקבוצה. בנוסף, עליהם להראות כי התביעה הייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת.
60. בענייננו כאמור, לא עלה בידי המבקשים להראות כי מתקיימים התנאים האמורים. ראשית, ראינו כי לא קיימת למבקשים עילת תביעה אישית, נוכח פסק הדין שניתן במסגרת ערעור המס האישי והעובדה שהמבקשים לא ביקשו השבה אלא פטור מתשלום וכי המשיבה פעלה בהתאם להוראות הדין. שנית, ראינו כי אין אפשרות סבירה כי השאלות שבמחלוקת תוכרענה לטובת הקבוצה.
61. בנוסף לאמור, במסגרת תגובתה טענה המשיבה כי התובענה הייצוגית נועדה למקרים בהם סכום התביעה של כל אחד מחברי הקבוצה הינו זעום, באופן שאינו מצדיק הגשת הליך נפרד על ידי כל אחד מהם ורק הליך ייצוגי מצדיק ניהול משפט. הסעד האישי לו טוענים המבקשים עומד בתובענה על סך של 149,034 שקלים. לכל הדעות, אין מדובר בסכום זעום. נישומים המחויבים בתשלום מס היסך צריכים לעבור את סף ההכנסות של 800 אלף שקלים בשנת המס הרלבנטית. סכום מס היסך הנגזר מהכנסות סף אלה הוא גבוה ביותר וחזקה כי נישום המחויב במס זה יפעל באופן אישי על מנת להגיע למס האמת ולא זקוק לתובענה ייצוגית על מנת לממש את זכויותיו.
62. בענייננו צודקת המשיבה כי נישום שחויב במס יסך הוא נישום אשר יש בכוחו להגיש השגה על קביעת פקיד השומה וכן ערעור מס פרטני. לפיכך, אין מקום לכריכת ענייניהם של כלל הנישומים החייבים במס יסך במסגרת הליך ייצוגי זה.
63. לאור האמור, יש לדחות את הבקשה גם משום שלפי טיבה וסכומה של המחלוקת על חברי הקבוצה לברר את ענייניהם בהליך פרטני.

סיכום



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני :

1

2 64. לאור כל האמור לעיל, הגעתי למסקנה, כפי שהוסבר לעיל, כי גביית מס היסף מן
3 המבקשים הייתה כדין ומשום כך לא מתקיימים התנאים שבסעיף 11 לתוספת
4 השנייה לחוק תובענות ייצוגיות (תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין
5 כמס).

6

7 65. עוד הגעתי למסקנה כי אין בידי המבקשים עילת תביעה אישית וכי לא ניתן ואין זה
8 נכון כי במסגרת התובענה הייצוגית ימצו את הברור לגבי כל נישום בקבוצה הנטענת
9 ואף הסכומים הנדונים גבוהים דיים בכדי שנישומים יפעלו באופן עצמאי כל אחד
10 כפי חכמתו, בהתאם להוראות הדין ומכאן המסקנה היא שהתובענה הייצוגית אינה
11 האמצעי היעיל והנכון להכרעה במחלוקת.

12

13 66. לאור התוצאה אליה הגעתי איני מוצה מקום לדון בטענת המשיבה ביחס לייצוג
14 הקבוצה. טענה זו מבוססת על דברי ב"כ המבקשים בדיון וועדת הכספים מיום
15 30.11.11 (אשר צוטטו בסעיף 142 לתגובת המשיבה) בעת שחבש את כובעו כמייצג
16 לשכת עורכי הדין בוועדה.

17

סוף דבר

18

19 67. לאור כל האמור לעיל, הבקשה לאישור התובענה כייצוגית – נדחית.

20

21 68. המבקשים יישאו בהוצאות המשיבה ובשכר טרחת עורך דינה בסך כולל של 25,000
22 ש"ח וזאת תוך 45 ימים מהיום. לאחר מכן, יתווספו לסכום החיוב הפרשי הצמדה
23 וריבית כחוק, עד למועד התשלום בפועל.

24

25 **המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.**

26

27 ניתן היום, ו' אדר ב' תשפ"ב, 09 מרץ 2022, בהעדר הצדדים.

28



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט אביגדור דורות

09 במרץ 2022

ת"צ 23894-09-19 גורביץ נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

ד"ר

אביגדור דורות, שופט

1
2