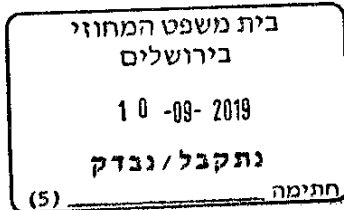


בית המשפט המחוזי בירושלים כשכתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
גורביץ ואח'י נ' מדינת ישראל - רשות המיסים
ת"צ 23894-09-19
סוג עניין: תובענה ייצוגית מנהלית
תאריך פתיחה: 10 ספטמבר 2019
רמת היסיון: פתוח לציבור

בבית המשפט המחוזי בירושלים
בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים



המבקשים:
1. אלכסנדר גורביץ' ת.ז. 304327547
2. מרינה גורביץ' ת.ז. 324409838
ע"י ב"כ עו"ד ממושרד זיו שרון ושות'
רח' ויצמן 2, תל אביב 6423902
טלפון: 03-6527724; פקס: 03-6527725

- נגד -

המשיבה:
מדינת ישראל - רשות המיסים
ע"י ב"כ מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)
מרח' מח"ל 7, מעלות דפנה, ירושלים 91493
טלפון: 02-5419555; פקס: 02-5419581

הסעד האישי לו עותרים המבקשים הינו בסך 149,034 ₪.

סכום זה הינו תוספת המס בהתאם לשומה לפי מיטב השפיטה לשנת המס 2013, שהוצאה למבקשים בה נקבע כי יש להחיל את סעיף 121ב לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א 1961 (להלן: "הפקודה") על מלוא רווח ההון ללא כל התחשבות באפשרות פריסתו בהתאם לסעיף 91(ה)(1) לפקודה.

בשלב זה סכום התביעה הכולל של כל חברי הקבוצה אינו ניתן להערכה וכל הנתונים בעניין מצויים אצל המשיבה.

בקשה לאישור תובענה ייצוגית

לפי חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006

בית המשפט הנכבד מתבקש בזאת לאשר את התובענה הייצוגית המצורפת לבקשה זו כתובענה ייצוגית, בהתאם להוראות חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: "החוק") ובהתאם לתקנות שהותקנו מכוחו.

(העתק כתב התובענה מצ"ב ומסומן "1א")

פתח דבר

1. עניינה של תובענה זו, הינה ביחס לגביית מס ביתר על ידי המשיבה המבוצעת באופן שיטתי ודרך קבע, זאת כאשר לעניין קביעת גובה תשלום מס יסף על הכנסות החייבות במיסוי רווחי הון או במס שבח (להלן: "הכנסות הונויות"), המשיבה מסרבת להתחשב באפשרות פריסת מס רווח ההון או מס השבח מכוח

- הוראות סעיף 91(ה)1 לפקודה או מכוח הוראות סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") (סעיף 91(ה)1) וסעיף 48א(ה) ייקראו להלן יחדיו: "סעיפי הפריסה", והכל כפי שיפורט בהרחבה להלן.
2. מאופן גביה זה של המשיבה נוצר נזק למבקשים ולמאות חברי הקבוצה, שכן תוצאתו הינו גביית מס יסף ביתר והעשרת קופתה של המשיבה בממון רב בניגוד לדין.
3. כל ההדגשות בציטוטים שיובאו להלן אינן במקור, אלא אם נאמר במפורש אחרת.

ואלו נימוקי הבקשה:

א. מבוא

4. בשנת 2012 פורסם החוק לצמצום הגירעון ולשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2012 אשר כלל את תיקון מס' 195 לפקודה במסגרתו התווסף לפקודה סעיף 121ב אשר הטיל מס חדש בשיעור 2% על כל הכנסתו החייבת של הנישום העולה על 800 אלף ₪ (להלן: "מס היסף").
5. במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), תשע"ז-2016 (להלן: "חוק ההתייעלות הכלכלית") הוחלט להגדיל את מס היסף ל-3% וכן במקביל להקטין את התקרה להחלת מס היסף לסך של 640 אלף ₪.
6. ביום 8.3.2016 פרסמה המשיבה את הוראת ביצוע מס' 9/15 "מס על הכנסות גבוהות על עפ"י סעיף 121ב לפקודה (תיקון 195 לפקודת מס הכנסה)" (להלן: "הוראת הביצוע"), לפיה מס היסף יוטל על הנישום בשנת המכירה, וההכנסה החייבת לעניין המס הנוסף תכלול את מלוא סכום ההכנסות ההוניות בשנת ביצוע העסקה, גם אם בוצעה פריסה של הרווח כאמור בסעיפי הפריסה – היינו מס היסף יחושב ללא כל התחשבות בפריסת ההכנסות ההוניות.
7. לטענת המבקשים, כפי שיורחב להלן, עמדה זו שגויה, שכן הינה בניגוד מובהק לתכלית העומדת הן בסיס הוראות סעיפי הפריסה והן בסיס החיוב במס יסף ויוצרת גביית מס ביתר מאלפי נישומים הזכאים לפריסת ההכנסות ההוניות למספר שנות מס.
8. כפי שיפורט להלן, תכליתם של הוראות הפריסה ביחס לרווחים הוניים (מס רווח הון ומס שבח מקרקעין), הייתה מניעת עיוות מס הנובע מ"אפקט הדחיסה" בו מטילים את המס בשנה בו נמכר הנכס, כאשר ברור כי הרווח נוצר בתקופה ארוכה יותר – במשך שנות האחזקה בנכס. המחוקק שהיה ער לעיוות זה, קבע בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין את הוראות הפריסה שנועדו לפרוס את הרווח על פני מספר שנים ובכך למנוע את עיוות המס של הטלת מס רווח הון או שבח בהתחשב בשנת המכירה בלבד.
9. רק לאחרונה בעניין טוונטי (ע"א 3012-18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח'. מיסים ל/ג 3 (ספטמבר, 2019)), עמד בית המשפט העליון על החשיבות הרבה של סעיפי הפריסה במניעת עיוותי המס.
10. דא עקא, הגם כי תכליתם והגיונם של סעיפי הפריסה נועדו למנוע את עיוותי המס ואת "אפקט הדחיסה", בהוראת הביצוע הנ"ל קבעה המשיבה באופן שגוי כי לצורך הטלת מס יסף אין להביא בחשבון את סעיפי הפריסה.
11. כפי שיפורט להלן, לפרשנות זו אין כל עיגון בהוראות החוק, בתכליתו או במטרת חקיקת מס היסף.

12. חוסר ההיגיון בפרשנות המשיבה עולה באופן ברור מתכליתו של מס היסוף שנועד להטיל מס על "בעלי הכנסות גבוהות". אולם, פעמים רבות הרווח ההוני קיים גם אצל נישומים מהמעמד הבינוני ואפילו הבינוני-גבוה, שלבטח אינם "בעלי הכנסות גבוהות" שקיבלו ירושה בדמות קרקע או נכס אחר, או שחסכו כספים בשנים רבות והשקיעו אותם בנכסים כאלה ואחרים ובמועד מסוים הם מחליטים למכור את אותו נכס.
13. ההכנסה החד פעמית הגבוהה הנוצרת בגין מכירת הנכס בשנה מסוימת אינה משקפת את היותם בעלי הכנסות גבוהות (ככותרת הסעיף), וברוב המוחלט של המקרים הרווח נוצר על פני אחזקה של מספר שנים.
14. הטלת מס יסף ללא פריסת רווח ההון או השבת יוצרת מצב בו על נישומים מהמעמד הבינוני מוטל מס שלא נועד להיות מוטל עליהם רק בגלל שההכנסה מתקבלת באותה שנה. רק פריסת רווח ההון והשבת אף לצורך החלת מס היסף מונעת היווצרותו של אבסורד זה העומד בסתירה לתכלית חקיקת מס היסף.
15. רק ככל ואף לאחר ביצוע הפריסה אותם נישומים הגיעו למדרגת מס היסף בכל שנה; יש ההיגיון להטיל עליהם את מס היסף כדוגמת הטלתו על נישומים בעלי הכנסה גבוהה באופן קבוע. אולם, הטלת מס היסף על רווח הוני חד פעמי- אינה הגיונית, אינה סבירה ועומדת בניגוד לכוונת המחוקק.
16. מטעמים אלו ועוד שיפורטו להלן, יש לקבל את עמדת המבקשים במלואה, ולאשר את ניהול התובענה כייצוגית.

ב. רקע עובדתי

17. המבקשים הינם ממייסדי חברת אייטי נביגטור בע"מ ת.פ. 513412460 (להלן: "אייטי") אשר החזיקו ב- 11.56% מהון מניותיה.
18. המשיבה, רשות המיסים, הינה האמונה על ביצוע ואכיפת הוראות חוקי המס והיא האחראית על יישום הוראות חוקי המס כלפי כלל הציבור. מעבר לכך, כספי מס היסף הנגבו ביתר אותן דורשים המבקשים וחברי הקבוצה מצויים תחת ידה של המשיבה.
19. ביום 14 באוגוסט 2013 נחתם הסכם מכירה אשר בו, בין היתר, נמכרה החזקתם של המבקשים באיטי לחברת הרמתיס בע"מ ת.פ. 514746205 (להלן: "הרוכשת").
20. ביום 28 באוגוסט 2013 הגישו המבקשים בקשה להסדרת תשלום המס הנובע מרווח ההון שנוצר בידם בעקבות מכירת מניותיהם במסגרת הסכם המכירה (להלן: "רווח ההון").
21. ביום 31 בדצמבר 2014 הגישו המבקשים את דוח המס לשנת 2013 הכולל את רווח ההון.
22. במסגרת דוח המס לשנת 2013, ביקשו המבקשים לחשב את המס על רווח ההון בהתאם להוראות הפריסה שנקבעו בסעיף 91(ה)(1) לפקודה (להלן: "השומה העצמית").
23. בהתאם לשומה העצמית, המבקשים פרסו את רווח ההון בשנות המס 2010, 2011, 2012 ו-2013.
24. משידור השומה העצמית נבע מס יסף כהגדרתו בסעיף 121 לפקודה, בסך של 86,166 ש"ח המשקף, בין היתר, חיוב במס יסף בגין חלק רווח ההון לשנת המס 2013 בלבד (שכן בשנים 2010-2012 לא חל מס יסף).
25. ביום 19 בפברואר, 2018 השתמש פקיד השומה ירושלים 3 בסמכותו לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה וקבע לפי מיטב שפיטתו את השומה לשנת המס 2013, אשר קבעה כי יש להחיל את סעיף 121 לפקודה על

- מלוא רווח ההון, קרי, גם על חלק רווח ההון שיוחס לשנים 2010-2012.
26. תוספת המס. בהתאם לשומה לפי מיטב השפיטה כאמור, הינה 149,034 ש"ח.
27. על שומה זו הוגשה ע"י המבקשים השגה ביום 18 במרץ 2018.
28. ביום 5.3.2019 דחה פקיד שומה ירושלים את ההשגה וקבע את השומה בצו לפי סעיף 152 לפקודה.
29. ביום 26.3.19, הוגשה למשיבה פניה לפני הגשת תובענה ייצוגית (מצ"ב כנספח א').
30. ביום 3.4.2019 הוגשה הודעת ערעור על הצו שהוציא פקיד שומה ירושלים. יצוין, כי הודעת ערעור הוגשה למען הזהירות גרידא, שכן כפי שצוין בהודעת ערעור, כוונת המבקשים הייתה כי ככל ותידחה הפניה לפני הגשת תובענה ייצוגית, תוגש תובענה ייצוגית כנגד המשיבה בסוגיה נשוא הערעור ויאוחד הדיון בתובענה עם הערעור.
31. ביום 18.6.2019 השיבה המשיבה לפניית המבקשים (מצ"ב כנספח ב'), במסגרתה התנגדה לעמדת המבקשים.

ג. סעיפי החוק הרלוונטיים

32. להלן יובאו סעיפי החוק הרלוונטיים לענייננו.

סעיפי הפריסה בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין

33. כידוע, במערכת דיני המס בישראל, קיימים שני חוקים המטילים מס ישיר על רווחים הוניים - פקודת מס הכנסה וחוק מיסוי מקרקעין. במסגרת פרק ה' לפקודה הוטל מס רווח הון על רווחים הוניים שאינם נכסי מקרקעין, ואילו בחוק מיסוי מקרקעין הוטל מס שבח על רווחים הוניים.
34. בסעיף 91ב(1) לפקודה נקבע שיעור מס רווח ההון המקסימאלי, כדלקמן:
- "יחיד יהיה חייב במס על רווח הון ריאלי כאמור בסעיף 121, בשיעור שלא יעלה על 25%, ויראו את רווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת"**
35. כדי שנישום יהיה חייב במס ריווח הון עליו לבצע פעולת מימוש שתיכלל בהגדרת "מכירה" בחוק הרלוונטי. דרישת המימוש למעשה דוחסת את מלוא הרווח ההוני לתוך שנת המס שבה נמכר הנכס, זאת חרף העובדה כי הרווח ההוני נוצר הלכה למעשה במשך כל תקופת הבעלות בנכס.
36. כפועל יוצא מכך, במשטר של מס פרוגרסיבי הנהוג בישראל (חישוב מס שולי בהתאם למדרגות ההכנסה של הנישום), מוכר הנכס עלול למצוא את עצמו במדרגת מס גבוהה ולשלם מס שולי גבוה יותר בהשוואה למס שהיה עליו לשלם אילו רווח ההון היה ממוסה על בסיס עליית הערך ההדרגתית של הנכס בכל שנה ושנה בתוך תקופת הבעלות.
37. כמשקל נגד לעיוות זה חוקקו שתי הוראות מס המקנות לנישום זכות לפריסת ריווח ההון - סעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה וסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין.
38. בסעיף 91(ה)(1) לפקודה נקבע כי בעת חישוב סכום המס על רווח הון זכאי הנישום לבקש את פריסתו על פני מספר שנות מס, וזו לשונו:

"לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי כאילו נבע הריווח בחלקים. שנתיים שווים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע הריווח; ואולם לענין קביעת המקדמות לפי סעיפים 174 עד 181 יראו את ההכנסה בכל אחת מהשנים האמורות שבתוך התקופה האמורה, כאילו הוסף עליה החלק השנתי. חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), ולענין מס שבח – בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה; לענין סעיף קטן זה, "תקופת הבעלות בנכס" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיע הנכס לידי הנישום וסיומה בתום שנת המס שבה יצא הנכס מידין".

39. הוראה מקבילה קיימת ביחס לחישוב מס שבח בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין:

(ה) (1) המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע השבח (להלן - תקופת הפריסה), כדלקמן:

(א) בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה - חלק השבח הריאלי יצורף להכנסה החייבת הקובעת של המוכר באותה שנת המס, וחישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה;

(ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), בשנה שבה נבע הרווח - יחושב המס על חלק השבח המיוחס לה, לפי האמור בסעיף קטן (ב);

הוראות פסקה זו יחולו רק אם המוכר הגיש דוחות לפי סעיף 131 לפקודה לשנות המס שבתקופת הפריסה, למעט שנות מס שלגביהן טרם חלף המועד להגשת אותם דוחות;

לענין פסקה זו -

"תקופת הבעלות בנכס" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיעה הזכות במקרקעין לידי המוכר וסיומה בתום שנת המס שבה יצאה הזכות במקרקעין מידין;

"הכנסה חייבת" - לרבות שבח;

"ההכנסה החייבת הקובעת בשנת המס" - ההכנסה החייבת במס בשנת המס לפי שנקבעה בשומה סופית, ואם לא נקבעה בשומה סופית, לפי שהוצהרה בדוח שהוגש לאותה שנה לפי סעיף 131 לפקודה; לגבי שנת מס שהמועד להגשת דוח כאמור לגביה טרם חלף, יראו כהכנסה החייבת במס את ההכנסה החייבת במס בשנת המס האחרונה שלגביה הוגש דוח, או שלגביה נקבעה שומה סופית, לפי שנת המס המאוחרת;

"שומה סופית" - שומה שאין עליה זכות להשגה או לערעור;

"המוכר" - מוכר שהוא תושב ישראל".

40. פריסה כאמור מאפשרת לנישום לשלם מס על הרווח בחלקים שנתיים שווים שתואמים את שיעורי המס אשר חלים עליו בכל שנה ושנה, במקום לזקוף את הרווח כולו לשנת המס בה מומש הנכס ולשלם מס בשיעור גבוה יותר. קרי, הפריסה נועדה להפחתת שיעור המס המשוקלל של הנישום תוך ניצול מדרגות המס השוליים שעדיין לא נוצלו על ידו ותוך ניצול נקודות הזיכוי במידה ולא נוצלו.
41. הוראות הפריסה מנטרלות אפוא את אפקט הדחיסה (עליו עוד יוסבר בהרחבה להלן), ופורסות את הרווח בהתאם לחלק מהתקופה האמיתית בה צמח רווח ההון, ומונועות מיסוי גבוה בשנה אחת ללא כל הצדקה.

מס על הכנסות גבוהות - מס יסף

42. בתיקון 195 לפקודה חוקק סעיף 121ב לפקודה, במסגרת חלק ז' לפקודה אשר כותרתו הינה "שיעורי המס", אשר הטיל מס בשיעור 2% על כל הכנסתו החייבת של הנישום העולה על 800 אלף ₪.
43. כאמור לעיל, במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), תשע"ז-2016 תוקן הסעיף ושיעור מס היסף הועלה ל- 3%.
44. הסעיף בנוסחו הנוכחי קובע כדלקמן:

"121ב. (א) יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 640,000 שקלים חדשים, יהיה חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על 640,000 שקלים חדשים (בסעיף זה – הכנסה החייבת במס נוסף), בשיעור של 3%.

(ב) על הכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות.

(ג) הוראות סעיף זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק.

(ד) הוראות סעיף 8(ג) יחולו לגבי ההכנסות הקבועות בו, בחישוב ההכנסה החייבת לעניין סעיף זה.

(ה) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" – הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 וכמשמעותה בסעיף 89, למעט סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, ולרבות שבח כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין, ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק האמור – רק אם שווי מכירתה עולה על 4 מיליון שקלים חדשים והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל דין; הסכום האמור יתואם בהתאם להוראות סעיף 9(ג2) לחוק מיסוי מקרקעין, ולעניין זה יהיה המדד הבסיסי כאמור באותו סעיף המדד שפורסם ביום ד' בשבט התשע"ג (15 בינואר 2013).

45. בהתאם לסעיף זה, יוטל מס בשיעור 3% על כל הכנסתו החייבת של הנישום העולה על 640 אלף ₪.
46. כפי שעוד יפורט להלן, המניע המרכזי לחיקוק מס היסף היה הרצון להטיל מס נוסף על בעלי הכנסות גבוהות, ועל כך ניתן ללמוד בין היתר מכותרתו של הסעיף המדברת בעד עצמה - "מס על הכנסות גבוהות".

47. כאמור, ביום 8.3.2016 פרסמה המשיבה את הוראת ביצוע מס' 9/15 "מס על הכנסות גבוהות על עפ"י סעיף 121ב לפקודה (תיקון 195 לפקודת מס הכנסה)", לפיה מס היסף יוטל על הנישום בשנת המכירה,

וההכנסה החייבת לעניין המס הנוסף תכלול את מלוא סכום ההכנסות ההוניות בשנת ביצוע העסקה, גם אם בוצעה פריסה של הרווח כאמור בסעיפי הפריסה – היינו מס היסף יחושב ללא כל התחשבות בפריסת ההכנסות ההוניות.

ד. זכות הנישום להחלת הפריסה על הכנסות הוניות אף לעניין מס היסף

48. כפי שיפורט להלן בהרחבה, פרשנות המשיבה המובאת במסגרת הוראת הביצוע ומנחה את כלל הנישומים לפעול לפיה הינה שגויה מיסודה, שכן היא מרוקנת מתוכן את התכלית העומדת בבסיס סעיפי הפריסה והחיוב במס יסף ואף חוטאת להיותו של מס היסף מדרגת מס שולי נוספת.

תכלית סעיפי הפריסה

49. הרציונל מאחורי סעיפי הפריסה הינו לאפשר לנישום המוכר נכס הונני, לבצע פריסה של הרווח על פני ארבע שנים, וזאת מתוך רצון ליצור מיצוע ופריסת ההתעשרות כאילו הרווח נבע בחלקים שנתיים על פני ארבע שנים, וכך לאפשר לנישומים לנצל מדרגות מס נמוכות או נקודות זיכוי שלא נוצלו על ידם במשך מספר שנים אחורה ולהימנע מהטלת מס שולי בשיעור גבוה על הכנסה שלמעשה נוצרה במשך כמה שנים.

50. כידוע, לרוב, רווח הון ושבח מקרקעין נצמחים לנישום לאורך שנות האחזקה של הנישום בנכס. ערכם של הנכסים עלול לנוע מטה ומעלה לאורך תקופת האחזקה, אולם המס עצמו יוטל רק עם מימוש הנכס.

51. הטלת החבות במס רק במועד המימוש יוצרת עיוותי מס הנקרא "אפקט הדחיסה", לפיו מלוא השבח או הרווח שנוצר לנישום נזקפים בסכום אחד בשנת המכירה, ולמעשה מטיל על הנישום חבות במס גבוהה יותר שלא בהתאם לשנים בהם נוצר הרווח.

52. רק לאחרונה (לאחר תשובת המשיבה לפנייה לפני הגשת תובענה ייצוגית), ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין טוונטי, שחזק את עמדת המבקשים באופן מהותי. בפסק הדין נידונה השאלה האם הזכאות לפריסה נתונה רק לנישום בשר ודם או שמא גם לחברה. אחד מהנדבכים המרכזיים להכרעת בית המשפט בשאלה זו הייתה תכלית סעיפי הפריסה.

53. ויודגש, כי הערעור הוגש ע"י רשות המיסים – מנהל מיסוי מקרקעין, כאשר עמדתה היא "כי את הסוגיה שהונחה על שולחנו ניתן וראוי לפתור בפשטות על ידי מתן פרשנות תכליתית לזכות הפריסה ולסעיף 48א(ה1) לחוק מס שבח, אשר מקים את הזכות". היינו המשיבה עצמה הציבה את תכלית סעיפי הפריסה כראשונה במעלה לצורך פרשנות סעיפי הפריסה ויישומם במקרים שונים.

54. בית המשפט העליון בפסיקתו הדגיש את חשיבות סעיפי הפריסה בשל התכלית אותה הם נועדו להגשים - נטרול "אפקט הדחיסה" אשר פוגע בשתי מטרות העל של דיני המיסים: צדק אופקי וצדק אנכי.

55. ביחס להשגת הצדק האופקי, אשר מחייב הטלת מס זהה על נישומים בעלי הכנסות זהות, התייחס בית המשפט העליון באומרו:

"הקטנתו של "אפקט הדחיסה" מקדמת את הצדק האופקי, שכאמור נמנה עם מטרות-העל של המיסוי הפרוגרסיבי המקודם על ידי חוק מס שבח ופקודת מס הכנסה. הצדק האופקי מחייב הטלת מס זהה על נישומים בעלי הכנסות זהות. "אפקט הדחיסה" מכשיל את השגתה של מטרה זו, מאחר שהוא מעלה את הנישום במדרגות המס ללא הצדקה כלכלית

וגורם לו לשלם מס שולי גבוה יותר מזה שמוטל על נישומים אחרים שהכנסותיהם על פני אותה תקופה היו זהות לשלו. משכך, ראוי להקטין אפקט זה ככל שניתן, כפי שעשה המחוקק בהעמידו את זכות הפריסה לטובת הנישום בתנאים האמורים בסעיף 48א(ה)(1) לחוק מס שבח ובסעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה (ראו גליקסברג "מיצוע שבח המקרקעין", עמ' 379-377).

56. וכן, ביחס להשגת הצדק האנכי:

"הקטנתו של "אפקט הדחיסה" מקדמת גם את הצדק האנכי, שאף הוא נמנה עם יעדי המיסוי הפרוגרסיבי. מבחינת הצדק האנכי, שוני ברמת היכולת הכלכלית בין הנישומים צריך לבוא לידי ביטוי בשיעורי המס המוטלים עליהם (ראו דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 34 (1990)).

"אפקט הדחיסה" מכשיל השגת יעד זה על ידי הפיכת הנישום שהפיק רווח ממכירת נכס ל"עשיר" לצרכיה של שנת המס בה בוצעה המכירה, בשעה שרמת יכולתו הכלכלית - שאותה ראוי לאמוד בהתייחס לכל תקופת הבעלות בנכס - נופלת מזו של העשירים האמיתיים אשר משלמים מס שולי הזהה לשלו (ראו גליקסברג "מיצוע שבח המקרקעין", עמ' 377). הזכאות לפריסת השבח ורווחי הון ריאליים אחרים מצמצמת עיוות זה, ולעתים אף מנטרלת אותו כליל".

57. בית המשפט הוסיף וקבע כי שלילת הזכאות לפריסה מנישום למעשה יוצרת אפליית מס בינו לבין נישומים אחרים אשר משלמים מס שולי פרוגרסיבי.

58. היינו, תכלית סעיפי הפריסה היא לנטרל את אפקט הדחיסה באמצעות פיזור התעשרות הנישום ובכך למנוע עיוות מס אשר פוגע במטרת העל של דיני המיסים בכלל ושל המיסוי הפרוגרסיבי בפרט.

59. ובמילים פשוטות – סעיפי הפריסה נועדו "למנוע קפיצה נחשונית בשיעור המס השולי" (ר' עניין טוונטי).

60. זאת ועוד, מנגנון זה המפזר את התעשרות הנישום על פני מספר שנים מגשים את עיקרון העל בדיני המס של חתירה למס אמת.

61. יפים לעניין זה דברי ועדת הערר בו"ע 1290-09, אילנה גוטצייט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ת"א, מיסים כ/2 (אפריל 2012) ה-331 הקובע:

"עינינו הרואות, אם כן, כי תכלית החקיקה הינה לבזר את התעשרות על חלק של אותה תקופה (מקסימום ארבע שנים), כדי שניתן יהיה לנצל באופן הגיוני ונכון יותר (ככל האפשר) את מדרגות המס על פני מספר שנות צבירת הרווח, ובכך לחתור לתשלום "מס אמת" יותר. הגבלת תקופת הפריסה ל-4 שנים מהווה את נקודת האיזון שקבע המחוקק בין עקרון מס האמת לבין אילוצים של פרוצדורה ושל נוחות מנהלית, בבחינת "מוטב מעט מכלום"

62. ובאופן דומה ראה גם אהרון נמדר, מיסוי מקרקעין, כרך א - בסיס המס, תשס"ט-2009:

"חיובו במס של רווח הוני ביום המכירה של הנכס עשוי לגרום עוול למוכר שמיוחס לו רווח של כמה שנות מס בשנת מס אחת. אם המוכר לא היתה לו הכנסה או היתה לו הכנסה נמוכה בשנים אלו, ייחס השבח לשנת מס אחת יגרום, בגלל שיעורי המס הפרוגרסיביים שבחוק, לכך שישלם שיעורי מס גבוהים בשנת המכירה, בעוד שאם נפרוס את השבח על פני מספר שנים בהם צמח השבח המוכר עשוי לזכות בשיעור מס נמוכים יותר. היות ועקרון הפריסה האמור לעיל הינו "קריטי" להכנסות הוניות המצטברות בדרך כלל במשך שנים רבות, המחוקק אימץ

אותו הן לענין מס ריווחי הון בסעיף 91(ה) לפקודה, והן לענין מס שבח מקרקעין בסעיף 48(א)ה)
לחוק"

63. אם כן, עיננו הרואות כי התכלית העיקרית של סעיפי הפריסה הינה לחתור למס אמת ולהימנע מהטלת מס שולי בשיעור גבוה בשנת המס בה ממוסה הרווח ההוני וזאת ע"י פריסה טכנית של ההכנסות, מתוך הבנת כי גם הרווח לא נוצר ביום אחד אלא על פני מספר שנים.
64. בהתאם לתכלית זו כאשר נוצר לנישום רווח הוני בעת מכירת הנכס, והנישום זכאי לפרוס את ההכנסות בהתאם לסעיפים הפריסה, אין כל סיבה כי לצרכי הטלת מס היסוף יתעלמו מאפשרות פריסת המס שנועדה ליצור מנגנון של הטלת מס אמת.

מס היסוף מהווה בפועל מדרגת מס שולי נוספת עליה חלות הוראות הפריסה

65. מעבר לאמור לעיל, הלכה למעשה מס היסוף מהווה מדרגת מס שולי נוספת אשר מוטלת על כלל הכנסות של הנישום, והיא כוללת את כל ההכנסה שנוצרת לנישום מריבית, רווח הון, שכר עבודה וכדומה.
66. מס היסוף מהווה מדרגת מס שולי נוספת על מדרגות המס השולי שנקבעו בסעיף 121 לפקודה ובכך נוצרת למעשה מדרגת מס שולי נוספת עד 50% (ולא בכדי דווקא עד 50% ולא יותר כמו שיורחב להלן).
67. ברור אפוא כי כשם שיש לבצע פריסה של רווחים הוניים על מנת להפחית את מדרגות המס השולי המוטלות על אותם רווחים הוניים, כך יש לבצע את אותה פריסה אף ביחס למס היסוף שהינו הלכה למעשה מדרגת מס שולי נוספת.
68. היותו של מס היסוף חלק ממערכת המס השולי, נלמדת ממבנה הפקודה ומיקום סעיף 121 לפקודה, הקובע את הוראות מס היסוף. סעיף 121 ב' מופיע בחלק ו'1 לפקודה, אשר כותרתו "שיעורי המס" וכן הוא מופיע מיד אחרי סעיף 121 לפקודה, אשר קובע את מדרגות המס ליחידים- היינו המחוקק ראה בו המשך ישיר לשיעורי המס שנקבעו בסעיף 121 וכחלק ממשפחת "שיעורי המס".
69. מעבר לכך, ראיה לכך כי מדובר בפועל במדרגת מס שולית נוספת, הינה העובדה כי בשנת 2016 במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית, עת הוחלט להפחית את שיעור המס השולי המקסימאלי ל- 47%, הוחלט במקביל להגדיל את שיעור מס היסוף ל- 3%, כך ששיעור המס המקסימאלי שיוטל על הנישום לאחר התיקון, ימשיך להיות בגובה של 50%.
70. היינו מדובר במערכת משלימה- שיעור המס השולי יורד ושיעור מס היסוף עולה וזאת עד לתקרת 50% כדי להגשים את אימרתו המפורסמת של משה ניסים שכדאי שרוב שכרו של האדם יישאר אצלו ולכן כדרך קבע המחוקק משתדל שלא להטיל על נישום למעלה מ-50% מס.
71. הודאה מפורשת בכך כי מס היסוף מהווה חלק אינטגראלי ממערכת "המס השולי" ניתן למצוא בדברי ההסבר להצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו- 2018), התשע"ז-2016, ה"ח 1083, עמ' 502, לפיה הוחלט להגדיל את שיעור מס היסוף ל-3%. בדברי ההסבר נאמר במפורש כי על מנת ליצור שקילות בכלל מערכת המס ולמנוע הסטת פעילות לחברות יש להתאים את מערכת המס על היחידים כך שתגיע עד לכ-50% במדרגה העליונה וזה מושג כמובן ע"י העלאת מס היסוף!! מ-2% ל-3%:

"עם זאת, יש לבחון את השפעתם של שינויים במיסוי באופן כולל, תוך שימת לב לעיוותים

ולהשפעות בלתי רצויות שעלולים להיווצר בכלל מערכת המס. כאשר מורידים את שיעור מס החברות, יש לבחון כיצד יושפע המס האפקטיבי הכולל על החברה, ולוודא שאינו יורד משיעור המדרגה העליונה של מס ההכנסה, וזאת כדי למנוע תמריץ מיחידים להסיט את פעילותם למבנה של חברה. נוסף על כך, מטעמי צדק חברתי לא יהיה זה נכון להוריד מסים רק למי שחלות עליהם מדרגות המס הגבוהות ביותר. מכאן עולה הצורך לאזן בין המטרה של עידוד הצמיחה המשקית ובין המטרה של צמצום אי השוויון בישראל.

לפיכך, מוצע להתאים את מדרגות מס ההכנסה על יחידים, כמפורט בפקאות (3) ו-(4). שינוי זה כולל העלאת שיעור המס על סך ההכנסות של יחידים שחלה עליהם מדרגת המס העליונה, ושסך שווי נכסים עובר את הרף הקבוע בפקודה, מכל המקורות מ- 2% ל- 3%. שינויים אלו יביאו להשוואת שיעורי המס השולי הגבוה במסגרת מס ההכנסה לשיעור המס האפקטיבי על חברות, ובנוסף יאפשר הורדת מס בעבור הרוב המכריע של המועסקים בישראל הנמצאת מעל רף המס, בעוד שבעלי ההכנסות הגבוהות ביותר באוכלוסייה ישלמו מעט יותר.

72. מדברים אלו עולה בבירור כי מס היסוף הינו מדרגת מס אשר מהווה מדרגת מס נוספת והינו כחלק ממערכת המס השולי, כאשר המחוקק עצמו מכנה מס זה כמס שולי!
73. בהתאם לכך, אין כל סיבה שלא לאפשר פריסה אף ביחס למס היסוף שהינו למעשה מס שולי במדרגה נוספת מעבר למדרגות שנקבעו בסעיף 121 לפקודה. כשם שקיימת אפשרות לפריסת ההכנסות ההוניות לצורך חישוב המס השולי כך יש לפרוס אף לצורך מס היסוף.
74. הדבר נכון שבעתיים נוכח תכלית הפריסה שנועדה למנוע החלת מדרגות המס הגבוהות על הכנסה המתקבלת בשנה אחת.
75. יתר על כן, בעניין שבטון (ע"א 8958/07 פקיד שומה תל-אביב-יפו 5 נ' שרל שבטון ואח' מיסים כה/5 (אוקטובר 2011) 169), נפסק על ידי בית המשפט העליון, כי תכלית סעיף 91(ה) לפקודה הינה להתמודד עם הקושי שנוצר בשיעור המס השולי. וכך נפסק בעניין זה:

"מעניינת ההשוואה בין דברים אלו ובין תכליתו של סעיף 91(ה) לפקודה, כפי שד"ר רפאל מבין אותה. סעיף זה נזכר כאמור על ידי המערערים כמקור השוואה אפשרי לביסוס טיעוניהם ואילו ד"ר רפאל סבור כי שם הדגש שונה, באמרו כך: "על מנת למנוע קפיצה נחשנית בשיעור המס השולי, מאפשר סעיף 91(ה) את פריסת רווח הון על פני מספר שנות מס" (אמנון רפאל מס הכנסה, כרך שלישי 54 (2001); ההדגשות שלי - ח.מ.). מן ההשוואה עולה איפוא פעם נוספת, כי סעיף 91(ג) נועד להתמודד עם כלל בעיות המיסוי המתעוררות, ואילו סעיף 91(ה) לפקודה מתמודד רק עם הקושי הנוצר בשיעור המס השולי."

76. לאור האמור בפס"ד שבטון, היות ומס היסוף מהווה, הלכה למעשה, מס שולי, הרי סעיפי הפריסה חלים ויש לאפשר לנישום פריסה של רווח ההון או מס השבח לעניין החיוב במס היסוף.
77. במאמר מוסגר יצוין כי נסיבות עניינינו שונות באופן מובהק מהנסיבות בפסק הדין המחוזי בעניין בידרמן (עמ"ה 16/94, ח. בידרמן נ' פקיד שומה למפעלים גדולים. מיסים ט/2 (אפריל 1995) עמ"ה-14). ומעבר לכך, באותו עניין דובר בהיטל חד פעמי ולא במס שנכנס כחקיקה ראשית בדלת הראשית של דבר חקיקת המס העיקרי במדינת ישראל.
78. גם לו היה ניתן לחשוב על עיוות זמני של הוראות הפריסה ביחס להיטל ספציפי וקצר טווח שחלף כלא היה- אין הדבר כך ביחס למס שנכנס דרך קבע לפקודה כמס היסוף. מס היסוף מהווה מדרגת מס שולי

נוספת, וככזו כל איסור על פריסת רווחי הון לצורך הטלת יוצרת עיוות קבוע ולא הגיוני בניגוד לתכליתה של הפקודה ולתכלית הוראות הפריסה.

תכלית החקיקה למיסוי בעלי הכנסות גבוהות אינה מוצדקת ביחס להכנסה גבוהה חד פעמית

של נישום שאינו "בעל הכנסות גבוהות"

79. יתרה מכך, אף תכלית חקיקת מס היסוף עצמו שנועדה להטיל מס נוסף על בעלי הכנסות גבוהות מחייבת את החלת הפריסה על הכנסות הונויות אף לעניין מס היסוף.
80. כידוע, המניע המרכזי לחיקוק מס היסוף היה הרצון להטיל מס נוסף על בעלי הכנסות גבוהות, ועל כך ניתן ללמוד בין היתר מכותרתו של הסעיף המדברת בעד עצמה - "מס על הכנסות גבוהות".
81. דא עקא, פרשנותה של המשיבה השוללת פריסת רווח על הכנסות הונויות לצורך החלת מס היסוף, עומדת בניגוד לתכלית זו של הטלת מס היסוף.
82. פעמים רבות הרווח ההוני קיים גם אצל נישומים מהמעמד הבינוני ואפילו הבינוני-גבוה, שלבטח אינם "בעלי הכנסות גבוהות" שקיבלו ירושה בדמות קרקע או נכס אחר, או שחסכו כספים בשנים רבות והשקיעו אותם בנכסים כאלה ואחרים ובמועד מסויים הם מחליטים למכור את אותו נכס.
83. ההכנסה החד פעמית הגבוהה הנוצרת בגין מכירת הנכס בשנה מסויימת אינה משקפת את היותם בעלי הכנסות גבוהות (ככותרת הסעיף), וברוב המוחלט של המקרים הרווח נוצר על פני אחזקה של מספר שנים.
84. הטלת מס יסף ללא פריסת רווח ההון או השבח יוצרת מצב בו על נישומים מהמעמד הבינוני מוטלת מס שלא נועד להיות מוטל עליהם רק בגלל שההכנסה מתקבלת באותה שנה. רק פריסת רווח ההון והשבח אף לצורך החלת מס היסוף מונעת היווצרותו של אבסורד זה העומד בסתירה לתכלית חקיקת מס היסוף.
85. חריגה זו מתכלית החוק עלולה להוביל לתוצאה אבסורדית. כך למשל, נישום אשר הכנסתו החייבת מדי שנה בין השנים 2014-2017 הסתכמה לסך של 60,000 ₪ בלבד מדי שנה (סכום אשר אמור להיות כפוף למס בשיעור של 10% בלבד בהתאם למדרגות המס השולט). לו אותו נישום ימכור במהלך שנת 2017 מקרקעין שקיבל בירושה, כאשר סכום השבח החייב בגין מכירת המקרקעין יסתכם ב-מיליון ₪, אזי בפועל הנישום יהיה חייב בתשלום מס יסף על סך הכנסתו החייבת העולה על 640 אלף ₪, קרי חייב במס יסף על הכנסה בסך 420,000 ₪ וכתוצאה מכך הוא יתחייב במס יסף על השבח בסך של 12,600 ₪!! (סך הכנסתו החייבת הינה 1,060,000 ₪ ומדרגת מס היסף הינה מ-640,000 ₪ ומעלה), בעוד שלו השבח היה נפרס לשנות המס הקודמות גם לצורך מס יסף אזי סך הכנסתו החייבת של הנישום הייתה מגיעה לכדי 310,000 ₪ והוא לא היה מגיע למדרגת המס החייבת במס יסף ולא היה נדרש לשלם מס יסף כלל.
86. ודוק. כאמור לעיל, בית המשפט העליון בעניין טוונטי קבע מפורשת כי סעיפי הפריסה נועדו למנוע בדיוק מצב זה בו נישום הופך "עשיר" באותה שנת מס בשעה שרמת יכולתו הכלכלית נופלת מזו של העשירים האמיתיים אשר משלמים מס שולי זהה לשלו.
87. הלכה למעשה, התכלית העומדת בבסיס הטלת מס היסף מתגשמת רק בעת החלת סעיפי הפריסה על ההכנסות ההונויות לצורך חישוב המס.
88. זאת ועוד, כאמור כותרתו של הסעיף הינה "מס על הכנסות גבוהות" ולא "מס על הכנסה גבוהה" ולא

- בכדי. המחוקק ראה לנגד עיניו נישומים אשר הכנסתם גבוהה וביקש להטיל דווקא עליהם את מס היסוף. המחוקק לא התכוון להטיל את מס היסוף על נישומים אשר קיבלו הכנסה חד פעמית גבוהה.
89. ביחס לנישומים שהכנסתם הרגילה ממילא גבוהה, פריסת מס היסוף לא תסייע רבות גם במקרה של הכנסה חד פעמית שכן ממילא גם בשנות הפריסה הקודמות הכנסתם גבוהה. לעומת זאת לאנשים בעלי הכנסות בינוניות הפריסה הינה קריטית ומיישמת היטב את הרציונאל של סעיפי הפריסה.
90. אם כן, הטלת מס היסוף ללא ביצוע פריסה עומדת בסתירה לתכליתו שנועדה למסות נישומים בעלי הכנסות גבוהות ולא הכנסה חד פעמית של נישומים אשר דרך כלל הכנסתם אינה גבוהה. תכלית זו מושגת באמצעות החלת מס היסוף לאחר פריסת הרווחים ההוגיים.
91. מכל האמור לעיל, עולה המסקנה הברורה כי כאשר המשיבה מסרבת ליישם את הוראות סעיפי הפריסה, הרי שהיא גובה מס יסוף ביתר בניגוד להוראות הדין.
92. נסיבות אלה מקימות למבקשים ולחברי הקבוצה זכאות להשבת הכספים שנגבו מהם ביתר.

ה. התייחסות תמציתית לטענות המשיבה

93. בנוסף לאמור לעיל, לטענת המבקשים נימוקי המשיבה בסעיף 5 למכתבה מיום 18.6.2019, מכוחם דחתה היא את פניית המבקשים לגופו של עניין, שגויים מיסודם. להלן נתייחס בקליפת האגוז לטענות המשיבה.
94. טענת המשיבה כי משמעות סעיף 121ב(ג) לפקודה הקובע כי "הוראות סעיף זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק" הינה כי הסעיף גובר על יתר הוראות הפקודה בדבר אופן חישוב המס שגויה מיסודה, שכן כמות כמעט כי לשם חישוב ההכנסה החייבת במס יסוף אין להתחשב בניכוי הוצאות או בנקודות זיכוי וכיו"ב. כשם שאין לקבל טענה זו, אין לקבל את טענת המשיבה כי הסעיף גובר על סעיפי הפריסה. סעיף 121ב אינו עומד לבדו בחלל ריק, אלא הינו חלק מחקיקת המס ומהפקודה בפרט ולכן הטענה כי סעיף זה גובר באופן מוחלט הינה שגויה מיסודה.
95. כמו כן, בניגוד לטענת המשיבה אין בעובדה כי המחוקק קבע כי הוראות סעיף 8(ג) יחולו ומנגד לא קבע מפורשות כי יש להחיל את סעיפי הפריסה, בכדי לשלול את החלתם, שכן בענייננו שתיקת המחוקק מהווה לקונה ולא הסדר שלילי.
96. בלשון הסעיף עצמו אין סעיף מפורש המאפשר את החלת סעיפי הפריסה אך אין סעיף האוסר זאת מפורשות. לטענת המבקשים זוהי לקונה קלאסית הטעונה השלמה.
97. יתרה מכך, לו ביקש המחוקק לאסור את פריסת ההכנסה החייבת לצורך מס יסוף בהתאם לסעיפי הפריסה היה אוסר זאת במפורש, כפי שקבע מפורשות בסעיף 121ב(ב) לפקודה כי "על ההכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות". כלומר, כאשר רצה המחוקק להחריג ולהוציא מי מסעיפי הפקודה כך שלא יחולו על "מס יסוף" – עשה זאת במפורש. בהיעדר סעיף מפורש השולל את החלת סעיפי הפריסה ביחס למס יסוף או מקום שיש ספק בלשון החוק הרי שבהתאם לפסיקה יש ללכת אחר הפרשנות המקלה עם הנישום.
98. כמו כן, עצם העובדה כי רשות המיסים נזקקה להוראת הביצוע היא המוכיחה כי לשון סעיף 121ב אינה שוללת את החלת סעיפי הפריסה וכי קיים לגישתה ספק בלשון החוק הדרוש הבהרה.
99. בנסיבות אלה, יש להצמד להלכה הקובעת כי כאשר יש ספק, איזה פרשנות להעדיף, קרי, פרשנות לטובת

המדינה, או פרשנות לטובת משלם המס ובמקרה זה המבקשים, הרי שיש תמיד להעדיף את הפרשנות שהיא לטובת משלם המס. לעניין זה יפנו המבקשים להלכת זכי דוגה, (ע"א 7767/04 + ע"א 9705/05 + ע"א 7765/04, מנהל מיסוי מקרקעין רחובות ואח' נ' זכי דוגה ובניו בע"מ ואח'. מיסים כד/5 (אוקטובר 2010) ה-3 מיסים כד/5 (אוקטובר 2010) ה-3, עמ' 95) בה נקבע כך:

"ולבסוף: אם נותר עוד כל ספק מהי הפרשנות הראוייה לענייננו הרי שנוכח חזקת התכלית בדבר זכויות האדם ספק זה צריך לפעול לטובת החלת ההנחה, דהיינו לטובת המשיבים (ראו ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 441-437). במילים אחרות, אם יטען הטוען כי אפשרית גם פרשנותו של המנהל וכי יש ספק מהי הפרשנות הנכונה אשיב לו כי ספק זה פועל לטובת הנישום."

100. אם כן, אף לו קיים ספק ביחס להחלת סעיפי הפריסה, צירוף העובדה כי לכל הפחות קיים ספק עם ההלכה לפיה יש לפרש את החוק לטובת הנישום מחייבת את קבלת עמדת המבקשים.

101. בהקשר זה יצוין כי בניגוד לטענת המשיבה, אין חולק כי בהתאם לקביעות בית המשפט העליון סעיפי הפריסה נשוא תובענה זו הינם סעיפי פריסה טכניים (בניגוד לפריסה מכוח סעיף 8(ג) לפקודה), אלא שהעובדה כי מדובר בפריסה טכנית אינה משנה את העובדה הברורה כי יש להחיל פריסה זו אף לצורך חישוב מס היסף.

102. בית המשפט העליון בעניין שבטון היטב להגדיר את עניינה של פריסת רווח ההון בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין ואת טיבה כ"פריסה טכנית":

"בפרשנות סעיף 8(ג)(3) יש לבחון, אם פריסת ההכנסה לשנים הבאות מהווה הוראה מהותית שלפיה תיקבע מחדש בכל שנה ההכנסה החייבת, או שההוראה היא טכנית, כלומר שההכנסה החייבת נקבעת לפני הפריסה, ומשמעות הפריסה היא רק החלת שיעורי המס ונקודות הזיכוי."

וכן:

"אין חולק כי בגדרם של סעיפים אלו (סעיף 91(ה)(1) לפקודה וסעיף 48א(ה) לחוק מסמ"ק-ה.ח.מ) מותווה הליך פריסה "טכני", קרי – הליך ביזור של ההכנסה החייבת בלבד."

103. היינו, בית המשפט פסק בעניין שבטון כי בעוד הפריסה לעניין סעיף 8(ג) לפקודה הינה פריסה מהותית של ההכנסה המאפשרת לו מדי שנה להכיר בניכויים, קיזוזים ופטורים שהנישום זכאי להם, הרי שפריסת הרווח לפי סעיפי הפריסה הינה פריסה "טכנית", אשר לפיה יש להתחשב בשיעורי המס הרלוונטיים ובנקודות הזיכוי אשר נועדו לצורך חישוב המס.

104. לאור העובדה כי לפי לשון סעיף 121ב מס היסף מוטל על "ההכנסה החייבת" של הנישום ברור כי הגדרה זו מחייבת את הטלת מס היסף לאחר ביצוע הפריסה הטכנית לה זכאי הנישום.

105. חזקה על המחוקק, כי כאשר השתמש במונח "הכנסה חייבת" בסעיף 121ב כפי שמוגדרת בסעיפי הפריסה, הרי התכוון ליצור קשר ישיר בין סעיפי הפריסה לבין מס היסף.

106. זאת ועוד, כאמור בהרחבה לעיל, מס היסף מהווה למעשה מדרגת מס שולי נוספת, ועל כן ברור כי הפריסה הטכנית שנועדה בין היתר לצורך החלת שיעורי המס המתקבלת לאחר ביזור ההכנסה, צריכה לחול אף על מדרגת המס הנוספת בדמות מס היסף.

107. יתר על כן, בניגוד לטענת המשיבה, התכלית העומדת בבסיס סעיף 121ב תומכת באופן מובהק בעמדת המבקשים כי לעניין חישוב מס היסף יש להתחשב באפשרות הפריסה. כפי שפורט בהרחבה לעיל, המניע

המרכזי לחיקוק מס היסוף היה הרצון להטיל מס נוסף על בעלי הכנסות גבוהות בלבד, אשר להם הכנסות גבוהות באופן קבוע, ולא על אדם אשר נוצר לו רווח הון באופן חד פעמי כתוצאה ממימוש נכס כזה או אחר. קרי, הוראות הפריסה אינן פוגעות כלל בתכלית מס היסוף, אלא ההפך הוא הנכון- פריסת ההכנסה שנוקפה בשנה אחת לצורך הטלת מס היסוף מגשימה את תכלית המחוקק.

108. משכך, טענת המשיבה, כי כאשר מדובר ברווח הון או שבח ההכנסה החייבת לעניין מס היסוף תכלול את מלוא הסכום אינה מסתדרת מבחינה לוגית עם התחביר וכוונת המחוקק בעת חיקוק סעיפי הפריסה.

1. עילות התביעה

המשיבה התעשרה שלא כדין עת גבתה מס יסוף ביתר

109. על המשיבה להשיב את סכום מס היסוף שנגבה שלא כדין בהתאם להוראות סעיף 1(א) לחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשלי"ט-1979 הקובע:

"מי שקיבל שלא על פי זכות שבדין נכס, שירות או טובת הנאה אחרת (להלן: "הזוכה") שבאו לו מאדם אחר (להלן: "המזכה"), חייב להשיב למזכה את הזכייה, ואם השבה בעין בלתי אפשרית או בלתי סבירה - לשלם לו את שוויה".

110. כאשר בסעיף 6 (ב) לאותו חוק נקבע:

"חוק זה יחול על המדינה".

111. בפסק הדין ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פ"ד ס(4) 545 נידונה בהרחבה עילת עשיית עושר ולא במשפט כנגד רשויות מנהליות:

"ביחסים שבין פרטים, ביניהם לבין עצמם, אין מתעורר כל קושי בהקשר זה של העילות בעשיית עושר... האם אותם עקרונות החלים ביחסים שבין יחידים, ביניהם לבין עצמם, יחולו אף על היחסים שבין היחיד לבין רשות המחזיקה בסמכות ובשררה? התשובה לשאלה חייבת שתהא בשלילה, שכן משהרקנו את העיקרון של עשיית עושר מכלי אל כלי - מיחסי יחידים, ביניהם לבין עצמם ליחסים שבין היחיד לבין הרשות - מוצאים אנו עצמנו במערכת השונה בעיקרים שבה מן המערכת ששימשה דגם ליצירתן של העילות המוכרות בדיני עשיית עושר. הנה-כי-כן, ביחסי היחיד והרשות מחזיקה הרשות בכוח ובסמכות כלפי היחיד, ולעולם אין השניים שווים כוחות. יתר על כן: ליחסים אלה יכול שיילווה איום - גלוי או נסתר - של הרשות על היחיד, ומכל מקום סמכותה של הרשות מעמידה את היחיד בעמדת נחיתות."

112. בענייננו, אין ספק כי המשיבה התעשרה על תשבון המבקשים וחברי הקבוצה שלא כדין, כאשר גבתה מס יסוף על מלוא ההכנסות ההוניות של הנישומים תוך התעלמות מאפשרות פריסתן בהתאם לסעיפי הפריסה.

113. היינו, המשיבה גובה את מס היסוף בניגוד גמור להוראות הפקודה וחוק מיסוי מקרקעין המאפשרים פריסה של הרווח או השבח שנוצר לנישומים על פני מספר שנים.

114. על כן, המבקשים וחברי הקבוצה זכאים להשבת מס היסוף אשר נגבה על ידי המשיבה שלא כדין מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט.

המשיבה הפרה את חובת ההגינות ותום הלב

115. בנוסף, המשיבה במעשיה הפרה את חובתה כרשות מנהלית לנהוג בתום לב ובהגינות תוך שמירה על האינטרס הכללי לרבות האינטרס של האזרח.
116. כבר נפסק רבות כי יש להעלות על נס את חובת ההגינות המוגברת של המדינה, שיסודה במעמדה של הרשות כנאמנה כלפי הציבור ומחמירה יותר מחובת תום הלב הנדרשת מן הפרט. המידה המחמירה חלה בין אם פועלת הרשות בתחום המשפט האזרחי ובין אם פועלת היא בתחום המשפט הציבורי. ר' בעניין זה הלכת אביב (ע"א 6518/98 הוד אביב נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נה(4) 45, 46):
- "חובת ההגינות המחייבת רשות בפעולותיה עם האזרח מכוח המשפט הציבורי הינה קודמת, רחבה יותר, ומחמירה יותר מחובת תום הלב הנובעת מדין החוזים, והיא חלה על הרשות בכל מגוון פעולותיה הן בתחום המשפט הפרטי, והן בתחום הציבורי. היא מחייבת אותה, בין היתר, בכשירותה כבעלת נכסים או כמופקדת על ניהולם ... אין כיום חולק כי הרשות הציבורית כפופה לעקרונות המשפט הציבורי, וחובת ההגינות בכלל זה, גם כאשר היא פועלת במישור הפרטי והיא אינה נהנית בתחום זה מאותו חופש פעולה המוקנה לפרט בניהול ענייניו. ישנם הבדלי דרגה ומהות בין שני מקורות המשפט - הפרטי והציבורי - החלים על הרשות הציבורית כאשר לחובות תום הלב וההגינות. וכך, חובת הרשות הציבורית לנהוג ביושר ובהגינות, הנשאבת מהמשפט הציבורי, עולה בחומריתה על זו הנדרשת מן המתקשר הפרטי..."**
117. בהתאם לפסיקתו של בית המשפט העליון בשל הפרתה של חובה יתרה זו, יעניק בית המשפט מגוון רחב של סעדים, לשם ריפוי נזקו של הנפגע ולמען השבת מצבו לקדמותו.
118. בענייננו, הפרה המשיבה את חובת תום הלב המוגברת החלה עליה כאשר קבעה בהוראת הביצוע כי החיוב במס יסף הינו על מלוא ההכנסות ההונית ללא כל התחשבות בפריסה לה זכאים הנישומים מכוח חוקי המס. שכן, במעשיה המשיבה שללה מחברי הקבוצה את זכותם שבדין תוך ריקון התכלית אותה המחוקק ביקש להשיג בעת חקיקת סעיפי הפריסה.

רשלנות המשיבה

119. בשל מעשיה ומחדליה של המשיבה ובגין שימוש רשלני בסמכויותיה, מקור משפטי נוסף לאחריותה כלפי המבקשים היא עוולת הרשלנות הקבועה בסעיפים 35-36 לפקודת הנזיקין (נוסח חדש) תשכ"ח 1968 (להלן: "פקודת הנזיקין").
120. בהתאם להלכה הפסוקה, המבקש לבסס זכותו על אחריות המזיק בגין רשלנות, חייב להראות, כי נתקיימו במזיק יסודותיה של עוולת הרשלנות. יסודות אלה הם שלושה: חובת זהירות (מושגית וקונקרטיית), קיומה של התרשלנות וקיומו של נזק. כן נדרש קיומו של קשר סיבתי "עובדתי" ו"משפטי" בין ההתרשלנות לבין הנזק (ע"א 243/83 עיריית ירושלים נ' אלי גורדון, פ"ד לט(1) 113).
121. בחינת קיומה של חובת זהירות (מושגית וקונקרטיית) נעשית על-פי מבחן הצפיות הקובע כי מקום בו ניתן היה לצפות את הנזק מבחינה פיסית או הלכה למעשה, קיימת חובה נורמטיבית לצפותו (ע"א 360/54 היועץ המשפטי נ' ברקוביץ, פ"ד יד 206)
122. בענייננו התקיימו כל יסודותיה של עוולת הרשלנות:

123. קיומה של חובת זהירות קונקרטית ומושגית - למשיבה חובת זהירות מוגברת מתוקף היותה רשות מנהלית וכאמונה על גביית המס בהתאם להוראות חקיקת המס.
124. קיומה של התרשלות- התרשלותה של המשיבה נעוצה בכך שפעלה בניגוד לחובתה המפורשת על פי דין לאפשר את פריסתן של ההכנסות ההונית על פני מספר שנים.
125. קיומו של קשר סיבתי "עובדתי" ו-"משפטי" בין ההתרשלות לבין הנזק - לחברי הקבוצה נגרם נזק כספי ממשי, המתבטא בגביית מס ביתר, כתוצאה ישירה מהתרשלותה בניגוד להוראות הדין.

הפרת חובה חקוקה

126. פעולת המשיבה עולה אף כדי הפרת חובה חקוקה האמורה בסעיף 63 לפקודת הניזוקין.
127. יסודותיה של עלוות הפרת חובה חקוקה הם אלו: קיומה של חובה המוטלת על המזיק מכוח חיקוק; החיקוק נועד לטובתו של הניזוק; המזיק הפר את החובה המוטלת עליו; ההפרה גרמה נזק; הנזק אשר נגרם הוא מסוג הנזק אליו תכוון החיקוק.
128. יסודות אלו התקיימו במלואם במקרה שלפנינו.
129. כאמור לעיל, בהתאם להוראות סעיף 91(ה)1 לפקודה וסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי בקשת הנישום יחשוב המס על הכנסות הוניות כאילו נבע בחלקים שנתיים שווים על פני תקופה שאינה עולה על ארבע שנים.
130. משכך, סירובה של המשיבה לאפשר את פריסת ההכנסות ההוניות באשר לחיוב במס יסף מהווה הפרה של סעיף 91(ה)1 לפקודה וסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין.
131. אין זה אלא ברור מאליו כי הוראות סעיפי הפריסה, נועדו לטובת המבקשים וחברי הקבוצה. כאמור לעיל, סעיפי הפריסה נועדו להתמודד עם העיוות שנוצר בעת מיסוי ההכנסה במסגרת שנת מס אחת, שכן מיסוי על בסיס שנת מס אחת הינו שרירותי ועשוי לגורם לכך כי הנישום ישלם מס בשיעור גבוה גם כאשר בשנים הקודמות לא היו לו הכנסות כלל. עיוות זה נוצר ביתר שאת כאשר עסקניו בהכנסה הונית אשר מטיבהן מצטברות הן על פני מספר שנים אך מימושן מתרכז באופן טבעי בשנת מס אחת.
132. נקל לראות כי הוראות סעיפי הפריסה נועדו בדיוק על מנת למנוע את הנזק שנגרם בענייננו לפיו מוטלת על הנישום חבות במס גבוהה יותר שלא בהתאם לשנים בהם נוצר הרווח.
133. על כן, עמדת המשיבה, השוללת את אפשרות פריסת ההכנסות ההוניות לצורך חישוב מס היסף, עולה לכדי הפרת חובה חקוקה (הן ביחס לחוק מיסוי מקרקעין והן ביחס לפקודת מס הכנסה). הפרת חובה זו שנועדה להיטיב עם הנישומים, כמו גם הפרת החובה לגביית מס אמת בלבד, גורמת נזק כספי ממשי למבקשים ולחברי הקבוצה ופוגעת בזכותם על פי דין.

ז. הפרט הרלוונטי לתובענה

134. סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות") קובע כדלקמן:
 "לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע בהוראת חוק

מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית";

135. התוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות (להלן: "התוספת") קובעת רשימת עילות תביעה בשלן ניתן להגיש בקשה לאישור תביעה ייצוגית.
136. בענייננו, התביעה חוסה תחת פרט 11 לתוספת השניה בו נקבע כך:
- "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר".
137. כאמור לעיל, חיוב במס יסף בגין הכנסה הונית (רווח הון או שבח), מבלי לשקלל את פריסת המס לה זכאי הנישום לפי הוראות הפקודה וחוק מיסוי מקרקעין מהווה הלכה למעשה גבייה שלא כדין.
138. על כן, כל עוד מס יסף זה לא הושב למבקשים ולחברי הקבוצה, הרי שבידי המשיבה מצוי מס שנגבה שלא כדין.

ח. תביעה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה

139. התובענה הייצוגית במקרה זה היא הדרך היעילה וההוגנת ביותר להכרעה במחלוקת, כנדרש בסעיף 8(א)(2) לחוק. זאת, במיוחד לאור העובדה כי המשיבה הינה רשות ציבורית המחויבת בחובת הגינות מוגברת כלפי הציבור בכלל והמבקשים בפרט וכן מאחר והמידע הנדרש לניהול התביעה ובפרט נתונים לגבי מספר האנשים הנכללים בקבוצה, מצוי בידיה.
140. כמו כן, בשל המספר הרב של התובעים הפוטנציאליים ברור כי תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת ביותר להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין. הכרעה במסגרת זו, תמנע הכרעות סותרות, ריבוי תביעות, תיעל את הדיון בשאלות המשותפות והשוניות במחלוקת ותביא לחסכון במשאבים רבים ובפרט בזמן שיפוטי יקר.
141. זאת ועוד, המבקשים ידגישו כי יש באישור התובענה הייצוגית כדי ליצור הרתעה משמעותית אצל המשיבה ודומיה, על מנת למנוע פגיעה בציבור כה גדול ע"י גבייה שלא כדין. שכן, אחת ממטרות ההליך הייצוגי הנה אכיפת הדין והרתעה מפני הפרתו. בייחוד בפני גופים המרכזים בידם כוח רב כדוגמת המשיבה, לכן, התובענה המצורפת לבקשה זו מגשימה מטרה זו.
142. ויודגש, כי מכשיר התובענה הייצוגית נועד בדיוק לשם מענה על נסיבות ענייננו, מקום בו הפעילה המדינה באופן שגוי את סמכויותיה המוקנות לה על פי הדין וגרמה בכך לגביית מס ביתר מציבור הנישומים הזכאים לפריסת הרווחים ההוניים לצורך חישוב מס היסף, תוך שהיא מפרה את עיקרון העל בדיני המס של חתירה למס אמת, ותוך שחלק גדול מאותם נישומים נמנעו מלמצות את זכותם על פי דין וזאת בשל הוראת הביצוע השגויה והמטעה שפרסמה המשיבה.
143. בנוסף, יטענו המבקשים כי היות והליך ההשגה מוצה פתוחה בפניהם הדרך להגיש תובענה ייצוגית זו.
144. כאמור לעיל, המבקשים ניהלו הליך השגה מלא בפני המשיבה בו שטחו הם את טענותיהם בהרחבה כאשר בסופו של יום דחתה המשיבה את ההשגה בהתבסס על הוראת הביצוע.
145. לכן, בידיעה כי עמדת המשיבה כפי שהובהרה בהוראת הביצוע, ואשר מכוחה דחתה את השגת המבקשים, הינה עמדתה העקרונית והמושרשת; אין למעשה כל טעם בהמשך ניהול ערעור מס פרטני.
146. זאת ועוד, אין כל יתרון לבית המשפט הנכבד בשבתו כערכאת ערעור, על פני בית משפט הנכבד בשבתו במסגרת זו של תובענה ייצוגית בהכרעה בשאלה המהותית המונחת לפתחו של בית המשפט הנכבד.

147. חוקי המס מתווים את המסלול לבחינת התבות במס בפני רשות המיסים ואחר כך בפני הטריבונל המשפטי הרלוונטי, אך הם לא נועדו בשום צורה שהיא לסגור את הדלת בפני הנישומים הרוצים להגיש תובענה ייצוגית כנגד רשות המיסים.
148. ודוק, עניינו מהווה מקרה **מובהק** בו ניתן וצריך לדון בסוגיה המשפטית לגופה בתובענה ייצוגית, ולא באמצעות ערעור מס פרטני, זאת במטרה לקצר את ההתדיינויות, ולהעדיף יצירת וודאות פיסקאלית בסוגיה הנוגעת מטבע הדברים לציבור רחב.
149. יתרה מכך, עמדת המשיבה כי על המבקשים למצות אף את הליך הערעור, מקפלת בתוכה גישה לפיה לעולם אין לאשר תובענה ייצוגית **המעוררת מחלוקת פרשנית משפטית מובהקת** כנגד רשויות המס בישראל. עם כל הכבוד גישה זו חוטאת למטרתו של חוק התובענות הייצוגיות ומעקרת בפועל את התובענות הייצוגיות כלפי רשויות מס.
150. זאת ועוד, גם לו ברמה התיאורטית הייתה קיימת חובה למצות את המסלול הסטטוטורי ולהרחיבו הרחבה בלתי סבירה בעליל כך שיחול גם על ניהול ההליך בפני בית המשפט (ואין הדבר כך) - הרי שבהתאם לפסיקה ניתן להכיר בהצדקה לקיומה של תובענה ייצוגית אף במקום בו הצעידה במסלול הסטטוטורי מתחייבת לפי הליכים מיוחדים של ביקורת שיפוטית הקבועים בחוק.
151. כך למשל במסגרת עע"מ 6993/15 עיריית תל אביב-יפו נ' אספיאדה בע"מ (ניתן ביום 16.08.2016; פורסם בנבו) (להלן: "**פרשת אספיאדה**") נקבע, ברוב דעות (מפי כבוד השופטת דפנה ברק-ארז שאל דעתה הצטרפה כבוד הנשיאה השופטת מרים נאור), כי גם במקרים בהם מתחייבת צעידה במסלול סטטוטורי המחייב לקיים הליכי השגה וערר - אזי כאשר "**מתעוררת שאלה משפטית עקרונית המשותפת לנישומים רבים, והדעת נותנת כי אין טעם בבירור הטענה במסגרת הליכי השגה והערר** [כשבאותו מקרה המדובר בערר לפי אחת מהעילות הייחודיות שבחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית), התשל"ו-1976 - הח"מ] **בית המשפט עשוי להכיר בהצדקה להגיש תובענה ייצוגית**..." (שם, בפסקה 43 לפסק הדין).
152. כמו כן, כבוד השופטת חיות (כתוארה אז) קבעה במפורש, כי "**קיומו של מסלול סטטוטורי דומה לבירור טענות בנוגע לגביית יתר של מס הכנסה, אינו מונע הגשת תובענות ייצוגיות... והשאלה המרכזית שאליה על בית המשפט להידרש בהקשר זה היא - האם [ה]תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין**", קרי, כי התנאי הקובע להכרעה בעניין הינו אותו תנאי הקבוע בסעיף 8(א)(2) לחוק תובענות ייצוגיות.
153. יצוין, כי מעבר לפרשת אספיאדה, במהלך העשור האחרון נקבע לא אחת על ידי בתי המשפט המחוזיים, כי במקרים המעוררים מחלוקת פרשנית משפטית מובהקת, אין "חובה" למצות את המסלול הסטטוטורי.
154. כך לדוגמא, קבע במפורש כב' השופט ד"ר בורנשטיין בעניין קירשבלום (ת"צ 58029-11-14 + ת"צ 57986-11-14, **מנחם קירשבלום נ' מדינת ישראל - משרד האוצר - רשות המסים**. פורסם ב"מיסים"):
- "86. בענייננו מדובר בנושא בעל חשיבות עקרונית אשר לטעמי ראוי להיכלל בגדר החריגים לכלל, בהיותו נוגע לאופן פרשנות המשיבה את הוראות הדין ויישומו ביחס לציבור רחב של נישומים. בנוסף, נראה כי בנסיבות העניין לא היה הליך שומתי מיתר את ההליך הייצוגי, וזאת לאור עמדתה העקרונית של המשיבה.
155. לאמור, כאשר מדובר בהליך הנוגע לאופן פרשנות המשיבה את הוראות הדין (ובענייננו פרשנות שזכתה

להוראת ביצוע מפורשת), וכן כי מדובר במקום בו בשל עמדתה העקרונית של המשיבה ממילא ההליך השומתי לא היה מיותר את התובענה הייצוגית- הרי שבמצב זה תובענה ייצוגית הינה הדרך הנכונה והראויה לבירור הסוגיה.

156. זאת ועוד, טעם נוסף לכך שבענייננו מדובר בסוגיה שהדרך הנכונה להכריע בה הינה במסגרת תובענה ייצוגית טמון בעובדה כי עמדת המשיבה הינה עמדה ברורה ומפורשת שזכתה להיכתב במפורש במסגרת הוראת ביצוע ונועה לחול על כלל הנישומים.

157. משפורסמה הוראת הביצוע אשר מהווה את עמדתה העקרונית של רשות המיסים- אין כל טעם בניהול הליך שומתי פרטני שתוצאתו מוכתבת מראש.

158. משעמדת המשיבה הובהרה בהוראת הביצוע בצורה שאינה משתמעת לשני פנים, ולאור הקביעה העקרונית הגלומה בה, ברי כי התעוררה בין הצדדים מחלוקת פרשנית, בשאלה משפטית, ואין כל טעם לקיים הליכי שומה והשגה פרטניים.

159. עם כל הכבוד הראוי לא ייתכן כי עמדת המשיבה בהוראת הביצוע היא כי אין לחשב את מס היסף תוך פריסת ריווח ההון או השבח ולאחר מכן תטען היא כי ראוי לנהל את התביעה בהליך שומתי פרטני!!! הרי אין ספק כי הברור השומתי הפרטני יעשה לאור העמדה שהובעה בהוראת הביצוע ואם כך קביעות פרטניות של המשיבה יהיו זהות ממילא לקביעות העקרוניות, כך שסופו של ההליך השומתי הפרטני ידוע מראש.

160. משכך, אין זה צודק, יעיל ותכליתי להביא את הדברים בהליך פרטני בפני המשיבה, שעה שברור כי המשיבה ממילא לא תפעל בהליך פרטני בניגוד לעמדתה הכללית המוצהרת אשר מתווה מדיניות באופן רוחבי.

161. האבסורד במצב זה זועק לשמיים ורק מדגיש את חוסר תום הלב הקיצוני שבהתנהלות המשיבה.

162. ודוק, היות ומהות התביעה עצמה כל כולה שאלה משפטית כללית צרופה, ותו לאו, אין באמת צורך בגיבוש תשתית עובדתית ספציפית עבור כל אחד מחברי הקבוצה בנפרד לשם הכרעה.

163. מכל מקום, אף אם נניח כי השאלה המשפטית מחייבת בחינה פרטנית של נתוניו ונסיבותיו האישיים של כל נישום ונישום (ולא היא!), תוצאה אשר בוודאי אינה יעילה ואינה הוגנת, הרי שבהתאם לדברי כבוד השופט בנימיני בבש"א (מחוזי ת"א) 13037/03 רונן שוהם נ' כלמוביל בע"מ, תק-מח 2009(1), 2556, 2575 (2009), לא ניתן באמצעות טענה זו למנוע את בירור התובענה במסגרת ההליך הייצוגי.

164. ודוק, ככל שיעלה הצורך בבחינה פרטנית של כל נישום ונישום והאם ביקש או לא לפרוס את הכנסותיו ההוניות, הרי שבחינה כזו תוכל להתבצע לאחר קבלת החלטה עקרונית בשאלה שבמחלוקת, וכך בהתאם לדבריו של כבוד השופט ברק ברע"א 4556/94 רמי טצת נ' אברהם זילברשץ, פ"ד מט(5), 774, 784-785 (1996):

"במהלך התובענה הייצוגית, ולאחר השלב הקבוצתי שבו הוכרעו השאלות המשותפות לכל הקבוצה, ניתן לעבור לשלב אינדיבידואלי, שבו יוכרעו שאלות שהן אינדיבידואליות לכל אחד מבני הקבוצה, אם שאלות אלה מתעוררות...

...אין כל צורך שכל השאלות המתעוררות ביחס לקבוצה תהיינה משותפות. די בכך שהיסוד המשותף מהווה מרכיב מהותי בהתיינות. עד כמה שיש לאחד מהקבוצה עניין שהוא מיוחד לו - כגון נזק מיוחד - ניתן לבררו בשלב האינדיבידואלי, אשר יבוא לאחר סיום השלב הקבוצתי,

ולאחר שנקבעה בו שאלת האחריות של הנתבעים.

165. מעבר לכך, בהתאם לסעיף 20 לחוק שכותרתו "הוכחת הזכאות לסעד ותשלום פיצוי כספיי" ובהתאם לפסיקה, שאלת הנזק והפיצוי אינה רלוונטית לשלב אישור הבקשה כייצוגית אלא נידונה במסגרת הדיון לאחר ההכרעה בתובענה עצמה ולבטח שלאחר הדיון בבקשת האישור כן ממילא אין בסוגיה זו כדי לשלול את אישור ניהול התובענה כייצוגית.
166. כדברי בית המשפט בת"מ 139-07 איצקוביץ נ' עיריית נס-ציונה (החלטת בית המשפט מיום 02.08.2010):
- "הבחינה מכוח סעיף זה (סעיף 20, הח"מ), אינה נעשית בשלב הנוכחי של הדיון, אלא היא תיעשה בהתאם לצורך בשלב הבא שלו."**
167. לאור זאת ולאור היותה שאלה המשותפת לנישומים רבים, הרי שהמקום המתאים לבירור שאלה זו הינו במסגרת תובענה ייצוגית, שנועדה במיוחד למצב זה בו מדובר בשאלה משפטית עקרונית המשותפת לקבוצה גדולה שאין טעם לנהלה באופן פרטני.
168. לסיכום נקודה זו, המסקנה הברורה מהאמור לעיל הינה כי ניהול הליך אחד מרוכז ביחס לכלל ציבור הנישומים הזכאי לפריסת ריווח ההון או שבח המקרקעין מהווה הדרך ההוגנת והיעילה בנסיבות העניין, ובמסגרתה יתנהל הליך אחד מרוכז. מקל וחומר נכונים הם הדברים מקום בו ממילא באופן כללי שללה המשיבה את האפשרות לפריסת ההכנסות ההוגיות בהוראות הביצוע.

ט. התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט

169. בהתאם לסעיף 8(א)(1) לחוק יפרט המבקש בבקשה לאישור תובענה ייצוגית האם מצא כי התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה.
170. העובדות המשמשות יסוד לתובענה בענייננו ברורות ואינן שנויות במחלוקת כלל וכן משותפות הן לכלל חברי הקבוצה ומתייחסות כולן למשיבה ולמעשיה כאשר נעדר מהן כל מאפיין אישי.
171. כך גם לגבי הסוגיות המשפטיות, אשר עשויות להתערור בתיק זה, כולן נוגעות למשיבה, למעשיה ומחדליה, וככאלה הן אינן נושאות כל מאפיין אישי ייחודי לאחד מחברי הקבוצה והן משותפות לכל חברי הקבוצה.
172. מעבר לנדרש יצינו המבקשים, כי הפסיקה קבעה כי אין צורך שתהיה זהות מוחלטת בכל השאלות הטעונות הכרעה, משום שדרישה זו, עלולה לסכל את תכלית קיומה של התובענה הייצוגית. וכך נקבע ברע"א 8268/96 רייכרט נ' שמש פ"ד נה(5) 276, 297 (2001):
- "דרישה של זהות מוחלטת בכל השאלות הטעונות הכרעה, עובדתיות כמשפטיות, תסכל את תכלית התובענה הייצוגית ותהפוך את השימוש בה למשימה בלתי אפשרית. לפיכך יש לאמץ גישה ולפיה די בכך שהשאלות העיקריות העומדות במוקד הדיון תהיינה משותפות לחברי הקבוצה, ואין נפקא מנה אם מתקיים שוני בשאלה משנית זו או אחרת."**
173. מכל האמור לעיל עולה, כי כל השאלות המהותיות, הן של עובדה והן של משפט, הן משותפות לכל חברי הקבוצה ללא יוצא מן הכלל.
174. זאת ועוד, המבקשים סבורים, כי כפי שהוסבר לעיל, ישנה הרבה יותר מאפשרות סבירה כי הסוגיה תוכרע לטובת הקבוצה.

175. חשוב לציין, כי כל תכליתו של הדיון בשאלת נטל הראיה, בשלב זה של אישור התובענה כתובענה ייצוגית, הינה לסייע לבית המשפט באומדן סיכוייה של התביעה להתברר בסופו של יום לטובת הקבוצה, כנדרש בסעיף 8(א1) לחוק.
176. המבקשים יעירו כי מלשון הסעיף אשר נוקטת במילים: "ויש אפשרות סבירה", עולה כי אין המבקשים צריכים להוכיח בוודאות את טענותיהם העובדתיות והמשפטיות, אלא ברמת שכנוע פחותה בהרבה מזו.
177. לעניין זה יפנו המבקשים אל ע"א 2967/95 מגן וקשת נ' טמפו תעשיות בע"מ, פ"ד נא(2) 312 (1997):
- "עוד עולה מאותם פסקי דין כי בשאלת מידת ההוכחה, לא מסתמנת בהם תשובה אחידה. יש מי שסובר כי על התובע לשכנע את בית המשפט בקיומם של 'סיכויים טובים להצלחה בתובענה'; אחרים דרשו 'סיכויים סבירים'; ואחרים, 'מידת שכנוע גדולה מזו הדרושה למבקש סעד לצו ארעי'". כב' השופטת שטרסברג-כהן מוסיפה באותו פסק דין, כי: "אין להעמיד דרישות מחמירות מדי, לענין מידת השכנוע, משום שאלה עלולות להטיל על הצדדים ועל בית המשפט עומס יתר בבירור הנושא המקדמי, דבר העלול לגרום להתמשכות המשפט, לכפילות בהתדיינות ולרפיון ידים של תובעים ייצוגיים פוטנציאליים. את כל אלה יש למנוע על ידי קריטריון מאוזן בנושא נטל ומידת ההוכחה הנדרשים מהתובע הייצוגי, שמצד אחד שלא יפסור אותו מחובת שכנוע ומצד שני לא יטיל עליו נטל כבד מדי."
178. במסכת העובדתית והמשפטית אשר פורטה דלעיל, ברור כי קיימת אפשרות הרבה יותר מסבירה, שהתובענה תוכרע לטובת המבקשים וחברי הקבוצה. לכן, מבחינת קל וחומר בן בנו של קל וחומר, הרי שעומדים המבקשים בדרישת הסעיף.
179. כמו"כ בהתאם לתקנה 2(13) לתקנות יצוין כי מעיון בפנקס התובענות הייצוגיות לא עולה כי הוגשה בקשה אחרת לאישור תובענה ייצוגית המעוררת שאלות דומות לשאלות העומדות בבסיס תובענה זו.

י. עילת התביעה האישית של המבקשים

180. המבקשים הוכיחו כי קיימת להם עילת תביעה אישית, שעה שבמסגרת דוח המס לשנת 2013, ביקשו לחשב את המס על רווח ההון בהתאם להוראות סעיף הפריסה ואילו המשיבה קבעה בשומה לפי מיטב השפיטה כי יש להחיל את סעיף 121ב לפקודה על מלוא רווח ההון, קרי, גם על חלק רווח ההון שיוחס לשנים 2010-2012.
181. ברור כי מבחינת המשיבה הן לאור ההחלטה בהשגה והן לאור תשובתה לפניית המבקשים, נדרשים המבקשים לשלם את מס היסוף ללא זכאות לפריסה, וככל וברצונם להתנגד לגביית המס שומה עליהם להגיש ערעור או תובענה ייצוגית לבית המשפט המחוזי. מכאן ברור שיש למבקשים עילת תביעה אישית.
182. טענת המשיבה כי למבקשים לא התגבשה עילה להגשת בקשה לתובענה ייצוגית שעה שלא נגבה מהם המס המוטל במחלוקת – הינה תכלית האבסורד. האם הנישום צריך קודם לשלם בניגוד לעמדתו ובניגוד להוראות החוק המאפשר לו לחלוק על עמדת רשות המיסים- על מנת שיעבור את תנאי הסף להגשת תובענה ייצוגית!!
183. כמו כן, התובענה הייצוגית נועדה על מנת למנוע את הגבייה שלא כדין- הכיצד יעלה על הדעת כי העובדה כי טרם נגבה מהם המס תמנע את הגשת התובענה!! אי תשלום המס ע"י המבקשים אינו משנה את העובדה כי המשיבה דורשת מהמבקשים ומיתר חברי הקבוצה מס ביתר בניגוד לדין.

184. בנסיבות העניין אין ספק כי קמה למבקשים עילת תביעה אישית.
185. זאת ועוד, כאמור בסעיף 8(א)(1) לחוק, בשלב אישור ניהול התובענה כייצוגית (להבדיל מאישור התובענה עצמה), די ב"אפשרות סבירה" שהתובענה תוכרע לטובת הקבוצה, משכך בשלב זה די באפשרות סבירה כי התובענה תוכרע לטובת המבקשים. בנסיבות העניין אין כל ספק כי קיים הרבה מעבר לאפשרות סבירה כי למבקשים קיימת עילת תביעה שתוביל לאישור התובענה ועל כן יש לאשר את ניהול התובענה כייצוגית.
186. בשולי הדברים ייאמר כי ברור כי הסוגיה העולה בתובענה זו הינה סוגיה מהותית שאינה תלויה בזהות המבקשים או במאפייניהם הספציפיים, שכן ברור כי קיימים מאות אלפי נישומים אשר שילמו את מס היסף מבלי להתחשב בסעיפי הפריסה. ניסיונותיה של המשיבה להטיל ספק בעילתם של המבקשים נועדו להסיט את הדיון למחוזות שאינם רלוונטיים בניסיון למנוע מבית המשפט הנכבד להכריע לגופו של עניין את הסוגיה המהותית העומדת לפתחו.
187. על כן, מעבר לעובדה כי המבקשים עצמם הוכיחו עילה אישית הרי שאין כל ספק כי אותה עילה אישית של המבקשים קיימת אצל מאות אלפי נישומים ועל כן דין התובענה להתברר.
188. למצער, גם לו היה קיים ספק (שאינו!!), באשר למבקשים הספציפיים הרי שבכל מקרה, ככל ושאר התנאים לאישור התובענה מתקיימים הרי שבהתאם לסעיף 8(א)(2) לחוק **חייב** בית המשפט להורות על המשך ניהול התובענה תוך החלפת התובע הייצוגי, באשר ברור כי קיים תובע ייצוגי המקיים עילת תביעה (רי' לדוגמא רע"א 2128/09 הפניקס חברה לביטוח בע"מ נ' עמוסי פורסם ב"נבו", בסעי' 9 לפסק דינו של כב' השופט ריבלין).

יא. עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינהל בדרך הולמת ובתום לב

189. סעיפים 8(3) ו-8(4) לחוק קובעים כי בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית אם מצא כי קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינהל בדרך הולמת ובתום לב.
190. המבקשים הינם בעלי אמצעים כלכליים הנדרשים לשם ניהול ההליך. ב"כ המבקשים, מתחייב להעמיד לרשות הקבוצה ייצוג משפטי ככל שיידרש לשם מימוש זכויות הקבוצה.
191. עוד יצוין כי ב"כ המבקשים, הינם בעלי ניסיון רב בניהול תיקים רחבי היקף ובניהול תובענות ייצוגיות ואף זכה בשתי תובענות ייצוגיות על דרך החדילה ובפסק דין בבית המשפט העליון בנושא זה (עע"ם 6687/11, מדינת ישראל נ' ז'ז'ז' אבוטבול, פורסם בנבו).
192. ב"כ המבקשים ידועים כמומחה מס, ובפרט בתחום מס הכנסה ומיסוי מקרקעין הרלוונטיים לתובענה זו, והובילו מספר תקדימים בתחומי משפט אלו.
193. מעבר לכך, ב"כ המבקשים הגיש בסוגיות נשוא תובענה זו פניה למשיבה ומכיר את הנושא לפני ולפנים.
194. לעניין התנאי האחרון לאישור תובענה ייצוגית על ידי בית המשפט, יודגש כי למבקשים ולכלל חברי הקבוצה אינטרס משותף ציבורי ופרטי, ועילת התביעה רצינית ומגובשת. בטרם הגשת הבקשה ב"כ המבקשים פנה בכתב למשיבה ובדק היטב את המצב המשפטי והעובדתי. לעניין זה נא ר'א ת.א (ת"א) 1786-06 אלוני גיא נ' בזק חברה הישראלית לתקשורת בע"מ (לא פורסם, 10.5.10).
- "התנאי האחרון לאישור תובענה ייצוגית על ידי בית המשפט, הקבוע בס"ק 8(א)(3) ו-8(א)(4)

לחוק, הינו כי קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינהל בדרך הולמת ובתום לב. למבקש ולכלל חברי הקבוצה אינטרס משותף ציבורי ופרטי, ועילת תביעה רצינית ומגובשת. בטרם הגשת הבקשה המבקש פנה בכתב למשיבה ובדק היטב את המצב המשפטי והעובדתי. די בכל אלו על מנת לבסס את תום ליבו של המבקש בניהול ההליך, כנדרש בסעיף 8 לחוק".

195. התובענה מוגשת על ידי הנפגעים הישירים ממעשיה ו/או ממחדליה של המשיבה. מטרתו היחידה של המבקשים היא שהמשיבה תבטל באופן מיידי את השומות בהן חושב מס היסף מבלי להתחשב בסעיפי הפריסה ותשיב לכל אחד מחברי הקבוצה את הכספים שנגבו ביתר כתוצאה מפעולתה הלא חוקית של המשיבה, שפורטה בהרחבה לעיל. אין ניגוד אינטרסים בין המבקשים לחברי הקבוצה ולכן אין חשש כי התובענה לא תנוהל בדרך הולמת.

196. יודגש כי בשלב בו מצויה התובענה כעת, הוא שלב אישור התובענה כייצוגית, כל אשר צריך לעמוד לנגד עיני בית המשפט הנכבד היא שאלת עמידתה או אי עמידתה של התובענה הנטענת להיות ייצוגית, בארבעת תנאי סעיף 8(א) הן ותו לא.

197. לאור מוצקותן של הטענות המשפטיות אותן הביאו המבקשים בבקשתם זו, כמו גם בתובענה שבכותרת, דומה כי אין כל ספק בכך שהורם נטל השכנוע הנדרש, אף לפי מבחני הפסיקה, ואף מעבר לכך. מידת ההוכחה בה הוכחו טענותיהם של המבקשים בתובענה שהגישו, ומידת חוזק טענותיהם המשפטיות מצביעות, אפוא, על סיכוייה הטובים של התובענה, להתברר בסוף התהליך לטובת המבקשים והקבוצה המיוצגת על ידם.

י.ב. תקופת התובענה

198. בהתאם לסעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות, תקופת ההשבה הינה 24 חודשים ממועד הגשת התובענה.

199. היינו, ביחס לכל הנישומים ששילמו או נדרשו לשלם מס יסף ללא התחשבות באפשרות פריסת רווחים הוניים, ב-24 חודשים שקדמו להגשת התובענה.

י.ג. הקבוצה המיוצגת המוצעת

200. סעיף 4(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות קובע מי רשאי להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית, ובין היתר: "אדם שיש לו עילה בתביעה או עניין כאמור בסעיף 3 (א), המעוררת שאלות מהותיות של עובדה ומשפט המשותפות לכלל החברים הנמנים עם קבוצת בני אדם – בשם אותה קבוצה"

201. כאמור לעיל, עילת התביעה מקורה בגבית מס ביתר בניגוד לדין.

202. בקבוצה זו נכללים כל מי שחויב במס יסף בגין הכנסה הונית (רווח הון או שבח), מבלי לשקלל את פריסת המס לה זכאי, וזאת בין אם ביקש בפועל את פריסת מס רווח ההון או את מס השבח ובין אם לאו.

203. חברי הקבוצה ניתנים לזיהוי באופן פשוט בהתאם לנתונים המצויים בידי המשיבה, שכן חברי הקבוצה ממילא נדרשו לשלם מס יסף בגין הכנסה הונית (רווח הון או שבח), ומדובר אפוא בקבוצה מצומצמת ומזוהה מבין כלל הנישומים. בהקשר זה יצוין כי למיטב ידיעתנו בהזנת דו"ח שנתי מחשבי מס הכנסה

מחשבים את מס היסף מבלי להתחשב בפריסת רווח ההון או השבת גם מקום בו התבקשה ע"י הנישום פריסת רווח הון או שבת.

204. עוד יצוין בהקשר זה, כי כאמור לעיל המבקשים סבורים כי גם מי שהיה זכאי לפריסה אך לא ביצע פריסה בפועל בשל עמדת המשיבה בהוראת הביצוע, כלול במסגרת תובענה ייצוגית זו, שכן אך ורק בשל עמדתה השגויה והמטעה של המשיבה הוא לא השתמש בזכאותו לפריסה- ועל כן הקבוצה צריכה לכלול את כלל הנישומים שיכלו לפרוס את הכנסותיהם ההוניות בין אם דרשו זאת בפועל ובין אם לאו.

205. למצער, הקבוצה המבוקשת הינה אותם נישומים שביצעו בפועל פריסת רווחים הוניים לצורכי מס שבת או מס רווח הון, אך חויבו במס יסף בהתעלם מפריסה זו.

יד. הנזק

206. כתוצאה ממעשיה של המשיבה, סבלו המבקשים וכן כל אחד מחברי הקבוצה, נזק ממון הנובע מגבית מס יסף ביתר בניגוד לדין.

207. יצוין, כי מלוא הנתונים הרלוונטיים ביחס לגובה הנזק מצוי אצל המשיבה.

208. בשים לב לאמור, המבקשים שומרים על זכותם לתקן בקשה זו בהתאם לנתונים שיתגלו בהמשך ההליך.

טו. שכר טרחה וגמול למבקשים ולב"כ המבקשים

209. בהתאם לסעיף 22 לחוק מתבקש בית המשפט הנכבד לפסוק למבקשים גמול מיוחד בשיעור 5% בתוספת מע"מ, מסכום התועלת הצפויה לקבוצה, הן ביחס לעבר והן ביחס לעתיד, בפרט כאשר מדובר בהתנהלות לא חוקית של רשות המדינה החבה בחובת הגינות מוגברת כלפי הציבור.

210. בהתאם לסעיף 23 לחוק מתבקש בית המשפט הנכבד לפסוק לב"כ המבקשים שכ"ט בשיעור 20% בתוספת מע"מ מסכום התועלת הצפויה לקבוצה, הן ביחס לעבר והן ביחס לעתיד, בדומה לסכום שכר הטירחה שנקבע במקרים דומים ובפרט בתובענה ייצוגית אותה ניהל ב"כ המבקשים, שערעור המשיבה על שיעור שכר טירחתה נדחה ע"י ביהמ"ש העליון בעע"מ 6687/11 **מדינת ישראל נ' ז'ז'ו אבוטבול**, פורסם ב"נבו".

211. כן מוצע כי בית המשפט יתחשב בתועלת שתצמח לחברי הקבוצה מחדילת המשיבה מהתנהלותה נשוא בקשה זו; מידת החשיבות הציבורית של התביעה; מידת הייחודיות של השאלה המשפטית, מורכבותה והחשקעה הכרוכה בכתיבתה והגשתה.

טז. הסעדים המבוקשים

212. לאור כל האמור, מתבקש בית המשפט הנכבד ליתן למבקשים ולכל אחד מחברי הקבוצה סעדים כדלקמן:

212.1. לקבוע כי התובענה אשר הוגשה ע"י המבקשים בתיק זה נגד המשיבה, תוכר כתובענה ייצוגית בשם חברי הקבוצה בתובענה זו, וזאת בהתאם להוראות חוק תובענות ייצוגיות.

212.2. להגדיר את חברי הקבוצה ככל מי שחויב במס יסף בגין הכנסה הונית (רווח הון או שבח), מבלי לשקלל את פריסת המס לה זכאי הנישום, וזאת בין אם ביקש בפועל את פריסת מס רווח ההון או את מס השבח ובין אם לאו.

212.3. להורות למשיבה לבטל באופן מיידי את השומות שהוצאו על ידה למי מחברי הקבוצה ביחס לחייב במס יסף בגין הכנסה הונית (רווח הון או שבח) מבלי לשקלל את פריסת המס ולחדול מהוצאת שומות נוספות בדומה לכך.

212.4. להורות למשיבה להשיב למבקשים ולכל אחד מחברי הקבוצה את הכספים שנגבו ביתר בעקבות חישוב מס היסף מבלי להתחשב באפשרות פריסת רווח ההון או השבח.

212.5. כמו כן, מתבקש בית המשפט הנכבד לחייב את המשיבה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית.

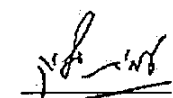
212.6. לקבוע גמול למבקשים ולב"כ של המבקשים.

212.7. להורות על מתן כל סעד אשר ייראה לבית המשפט הנכבד כראוי, נכון וצודק בנסיבות העניין.

יז. סיכום

213. נוכח כל האמור לעיל, מתבקש בית המשפט הנכבד, לאשר את התובענה הייצוגית בהתאם להוראות חוק תובענות ייצוגיות, ולהעניק למבקשים ולחברי הקבוצה, את הסעדים הנקובים לעיל.

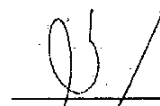
214. בקשה זו נתמכת בתצהיר מטעם המבקש 1, מר אלכסנדר גורביץ', לאימות העובדות הכלולות זה.



עמית גליק, עו"ד

מ.ר. 55185

ב"כ המבקשים



זיו שרון, עו"ד

מ.ר. 17033

ב"כ המבקשים

תצהיר

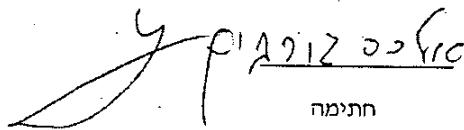
אני הח"מ אלכסנדר גורביץ, נושא ת.ז. 304327547, לאחר שהוזהרתי כי עלי לומר את האמת ואם לא אעשה כן אהיה צפוי לעונשים הקבועים בחוק, מצהיר בזאת כדלקמן:

1. הנני נותן תצהירי זה כתמיכה לבקשה שהוגשה מטעם רעייתי, מרינה גורביץ, ואנוכי להכיר בתובענה כנגד רשות המיסים (להלן: "המשיבה") כתובענה ייצוגית.
2. רעייתי ואני ממייסדי חברת אייטי נביגטור בע"מ ח.פ. 513412460 (להלן: "אייטי") והחזקנו ב- 11.56% מהון מניותיה.
3. ביום 14 באוגוסט 2013 נחתם הסכם מכירה במסגרתו מכרנו לחברת הרמטיס בע"מ ח.פ. 514746205 (להלן: "הרוכשת") את החזקותינו באייטי.
4. ביום 28 באוגוסט 2013 הגשנו בקשה להסדרת תשלום המס הנובע מרווח ההון שנוצר בידנו בעקבות מכירת המניות במסגרת הסכם המכירה (להלן: "רווח ההון").
5. ביום 31 בדצמבר 2014 הגשנו את דוח המס לשנת 2013 הכולל את רווח ההון.
6. בהתאם לייעוץ המשפטי שניתן לנו, במסגרת דוח המס לשנת 2013, ביקשנו לחשב את המס על רווח ההון בהתאם להוראות הפריסה שנקבעו בסעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א 1961 (להלן: "הפקודה") (להלן: "השומה העצמית").
7. בהתאם לשומה העצמית, פרסנו את רווח ההון בשנות המס 2010, 2011, 2012 ו- 2013.
8. משידור השומה העצמית נבע מס יסף כהגדרתו בסעיף 121 לפקודה, בסך של 86,166 ש"ח המשקף, בין היתר, חיוב במס יסף בגין חלק רווח ההון לשנת המס 2013 בלבד (שכן בשנים 2010-2012 לא חל מס יסף).
9. ביום 19 בפברואר, 2018 השתמש פקיד השומה ירושלים 3 בסמכותו לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה וקבע לפי מיתב שפיתתו את השומה לשנת המס 2013, אשר קבעה כי יש להחיל את סעיף 121 לפקודה על נלווא רווח ההון, קרי, גם על חלק רווח ההון שיוחס לשנים 2010-2012.
10. תוספת המס בהתאם לשומה לפי מיתב השפיטה כאמור, הינה 149,034 ש"ח.
11. על שומה זו הוגשה השגה ביום 18 במרץ 2018.
12. ביום 5.3.2019 דחה פקיד שומה ירושלים את ההשגה וקבע את השומה בצו לפי סעיף 152 לפקודה.
13. ביום 26.3.19, הוגשה למשיבה פניה לפני הגשת תובענה ייצוגית (מצ"ב כנספח א').
14. ביום 3.4.2019 הוגשה הודעת ערעור על הצו שהוציא פקיד שומה ירושלים. אדגיש, כי הודעת הערעור הוגשה למען הזהירות גרידא, שכן כפי שצוין בהודעת ערעור, כוונת רעייתי ואנוכי הייתה כי ככל ותידחה הפניה לפני הגשת תובענה ייצוגית, תוגש תובענה ייצוגית כנגד המשיבה בסוגיה נשוא הערעור ויאוחז הדיון בתובענה עם הערעור.
15. ביום 18.6.2019 השיבה המשיבה לפני במסגרתה התנגדה לטענתנו (מצ"ב כנספח ב').
16. בהתאם לייעוץ המשפטי אשר ניתן לנו ומהנימוקים המשפטיים המפורטים בהרחבה בבקשה לאישור התובענה

כייצוגית, אנו סבורים כי לצורך חישוב מס היסוף אנו זכאים לפריסת רווח ההון לשנים 2010-2013 לפי סעיף 91(ה) לפקודה. כתוצאה מכך היות והחיוב במס היסוף הינו משנת 2013 ואילך, אין לחייב את חלק מרווח ההון אשר יוחס לשנים 2010-2012 במס יסף כאמור.

17. משכך, הסעד האישי הנתבע על דינו במסגרת התובענה הייצוגית הינו בסך 149,034 ש"ח, אשר מהווה את תוספת המס בהתאם לשומה לפי מיטב השפיטה לשנת המס 2013 שהוצאה לנו.

18. זהו שמי זו חתימתי ותוכן תצהירי אמת.


חתימה

9.9.2019
תאריך

אישור

הריני מאשר כי ביום 9.9.19 הופיע בפני יואב לנדא עו"ד, מר אלכסנדר גורביץ, נושא ת.ז. 304327547, ולאחר שהזהרתיו כי עליו להצהיר את האמת, וכי הוא צפוי לעונשים הקבועים בחוק אם לא יעשה כן, אישר הנ"ל את נכונות הצהרתו. דלעיל, וחתם עליה בפני.

יואב לנדא, עו"ד
Yoav Lande, Adv.
מס' רשיון 61888


חתימה

אכ

ת.צ. _____

בבית המשפט המחוזי בירושלים
בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים

התובעים:
1. אלכסנדר גורביץ' ת.ז. 304327547
2. מרינה גורביץ' ת.ז. 324409838
ע"י ב"כ עו"ד ממושרד זיו שרון ושות'
רח' ויצמן 2, תל אביב 6423902
טלפון: 03-6527724; פקס: 03-6527725

- נגד -

הנתבעת:
מדינת ישראל - רשות המיסים
ע"י ב"כ מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)
מרח' מח"ל 7, מעלות דפנה, ירושלים 91493
טלפון: 02-5419555; פקס: 02-5419581

הסעד האישי לו עותרים התובעים הינו בסך 149,034 ₪.

סכום זה הינו תוספת המס בהתאם לשומה לפי מיטב השפיטה לשנת המס 2013, שהוצאה לתובעים בה נקבע כי יש להחיל את סעיף 121ב לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א 1961 (להלן: "הפקודה") על מלוא רווח ההון ללא כל התחשבות באפשרות פריסתו בהתאם לסעיף 91(ה) לפקודה.

בשלב זה סכום התביעה הכולל של כל חברי הקבוצה אינו ניתן להערכה וכל הנתונים בעניין מצויים אצל הנתבעת.

תובענה ייצוגית

לפי חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006

פתח דבר

1. עניינה של תובענה זו, הינה ביחס לגביית מס ביתר על ידי הנתבעת המבוצעת באופן שיטתי ודרך קבע, זאת כאשר לעניין קביעת גובה תשלום מס יסף על הכנסות החייבות במיסוי רווחי הון או במס שבח (להלן: "הכנסות הוניות"), הנתבעת מסרבת להתחשב באפשרות פריסת מס רווח ההון או מס השבח מכוח הוראות סעיף 91(ה) לפקודה או מכוח הוראות סעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") (סעיף 91(ה) וסעיף 48א(ה) ייקראו להלן יחדיו: "סעיפי הפריסה"), והכל כפי שיפורט בהרחבה להלן.

2. מאופן גביה זה של הנתבעת נוצר נזק לתובעים ולמאות חברי הקבוצה, שכן תוצאתו הינו גביית מס יסף ביתר והעשרת קופתה של הנתבעת בממון רב בניגוד לדין.

3. כל ההדגשות בציטוטים שיובאו להלן אינן במקור, אלא אם נאמר במפורש אחרת.

ואלו נימוקי הבקשה:

א. מבוא

4. בשנת 2012 פורסם החוק לצמצום הגירעון ולשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב-2012 אשר כלל את תיקון מס' 195 לפקודה במסגרתו התווסף לפקודה סעיף 121ב אשר הטיל מס חדש בשיעור 2% על כל הכנסתו החייבת של הנישום העולה על 800 אלף ₪ (להלן: "מס היסוף").
5. במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), תשע"ז-2016 (להלן: "חוק ההתייעלות הכלכלית") הוחלט להגדיל את מס היסוף ל-3% וכן במקביל להקטין את התקרה להחלת מס היסוף לסך של 640 אלף ₪.
6. ביום 8.3.2016 פרסמה הנתבעת את הוראת ביצוע מס' 9/15 "מס על הכנסות גבוהות על עפ"י סעיף 121ב לפקודה (תיקון 195 לפקודת מס הכנסה)" (להלן: "הוראת הביצוע"), לפיה מס היסוף יוטל על הנישום בשנת המכירה, וההכנסה החייבת לעניין המס הנוסף תכלול את מלוא סכום ההכנסות ההוניות בשנת ביצוע העסקה, גם אם בוצעה פריסה של הרווח כאמור בסעיפי הפריסה – היינו מס היסוף יחושב ללא כל התחשבות בפריסת ההכנסות ההוניות.
7. לטענת התובעים, כפי שיורחב להלן, עמדה זו שגויה, שכן הינה בניגוד מובהק לתכלית העומדת הן בסיס הוראות סעיפי הפריסה והן בסיס החיוב במס יסף ויוצרת גביית מס ביתר מאלפי נישומים הזכאים לפריסת ההכנסות ההוניות למספר שנות מס.
8. כפי שיפורט להלן, תכליתם של הוראות הפריסה ביחס לרווחים הוניים (מס רווח הון ומס שבת מקרקעין), הייתה מניעת עיוות מס הנובע מ"אפקט הדחיסה" בו מטילים את המס בשנה בו נמכר הנכס, כאשר ברור כי הרווח נוצר בתקופה ארוכה יותר – במשך שנות האחזקה בנכס. המחוקק שהיה ער לעיוות זה, קבע בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין את הוראות הפריסה שנועדו לפרוס את הרווח על פני מספר שנים ובכך למנוע את עיוות המס של הטלת מס רווח הון או שבח בהתחשב בשנת המכירה בלבד.
9. רק לאחרונה בעניין טוונטי (ע"א 3012-18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ ואח' מיסים לג/3 (ספטמבר, 2019)), עמד בית המשפט העליון על החשיבות הרבה של סעיפי הפריסה במניעת עיוות המס.
10. דא עקא, הגם כי תכליתם והגיונם של סעיפי הפריסה נועדו למנוע את עיוותי המס ואת "אפקט הדחיסה", בהוראת הביצוע הני"ל קבעה הנתבעת באופן שגוי כי לצורך הטלת מס יסף אין להביא בחשבון את סעיפי הפריסה.
11. כפי שיפורט להלן, לפרשנות זו אין כל עיגון בהוראות החוק, בתכליתו או במטרת חקיקת מס היסף.
12. חוסר ההיגיון בפרשנות הנתבעת עולה באופן ברור מתכליתו של מס היסף שנועד להטיל מס על "בעלי הכנסות גבוהות". אולם, פעמים רבות הרווח ההוני קיים גם אצל נישומים מהמעמד הבינוני ואפילו הבינוני-גבוה, שלבטח אינם "בעלי הכנסות גבוהות" שקיבלו ירושה בדמות קרקע או נכס אחר, או שחשכו כספים בשנים רבות והשקיעו אותם בנכסים כאלה ואחרים ובמועד מסוים הם מחליטים למכור את אותו נכס.

13. ההכנסה החד פעמית הגבוהה הנוצרת בגין מכירת הנכס בשנה מסוימת אינה משקפת את היותם בעלי הכנסות גבוהות (ככותרת הסעיף), וברוב המוחלט של המקרים רווח נוצר על פני אחזקה של מספר שנים.
14. הטלת מס יסף ללא פריסת רווח ההון או השבח יוצרת מצב בו על נישומים מהמעמד הבינוני מוטל מס שלא נועד להיות מוטל עליהם רק בגלל שההכנסה מתקבלת באותה שנה. רק פריסת רווח ההון והשבח אף לצורך החלת מס היסף מונעת היווצרותו של אבסורד זה העומד בסתירה לתכלית חקיקת מס היסף.
15. רק ככל ואף לאחר ביצוע הפריסה אותם נישומים הגיעו למדרגת מס היסף בכל שנה, יש היגיון להטיל עליהם את מס היסף כדוגמת הטלתו על נישומים בעלי הכנסה גבוהה באופן קבוע. אולם, הטלת מס היסף על רווח הוני חד פעמי- אינה הגיונית, אינה סבירה ועומדת בניגוד לכוונת המחוקק.
16. מטעמים אלו ועוד שיפורטו להלן, יש לקבל את עמדת התובעים במלואה, ולאשר את ניהול התובענה כייצוגית.

ב. רקע עובדתי

17. התובעים הינם ממייסדי חברת אייטי נביגטור בע"מ ח.פ. 513412460 (להלן: "אייטי") אשר החזיקו ב- 11.56% מהון מניותיה.
18. ביום 14 באוגוסט 2013 נחתם הסכם מכירה אשר בו, בין היתר, נמכרה החזקתם של התובעים באיטי לחברת הרמתיס בע"מ ח.פ. 514746205 (להלן: "הרוכשת").
19. הנתבעת, רשות המיסים, הינה האמונה על ביצוע ואכיפת הוראות חוקי המס והיא האחראית על יישום הוראות חוקי המס כלפי כלל הציבור. מעבר לכך, כספי מס היסף הנגבו ביתר אותן דורשים התובעים וחברי הקבוצה מצויים תחת ידה של הנתבעת.
20. ביום 14 באוגוסט 2013 נחתם הסכם מכירה אשר בו, בין היתר, נמכרה החזקתם של התובעים באיטי לחברת הרמתיס בע"מ ח.פ. 514746205 (להלן: "הרוכשת").
21. ביום 28 באוגוסט 2013 הגישו התובעים בקשה להסדרת תשלום המס הנובע מרווח ההון שנוצר בידם בעקבות מכירת מניותיהם במסגרת הסכם המכירה (להלן: "רווח ההון").
22. ביום 31 בדצמבר 2014 הגישו התובעים את דוח המס לשנת 2013 הכולל את רווח ההון.
23. במסגרת דוח המס לשנת 2013, ביקשו התובעים לחשב את המס על רווח ההון בהתאם להוראות הפריסה שנקבעו בסעיף 91(ה)1 לפקודה (להלן: "השומה העצמית").
24. בהתאם לשומה העצמית, התובעים פרסו את רווח ההון בשנות המס 2010, 2011, 2012 ו- 2013.
25. משידור השומה העצמית נבע מס יסף כהגדרתו בסעיף 121ב לפקודה, בסך של 86,166 ש"ח המשקף, בין היתר, חיוב במס יסף בגין חלק רווח ההון לשנת המס 2013 בלבד (שכן בשנים 2010-2012 לא חל מס יסף).
26. ביום 19 בפברואר, 2018 השתמש פקיד השומה ירושלים 3 בסמכותו לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה וקבע לפי מיטב שפיטתו את השומה לשנת המס 2013, אשר קבעה כי יש להחיל את סעיף 121ב לפקודה על מלוא רווח ההון, קרי, גם על חלק רווח ההון שיוחס לשנים 2010-2012.

27. תוספת המס בהתאם לשומה לפי מיטב השפיטה כאמור, הינה 149,034 ש"ח.
28. על שומה זו הוגשה ע"י התובעים השגה ביום 18 במרץ 2018.
29. ביום 5.3.2019 דחה פקיד שומה ירושלים את ההשגה וקבע את השומה בצו לפי סעיף 152 לפקודה.
30. ביום 26.3.19, הוגשה לנתבעת פניה לפני הגשת תובענה ייצוגית (מצ"ב **כנספח א'**).
31. ביום 3.4.2019 הוגשה הודעת ערעור על הצו שהוציא פקיד שומה ירושלים. יצוין, כי הודעת ערעור הוגשה למען הזהירות גרידא, שכן כפי שצוין בהודעת ערעור, כוונת התובעים הייתה כי ככל ותידחה הפניה לפני הגשת תובענה ייצוגית, תוגש תובענה ייצוגית כנגד הנתבעת בסוגיה נשוא הערעור ויאוחד הדיון בתובענה עם הערעור.
32. ביום 18.6.2019 השיבה הנתבעת לפני התובעים (מצ"ב **כנספח ב'**), במסגרתה התנגדה לעמדת התובעים.

ג. סעיפי החוק הרלוונטיים

33. הלכן יובאו סעיפי החוק הרלוונטיים לענייננו.

סעיפי הפריסה בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין

34. כידוע, במערכת דיני המס בישראל, קיימים שני חוקים המטילים מס ישיר על רווחים הוניים- פקודת מס הכנסה וחוק מיסוי מקרקעין. במסגרת פרק ה' לפקודה הוטל מס רווח הון על רווחים הוניים שאינם נכסי מקרקעין, ואילו בחוק מיסוי מקרקעין הוטל מס שבת על רווחים הוניים.
35. בסעיף 91(ב1) לפקודה נקבע שיעור מס רווח ההון המקסימאלי, כדלקמן:
- "יחיד יהיה חייב במס על רווח הון ריאלי כאמור בסעיף 121, בשיעור שלא יעלה על 25%, ויראו את רווח ההון כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת"**
36. כדי שנישום יהיה חייב במס ריווח הון עליו לבצע פעולת מימוש שתיכלל בהגדרת "מכירה" בחוק הרלוונטי. דרישת המימוש למעשה דוחסת את מלוא הרווח ההוני לתוך שנת המס שבה נמכר הנכס, זאת חרף העובדה כי הרווח ההוני נוצר הלכה למעשה במשך כל תקופת הבעלות בנכס.
37. כפועל יוצא מכך, במשטר של מס פרוגרסיבי הנהוג בישראל (חישוב מס שולי בהתאם למדרגות ההכנסה של הנישום), מוכר הנכס עלול למצוא את עצמו במדרגת מס גבוהה ולשלם מס שולי גבוה יותר בהשוואה למס שהיה עליו לשלם אילו רווח ההון היה ממוסה על בסיס עליית הערך ההדרגתית של הנכס בכל שנה ושנה בתוך תקופת הבעלות.
38. כמשקל נגד לעיוות זה חוקקו שתי הוראות מס המקנות לנישום זכות לפריסת ריווח ההון – סעיף 91(ה1) לפקודת מס הכנסה וסעיף 48(ה) לחוק מיסוי מקרקעין.
39. בסעיף 91(ה1) לפקודה נקבע כי בעת חישוב סכום המס על רווח הון זכאי הנישום לבקש את פריסתו על פני מספר שנות מס, וזו לשונו:

"לפי בקשת הנישום יחושב המס על ריווח ההון הריאלי כאילו נבע הריווח בחלקים שנתיים"

שוויים תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע הריווח; ואולם לענין קביעת המקדמות לפי סעיפים 174 עד 181 יראו את ההכנסה בכל אחת מהשנים האמורות שבתוך התקופה האמורה, כאילו הוסף עליה החלק השנתי. חישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), ולענין מס שבח - בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף 48א(ב) לחוק מיסוי מקרקעין, וכן בהתחשב בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של הנישום וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן הנישום בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה; לענין סעיף קטן זה, "תקופת הבעלות בנכס" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיע הנכס לידי הנישום וסיומה בתום שנת המס שבה יצא הנכס מידי.

40. הוראה מקבילה קיימת ביחס לחישוב מס שבח בסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין:

(ה) (1) המוכר רשאי לבקש כי המס על השבח הריאלי יחושב כאילו נבע השבח בחלקים שנתיים שווים, תוך תקופה שאינה עולה על ארבע שנות מס או על תקופת הבעלות בנכס, לפי הקצרה שבהן, והמסתיימת בשנת המס שבה נבע השבח (להלן - תקופת הפריסה), כדלקמן:

(א) בכל אחת משנות המס בתקופת הפריסה - חלק השבח הריאלי יצורף להכנסה החייבת הקובעת של המוכר באותה שנת המס, וחישוב המס ייעשה בהתחשב בשיעור המס הקבוע בסעיף קטן (ב), בשיעורי המס החלים על כלל הכנסתו החייבת של המוכר לפי הוראות הפקודה וביתרת נקודות הזיכוי שזכאי להן המוכר בכל אחת משנות המס בתקופה האמורה;

(ב) על אף הוראות פסקת משנה (א), בשנה שבה נבע הרווח - יחושב המס על חלק השבח המיוחס לה, לפי האמור בסעיף קטן (ב);

הוראות פסקה זו יחולו רק אם המוכר הגיש דוחות לפי סעיף 131 לפקודה לשנות המס שבתקופת הפריסה, למעט שנות מס שלגביהן טרם חלף המועד להגשת אותם דוחות;

לענין פסקה זו -

"תקופת הבעלות בנכס" - תקופה שתחילתה בתחילת שנת המס שלאחר שנת המס שבה הגיעה הזכות במקרקעין לידי המוכר וסיומה בתום שנת המס שבה יצאה הזכות במקרקעין מידי;

"הכנסה חייבת" - לרבות שבח;

"ההכנסה החייבת הקובעת בשנת המס" - ההכנסה החייבת במס בשנת המס כפי שנקבעה בשומה סופית, ואם לא נקבעה בשומה סופית, כפי שהוצהרה בדוח שהוגש לאותה שנה לפי סעיף 131 לפקודה; לגבי שנת מס שהמועד להגשת דוח כאמור לגביה טרם חלף, יראו כהכנסה החייבת במס את ההכנסה החייבת במס בשנת המס האחרונה שלגביה הוגש דוח, או שלגביה נקבעה שומה סופית, לפי שנת המס המאוחרת;

"שומה סופית" - שומה שאין עליה זכות להשגה או לערעור;

"המוכר" - מוכר שהוא תושב ישראל.

41. פריסה כאמור מאפשרת לנישום לשלם מס על הרווח בחלקים שנתיים שווים שתואמים את שיעורי המס אשר חלים עליו בכל שנה ושנה, במקום לזקוף את הרווח כולו לשנת המס בה מומש הנכס ולשלם מס בשיעור גבוה יותר. קרי, הפריסה נועדה להפחתת שיעור המס המשוקלל של הנישום תוך ניצול מדרגות המס השולי שעדיין לא נוצלו על ידו ותוך ניצול נקודות הזיכוי במידה ולא נוצלו.
42. הוראות הפריסה מנטרלות אפוא את אפקט הדחיסה (עליו עוד יוסבר בהרחבה להלן), ופורסות את הרווח בהתאם לחלק מהתקופה **האמיתית** בה צמח רווח ההון, ומונועות מיסוי גבוה בשנה אחת ללא כל הצדקה.

מס על הכנסות גבוהות - מס יסף

43. בתיקון 195 לפקודה חוקק סעיף 121ב לפקודה, במסגרת חלק ז' לפקודה אשר כותרתו הינה "שיעורי המס", אשר הטיל מס בשיעור 2% על כל הכנסתו החייבת של הנישום העולה על 800 אלף ₪.
44. כאמור לעיל, במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו-2018), תשע"ז-2016 תוקן הסעיף ושיעור מס היסף הועלה ל- 3%.
45. הסעיף בנוסחו הנוכחי קובע כדלקמן:

"121ב. (א) יחיד אשר הכנסתו החייבת בשנת המס עלתה על 640,000 שקלים חדשים, יהיה

חייב במס נוסף על חלק הכנסתו החייבת העולה על 640,000 שקלים חדשים (בסעיף

זה – הכנסה החייבת במס נוסף), בשיעור של 3%.

(ב) על הכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות.

(ג) הוראות סעיף זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק.

(ד) הוראות סעיף 8(ג) יחולו לגבי ההכנסות הקבועות בו, בחישוב ההכנסה החייבת

לעניין סעיף זה.

(ה) בסעיף זה, "הכנסה חייבת" – הכנסה חייבת כהגדרתה בסעיף 1 וכמשמעותה

בסעיף 89, למעט סכום אינפלציוני כהגדרתו בסעיף 88 וסכום אינפלציוני כהגדרתו

בסעיף 47 לחוק מיסוי מקרקעין, ולרבות שבה כמשמעותו בחוק מיסוי מקרקעין,

ואולם לגבי מכירת זכות במקרקעין בדירת מגורים כהגדרתה בחוק האמור – רק אם

שווי מכירתה עולה על 4 מיליון שקלים חדשים והמכירה אינה פטורה ממס לפי כל

דין; הסכום האמור יתואם בהתאם להוראות סעיף 9(2ג) לחוק מיסוי מקרקעין,

ולעניין זה יהיה המדד הבסיסי כאמור באותו סעיף המדד שפורסם ביום ד' בשבת

התשע"ג (15 בינואר 2013).

46. בהתאם לסעיף זה, יוטל מס בשיעור 3% על כל הכנסתו החייבת של הנישום העולה על 640 אלף ₪.
47. כפי שעוד יפורט להלן, המניע המרכזי לחיקוק מס היסף היה הרצון להטיל מס נוסף על בעלי הכנסות גבוהות, ועל כך ניתן ללמוד בין היתר מכותרתו של הסעיף המדברת בעד עצמה - "מס על הכנסות גבוהות".

48. כאמור, ביום 8.3.2016 פרסמה הנתבעת את הוראת ביצוע מס' 9/15 "מס על הכנסות גבוהות על עפ"י סעיף 121ב לפקודה (תיקון 195 לפקודת מס הכנסה)", לפיה מס היסף יוטל על הנישום בשנת המכירה,

וההכנסה החייבת לעניין המס הנוסף תכלול את מלוא סכום ההכנסות ההוניות בשנת ביצוע העסקה, גם אם בוצעה פריסה של הרווח כאמור בסעיפי הפריסה – היינו מס היסף יחושב ללא כל התחשבות בפריסת ההכנסות ההוניות.

ד. זכות הנישום להחלת הפריסה על הכנסות הוניות אף לעניין מס היסף

49. כפי שיפורט להלן בהרחבה, פרשנות הנתבעת המובאת במסגרת הוראת הביצוע ומנחה את כלל הנישומים לפעול לפיה הינה שגויה מיסודה, שכן היא מרוקנת מתוכן את התכלית העומדת בבסיס סעיפי הפריסה והחייב במס יסף ואף חוטאת להיותו של מס היסף מדרגת מס שולי נוספת.

תכלית סעיפי הפריסה

50. הרציונל מאחורי סעיפי הפריסה הינו לאפשר לנישום המוכר נכס הוני, לבצע פריסה של הרווח על פני ארבע שנים, וזאת מתוך רצון ליצור מיצוע ופריסת ההתעשרות כאילו הרווח נבע בחלקים שנתיים על פני ארבע שנים, וכך לאפשר לנישומים לנצל מדרגות מס נמוכות או נקודות זיכוי שלא נוצלו על ידם במשך מספר שנים אחורה ולהימנע מהטלת מס שולי בשיעור גבוה על הכנסה שלמעשה נוצרה במשך כמה שנים.

51. כידוע, לרוב, רווח הון ושבח מקרקעין נצמחים לנישום לאורך שנות האחזקה של הנישום בנכס. ערכם של הנכסים עלול לנוע מטה ומעלה לאורך תקופת האחזקה, אולם המס עצמו יוטל רק עם מימוש הנכס.

52. הטלת החבות במס רק במועד המימוש יוצרת עיוותי מס הנקרא "אפקט הדחיסה", לפיו מלוא השבח או הרווח שנוצר לנישום נזקפים בסכום אחד בשנת המכירה, ולמעשה מטיל על הנישום חבות במס גבוהה יותר שלא בהתאם לשנים בהם נוצר הרווח.

53. רק לאחרונה (לאחר תשובת הנתבעת לפנייה לפני הגשת תובענה ייצוגית), ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין טוונטי, שחזק את עמדת התובעים באופן מהותי. בפסק הדין נידונה השאלה האם הזכאות לפריסה נתונה רק לנישום בשר ודם או שמא גם לחברה. אחד מהנדבכים המרכזיים להכרעת בית המשפט בשאלה זו הייתה תכלית סעיפי הפריסה.

54. ויודגש, כי הערעור הוגש ע"י רשות המיסים – מנהל מיסוי מקרקעין, כאשר עמדתה היא "כי את הסוגיה שהונחה על שולחנו ניתן וראוי לפתור בפשטות על ידי מתן פרשנות תכליתית לזכות הפריסה ולסעיף 48א(ה1) לחוק מס שבח, אשר מקים את הזכות". היינו הנתבעת עצמה הציבה את תכלית סעיפי הפריסה כראשונה במעלה לצורך פרשנות סעיפי הפריסה ויישומם במקרים שונים.

55. בית המשפט העליון בפסיקתו הדגיש את חשיבות סעיפי הפריסה בשל התכלית אותה הם נועדו להגשים - נטרול "אפקט הדחיסה" אשר פוגע בשתי מטרות העל של דיני המיסים: צדק אופקי וצדק אנכי.

56. ביחס להשגת הצדק האופקי, אשר מחייב הטלת מס זהה על נישומים בעלי הכנסות זהות, התייחס בית המשפט העליון באומרו:

"הקטנתו של "אפקט הדחיסה" מקדמת את הצדק האופקי, שכאמור נמנה עם

מטרות-העל של המיסוי הפרוגרסיבי המקודם על ידי חוק מס שבח ופקודת מס הכנסה.

הצדק האופקי מחייב הטלת מס זהה על נישומים בעלי הכנסות זהות. "אפקט הדחיסה"

מכשיל את השגתה של מטרה זו, מאחר שהוא מעלה את הנישום במדרגות המס ללא הצדקה כלכלית וגורם לו לשלם מס שולי גבוה יותר מזה שמוטל על נישומים אחרים שהכנסותיהם על פני אותה תקופה היו זהות לשלו. משכך, ראוי להקטין אפקט זה ככל שניתן, כפי שעשה המחוקק בהעמידו את זכות הפריסה לטובת הנישום בתנאים האמורים בסעיף 48(ה)(1) לחוק מס שבח ובסעיף 91(ה)(1) לפקודת מס הכנסה (ראו גליקסברג "מיצוע שבח המקרקעין", עמ' 377-379).

57. וכן, ביחס להשגת הצדק האנכי:

"הקטנתו של "אפקט הדחיסה" מקדמת גם את הצדק האנכי, שאף הוא נמנה עם יעדי המיסוי הפרוגרסיבי. מבחינת הצדק האנכי, שוני ברמת היכולת הכלכלית בין הנישומים צריך לבוא לידי ביטוי בשיעורי המס המוטלים עליהם (ראו דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 34 (1990)). "אפקט הדחיסה" מכשיל השגת יעד זה על ידי הפיכת הנישום שהפיק רווח ממכירת נכס ל"עשיר" לצרכיה של שנת המס בה בוצעה המכירה, בשעה שרמת יכולתו הכלכלית - שאותה ראוי לאמוד בהתייחס לכל תקופת הבעלות בנכס - נופלת מזו של העשירים האמיתיים אשר משלמים מס שולי הזהה לשלו (ראו גליקסברג "מיצוע שבח המקרקעין", עמ' 377). הזכאות לפריסת השבח ורווחי הון ריאליים אחרים מצמצמת עיוות זה, ולעתים אף מנטרלת אותו כליל".

58. בית המשפט הוסיף וקבע כי שלילת הזכאות לפריסה מנישום למעשה יוצרת אפליית מס בינו לבין נישומים אחרים אשר משלמים מס שולי פרוגרסיבי.

59. היינו, תכלית סעיפי הפריסה היא לנטרל את אפקט הדחיסה באמצעות פיזור התעשרות הנישום ובכך למנוע עיוות מס אשר פוגע במטרת העל של דיני המיסים בכלל ושל המיסוי הפרוגרסיבי בפרט.

60. ובמילים פשוטות - סעיפי הפריסה נועדו "למנוע קפיצה נחשנית בשיעור המס השולי" (ר' עניין טוונטי).

61. זאת ועוד, מנגנון זה המפזר את התעשרות הנישום על פני מספר שנים מגשים את עיקרון העל בדיני המס של חתירה למס אמת.

62. יפים לעניין זה דברי ועדת הערר בו"ע 1290-09, אילנה גוטצייט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ת"א, מיסים כ/2 (אפריל 2012) ה-331 הקובע:

"עינינו הרואות, אם כן, כי תכלית החקיקה הינה לבזר את ההתעשרות על חלק של אותה תקופה (מקסימום ארבע שנים), כדי שניתן יהיה לנצל באופן הגיוני ונכון יותר (ככל האפשר) את מדרגות המס על פני מספר שנות צבירת הרווח, ובכך לחתור לתשלום "מס אמת" יותר. הגבלת תקופת הפריסה ל-4 שנים מהווה את נקודת האיזון שקבע המחוקק בין עקרון מס האמת לבין אילוצים של פרוצדורה ושל נוחות מנהלית, בבחינת "מוטב מעט מכלום".

63. ובאופן דומה ראה גם אהרון נמדר, מיסוי מקרקעין, כרך א - בסיס המס, תשס"ט-2009:

"חיובו במס של רווח הוני ביום המכירה של הנכס עשוי לגרום עוול למוכר שמיוחס לו רווח של כמה שנות מס בשנת מס אחת. אם המוכר לא היתה לו הכנסה או היתה לו הכנסה נמוכה בשנים אלו, ייחוס השבח לשנת מס אחת יגרום, בגלל שיעורי המס הפרוגרסיביים שבחוק, לכך שישלם שיעורי מס גבוהים בשנת המכירה, בעוד שאם נפרוס את השבח על פני מספר

שנים בהם צמח השבח המוכר עשוי לזכות בשיעור מס נמוכים יותר. היות ועקרון הפריסה האמור לעיל הינו "קריטי" להכנסות הונויות המצטברות בדרך כלל במשך שנים רבות, המחוקק אימץ אותו הן לענין מס ריווחי הון בסעיף 91(ה) לפקודה, והן לענין מס שבח מקרקעין בסעיף 48א(ה) לחוק"

64. אם כן, עיננו הרואות כי התכלית העיקרית של סעיפי הפריסה הינה לחתור למס אמת ולהימנע מהטלת מס שולי בשיעור גבוה בשנת המס בה ממוסה הרווח ההוני וזאת ע"י פריסה טכנית של ההכנסות, מתוך הבנה כי גם הרווח לא נוצר ביום אחד אלא על פני מספר שנים.
65. בהתאם לתכלית זו כאשר נוצר לנישום רווח הוני בעת מכירת הנכס, והנישום זכאי לפרוס את ההכנסות בהתאם לסעיפים הפריסה, אין כל סיבה כי לצרכי הטלת מס היסף יתעלמו מאפשרות פריסת המס שנועדה ליצור מנגנון של הטלת מס אמת.

מס היסף מהווה בפועל מדרגת מס שולי נוספת עליה חלות הוראות הפריסה

66. מעבר לאמור לעיל, הלכה למעשה מס היסף מהווה מדרגת מס שולי נוספת אשר מוטלת על כלל הכנסתו של הנישום, והיא כוללת את כל ההכנסה שנוצרת לנישום מריבית, רווח הון, שכר עבודה וכדומה.
67. מס היסף מהווה מדרגת מס שולי נוספת על מדרגות המס השולי שנקבעו בסעיף 121 לפקודה ובכך נוצרת למעשה מדרגת מס שולי נוספת עד 50% (ולא בכדי דווקא עד 50% ולא יותר כמו שיורחב להלן).
68. ברור אפוא כי כשם שיש לבצע פריסה של רווחים הוניים על מנת להפחית את מדרגות המס השולי המוטלות על אותם רווחים הוניים, כך יש לבצע את אותה פריסה אף ביחס למס היסף שהינו הלכה למעשה מדרגת מס שולי נוספת.
69. היותו של מס היסף חלק ממערכת המס השולי, נלמדת ממבנה הפקודה ומיקום סעיף 121 לפקודה, הקובע את הוראות מס היסף. סעיף 121ב' מופיע בחלק ו' לפקודה, אשר כותרתו "שיעורי המס" וכן הוא מופיע מיד אחרי סעיף 121 לפקודה, אשר קובע את מדרגות המס ליחידים- היינו המחוקק ראה בו המשך ישיר לשיעורי המס שנקבעו בסעיף 121 וכחלק ממשפחת "שיעורי המס".
70. מעבר לכך, ראיה לכך כי מדובר בפועל במדרגת מס שולית נוספת, הינה העובדה כי בשנת 2016 במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית, עת הוחלט להפחית את שיעור המס השולי המקסימאלי ל- 47%, הוחלט במקביל להגדיל את שיעור מס היסף ל- 3%, כך ששיעור המס המקסימאלי שיוטל על הנישום לאחר התיקון, ימשיך להיות בגובה של 50%.
71. היינו מדובר במערכת משלימה- שיעור המס השולי יורד ושיעור מס היסף עולה וזאת עד לתקרת 50% כדי להגשים את אימרתו המפורסמת של משה ניסים שכדאי שרוב שכרו של האדם יישאר אצלו ולכן כדרך קבע המחוקק משתדל שלא להטיל על נישום למעלה מ-50% מס.
72. הודאה מפורשת בכך כי מס היסף מהווה חלק אינטגרלי ממערכת "המס השולי" ניתן למצוא בדברי ההסבר להצעת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות 2017 ו- 2018), התשע"ז-2016, הי"ח 1083, עמ' 502, לפיה הוחלט להגדיל את שיעור מס היסף ל-3%. בדברי ההסבר נאמר במפורש כי על מנת ליצור שקילות בכלל מערכת המס ולמנוע הסטת פעילות לחברות יש להתאים את מערכת המס על היחידים כך שתגיע עד לכ-50% במדרגה העליונה וזה מושג כמובן ע"י העלאת מס היסף!! מ-2% ל-3%:

י"עם זאת, יש לבחון את השפעתם של שינויים במיסוי באופן כולל, תוך שימת לב לעיוותים ולהשפעות בלתי רצויות שעלולים להיווצר בכלל מערכת המס. כאשר מורידים את שיעור מס החברות, יש לבחון כיצד יושפע המס האפקטיבי הכולל על החברה, ולוודא שאינו יורד משיעור המדרגה העליונה של מס ההכנסה, וזאת כדי למנוע תמריץ מיחידים להסיט את פעילותם למבנה של חברה. נוסף על כך, מטעמי צדק חברתי לא יהיה זה נכון להוריד מסים רק למי שחלות עליהם מדרגות המס הגבוהות ביותר. מכאן עולה הצורך לאזן בין המטרה של עידוד הצמיחה המשקית ובין המטרה של צמצום אי השוויון בישראל.

לפיכך, מוצע להתאים את מדרגות מס ההכנסה על יחידים, כמפורט בפסקאות (3) ו-(4). שינוי זה כולל העלאת שיעור המס על סך ההכנסות של יחידים שחלה עליהם מדרגת המס העליונה, ושסך שווי נכסים עובר את הרף הקבוע בפקודה, מכל המקורות מ- 2% ל- 3%. שינויים אלו יביאו להשוואת שיעורי המס השולי הגבוה במסגרת מס ההכנסה לשיעור המס האפקטיבי על חברות, ובנוסף יאפשר הורדת מס בעבור הרוב המכריע של המועסקים בישראל הנמצאת מעל רף המס, בעוד שבעלי ההכנסות הגבוהות ביותר באוכלוסיה ישלמו מעט יותר".

73. מדברים אלו עולה בבירור כי מס היסוף הינו מדרגת מס אשר מהווה מדרגת מס נוספת והינו כחלק ממערכת המס השולי, כאשר המחוקק עצמו מכנה מס זה כמס שולי!

74. בהתאם לכך, אין כל סיבה שלא לאפשר פריסה אף ביחס למס היסוף שהינו למעשה מס שולי במדרגה נוספת מעבר למדרגות שנקבעו בסעיף 121 לפקודה. כשם שקיימת אפשרות לפריסת ההכנסות ההוניות לצורך חישוב המס השולי כך יש לפרוס אף לצורך מס היסוף.

75. הדבר נכון שבעתיים נוכח תכלית הפריסה שנועדה למנוע החלת מדרגות המס הגבוהות על הכנסה המתקבלת בשנה אחת.

76. יתר על כך, בעניין שבטון (ע"א 8958/07 פקיד שומה תל-אביב-יפו 5 נ' שרל שבטון ואח' מיסים כה/5 (אוקטובר 2011) 169), נפסק על ידי בית המשפט העליון, כי תכלית סעיף 91(ה) לפקודה הינה להתמודד עם הקושי שנוצר בשיעור המס השולי. וכך נפסק בעניין זה:

"מעניינת ההשוואה בין דברים אלו ובין תכליתו של סעיף 91(ה) לפקודה, כפי שד"ר רפאל מבין אותה. סעיף זה נזכר כאמור על ידי המערערים כמקור השוואה אפשרי לביסוס טיעוניהם ואילו ד"ר רפאל סבור כי שם הדגש שונה, באמרו כך: "על מנת למנוע קפיצה נחשונה בשיעור המס השולי, מאפשר סעיף 91(ה) את פריסת רווח הון על פני מספר שנות מס" (אמנון רפאל מס הכנסה, כרך שלישי 54 (2001); ההדגשות שלי - ח.מ.). מן ההשוואה עולה איפוא פעם נוספת, כי סעיף 8(ג)3 נועד להתמודד עם כלל בעיות המיסוי המתעוררות, ואילו סעיף 91(ה) לפקודה מתמודד רק עם הקושי הנוצר בשיעור המס השולי".

77. לאור האמור בפס"ד שבטון, היות ומס היסוף מהווה, הלכה למעשה, מס שולי, הרי סעיפי הפריסה חלים ויש לאפשר לנישום פריסה של רווח ההון או מס השבח לעניין החיוב במס היסוף.

78. במאמר מוסגר יצוין כי נסיבות עניינינו שונות באופן מובהק מהנסיבות בפסק הדין המחוזי בעניין בידרמן (עמ"ה 16/94, ח. בידרמן נ' פקיד שומה למפעלים גדולים. מיסים ט/2 (אפריל 1995) עמ' ה-14). ומעבר לכך, באותו עניין דובר בהיטל חד פעמי ולא במס שנכנס כחקיקה ראשית בדלת הראשית של דבר חקיקת המס העיקרי במדינת ישראל.

79. גם לו היה ניתן לחשוב על עיוות זמני של הוראות הפריסה ביחס להטיל ספציפי וקצר טווח שחלף כלא היה- אין הדבר כך ביחס למס שנכנס דרך קבע לפקודה כמס היסוף. מס היסוף מהווה מדרגת מס שולי נוספת, וככזו כל איסור על פריסת רווחי הון לצורך הטלתו יוצרת עיוות קבוע ולא הגיוני בניגוד לתכליתה של הפקודה ולתכלית הוראות הפריסה.

תכלית החקיקה למיסוי בעלי הכנסות גבוהות אינה מוצדקת ביחס להכנסה גבוהה חד פעמית

של נישום שאינו "בעל הכנסות גבוהות"

80. יתרה מכך, אף תכלית חקיקת מס היסוף עצמו שנועדה להטיל מס נוסף על בעלי הכנסות גבוהות מחייבת את החלת הפריסה על הכנסות הוניות אף לעניין מס היסוף.
81. כידוע, המניע המרכזי לחיקוק מס היסוף היה הרצון להטיל מס נוסף על בעלי הכנסות גבוהות, ועל כך ניתן ללמוד בין היתר מכותרתו של הסעיף המדוברת בעד עצמה - "מס על הכנסות גבוהות".
82. דא עקא, פרשנותה של הנתבעת השוללת פריסת רווח על הכנסות הוניות לצורך החלת מס היסוף, עומדת בניגוד לתכלית זו של הטלת מס היסוף.
83. פעמים רבות הרווח ההוני קיים גם אצל נישומים מהמעמד הבינוני ואפילו הבינוני-גבוה, שלבטח אינם "בעלי הכנסות גבוהות" שקיבלו ירושה בדמות קרקע או נכס אחר, או שחסכו כספים בשנים רבות והשקיעו אותם בנכסים כאלה ואחרים ובמועד מסויים הם מחליטים למכור את אותו נכס.
84. ההכנסה החד פעמית הגבוהה הנוצרת בגין מכירת הנכס בשנה מסויימת אינה משקפת את היותם בעלי הכנסות גבוהות (ככותרת הסעיף), וברוב המוחלט של המקרים הרווח נוצר על פני אחזקה של מספר שנים.
85. הטלת מס יסוף ללא פריסת רווח ההון או השבח יוצרת מצב בו על נישומים מהמעמד הבינוני מוטלת מס שלא נועד להיות מוטל עליהם רק בגלל שההכנסה מתקבלת באותה שנה. רק פריסת רווח ההון והשבח אף לצורך החלת מס היסוף מונעת היווצרותו של אבסורד זה העומד בסתירה לתכלית חקיקת מס היסוף.
86. חריגה זו מתכלית החוק עלולה להוביל לתוצאה אבסורדית. כך למשל, נישום אשר הכנסתו החייבת מדי שנה בין השנים 2014-2017 הסתכמה לסך של 60,000 ₪ בלבד מדי שנה (סכום אשר אמור להיות כפוף למס בשיעור של 10% בלבד בהתאם למדרגות המס השולי). לו אותו נישום ימכור במהלך שנת 2017 מקרקעין שקיבל בירושה, כאשר סכום השבח החייב בגין מכירת המקרקעין יסתכם ב-מיליון ₪, אזי בפועל הנישום יהיה חייב בתשלום מס יסוף על סך הכנסתו החייבת העולה על 640 אלף ₪, קרי חייב במס יסוף על הכנסה בסך 420,000 ₪ וכתוצאה מכך הוא יתחייב במס יסוף על השבח בסך של 12,600 ₪!! (סך הכנסתו החייבת הינה 1,060,000 ₪ ומדרגת מס היסוף הינה מ-640,000 ₪ ומעלה), בעוד שלו השבח היה נפרס לשנות המס הקודמות גם לצורך מס יסוף אזי סך הכנסתו החייבת של הנישום הייתה מגיעה לכדי 310,000 ₪ והוא לא היה מגיע למדרגת המס החייבת במס יסוף ולא היה נדרש לשלם מס יסוף כלל.
87. ודוק. כאמור לעיל, בית המשפט העליון בעניין טוונטי קבע מפורשת כי סעיפי הפריסה נועדו למנוע בדיק מצב זה בו נישום הופך "עשיר" באותה שנת מס בשעה שרמת יכולתו הכלכלית נופלת מזו של העשירים האמיתיים אשר משלמים מס שולי זהה לשלו.
88. הלכה למעשה, התכלית העומדת בבסיס הטלת מס היסוף מתגשמת רק בעת החלת סעיפי הפריסה על ההכנסות ההוניות לצורך חישוב המס.

89. זאת ועוד, כאמור כותרתו של הסעיף הינה "מס על הכנסות גבוהות" ולא "מס על הכנסה גבוהה" ולא בכדי. המחוקק ראה לנגד עיניו נישומים אשר הכנסתם גבוהה וביקש להטיל דווקא עליהם את מס היסוף. המחוקק לא התכוון להטיל את מס היסוף על נישומים אשר קיבלו הכנסה חד פעמית גבוהה.
90. ביחס לנישומים שהכנסתם הרגילה ממילא גבוהה, פריסת מס היסוף לא תסייע רבות גם במקרה של הכנסה חד פעמית שכן ממילא גם בשנות הפריסה הקודמות הכנסתם גבוהה. לעומת זאת לאנשים בעלי הכנסות בינוניות הפריסה הינה קריטית ומיישמת היטב את הרציונאל של סעיפי הפריסה.
91. אם כן, הטלת מס היסוף ללא ביצוע פריסה עומדת בסתירה לתכליתו שנועדה למסות נישומים בעלי הכנסות גבוהות ולא הכנסה חד פעמית של נישומים אשר דרך כלל הכנסתם אינה גבוהה. תכלית זו מושגת באמצעות החלת מס היסוף לאחר פריסת הרווחים ההוניים.
92. מכל האמור לעיל, עולה המסקנה הברורה כי כאשר הנתבעת מסרבת ליישם את הוראות סעיפי הפריסה, הרי שהיא גובה מס יסוף ביתר בניגוד להוראות הדין.
93. נסיבות אלה מקימות לתובעים ולחברי הקבוצה זכאות להשבת הכספים שנגבו מהם ביתר.

ה. התייחסות תמציתית לטענות הנתבעת

94. בנוסף לאמור לעיל, לטענת התובעים נימוקי הנתבעת בסעיף 5 למכתבה מיום 18.6.2019, מכוחם דחתה היא את פניית התובעים לגופו של עניין, שגויים מיסודם. להלן נתייחס בקליפת האגוז לטענות הנתבעת.
95. טענת הנתבעת כי משמעות סעיף 121ב(ג) לפקודה הקובע כי "הוראות סעיף זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק" הינה כי הסעיף גובר על יתר הוראות הפקודה בדבר אופן חישוב המס שגויה מיסודה, שכן כמוה כטענה כי לשם חישוב ההכנסה החייבת במס יסוף אין להתחשב בניכוי הוצאות או בנקודות זיכוי וכיו"ב. כשם שאין לקבל טענה זו, אין לקבל את טענת הנתבעת כי הסעיף גובר על סעיפי הפריסה. סעיף 121ב אינו עומד לבדו בחלל ריק, אלא הינו חלק מחקיקת המס ומהפקודה בפרט ולכן הטענה כי סעיף זה גובר באופן מוחלט הינה שגויה מיסודה.
96. כמו כן, בניגוד לטענת הנתבעת אין בעובדה כי המחוקק קבע כי הוראות סעיף 8(ג) יחולו ומנגד לא קבע מפורשות כי יש להחיל את סעיפי הפריסה, בכדי לשלול את החלתם, שכן בענייננו שתיקת המחוקק מהווה לקונה ולא הסדר שלילי.
97. בלשון הסעיף עצמו אין סעיף מפורש המאפשר את החלת סעיפי הפריסה אך אין סעיף האוסר זאת מפורשות. לטענת התובעים זוהי לקונה קלאסית הטעונה השלמה.
98. יתרה מכך, לו ביקש המחוקק לאסור את פריסת ההכנסה החייבת לצורך מס יסוף בהתאם לסעיפי הפריסה היה אוסר זאת במפורש, כפי שקבע מפורשות בסעיף 121ב(ב) לפקודה כי "על ההכנסה החייבת במס נוסף לא יחולו הוראות סעיף 91(ד) לעניין מקדמות". כלומר, כאשר רצה המחוקק להחריג ולהוציא מי מסעיפי הפקודה כך שלא יחולו על "מס יסוף" – עשה זאת במפורש. בהיעדר סעיף מפורש השולל את החלת סעיפי הפריסה ביחס למס יסוף או מקום שיש ספק בלשון החוק הרי שבהתאם לפסיקה יש ללכת אחר הפרשנות המקלה עם הנישום.
99. כמו כן, עצם העובדה כי רשות המיסים נזקקה להוראת הביצוע היא המוכיחה כי לשון סעיף 121ב אינה שוללת את החלת סעיפי הפריסה וכי קיים לגישתה ספק בלשון החוק הדרוש הבהרה.

100. בנסיבות אלה, יש להיצמד להלכה הקובעת כי כאשר יש ספק, איזה פרשנות להעדיף, קרי, פרשנות לטובת המדינה, או פרשנות לטובת משלם המס ובמקרה זה התובעים, הרי שיש תמיד להעדיף את הפרשנות שהיא לטובת משלם המס. לעניין זה יפנו התובעים להלכת זכי דוגה, (ע"א 7767/04 + ע"א 9705/05 + ע"א 7765/04, מנהל מיסוי מקרקעין רחובות ואח' נ' זכי דוגה ובניו בע"מ ואח'. מיסים כד/5 (אוקטובר 2010) ה-3 מיסים כד/5 (אוקטובר 2010) ה-3, עמ' 95) בה נקבע כך:

"ולבסוף: אם נותר עוד כל ספק מהי הפרשנות הראוייה לענייננו הרי שנוכח חזקת התכלית בדבר זכויות האדם ספק זה צריך לפעול לטובת החלת ההנחה, דהיינו לטובת המשיבים (ראו בר"ק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 441-437). במילים אחרות, אם יטען הטוען כי אפשרית גם פרשנותו של המנהל וכי יש ספק מהי הפרשנות הנכונה אשיב לו כי ספק זה פועל לטובת הנישום."

101. אם כן, אף לו קיים ספק ביחס להחלת סעיפי הפריסה, צירוף העובדה כי לכל הפחות קיים ספק עם ההלכה לפיה יש לפרש את החוק לטובת הנישום מחייבת את קבלת עמדת התובעים.

102. בהקשר זה יצוין כי בניגוד לטענת הנתבעת, אין חולק כי בהתאם לקביעות בית המשפט העליון סעיפי הפריסה נשוא תובענה זו הינם סעיפי פריסה טכניים (בניגוד לפריסה מכוח סעיף 8(ג) לפקודה), אלא שהעובדה כי מדובר בפריסה טכנית אינה משנה את העובדה הברורה כי יש להחיל פריסה זו אף לצורך חישוב מס היסוף.

103. בית המשפט העליון בעניין שבטון היטב להגדיר את עניינה של פריסת רווח ההון בפקודה ובחוק מיסוי מקרקעין ואת טיבה כ"פריסה טכנית":

"בפרשנות סעיף 8(ג)(3) יש לבחון, אם פריסת ההכנסה לשנים הבאות מהווה הוראה מהותית שלפיה תיקבע מחדש בכל שנה ההכנסה החייבת, או שההוראה היא טכנית, כלומר שההכנסה החייבת נקבעת לפני הפריסה, ומשמעות הפריסה היא רק החלת שיעורי המס ונקודות הזיכוי."

וכן:

"אין חולק כי בגדרם של סעיפים אלו (סעיף 91(ה)(1) לפקודה וסעיף 48(ה) לחוק מסמ"ק-ה.ת.מ) מותווה הליך פריסה "טכני", קרי – הליך ביזור של ההכנסה החייבת בלבד."

104. היינו, בית המשפט פסק בעניין שבטון כי בעוד הפריסה לעניין סעיף 8(ג) לפקודה הינה פריסה מהותית של ההכנסה המאפשרת לו מדי שנה להכיר בניכויים, קיזוזים ופטורים שהנישום זכאי להם, הרי שפריסת הרווח לפי סעיפי הפריסה הינה פריסה "טכנית", אשר לפיה יש להתחשב בשיעורי המס הרלוונטיים ובנקודות הזיכוי אשר נועדו לצורך חישוב המס.

105. לאור העובדה כי לפי לשון סעיף 121ב מס היסוף מוטל על "ההכנסה החייבת" של הנישום ברור כי הגדרה זו מחייבת את הטלת מס היסוף לאחר ביצוע הפריסה הטכנית לה זכאי הנישום.

106. חזקה על המחוקק, כי כאשר השתמש במונח "הכנסה חייבת" בסעיף 121ב כפי שמוגדרת בסעיפי הפריסה, הרי התכוון ליצור קשר ישיר בין סעיפי הפריסה לבין מס היסוף.

107. זאת ועוד, כאמור בהרחבה לעיל, מס היסוף מהווה למעשה מדרגת מס שולי נוספת, ועל כן ברור כי הפריסה הטכנית שנועדה בין היתר לצורך החלת שיעורי המס המתקבלת לאחר ביזור ההכנסה, צריכה לחול אף על מדרגת המס הנוספת בדמות מס היסוף.

108. יתר על כן, בניגוד לטענת הנתבעת, התכלית העומדת בבסיס סעיף 121ב תומכת באופן מובהק בעמדת התובעים כי לעניין חישוב מס היסוף יש להתחשב באפשרות הפריסה. כפי שפורט בהרחבה לעיל, המניע המרכזי לחיקוק מס היסוף היה הרצון להטיל מס נוסף על בעלי הכנסות גבוהות בלבד, אשר להם הכנסות גבוהות באופן קבוע, ולא על אדם אשר נוצר לו רווח הון באופן חד פעמי כתוצאה ממימוש נכס כזה או אחר. קרי, הוראות הפריסה אינן פוגעות כלל בתכלית מס היסוף, אלא ההפך הוא הנכון- פריסת ההכנסה שנוקפה בשנה אחת לצורך הטלת מס היסוף מגשימה את תכלית המחוקק.
109. משכך, טענת הנתבעת, כי כאשר מדובר ברווח הון או שבת ההכנסה החייבת לעניין מס היסוף תכלול את מלוא הסכום אינה מסתדרת מבחינה לוגית עם התחביר וכוונת המחוקק בעת חיקוק סעיפי הפריסה.

ו. עילות התביעה

הנתבעת התעשרה שלא כדין עת גבתה מס יסוף ביתר

110. על הנתבעת להשיב את סכום מס היסוף שנגבה שלא כדין בהתאם להוראות סעיף 1(א) לחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 הקובע:

"מי שקיבל שלא על פי זכות שבדין נכס, שירות או טובח הנאה אחרת (להלן: "הזוכה") שבאו לו מאדם אחר (להלן: "המזכה"), חייב להשיב למזכה את הזכייה, ואם השבה בעין בלתי אפשרית או בלתי סבירה - לשלם לו את שוויה".

111. כאשר בסעיף 6 (ב) לאותו חוק נקבע:

"חוק זה יחול על המדינה".

112. בפסק הדין ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פ"ד ס(4) 545 נידונה בהרחבה עילת עשיית עושר ולא במשפט כנגד רשויות מנהליות:

"ביחסים שבין פרטים, ביניהם לבין עצמם, אין מתעורר כל קושי בהקשר זה של העילות בעשיית עושר... האם אותם עקרונות החלים ביחסים שבין יחידים, ביניהם לבין עצמם, יחולו אף על היחסים שבין היחיד לבין רשות המחזיקה בסמכות ובשררה? התשובה לשאלה חייבת שתהא בשלילה, שכן משהרקנו את העיקרון של עשיית עושר מכלי אל כלי - מיחסי יחידים, ביניהם לבין עצמם ליחסים שבין היחיד לבין הרשות - מוצאים אנו עצמנו במערכת השונה בעיקרים שבה מן המערכת ששימשה דגם ליצירתן של העילות המוכרות בדיני עשיית עושר. הנה-כי-כן, ביחסי היחיד והרשות מחזיקה הרשות בכוח ובסמכות כלפי היחיד, ולעולם אין השניים שווי כוחות. יתר על כן: ליחסים אלה יכול שיילוה איום - גלוי או נסתר - של הרשות על היחיד, ומכל מקום סמכותה של הרשות מעמידה את היחיד בעמדת נחיתות."

113. בענייננו, אין ספק כי הנתבעת התעשרה על חשבון התובעים וחברי הקבוצה שלא כדין, כאשר גבתה מס יסף על מלוא ההכנסות ההוניות של הנישומים תוך התעלמות מאפשרות פריסתן בהתאם לסעיפי הפריסה.

114. היינו, הנתבעת גובה את מס היסוף בניגוד גמור להוראות הפקודה וחוק מיסוי מקרקעין המאפשרים פריסה של הרווח או השבח שנוצר לנישומים על פני מספר שנים.

115. על כן, התובעים וחברי הקבוצה זכאים להשבת מס היסוף אשר נגבה על ידי הנתבעת שלא כדין מכוח דיני

הנתבעת הפרה את חובת ההגינות ותום הלב

116. בנוסף, הנתבעת במעשיה הפרה את חובתה כרשות מנהלית לנהוג בתום לב ובהגינות תוך שמירה על האינטרס הכללי לרבות האינטרס של האזרח.
117. כבר נפסק רבות כי יש להעלות על נס את חובת ההגינות המוגברת של המדינה, שיסודה במעמדה של הרשות כנאמנה כלפי הציבור ומחמירה יותר מחובת תום הלב הנדרשת מן הפרט. המידה המחמירה חלה בין אם פועלת הרשות בתחום המשפט האזרחי ובין אם פועלת היא בתחום המשפט הציבורי. ר' בעניין זה הלכת אביב (ע"א 6518/98 הוד אביב נ' מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נה(4) 45, 46):
- "חובת ההגינות המחייבת רשות בפעולותיה עם האזרח מכוח המשפט הציבורי הינה קודמת, רחבה יותר, ומחמירה יותר מחובת תום הלב הנובעת מדין החוזים, והיא חלה על הרשות בכל מגוון פעולותיה הן בתחום המשפט הפרטי, והן בתחום הציבורי. היא מחייבת אותה, בין היתר, בכשירותה כבעלת נכסים או כמופקדת על ניהולם ... אין כיום חולק כי הרשות הציבורית כפופה לעקרונות המשפט הציבורי, וחובת ההגינות בכלל זה, גם כאשר היא פועלת במישור הפרטי והיא אינה נהנית בתחום זה מאותו חופש פעולה המוקנה לפרט בניהול ענייניו. ישנם הבדלי דרגה ומהות בין שני מקורות המשפט - הפרטי והציבורי - החלים על הרשות הציבורית כאשר לחובות תום הלב וההגינות. וכך, חובת הרשות הציבורית לנהוג ביושר ובהגינות, הנשאבת מהמשפט הציבורי, עולה בחומרתה על זו הנדרשת מן המתקשר הפרטי...".
118. בהתאם לפסיקתו של בית המשפט העליון בשל הפרתה של חובה יתרה זו, יעניק בית המשפט מגוון רחב של סעדים, לשם ריפוי נזקו של הנפגע ולמען השבת מצבו לקדמותו.
119. בענייננו, הפרה הנתבעת את חובת תום הלב המוגברת החלה עליה כאשר קבעה בהוראת הביצוע כי החיוב במס יסף הינו על מלוא ההכנסות ההוגיות ללא כל התחשבות בפריסה לה זכאים הנישומים מכוח חוקי המס. שכן, במעשיה הנתבעת שללה מחברי הקבוצה את זכותם שבדין תוך ריקון התכלית אותה המחוקק ביקש להשיג בעת חקיקת סעיפי הפריסה.

רשלנות הנתבעת

120. בשל מעשיה ומחדליה של הנתבעת ובגין שימוש רשלני בסמכויותיה, מקור משפטי נוסף לאחריותה כלפי התובעים היא עוולת הרשלנות הקבועה בסעיפים 35-36 לפקודת הנוזקין (נוסח חדש) תשכ"ח 1968 (להלן: "פקודת הנוזקין").
121. בהתאם להלכה הפסוקה, המבקש לבסס זכותו על אחריות המזיק בגין רשלנות, חייב להראות, כי נתקיימו במזיק יסודותיה של עוולת הרשלנות. יסודות אלה הם שלושה: חובת זהירות (מושגית וקונקרטיית), קיומה של התרשלנות וקיומו של נזק. כן נדרש קיומו של קשר סיבתי "עובדתי" ו"משפטי" בין ההתרשלנות לבין הנזק (ע"א 243/83 עיריית ירושלים נ' אלי גורדון, פ"ד לט(1) 113).
122. בחינת קיומה של חובת זהירות (מושגית וקונקרטיית) נעשית על-פי מבחן הצפיות הקובע כי מקום בו ניתן היה לצפות את הנזק מבחינה פיסית או הלכה למעשה, קיימת חובה נורמטיבית לצפותו (ע"א 360/54 היועץ המשפטי נ' ברקוביץ, פ"ד יד 206)

123. בענייננו התקיימו כל יסודותיה של עולת הרשלנות:
124. קיומה של חובת זהירות קונקרטית ומושגית - לנתבעת חובת זהירות מוגברת מתוקף היותה רשות מנהלית וכאמונה על גביית המס בהתאם להוראות חקיקת המס.
125. קיומה של התרשלנות- התרשלנות של הנתבעת נעוצה בכך שפעלה בניגוד לחובתה המפורשת על פי דין לאפשר את פריסתן של ההכנסות ההוניות על פני מספר שנים.
126. קיומו של קשר סיבתי "עובדתי" ו-"משפטי" בין ההתרשלנות לבין הנזק - לחברי הקבוצה נגרם נזק כספי ממש, המתבטא בגביית מס ביתר, כתוצאה ישירה מהתרשלנות בניגוד להוראות הדין.

הפרת חובה חקוקה

127. פעולת הנתבעת עולה אף כדי הפרת חובה חקוקה האמורה בסעיף 63 לפקודת הניזקין.
128. יסודותיה של עלות הפרת חובה חקוקה הם אלו: קיומה של חובה המוטלת על המזיק מכוח חיקוק; החיקוק נועד לטובתו של הניזוק; המזיק הפר את החובה המוטלת עליו; ההפרה גרמה נזק; הנזק אשר נגרם הוא מסוג הנזק אליו תכוון החיקוק.
129. יסודות אלו התקיימו במלואם במקרה שלפנינו.
130. כאמור לעיל, בהתאם להוראות סעיף 91(ה)1 לפקודה וסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין, לפי בקשת הנישום יחשוב המס על הכנסות הוניות כאילו נבע בחלקים שנתיים שווים על פני תקופה שאינה עולה על ארבע שנים.
131. משכך, סירובה של הנתבעת לאפשר את פריסת ההכנסות ההוניות באשר לחיוב במס יסף מהווה הפרה של סעיף 91(ה)1 לפקודה וסעיף 48א(ה) לחוק מיסוי מקרקעין.
132. אין זה אלא ברור מאליו כי הוראות סעיפי הפריסה, נועדו לטובת התובעים וחברי הקבוצה. כאמור לעיל, סעיפי הפריסה נועדו להתמודד עם העיוות שנוצר בעת מיסוי ההכנסה במסגרת שנת מס אחת, שכן מיסוי על בסיס שנת מס אחת הינו שרירותי ועשוי לגורם לכך כי הנישום ישלם מס בשיעור גבוה גם כאשר בשנים הקודמות לא היו לו הכנסות כלל. עיוות זה נוצר ביתר שאת כאשר עסקנין בהכנסה הונית אשר מטיבהן מצטברות הן על פני מספר שנים אך מימושן מתרכז באופן טבעי בשנת מס אחת.
133. נקל לראות כי הוראות סעיפי הפריסה נועדו בדיוק על מנת למנוע את הנזק שנגרם בענייננו לפיו מוטלת על הנישום חבות במס גבוהה יותר שלא בהתאם לשנים בהם נוצר הרווח.
134. על כן, עמדת הנתבעת, השוללת את אפשרות פריסת ההכנסות ההוניות לצורך חישוב מס היסף, עולה לכדי הפרת חובה חקוקה (הן ביחס לחוק מיסוי מקרקעין והן ביחס לפקודת מס הכנסה). הפרת חובה זו שנועדה להיטיב עם הנישומים, כמו גם הפרת החובה לגביית מס אמת בלבד, גורמת נזק כספי ממש לתובעים ולחברי הקבוצה ופוגעת בזכותם על פי דין.

ז. הפרט הרלוונטי לתובענה

135. סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות") קובע כדלקמן:
"לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית";
136. התוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות (להלן: "התוספת") קובעת רשימת עילות תביעה בשלן ניתן להגיש בקשה לאישור תביעה ייצוגית.
137. בעניינו, התביעה חוסה תחת פרט 11 לתוספת השניה בו נקבע כך:
"תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר".
138. כאמור לעיל, חיוב במס יסף בגין הכנסה הונית (רווח הון או שבח), מבלי לשקלל את פריסת המס לה זכאי הנישום לפי הוראות הפקודה וחוק מיסוי מקרקעין מהווה הלכה למעשה גבייה שלא כדין.
139. על כן, כל עוד מס יסף זה לא הושב לתובעים ולחברי הקבוצה, הרי שבידי הנתבעת מצוי מס שנגבה שלא כדין.

ח. תקופת התובענה

140. בהתאם לסעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות, תקופת ההשבה הינה 24 חודשים ממועד הגשת התובענה.
141. היינו, ביחס לכל הנישומים ששילמו או נדרשו לשלם מס יסף ללא התחשבות באפשרות פריסת רווחים הוניים, ב-24 חודשים שקדמו להגשת התובענה.

ט. הקבוצה המיוצגת המוצעת

142. סעיף 4(א)1 לחוק תובענות ייצוגיות קובע מי רשאי להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית, ובין היתר:
"אדם שיש לו עילה בתביעה או עניין כאמור בסעיף 3 (א), המעוררת שאלות מהותיות של עובדה ומשפט המשותפות לכלל החברים הנמנים עם קבוצת בני אדם – בשם אותה קבוצה"
143. כאמור לעיל, עילת התביעה מקורה בגבית מס ביתר בניגוד לדין.
144. בקבוצה זו נכללים כל מי שחויב במס יסף בגין הכנסה הונית (רווח הון או שבח), מבלי לשקלל את פריסת המס לה זכאי, וזאת בין אם ביקש בפועל את פריסת מס רווח ההון או את מס השבח ובין אם לאו.
145. חברי הקבוצה ניתנים לזיהוי באופן פשוט בהתאם לנתונים המצויים בידי הנתבעת, שכן חברי הקבוצה ממילא נדרשו לשלם מס יסף בגין הכנסה הונית (רווח הון או שבח), ומדובר אפוא בקבוצה מצומצמת ומזוהה מבין כלל הנישומים. בהקשר זה יצוין כי למיטב ידיעתנו בהזנת דו"ח שנתי מחשבי מס הכנסה מחשבים את מס היסף מבלי להתחשב בפריסת רווח ההון או השבח גם מקום בו התבקשה עיני הנישום פריסת רווח הון או שבח.
146. עוד יצוין בהקשר זה, כי כאמור לעיל התובעים סבורים כי גם מי שהיה זכאי לפריסה אך לא ביצע פריסה

בפועל בשל עמדת הנתבעת בהוראת הביצוע, כלול במסגרת תובענה ייצוגית זו, שכן אך ורק בשל עמדתה השגויה והמטעה של הנתבעת הוא לא השתמש בזכאותו לפריסה- ועל כן הקבוצה צריכה לכלול את כלל הנישומים שיכלו לפרוס את הכנסותיהם ההוניות בין אם דרשו זאת בפועל ובין אם לאו.

147. למצער, הקבוצה המבוקשת הינה אותם נישומים שביצעו בפועל פריסת רווחים הוניים לצורכי מס שבה או מס רווח הון, אך חויבו במס יסף בהתעלם מפריסה זו.

י. הנזק

148. כתוצאה ממעשיה של הנתבעת, סבלו התובעים וכן כל אחד מחברי הקבוצה, נזק ממון הנובע מגבית מס יסף ביתר בניגוד לדין.

149. יצוין, כי מלוא הנתונים הרלוונטיים ביחס לגובה הנזק מצוי אצל הנתבעת.

150. בשים לב לאמור, התובעים שומרים על זכותם לתקן בקשה זו בהתאם לנתונים שיתגלו בהמשך ההליך.

יא. הסעדים המבוקשים

151. לאור כל האמור, מתבקש בית המשפט הנכבד ליתן לתובעים ולכל אחד מחברי הקבוצה סעדים כדלקמן:

151.1. לקבוע כי התובענה אשר הוגשה ע"י התובעים בתיק זה נגד הנתבעת, תוכר כתובענה ייצוגית בשם חברי הקבוצה בתובענה זו, וזאת בהתאם להוראות חוק תובענות ייצוגיות.

151.2. להגדיר את חברי הקבוצה ככל מי שחויב במס יסף בגין הכנסה הונית (רווח הון או שבח), מבלי לשקלל את פריסת המס לה זכאי הנישום, וזאת בין אם ביקש בפועל את פריסת מס רווח ההון או את מס השבח ובין אם לאו.

151.3. להורות לנתבעת לבטל באופן מיידי את השומות שהוצאו על ידה למי מחברי הקבוצה ביחס לחייב במס יסף בגין הכנסה הונית (רווח הון או שבח) מבלי לשקלל את פריסת המס ולחדול מהוצאת שומות נוספות בדומה לכך.

151.4. להורות לנתבעת להשיב לתובעים ולכל אחד מחברי הקבוצה את הכספים שנגבו ביתר בעקבות חישוב מס היסף מבלי להתחשב באפשרות פריסת רווח ההון או השבח.

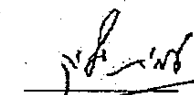
151.5. כמו כן, מתבקש בית המשפט הנכבד לחייב את הנתבעת בתוספת הפרשי הצמדה וריבית.

151.6. לקבוע גמול לתובעים ולב"כ של התובעים.

151.7. להורות על מתן כל סעד אשר ייראה לבית המשפט הנכבד כראוי, נכון וצודק בנסיבות העניין.

יב. סיכום

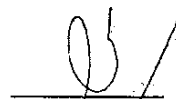
152. נוכח כל האמור לעיל, מתבקש בית המשפט הנכבד, לאשר את התובענה הייצוגית בהתאם להוראות חוק תובענות ייצוגיות, ולהעניק לתובעים ולתכרי הקבוצה, את הסעדים הנקובים לעיל.



עמית גליק, עו"ד

מ.ר. 55185

ב"כ התובעים

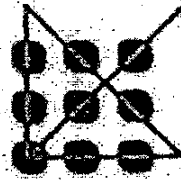


זיו שרון, עו"ד

מ.ר. 17033

ב"כ התובעים

10



זיו שרון ושות'
עורכי דין

Ziv Sharon & Co. Law office

זיו שרון, עו"ד (LL.M)

אורית קוך, עו"ד

יעד פרנקל, עו"ד (ר"ח) (LL.M)

גיא בר-און, עו"ד (ר"ח) (LL.M)

עמית גליק, עו"ד (M.B.A)

שרונה בוחניק, עו"ד

יהלום ברקוביץ, עו"ד

רפאל גורן, עו"ד (ח"ח)

אורי נהרי, עו"ד

אמיר אבן ריזק, עו"ד

מריאן מחול, עו"ד

ליה קדם, עו"ד

Ziv Sharon, Adv. (LL.M)

Orit Koch, Adv.

Yoad Frenkel, Adv. (C.P.A) (LL.M)

Guy Bar-On, Adv. (C.P.A) (LL.M)

Amit Glick, Adv. (M.B.A)

Sharona Buchnik, Adv.

Yahalom Berkovich, Adv.

Refael Goren, Adv. (C.P.A)

Ori Nahari, Adv.

Amir Abu Rizek, Adv.

Marian Makhoul, Adv.

Lih Kedem, Adv.

26-מרץ 2019

לכבוד

עו"ד אורי קלינר

היועץ המשפטי לרשות המיסים בישראל

א.נ.

הנדון: חיוב מס ביתר בשל שלילת זכאות לפריסת מס יסף בגין הכנסה הממוסה

במס רווח הון או במס שבח - פניה לפני הגשת תובענה ייצוגית

1. בהתאם להלכת מי הגליל (ע"מ 13-2978 מי הגליל - תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ נ' יוסף אחמד יונס (פורסם בנבו 23.7.2015), הרינו לפנות אליך, בשם מרשינו מר אלכסנדר גורביץ' ת.ז. 304327547 (להלן: "הנישום"), בטרם הגשת תובענה ייצוגית בעניין שבנדון כפי שיפורט להלן.

2. פנייתנו זו הינה ביחס לגביית מס ביתר על ידי רשות המיסים המבוצעת באופן שיטתי ודרך קבע בהתאם להנחיות רשות המיסים, כאשר לעניין קביעת גובה תשלום מס יסף על הכנסות החייבות במסוי רווחי הון או במס שבח (להלן: "הכנסות הוניות"), רשות המיסים מסרבת להתחשב באפשרות פריסת מס רווח ההון או מס השבח מכוח הוראות סעיף 91(ה) (1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א 1961 (להלן: "הפקודה") או מכוח הוראות סעיף 48(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") (סעיף 91(ה) (1) וסעיף 48(א) ייקראו להלן יחדיו: "סעיפי הפריסה"), כפי שיפורט להלן.

3. בשנת 2012 פורסם החוק לצמצום הגירעון ולשינוי נטל המס (תיקוני חקיקה), התשע"ב 2012

אשר כלל את תיקון מס' 195 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, (להלן: "הפקודה"), במסגרתו התווסף לפקודה סעיף 121ב אשר הטיל מס חדש בשיעור 2% על כל הכנסתו החייבת של הנישום העולה על 800 אלף ₪ (להלן: "מס היסוף").

4. במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2017 ו-2018), הוחלט להגדיל את מס היסוף ל-3% וכן במקביל להקטין את התקרה להחלת מס היסוף לסך של 640 אלף ₪.

5. ביום 8.3.2016 פרסמה רשות המיסים את הוראת ביצוע מס' 9/15 "מס על הכנסות גבוהות על עפ"י סעיף 121ב לפקודה (תיקון 195 לפקודת מס הכנסה)" (להלן: "הוראת הביצוע"), לפיה מס היסוף יוטל על הנישום בשנת המכירה, וההכנסה החייבת לעניין מס היסוף תכלול את מלוא סכום ההכנסות ההוניות בשנת ביצוע העסקה, גם אם בוצעה פריסה של הרווח כאמור בסעיפי הפריסה – היינו מס היסוף יחושב ללא כל התחשבות בפריסת ההכנסות ההוניות.

6. לטעמנו כפי שיורחב להלן, עמדה זו שגויה ויוצרת גביית מס ביתר מאלפי נישומים הזכאים לפריסת ההכנסות ההוניות למספר שנות מס, אך רשות המיסים גבתה את מס היסוף במקרים אלו (ככל ועברו את רצפת החיוב), מבלי להתחשב בפריסה לה זכאים נישומים אלו.

תכלית סעיפי הפריסה

7. הרציונל מאחורי סעיפי הפריסה הינו לאפשר לנישום המוכר נכס הוני, לבצע פריסה של הרווח על פני ארבע שנים, וזאת מתוך רצון ליצור מיצוע ופריסת ההתעשרות כאילו הרווח נבע בחלקים שנתיים על פני ארבע שנים, וכך לאפשר לנישומים לנצל מדרגות מס נמוכות או נקודות זיכוי שלא נוצלו על דם במשך מספר שנים אחורה ולהימנע מהטלת מס שולי בשיעור גבוה על הכנסה שלמעשה נוצרה במשך כמה שנים.

8. כידוע, לרוב, רווח הון ושבח מקרקעין נצמחים לנישום לאורך שנות האחזקה של הנישום בנכס. ערכם של הנכסים עלול לנוע מטה ומעלה לאורך תקופת האחזקה, אולם המס עצמו יוטל רק עם מימוש הנכס. הטלת החבות במס רק במועד המימוש יוצרת עיוותי מס, לפיו מלוא השבח או הרווח שנוצר לנישום נזקפים בסכום אחד בשנת המכירה, ולמעשה מטיל על הנישום חבות במס גבוהה יותר שלא בהתאם לשנים בהם נוצר הרווח.

9. מנגנון זה המפזר את התעשרות הנישום על פני מספר שנים מגשים את עיקרון העל בדגני המס של חתירה למס אמת.

10. יפים לעניין זה דברי ועדת הערר ב-ו"ע 1290-09, אילנה גוטצייט ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור ת"א, מיסים כו' 2/ (אפריל 2012) ה-331 הקובע:

"עינינו הרואות, אם כן, כי תכלית החקיקה הינה לבזר את ההתעשרות על חלק של אותה תקופה (מקסימום ארבע שנים), כדי שניתן יהיה לנצל באופן הגיוני ונכון יותר (ככל האפשר) את מדרגות המס על פני מספר שנות צבירת הרווח, ובכך לחתור לתשלום "מס אמת" יותר. הגבלת תקופת הפריסה ל-4 שנים מהווה את נקודת האיזון שקבע המחוקק בין עקרון מס האמת לבין אילוצים של פרוצדורה ושל נוחות מנהלית, בבחינת "מוטב מעט מכלום"

11. ובאופן דומה ראה גם אהרון נמדר, מיסוי מקרקעין, כרך א - בסיס המס, תשס"ט-2009:

"חיובו במס של רווח הוני ביום המכירה של הנכס עשוי לגרום עוול למוכר שמיוחס לו רווח של כמה שנות מס בשנת מס אחת. אם המוכר לא היתה לו הכנסה או היתה לו הכנסה נמוכה בשנים אלו, ייחוס השבח לשנת מס אחת יגרום, בגלל שיעורי המס הפרוגרסיביים שבחוק, לכך שישלם שיעורי מס גבוהים בשנת המכירה, בעוד שאם נפרס את השבח על פני מספר שנים בהם צמח השבח המוכר עשוי לזכות בשיעור מס נמוכים יותר. היות ועקרון הפריסה האמור לעיל הינו "קריטי" להכנסות הוניות המצטברות בדרך כלל במשך שנים רבות, המחוקק אימץ אותו הן לענין מס ריווחי הון בסעיף 91(ה) לפקודה, והן לענין מס שבח מקרקעין בסעיף 48א(ה) לחוק"

12. אם כן, עינינו הרואות כי התכלית העיקרית של סעיפי הפריסה היתה לחתור למס אמת ולהימנע מהטלת מס שולי בשיעור גבוה בשנת המס בה ממוסה הרווח ההוני וזאת ע"י פריסה טכנית של ההכנסות, מתוך הבנה כי גם הרווח לא נוצר ביום אחד אלא על פני מספר שנים.

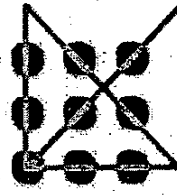
13. בהתאם לתכלית זו כאשר נוצר לנישום רווח הוני בעת מכירת הנכס, והנישום זכאי לפרוס את ההכנסות בהתאם לסעיפים הפריסה, אין כל סיבה כי לצרכי הטלת מס היסף יתעלמו מאפשרות פריסת המס שנועדה ליצור מנגנון של הטלת מס אמת.

14. נוסף ונציין כי מס היסף מוטל על "ההכנסה החייבת" של הנישום וברור כי הגדרה זו מחייבת את הטלת מס היסף לאחר ביצוע פריסה לה זכאי הנישום.

מס היסף מהווה בפועל מדרגת מס שולי נוספת עליה חלות הוראות הפריסה

15. מעבר לאמור לעיל, מס היסף מהווה מדרגת מס שולי נוספת אשר מוטלת על כלל הכנסתו של הנישום, והיא כוללת את כל ההכנסה שנוצרת לנישום מריבית, רווח הון, שכר עבודה וכדומה.

16. היינו, מס היסף מהווה מדרגת מס שולי נוספת על מדרגות המס השולי שנקבעו בסעיף 121 לפקודה ובכך נוצרת למעשה מדרגת מס שולי נוספת עד 50% (ולא בכדי דווקא עד 50% ולא יותר כמו שיורחב להלן).



זיו שרון ושות'
עורכי דין

Ziv Sharon & Co. Law office

17. היותו של מס היסף חלק ממערכת המס השולי, נלמדת ממבנה הפקודה ומיקום סעיף 121 ב לפקודה, הקובע את הוראות מס היסף. סעיף 121 ב' מופיע בחלק ו'1 לפקודה, אשר כותרתו "שיעורי המס" וכן הוא מופיע מיד אחרי סעיף 121 לפקודה, אשר קובע את מדרגות המס ליחידים- היינו המחוקק ראה בו המשך ישיר לשיעורי המס שנקבעו בסעיף 121 וכחלק ממשפחת "שיעורי המס".

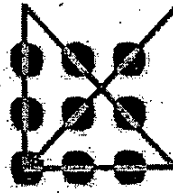
18. מעבר לכך, ראייה לכך כי מדובר בפועל במדרגת מס שולית נוספת, הינה העובדה כי בשנת 2016 במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית, עת הוחלט להפחית את שיעור המס השולי המקסימאלי ל- 47%, הוחלט במקביל להגדיל את שיעור מס היסף ל- 3%, כך ששיעור המס המקסימאלי שיוטל על הנישום לאחר התיקון, ימשיך להיות בגובה של 50%.

19. היינו מדובר במערכת משלימה- שיעור המס השולי יורד ושיעור מס היסף עולה וזאת עד לתקרת 50% כדי להגשים את אימרתו המפורסמת של שר האוצר משה ניסים שכדאי שרוב שכרו של האדם יישאר אצלו ולכן דרך קבע המחוקק משתדל שלא להטיל על נישום למעלה מ-50% מס.

20. בדברי ההסבר לתיקון הני"ל, נאמר במפורש כי על מנת ליצור שקילות בכלל מערכת המס ולמנוע הסטת פעילות לחברות יש להתאים את מערכת המס על היחידים כך שתגיע עד לכ- 50% במדרגה העליונה וזה מושג כמובן ע"י העלאת מס היסף!! מ-2% ל-3%:

"עם זאת, יש לבחון את השפעתם של שינויים במיסויי באופן כולל, תוך שימת לב לעיוותים ולהשפעות בלתי רצויות שעלולים להיווצר בכלל מערכת המס. כאשר מורידים את שיעור מס החברות, יש לבחון כיצד יושפע המס האפקטיבי הכולל על החברה, ולוודא שאינו יורד משיעור המדרגה העליונה של מס ההכנסה, וזאת כדי למנוע תמריץ מיחידים להסיט את פעילותם למבנה של חברה. נוסף על כך, מטעמי צדק חברתי לא יהיה זה נכון להוריד מסים רק למי שחלות עליהם מדרגות המס הגבוהות ביותר. מכאן עולה הצורך לאזן בין המטרה של עידוד הצמיחה המשקית ובין המטרה של צמצום אי השוויון בישראל.

לפיכך, מוצע להתאים את מדרגות מס ההכנסה על יחידים, כמפורט בפסקאות (3) ו- (4). שינוי זה כולל העלאת שיעור המס על סך ההכנסות של יחידים שחלה עליהם מדרגת המס העליונה, ושסך שווי נכסים עובר את הרף הקבוע בפקודה, מכל המקורות מ- 2% ל- 3%. שינויים אלו יביאו להשוואת שיעורי המס השולי הגבוה במסגרת מס ההכנסה לשיעור המס האפקטיבי על חברות, ובנוסף יאפשר הורדת מס בעבור הרוב המכריע של המועסקים בישראל הנמצאת מעל רף המס, בעוד שבעלי ההכנסות הגבוהות ביותר באוכלוסייה ישלמו מעט יותר".



21. מדברים אלו עולה בבירור כי מס היסוף הינו מדרגת מס מהוה מדרגת מס נוספת וכחלק ממערכת המס השולי, כאשר המחוקק עצמו מכנה מס זה כמס שולי!
22. בהתאם לכך, אין כל סיבה שלא לאפשר פריסה אף ביחס למס היסוף שהינו למעשה מס שולי במדרגה נוספת מעבר למדרגות שנקבעו בסעיף 121 לפקודה. כשם שקיימת אפשרות לפריסת ההכנסות ההוניות לצורך חישוב המס השולי כך יש לפרוס אף לצורך מס היסוף.
23. הדבר נכון שבעתיים נוכח תכלית הפריסה שנועדה למנוע החלת מדרגות המס הגבוהות על הכנסה המתקבלת בשנה אחת.

תכלית החקיקה למיסוי בעלי הכנסות גבוהות אינה מוצדקת ביחס להכנסה גבוהה
חד פעמית של נישום שאינו "בעל הכנסות גבוהות"

24. יתרה מכך, אף תכלית חקיקת מס היסוף עצמו שנועדה להטיל מס נוסף על בעלי הכנסות גבוהות מחייבת את החלת הפריסה על הכנסות הוניות אף לעניין מס היסוף.
25. כידוע, המניע המרכזי לחיקוק מס היסוף היה הרצון להטיל מס נוסף על בעלי הכנסות גבוהות, ועל כך ניתן ללמוד בין היתר מכותרתו של הסעיף המדברת בעד עצמה - "מס על הכנסות גבוהות".
26. דא עקא, פרשנותה של רשות המיסים השוללת פריסת רווח על הכנסות הוניות לצורך החלת מס היסוף, עומדת בניגוד לתכלית זו של הטלת מס היסוף.
27. פעמים רבות הרווח ההוני קיים גם אצל נישומים מהמעמד הבינוני ואפילו הבינוני-גבוה, שלבטח אינם "בעלי הכנסות גבוהות" שקיבלו ירושה בדמות קרקע או נכס אחר, או שחסכו כספים בשנים רבות והשקיעו אותם בנכסים כאלה ואחרים ובמועד מסויים. הם מחליטים למכור את אותו נכס.
28. ההכנסה החד פעמית הגבוהה הנוצרת בגין מכירת הנכס בשנה מסויימת אינה משקפת את היותם בעלי הכנסות גבוהות (ככותרת הסעיף), וברוב המוחלט של המקרים הרווח נוצר על פני אחזקה של מספר שנים.
29. הטלת מס יסוף ללא פריסת רווח ההון או השבח יוצרת מצב בו על נישומים מהמעמד הבינוני מוטלת מס שלא נועד להיות מוטל עליהם רק בגלל שההכנסה מתקבלת באותה שנה. רק פריסת רווח ההון והשבח אף לצורך החלת מס היסוף מונעת היווצרותו של אבסורד זה העומד בסתירה לתכלית חקיקת מס היסוף.

30. חריגה זו מתכלית החוק עלולה להוביל לתוצאה אבסורדית. כך למשל, נישום אשר הכנסתו החייבת מדי שנה בין השנים 2016-2019 הסתכמה לסך של 60,000 ₪ בלבד מדי שנה (סכום אשר אמור להיות כפוף למס בשיעור של 10% בלבד). לו אותו נישום ימכור במהלך שנת 2019 מקרקעין שקיבל בירושה, כאשר סכום השבח החייב בגין מכירת המקרקעין יסתכם ב-מיליון ₪, אזי בפועל הנישום יהיה חייב בתשלום מס יסף על סך הכנסתו החייבת העולה על כ- 650 אלף ₪, וכתוצאה מכך הוא יתחייב במס יסף על השבח בסך של 410,000 ₪!! (סך הכנסתו החייבת הינה 1,060,000 ₪ ומדרגת מס היסף הינה מ-650,000 ₪ ומעלה), בעוד שלו השבח היה נפרס לשנות המס הקודמות מס אזי סך הכנסתו החייבת של הנישום הייתה מגיעה לכדי 310,000 ₪ ($1,000,000/4 + 60,000$), והוא לא היה מגיע למדרגת המס החייבת במס יסף.

31. זאת ועוד, כאמור כותרתו של הסעיף הינה "מס על הכנסות גבוהות" ולא "מס על הכנסה גבוהה" ולא בכדי. המחוקק ראה לנגד עיניו נישומים אשר הכנסתם גבוהה וביקש להטיל דווקא עליהם את מס היסף. המחוקק לא התכוון להטיל את מס היסף על נישומים אשר קיבלו הכנסה חד פעמים גבוהה.

32. ביחס לנישומים שהכנסתם הרגילה ממילא גבוהה, פריסת מס היסף לא תסייע רבות גם במקרה של הכנסה חד פעמית שכן ממילא גם בשנות הפריסה הקודמות הכנסתם גבוהה. לעומת זאת לאנשים בעלי הכנסות בינוניות הפריסה הינה קריטית ומיישמת היטב את הרציונאל של סעיפי הפריסה.

33. אם כן, הטלת מס היסף ללא ביצוע פריסה עומדת בסתירה לתכליתו שנועדה למסות נישומים בעלי הכנסות גבוהות ולא הכנסה חד פעמית של נישומים אשר דרך כלל הכנסתם אינה גבוהה. תכלית זו מושגת באמצעות החלת מס היסף לאחר פריסת הרווחים ההוגנים.

התובע הייצוגי

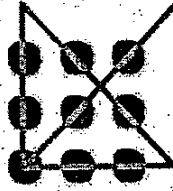
34. ביום 28 באוגוסט 2013 הגיש הנישום בקשה להסדרת תשלום המס הנובע מרווח ההון. וכן, דיווח בהתאם להוראות סעיף 91(ד)(1) לפקודה על מכירת נכס באמצעות טופס 1399.

35. ביום 31 בדצמבר 2014 הגיש הנישום את דוח המס לשנת 2013 הכולל את רווח ההון.

36. במסגרת דוח המס לשנת 2013, ביקש הנישום לחשב את המס על רווח ההון בהתאם להוראות סעיף 91(ה)(1) לפקודה (להלן: "השומה העצמית").

37. בהתאם לשומה העצמית, הנישום פרס את רווח ההון בשנות המס 2010, 2011, 2012 ו-2013.

38. משידור השומה העצמית נבע מס נוסף כהגדרתו בסעיף 121ב לפקודה, בסך של 86,166 ש"ח



- המשקף, בין היתר, חיוב במס נוסף בגין חלק רווח ההון לשנת המס 2013 בלבד.
39. ביום 19 בפברואר, 2018 השתמש פקיד השומה בסמכותו לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה וקבע לפי מיטב שפיטתו את השומה לשנת המס 2013, אשר קבעה כי יש להחיל את סעיף 121ב לפקודה על מלוא רווח ההון, קרי, גם על חלק רווח ההון שיוחס לשנים 2010-2012.
40. תוספת המס בהתאם לשומה לפי מיטב השפיטה כאמור, הינו 149,034 ש"ח.
41. על השומה הנייל הוגשה ע"י הנישום השגה.
42. ביום 5.3.2019 נדחתה ההשגה והוצאו לנישום צווים.

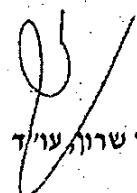
הקבוצה

43. כל מי שחויב במס יסף בגין הכנסה הונית (רווח הון או שבח), מבלי לשקלל את פריסת המס לה זכאי הנישום, וזאת בין אם ביקש בפועל את פריסת מס רווח ההון או את מס השבח ובין אם לאו.

סיכום

44. לאור האמור לעיל, הנכם מתבקשים להודיע בהקדם על כך שלעניין חישוב מס היסף יש להתחשב באפשרות פריסת רווח ההון או שבח המקרקעין בניגוד לאמור בהוראת הביצוע שהוצאה על ידכם.
45. כן הנכם מתבקשים להשיב לאותם נישומים שגבה מהם מס ביתר בעקבות חישוב מס היסף מבלי להתחשב באפשרות פריסת רווח ההון או השבח. בהקשר זה יצוין כי למיטב ידיעתנו בהזנת דו"ח שנתי מחשבי מס הכנסה מחשבים את מס היסף מבלי להתחשב בפריסת רווח ההון או השבח גם מקום בו התבקשה ע"י הנישום פריסת רווח הון או שבח.
46. נדגיש, כי אין באמור לעיל בכדי למצות את טענותינו המשפטיות כפי שיוצגו בפני בית משפט, ככל שידרש.


עמית גליק, עו"ד

בברכה,

זיו שרון, עו"ד

כ"ו



החטיבה המשפטית

טו' סיון תשע"ט
18 ביוני 2019

לכבוד

זיו שרון, עו"ד ו/או עמית גליק, עו"ד
זו שרון ושות' משרד עורכי דין
בית אמות השקעות
רחוב ויצמן 2
תל אביב 6423902

הנדון: חיוב במס ביתר בשל שלילת זכאות לפריסת מס יסף בגין הכנסה הממוסה במס ריווח הון או במס שבח – פנייה לפני הגשת תובענה ייצוגית פנייתכם מיום 26.03.19

בתשובה לפנייתכם ליועץ המשפטי לרשות המיסים בנדון הריני להשיבכם כדלקמן:

1. בפנייתכם שבסימוכין הינה, "פנייה לפני הגשת תובענה ייצוגית" בשמו של מר אלכסנדר גורביץ ת.ז. 304327547 (להלן: "הנישום") בטענה לגביית מס שלא כדין שכן, לפי טענתכם, בחישוב מס על הכנסות גבוהות לפי סעיף 121ב לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "המס הנוסף" ו"הפקודה"), לפי העניין יש להתחשב באפשרות פריסת ריווח ההון או שבח מקרקעין. כמו כן, הנכם מבקשים להשיב לאותם נישומים "שנגבה מהם מס ביתר" בעקבות חישוב מס הנוסף מבלי להתחשב באפשרות פריסת ריווח ההון או השבח.
2. כפי שצוין במכתבכם לנישום הוצאה שומה בשלב אי לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה לשנת המס 2013 אשר בה נקבע כי יש לחשב את ריווח ההון ממכירת המניות לצורך חישוב המס הנוסף ללא פריסה. הנישום הגיש השגה על השומה בה טען את כל טענותיו. ולאחר שהתקיימו דיונים בהשגה עם הנישום החליט פקיד השומה לדחות את ההשגה ולהוציא לנישום שומה בצו.

הנישום ערער על הצו לפי סעיף 153 לפקודה.

3. הינה כי כן, המחוקק התווה מסלול בירור לבחינת חבות המס של הנישום בדמות הליכי שומה והשגה ייחודיים, לרבות זכות ערעור לבית המשפט. לא ניתן לעקוף את המתווה שנקבע בד"ר ולא ניתן להיזקק להליך של תובענה ייצוגית בנסיבות אילו (עמ' 9962/16 שח"פ טקס בע"מ נ' עיריית תל אביב – יפו, פס' 4.8.2018), ע"מ 6685/15 עיריית תל אביב – יפו נ' אספיאדה בע"מ (16.8.2016).
מכל מקום, בפסקי דין רבים בית המשפט עמד באופן מפורש על חשיבות מיצוי הליכים בענייני מס קודם לנקיטת הליך בקשה לתביעה ייצוגית (ראו למשל בעניין בשי"א 30602/07 מדינת ישראל – רשות המיסים נגד גבע, בעניין ת"צ 15-05-48871 סלים עגימי ועופר בט נגד רשות המיסים, בעניין ת"צ 13-12-20306 מהילי נגד מדינת ישראל – רשות המיסים וכיוצא באלו).
על הנישום להמשיך ולפעול בהתאם למסלול שנקבע בפקודה ולברר את עניין שומתו במסגרת הערעור שהגיש לבית המשפט המחוזי לפי סעיף 153 לפקודה על החלטה בהשגה שניתנה בעניינו.

4. הפנייה אינה מקיימת את תנאי חוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006 (להלן: "החוק") בהיותה תלויה נסיבות של כל נישום ונישום, ואין בהליך כדי לברר ביעילות את עניינם של חברי הקבוצה, בין היתר, היות ויש שונות בין חברי הקבוצה מבחינה עובדתית אם ביקשו או לא ביקשו פריסת ריווח הון, מבחינת תקופת הפריסה המועדפת להם למשל בשל קיומם של הפסדים בשנת האירוע ההוני, וכדומה. כמו כן, אין בתובענה ייצוגית כדי להוות בקשה באשר של חברי הקבוצה שבחרו שלא לפרוס את ריווח ההון או שבת המקרקעין, לפי העניין.

5. לגופם של דברים – כאמור בהוראת ביצוע 9/15 של רשות המיסים לא ניתן לפרוס את ריווח ההון / שבח שנוצר לנישום ממכירת המניות - לצורך חישוב המס הנוסף הקבוע בסעיף 121ב לפקודה, וזאת מהטעמים כפי שיפורטו להלן.

5.1. סעיף 121ב(ג) לפקודה קובע כי הוראות סעיף 121ב לפקודה יחולו על אף האמור בכל חיקוק.

5.2. סעיף 121ב הינו סעיף מאוחר המטיל מס נוסף על הכנסות גבוהות וקובע הסדר ספציפי הגובר כאמור על כל חיקוק שקדם לו. כלומר, סעיף 121ב לפקודה קובע הסדר ספציפי וממצה לעניין חישוב המס הנוסף והוא גובר על כל חיקוק לרבות הוראת הפריסה בסעיף 91(ה)1 לפקודה ובסעיף 48א(ה)1 לחוק מיסוי מקרקעין. לפיכך, מאחר וסעיף 121ב מחיל הסדר ממצה לחישוב המס הנוסף, ואינו כולל כל הוראת פריסה ברווח הון ו/או שבת, לא יחולו הוראות פריסת רווח הון ו/או שבת בחישוב ההכנסה החייבת לעניין המס הנוסף.

5.3. הן מבחינת לשון החוק המפורשת (המעניקה פריסה ביחס לעניין אחר ולו בלבד) והן לאור כוונת המחוקק – לא התאפשרה פריסת ריווח הון / שבת לעניין המס הנוסף.

5.4. יצוין כי כאשר המחוקק שקל נושא פריסתן של הכנסות לעניין מס נוסף ולאחר שדן בו בחר וקבע כי יש לאפשר פריסה לעניין חישוב המס הנוסף בעניין מענקי פרישה והפרשי שכר עליהם חל סעיף 8(ג) לפקודה. המחוקק ציין במפורש במסגרת הוראות סעיף 121ב עצמו, בסעיף קטן (ד) - כי הוראות סעיף 8(ג) יחולו לגבי ההכנסות הקבועות בו, בחישוב ההכנסה החייבת לעניין סעיף זה (121ב).

מכלל הן אתה שומע לאו, המשמעות היא שניתן לפרוס את ההכנסה התייבת לצורך חישוב המס הנוסף רק בנוגע להכנסות המפורטות בסעיף 8(ג) לפקודה (הפרשי שכר, הפרשי קצבה, דמי פדיון חופשה, מענק פרישה או מוות). סעיף 121ב מחיל במפורש אך ורק את הסדר הפריסה לפי סעיף 8(ג) לפקודה בעניין של המס הנוסף. לו רצה המחוקק להחיל גם את הוראות הפריסה על סעיף 91(ה) לפקודה / סעיף 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין, היה עושה כן במפורש.

5.5 מטרת המחוקק הנלמדת מההיסטוריה החקיקתית – כאמור, הנושא נדון בהליך החקיקה ובעקבותיו הוכנסו הוראות הפריסה לפי סעיף 8(ג) לפקודה, זאת באופן מפורש. לגבי פריסת ריווח ההון הוחלט באותם דיונים שלא להכניס הוראה כאמור. ההחלטה על החלתם של הוראות הפריסה לפי סעיף 8(ג) לפקודה (לעומת הוראות הפריסה בסעיפים 91(ה) לפקודה ו- 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין) התבססה על התכלית הסוציאלית של סעיף 8(ג)(3) לפקודה – סעיף שבגדרו משתקפות נורמות סוציאליות בנוגע לערכי עבודה ופרישה (ראו פסק דין שרל שבטון). החשיבות הערכית חברתית שבבסיס פריסה זו אינה מתקיימת בהוראות פריסה אחרות ונוכח אבחנה זו, ביקש המחוקק לאפשר פריסה לצורך חישוב המס הנוסף רק לגבי ההכנסות המפורטות בסעיף 8(ג) לפקודה, יצוין כי נושא של הכנסה הונית עלה באותו דיון אך לא זכה לתמיכת של המחוקק.

5.6 עוד נדגיש כי בית המשפט קבע כי פריסה לפי סעיף 8(ג) לפקודה הינה מהותית (ראה עניין שרל שבטון). להבדיל מכך – פריסת ריווח ההון הינה פריסה טכנית. בפסק דין שרל שבטון קבע בית המשפט כי פריסה לפי סעיפים 91(ה) לפקודה ו- 48א(ה)(1) לחוק מיסוי מקרקעין הינה פריסה טכנית. בית המשפט אבחן בין פריסת ריווח ההון ושבח לעומת פריסה לפי סעיף 8(ג) לפקודה שהינה מהותית.

לפיכך, משהכנסה לפי סעיף 8(ג), בעת שנפרסת, מיוחסת ממש לכל אחת משנות הפריסה, יחולו עליה הוראות הדין החלות באותה שנה, ובהתאם בשנה בה לא הוטל מס נוסף, לא יחול מס כאמור על חלק ההכנסה שנפרס לשנה זו.

לעומת זאת, בהיות הפריסה על פי סעיף 91(ה) לפקודה טכנית, הרי שאך לצורך חישוב מדרגות המס והזיכויים ההכנסה כאילו מיוחסת לשנות הפריסה, אולם היא היתה ונותרה הכנסה שאירוע המס בגינה הינו במועד המכירה.

(ראו לעניין זה גם את עמ"ה 16/94 בידרמן נגד פקיד שומה למפעלים גדולים שם נדרש בית המשפט לפרשנות סעיף 91(ה) בנוסחו קודם לתיקון 115 לפקודה וקיבל את טענת פקיד השומה וקבע כי ההוראה בסעיף 91(ה) מתייחסת לאופן חישוב המס בלבד שאין בה כדי להעתיק את מועד אירוע המס והחבות במס לשנים עברו).

5.7 עוד יצוין כי תכלית המס הנוסף – הטלת מס על מי שקיבל הכנסות גבוהות – הוראות הפריסה אינן יכולות לפגוע בתכלית זאת.

6. לאור האמור לעיל, אין לחשב את המס הנוסף תוך פריסת ריווח ההון / שבח, וזאת על פי הדין.
7. עוד יצוין כי בנוסף לכל האמור על פניו לא התמלאו במרשכם התנאים המגבשים עילה להגשת בקשה לתובענה ייצוגית מחמת שלא נגבה ממנו המס המוטל במחלוקת נשוא פנייתכם.
8. מהליך החקיקה שבו הוסף סעיף 121ב ומתיקונו בשנת 2016 אין ללמוד את אשר הינכם מבקשים להסיק בפנייתכם אלא עולה כי מוצג למחוקק סך כל נטל המס על ההכנסות כמכלול.
9. לאור האמור נמצא כי פניית הנישום אינה מגלה כל עילה להגשת תובענה ייצוגית כנגד רשות המיסים לגביית מס שלא כדין בידה.
10. אין באמור כדי למצות את מלוא טענותיה של הרשות ובכללן הקבוצה הנטענת, תקופת ההשבה הנטענת וכו'.

בברכה,
רבי אורי

רפי טוינה, עו"ד

ממונה (מיסוי יחיד, ניכויים וחיסכון פנסיוני)

העתק : מר אורי קלינר, עו"ד (רו"ח) – היועץ המשפטי לרשות המיסים