

בעניין שבין: חגית בכר ת.ז. 023672454

ע"י ב"כ עוה"ד רון דרור ו/או אופיר מנצ'ל
מדרור, מנצ'ל, וינשטיין משרד עורכי דין
רח' דניאל פריש 3, תל אביב
טל: 03-6078888, פקס: 03-6078889

וע"י עו"ד אריס שמואלי
הארבעה 28 (מגדל צפוני), תל אביב 6473925
טל' 076-5384258; פקס: 076-5100603

המבקשת;

- נגד -

רשות המיסים בישראל

ע"י פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)
מדרך מנחם בגין 154, תל אביב

המשיבה;

בקשה לאישור תובענה ייצוגית

המבקשת מתכבדת להגיש בזאת, לבית המשפט הנכבד, בד בבד עם הגשת התובענה העיקרית בתיק בקשה לאישור התובענה כייצוגית, לפי הוראות חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן בהתאמה: "הבקשה לאישור" ו"חוק תובענות ייצוגיות").

כל ההדגשות אינן במקור, אלא אם נאמר במפורש אחרת.

בית המשפט הנכבד מתבקש בזאת כדלקמן:

- א. בהתאם להוראות חוק תובענות ייצוגיות תשס"ו - 2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות") לאשר למבקשת להגיש את התובענה המצורפת לבקשה זו כנספח א', המהווה חלק בלתי נפרד ממנה, כתובענה ייצוגית בשם הקבוצה המפורטת להלן.
- ב. לחייב את המשיבה להשיב למבקשת, ולכל חברי הקבוצה המיוצגת את כספי מס ההכנסה שנגבו מהם, על אף זכותם לניכוי ולזיכוי בגין הפרשות סוציאליות כמפורט להלן.
- ג. לחייב את המשיבה להנפיק אישור ניכוי במס במקור המתיר למעסיק המשלם שכר עבודה לעובד שמשולמת לו גמלה (פנסיה), לנכות ולזכות באופן מלא בגין הפרשות סוציאליות, בין אם הוא מסווג כ"מעסיק עיקרי" ובין אם כ"מעסיק נוסף".
- ד. לחייב את המשיבה להודיע לחברי הקבוצה על זכותם למצות את זכויותיהם ביחס לניכוי ולזיכוי ממס בגין הפרשות סוציאליות, גם במקרה בו מעביר הגמלה מסווג כמעסיק עיקרי.

ה. להורות על פסיקת כל סעד אחר לטובת חברי הקבוצה, כפי שימצא בית המשפט הנכבד לנכון לעשות בנסיבות העניין.

ו. לפסוק גמול לתובעת המייצגת, בהתאם להוראות סעיף 22 לחוק תובענות ייצוגיות.

ז. לפסוק שכר טרחה של ב"כ התובעת המייצגת, בהתאם להוראות סעיף 23 לחוק תובענות ייצוגיות; ולחילופין בשים לב לפנייה מוקדמת, שהובילה לפעולה (חלקית) של המשיבה.

ח. להורות כי ההחלטה בבקשה זו ונוסחה יפורסמו בשני עיתונים יומיים בשפה העברית, וכן ליתן הוראות נוספות כפי שימצא בית המשפט הנכבד לנכון בדבר אופן הפרסום כאמור.

ט. לחייב את המשיבה בהוצאות בקשה זו, לרבות שכר טרחת עורכי-דין ומע"מ.

אלה נימוקי הבקשה :

א. פתח דבר

1. עניינו של הליך זה, בפגיעה בזכויות עובדים רבים להטבת מס, מסוג של ניכוי וזיכוי בגין הפרשות סוציאליות, כהגדרתה בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן : **"פקודת מס הכנסה"** או **"הפקודה"** או **"החוק"**) ובגביית מס שלא כדין בעניין זה.

2. מדובר בהתנהלות המשיבה הגורמת לגביית המס האמורה ביתר ושלא כדין מעובדים אשר משולמת להם גם קצבה (פנסיה) לצד שכר עבודה מאת מעסיק, ומעובדים שמשולם להם שכר עבודה על ידי שני מעסיקים, תוך מניעת מימוש זכותם של עובדים אלה לניכוי ולזיכוי בגין הפרשות סוציאליות, כפי שמאפשרת הפקודה, ובלא התניה של הגשת דו"חות מס או בקשת החזר.

3. פניותיה המוקדמות של המבקשת אל המשיבה ותשובות המשיבה להן, יפורטו במלואן (להלן פרק ב). כבר כאן ייאמר, כי המשיבה בתשובותיה למייצגת, נקטה לצורך הנמקת תשובותיה במונחים **"מעסיק עיקרי"** ו**"מעסיק משני"**. לעמדת המבקשת, מונחים אלה בהם נקטה המשיבה אינם מוכרים בפקודת מס הכנסה ואינם על פי החוק. מונחים אלה ישמשו בכתב הבקשה להלן, ככל שיש בהם להתייחס לעמדת המשיבה.

4. גם לאחר שהובאו הדברים לידיעת המשיבה בפנייה המוקדמת האמורה, היא בחרה שלא לתקן את הטעון תיקון, אלא בהודעה חלקית, אשר כפי שיפורט ויובהר להלן יש בה כדי להטיל נטל על ציבור העובדים, אשר אינו מוטל עליהם כיום על פי דין. המשיבה אף לא עמדה בהתחייבותה ליידע – בעקבות הפנייה – את ציבור הנישומים בדבר מיצוי זכויותיהם, אלא באופן חלקי בלבד, הכל כפי שיפורט להלן.

5. להלן תציג הבקשה את קבוצת המיוצגים בתובענה. המיוצגים בתובענה הם על פי שתי קבוצות מייצגות, בעלות שני דפוסי מאפיינים, כפי שיוצגו להלן:

א.1. קבוצת מקבלי הגמלה

6. הדוגמא המייצגת את העניין דנא, היא מקרה של אדם, דוגמת המבקשת, אשר שירת מיטב שנותיו בשירות המדינה, לדוגמה בצבא הגנה לישראל, ופרש כאשר הוא זכאי לגמלה, כדון.

7. אותו אדם מבקש להמשיך לעבוד, והוא מקבל שכר עבודה ממעבידו. המעביד - כל מעביד - מחויב על פי צו הרחבה לביטוח פנסיוני מקיף במשק לבצע הפרשות פנסיוניות מינימליות, ובמרבית המקרים, בין אם על פי הסכם קיבוצי, ובין אם על פי הסכם אישי, מבוצעות הפרשות פנסיוניות מעבר למינימום הנדרש. יודגש, כי חובה זו קיימת גם אם העובד כבר מקבל גמלה ממקור אחר.

8. בגין הפרשות פנסיוניות אלה (ולעניין זה לרבות הפרשה לקרן פנסיה, ביטוח מנהלים, קופת גמל), זכאי העובד לניכויים ולזיכויים כמפורט בפקודת מס הכנסה ובהתאם לתנאיה. ניכויים וזיכויים אלה, אינם מחייבים הגשת דו"ח אישי-שנתי (ששכיר אינו מחויב בהגשתו), או מותגים בהגשתו, אלא ממומשים על ידי המעביד במסגרת ניכוי המס במקור.

9. מנגד, בגין הגמלה שאותו עובד מקבל – לא מבוצעות ולא יכולות להיות מבוצעות הפרשות פנסיוניות.

10. לכן, במקרה הטיפוסי המתואר לעיל, לכאורה אין שום מניעה שהמעביד, להבדיל ממשלם הגמלה – שהרי בהכרח המעביד הוא היחיד שמבצע ההפרשות הפנסיוניות – ינכה מס הכנסה במקור מתוך שכרו של העובד, תוך התחשבות במלוא הניכויים וזיכויים המותרים בגין ההפרשות, שהרי אלה אינם ממומשים במסגרת תשלום הפנסיה (ואינם יכולים להיות ממומשים).

11. דא עקא, שמסתבר שאם אותו פורש צה"ל, כדוגמא, מסווג את הגמלה שלו כ"משכורת עיקרית" (כפי שחלק ניכר מאותם פורשים עושים בפועל, נוכח הנחיה/עצה לסווג את התשלום הגבוה כתשלום עיקרי), המעביד שלו מחויב, לפי שיטת המשיבה, לנכות מס במקור משכרו, ללא התחשבות בניכויים וזיכויים שהוא עצמו מבצע, וזאת בשונה מכל עובד אחר, ובאופן זה העובד אינו נהנה מהניכויים ומהזיכויים בגין הפרשות פנסיוניות ונגבה מס מלא בגינם, זאת בניגוד להוראות פקודת מס הכנסה ולתכליתה.

12. כל זאת, אלא אם אותו פורש צה"ל מגיש דו"ח שנתי, שככלל אין עליו חובה בחוק שכזו, כפי שיובהר ויפורט להלן, ובמסגרתו דורש את הניכויים והזיכויים, או אז ייתכן שיקבל החזר לאחר שנים ובירוקרטיה אלא שחלק גדול מההחזר אם לא כולו יצטרך לשלם לאותו רואה חשבון שיעסוק בהכנת הדו"ח.

13. יתרה מכך, אם אותו עובד פונה לרשות המיסים – כפי שנדרש ממנו – כדי לערוך תיאום מס ולהנפיק אישור ניכוי מס במקור עבור המעביד, ומצהיר כי הוא מקבל תשלום קצבה (גמלה) ממקור אחד, ושכר ממקור אחר, הוא יקבל אישור ניכוי במקור אשר **קובע ניכוי אחוז מס מסוים** (בהתאם להכנסותיו), אך לא מתיר למעביד ניכויים וזיכויים בגין הפרשות סוציאליות, **על אף שרשות המיסים יודעת היטב כי התשלום הנוסף הוא בגין גמלה שלא מבוצעת בגינה ולא יכולה להיות מבוצעת בגינה הפרשה סוציאלית ולכן הניכוי והזיכוי יכול להיות מנוצל אך ורק במסגרת תשלום שכר העבודה.**

14. לעומת זאת אם אותו עובד יסווג את משכורתו כ"משכורת עיקרית" ואת התשלום מגמלה כ"תשלום נוסף", אזי כן יתאפשר לו על אישור ניכוי מס במקור ניכוי וזיכוי בגין ההפרשות הסוציאליות.

15. **את כל אלה עושה המשיבה, כמפורט להלן, ללא כל בסיס חוקי אלא על סמך הוראה מעורפלת שלא פורסמה ואינה תואמת את התנאים שנקבעו בהוראות החוק.**

16. על פי תשובת המשיבה למבקשת, אשר תוצג להלן, מחשבי המשיבה אינם מאפשרים הזנת זיכוי וניכוי סוציאלי במה שאינו משכורת המשולמת על ידי מעסיק עיקרי או מעסיק יחיד, **ובכך מתנה המשיבה זכות זו של הנישומים בהגשת דו"ח אישי, דבר שהנישומים אינם חייבים בו.**

ב' העתק מכתב המשיבה מצורף כנספח ב'.

17. המשיבה עושה זאת אף בלא כל הגינות או הגיון. המשיבה יודעת היטב כי במסגרת תשלום הגמלה, לא מבוצעת ולא יכולות להתבצע הפרשות סוציאליות ולא נעשה זיכוי או ניכוי בגינן; לפיכך המשיבה יודעת היטב באופן אבסולוטי כי העובד הפורש זכאי למלוא הניכוי והזיכוי בגין ההפרשות הסוציאליות.

18. במסגרת תשובתה למבקשת, הפנתה המשיבה את המבקשת ואת ציבור העובדים למילוי דו"ח שנתי, לשם קבלת הטבת המס בדיעבד. על ציבור העובדים האמור אין קיימת חובה על פי החוק למילוי דו"ח אישי שנתי על הכנסותיהם, ותשובת המשיבה יש בה כדי להטיל על הציבור אותו מייצגת המבקשת, נטל אשר אינו מוטל עליהם על פי החוק ואינו קיים בפקודה.

19. במענה המשיבה, מבקשת המשיבה לפגוע בזכותם של העובדים שהם גמלאים להינות מהניכויים והזיכויים בהתנייה של הגשת דו"ח על ידם, כאשר בפועל רובם המכריע לא יעשו כן בשים לב להוצאות ולטרח הכרוכים בכך, ובאופן זה גובה המשיבה עשרות מיליוני ₪ - לפחות - שלא כדין.

20. לטענת המבקשת, המשיבה עושה את האמור תוך פגיעה שאינה ראויה בציבור משלמי מס כדין, שלא לומר ציבור שמורכב בחלק ניכר ממנו ממי ששירתו את המדינה בגופי הביטחון השונים ובשירות המדינה ופרשו באופן שהם ממשיכים לעבוד ולייצר. מצד אחד המדינה מחייבת את מעסיקים ואותם להמשיך ולבצע הפרשות פנסיוניות, ומצד שני מקשה ביודעין ובלא כל טעם טוב לכך, על זכותם - זכות שאינה מותנית בהגשת דו"חות שנתיים - לזכות בהטבות המס הנובעות מכך.

21. **האמור דלעיל הינו כאמור בקבוצה במסגרת הבקשה דנא: היא קבוצת "מקבלי הגמלה",** המועסקים במקום עבודה אחד. **כאמור,** המשיבה אינה מאפשרת זיכוי וניכוי סוציאלי לעובדים אלה, למרות ועל אף שהיא ידוע יודעת היטב שלא ייתכן שנערך להם זיכוי וניכוי סוציאלי במסגרת קבלת הגמלה.

2.א. קבוצת המועסקים בשני מקומות עבודה

22. הקבוצה השנייה במסגרת הבקשה, היא קבוצת מועסקים בשני מקומות עבודה, כאשר במקום העבודה העיקרי לא ממוצות זכויות העובד לניכוי ולזיכוי סוציאלי כאמור לעיל. במקרים אלה, על אף שהמשיבה יודעת היטב שזכויות אלה לא ממוצות, היא אינה מאפשרת השלמת הניכוי והזיכוי במקום העבודה הנוסף בדרך של ניכוי במקור של המעסיק הנוסף.

23. הדוגמא המייצגת קבוצה זו היא של עובד צעיר, סטודנט, העובד במשרה חלקית בשתי עבודות, שבשתייהן יחד הוא אינו מגיע לשכר הממוצע במשק. על פי דין, נדרשים שני המעסיקים לבצע הפרשות סוציאליות. לכאורה, אותו עובד זכאי לזיכוי ולניכוי בגין מלוא ההפרשות שנעשות על ידי שני המעבידים שכן אינו מגיע ל"תקרה" של ההפרשה. בפועל, רק במשכורת המשולמת על ידי מעביד אחד יבוצע הזיכוי והניכוי, ואילו בשכר המעביד השני יידרש העובד לבצע הפרשות סוציאליות, אך לא ייהנה מההטבות המס הכרוכות בכך. הדרך היחידה הפתוחה כיום בפני אותו עובד על מנת ליהנות מהטבות, היא להידרש להכנה ולהגשה של דו"ח אישי - שנתי, בעלות של אלפי שקלים, נטל אשר אינו חב בו על פי החוק, ואשר תגרום לכך ששמירה על זכותו לקבלת הטבות המס ושמירה על הכנסתו בפני הפגיעה בה שלא כדין, תהא בעלות גבוהה (בת אלפי שקלים), אשר תוציא את שכרו בהפסדו.

24. זאת ועוד, כאשר יפנה אותו עובד אל המשיבה כדי לבצע תיאום מס ולקבל אישור בדבר המס שיש לנכות במקור משכרו אצל המעביד השני, תבחן המשיבה את הנתונים שבידה, לרבות שכרו אצל המעביד הראשון, ותעניק לו אישור מתאים. למשל – שיש לנכות מס הכנסה בשיעור 10% מ- 50,000 ₪ הראשונים. על בסיס אותו אישור יכולה גם המשיבה להעניק אישור ביחס לזיכוי ולניכוי ביחס להפרשות הסוציאליות אבל היא בוחרת שלא לעשות כן.

25. יתרה מכך, כאשר בסוף השנה מוגשים טפסי 106 על ידי שני המעבידים, המשיבה יודעת 'בלחיצת כפתור', והדבר מופיע בנתונים המתייחסים לאותו עובד במחשביה, כי לא בוצעו ניכויים וזיכויים מלאים בגין ההפרשות הסוציאליות, כפי שהעובד זכאי להן על פי פקודת מס הכנסה, וכי הוא כביכול "ביתרת זכות".

26. הדבר פשוט מאוד במערכת הממוחשבת המתקדמת של המשיבה: ההכנסות מסוכמות מכלל המעבידים, התשלומים הסוציאליים מסוכמים, הזיכוי והניכוי כפי שבוצע בפועל והזיכוי והניכוי שהעובד זכאי לו על פי דין. המשיבה יודעת כי העובד במקרה כזה זכאי להפרש, אבל לא רק שהיא לא מבצעת את החזר ביוזמתה (על אף שאם למשל היה תשלום מס בחסר היא תגבה את החזר), אלא היא אפילו לא מודיעה על כך לעובד.

27. כך מאות אלפי עובדים, לפי ההערכה, מצויים ב"יתרת זכות" עקב מדיניות זו של המשיבה, בלא שהם יודעים על כך ובלא שהמשיבה מציעה כל דרך ריאלית שיקבלו את זכויותיהם – ויש לזכור שמדובר בזכויות על פי החוק, שכאמור אינן מותנות בהגשת דו"ח שנתי.

28. יודגש, כי בידי המשיבה כיום מידע נגיש 'בלחיצת כפתור' ביחס לכל עובד ועובד אזרח ישראל במדינת ישראל, בהתאם למספר הזיהוי של העובד, ועל פי טפסי 106 וטפסי ניכויים שמעבירים המעבידים. בהתאם לנתונים אלה יודעת המשיבה בדיוק מה הוא גובה הזיכוי ומה גובה הניכוי מתוך התקרה אשר "נוצלה" במסגרת המעסיק הראשון, וכמה נותר "לניצול" במסגרת המעסיק "השני", ובאם קיימת יתרת זיכוי וניכוי בסוף שנה שלא נוצלה. על אף כל זאת, המשיבה אינה מאפשרת זיכוי וניכוי על ידי המעסיק השני בלא הגשת דוחות שאין העובד חייב בהגשתם.

29. זאת ועוד, המשיבה מנפיקה אישור תיאום מס וניכוי במקור, ביחס למעביד הנוסף, על סמך המידע שבידה, ועל סמך ההערכה ביחס להשתכרות העובד מהמעביד הראשון. בדיוק כשם שתיאום מס זה המופנה למעסיק השני מתייחס להשתכרות העובד אצל המעביד הראשון, בלא צורך בהגשת דו"חות, כך על בסיס אותו נתון יכולה המשיבה לאפשר מימוש "יתרת" זיכוי וניכוי סוציאלי אצל המעסיק השני.

ב. פנייה מוקדמת ועמדת המשיבה

30. המבקשת פנתה בפנייה מוקדמת כפי שנדרש בפסיקה (כפי שהיתה באותו מועד) במכתבה מיום 26.4.2018.

ג' העתק מצורף כנספח ג' לבקשה.

31. לפי בקשת המשיבה ביום 9.5.2018 נשלחו לה שתי צרופות של המכתב כאמור.

ד' העתק מצורף כנספח ד' לבקשה.

32. ב- 6.8.2018 ניתנה תשובת המשיבה אשר דחתה טענת המבקשת ולה צורפה ההודעה ביחס ל"יתנאים להרשאת מעביד להתיר לעובדים ניכוי/זיכוי על פי הסעיפים 45א ו- 47 לפקודת מס הכנסה" שאינה חתומה ובלא אסמכתא ביחס לאופן פרסומה.

ה' העתק מצורף כנספח ה' לבקשה.

33. עמדת המשיבה בתמצית היא כי בהתאם להודעה שהוציאה, ניתן להתחשב בניכוי ובזיכוי בגין הפרשות סוציאליות רק כאשר הן משולמות ממה שמוגדר כאמור כ "משכורת עיקרית", ולא כ"מעסיק משני" – וזאת בלא קשר לשאלה האם המעסיק העיקרי הוא משלם קצבה או לאו.

34. במסגרת תשובתה כאמור ציינה המשיבה בסעיף 11: **"בסיום הדברים נוסף כי כחלק ממאמצי רשות המסים ליידע את ציבור הנישומים בדבר מיצוי זכויותיהם, בכוונתה לפעול להסבת תשומת לבם לכך, גם בהקשר לזיכוי ממס הניתן מכוח סעיף 45א לפקודה, מקום בו יש להם יותר ממעסיק אחד".** יצוין כי בהתאם לדברים אלה כשלעצמם, ולהתחייבותה של המשיבה בעקבות הפנייה, יש מקום לפסוק גמול ושכר טרחה בהתאם להלכת "מי הגליל" כפי שחלה באותו מועד.

35. יצוין כי המבקשת המתינה זמן סביר, על מנת להיווכח באותו יידוע שהמשיבה התחייבה לעשות, בעקבות הפנייה המוקדמת אליה, ביחס לזכויות ציבור הנישומים ביחס לזיכוי מס כאמור, מקום שיש להם יותר ממעסיק אחד, אבל הן המבקשת והן ר"ח סרנגה לא מצאו כל פרסום או מאמץ אמיתי של המשיבה על מנת למנוע את המצב המתואר בבקשה כך שמדובר היה בהתחייבות ריקה.

36. ביום 7.5.2019 פנתה המבקשת שוב למשיבה, וביקשה פירוט ביחס לפעולות המשיבה כפי שצוינו בסעיף 11 למכתבה כאמור, וכן פרטים באשר למסמך שצורף למכתב המשיבה לרבות אישורו ופרסומו כביכול.

ו' העתק המכתב מצורף כנספת ו' לבקשה.

37. לאחר מועד הפנייה, כפי הנראה ממחצית שנת 2019, אותר שינוי אחד בהתנהלות המשיבה, שהוא שינוי משמעותי אבל אינו מספק בשום צורה:

בעקבות הפנייה המוקדמת - במסגרת כל האישורים של המשיבה לקביעת שיעור הניכוי מתשלום משכורת/שכר עבודה המופנים ל"מעסיק שני" - ומדובר בכלל הפחות מאות אלפי אישורים לשנה – הוסף סעיף על פיו:

"יש להודיע לעבוד כי באפשרותו להגיש דוח שנתי לפקיד השומה לשם מיצוי הטבות המס הקבועות בסעיפים 45א ו-47 לפקודה, בגין הפקדותיו לקופות גמל".

38. סעיף זה, אף שהינו צעד משמעותי, אינו מספק מכמה טעמים:

- א. הוא מופנה למעסיק השני ולא לעובד, ולא ברור כלל האם המעסיק השני מודיע את הנדרש לעובד, והאם הוא מסביר לו את משמעות ההודעה.
 - ב. בניגוד לאמור במכתב המשיבה, המידע האמור הוא מעורפל ואינו מתייחס במפורש לזכות לזיכוי ולניכוי ממס בגין הפרשות סוציאליות גם במקרה של יותר ממעסיק אחד.
 - ג. ברמה המהותית, שוב יש התניה של מיצוי הטבות הזיכוי והניכוי הסוציאלי, בהגשת דוח שנתי – דבר שאינו עולה מפקודת מס הכנסה ביחס לשכיר, ואין זו דרישה שבפקודת מס הכנסה ביחס למיצוי ההטבה.
 - ד. במקום להפנות את העובד להגשת דוח שנתי – על כל הטרחה וההוצאות הכרוכות בכך מצד העובד וגם מצד הרשות (וברור שאילו היו מוגשים דוחות על ידי כל העובדים המופנים לכך, לא היתה הרשות יכולה לבדוק את הדוחות, כך שבפועל ברור שהדרישה נועדה בעיקר על מנת שלא תקויים) היתה יכולה המשיבה לנקוט בצעד פשוט במסגרת אותו אישור "קביעת שיעור הניכוי מתשלום משכורת/שכר עבודה" המופנה למעסיק שני:
- 1) לרשום כי מקום שהמעסיק הראשון משלם קצבה (דבר הידוע למשיבה בהכרח) זכאי המעסיק השני רשאי לתת "הנחות ממס עפ"י סעי' 45א ו/או 47" לפקודה.

2) לרשום כי ניתן לתת "הנחות ממס עפ"י סעי' 45א ו/או 47" לפקודה בהתאם לשיעור ההכנסה הצפוי מהמעסיק הראשון וליתרת ההכנסה שניתן לתת לגביה זיכוי וניכוי כאמור, כפי שבא לידי ביטוי בסכום ההכנסה הצפוי מהמעסיק הראשון.

40. בהתאם לכך, ובהעדר צעדים מספקים מצד המשיבה כפי שהתחייבה, לא נותר אלא להגיש בקשה זו.

ג. המסגרת הנורמטיבית

41. מדינת ישראל, ככל מדינה מתוקנת, מממנת את פעולותיה באמצעות מסים הנגבים מאזרחיה. גביית מסים פוגעת בקניינו הפרטי של האדם, זכות המוגנת בסעיף 3 חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, ועל כן עליה לעמוד בתנאי סעיף 8 באותו חוק יסוד. לצד חוק יסוד זה, קובע סעיף 1(א) בחוק יסוד: משק המדינה כי "מסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות". סעיף זה קובע כי הטלת מסים כמו גם שינוי והקטנת מס טעונה אישור הסמכה בחוק. (נמדר עמ' 35-37).

42. המשיבה, היא הרשות הגובה את מס ההכנסה והאמונה על ביצוע הזיכויים והניכויים בהתאם להוראות הדין.

43. סעיף 45א בפקודת מס הכנסה, שכותרתו "זיכוי בעד דמי ביטוח ותגמולים", קובע את זכאותם של הנישומים לזיכוי ממס בגין ההפקדות לביטוח חיים או לקופת גמל לקצבה ולביטוח אובדן כושר עבודה (להלן: "הזיכוי" או "ההטבה"), וזו לשונו:
"א) יחיד יזוכה ממס ב-25% מן הסכומים ששילמו הוא או בן זוגו בשנת המס

(1) לביטוח חיים או חיי בן זוגו בחברת ביטוח אם הוא תושב ישראל;

(2) (נמחקה).

(ב) יחיד יזוכה ממס ב-35% מן הסכומים ששילמו הוא או בן זוגו בשנת המס לקופת גמל לקצבה, או ששילמו כאמור למדינה, לרשות מקומית או לגוף אחר שקבע שר האוצר, לשם שמירת זכות הפנסיה שלו או של בן זוגו, או ששולמו כאמור לביטוח קצבת שאירים.

(ב1) עמית מוטב יזוכה ממס כאמור בסעיפים קטנים (א) ו-(ב) גם בשל סכומים ששילם לביטוח חיי ילדו בחברת ביטוח, לקופת גמל לטובת ילדו או לשם שמירת זכויות הפנסיה של ילדו, בכפוף לתנאים האמורים באותם סעיפים קטנים, לפי הענין, ובלבד שגילו של אותו ילד, בשנת המס, היה 18 שנים ומעלה.

(ג)..."

[הסעיפים הקטנים (ב1)-(ה) מפרטים בדבר סכומי ההטבה].

(ו) יחיד שלא נוכח לו סכומים בעד רכישת ביטוח מועדף מפני אבדן כושר עבודה לפי סעיף 32(14)(ב), יזוכה ממס בשיעור של 35% מן הסכומים שהפקיד לקופת גמל לקצבה בעבור עצמו כעמית עצמאי ולא זוכה בשלהם ממס לפי סעיף קטן (ב), עד לשיעור של 0.5% מהכנסתו מעסק או ממשלח יד עד לסכום השווה לפעמיים הסכום האמור בפסקה (1) להגדרה "הכנסה מזכה" שבסעיף 47(א)(1) בניכוי הכנסתו המבוטחת."

44. משמעותו של הזיכוי היא שהנישום נהנה מהטבת מס באופן הבא: המס אותו אמור לשלם הנישום לפי הכנסתו החייבת מופחת בגובה הזיכוי לו הוא זכאי. הרציונל של הטבה זו היא תמריץ חיובי לחסכון לפנסיה ולביטוח חיים - "אחת המטרות שהפקודה מעוניינת להשיג הינה שהנישום יחסוך מכספו לימים שהוא לא יהיה מסוגל לעבוד כדי שיוכל מבחינה כלכלית לדאוג בימים אלה לעצמו ולאלה התלויים בו. בהתאם לכך, סעיף 45 לפקודה מעניק זיכוי מהמס בגין תשלומים לביטוח חיים ולתגמולים" (פרופ' אהרן נמדר בספרו מס הכנסה [יסודות ועיקרים] (2013) (להלן: "נמדר בספרו") בעמ' 466).

45. לשון הוראת סעיף 45 לפקודה ברורה, חד משמעית ואינה נתונה לפירושים שונים. המחוקק ראה לנגד עיניו את חשיבות החיסכון הפנסיוני, וחוקק את סעיף 45 מתוך מטרה לעודד את החיסכון כאמור. הוראת סעיף 45 היא הוראה מנדטורית, קוגנטית, שאינה כפופה לשיקול דעת, לא של המנהל ולא של פקיד השומה בהגדרתם בפקודה.

46. סעיף 47 לפקודת מס הכנסה מתיר ניכוי סכומים נוספים, בתנאים האמורים שם, המשולמים לקופת גמל לקצבה מתוך ההכנסה החייבת של הנישום.

47. הדברים חלים אף ביחס להתרת הוצאות לרכישת ביטוח מפני אובדן כושר עבודה, בהתאם לסעיף 32(14)(א) לפקודה, כניכוי מהכנסת עבודה בתנאים האמורים שם.

48. למען הסר ספק, כל ההטבות כאמור מוגבלות בסכומים ובאחוזים מהשכר כאמור בפקודת מס הכנסה.

49. כל ההטבות כאמור יכוננו כ"הטבה בגין הפקדות סוציאליות".

ג.1. כיצד מנוכה מס הכנסה והאופן בו מקבל הנישום את הזיכוי והניכוי

50. המעסיק מחויב על פי הפקודה לנכות מס במקור בעת תשלום ההכנסות לנישום (סעיף 164 לפקודה). פעולה זו ידועה ומוכרת בכינוי "ניכוי מס במקור" (וכך תכונה להלן).

51. הואיל וכאמור הנישום זכאי לזיכוי ממס על פי סעיף 45א בפקודה, הרי שבעת ניכוי המס במקור יש לחשב את הזיכוי ממס ולהפחית את ניכוי המס בהתאם למגיע לעובד.

52. על המשיבה, כרשות האמונה על גביית המס, לדאוג לכך כי המעבידים יקנו לעובדים את הזיכויים להם הם זכאים כבר בעת ביצוע ניכוי המס במקור. זאת גם נוכח העובדה שהזיכוי והניכוי קבוע בפקודה ותכליתו לעודד הפקדות סוציאליות ובעיקר מקום בו הנישום ביקש שייערך לו תיאום מס; ומאידך, כאמור, אין נישום שהוא עובד שמחויב בהגשת דו"ח שנתי (וממילא המשיבה אינה ערוכה ואינה מעוניינת בהגשת דו"חות שנתיים של מאות אלפי שכירים).

53. ונציין כבר בשלב זה, בהתייחס לטענה כי ניתן לקבל זיכויים אלו גם בדרך של הגשת בקשה להחזר מס כי אפשרות זו אינה ריאלית בוודאי לא לכלל הנישומים (וזאת מסיבות רבות, בין היתר, מכיוון שלנישומים רבים ניתן פטור מהגשת דוחות ודרישה זו תאיין למעשה את תכלית הפטור שניתן להם, הדבר יביא לריבוי בקשות להחזרי מס ולעומס בלתי סביר על הרשות, הדבר כרוך בהוצאת כספים לא מבוטלים ופניה לרואי חשבון ועוד). זאת בפרט נוכח תכלית הזיכוי והניכוי כאמור לעיל שמטרתו לעודד הפקדות סוציאליות.

54. ואכן ככלל, הזיכויים ניתנים למרבית העובדים-הנישומים כבר בשלב ניכוי המס במקור מבלי שהם ידרשו להגיש כל בקשה להחזר מס.

55. אלא שכפי שיפורט להלן, במקרים בהם לנישום הכנסה מקצבה (שאינה חייבת במס) והכנסה נוספת החייבת במס, או שקיימת הכנסה משני מעבידים שונים, כפי עניינה של המבקשת כמו גם עניינם של חברי הקבוצה, הרי שבעת ניכוי המס במקור מההכנסה החייבת במס, לא ניתן להם הזיכוי לו הם זכאים.

56. לשם הסדרת אופן ביצוע הזיכויים מהשכר, הותקנו תקנות מס הכנסה (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה), התשנ"ג-1993 (להלן: "התקנות"). וכך נקבע בין היתר בתקנות:

תקנה 2 קובעת את חובתו של כל עובד למלא "כרטיס עובד (טופס 0101)", הידוע כ"טופס 101" ובין היתר קובעת כי "עובד המקבל משכורת בעד עבודה נוספת, חייב להצהיר אצל אחד המעבידים כי הוא מקבל משכורת בעד עבודה של יותר מחמש שעות במקום נוסף או שהוא מקבל קצבה חייבת מס".

תקנה 3 מסדירה את אופן חישוב ניכוי המס במקור מ"משכורת חודשי" (כהגדרתה בסעיף 1 לתקנות);

תקנה 5 קובעת כי מעביד המשלם לעובד "משכורת בעד משרה נוספת שעליה הצהיר העובד בטופס 0101" ינכה מהמשכורת מס הכנסה בשיעור מירבי.

תקנה 9 שכותרתה "הנחות ופטורים" מפרטת את הניכויים והזיכויים (וכדומה) אשר יופחתו מניכוי המס. נוכח חשיבות התקנה נפרט את לשונה ואת שעולה ממנה.

57. וכך קובעת תקנה 9:

"(א) פקיד השומה רשאי, על פי בקשת העובד, להורות למעביד להקטין את ניכוי המס או להימנע מניכוי מס כאשר לעובד מגיע ניכוי, זיכוי או נקודת זיכוי, או כאשר הכנסתו פטורה ממס כולה או מקצתה לרבות –

...

(11) בשל תשלומים לפי סעיפים 45א או 47 לפקודה, או לפי סעיף 4 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 2), תשכ"ב-1962;

...

המנהל רשאי להודיע לכלל המעבידים או לחלק מהם שעליהם להתיר את ההנחות או הפטורים שבתקנת משנה זו, כולם או מקצתם, גם בלי אישור מפקיד השומה ומשהודיע כך, חייב המעביד להתיר את ההנחות או הפטורים האמורים;

(ב) "... (ההדגשות שלי – הח"מ).

58. כפי שציינה המשיבה במענה לפנייתה המוקדמת של המבקשת (בעניינה יורחב להלן) (להלן: "מכתב המשיבה"), "אכן המנהל עשה שימוש בסמכות זו [שבסיפא לתקנה 9(א) – הח"מ] ופרסם תנאים להרשאת המעסיק להתיר לעובדיו ניכוי / זיכוי על פי סעיפים 45א ו-47 לפקודה" (ר' סעיף 5 סיפא למכתב המשיבה).

59. כן יש לציין את תקנה 10, שעניינה תיאום מס אשר קובעת את סמכות פקיד השומה להורות על הגדלת או הקטנת ניכוי המס, לרבות כתוצאה מתשלום משכורת או שכר עבודה מאת מעביד אחר או כל סיבה אחרת.

60. עוד יש לציין את סמכותו של המנהל, כאמור בתקנה 5(א)(2) לתקנות, להורות למעבידים, בין באופן כללי ובין למעבידים מסויימים, לערוך את התאמות המס לפי בקשת העובד, בלי להזדקק לאישורו של פקיד השומה. סמכות זו מתייחסת למעביד כאמור בתקנה 5 העוסקת בתשלום משכורת חלקית או נוספת או בתשלום קצבה, ואשר מקנה למנהל סמכות דומה לזו שהוקנתה לו בתקנה 9 כאמור לעיל.

61. הנה כי כן, ניתן לראות כי תקנות הניכוי עצמן אינו קובעות כל תנאי שלפיו **התחשבות בניכוי ובזיכוי עקב הפרשות סוציאליות לא ייעשה אלא במשכורת שחל עליה סעיף 3 לתקנות.**

62. זאת ועוד, תקנות הניכוי מאפשרת למשיבה שלושה מקורות שונים לאפשר ניכוי וזיכוי לעובד שמקבל קצבה וכן שכר עבודה ללא הגשת דו"ח אישי, גם כאשר הקצבה מסווגת כשכר עיקרי:

א. בהתאם לסמכות המנהל כאמור בתקנה 9 אשר בשום צורה לא הוגבלה להתרת הזיכוי והניכוי כאמור אך ורק למעסיק עיקרי.

ב. בהתאם לסמכות המנהל לקבוע תנאים כאמור בתקנה 5(א)(2) לתקנות, המתייחסת גם למעסיקים במשכורת נוספת, סמכות שנראה שהמנהל לא עשה בה שימוש אף שיש לו חובה בנסיבות לעשות בה שימוש, תנאים הכוללים מקרה שבו משולמת קצבה בצד משכורת נוספת, ובמקרה כזה לחייב את המעביד המשלם משכורת נוספת להתחשב בזיכוי ובניכוי בגין הפרשות סוציאליות. וסמכות דומה בהתאם לתקנה 5(1) לתקנות ביחס להפחתת שיעור הניכוי לעובד ספציפי. למעשה, במקום לעשות שימוש בסמכות שניתנה לו למעשה לפי עמדת המשיבה אסור בשום מקרה למעסיק נוסף לבצע זיכוי או ניכוי בגין הפרשות סוציאליות, דבר המנוגד לתקנות!

ג. בהתאם לסמכות המנהל לקבוע תיאום וניכוי מס כאמור בתקנה 10, ובכלל זה להפחית הניכוי כאשר נדרש ובמקרה שבו השכר העיקרי הוא הקצבה (או שכר נמוך שממילא אינו מגיע לתקרת הזיכוי והניכוי) לקבוע ביחס למשכורת הנוספת התרה בזיכויים ובניכויים כאמור.

63. זאת ועוד, נראה לכאורה כי פרשנותה של המשיבה מוטעית לאור האמור בתקנות הניכוי. הגם שקצבה מוגדרת כמשכורת בתקנות הניכוי, לפרקים תקנות הניכוי מתייחסות לקצבה באופן נפרד. תקנה 5 לתקנות הניכוי עוסקת במשכורת חלקית, קיצבה, שכר עבודה ומשכורת בעד מישרה נוספת. לעומת זאת תקנה 3 לתקנות הניכוי עוסקת במשכורת חודש ובשכר עבודה.

64. על פי תקנה 5(ב) יש לנכות מקיצבה מס בשיעור המירבי אלא אם מוגשת הצהרה כי אין הכנסה חייבת אחרת כאמור בתקנה 5(ג).

65. אמור מעתה, כי למעשה עולה מתקנות הניכוי כי כאשר משולמת קיצבה עם תשלום שכר עבודה, יש לנכות מס מקסימלי מהקצבה ומהשכר מס כאמור בתקנה 3 **המאפשר גם לשיטת המשיבה התחשבות בניכויים ובזיכויים.**

66. כלומר מלכתחילה נראה כי ספק אם האפשרות במקרה של שכר עבודה וקצבה, "לבחור" בקצבה כמעסיק עיקרי – אפשרות שפוגעת בנישומים – עולה בקנה אחד עם תקנות הניכויים.

ג.2. עמדת המשיבה

67. המשיבה מסתמכת על מסמך "תנאים להרשות מעביד להתיר לעובדים ניכוי/זיכוי על פי הסעיפים 45א ו-47 לפקודת מס הכנסה" שלטענתה הוצא בהתאם לסמכות בתקנה 9 לתקנות הניכויים.

68. במסמך עצמו אין אמירה מפורשת כי ניכויים וזיכויים בגין הפרשות סוציאליות יותרו רק ביחס למשכורת עיקרית, אך סעיף 5 למסמך קובע כי ההטבה תינתן רק לעובד שחישוב המס משכרו נעשה על פי תוספת א' לתקנות הניכויים.

69. אלא שתוספת א' לתקנות הניכויים, שעוסקת בתקנות 3(א) ו-5, עוסקת בתשלום ממשכורת חודש, משכורת חלקית וקיצבה. לפי עמדת המשיבה, אין הדבר חל על משכורת נוספת אך הדברים לא נאמרו בהודעה וכאמור גם לא בתקנות הניכויים.

70. כך או כך עמדת המשיבה פגומה בכל צורה שניתן לחשוב עליה:

א. לא היה כל מקום בהתאם לתקנות הניכויים להתנות התחשבות בניכויים ובזיכויים במסגרת ניכוי במקור בכך שיהיה מדובר במעביד עיקרי או יחיד, **ובוודאי במקרה הספציפי שהמעביד העיקרי הוא משלם קצבה.**

ב. ככל שהיה מקום לאמור, היה נדרש בהתאם לתקנה 5 ליתן הוראות מקבילות אף למקרה של שני מעסיקים, כאשר המעסיק העיקרי הוא משלם קצבה או משלם שכר נמוך.

ג. במסגרת האישורים הספציפיים הניתנים לנישומים לתיאום מס, היה מקום לאפשר הניכוי והזיכוי במסגרת ניכוי במקור כאשר המעסיק העיקרי הוא משלם קצבה.

ד. מדובר במקרים שבהם סמכות הרשות הופכת לסמכות חובה, לאור ההוראות הברורות והתכלית של פקודת מס הכנסה ותקנות הניכויים, שלא לחייב נישומים שהם שכירים בהגשת דוחות על מנת ליהנות מהטבות כאמור.

ה. האופן שבו מתנהלת המשיבה – שבו למעסיק שני אסור בשום מקרה להתחשב בזיכוי ובניכוי הפרשות סוציאליות, על אף שהוא מחויב בביצוען, אינו מתיישב בשום צורה עם הוראות הפקודה והתקנות.

71. על סמכות רשות ההפכת לסמכות חובה או שיש לפרשה כסמכות חובה – ראו ע"א 8622/07 אהוד רוטמן נ' מע"צ החברה הלאומית לדרכים בישראל בע"מ (פורסם בנבו, 14.5.2012); בג"ץ 6051/08 המועצה המקומית ראש פינה נ' השר לשירותי הדת (פורסם בנבו) (08/05/12).

ג.3. התייחסות למסמך "תנאים להרשאת מעביד להתיר לעובדים ניכוי/זיכוי על פי סעיפים 45א ו-47 לפקודת מס הכנסה

72. בפתח הדברים יצוין כי מסמך זה לא פורסם, וגם אינו חתום על ידי מאן דהוא.

73. על פי המסמך, הוא מבוסס על הסמכות בתקנה 9(א) לתקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים).

74. תקנה 9(א) כאמור מתייחסת בין השאר לכך "שהמנהל רשאי להודיע לכלל המעבידים או לחלק מהם שעליהם להתיר את ההנחות או הפטורים שבתקנת משנה זו, כולם או מקצתם, גם בלי אישור מפקיד שומה ומשהודיע כך, חייב המעביד להתיר את ההנחות או הפטורים האמורים".

75. בכלל זה, המסמך לא פורסם ברשומות, ככל שידוע למבקשת.

76. יצוין כי על פי המסמך כאמור – ולא על פי חוק או תקנה – נקבע כביכול (סעיף 5) כי ההטבה תינתן "רק לעובד שחישוב המס משכרו נעשה כדין עפ"י תוספת א' לתקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים) התשנ"ג-1993 (עפ"י טבלת הניכויים) והוא מועסק אצל המעביד מתחילת שנת המס". מכאן מנסה ללמוד המשיבה שרק משכורת ראשונה מחושבת לפי תוספת א' כאמור.

77. המשיבה מתעלמת מכך שתוספת א' לפי כותרתה מתייחסת לתקנה 3(א) והן לתקנה 5 – כאשר תקנה 5 עוסקת בניכוי ממשכורת חלקית, קיצבה, שכר עבודה וממשכורת בעד משרה נוספת.

78. כלומר כל המבנה לפי טענת המשיבה השולל זכויות מנישומים שניתנו להם על פי הפקודה מבוסס על משפט במסמך שלא פורסם, שאינו חוק או תקנה, שקובע תנאי שאינו קבוע כלל במסמך עצמו אלא נלמד על ידי המשיבה מכללא.

79. אין ספק כי המסמך כאמור, מהווה תקנה בת פועל תחיקתי, באשר מדובר בנורמה משפטית (המסמך כולל תנאים שאינם מנויים בפקודה או בתקנות) ואשר מופנה לציבור בלתי מסוים – ציבור המעסיקים במדינת ישראל.

ראו למשל: רע"פ 1127/93 מ"י נ' יוסי קליין פ"ד מח(3) 485.

80. סעיף 17 לפקודת הפרשנות [נוסח חדש] (להלן: "פקודת הפרשנות") קובע:

"תקנות בנות-פעל תחיקתי יפורסמו ברשומות, ותחילת תקפן ביום פרסומן, אם אין הוראה אחרת בענין זה".

81. דא עקא, שכאמור "המסמך" הלא חתום דלעיל לא פורסם – ככל הידוע למבקשת ובהתאם לפנייה למשיבה עליה לא השיבה – וממילא אין לו תוקף חוקי.

82. זאת ועוד, גם על פי תקנה 9 לתקנות הניכוי כאמור, יכול המנהל לכל היותר לקבוע תנאים שבהם מעבידים יוכלו להעניק את הניכויים והזיכויים כאמור, אך לא תנאים בהם תישלל אפשרות של מעביד להעניק את הניכויים והזיכויים כאמור. השליטה המוחלטת של האפשרות של עובד לקבל זיכוי וניכוי כאמור ממעביד "שני", וזאת בכל מקרה – בין אם בדבר של אישור כללי או אישור פרטני – היא מנוגדת לחלוטין להוראות התקנות ואינה בגדר סמכויות המנהל. תקנות הניכוי אינן קובעות הוראה כזו אלא להיפך.

83. בענייננו כמפורט לעיל, לא רק שההודעה נעשתה שלא על פי הסמכות בתקנות – אלא היא סותרת מה שנקבע בתקנות לרבות ביחס לסמכות המנהל כאמור בסעיפים 5(ה) ו-9 לתקנות.

4.ג. התייחסות לטענות המשיבה במכתב תשובתה

84. טוענת המשיבה כי המנהל פרסם תנאים להרשאת מעסיק להתיר לעובדיו ניכוי/זיכוי בהתאם לסעיפים 45 ו-47 לפקודה. המשיבה צירפה מסמך מיום 15.12.1998, שאינו חתום ונושא את הכותרת המחלקה לניכויים ומלגות. המשיבה לא ציינה, גם כאשר נדרשה לכך, היכן מסמך זה פורסם (לא נמצאה אסמכתא לפרסומו ברשומות). כאמור מסמך זה אינו בעל תוקף חוקי כלשהו.

85. טוענת המשיבה כי אחד התנאים שנקבעו הוא שהמעסיק הרשאי לחשב את הזיכוי ממס הוא המעסיק העיקרי. אלא שעיון במסמך כאמור מעלה שהדבר אינו אמור בו, בוודאי לא אמור בו במפורש. התייחסנו לעניין זה לעיל.

86. טוענת המשיבה כי "מעסיק המשני" אין את מכלול הנתונים והודאות אם נותרה לנישום יתרת זכאות לפי סעיף 45 לפקודה ושיעורה. אלא שכאשר "המעסיק הראשי" הוא משלם קצבה, והמעסיק המשני משלם שכר עבודה, למעסיק המשני יש ודאות מלאה שבתשלום הקצבה על

ידי המעסיק הראשי לא נוצלו זיכויים וניכויים בגין הפרשות סוציאליות כלל ולכן בהקשר זה הוא בדיוק כמו מעסיק עיקרי ולמעשה בהקשר של ההפרשות הסוציאליות קיים מעסיק אחד ויחיד ומשלם הקצבה אינו רלבנטי. יתרה מכך, כאשר "המעסיק הראשי" הוא משלם שכר בסכום נמוך, כפי שידוע למשיבה בעת מתן אישור תיאום מס, **אין כל מניעה למתן יתרת אפשרות הזיכוי והניכוי באמצעות המעסיק המשני.**

87. טוענת המשיבה כי קיימות הגבלות ותקרות בפקודה המתייחסות לכלל הכנסתו של הנישום בשנת המס משכר עבודה. אלא שהיא הנותנת, שכאשר התשלום הנוסף הוא קצבה, **ברי כי כל התשלום על ידי המעביד הוא שכר העבודה של הנישום.** וגם כאשר מדובר בשני מעסיקים, כאשר שכר המעסיק הראשון הוא נמוך כפי שידוע למשיבה, גם אז ממילא ידוע למשיבה שהעובד אינו מגיע "לתקרת" ההפרשה.

88. טוענת המשיבה כי קיים קושי כביכול במקרה שבו המעסיק העיקרי הוא משלם הקצבה והוא מביא בחשבון הפקדה שביצע הנישום כ"עמית עצמאי". מדובר בטענת סרק. בפועל, משלמי קצבה אינם מביאים בחשבון הפקדה שביצע הנישום כ"עמית עצמאי". **יתרה מכך, אין כל קושי ככל שנדרש להחריג מקרים – נדירים – שבהם קיימת הפקדה כעמית עצמאי בנוסף למשלם קצבה ומעביד או שני מעבידים.**

89. טוענת המשיבה כי יש השפעות אפשריות של הפקדות בן זוגו של הנישום וילדיהם. טענה זו נותרה סתומה, שכן היא רלבנטית באותו אופן בין אם מדובר במעסיק ראשי או במעסיק משני ובין אם מדובר במעסיק משני כאשר המעסיק הראשי הוא משלם קצבה. לאף אחד מהמעסיקים אין יתרון במידע באשר לפעולות שנעשות על ידי בן זוגו של הנישום וילדיהם ועדיין המשיבה מאפשרת התחשבות בניכוי במקור בזכויות לזיכוי וניכוי בגין הפרשות סוציאליות כאמור.

90. טוענת המשיבה כי קיים צורך להתייחס להכנסות אחרות מלבד משכורת וכן אי יכולת לחשב את הזיכוי ממס אלא בהתאם להפקדות חודשיות שמבוצעות בפועל. גם בעניינים אלה, אין שום הבדל בין מעסיק עיקרי "רגיל" לבין מעסיק משני כאשר המעסיק העיקרי הוא משלם קצבה ושוב מדובר בטענות מעורפלות וסתמיות.

ד. העילה האישית של המבקשת

91. המבקשת שירתה במשך למעלה מעשרים ושש שנים בצה"ל, עד שפרשה בדרגת רב סרן בשנת 2013 ולמן פרישתה היא מקבל מצה"ל קצבה.

92. החל משנת 2014, החלה המבקשת להיות מועסקת בחברת לוגסי גולן בע"מ, העוסקת בתחומי איכות הסביבה.

92. משכרה של המבקשת בחברת לוגסי גולן בע"מ, נעשו הפקדות לקופות גמל לקצבה.

93. על אף האמור, לא זכתה המבקשת לניכויים ולזיכויים בגין הפקדות אלה. למותר לציין כי בגין גמלתה של המבקשת מצה"ל לא נעשו כל הפקדות פנסיוניות.

94. לשם הדוגמא, בשנת 2015 נערכה הפקדה בגין המבקשת מתוך שכרה לקופת גמל לקצבה סך של 8,260 ₪ ובגין הפקדות אלה לא זכתה המבקשת לזיכוי ממש בסך של כ- 2,000 ₪ לו היא זכאית בהתאם להוראות הפקודה.

95. האמור נכון גם לשנים שלאחר מכן. מצורפים טופסי 106 בהתאם כנספח ז' לבקשה.

96. יצוין כי הגמלה של המבקשת סווגה כמשכורת עיקרית והמשכורת מהמעביד סווגה כמשכורת משנית. המבקשת לא קיבלה כל הסבר – לא מצה"ל משלם הגמלה ולא מהמשיבה – כי יש בסיווג זה כדי למנוע ביצוע ניכויים וזיכויים על ידי המעביד בגין הפרשות פנסיוניות, או לחייב אותה בתנאי נוסף (הגשת דו"ח אישי) על מנת ליהנות מניכויים וזיכויים אלה.

97. המבקשת לא זכתה לניכויים ולזיכויים כאמור, שכן פקיד השומה הורה למעביד לגבות מס מהמבקשת בשיעור קבוע ממשכורתה, למן השקל הראשון, תוך התעלמות מן ההפקדות הסוציאליות המבוצעות משכרה, וזאת על אף שפקיד השומה יודע היטב שמצד אחד נעשות הפרשות סוציאליות ממשכורתה שהיא זכאית בגינן לזיכוי ולניכוי ללא תנאי נוסף ומאידך גיסא שאינה מקבלת זכויות אלה במסגרת תשלום קצבתה.

ה. התשתית המשפטית ועילות התביעה

ה.1. כללי

98. סעיף 3 (א) לחוק 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; על אף האמור, לא תוגש נגד רשות תובענה ייצוגית לפיצויים בגין נזק שנגרם על ידי צד שלישי, שעילתה הפעלה או אי הפעלה של סמכויות פיקוח, הסדרה או אכיפה של הרשות ביחס לאותו צד שלישי; בסעיף קטן זה ובסעיפים 5(ב), (9) ו-21, "רשות" - כהגדרתה בסעיף 2 לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים.

99. סעיף 4 לחוק תובענות ייצוגיות קובע, בין היתר, כי:

”(א)1) אלה רשאים להגיש לבית המשפט בקשה לאישור תובענה ייצוגית כמפורט להלן:

(1) אדם שיש לו עילה בתביעה או בענין כאמור בסעיף 3(א), המעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל החברים הנמנים עם קבוצת בני אדם - בשם אותה קבוצה”.

101. סעיף 11 לתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי ניתן להגיש תובענה כנגד רשות "להשבת כספים שגבתה שלא כדין כמס, אגרה או תשלום חובה אחר”.

102. בקשת אישור כנגד רשות שהסעד המבוקש בה הוא השבה מוגשת לבית המשפט לעניינים מנהליים בהתאם לפרט 11 בתוספת השניה בחוק תובענות ייצוגיות.

103. כדי לקבוע אם תשלום מסוים נכנס לגדרי פריט 11 אם לאו, יש לסווגו כתשלום מסוג התשלומים אשר נדרשת הסמכה בדין כדי להטילו (ראו: עע”מ 7373/10 יוסי לוי נ’ מדינת ישראל צבא ההגנה לישראל מדור תשלומים (פורסם בנבו, ניתן ביום 13.8.2012).

104. אין כל מחלוקת כי תשלום מס הכנסה הוא בגדר מס שפרט 11 חל עליו.

ה.2. עילות התביעה

ה.2.1. השבת הכספים לחברי הקבוצה המיוצגת לפי דיני עשיית עושר ולא במשפט

105. עילת התביעה האישית של הקבוצה המיוצגת מבוססת על חוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל”ט-1979 (להלן: "חוק עשיית עושר"), הקובע כדלקמן:

”1(א) מי שקיבל שלא על פי זכות שבדין, נכס, שרות או טובת הנאה אחרת (להלן – הזוכה) שבאו לו מאדם אחר (להלן – המזכה), חייב להשיב למזכה את הזכיה, ואם השבה בעין בלתי אפשרית או בלתי סבירה – לשלם לו את שוויה”.

106. סעיף 6(ב) לחוק עשיית עושר ולא במשפט קובע את תחולתו גם על המדינה והוראה זו עולה בקנה אחד עם האיסור החל על רשויות המדינה לגבות כספים כמס או כתשלום חובה אחר בלא הוראה חוקית המסמיכה אותה לעשות כן.

107. רכיביה של עילת תביעה לפי חוק עשיית עושר מתגבשת בהתקיים שלושה יסודות, כדלקמן:

א. התעשרות;

- ב. שלא על-פי זכות שבדין;
- ג. שבאה לזוכה מן המזכה (ראו למשל ע"א 760/77 בן עמי נ' בנק לאומי לישראל בע"מ, פ"ד לג(3) 567).
108. בענייננו המשיבה התעשרה, שכן גבתה מס הכנסה ביתר מן המבקשת ומחברי הקבוצה, וזאת שלא על פי זכות שבדין שכן לא היתה לה זכות לשלול מחברי הקבוצה הזיכוי והניכוי בגין הפרשות סוציאליות.
109. בהקשר זה, אין זה מעלה או מוריד באם המס נגבה באמצעות ניכוי במקור של המעביד, המשמש בעניין זה כשלוח או ידה הארוכה של הרשות. ראו ע"א 438/98 פקיד שומה נ' הד הקריות (פורסם במאגר נבו).
110. כן ראו: ת"צ (מרכז) 37240/12/12 מרדכי נ' עיריית פתח-תקווה (פורסם בנבו, ניתן ביום 11.10.2015). שם אושרה תביעה כייצוגית בטענה כי העירייה לא השיבה לנישומים יתרת זכות בגין תשלומי חובה שנגבו ביתר. העירייה השיבה את הכספים שנגבו ביתר רק עקב פנייה של התושב להחזרת הכספים ולאחר שנדרש למלא טופס ולמסור פרטים לשם כך. בהעדר פניה של התושב העירייה המשיכה להחזיק בכספים.
- נקבע כי די שהעירייה לא פעלה ביוזמתה לתשלום היתרות (ואף לא הופעל "נוהל השבה אוטומטי") בכדי לאשר את התביעה כייצוגית.
111. באותו עניין בבית המשפט העליון בבר"מ 9100/15 עיריית פתח תקווה נ' עזרא מרדכי (פורסם במאגר נבו) נקבע כי גם אם מלכתחילה הגבייה היתה כדין, אזי אם במועד מאוחר יותר נשמט הבסיס שמכוחם התקבלו הכספים אזי מדובר בגבייה שלא כדין ובעשיית עושר של הרשות:

"טענה זו אף היא דינה להידחות ומקובלת עלי בהקשר זה קביעתו של בית המשפט קמא לפיה ניתן לפרש את פרט 11 לחוק תובענות ייצוגיות באופן המאפשר לתבוע השבה של סכומים שהחובה להשבתם קמה לאחר שנגבו. תימוכין לפרשנות זו ניתן למצוא באופן שבו פורשה הוראת סעיף 1 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 (להלן: חוק עשיית עושר ולא במשפט) הקובעת כי "מי שקיבל שלא על פי זכות שבדין נכס, שירות או טובת הנאה אחרת" חייב להשיבם. לכאורה עולה מלשונו של סעיף 1 הנ"ל – בדומה ללשונו של פרט 11 – כי לא ניתן לתבוע מכוחו השבה של דבר מה שהייתה זכות לקבלו במועד שבו ניתן, וזאת גם אם הסיבה שבגללה ניתן חדלה להתקיים במועד מאוחר יותר. אף על פי כן נפסק כי יש לפרש את סעיף 1 לחוק עשיית עושר ולא במשפט כהוראה המחייבת להשיב טובת הנאה שנתקבלו כדין, אך במועד מאוחר יותר נשמט הבסיס החוקי שמכוחן התקבלו..."

...גישה פרשנית זו יפה לענייננו, כפי שאף ציין היועץ המשפטי לממשלה בעמדה שהגיש, וכבר נפסק כי ניתן לראות בהסדרי השבה מיוחדים הנקבעים בענפי משפט אחרים "שלוחות" של דיני עשיית עושר הפועלים על פי עקרונות דומים...".

112. עשיית העושר שלא במשפט של המשיבה באה לידי ביטוי הן באי התרה שלא כדין של הזיכוי והניכוי מלכתחילה באמצעות המעביד השני, והן בכך שבסוף השנה עת שהמשיבה מקבלת את כל הנתונים לרבות טפסי ניכויים מכלל המעסיקים, ועל אף שהיא יודעת שהנישום נמצא ביתרת הזכות ולא מומשה מלוא זכותו לזיכוי וניכוי כאמור לעיל, אין היא פועלת להשבת יתרת הזכות.

113. באשר ליסוד השני, קרי "שלא על פי זכות שבדין" קבעה הפסיקה, כי התעשרות שלא על פי זכות שבדין תתרחש במקרה בו ניתן להצביע על דין השולל את הפעולה אשר גררה את ההתעשרות או לחילופין גם כאשר ההתעשרות אינה צודקת משיקולי צדק ויושר (ראו: ע"א 371/89 אילן ליבוביץ' נ' א.א.ת.י. אליהו בע"מ, פ"ד מ"ד (2) 309, 321-322; רע"א 5768/94 א.ש.י.ר. יביא יצור והפצה נ' פירוס אביזרים ומוצרי צריכה, פ"ד נב(4) 289, 431-432).

114. באשר ליסוד השלישי, קרי "שבאה לזוכה מן המזכה" תשלומי מס הכנסה ביתר נגבו על ידי המשיבה שהתעשרה על חשבון המזכים והמזוכים הנם חברי הקבוצה המיוצגת.

115. לא זו אף זו, שהמשיבה חייבת להשיב למזכים את הרווח שהפיקה וזאת מאחר והמשיבה מחזיקה בחובת אמון ונאמנות כלפי אזרחיה ובכללם חברי הקבוצה המיוצגת אשר אותה הפרה בכך שגבתה כספים בניגוד לדין.

116. עוד ראו לעניין הפרת חובת האמון והשבת הרווח שהופק עקב הפרתה א. פרידמן, דיני עשיית עושר ולא במשפט, מהדורה שנייה, כרך א' עמ' 532-533:

"חומרתה של חובת האמון משתקפת באיסור על הפקת רווח עקב הפרתה... רווח שהופק עקב סטייה מכללים אלה יישלל מן המפר ויועבר לאדם שכלפיו הוא חב חובת אמון... זאת בין אם הרווח נובע מנטילת זכותו של המוטב ובין אם לאו, בין אם סבל המוטב ובין אם לאו... השבת הרווח אינה מותנית, איפוא, בכך שהוא הופק "על חשבון מוטב, במובן הרגיל שאנו מייחסים למוטב זה. לכל היותר ניתן לגרוס כי העובדה, שכשלעצמה, שהפקת הרווח התאפשרה עקב הפרת חובת האמון היא ההופכת אותו לרווח "על חשבון" המוטב".

117. אשר על כן, לקבוצה המיוצגת עילת תביעה כנגד המשיבה בעילה לפי חוק עשיית עושר ולא במשפט, התשלי"ט-1979.

118. המתואר לעיל מהווה אף פגיעה בעיקרון השוויון ובעיקרון של מיסוי אמת, באשר המשיבה באופן מודע ומכוון אינה גובה מס אמת מחברי הקבוצה אלא מס גבוה יותר המתעלם ממלוא זכותם לזיכוי ולניכוי בגין הפרשות סוציאליות ומתנה אפשרות זו בדרישות שאינן תנאי בפקודה

לשם כך (הגשת דו"ח שנתי) וגם אינן סבירות מבחינת היחס בין הטרחה והעלות הכרוכה בהגשת דו"ח לבין סכומי החזר; ומנגד, הגשת דו"ח גם כלל אינה נדרשת לשם ביצוע גביית מס אמת על ידי המשיבה, שכל הנתונים מכלל המעסיקים בידיה, ובכלל זה הנתונים "האחודים" המראים על יתרת זכות לנישומים חברי הקבוצה שלא התאפשר להם למצות את זכותם כאמור.

ה.3. הגדרת הקבוצה

119. הגדרת הקבוצה היא:

א. קבוצת משנה 1 - כל הנישומים אשר מקבלים קצבה וכן משכורת בגין עבודה, ואשר בוצעו הפרשות פנסיוניות משכר עבודתם אך לא בוצעו הניכויים והקיזוזים להם הם זכאים משכר עבודתם בגין ההפרשות הפנסיוניות; והכל במהלך 24 החודשים שקדמו להגשת בקשה זו ועד למועד אישור הבקשה כתובענה ייצוגית (בהתאם לקבוע בסעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות).

ב. קבוצת משנה 2 – כל הנישומים אשר הועסקו בשנת המס אצל שני מעסיקים (או יותר) ואשר בוצעו הפרשות פנסיוניות משכר עבודתם אך לא בוצעו הניכויים והקיזוזים במלואם בגין ההפרשות הפנסיוניות להם הם זכאים בגין מלוא שכרם מכלל המעסיקים (דהיינו לא הגיעו ל"יתקרה" ביחס לשכר מהמעסיק הראשון והמשיבה לא אפשרה למעסיק שני לבצע זיכוי וניכוי מהפרשות פנסיוניות).

120. לפי הערכת המבקשת מדובר בסכומים העולים כדי עשרות מיליוני ₪ לכל הפחות ויש להניח למעלה מכך, אולם הסכומים המדויקים מצויים בידי המשיבה.

121. למבקשת אין מידע אודות היקף הסכומים שהשבתם נתבע במסגרת התובענה, לכשתאושר כתובענה ייצוגית, אולם אין למבקשת ספק כי מדובר בעשרות מיליוני ₪ לתקופת השבה של 24 חודשים.

ו. הסעדים המבוקשים

122. בהתאם לכל האמור בבקשה לאישור זו, סעד המבוקש עבור הקבוצה הוא כמפורט לעיל (על חשיבות סעד ההשבה בתובענה נגד רשות יפנה המבקש לדברי בית המשפט בע"א 546/04 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית (פורסם בנבו, ניתן ביום 20.08.2009).

ז. התנאים לאישור התובענה כתובענה ייצוגית

ז.1. כללי

123. כידוע, על מנת שבית המשפט יאשר תביעה כייצוגית על המבקש לשמש כתובע ייצוגי מוטל הנטל להוכיח את התקיימותם של שישה תנאים מצטברים: (1) למבקש עילת תביעה אישית באחד מן העניינים הכלולים בתוספת השנייה לחוק או בהוראת חוק מפורשת (2) התובענה מעוררת שאלות

מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה (3) יש אפשרות סבירה שהשאלות המשותפות דלעיל תוכרענה לטובת הקבוצה (4) תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין (5) קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה נוהל וייצג בדרך הולמת (6) עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינהל בתום לב.

(ראו: סעיפים 4(א)(1) ו-8(א) לחוק תובענו ייצוגיות).

124. כפי שנפרט להלן, תנאים אלה מתקיימים במלוא עוצמתם בעניינו.

2.2. למבקשת עילת תביעה אישית

125. מהעובדות שתוארו לעיל אין מחלוקת כי מהמבקשת נגבה מס הכנסה מתוך שכר העבודה שלה ללא התחשבות בניכויים ובזיכויים להם היתה זכאית בגין הפרשות פנסיוניות ואף המשיבה במכתבה מודה בכך.

126. התנהלות כזו לא ניתן לקבל וכפי שפורט לעיל היא מנוגדת להוראות הדין ומקימה למבקשת וליתר הקבוצה עילת תביעה וסעד של השבה של הסכומים שנגבו ביתר.

3.3. התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה ושל משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה

127. מהעובדות שתוארו לעיל, ברור גם שקיימת בעניינו קבוצה אשר מתקיימות לגביה שאלות משפטיות של עובדה או משפט.

128. המדובר בחברי קבוצה שמכילם גבתה המשיבה סכומי מס שלא כדין בניגוד להוראות הדין. ברור כי מדובר בשאלות משפטיות (יש להוסיף כי מדובר בשאלה משפטית בעיקרה שהיא פשוטה יחסית לברור) המשותפות לכלל חברי הקבוצה שכן אם יוכח כי אכן הם כך פני הדברים הרי שמדובר בגביית יתר אותה ביצעה המשיבה בחריגה מסמכות תוך עשיית עושר ולא במשפט. גם אם יטען הטוען כי קיימת שונות בין חברי הקבוצה יובהר, כי השונות בין חברי הקבוצה רלוונטית לקביעת שיעור ההשבה שייפסק לכל אחד ואחד מחברי הקבוצה, והיא אינה גורעת מכשירות הבקשה להתברר כתובענה ייצוגית.

129. יפים לעניין זה הדברים שנאמרו בע"א 10085/08 **תנובה נ' עזבון המנוח תופיק ראבי ז"ל** (פורסם בנבו, ניתן ביום 4.12.2011) בדבר חוסר ההומוגניות בין חברי הקבוצה הנתענת, בפסקה 55 לפסק דינה של כב' השופטת חיות:

"להבדיל משונות בין חברי הקבוצה הפוטנציאלית העשויה להשליך על קיומה של עילת תביעה ועל עצם זכותו של כל חבר לקבלת סעד, השונות הנוגעת לגובה הפיצוי יש לה מענה במנגנונים השונים שנקבעו בסעיף 20 לחוק תובענות ייצוגיות,

באשר לסעד אותו מוסמך בית המשפט להעניק. קביעתם של מנגנונים אלה נועדה להבטיח כי שונות בין חברי הקבוצה לעניין קביעת הסעד, כמו גם קשיים אחרים בהוכחת הנזק הנובעים, למשל, מחוסר יכולת לזהות את חברי הקבוצה או לאתרם, לא יכשילו על הסף את בירור העניין בדרך של תובענה ייצוגית ואת הגשמת התכליות העומדות ביסודו של הליך זה מבחינת אינטרס הציבור ומבחינת הקבוצה הנוגעת בדבר, עליהן עמדנו בהרחבה לעיל. על כן, שונות לעניין גובה הנזק אין בה, ככלל, כדי להכשיל את בירורה של התובענה כייצוגית ואת מתן הסעד בגדרה, לרבות פיצוי אחיד שייקבע על דרך האומדנה, אלא אם כן לא ניתן בנסיבותיו של מקרה לקבוע פיצוי הולם על פי איזה מן המנגנונים הקבועים בסעיף 20."

130. עוד ראו דברי בית המשפט בת"צ 58029-11-14 **מנחם קירשבלום נ' מדינת ישראל משרד האוצר - רשות המיסים** (פורסם בנבו, ניתן ביום 14.2.2017) **אשר אישר את הבקשה לאישור תובענה ייצוגית שעניינה גבייה שלא כדין של מס** ובעקבותיו אף אושרה התביעה עצמה (בחלקה).

131. יובהר, כי המבקשת בדקה בפנקס ולא רשומה בקשה לאישור תביעה ייצוגית בה השאלות המתעוררות זהות או דומות לבקשה זו.

ז.4. יש אפשרות סבירה (ואף למעלה מכך) שבית המשפט הנכבד יכריע לטובת הקבוצה

132. מהעובדות המפורטות לעיל עולה כי קיימים סיכויים גבוהים ביותר להשגת הכרעה בשאלות המשותפות לכלל חברי הקבוצה, לטובת הקבוצה המיוצגת. יצוין, כי על פי הדין, בשלב הדיון בבקשה לאישור התובענה כתובענה ייצוגית, אין צורך כי המבקש יוכיח כי התביעה תוכרע לטובת הקבוצה באופן וודאי, אלא די באפשרות סבירה לכך. **כאמור, במקרה דנן הסיכויים להשגת הכרעה לטובת הקבוצה גבוהים במיוחד.**

ז.5. תובענה ייצוגית הנה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין

133. אף תנאי זה מתקיים בענייננו.

134. התובענה מוגשת בשם עשרות אלפי נישומים (לכל הפחות) אשר מקבלים פנסיה ושכר, מתבצעות הפרשות פנסיוניות משכרם והם לא נהנים מהזיכוי והניכוי בגין הפרשות אלה, שאין מחלוקת שהם זכאים לו על פי דין.

135. בנסיבות אלה ומתוך רצון לעודד מדיניות של בירור תביעות באופן מרוכז החוסך זמן ומשאבים במיוחד של בית המשפט הנכבד, הרי שאם יקבע בית המשפט הנכבד כי גביית המס היתה בניגוד להוראות הדין תוך חריגה מסמכות ועשיית עושר ולא במשפט, הוא יורה למשיבה לבצע את

החישובים המתאימים לגבי כל נישום החבר בקבוצה ולהשיב לחברת הקבוצה את הסכומים שנגבו ביתר.

136. ראו תצ (מרכז) 58029-11-14 מנחם קירשבלום נ' רשות המסים (פורסם במאגר נבו) :

"סברתי כי התנהלות זו גורמת לכך שלפחות בחלק מהמקרים נגבים מהנישומים סכומים העולים על גובה ההטבה שקיבלו, אם בכלל, בשנה ההיסטורית; ציינתי כי אין להסתפק בהנחת הנתבעת לפיה מי שנפגע מדרך זו, בהכרח יפנה ויבקש לתקן את השומה ההיסטורית, בפרט במצב דברים בו היא אינה מיידעת כיאות את הנישומים בדבר האפשרות לייחס את סכום ההחזר לשנה ההיסטורית".

137. יצוין כי בידי המשיבה נתונים ברורים הן באשר לחברי הקבוצה – בהתאם ל"חיתוך" של מקבלי קצבה ומקבלי שכר גם יחד ואשר השכר מוגדר כמשכורת משנית, ואפשרות פשוטה לחשוב סכום הניכוי והזיכוי שלו חברי הקבוצה היו זכאים ושאותו לא קיבלו על פי טפסי 106 ו-126 שמנפיקים המעסיקים משלמי שכר העבודה.

138. אין ספק כי ניהול התובענה בדרך של תובענה ייצוגית יעילה אלפי מונים על פני ניהולן של עשרות אלפי (לכל הפחות) הליכים אשר יוגשו על ידי נישומים אינדיבידואלים.

139. ניהול התובענה כייצוגית הוא הדרך היחידה בה ניתן להבטיח את השגת מטרות חוק תובענות ייצוגיות (כמפורט בסעיף 1 בו), את הרעתה של המשיבה מפני המשך הפרת הדין ואת יעילות השימוש במשאב הזמן השיפוטי.

ז.6. קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה יוצג וינהל בדרך הולמת

ובתום לב

140. לבסוף, גם התנאים האחרים מתקיימים בעניינו. המבקשת מגישה את הבקשה בתום לב מתוך אמונה כנה בה ובהצלחתה, לטובת כלל חברי הקבוצה.

141. המבקשת מיוצגת על ידי עורכי-דין מנוסים העוסקים בתחום התובענות הייצוגיות ובתחום המיסים וכן בשילוב בתחום המיסים והתובענות הייצוגיות.

142. הבקשה נתמכת בחוות דעת מומחה, רו"ח יוסי סרנגה, בעל מומחיות מיוחדת בתחום הפורשים מצה"ל ושירותי הביטחון ואף ניסיון "שטח" בתחום.

ח. סוף דבר

143. לאור האמור לעיל, בית המשפט הנכבד מתבקש לאשר את הגשת התביעה הייצוגית.

144. מתוקף חוק תובענות ייצוגיות ובכלל זה הוראת סעיף 5(ב)2) וחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס - 2000 הרי שלבית משפט נכבד זה מוקנית הסמכות העניינית לדון בתובענה זו אשר עוסקת בתובענה ייצוגית נגד "רשות" להשבת כספים שלא כדין.

לבית המשפט הנכבד הסמכות המקומית לדון בתובענה בהיותה תובענה מנהלית כמשמעותה בסעיף 5(3) לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים, התש"ס-2000 והתוספת השלישית בו ומתוקף סעיף 29 לתקנות בתי המשפט לעניינים מנהליים (סדרי הדין), התשס"א-2000 ותקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 .

145. כן מתבקש בית המשפט הנכבד לחייב את המשיבה בהוצאות ובשכ"ט עו"ד בגין הגשת בקשה זו.

146. לבקשה מצורפת חוות דעת רו"ח יוסי סרנגה, העוסק בין השאר ביעוץ לפורשי מערכת הביטחון, בעברו ראש מדור חישובי פרישה במנהל הפרישה בצה"ל.

147. לבקשה זו מצורף תצהיר המבקשת התומך בעובדות המפורטות בה.


אבנר שמוני, עו"ד
אג"מ המבקשת


אופיר מצ"ל, עו"ד
ב"כ המבקשת

תצהיר

אני הח"מ חגית בכר, ת.ז. 023672454, לאחר שהוזהרתי להגיד את האמת ואם לא כן אהיה צפויה לעונשים הקבועים בחוק, מצהירה בזאת בכתב כדלקמן:

1. אני המבקשת בבקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד רשות המיסים בישראל (להלן: "הבקשה" ו-"המשיבה" בהתאמה) והנני עושה תצהירי זה בתמיכה בבקשה במסגרתה מתבקש בית המשפט הנכבד להורות כדלקמן:

א. בהתאם להוראות חוק תובענות ייצוגיות תשס"ו - 2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות") לאשר לי להגיש את התובענה המצורפת כנספח א' כתובענה ייצוגית בשם הקבוצה המפורטת להלן.

ב. לחייב את המשיבה להשיב לי ולכל חברי הקבוצה המיוצגת את כספי מס ההכנסה שגבו מאיתנו על אף זכותנו לניכוי ולזיכוי בגין הפרשות סוציאליות כאמור לעיל.

ג. לחייב את המשיבה להנפיק אישור ניכוי במס במקור המתיר במקרה של עובד שמשולמת לו גמלה (פנסיה), למעסיק המשלם שכר עבודה לנכות ולזכות באופן מלא בגין הפרשות סוציאליות בין אם הוא מסווג כמעסיק עיקרי ובין אם כמעסיק נוסף.

ד. לחייב את המשיבה להודיע לחברי הקבוצה על זכותם למצות את זכויותיהם ביחס לניכוי ולזיכוי ממש בגין הפרשות סוציאליות, גם במקרה שבו מעביר הגמלה מסווג כמעסיק עיקרי.

ה. להורות על פסיקת כל סעד אחר לטובת חברי הקבוצה, כפי שימצא בית המשפט הנכבד לנכון לעשות בנסיבות העניין.

ו. לפסוק לי גמול כתובעת המייצגת בהתאם להוראות סעיף 22 לחוק תובענות ייצוגיות.

ז. לפסוק שכר טרחה של ב"כ התובעת המייצגת בהתאם להוראות סעיף 23 לחוק תובענות ייצוגיות; ולחילופין בשים לב לפנייה מוקדמת שהובילה לפעולה (חלקית) של המשיבה.

ח. להורות כי ההחלטה בבקשה ונוסחה יפורסמו בשני עיתונים יומיים בשפה העברית, וכן ליתן הוראות נוספות כפי שימצא בית המשפט הנכבד לנכון בדבר אופן הפרסום כאמור.

ט. לחייב את המשיבה בהוצאות הבקשה, לרבות שכר טרחת עורכי-דין ומע"מ.

2. כל הנימוקים המשפטיים המופיעים בתצהירי זה, בין אם הדברים צוינו במפורש ובין אם לא, הם לפי ייעוץ משפטי שקיבלתי. כל ההדגשות אינן במקור, אלא אם כן נאמר אחרת.
3. עניינו של הליך זה, בהתנהלות של המשיבה אשר גורמת לגביית מס שלא כדין וביתר מעובדים שמשולמת להם גם קצבה (פנסיה) בצד שכר עבודה ומעובדים שמשולם להם שכר עבודה על ידי שני מעסיקים, תוך מניעת מימוש זכותם לניכוי ולזיכוי בגין הפרשות סוציאליות כפי שמאפשרת פקודת מס הכנסה ובלא התניה של הגשת דו"חות מס או בקשת החזר.
4. לצערי, גם לאחר שהובאו הדברים לידיעת המשיבה בפנייה מוקדמת, היא בחרה שלא לתקן את הטעון תיקון ואף לא עמדה בהתחייבותה ליידע – בעקבות הפנייה – את ציבור הנישומים בדבר מיצוי זכויותיהם אלא באופן חלקי בלבד.

העילה האישית שלי

5. אני שירתתי במשך למעלה מעשרים ושש שנים בצה"ל, עד שפרשתי בדרגת רב סרן בשנת 2013 ולמך פרישתי אני מקבלת מצה"ל קצבה.
6. החל משנת 2014, התחלתי להיות מועסקת בחברת לוגסי גולן בע"מ, העוסקת בתחומי איכות הסביבה. סיימתי לעבוד שם ב- 8/18 ולאחר מכן עברתי לעבוד בחברת תנובה החל מ- 12/18.
7. משכרי בחברת לוגסי גולן בע"מ, נעשו הפקדות לקופות גמל לקצבה.
8. על אף האמור, לא זכיתי לניכויים ולזיכויים בגין הפקדות אלה. למוותר לציין כי בגין גמלתי מצה"ל לא נעשו כל הפקדות פנסיוניות.
9. לשם הדוגמא, בשנת 2015 נערכה הפקדה מתוך שכרי לקופת גמל לקצבה סך של 8,260 ₪ ובגין הפקדות אלה לא זכיתי לזיכוי ממס בסך של כ- 2,000 ₪ לו אני זכאית בהתאם להוראות הפקודה.
10. האמור נכון גם לשנים שלאחר מכן. מצורפים טופסי 106 בהתאם **כנספח ז'** לבקשה ולתצהירי.
11. יצוין כי הגמלה שלי סווגה כמשכורת עיקרית והמשכורת מהמעביד סווגה כמשכורת משנית. אני לא קיבלתי כל הסבר – לא מצה"ל משלם הגמלה ולא מהמשיבה – כי יש בסיווג זה כדי למנוע ביצוע ניכויים וזיכויים על ידי המעביד בגין הפרשות פנסיוניות, או לחייב אותי בתנאי נוסף (הגשת דו"ח אישי) על מנת להינות מניכויים וזיכויים אלה.
12. אני לא זכיתי לניכויים ולזיכויים כאמור, שכן פקיד השומה הורה למעביד לגבות מס ממני בשיעור קבוע ממשכורת, למן השקל הראשון, תוך התעלמות מן ההפקדות הסוציאליות המבוצעות משכרי, וזאת על אף שפקיד השומה יודע היטב שמצד אחד נעשות הפרשות סוציאליות ממשכורתי שאני זכאית בגינן לזיכוי ולניכוי ללא תנאי נוסף ומאידך גיסא שאני מקבלת זכויות אלה במסגרת תשלום קצבתי.

13. מהעובדות שתוארו לעיל אין מחלוקת כי נגבה ממני מס הכנסה מתוך שכר העבודה שלי ללא התחשבות בניכויים ובזיכויים להם הייתי זכאית בגין הפרשות פנסיוניות ואף המשיבה במכתבה מודה בכך.

14. התנהלות כזו לא ניתן לקבל ועל פי ייעוץ משפטי שקיבלתי היא מנוגדת להוראות הדין ומקימה לי וליתר הקבוצה עילת תביעה וסעד של השבה של הסכומים שנגבו ביתר.

15. אציין כי גם התיקון שעשתה המשיבה בנוסח אישור ניכוי במקור למעסיק השני, בעקבות הפנייה המוקדמת, לא הגיע לידיעתי אלא במסגרת בקשה זו ובאמצעות באי כוחי וממילא גם לא הגיע לידיעת חברי הקבוצה; וגם לא נערכה כל הסברה או פעולה אחרת של המשיבה שהגיעה לידיעתי כחברת הקבוצה בנושא שמתואר בבקשה. לכן ברור שהוא אינו יעיל.

16. על פי ייעוץ משפטי שקיבלתי, מתקיימים התנאים לאישור תביעה ייצוגית בנושא האמור, כמפורט בבקשה.




חגית בכר

17. זהו שמי להלן חתימתי ותוכן תצהירי אמת.

אישור

הנני מאשר בזה כי ביום 23.6.2020 הופיעה בפני, עו"ד אופיר מנצ'ל, גב' חגית בכר, ת.ז. 023672454, לאחר שזיהיתי אותה והזהרתי אותה כי עליה להצהיר את האמת וכי תהיה צפויה לעונשים הקבועים בחוק אם לא תעשה כן, אישרה את נכונות הצהרתה דלעיל וחתימה עליה בפני.



אופיר מנצ'ל, עו"ד