



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

ת"מ 121-08 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

תובעים רונית משה

נגד

נתבעים מדינת ישראל- רשות המסים

פסק דין

1

2 ביום 18.1.2004 פורסם חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה) תשס"ד -
3 2004 (להלן: "החוק"). ב סעיף 68 (א) לחוק נקבע כי בשנות המס 2005 עד 2008 תבוטל ההצמדה
4 של נקודת הזיכוי למדד המחירים לצרכן שמפרסמת הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה (להלן:
5 "המדד").

6

7

סעיף 68 (ב) לחוק, קו בע:

8

9 "עלה המדד במועד כלשהו באחת משנות המס המנויות בסעיף קטן (א)
10 ב - 5% יותר לעומת המדד הידוע ב - 1 בינואר 2004, החל בשנת המס
11 שלאחר שנת המס שבה עלה המדד כאמור (בסעיף זה - שנת העדכון),
12 לא יקראו את סעיפים 33א ו - 120ב (א) לפקודה כאמור בסעיף קטן (א),
13 ואולם על אף האמור בסעיף 120 ב (ב) לפקודה, תתואם נקודת הזיכוי
14 לפי שיעור עליית המדד כפי שעלה מ - 1 בינואר 2004 עד ל - 1 בינואר
15 בשנת העדכון".

16

17 המבקשת, עובדת שכירה המועסקת על ידי הבנק הבינלאומי הראשון, שילמה בשנת המס 2007 מס
18 הכנסה בסך 20,298 ₪. לטענתה, עם פרסום מדד חודש יוני 2006, ביום 15.7.2006, עלה המדד
19 בשיעור של 5.02% ביחס למדד שהיה ידוע ביום 1.1.2004, ועל כן ובהתאם להוראות סעיף 68 (ב)
20 לחוק, בסוף שנת המס 2006 היה על המשיבה לעדכן את שיעור נקודת הזיכוי בהתאם לעליית
21 המדד, ביחס לשנת המס 2007. המשיבה לא עשתה כן ורק ביחס לשנת המס 2008 עדכנה את שיעור
22 נקודת הזיכוי. כתוצאה מכך ובהתאם לחישובי המבקשת הזכאית ל - 4.75 נקודות זיכוי בשנת המס
23 2007, גבתה המשיבה מהמבקשת מס בסך 342 ₪ ביתר.

24 המבקשת הגישה תובענה בה תבעה לחייב את המשיבה להשיב לה סך של 342 ₪ (ת.מ 121/08).
25 בגדרה של התובענה האמורה הגישה המבקשת את הבקשה שלפני לאישור התובענה כתובענה
26 ייצוגית (בשא 31919/08).

1 מתוך 13



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

ת"מ 08-121 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

1

2 בדיון מיום 24.9.2009 הסכימו הצדדים כי המבקשת תשיב לתשובת המשיבה והבקשה תוכרע ללא
3 דיון וחקירה.

4

5

טענות המבקשת

6

7 א. לשון המונח "במועד כלשהו" שבהוראה הקבועה בסעיף 68 (ב) לחוק, ברורה וחד משמעית
8 ואינה מותירה ספק בדבר כוונת המחוקק. לפיכך ו בהתאם לכלל הפרשנות לפיו יש לפרש
9 חיקוק במובנו הפשוט והרגיל אין אלא לקבוע כי בכל מועד בתקופה הרלבנטית בו עולה
10 המדד בשיעור העולה על 5% ביחס למדד שהיה ידוע ביום 1.1.2004, על המשיבה להפעיל את
11 מנגנון הצמדת נקודת הזיכוי למדד באופן שנקבע בסעיף 68 (ב) לחוק.

12

13 ב. נוכח הפגיעה בנישומים במקרה שהתחזית לאינפלציה נמוכה לא תתמוש, הסתייגו חלק
14 מחברי ועדת הכספים בדיוני ועדת הכספים מביטול מוחלט של הצמדת נקודת הזיכוי למדד
15 , ונקבע מנגנון המהווה "שביל הזהב" בין עמדת נציבות מס הכנסה לבין עמדת רוב חברי
16 ועדת הכספים, כפי שנקבע בסעיף 68 (ב) לחוק. מנגנון זה הניח כי אם בחודש כלשהו נפער
17 פער העולה על 5% בקצב האינפלציה באופן יחסי לחודש ינואר 2004, "אות וסימן הוא כי
18 דין ההקפאה להתבטל. אות וסימן הוא כי תחזית נציבות מס הכנסה לגבי קצב
19 האינפלציה, לא התאימה למצב המשק במציאות. אות וסימן הוא כי הסביבה
20 האינפלציונית היא כזו שאין בה הצדקה לשחיקת ערך נקודת הזיכוי". משכך פרשנות
21 תכליתית של ההוראה הקבועה בסעיף 68 (ב) לחוק מובילה למסקנה כי במהלך שנת 2006
22 התקיים הקריטריון לביטול הקפאת ערך נקודת הזיכוי, ועל כן, בשנת המס 2007 אמורה
23 הייתה רשות המסים להעניק הקלה גבוהה יותר לכל הנישומים שהכנסתם עולה על סף
24 המס וזכאים לנקודות זיכוי.

25

26 ג. עניין לנו בפרשנות דבר חקיקה שיש עמו פגיעה בזכות הקניין, ועל כן יש לפרשו פרשנות
27 מצמצמת ולא מרחיבה, ומקום ש חיקוק מדיני המס ניתן לפרושים שונים יש להעדיף את
28 הפירוש המקל על הנישום.

29

30 ד. קבוצת הנפגע ים ממחדלה של המשיבה הינה כל הנישומים בשנת המס 2007 אשר הכנסתם
31 גבוהה מסף המס והם זכאים לנקודות זיכוי.

32

33 ה. מכפלת כמות נקודות הזיכוי במשק בהסתמך על נתוני שנת 2005 (4,166,667) בהפרש בין ערך
34 נקודת הזיכוי ביום 1.1.2004 (2,136 ש"ח) ובין ערך נקודת הזיכוי ביום 1.1.2007 בתוספת



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

ת"מ 121-08 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

1 שיעור עליית המדד (3.313%) (2,208 ₪), משקפת את היקף הפגיעה בנישומים ומסתכמת ב
2 - 300,000,024 ₪ (X 4,166,667 72 ₪).

3 לחילופין, הערכת משרד האוצר כמבואר בפרק ב לתחזית הכנסות המדינה ממסים לשנת
4 2007, לפיה ה כנסות המדינה מזה קפאת נקודת הזיכוי יגדלו ב - 100,000,000 ₪, משקפת
5 את היקף הפגיעה בנישומים עקב אי הפעלת המנגנון הקבוע בסעיף 68 (ב) לחוק ביחס לשנת
6 2007.

7

8 א. על פי הוראות סעיף 3 (א) לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו – 2006 (להלן: "**חוק תובענות**
9 **יייצוגיות**") וסעיף 11 לתוספת השנייה בחוק האמור, ניתן להגיש תובענה ייצוגית נגד רשות
10 להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר. לפיכך ובהתחשב
11 בנסיבות העניין המסגרת הדיונית הנכונה והראויה לבירור טענותיה של המבקשת היא בדרך
12 של תובענה ייצוגית.

13

14 ז. בירור הפגיעה בכל אחד מחברי הקבוצה מעוררת שאלה מהותית הכרוכה ב פרשנות סעיף 68
15 (ב) לחוק, אולם הפגיעה הפוטנציאלית (72 ₪ לנקודת זיכוי) אינה מצדיקה פתיחה בהליך
16 משפטי נפרד לפיכך התובענה הייצוגית היא הדרך ההוגנת ביותר והנכונה להכרעה בטענות
17 נשוא תביעה זו, ובמיוחד כך נוכח הפער בין כוחה של המשיבה לבין כוחו של כל אחד
18 מהנפגעים הרבים.

19

20 ח. התובענה הוגשה על ידי המבקשת בתום לב ו נועדה לקידום עניינם של כלל חברי הקבוצה
21 שנפגעו ממחדלה של המשיבה. באי כוחה של המבקשת כשירים לייצג את ענייניה של
22 המבקשת ואף את עניינם של כלל חברי קבוצת הנפגעים.

23

24

טענות המשיבה

25

26 א. סעיף 33א לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "**הפקודה**") קובע את
27 ערך נקודת הזיכוי המקוון מהמס לאותה השנה. על פי הוראות סעיף 120ב לפקודה ערך
28 נקודת זיכוי יוצמד למדד על פי המדדים הידועים של כל חודש ינואר בכל שנת מס, קרי
29 עדכון ערך נקודת הזיכוי נעשה אחת לשנה בתחילת שנת המס. בסעיף 68 (א) לחוק נקבע כי
30 בשנות המס 2005 – 2008 תבוטל ההצמדה למדד ולמעשה ביחס לשנים הרלבנטיות הוקפא
31 ערך נקודת זיכוי לסך של 2,136 ₪. יחד עם זאת, נקבע מנגנון שנועד למנוע שחיקת יתר של
32 ערך נקודת הזיכוי ביחס לשינויי המדד, כאמור בסעיף 68 (ב) לחוק.

33

34 ב. אין מקום לפרשנות המוצעת על ידי המבקשת לסעיף 68 (ב) לחוק. התכלית החקיקתית כמו
35 גם התכלית הכלכלית מובילות למסקנה שה שוואה למדד הבסיס לצורך הפעלת מנגנון
36 ההצמדה, הינה בפרספקטיבה שנתית בלבד.



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

ת"מ 121-08 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

1

2 נוכח סביבת האינפלציה הנמוכה שהייתה בשנת 2003, חברי ועדת הכספים בחנו את שיעור
3 עליית המדד בראייה שנתית ולא חודשית. על כן, אין לייחס להם כוונה לבחינת השפעות
4 המדד החודשיות אלא כוונה להתאים את ערך נקודת הזיכוי לעליית המדד בתום השנה
5 הראשונה בה יעלה שיעור המדד ב – 5% או יותר ביחס למדד שהיה ביום 1.1.2004.

6

7 ג. הפרשנות המוצעת על ידי המשיבה עולה בקנה אחד עם שפתו של משטר מיסוי ההכנסות
8 בישראל, בבסיסו הפקודה המטילה מס בראיה שנתית בלבד כאמור בסעיפים 2 ו – 6
9 לפקודה וההלכה לעניין מס הכנסה לפיה הכנסתו של אדם נמדדת לתקופה קצובה של שנה.

10

11 ד. ערך נקודת זיכוי נקבע ביחס לשנת מס, וסעיף 120ב לפקודה קובע את השיטה לפיה
12 מעודכנת נקודת הזיכוי. עדכון זה נעשה בהתאם לשיעור השינוי במדד בשנה שחלפה. יתר על
13 כן, סעיף 68 (ב) לחוק נוקט בלשון "שנתית" ו – "שנת העדכון" ולא "חודש העדכון" ואף
14 קובע תיאום סכום נקודת הזיכוי בהתאם לשינוי שיעורי המדד בין ה – 1 לינואר בשנת
15 העדכון לבין המדד הידוע ב – 1.1.2004. סעיף 68 לחוק נועד להקפיא את הוראת סעיף 120ב
16 לפקודה ועל כן יש לקרוא את ההוראות סעיף 68 בראי ההוראה שבסעיף 120ב לפקודה,
17 לפיה על ההתאמה למדד להיעשות ב – 1 בינואר בשנת המס שלאחר השנה בה נרשם מדד
18 בשיעור 5% או יותר לעומת מדד הבס יס הידוע ב – 1.1.2004.

19

20 ה. אפשר שבשנה מסוימת יעלה המדד החודשי בלמעלה מ – 5% ובשאר חודשי השנה גם יחד
21 ירד המדד בלמעלה מ – 5% עד כדי מדד שלילי, אזי ולפי הפרשנות המוצעת על ידי
22 המבקשת הייתה נדרשת המשיבה להתאם ים את ערך נקודת הזיכוי כלפי מטה, ואין להניח
23 שבחוקת סעיף 68 לחוק הייתה כוונה לשחוק את ערך נקודת הזיכוי רק בשל עליית מדד
24 חודשית חד פעמית.

25

26 ו. אכן, ביחס למדד שהיה ידוע ביום 1.1.2004 עלה מדד חודש יוני 2006 בלמעלה מ – 5% אולם
27 מדד חודש דצמבר 2006 עלה ב – 3.3% בלבד ביחס למדד ש היה ידוע ביום 1.1.2004.
28 בנסיבות אלה, עדכון ערך נקודת הזיכוי בשנת 2007 בשיעור עליית המדד עומדת בניגוד
29 לכוונת המחוקק.

30

31 ז. על פי הוראות הפקודה והסיפא של סעיף 68 (ב) לחוק, ערך נקודת הזיכוי מתעדכן רק
32 בתחילת השנה העוקבת. לפיכך, המועד היחיד והאפקטיבי לבחינת השינויים בשיעור המדד
33 הוא ה – 1 בינואר בכל שנה ולא בכל נקודת זמן אחרת.

34



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

ת"מ 121-08 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

1 פ.רשנות המבקשת להוראות סעיף 68 (ב) לחוק הינה פרשנות "מילולית דוקנית" ש אינה
2 מתיישבת עם משטר מי סוי ההכנסות בישראל לפיו מעדכנים מדרגות מס, הקלות וזיכויים
3 למיניהם, אחת לשנה, בתחילת כל שנה .

4

5 ה. התובענה אינה מתאימה להידון כתובענה ייצוגית משום שנקבעו בפקודה הליכים מיוחדים
6 לתביעת החזר מס , ומטעמי סודיות המידע הנוגע לכל נישום.

7

8 ה. התובענה הייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת ביותר להכרעה בנסיבות העניין משום שחבות
9 המס המחושבת לכל נישום שונה מנישום לנישום , ואפילו יתקבלו טענות המבקשת יידרש
10 הליך פרטני ולא הליך קבוצתי.

11

12

13

דיון

14

15 1. סעיף 3 (א) לחוק תובענות ייצוגיות מגביל הגשת תובענות ייצוגיות לתביעות בעניינים
16 המפורטים בתוספת השנייה לחוק או בעניין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו
17 תובענה ייצוגית.

18

19 ב תוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות מפורטות תביעות בעניינים שונים, בהם פרט 11 :
20 "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר"
21 .

22

23 סעיף 4 לחוק תובענות ייצוגיות, קובע:

24

25 "מי רשאי להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית ובשם מי

26 (א) אלה רשאים להגיש לבית המשפט בקשה לאישור תובענה ייצוגית
27 כמפורט להלן:

28 (1) אדם שיש לו עילה בתביעה או בעניין כאמור בסעיף 3(א), המעוררת
29 שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל החברים
30 הנמנים עם קבוצת בני אדם – בשם אותה קבוצה;



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

ת"מ 121-08 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

1 ... (2)

2 " ...

3

4 המבקשת תובעת לחייב את המשיבה להשיב לה סך של 342 ₪ בגין גביית מס הכנסה ביתר
5 בשנת המס 2007. אין ספק שהשאלה אם המחלף של המשיבה נחדל כדן משותף לכלל
6 הנישומים שהיו זכאים לנקודת זיכוי אחת או יותר בשנת המס 2007. ברגיל תבחן בקשת
7 אישור בשאלה פסק א לית לאחר שהתקיים ברור שומתי. עם זאת כאשר בית משפט הדן
8 בבקשת אישור כנגד רשות מס או כנגד רשות אחרת בשאלה פסק א לית, מוצא כי הכרעתו
9 בבקשה עשויה לייתר את הברור השומתי, היא זה החרגי המאפשר לדון בסוגיה, להכריע
10 בה ול העמיד את המב קש כמו את הקבוצה אשר בשמה טוען לכאורה, בפני הכרעה סדורה
11 ובכך למנוע אי וודאות. רוצה לומר, לעיתים הקדמת ברור השאלה, ברגיל בסוגיה משפטית
12 צרופה במסגרת בקשת אישור תהא יעילה מהמתנה לבירורה במסגרת ה הליך השומתי. כל
13 זאת ובלבד שהבקשה מוגשת בתום לב ולא מהווה למשל תחליף לקבלת מעין אישור מקדמי
14 pre ruling - לגבי שומות תלויות ועומדות וכיוצא בזה.

15 2. התנאים לאישור תביעה ייצוגית נקבעו ב סעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות, הקובע:

16

17 "אישור תובענה ייצוגית בידי בית המשפט

18 (א) בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא שהתקיימו כל
19 אלה:

20 (1) התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות
21 לכלל חברי הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו בתובענה לטובת
22 הקבוצה;

23 (2) תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת
24 בנסיבות העניין;

25 (3) קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינהל
26 בדרך הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על החלטה
27 בעניין זה;

28 (4) קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינהל
29 בתום לב.

30 (ב) על אף הוראות סעיף קטן (א) –

31 (1) הוגשה בקשה לאישור נגד המדינה, רשות מרשויותיה, רשות
32 מקומית או תאגיד שהוקם על פי דין ושוכנע בית המשפט כי עצם ניהול
33 ההליך כתובענה ייצוגית צפוי לגרום נזק חמור לציבור הנזקק לשירותיו
34 של הנתבע או לציבור בכללותו לעומת התועלת הצפויה מניהולו בדרך זו
35 לחברי הקבוצה ולציבור, ולא ניתן למנוע את הנזק בדרך של אישור
36 בשינויים כאמור בסעיף 13, רשאי בית המשפט להתחשב בכך בבואו
37 להחליט אם לאשר תובענה ייצוגית;

6 מתוך 13



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

ת"מ 121-08 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

1

"...

2

3

מהאמור לעיל, עולה כי רק בהתקיים כל התנאים שבסעיף 8 (א) (1) עד 8 (א) (4) לחוק, רשאי בית המשפט לאשר תובענה ייצוגית. משמצאנו כי השאלה אינה מצריכה ברור שומית מקדים, יש לבחון האם מתקיימים התנאים האמורים בענייננו.

4

5

6

7

לשלמות המסגרת הנורמטיבית אוסיף כי מלבד התנאים הקבועים בסעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות, נקבעו בסעיף 9 לחוק תנאים נוספים מיוחדים לתביעת השבה נגד רשות. אתייחס לתנאים מיוחדים אלה במידת הצורך.

8

9

10

3. נוכח האמור בסעיף 1 שלעיל נראה שהתנאי הקבוע בסעיף 8 (א) (1) רישא לחוק תובענות ייצוגיות מתקיים בענייננו. משכך, נותר לבחון האם יש אפשרות סבירה שהשאלה המשפטית המהותית המתעוררת בענייננו תוכרע לטובת הקבוצה, כדרישת הסיפא של סעיף 8 (א) (1) לחוק תובענות ייצוגיות. בכך אדון להלן.

11

12

13

14

15

4. סעיף 68 (א) לחוק נועד לבטל את הצמדת נקודת הזיכוי למדד בתקופה עליה חל החוק (2005 – 2008), ואילו סעיף 68 (ב) לחוק נועד לקבוע מנגנון ל הצמדת נקודת הזיכוי למדד (להלן: "מנגנון ההצמדה") (בהתקיים התנאי שנקבע לכך (עליה של 5% ביחס למדד שהיה ידוע ביום 1.1.2004). (להלן: "תנאי ההפעלה").

16

17

18

19

20

5. טענת המבקשת לפיה הפרשנות המוצעת על ידה מתיישבת עם נוסח הרישא של סעיף 68 (ב) לחוק: "עלה המדד במועד כלשהו באחת משנות המס המנויות בסעיף קטן (א)..." , אינה מדויקת. אילו התכוון המחוקק לפרשנות המוצעת על ידי המבקשת נכון היה לה שמיט את המילה "באחת" , באופן שהמשפט שלעיל היה מנוסח כך: "עלה המדד במועד כלשהו בשנות המס המנויות בסעיף קטן (א)....". דברים דומים ניתן לומר על הפרשנות המוצעת על ידי המשיבה לסעיף 68 (ב) לחוק. קרי , אילו התכוון המחוקק לפרשנות המוצעת על ידי המשיבה נכון היה להשמיט את המילים "במועד כלשהו" , באופן שהמשפט שלעיל היה מנוסח כך: "עלה המדד באחת משנות המס המנויות בסעיף קטן (א)..." .

21

22

23

24

25

26

27

28

29

6. ב ין כך ובין כך , לשון החוק אינה סוף הדרך הפרשנית אלא רק נקודת המוצא , ויפים לכך בכל הכבוד דבריו של כבוד השופט ברק (כתוארו אז) בפסק הדין בע"א 165/82 קיבוץ חצור (נ'פקיד שומה רחובות , פ"ד לט (2), 70 ע' 74 :

30

31

32

33

"כיצד תיקבע המשמעות "הנכונה" של דיבור בחוק? נקודת המוצא היא הלשון שנקט המחוקק. אין לך משמעות "נכונה" של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק (ראה ב"ש 67/84 חדד נ' פז ואחי

34

35

36



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

ת"מ 08-121 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

1 פ"ד לט (1) 667, אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה
 2 לאבסורד. בהעדר "אבסורד", חייבת המשמעות ה"נכונה" להיות אחת
 3 מהאפשרויות המעוגנות בלשונה של ההוראה. הלשון היא איפוא נקודת
 4 המוצא. אך היא אינה נקודת הסיום. לעולם יש לפתוח בלשון החוק, אך
 5 לעולם אין לסיים בה. מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש
 6 לבחור באחת ויחידה כאפשרות "נכונה". בחירה זו נעשית על-פי מטרת
 7 ההוראה ועל-פי תכליתה. "הוראת חוק אינה חסרת כיוון או מטרה.
 8 הנורמה החקוקה היא נורמה תכליתית (בג"צ 47/83 תור אויר (ישראל)
 9 בע"מ נ' יו"ר המועצה לפיקוח על הגבלים עסקיים ואח', פ"ד לט (1) 169,
 10 בע" 175); "החוק הוא יצירה נורמטיבית, הבאה להגשים תכלית
 11 חברתית. והוא ביטוי למדיניות. על הפרשן לחשוף, מבין קשת
 12 האפשרויות הלשוניות, אותה משמעות אשר תגשים את מטרת החוק"
 13 (ד"ר 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו (3) 701, בעמ' 715); "חוק הוא מכשיר
 14 לשם ביצועה של מטרה תחיקתית, ולכן הוא צריך פרשנות לפי מטרה
 15 הגלומה בו" (השופט זוסמן בע"א 481/73 רוזנברג, ע"ד, מנהל עובד
 16 אלוה ברמן נ' שטסל, פ"ד כט (1) 505, בע"מ 516). על תכלית החוק ניתן
 17 ללמוד, כמובן, מלשון החוק עצמו. זהו מקור ראשון אך לא יחיד. על
 18 תכלית החקיקה יש ללמוד ממקומה של ההוראה בחוק, ממבנה הכללי
 19 של החוק וממקומו במערך החקיקה הכללי. אך מעבר לכך, ניתן ללמוד
 20 על מטרת החקיקה ממקורות שמחוץ לחקיקה עצמה, כגון מהמצב
 21 המשפטי שהתקיים בטרם הוחק החוק ומהתקלה שהוא בא למנוע.
 22 מקור חשוב ללימוד בדבר מטרת החקיקה הוא ההיסטוריה החקי
 23 קתית והפרלמנטרית. אכן, על מטרת החוק ניתן ללמוד מכל מקור אמין
 24 (ראה בג"צ 47/83).

25 ...

26 כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם
 27 לפירושים של חוקי מסים. אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות
 28 משלהם..."

29

30 על ההלכה שלעיל הנוגעת לדיני המסים, חזר כבוד השופט ע' פוגלמן בפסק הדין בע"א
 31 8863/07 ב.מ. כפריס דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (שם, פסקה 17) (פורסם באתר בית
 32 המשפט העליון).

33

34 7. בענייננו, על המטרה והתכלית של סעיף 68 (ב) לחוק ניתן ללמוד בין היתר מהצעת החוק, מ
 35 השינויים בהצעת החוק ומ דברי חברי ועדת הכספים שהכינו את הצעת החוק לקריאה
 36 שנייה ושלישית.

37

38 8. בהצעת חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2004 (תיקוני חקיקה), התשס"ד – 2003
 39 (ה"ח ממשלה מס' 64 מיום 3 נובמבר 2003) (להלן: "הצעת החוק"), הוצע סעיף 56 שנוסח
 40 כדלהלן:

41



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

ת"מ 121-08 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

1 "בשנות המס 2004 – 2008 יקראו את הסעיפים 33א ו – 120ב לפקודה
2 כד:

3 (1) בסעיף 33א, בהגדרה "נקודת זיכוי", המילים "צמוד למדד כאמור
4 בסעיף 120א" – יימחקו.

5 (2) בסעיף 120 ב (א) במקום "סכומי נקודת זיכוי ונקודת" יבוא
6 "נקודת".

7

8 בדברי ההסבר לתיקון המוצע נכתב:

9

10 "סעיף 120ב לפקודה קובע כי ב – 1 בינואר בכל שנת מס יתואמו תקרות
11 ההכנסה, סכומי נקודת זיכוי ונקודת קצבה וכן הנחות סוציאליות לפי
12 שיעור עליית המדד בשנה שחלפה.

13 מוצע לקבוע כי בשנות המס 2004 עד 2008 סכומי נקודות הזיכוי לא
14 יתואמו לפי סעיף זה".

15

16 מהאמור ע"ד כאן עולה, כי יוזמי הצעת החוק התכוונו לשלול לחלוטין את הצמדת נקודת
17 הזיכוי למדד בשנים 2004 – 2008. זאת, במטרה להשיג את יעדי התקציב ולצמצם את
18 הגירעון הממשלתי, כאמור בפרק א' להצעת החוק.

19 9. ביום 1.12.2003 התכנסה ועדת הכספים ודנה בהצעת החוק (פרוטוקול הישיבה צורף כנספח
20 ג לבקשה). מר חיים דוקלר מנציבות מס הכנסה פתח את הדיון והודיע כי נציבות מס
21 הכנסה מבקשת שלא לעדכן את נקודת הזיכוי. עוד הוסיף (שם ע' 5): "לשמחתנו ואני
22 מקווה שזה יימשך, האינפלציה נמוכה או אפסית ככה שהפגיעה או השחיקה באי העדכון
23 של הסכומים האלו תהיה מזערית". בהמשך הובעה הסתייגות מהצעת החוק בטענה
24 שהפגיעה תהיה גדולה במקרה שיהיה זעזוע ביציבות המחירים. ח"כ בייגה שוחט הציע
25 לקבוע שאם המדד יעלה ב – 4% או 5% ייערך עדכון של נקודת הזיכוי. בסיום הדיון הועבר
26 ה תיקון המוצע בעניין נקודת הזיכוי לוועדת המשנה למיסוי.

27

28 ביום 1.1.2004 התכנסה ועדת הכספים לדיון בהצעת החוק (פרוטוקול הדיון צורף כנספח ד
29 לבקשה), ובדיון האמור אמרה הגב' אנה שניידר, היועצת המשפטית של הכנסת: "מה
30 שיש לנו היום בנוסח זה סעיף 56 שמופיע בע' 2 ואומר: ...עלה המדד שמשמעותו בסעיף
31 120ב בשנת מס מסוימת לעומת השנה שקדמה לה, זה הנוסח היום, בחמישה אחוזים או
32 יותר, רשאי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת לקבוע כי סכום נקודת הזיכוי
33 יעודכן לפי שיעור עליית המדד, כולו או חלקו".

34



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

ת"מ 08-121 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

10. מעבר לדיוני ועדת הכספים כמפורט לעיל לא נמצאו (בכתבי הטענות) התבטאויות של חברי ועדת הכספים או חברי כנסת אחרים ביחס לשינויים שחלו בין הצעת החוק שפורטה לעיל לבין הנוסח הסופי של סעיף 68 (ב) לחוק. אולם מהאמור עד כאן, ניתן להסיק כי יוזמי הצעת החוק אשר מלכתחילה ביקשו למנוע כל הצמדה של ערך נקודת הזיכוי למדד בשנים 2004 – 2008, הסכימו לעדכון ערך נקודת הזיכוי בשנים הרלבנטיות רק במקרה שהמדד יעלה ב – 5% או יותר ביחס למדד שהיה ידוע ביום 1.1.2004. מנגד המסתייגים מהצעת החוק הסכימו להקפאת ערך נקודת הזיכוי אולם לא הסכימו שחיקת ערך נקודת הזיכוי כתוצאה מעליית המדד תעלה על 5% ביחס למדד שהיה ביום 1.1.2004. משכך, ומשאינן ספק שסעיף 68 (ב) לחוק תוקן נוכח דרישת המסתייגים מהצעת החוק, נראה כי יש לפרש את הוראות סעיף 68 (ב) לחוק באופן שי תישב גם עם העמדה הסופית של יוזמי הצעת החוק וגם עם העמדה של המסתייגים מהצעת החוק.
11. על פי הוראות סעיף 68 (ב) לחוק מועד העדכון של המדד במקרה שתנאי ההפעלה מתקיים חל בתחילת שנת המס שלאחר המועד בו עלה המדד. ממילא, אם ייקבע שיש לפרש את סעיף 68 (ב) לחוק באופן שקיום תנאי ההפעלה יבחן בכל מועד בתקופה הרלבנטית, אפשר שכתוצאה מירידת המדד בחודשים שיחלפו עד מועד העדכון (תחילת השנה הרלבנטית) היה עולה המדד בשיעור נמוך מ – 5% ביחס למדד שהיה ביום 1.1.2004 (כך אירע בשנת 2006) ובכל זאת היה נדרש עדכון של ערך נקודת הזיכוי.
- 18.
- זה המקום לציין כי טענת המבקשת לפיה אם במועד כלשהו בשנים הרלבנטיות עלה "שיעור המדד המצטבר ב – 5% על המדד שהיה ידוע ביום 1.1.2004, כי אז פשיטה היא כי הסביבה האינפלציונית השתנתה באופן שאינו מצדיק עוד את הקפאת ערך נקודת הזיכוי" (סעיף 11.6 לתשובת המבקשת), אינה מקובלת עליי. הודגמה לעיל אפשרות ש התרחשה בפועל כאשר "המדד המצטבר" אומנם עלה בחודש מסוים מעל 5% ביחס למדד שהיה ידוע ביום 1.1.2004 אולם בסוף אותה שנה ירד " המדד המצטבר" מתחת ל – 5% ביחס למדד שהיה ידוע ביום 1.1.2004, ממילא, אף לשיטת המסתייגים מהצעת החוק לא ניתן לומר על מקרה זה "כי הסביבה האינפלציונית השתנתה".
- 27.
- מאידך, אם ייקבע שיש לפרש את הסעיף האמור באופן ש בחינת קיום תנאי ההפעלה תהיה רק בסוף כל אחת מהשנים הרלבנטיות, אזי מובטח שלא יהיה עדכון של ערך נקודת הזיכוי מקום שעליית המדד ביחס למדד שהיה ביום 1.1.2004 תהייה נמוכה מ – 5%. בהתאם לפרשנות זו מובטח גם שערך נקודת הזיכוי יעדכן מקום שעליית המדד ביחס למדד שהיה ביום 1.1.2004 תהייה 5% או יותר.
- 33.
- מהאמור לעיל, נראה כי הפרשנות המוצעת על ידי המשיבה מתיישבת עם עמדת יוזמי הצעת החוק ואף עם עמדת המסתייגים מהצעת החוק אשר כאמור ביקשו להבטיח שערך נקודת הזיכוי יעדכן במקרה שהמדד יעלה ב- 5% או יותר ביחס למדד שהיה ביום 1.1.2004.
12. ועוד. בדיון ועדת הכספים שהתקיים ביום 1.1.2004 ציטטה עו"ד אנה שניידר (כתוארה ד"ר) את התיקון להצעת החוק כדלהלן (ע' 74 לפרוטוקול – נספח ד לבקשה): "...עלה המדד שמשמעותו בסעיף 120 בשנת מס מסוימת לעומת השנה שקדמה לה בחמישה אחוזים או יותר...". באותו הדיון אמר ח"כ בייגה שוחט (שם ע' 73): "...אני מציע...יהיה בשנה מסו ימת אחוז וחצי ובשנה שאחריה אחוז וחצי, אם בשנה השלישית יהיה עוד אחוז וחצי אז ייעשה תיקון של ארבעה וחצי אחוז אחרי שלוש שנים..." ובהמשך: "לא, זה 2008



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

ת"מ 121-08 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

1 – 2004. זה ארבע שנים. ארבע שנות מס כפול חמש, זה עשרים אחוז " . דברים אלה
2 מלמדים שגם יוזמי הצעת החוק וגם המסתייגים לה התייחסו לעליית המדד במבט שנתי
3 ולא חודשי, ובכך יש כדי לתמוך במסקנה לפיה גם יוזמי הצעת החוק וגם המסתייגים לה
4 הסכימו שבחינת קיום תנאי הפעלה תהייה בסוף שנת מס של כל אחת מהשנים
5 הרלבנטיות.

6

7 13. ועוד. סעיף 120 ב (א) לפקודה, קובע :

8

9 "ב-1 בינואר של כל שנת מס יתואמו תקרות ההכנסה, סכומי נקודת
10 זיכוי ונקודת קיצבה וכן ההנחות הסוציאליות (לכל אלה ייקרא בסעיף
11 זה - הסכומים), שהיו ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת, לפי שיעור
12 עליית המדד בשנת המס הקודמת".

13

14 סעיף 68 (א) לחוק, קובע :

15

16 " בשנות המס 2005 עד 2008 יקראו את הסעיפים 33א ו-120ב(א)
17 לפקודה כך :

18 (1) בסעיף 33א, בהגדרה "נקודת זיכוי", המילים "צמוד למדד כאמור
19 בסעיף 120א" - לא ייקראו;

20 (2) בסעיף 120ב(א), במקום "סכומי נקודת זיכוי ונקודת" יבוא
21 "נקודת".

22

23 סעיף 68 (א) לחוק אינו מבטל את ההוראה הקבועה בסעיף 120 ב (א) לפקודה, אלא אך
24 קובע כי במקום המילים : "סכומי נקודת זיכוי ונקודת" יבוא : "נקודת". מכאן, שהן יוזמי
25 הצעת החוק והן המסתייגים ממנה אשר הסכימו לנוסח הקבוע בסעיף 68 (א) לחוק, כלל לא
26 התכוונו לשנות את הוראת סעיף 120 ב (א) לפקודה לפיה התאמת נקודת הזיכוי תהייה לפי
27 שיעור עליית המדד בשנת מס מסוימת ולא לפי שיעור על יית המדד בחודש מסוים. משכך
28 סביר להניח שגם ה הוראה הקבועה בסעיף 68 (ב) לחוק לא נועדה לשנות את הוראת סעיף
29 120 ב לפקודה בעניין התאמת נקודת הזיכוי. מסקנה זו מתחזקת נוכח העובדה ש שינוי
30 הוראת סעיף 120 ב לפקודה ביחס לתקופת ההתאמה של נקודת הזיכוי נעשה במפורש
31 ובאופן חד משמעי בסיפא של סעיף 68 (ב) לחוק : "ואולם על אף האמור בסעיף 120 ב (ב)
32 לפקודה, תתואם נקודת הזיכוי לפי שיעור עליית המדד כפי שעלה מ – 1 בינואר 2004 עד ל
33 – 1 בינואר בשנת העדכון" (אפשר ש נפלה טעות סופר בהוראה זו ובמקום המילים "בסעיף
34 120 ב (ב) לפקודה" היה צריך להיות : "בסעיף 120 ב (א) לפקודה").

35



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

ת"מ 08-121 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

- 1 נוכח כל אלה, נראה ש הפרשנות המוצעת על ידי המבקשת לא יכולה להתקבל, ו התנאי
2 הקבוע בסיפא של סעיף 8 (א) (1) לחוק תובענות ייצוגיות לא מתקיים.
- 3
- 4 15. נוכח מסקנת י שלעיל דינה של הבקשה לאישור תובענה ייצוגית להידחות אף מבלי להידרש
5 לטענות הצדדים בעניין התנאים הנוספים הקבועים בסעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות.
- 6 16. עוד אוסיף, כי מסקנותיי לעניין הפרשנות הנכונה של סעיף 68 (ב) לחוק אינן נסמכות על
7 עובדות שנטענו בתשובת המשיבה, ועל כן לא ראיתי צורך להידרש ל בקשת המבקשת
8 למחיקת סעיפים מתשובת המשיבה או ל טענותיה לעניין נפקות אי הגשת תצהיר מטעם
9 המשיבה. לכך יש להוסיף שעובדות בקשר עם שיעור עליית המדד מצויות בידיעת בית
10 המשפט.
- 11 17. בתשובתה מלינה המבקשת על כך שהמשיבה לא פעלה להמציא לה את כל הגרסאות של
12 הצעת החוק והסתפקה בהודעה לפיה ייתכן שגרסאות נוספות של הצעת החוק מצויות בתיק
13 החוק בכנסת. איני מוצא ממש בטענות המבקשת. אם וככל שראתה חשיבות במציאת
14 גרסאות נוספות של הצעת החוק שכלל לא ברור שאכן קיימות, היה עליה לפעול לאתרן
15 בעצמה ומשלא עשתה כן, אין לה להלין אלא על עצמה.
- 16 18. משדין הבקשה להידחות, נראה כי נכון לדחות את התובענה. משאמרנו כי זו הפרשנות
17 הראויה לסוגיה שמעלה המבקשת נכון יהא שלא לאפשר עתה למבקשת לפתוח בהליכי
18 החזר מס בהתאם להוראות הפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961. ממה נפשך,
19 אם מבקשת המבקשת להקדים הברור בלא להצרך להליכי שומה במסגרת בקשת אישור
20 ונמצא כי אין בסיס לעמדתה, הרי שנחסמה דרכה לפנות להליכי השומה בשל מעשה בית דין
21 ודיני ההשתק שאחרת נמצא הרציונאל של יעילות הדיון לטובת המבקשת והקבוצה כולה,
22 בבחינת הסוגיה במסגרת בקשת האישור, נשמט.
- 23 **סוף דבר**
- 24 הבקשה כמו העתירה כולה נדחות.
- 25 המבקשת תישא בהוצאות המשיבה ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין בסך כולל של 5,000 ₪
- 26 הכרעה זו נחתמה בטעות כ"החלטה" ולא כפסק דין ועל כן נחתמת בשנית. המזכירות תדאג להעברת
27 עותק מפסק הדין למנהל בתי המשפט כמתחייב לרבות לשם עדכון מרשם התובענות הייצוגיות.
- 28 ניתן היום, כ"ד סיון תשע"א, 26 יוני 2011, בהעדר הצדדים. (פסק הדין ניתן ונחתם לראשונה
29 23.6.11)
- 30

מגן אלטוביה, שופט

31
32
33
34



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים
מזרחיים**

ת"מ 121-08 משה נ' מדינת ישראל- רשות המסים

1

13 מתוך 13