



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מבקש רועי גורודיש
באמצעות ב"כ עוה"ד י' אבירם, ש' בן מאיר ומ' ברוש

נגד

משיבה רשות המיסים בישראל
באמצעות ב"כ עו"ד מ' סילס

פסק דין

פתח דבר

- 1
- 2 1. בפניי בקשה לאישור תובענה כייצוגית (להלן: "בקשת האישור") לפי חוק תובענות
3 ייצוגיות, התשס"ו – 2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות" או "החוק"), שעניינה
4 בטענת המבקש כי המשיבה, רשות המיסים, מעכבת שלא כדין החזרי מס המגיעים
5 לנישומים בהתאם לדו"חות המס המוגשים על ידם, וכן כי כתוצאה מכך נגרם
6 לנישומים נזק המצדיק פיצוי.
- 7 הבקשה מתבססת על סעיף 159א(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-
8 1961 (להלן: "הפקודה") הקובע כי "שילם אדם מס לשנת מס פלונית, ... תוחזר
9 לו היתרה תוך 90 יום מיום שהגיש את הדו"ח, או ביום 31 ביולי בשנת המס
10 שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, לפי המאוחר, ..."
- 11 2. המבקש הגיש דו"ח לשנת 2015 ביום 14.6.2016 ודו"ח לשנת 2016 ביום 17.7.2017.
12 לימים התברר כי שילם מס ביתר ולפיכך בהתאם לסעיף 159א(ב) לפקודה היה על
13 המשיבה להשיב לו את היתרה תוך 90 יום מיום הגשת הדו"חות או ביום 31 ביולי
14 בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, לפי המאוחר. בפועל החזר מס
15 בגין דו"ח 2015 על סך 65,077 ₪ הועבר לחשבון הבנק של המבקש ביום 20.10.2017.
16 ההחזר בגין דו"ח 2016 הועבר בשני חלקים – חלק ראשון בסך 12,749 ₪ הועבר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 לחשבון הבנק של המבקש ביום 6.7.2018 וחלק שני בסך 2,363 ₪ הועבר ביום
2 29.10.2018 (לאחר הגשת התביעה והבקשה לאשרה כייצוגית).
- 3 טענת המבקש היא כי המשיבה מפירה את החוק בריש גליי, שכן בעוד שהחוק מתיר
4 לה לעכב את החזר המס עד 90 ימים, בפועל היא עושה דין לעצמה ומחזירה בחלק
5 מהמקרים במועד מאוחר יותר. המבקש עותר לחיוב המשיבה לפעול בהתאם לחוק
6 ולהשיב לכל נישום שזכאי לכך את הכספים במסגרת 90 הימים הקבועים בדיון, וכן
7 הוא עותר לפיצוי בגין העיכוב הלא חוקי.
- 8 3. עמדת המשיבה היא כי מאחר שדרישת המבקש היא לקבלת סעד הצהרתי לפיו עליה
9 לפעול בהתאם למועדים הקבועים בחוק וכן לפיצוי כספי בגין העיכוב, הרי שאין
10 הבקשה לאישור עומדת בדרישות הקבועות בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק
11 תובענות ייצוגיות. עוד טענה המשיבה כי ממילא קיימת שונות מכרעת בין חברי
12 הקבוצה בעניין הנזק הנטען.
- 13 לגופו של עניין מציינת המשיבה כי קיים בשנים האחרונות קושי אובייקטיבי בביצוע
14 מלא של החזרים במועד הקבוע בפקודה, שכן מצבת כוח האדם ברשות המיסים
15 אינה מצליחה להדביק את הפער בגידול העצום במספר הדו"חות המוגשים, וכי על
16 מנת להתגבר על הקושי הרשות פועלת וחותרת בכל עת לשיפור וייעול הטיפול
17 בדו"חות ולביצוע ההחזר בפועל, בין היתר באמצעות פיתוח פתרונות טכנולוגיים
18 מחשוביים שייעלו את הטיפול בדו"חות.
- 19 על פי נתוני המשיבה, מיום 1.1.2017 ועד למועד הגשת התובענה, הוגשו לה כ-
20 2,000,000 דו"חות, מתוכם 801,673 דו"חות היו כאלה שבהם נדרש החזר, כאשר
21 רק ב-54,000 מקרים ההחזר בוצע לאחר 90 ימים. לטענתה, ממוצע עיכוב החזר
22 ביחס לאותם 54,000 מקרים עומד על 157 ימים, כלומר 67 ימים מעבר ל-90 הימים
23 הקבועים בפקודה.
- 24 המשיבה מדגישה כי המס מוחזר בתוספת ריבית (בשיעור 4%) והפרשי הצמדה,
25 וזאת גם בגין תקופת העיכוב, כך שלא נגרם לנישומים חסרון-כיס, וכן כי קבלת
26 הבקשה לאישור תוביל ל"שחרור" אוטומטי של דוחות החזר טרם חלוף 90 הימים,
27 וזאת ללא כל בקרה באשר לזכאות הנישום להחזר, ומכאן שהקופה הציבורית תצא
28 נפסדת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

תמצית טענות המבקש

- 1
- 2 4. מדובר בהפרה מודעת, שיטתית ורוחבית הכוללת עשרות אלפי מקרים של נישומים
- 3 ששילמו מס ביתר והזכאים לקבל את כספם בחזרה. ההחזר מתעכב ללא כל נימוק,
- 4 בניגוד מפורש לדין, ובלא פיצוי מתאים. יש לחייב את המשיבה לפעול בהתאם לחוק
- 5 ולהשיב לאלתר את הכספים לכל נישום שזכאי לכך במסגרת 90 הימים. כמו כן, יש
- 6 לפצות את הנישומים בתשלום ריבית פיגורים נוספת על העיכוב ולתקופת העיכוב.
- 7 בתשובת המשיבה יש משום הודאה בהפרת החובה להשיב את המס, בקיום קבוצה,
- 8 בקיום הנזק, ובקיום עילה.
- 9 5. החוק מתיר לרשות המסים לעכב את ההחזר עד 90 ימים. במהלך תקופה זו
- 10 מתווספים הפרשי הצמדה וריבית כקבוע בחוק. עם זאת, ראוי לחייב את רשות
- 11 המסים בפיצוי כאשר ההחזר מתעכב לתקופה העולה על 90 יום. פיצוי זה יכול
- 12 שיהיה ריבית פיגורים או ריבית אחרת או קנס, בדומה למה שגובה רשות המסים
- 13 בשל איחור בהגשת דיווח או איחור בתשלום חוב.
- 14 6. בחוק תובענות ייצוגיות אין כל הגבלה על תביעה לפיצוי כאמור. החוק יצר הגבלה
- 15 אך ורק על עילות בגינן ניתן לתבוע רשות מנהלית במסגרת תביעה ייצוגית. החוק
- 16 הכיר בעילה של השבה לעניין אגרות ומסים. אי השבה במועד דינה כאי השבה. החוק
- 17 לא הגביל את הסעד שניתן לתבוע בתביעה ייצוגית, ולפיכך ניתן לפסוק פיצוי גם
- 18 כנגד רשות מנהלית. בשלב זה של הבקשה, על בית משפט לקבוע שקיימת עילה, בה
- 19 מודה אף המשיבה, המזכה בפיצוי אשר יקבע לאחר אישור הבקשה.
- 20 7. התנהלות המשיבה, שמפרה את חובתה להחזר המס במועד, והיא בבחינת "גזל",
- 21 מלמדת על זלזול בזכויות הנישומים ובחוק. מדובר בתופעה רחבה, ואין בנימוק
- 22 שהוצג על ידה – עומס והעדר כוח אדם מספיק – כדי להצדיק התנהלות זו. מכל
- 23 מקום, טענת "העומס" אינה טענה היא, מה גם שלא הוכחה. כל המידע הדרוש
- 24 לביצוע ההחזרים מצוי במחשבי המשיבה.
- 25 8. בשנת 1978 הוארך משך התקופה שבה יש לבצע את ההחזר מ-60 ל-90 ימים. ככל
- 26 שהמשיבה סברה שגם בתקופה זו אין די, היה עליה לפנות למחוקק ולבקש לתקן
- 27 את החוק. מכל מקום, משעה שהמחוקק אמר את דברו, חובה על הרשות לציית לו,
- 28 ובאם הרשות אינה עושה כן, חובה עליה לשלם פיצוי בשל הנזק הכספי שנגרם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 לנישום, שאחרת מה הועיל המחוקק בקביעת המועד המקסימלי לביצוע ההחזר,
2 ואיזה אינטרס קיים לרשות לשנות את התנהלותה?
- 3 9. העיכוב בתשלום ההחזר גורם נזקים לנישומים, שיכלו, למשל, להפקידו בחשבון
4 הבנק ולהימנע מתשלום ריבית חריגה או להשקיעו בעסק או לעשות בו כראות
5 עיניהם שהרי מדובר בכספים השייכים להם ונגזלו מהם. כשמדובר בגזל, אין די
6 בתשלום ריבית המיועדת לשמור על ערך הכסף. יש לשלם אף פיצוי בגין עצם הגזל.
- 7 10. מספר דינים מצביעים על כוונה מפורשת של המחוקק לקבוע ריבית חריגה וגבוהה
8 יותר, כאשר כסף מעוכב יותר על הנדרש ושלא כדין, כגון בחוק פסיקת ריבית
9 והצמדה או בחוק חוזה ביטוח. כך ראוי לנהוג גם במקרה דנן.
- 10 11. למבקש ולכלל חברי הקבוצה נגרם נזק ריבית, שהוא הפער בין ריבית הזכות
11 שמשלמת המשיבה לבין הריבית המשולמת לבנק של כלל הנישומים המצויים
12 ביתרת חובה שהם רובם של הנישומים. לצורך בקשה זו הועמדה הריבית הממוצעת
13 המשולמת בגין יתרת החובה על 7%, כך שהפער בינה לבין הריבית שמשלמת
14 המשיבה (4%) עומד על 3% ריבית לשנה. לחילופין, ניתן לקבוע פיצוי בדמות ריבית
15 פיגורים הקבועה בחוק פסיקת ריבית והצמדה, תשכ"א-1961 או קנס פיגורים
16 בהתאם לחוק המסים (קנס פיגורים), תשמ"א – 1980.
- 17 12. המחוקק לא קבע פיצוי בשל עיכוב בהעברת החזר המס, משום שהניח כי המשיבה
18 לא תפר את החוק באופן גורף, אדיר ממדים ולגבי עשרות אלפי אנשים. כבר נפסק
19 כי ניתן להחיל את הוראות חוק הריבית אם החוק הרלוונטי אינו מכיל הסדר מיוחד
20 שעניינו תשלום הפרשי הצמדה או "סעד אחר" מחמת פיגור בתשלום; בענייננו
21 ההוראה הקיימת בפקודה הינה רק לתקופת 90 הימים, ולאחריה אנו מצויים ב"חלל
22 חקיקתי" שיש למלאו.
- 23 13. אין לקבל טענת המשיבה באשר ל"שונות" בין חברי הקבוצה לעניין הנזק, מה גם
24 שההלכה היא שאין לדחות בקשה לאישור תובענה ייצוגית אך בשל קיומה של שונות
25 בין חברי הקבוצה, אלא אם כן ברור כי לא ניתן להתגבר על הקשיים שמעוררת
26 שונות זו באמצעות הכלים שמעמיד סעיף 20 לחוק תובענות ייצוגיות. בענייננו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 מדובר במאות מיליונים ובנזק נמשך. החוק מאפשר מגוון דרכים להתמודד עם
2 השונות הנטענת על דרך אומדנה או הוכחת נזק פרטנית.
- 3 14. אין לקבל טענת המשיבה לפיה בהתאם לפרט 11 לחוק ניתן לתבוע רק סעד שהוא
4 השבה. הפרט האמור קובע את העילה בגינה ניתן להגיש תביעה ייצוגית, אך הוא לא
5 מגביל את הסעד המבוקש או את הפיצוי עצמו בגין אותה עילה. כבר נפסק כי
6 הסמכות העניינית נקבעת על פי "מבחן הסעד" וכי הסעד הנתבע בהליך מסוים נקבע
7 על פי כתב הטענות הפותח את ההליך. כן נפסק כי ניתן לתבוע לפי פרט 11 לחוק
8 השבת סכומים גם כאשר אלה נגבו לכתחילה כדין, ובמועד מאוחר יותר התברר כי
9 יש חובה להשיבם.
- 10 15. תביעת השבה היא גם תביעת השבה במועד הראוי, ולא רק השבה ערטילאית אלא
11 השבה בהתאם למועד הקבוע בחוק. ואם ניתן להגיש תביעה על השבת הסכום
12 כשלעצמו, ניתן גם להגיש תביעה על פיצוי בגין הסכום שלא הושב במועד, קרי -
13 ריבית. אין הגבלה על השאלה איך תבוצע ההשבה, האם בלוויית ריבית או פיצוי
14 נוסף או בכל דרך אחרת, ולבית המשפט נתונה סמכות לפסוק ריבית והצמדה לפי
15 סעיפים 2 ו-3א לחוק פסיקת ריבית והצמדה, החל גם על המדינה. גם מסעיפים
16 5(ב)(2) ו-20(א) לחוק תובענות ייצוגיות עולה כי קיימת אפשרות לתבוע פיצויים כנגד
17 הרשות.
- 18 16. התובענה תואמת את מטרת חוק תובענות ייצוגיות, באשר מדובר בנישומים
19 החוששים מרשות המסים, ולפיכך לא יגישו תביעה פרטנית בשל הנזקים שנגרמו
20 להם. החוק קובע כי מטרתו היא "מתן סעד הולם לנפגעים מהפרת הדין". סעד הולם
21 בענייננו הוא פיצוי על האיחור בהשבה. המדובר בנזק לציבור נרחב. המשיבה מודה
22 כי מדובר בעשרות אלפי מקרים בשנה, ותביעה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת
23 לנהלה. התאמתה של תובענה זו לניהול כתובענה ייצוגית בולטת לאור קיום קבוצה
24 וודאית, כאשר העובדות, העילות המשפטיות והנזק משותפים.
- 25 17. בקבוצה המיוצגת יש לכלול הן תובעים שעילת התובענה נצמחה בתוך 24 חודשים
26 שקדמו למועד הגשת הבקשה, והן תובעים שעילת תביעתם הנטענת צמחה לאחר
27 מועד הגשת בקשת האישור. סעיף 21 לחוק מתייחס אך ורק למועד המוקדם
28 להגבלת הקבוצה (24 חודשים בתובענה נגד רשות) ואילו סעיף 10(א) קובע את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 המועד המאוחר, דהיינו שאין לכלול בקבוצה מי שעילת תביעתו נוצרה לאחר המועד
2 שבו אושרה התובענה. ההלכה שנקבעה בפסק דינו של בית המשפט העליון בסוגיה
3 זו אינה חלוטה, שכן הוחלט על קיום דיון נוסף בעניינה.
- 4 18. התנהלות המשיבה גורמת לבזבוז אדיר של כספי ציבור. הנזק לקופת המדינה הוא
5 2% מסכום ההחזרים דהיינו כ- 40,000,000 ש"ח בכל שנה. לפיכך גם אין לקבל
6 טענת המשיבה כי קיימים נישומים המרוויחים משיטתה, שכן גם בכך יש פסול;
7 המשיבה משלמת ריביות מכספי ציבור לציבור אחר שלא זכאי לכך. למדינה ניתנו
8 הגנות מסוימות בתביעות ייצוגיות, כדי לצמצם את הנזק לקופה הציבורית, אך
9 במקרה דנן, אי מתן סעד של השבה מיידית, דווקא יגרום נזק לקופה הציבורית.

10 תמצית טענות המשיבה

- 11 19. התובענה אינה נופלת בגדרי פרט 11 לתוספת השנייה לחוק שיש לפרשו בצמצום.
12 לפיכך דין הבקשה להימחק על הסף. יתר על כן, קיימת שונות מכרעת בין חברי
13 הקבוצה בעניין הנזק הנטען וזאת גם אילו היה מוכח נזק ואם היה ניתן לתבוע בגינו
14 פיצוי במסגרת זו.

- 15 20. אף לגופו של עניין, דין הבקשה להידחות. רשות המיסים פועלת וחותרת כל העת
16 לשיפור וייעול הטיפול בדוחות להחזרים ולביצוע החזר בפועל. בכל שנה מוגשים
17 למשיבה מעל למיליון דו"חות. במציאות שכזו, עמידה במועד הקבוע לכך בחוק לגבי
18 רבבות של נישומים אפשרית רק אם השבת החזרי המס תיעשה ללא מיצוי הבדיקה
19 ביחס לזכאותם לכך ותוך ויתור על מנגנוני הבקרה אשר יבטיחו תוצאות אמת.

- 20 21. מבדיקה שערכה המשיבה עולה כי מיום 1.1.17 ועד למועד הגשת התובענה דן הוגשו
21 למשיבה ושודרו כ- 2,000,000 דו"חות מתוכם 801,673 דו"חות היו דו"חות בהם
22 נדרש החזר. מתוכם ההחזר בוצע לאחר 90 ימים רק בכ-54,000 דו"חות המהווים
23 6.7% מכלל דו"חות אלה וכ-2.7% מכלל הדו"חות ששודרו. העיכוב שחל, מקורו
24 במגבלות כח אדם. בעוד שכמות הדו"חות גדלה בכ-50% בעשור האחרון, כמות
25 העובדים גדלה ב-4% בלבד.

- 26 22. ממוצע עיכוב ההחזר באותם 54,000 המקרים הוא 157 ימים, כלומר איחור של 67
27 ימים מעבר ל-90 יום. 26% מההחזרים שאינם מושבים במועד מוחזרים בעיכוב של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 פחות מחודש. 40% נוספים מוחזרים בעיכוב של עד חודשיים. גם למבקש הוחזר
2 המס בגין הדוחות השנתיים שהגיש.
- 3 23. הסעדים המבוקשים אינם מתאימים לתובענה ייצוגית כנגד הרשות. אין מדובר
4 בתביעה להשבה שהרי אין מחלוקת שיש להשיב את הכספים והם אף מושבים
5 בפועל. אין מקום להגשת תובענה ייצוגית הנוגעת למהירות ההשבה ו/או לחיובים
6 כנגד המדינה בשל אי עמידה במהירות ההשבה, קל וחומר כזו העותרת לפיצוי ו"צו
7 עשה" לשינוי אופן הפעולה של הרשות המנהלית או לשיפור נהלי הרשות. משאין
8 מחלוקת כי ההחזרים מושבים לנישומים, הרי שניסוח הסעד כסעד של "השבה"
9 עולה לכדי ניסוח מניפולטיבי ויש להעדיף את המבחן המהותי.
- 10 24. ההחזר מוחזר בתוספת ריבית והפרשי הצמדה מתום שנת המס נשוא הדו"ח, כך
11 שגם אם חל עיכוב מסוים בהחזר, הרי שבאופן מהותי לא נגרם לנישומים חסרון
12 כיס כלשהו. תביעת המבקש להוספת ריבית פיגורים או קנס להחזר המתעכב מעבר
13 ל-90 יום, היא עניין למחוקק. אין יסוד לטענת המבקש לפיה בכל הנוגע להחזר לאחר
14 90 יום קיים "חלל ראייתי".
- 15 25. חוק פסיקת ריבית והצמדה אינו חל משעה שקיים בפקודה הסדר אחר של תשלום
16 הפרשי הצמדה וריבית. חוק קנס פיגורים עניינו בעברייני מס שאינם משלמים את
17 המס במועד, ובוודאי שאין לראות במדינה כ"עבריינית".
- 18 26. ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 159א מלמדת כי בניגוד למצב הקודם המחוקק
19 לא התכוון להפריד בין תקופות החזר השונות בכל הנוגע לתוספת הפרשי הצמדה
20 והריבית. גם מסעיף 160א לפקודה הדרן ב"עיכוב החזר מס בהליך שומה" ניתן ללמוד
21 כי המחוקק אינו קובע לעיכוב מעל 90 יום הסדר שונה בנוגע לתשלום הצמדה
22 וריבית. כך גם בחקיקת המס האחרת לא נקבע פיצוי מיוחד מעבר להצמדה וריבית
23 בשיעור 4%. כאשר המחוקק רצה לקבוע שיעורי ריבית שונים ציין זאת במפורש.
- 24 27. התביעה אינה עומדת ביתר התנאים שנקבעו בחוק תובענות ייצוגיות. המבקש לא
25 הראה כי קיימת לו עילת תביעה אישית המעוררת שאלות מהותיות, עובדתיות או
26 משפטיות, המשותפות לכלל חברי הקבוצה בשמם הוא מבקש לתבוע, כי ישנה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 אפשרות סבירה שהתובענה תוכרע לטובת הקבוצה, כי מדובר בדרך היעילה
2 וההוגנת להכרעה במחלוקת וכי עניינה של הקבוצה ינוהל בדרך הולמת ובתום לב.
- 3 28. גם אילו ניתן היה לתבוע פיצוי במסגרת תובענה ייצוגית נגד המדינה, השאלות
4 העובדתיות אינן משותפות לכלל חברי הקבוצה ואין יעילות בבירור הנזק הנטען
5 במסגרת תובענה ייצוגית, שכן יהיה צורך לבדוק באשר לכל אחד ואחד מחברי
6 הקבוצה את זכאותו להחזר ואת הנזק שנגרם לו, אם נגרם, שכן יכול שיימצא
7 שהנישום יצא נשכר בשל שיעור הריבית לפי הפקודה.
- 8 29. אין יסוד להנחת המבקש לפיה מרבית הנישומים, ובכלל זאת תאגידים, מצויים
9 בריבית חובה, ואף אין כל יסוד לממוצע המשוער של ריבית בשיעור של 3% שהוא
10 מציע באופן סתמי. מיון הנישומים לפי נזק הריבית האמתי שנגרם להם, יסרביל את
11 ההליך השיפוטי. חוסר ההתאמה של המקרה להליך הייצוגי מודגש היטב בניסיונות
12 של המבקש לבסס, לכמת ולמצע באופן מאולץ את הנזק.
- 13 30. קבלת הבקשה לאישור התובענה תוביל לשחרור אוטומטי של דוחות טרם חלוף 90
14 הימים וזאת ללא כל בקרה בדיקה וזהירות כלשהי באשר לזכאות להחזר. משמע כי
15 ההליך יסב נזק לציבור בכללותו.
- 16 31. בכל מקרה, ובהתאם לפסיקה הקיימת, אין לכלול בקבוצה המיוצגת תובעים שעילת
17 תביעתם הנטענת צמחה לאחר מועד הגשת בקשת האישור.

דיון והכרעה

- 18
- 19 32. שומה על בית משפט, הדין בבקשה לאישור תובענה כייצוגית, לשוות לנגד עיניו שני
20 אינטרסים מנוגדים הכרוכים בהגשת בקשות מסוג זה: מחד, האינטרס של פיקוח
21 ואכיפת הדין ויצירת הרתעה מפני הפרתו (דנ"א 5712/01 ברזני נ' בזק, פ"ד נז(6)
22 385 וכן ת"צ (ת"א) נוה נ' קלאב הוטלס אינטרנשיונל (א.ק.ה.) בע"מ (19.10.2011)).
23 מאידך, מניעת שימוש לא ראוי בכלי רב העוצמה של התובענה הייצוגית אשר טמון
24 בו פוטנציאל לניצול לרעה (ע"א 2967/95 מגן וקשת בע"מ נ' טמפו תעשיות, פ"ד
25 נא(2) 312; רע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' טיומקין (13.2.2011) (להלן: "עניין
26 טיומקין"); בש"א (ת"א) 21177/04 גינדי טל נ' מגדל חברה לביטוח בע"מ
27 ((15.1.2009)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 33. דברים אלו נכונים ביתר שאת בתובענות ייצוגיות המוגשות כנגד רשות המס בשל
2 גביית מס שלא כדין. תובענות אלו מחייבות נקיטת גישה זהירה, גם בשלב בו עומדת
3 על הפרק הבקשה לאשר תובענה כייצוגית, וכפי שכבר ציינתי בת"צ (מחוזי מרכז)
4 15-01-54977 פומרנץ' נ' רשות המסים (14.4.2017) (להלן: "עניין פומרנץ"):
- 5 **"...אין להקל ראש בנטל ההוכחה הנדרש מהמבקש בשלב זה. הגם**
6 **שהבקשה לאישור תביעה כייצוגית היא אך "הפרוזדור שבאמצעותו ניתן**
7 **להיכנס לטרקלין" ואין להופכו לטרקלין עצמו ולברר בו את כל השאלות**
8 **שבירורן יפה במהלך בירור התביעה עצמה, ראוי לעבור פרוזדור זה בזהירות**
9 **מרובה ולדקדק בכל התנאים הדרושים מכוח חוק תובענות ייצוגיות."**
- 10 34. בת"צ (מחוזי מרכז) 15-05-1901 עג'מי נ' רשות המסים (5.7.2016) אף עמדתי על
11 השיקולים המנחים בנוגע לתובענות ייצוגיות אשר מוגשות כנגד רשות המיסים,
12 כדלקמן (פסקה 44 לפסק הדין):
- 13 **"לטובת הרשות עומדת חזקת תקינות, ולפיה ניתן להניח ככלל שמעשה**
14 **גביה של הרשות הציבורית נעשה כדין. בנוסף, ניהול הליך של תובענה**
15 **יייצוגית כנגד רשות עלול לפגוע פגיעה אנושה בתקציבה, וכתוצאה מכך**
16 **לפגוע בתפקודה. מנגד, לא נכון לאפשר לרשות חסינות מפני ניהול תובענה**
17 **יייצוגית כנגדה ובכך להכשיר התנהלות לא תקינה רק משום שאיננה גורמת**
18 **לאזרח נזק בהיקף כזה אשר יצדיק מבחינתו פתיחה בהליך משפטי."**
- 19 35. הוראות חוק תובענות ייצוגיות והתנאים שנקבעו בו מעמידים כלים לשם עריכת
20 האיזון הראוי בין האינטרסים האמורים.
- 21 סעיף 3 לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי **"לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה**
22 **כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו**
23 **תובענה ייצוגית"**; פרט 11 לתוספת השנייה לחוק קובע כי ניתן להגיש כנגד רשות
24 אך ורק תביעה **"להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה**
25 **אחר"**.
- 26 סעיף 4 לחוק תובענות ייצוגיות קובע מי רשאי להגיש בקשת אישור ובשם איזו
27 קבוצה. סעיף קטן (1), הרלבנטי לענייננו, קובע כי אדם שיש לו עילת תביעה לפי
28 התוספת השנייה לחוק או עילה מכוחו של חוק מפורש המקנה עילת תביעה בתובענה
29 ייצוגית, שיש בה שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל החברים
30 הנמנים עם קבוצת בני אדם – רשאי להגיש בקשת אישור בשם אותה קבוצה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 36. סעיף 8(א) לחוק תובענות ייצוגיות מתווה את התנאים לאישור תובענה כייצוגית,
2 וזו לשונה:

3 **בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא שהתקיימו כל**
4 **אלה:**

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

8 (2) תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת
9 בנסיבות הענין;

10 (3) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג
11 וינוהל בדרך הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער
12 על החלטה בענין זה;

13 (4) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג
14 וינוהל בתום לב."

15 37. שתי משוכות עומדות, אפוא, בדרכו של המבקש את אישורה של תובענה כייצוגית:

16 **האחת**, הוכחת קיומה של עילת תביעה אישית בידו מכוח התוספת השנייה לחוק
17 תובענות ייצוגיות או מכוח הוראת חוק מפורשת;

18 **השנייה**, עמידה בכל תנאי סעיף 8(א) לחוק, ובראש וראשונה – הוכחת קיומה של
19 שאלה עובדתית או משפטית מהותית המשותפת לקבוצה מסוימת, והוכחת אפשרות
20 סבירה להכרעה בתובענה לטובת חברי הקבוצה.

21 (ראו: רע"א 2128/09 הפניקס נ' עמוסי (5.7.2012); ת"א 2170/01 עובדיה נ' סלקום
22 ישראל בע"מ (8.2.2004)).

23 38. אקדים, אפוא, ואבהיר כי לא מצאתי שקיימת למבקש עילת תביעה אישית, או כי
24 קיימת אפשרות סבירה לכך שתובענה זו תוכרע לטובת הקבוצה. זאת ועוד, מצאתי
25 כי ניהול תובענה ייצוגית ממילא אינה הדרך היעילה להכרעה בעניין העולה בבקשה,
26 כך שגם אם הייתי סבור כי יש בידי המבקש עילת תביעה, וגם אם הייתי סבור כי
27 קיימת אפשרות סבירה להכרעה לטובת הקבוצה, לא היה מקום לאשר את התובענה
28 כייצוגית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 39. סעיף 159א לפקודה, שכותרתו החזר מס יתר בעקבות הדו"ח, קובע כדלקמן:
- 2 **159א. (א) בסעיף זה, "הפרשי הצמדה וריבית" - תוספת לסכום**
3 **שמדובר בו, השווה לסכום האמור כשהוא מוכפל בשיעור עליית**
4 **מדד המחירים לצרכן בתקופה הנדונה, בתוספת ריבית בשיעור של**
5 **4% לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו הפרשי הצמדה**
6 **כאמור, או בשיעור אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים**
7 **של הכנסת.**
- 8 **(ב) שילם אדם מס לשנת מס פלונית, בין דרך ניכוי ובין בדרך**
9 **אחרת, יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף**
10 **131, והדו"ח היה מבוסס על פנקסי חשבונות, או על מסמכים**
11 **נאותים - אם אינו חייב בניהול פנקסי חשבונות, תוחזר לו היתרה**
12 **תוך 90 יום מיום שהגיש את הדו"ח, או ביום 31 ביולי בשנת המס**
13 **שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, לפי המאוחר, זולת אם**
14 **בשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה לו שומה נמצאו פנקסי**
15 **החשבונות שלו בלתי קבילים, והוא לא הוכיח, להנחת דעתו של**
16 **פקיד השומה, שהעילה לאי קבילות הפנקסים לא היתה קיימת**
17 **בשנת המס שלגביה נדרש ההחזר.**
- 18 **(ב1) היה אדם חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף 131 או לפי סעיף**
19 **135, קודם למועד החזר יתרת המס לפי סעיף קטן (ב) (להלן - מועד**
20 **החזר המס), ולא הגישו עד למועד החזר המס, רשאי המנהל לעכב**
21 **את החזר לתקופה שלא תעלה על 90 ימים מיום שיוגשו הדו"חות**
22 **האמורים.**
- 23 **(ג) החזר לגבי יתרה בתקופה שמתום שנת המס או מיום**
24 **התשלום, לפי המאוחר ועד ליום החזר, ייעשה בתוספת הפרשי**
25 **הצמדה וריבית; לגבי מי שיש לו תקופת שומה מיוחדת, יבוא לענין**
26 **זה תום תקופת השומה המיוחדת במקום תום שנת המס.**
- 27 **(ד) הוחזרו לנישום סכומים על פי סעיף זה והתברר שלא**
28 **הגיעו לו, יראו אותם, למעט הפרשי הצמדה וריבית, כחוב מס**
29 **המגיע מהנישום מתום שנת המס שאליה מתייחס הדו"ח שעל פיו**
30 **הוחזרו.**
- 31 40. לטענת המבקש רשות המיסים אינה משיבה את החזרי המס במועד הקבוע בחוק.
32 בקשתו היא, לפיכך, כי יינתן **סעד הצהרתי** לפיו על הרשות להשיב את המס במועד,
33 ללא כל עיכוב וללא כל תנאי. בנוסף הוא מבקש כי יינתן **סעד כספי נזיקי** בדמות
34 פיצוי בגין הנזק הנובע מהעיכוב שלא כדין בהחזר המס, שהוא כהפרש הריבית על
35 יתרת החובה, והריבית המשולמת לפי הפקודה. אלא שאיני סבור כי בקשה זו נופלת
36 בגדרי פרט 11 לתוספת השנייה לחוק, ובכל מקרה, אף לגופו של עניין איני סבור כי
37 יש מקום לקבלה. אזכיר כי לא בכדי מצומצמת מאוד העילה בגינה ניתן להגיש



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 תובענה ייצוגית כנגד הרשות. כאמור, תובענה ייצוגית היא כלי רב עוצמה שיש
2 להפעילו בזירות, תוך איזון מושכל ומוקפד בין האינטרסים השונים.

3 41. בעניין טיומקין תיארה כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) את השיקולים המיוחדים
4 שיש להביאם בחשבון בעת בחינת בקשה לתובענה ייצוגית כנגד הרשות:

5 "ההוראות המיוחדות בחוק תובענות ייצוגיות, אותן פירטנו לעיל
6 לגבי הגשת תובענה ייצוגית נגד רשות, הן פרי של פשרה בין עמדתם
7 של חלק מחברי ועדת חוקה חוק ומשפט שצידדו בהחלה אחידה של
8 הוראות החוק על כל הנתבעים בתביעה ייצוגית, לרבות הרשות ובין
9 עמדת נציגי משרד המשפטים שצידדו בהבחנות נוספות אשר יבדילו
10 תביעות ייצוגיות נגד הרשות מתביעות ייצוגיות נגד נתבעים אחרים
11 (ראו אלון קלמנט "קווים מנחים לפרשנות חוק תובענות ייצוגיות,
12 התשס"ו-2006" הפרקליט מט 131, 132 (תשס"ז); סטיבן
13 גולדשטיין "הערות על חוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006 עלי
14 משפט ו 7, 9-13 (תשס"ז)). העמדות השונות בעניין זה קיבלו ביטוי
15 בדיוני ועדת חוקה, חוק ומשפט, במליאת הכנסת ובנוסחים השונים
16 של הצעת החוק, והן משקפות את מכלול האינטרסים הציבוריים
17 הפועלים בזירה ככל שבתובענה ייצוגית נגד רשות עסקינן וכן את
18 העובדה כי מדובר באינטרסים המושכים במידה לא מבוטלת
19 לכיוונים מנוגדים."

20 42. אשר לבקשת המבקש למתן סעד הצהרתי, הרי שלא רק שאין סעד זה נופל בגדר
21 פרט 11 לתוספת השנייה לחוק (ראו ת"צ (מנהלי מרכז) 8170-12-10 דהרי ואח' נ'
22 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה זמורה (23.4.2012), אלא שאין למעשה כל מחלוקת
23 בין הצדדים כי על המשיבה להשיב את הכספים. יתר על כן, אין מחלוקת כי בהתאם
24 לפקודה על המשיבה להשיב את הכספים במועד הקבוע בפקודה, דהיינו בתוך 90
25 יום. בנסיבות אלה, איני רואה כל רבותא במתן הסעד המבוקש, ואיני סבור כי
26 תובענה ייצוגית נועדה למצבים שבהם קיימת לנישום טרוניה באשר לדרך ההשבה
27 או מהירות ההשבה. זאת ועוד, ככל שהסעד ההצהרתי המבוקש הוא כי אורה
28 למשיבה להחזיר את המס בתוך 90 יום לכל הנישומים, ללא יוצא מן הכלל, ללא כל
29 תנאי ובלא כל בדיקה, דהיינו כי המס יושב באופן "אוטומטי", דומה כי במקרה דנן
30 מתקיים האמור בסעיף 8(ב)(1) לחוק הקובע כדלקמן:

31 "הוגשה בקשה לאישור נגד המדינה, רשות מרשויותיה, רשות
32 מקומית או תאגיד שהוקם על פי דין ושוכנע בית המשפט כי עצם
33 ניהול ההליך כתובענה ייצוגית צפוי לגרום נזק חמור לציבור הנזקק
34 לשירותיו של הנתבע או לציבור בכללותו לעומת התועלת הצפויה
35 מניהולו בדרך זו לחברי הקבוצה ולציבור, ולא ניתן למנוע את הנזק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 בדרך של אישור בשינויים כאמור בסעיף 13, רשאי בית המשפט
2 להתחשב בכך בבואו להחליט אם לאשר תובענה ייצוגית";

3 בדומה נקבע בסעיף 20(ד)(1) לחוק ולפיו:

4 "הכריע בית המשפט לטובת הקבוצה, כולה או חלקה, בתובענה
5 ייצוגית, כולה או חלקה, שהוגשה נגד המדינה, רשות מרשויותיה,
6 רשות מקומית או תאגיד שהוקם על פי דין, רשאי הוא, בבואו
7 להחליט בדבר שיעור הפיצויים ואופן תשלום הפיצויים, להתחשב
8 גם בנזק העלול להיגרם, בשל תשלום הפיצוי, שיעורו או אופן
9 תשלומו, לנתבע, לציבור הנזקק לשירותי הנתבע או לציבור בכללותו
10 לעומת התועלת הצפויה מכך לחברי הקבוצה או לציבור".

11 43. קבלת הבקשה לאישור התובענה בדרך של מתן סעד הצהרתי כאמור תוביל לתוצאה
12 לפיה החזר המס יבוצע, אל נכון, גם בנסיבות שבהן לא עלה בידי הרשות לבדוק את
13 הדו"ח, ואת זכאותו האמיתית של הנישום להחזר המס. אכן, ראוי כי הרשות תמלא
14 את הוראות הדין, ואין להצדיק חריגה הימננו, אך עניינינו אינו הליך רגיל של
15 תובענה, אלא הליך של תובענה ייצוגית, ולפיכך שומה על בית המשפט לבחון גם
16 היבטים רחבים יותר, לרבות בחינת התועלת הצפויה מניהול ההליך לעומת הנזק
17 לציבור בכללותו.

18 סבורני, אפוא, כי קבלת הבקשה לאישור התובענה כייצוגית, תגרום נזק לציבור
19 לעומת התועלת הצפויה לחברי הקבוצה. זאת במיוחד בהתחשב בכך כי הרשות אינה
20 מתכחשת לחובתה להחזיר את המס במועד, בכך שהיקף החזרי המס המתעכבים
21 מעבר למועד הנקוב בפקודה, הוא בשיעור קטן יחסית, ובכך שהעיכוב אינו לתקופה
22 ארוכה במיוחד (כעולה מהנתונים שהציגה המשיבה, עיכוב החזר המס מעבר
23 לתקופה של 90 יום נוגע ל-6.7% מכלל הדו"חות בהן נדרש החזר מס, כאשר העיכוב
24 הממוצע הוא של כחודשיים ימים). כמו כן לא ניתן להתעלם מהעובדה, שלא נסתרה,
25 כי הרשות עושה מאמצים לצמצם את העיכובים, ובכל מקרה – הכספים מוחזרים
26 בתוספת הפרשי הצמדה וריבית.

27 דומני כי על כך ניתן לומר ש"אין הצר שווה בנזק המלך"; משמע כי קבלת הבקשה
28 לפיה המשיבה תבצע את החזר המס בתוך 90 יום, ויהי מה, תגרום יותר נזק
29 מתועלת.

30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 44. כאמור, אכן יש לצפות כי המשיבה תעשה ככל שלאל ידה על מנת לקיים את הוראות
2 הפקודה, ככתבן וכלשונו. השבת המס ששולם ביתר, ובכלל זאת השבתו במועד
3 שנקבע לכך בדין, היא ללא ספק עניין בעל חשיבות, וזאת, בין היתר, לאור עקרון
4 החוקיות וחובת ההגינות המוגברת החלה על הרשות המנהלית (ראו דנ"א 7398/09
5 עיריית ירושלים נ. שירותי בריאות כללית (14.4.2015); ע"א 10011/07 פור חברה
6 לניהול השקעות נ' פקיד שומה אשקלון (13.5.2010)).
- 7 45. מהנתונים שהובאו על ידי המשיבה ניכר כי ברוב רובם של המקרים המס מוחזר
8 בתוך 90 יום, ואילו העיכוב הנוסף נוגע לאחוזים בודדים של מקרים. זאת ועוד,
9 המשיבה מציינת כי היא פועלת לצמצום נוסף של המקרים בהם נגרם עיכוב וזאת
10 באמצעות הוצאת הנחיות מתאימות, עדכון סכומי החזר המשתחררים באופן
11 אוטומטי, שיפור הליכי הניהול, הפיקוח והבקרה, ובאמצעות פיתוח המערכת
12 הממוחשבת להגשת הדו"חות. זאת נעשה מתוך שאיפה כי כל ההחזרי המס יבוצעו
13 בתוך התקופה הנקובה. בנסיבות אלה, וכאמור, איני סבור כי קיימת הצדקה לאשר
14 את הבקשה ולהורות למשיבה להחזיר את המס אף ללא בדיקה.
- 15 46. אשר לבקשתו הנוספת של המבקש שעניינה סעד של **פיצוי נזיקי**, ולפיה יקבע כי על
16 המשיבה לפצות את אלה שלא קיבלו את החזר המס במועד הקבוע בפקודה, הרי
17 שגם סעד זה אינו נופל בגדרי פרט 11 לתוספת השנייה לחוק. איני סבור כי במסגרת
18 זו ניתן להורות למדינה לשלם פיצוי בשל אי עמידתה בחובת ההשבה, בהתבסס על
19 הנזק המשוער שנגרם לחברי הקבוצה בשל העיכוב בהשבה. בוודאי אין מקום
20 להגשת תביעה מהסוג האמור בנסיבות שבהן כבר קיים בדין הסדר למתן "פיצוי"
21 בשל העיכוב, למצער, פיצוי המיועד להחזיר את המצב לקדמותו, בדמות הפרשי
22 הצמדה וריבית. העובדה כי הסדר זה קיים גם כאשר ההשבה נעשית במועדה, דהיינו
23 כי להחזר המס מתווספים הפרשי הצמדה וריבית גם מקום שבו החזר מתבצע
24 בתוך 90 יום, אין בה, כשלעצמה, כדי להצדיק מתן פיצוי נוסף, בבחינת סנקציה
25 בעלת אופי עונשי או הרתעתי במהותו, בגין החזר מס המתבצע לאחר 90 יום ובניגוד
26 להוראת הדין.
- 27 47. בכל מקרה, והוא העיקר, אין בכך כדי להצדיק מתן פיצוי במסגרת הליך של תובענה
28 ייצוגית כנגד המדינה, הליך המכוון למצב שבו הרשות נמנעת מלהשיב סכומי מס
29 שגבתה שלא כדין באופן המביא להתעשרות שלא כדין של קופתה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 אכן, וכפי שעולה מבר"מ 9100/15 עיריית פתח תקווה נ' עזרא מרדכי (28.6.2018)
2 (להלן: "עניין עיריית פתח תקווה"), ניתן בנסיבות המתאימות להרחיב את עילות
3 התביעה למקרים שבהם הרשות אמנם גבתה את המס כדין, אך מעכבת בידה סכומי
4 מס בניגוד להוראת הדין, ואולם, גם אם ניתן היה לתבוע פיצוי בשל עיכוב זה, וגם
5 אם היה ניתן לתבוע פיצוי שהוא מעבר לזה הקבוע באופן מפורש בדין, הרי שראוי
6 לייחד אפשרות זו אך ורק לנסיבות מיוחדות שבהן העיכוב נובע מטעמים בלתי
7 ראויים, או שהוא לפרקי זמן ממושכים ובלתי סבירים, או שבדק פסול מובהק אחר
8 בהתנהלותה של הרשות בקשר לכך. אין זה המקרה שלפנינו, ובאותו הקשר אף
9 מקובלת עליי טענת המשיבה לפיה פסק הדין בעניין עיריית פתח תקווה אינו תומך
10 בעמדת המבקש.

11 48. בעניין עיריית פתח תקווה, העירייה כלל לא יידעה את התובעים בדבר קיומה של
12 יתרת זכות; היא לא נקטה בפעולות כלשהן להשבת יתרת הזכות משך שנים רבות;
13 היא חייבה את התובעים בריבית פיגורים בשל חובותיהם השוטפים בלא שקיזזה
14 כנגדם את יתרות הזכות. בנסיבות אלה ניכר כי אכן לא היה מקום לקבל את טענת
15 העירייה לפיה התובענה אינה נופלת בגדרי פרט 11 מפני שהמסים נגבו כדין,
16 והמחלוקת רק נוגעת לדרך ההשבה. עיכוב כספי מסים באופן זה, ועל רקע התנהלות
17 מעין זו, אינו נוגע אך ורק לשאלת דרכי ההשבה או מהירות ההשבה. עיכוב זה נוגע
18 ללב ליבה של סוגיית ההשבה גופה.

19 לעומת זאת, במקרה שלפנינו אין חולק כי המשיבה מחזירה את המס ששולם ביתר,
20 ברוב רובם של המקרים בתוך פרק זמן של 90 יום כדרישת הפקודה, ורק בחלק קטן
21 מהמקרים, כדי אחוזים בודדים, המס מוחזר באיחור של כחודשיים ימים בממוצע.
22 המשיבה הצהירה כי קיימים אצלה נהלים פנימיים הקובעים שיש לתת עדיפות
23 בטיפול לדו"חות שיש במסגרתם בקשה להחזר מס. המשיבה ציינה כי הסיבה
24 לעיכוב בהחזרי המס נעוצה במחסור חמור בכוח אדם, אך הצהירה כי היא חותרת
25 להגיע למצב שבו כל החזרי המס יבוצעו במועד וזאת תוך שדרוג מערכות המחשב
26 שלה. בכל מקרה, המס מוחזר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית.

27 איני סבור כי בנסיבות אלה, כאשר ברי שהמדינה אינה מעשירה את קופתה, ואף
28 פועלת לתיקון המצב כך שכל החזרי המס יבוצעו במועד, יש מקום לאשר תובענה
29 ייצוגית הנוגעת לדרכי ההשבה או למהירות ההשבה, ובתוך כך לקבוע כי יש לשלם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 פיצוי, בדמות ריבית פיגורים או קנס, נוסף על תשלום הפרשי הצמדה וריבית, למי
2 שעוכב החזר המס שלו מעבר למועד הקבוע בדיון.
- 3 49. ההיסטוריה החקיקתית של סעיף 159א מלמדת על כך שסוגיה זו הנוגעת למועד
4 ההחזר, והפיצוי שיש לשלם בשל העיכוב בתשלום ההחזר, עמדה כל העת לנגד עיני
5 המחוקק. במסגרת תיקון 22 לפקודה בשנת 1975 נקבע מועד להחזר של 60 ימים.
6 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס 22), תשל"ה 1975, ס"ח 774, ע' 187, מיום
7 20.7.1975). בתיקון 32 לפקודה הוארך המועד ל-90 ימים (חוק לתיקון פקודת מס
8 הכנסה (מס 32), תשל"ח 1978, ס"ח 910, ע' 226, מיום 22.8.1978). בדברי ההסבר
9 להצעת החוק (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 29, תוקן בתיקון
10 32), 1337, 160, עמ' 177 מיום 22.3.1978) נאמר כי **"התקופה של 60 יום להחזר
11 יתרת מס לנישום נמצאה קצרה מדי. ברוב המקרים אין מנגנון המסים יכול לעמוד
12 בכך ומשום כך מוצע להאריכה."**
- 13 כמו כן, במסגרת תיקון 22 הנ"ל הבחין המחוקק בין שתי תקופות שונות לעניין
14 תשלום התוספת על סכום קרן ההחזר. בס"ק (ג) נקבע כי **"ההחזר לגבי יתרה
15 בתקופה שמתום שנת המס או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד תום שישה
16 חודשים מהמועדים האמורים, או עד תום החודש שבו הגיש הנישום את הדו"ח,
17 לפי המאוחר, יעשה בתוספת ריבית של 15% לשנה";** ואילו בס"ק (ד) נקבע כי
18 **"ההחזר לגבי היתרה בתקופה המתחילה בתום התקופה לתשלום ריבית כאמור
19 בסעיף קטן (ג) ועד ליום ההחזר, ייעשה בתוספת הצמדה וריבית..."** בהמשך לכך,
20 במסגרת תיקון 59 (ס"ח 1107, עמ' 59), מיום 23.2.1984 שונה סעיף קטן (ג) ונקבע
21 כי במקום: **"ועד תום שישה חודשים מהמועדים האמורים, או עד תום החודש שבו
22 הגיש הנישום את הדו"ח, לפי המאוחר, יעשה בתוספת ריבית של 120% לשנה",**
23 **יבוא "ועד ליום ההחזר, יעשה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית."** בתיקון 71 (ס"ח
24 1197 עמ' 270) תוקן ס"ק (א) ובו נקבע לעניין **"הפרשי הצמדה וריבית"** כי השיעור
25 יעמוד על 12% ולא עוד שני שיעורים שונים.
- 26 50. מן האמור עולה כי המחוקק היה ער לקושי העומד בפני רשויות המס בטיפול
27 בהחזרי המס, ובד בבד לצורך לתת לנישום פיצוי בשל העיכוב בהעברת החזר המס.
28 יתר על כן, אם בתחילה סבר המחוקק כי גובה הפיצוי (ריבית או הפרשי הצמדה
29 וריבית) תלוי בתקופת העיכוב, הרי שבסופו של דבר מצא כי תהא תקופת העיכוב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 אשר תהא – יש לפצות את הנישום בדרך של תוספת הפרשי הצמדה וריבית עד ליום
2 ההחזר. בנסיבות אלה סבורני כי קשה להתייחס למצב שבו מעוכב ההחזר לתקופה
3 העולה על 90 ימים, כסוג של "חלל ראייתי" המצדיק להעניק ריבית נוספת בדרך של
4 חקיקה שיפוטית. **סבורני כי עניין זה מסור כל כולו למחוקק**; ככל שיסבור שאין די
5 בתשלום הפרשי הצמדה וריבית, אם משום שראוי לפצות את הנישום פיצוי נוסף
6 בשל "נוק ריבית" כזה או אחר, ואם על מנת להמריץ עוד יותר את רשות המסים
7 לסיים את הטיפול בכל הדו"חות בהם נדרש החזר בתוך 90 יום – חזקה כי יתקן את
8 הוראות הדין. כך או כך, איני סבור כי הליך התובענה הייצוגית היא הדרך
9 המתאימה לעניין זה.

10 51. יש לציין כי גם בהוראות מס אחרות לא נקבע פיצוי מיוחד מעבר להצמדה וריבית
11 בשיעור 4% וזאת עד ליום ההחזר. (ראו סעיף 103א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח
12 ורכישה), התשכ"ג – 1963; סעיף 105 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975). יתר על
13 כן, מקום בו סבר המחוקק כי ראוי לקבוע שיעורי ריבית שונים, ציין זאת במפורש.
14 כך נקבע בסעיף 362(א)(2) לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב] תשנ"ה – 1995
15 שעניינו החזר בשל תשלומי יתר, כי התשלום יתבצע בתוך 12 חודשים מיום מסירת
16 המידע כאשר סכום ההחזר צמוד למדד. אולם במקרה בו התעכב ההחזר מעבר
17 למועד הנ"ל, אזי ישלם הביטוח הלאומי ריבית בשיעור של 1% לשנה, החל מהחודש
18 ה – 13 ועד לביצוע ההחזר בפועל (בצירוף תוספת הצמדה למדד).

19 52. המבקש מנסה לצייר את תביעתו כתביעה ב"עילת השבה", אך איני סבור כי כך נכון
20 לתארה. מהותה של התובענה אינה השבת המס, שהרי המשיבה אינה חולקת על
21 חובתה להשיב את המס, והמבקש עצמו כבר קיבל את המס ששילם ביתר, וממילא
22 גם נשמטת טענתו לפיה קיימת לו עילת תביעה אישית. מהותה של התובענה היא
23 דרישה לקבלת פיצוי בשל העיכוב בהשבה. מטעם זה אף מציין המבקש כי אין טעם
24 בתביעה פרטנית להשבת החזר המס, שהרי ברור כי עד שזו תתברר המס כבר יושב,
25 כך שתיוותר רק שאלת הפיצוי.

26 לא מצאתי יסוד לניסיונו של המבקש לערוך הפרדה בין "העילה" לבין "הסעד" ככל
27 שהדברים נוגעים לפרט 11 לתוספת השנייה לחוק. העילה הנזכרת בפרט 11 היא
28 גביית מס שלא כדין, ואילו הסעד הרלוונטי לעילה זו הוא סעד של השבת אותו סכום
29 שנגבה שלא כדין (לרבות מס שנגבה כדין אך נותר בידי הרשות שלא כדין). אין זאת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 אלא כי התובענה דן, גם אם תתואר כתביעה להשבה, **מרכזה ועיקרה הוא פיצוי**
2 **נזיקי**, שאינו נכלל בגדר פרט 11 לתוספת השנייה.

3 53. אין בידי לקבל טענת המבקש לפיה סעיף 5(ב)(2) לחוק מלמד כי ניתן להגיש תביעה
4 לפיצויים כנגד המדינה בגין גביית מס שלא כדין. הסעיף קובע כי: **"בקשה לאישור**
5 **נגד רשות שעילתה החלטה של הרשות ושהסעד המבוקש בה הוא פיצויים או**
6 **השבה, לרבות השבת סכומים שגבתה הרשות כמס, אגרה או תשלום חובה אחר,**
7 **תוגש לבית המשפט לעניינים מנהליים...".** באותה מידה אין בידי לקבל טענתו
8 בעניין זה הנסמכת על סעיף 20(א) לחוק, הקובע כי לבית המשפט סמכות להורות
9 **"על תשלום פיצוי כספי או על מתן סעד אחר".**

10 אין בהוראות אלו כדי לגבור על האמור בפרט 11 לתוספת השנייה לפיו ניתן לתבוע
11 כנגד הרשות אך ורק סעד של השבה. סעיף 5(ב)(2) הנ"ל עניינו בשאלת **הסמכות**
12 **העניינית** להגשת התובענה (ראו עעמ 7752/12 **ישראל אסל נ' מינהל מקרקעי**
13 **ישראל** (2.11.2014) (להלן: **"עניין אסל"**) ובוודאי שאין בו כדי להקים עילה חדשה
14 להגשת תובענה ייצוגית שאינה נזכרת בפרט 11. הוא הדין בסעיף 20(א) לחוק שאינו
15 מקים עילה כאמור. יש לזכור בהקשר זה כי תובענה ייצוגית נגד הרשות יכול שתהא
16 גם בכובעה "הפרטי" כגון כעוסק או כמעביד, ואזי יהא ניתן לתבוע אף פיצוי. מכאן
17 ועד למסקנה לפיה גם בתובענה נגד הרשות, **בכובעה הציבורי**, שעניינה גבית מס שלא
18 כדין, ניתן לתבוע פיצוי ולא רק השבה, המרחק עוד רב.

19 54. על ההבחנה בין תובענה ייצוגית נגד רשות בהתאם לפרט 11 (שהיא תביעה להשבה
20 בלבד) ועל תובענה ייצוגית נגד רשות בהתאם לפרט אחר (שיכול שתהא גם תביעה
21 לפיצוי) עמד בית המשפט העליון בעע"מ 7741/15 רו"ח **עופר מנירב נ' רשות**
22 **המיסים** (22.10.2017) (להלן: **"עניין מנירב"**):

23 **"פרט 11 לתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי ניתן**
24 **להגיש תובענה ייצוגית נגד רשות 'להשבת סכומים שגבתה שלא**
25 **כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר'. זוהי איפוא האפשרות**
26 **היחידה שבמסגרתה ניתן להגיש תובענה ייצוגית כנגד 'רשות'**
27 **בכובעה ככזאת (זאת להבדיל ממצבים בהם פועלת המדינה**
28 **בכובעים אחרים, כגון "עוסקת" או "מעסיקה".....".**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 מכל מקום, ההלכה לפיה ניתן להגיש כנגד רשות, בכובעה הציבורי, אך ורק תביעה
2 להשבה ולא כל סעד אחר, כדוגמת פיצויים, היא הלכה מושרשת וידועה (ראו גם
3 עניין עיריית פתח תקווה, סעיף 15; עניין טיומקין, סעיף 27).

4 55. לא מצאתי כי יש בפסק הדין בעע"מ 2748/15 מי אביבים בע"מ נ' עדי ליבוביץ
5 (1.9.19) (להלן: "עניין מי אביבים"), אליו הפנה המבקש, כדי לתמוך בעמדתו לפיה
6 ניתן לפסוק פיצויים כנגד הרשות. היפוכו של דבר הוא הנכון. לא רק שפסק הדין
7 חוזר ושונה כי ניתן לתבוע אך ורק תביעת השבה כנגד הרשות בשל גביית המס שלא
8 כדן, אלא שעולה ממנו כי המילים "פיצוי כספי" שבסעיף 20 לחוק אינן מכוונות
9 לתביעה כנגד הרשות, שעילתה האפשרית היא השבה בלבד. מכאן גם נולדה טענת
10 העירייה לפיה לא ניתן לפסוק סעד לטובת הציבור מקום שבו לא ניתן לאתר את
11 חברי הקבוצה או חלקם, שכן ניתן לעשות כן רק מקום שבו קיימת תביעה ל"פיצוי
12 כספי". טענה זו אכן נדחתה על ידי בית המשפט, באומרו:

13 "אם כן, סעיף 20(ג)(1) מסמיך את בית המשפט לפסוק, במקרים
14 המתאימים, סעד לטובת הציבור. אלא שלטענת העירייה, סמכות זו
15 מוגבלת למקרים שבהם בית המשפט פסק סעד של פיצוי כספי
16 (כלשונו של סעיף 20(ג)(1) רישא). לכן, בהינתן שהתביעות הייצוגיות
17 במקרה דנן אינן תביעות לפיצוי כספי אלא תביעות השבה מכוח פרט
18 11 לתוספת, בית המשפט כלל לא היה מוסמך לפסוק סעד לטובת
19 הציבור. אין לכחד כי מבחינה לשונית צרה, טענת העירייה אינה
20 לחלוטין נטולת אחיזה. אכן, "פיצוי" ו"השבה" אינם מושגים
21 זהים.... הבחנה זו לא פסחה על דיני תובענות ייצוגיות, ואפנה לדברי
22 המשנה לנשיאה רובינשטיין בעע"מ 2978/13 מי הגליל – תאגיד
23 המים והביוב האזורי בע"מ נ' יונס, [פורסם בנבו] פס' כ"ט
24 (23.7.2015), מהם עולה כי פרט 11 לתוספת מתייחס לתביעות
25 השבה, ואין הוא כולל תביעות לפיצויים. דומה כי על כך אין חולק,
26 ואף היועמ"ש הסכים כי בגדרו של פרט 11 לא ניתן להגיש תביעה
27 לפיצויים אלא תביעת השבה בלבד. עם זאת, אין לקבל את הטענה כי
28 בכך ביקש המחוקק לשלול מבית המשפט את הסמכות לפסוק סעד
29 לטובת הציבור מקום בו מדובר בתביעת השבה נגד רשות. טענה זו
30 אינה עולה בקנה אחד עם הגיונו ותכליתו של חוק תובענות ייצוגיות,
31 ואף לא עם ההיסטוריה החקיקתית של הסעיף.... לדידי, קשה
32 להלום כי במצבים שבהם עירייה גבתה סכומים שלא כדן, אך
33 הסכומים לא הושבו במלואם לחברי הקבוצה בשל קשיים מעשיים
34 לעשות כן, היתרה תישאר בקופת העירייה. תוצאה שכזו תפגע
35 בתמריץ של העירייה לפעול להשבת כל הסכומים, והיא עשויה
36 להמריץ אותה להקשות על חברי הקבוצה ולקבוע מנגנון השבה
37 מסורבל שבעטיו יפחת מספר הפונים..."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 56. אין צורך לומר כי המקרה שלפנינו אינו דומה למקרה שנדון בעניין **מי אביבים**.
2 ההיגיון שעמד ביסוד פסק הדין, דהיינו למנוע מצב שבו כספים יישארו בידי הרשות
3 ויעשירו את קופתה, אינו רלוונטי לעניינינו, מה גם שאין כל טענה שלא ניתן לאתר
4 את חברי הקבוצה או שראוי שכי נסיבות אלה יינתן סעד לטובת הציבור ובכלל זאת
5 להפקידו בקרן הייעודית שהוקמה לפי סעיף 27 לחוק.
- 6 57. אף לא מצאתי ממש בטענת המבקש המסתמך על האמור בע"א 4291/17 **אלפריח**
7 **נגד עיריית חיפה** (6.3.2019) בהתייחס למקרים החריגים שבהם ניתן לתקוף **תקיפה**
8 **עקיפה** את החלטת הרשות. המבקש טוען כי גם המקרה שלפנינו הוא מקרה חריג
9 וקיצוני המצדיק חריגה מ"כללי הסמכות". אך לא רק שאין הנדון דומה לראיה,
10 אלא שאיני סבור כי מדובר במקרה חריג, בוודאי בהתחשב בהיקף התופעה ובעובדה
11 כי מתווספים להחזרי המס המעוכבים הפרשי הצמדה וריבית כפי שתואר לעיל. מכל
12 מקום, ככל שהמבקש סבור כי התנהלות הרשות באשר להחזרי המס אינה תקינה,
13 קיים בפניו סעד אחר והוא תקיפת הרשות בהליך מנהלי הקבוע לכך בדין, במסגרתו
14 יוכל לעתור לסעדים נוספים.
- 15 58. די באמור לעיל על מנת להגיע למסקנה כי דין הבקשה לאישור להידחות. בסופו של
16 יום, לא רק שאין למבקש עילה אישית, אלא שלא ניתן לומר כי קיים סיכוי סביר כי
17 ההכרעה בתובענה תהא לטובת הקבוצה בשמה הוא תובע.
- 18 עם זאת, ולמעלה מן הצורך, אציין כי ממילא לא מצאתי שהתובענה דן עומדת ביתר
19 התנאים הקבועים בחוק תובענות ייצוגיות. בראש ובראשונה איני סבור כי ניתן
20 לומר שהשאלות העובדתיות הרלוונטיות להליך זה, משותפות לכלל חברי הקבוצה
21 ולפיכך כי נכון ויעיל לבררן במסגרת תובענה ייצוגית.
- 22 המבקש טוען כי נגרם לו "נזק ריבית" בשל הריבית ששילם על יתרות החובה שלו,
23 כך שאילו היה מוחזר המס במועד החוקי, יכול היה לחסוך תשלומי ריבית. המבקש
24 מציין כי הפער בין ריבית הזכות שמשלמת המשיבה, בשיעור של 4%, ובין הריבית
25 שהוא עצמו משלם לבנק בגין יתרות החובה, בשיעור של 11.68%, עומד על כ 7%
26 ריבית שנתית. בשלב זה, ומאחר שברור אף למבקש כי קיימת שונות בין שיעורי
27 הריבית המשולמים על ידי נישומים שונים בגין יתרות החובה שלהם, ככל שקיימות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 יתרות, מעמיד המבקש את נזק הריבית על 3% בממוצע, וזאת ללא כל תימוכין
2 ששיעור זה אכן מייצג את נזק הריבית של חברי הקבוצה.
- 3 צודקת, אפוא, המשיבה הטוענת כי ככל שהבקשה תתקבל, יהיה צורך לבדוק ביחס
4 לכל אחד ואחד מחברי הקבוצה את זכאותו להחזר בהינתן כל התנאים הנדרשים
5 בדין, מועד הגשת הדו"ח, תקופת העיכוב, הנזק שנגרם וכימותו, וחישוב היתרה
6 הנתבעת כפיצוי נזיקי מעבר לסכום שהוחזר לו כתוספת לקרן ההחזר, לרבות בחינת
7 קיומה של זיקה בין יתרת החובה בבנק והמועד שבו נוצרה, ובין העיכוב בהחזר
8 המס. זאת ועוד, לא מן הנמנע שיימצאו נישומים שכלל לא ניזוקו מעיכוב ההחזר
9 אלא להיפך, הרוויחו, וזאת, למשל, בהתחשב בשיעור הריבית לפי הפקודה לעומת
10 הריבית האלטרנטיבית שהיו מקבלים, אם מקבלים, מגורם אחר. יתר על כן, ההנחה
11 שמבקש ממני המבקש להניח ולפיה כלל הנישומים, הן יחידים והן תאגידיים,
12 מצויים ביתרת חובה בבנק, אין לה תימוכין בראיות.
- 13 לכך יש להוסיף שאיני סבור כי בנסיבות העניין יש מקום להשבה על דרך של אומדנה
14 או הערכה. נדרשת זהירות והקפדה יתרה בתביעות ייצוגיות בדיני המס, שהרי
15 מטרתן לא להביא להתעשרות המבקש וחברי הקבוצה, אלא להשבה בהתאם
16 להוראות הדין. במקרה דנן, יש לזכור, המחוקק כבר קבע הסדר השבה, הכולל
17 תשלום הפרשי הצמדה וריבית.
- 18 59. לא למותר לומר כי לא מצאתי בסיס לדרישת המבקש להחיל במקרה זה את הריבית
19 הקבועה בחוק פסיקת ריבית והצמדה, תשכ"א-1961 או בחוק המסים (קנס
20 פיגורים), תשמ"א – 1980. חוק פסיקת ריבית והצמדה אינו חל לאור סעיף 6א(2)
21 לחוק הקובע כי אין לפסוק ריבית לפי חוק זה, אם נקבע בחיקוק תשלום ריבית או
22 סעד אחר כפיצוי על פיגור בתשלום, ואילו מטרת חוק קנס פיגורים היא להרתיע
23 עברייני מס או סרבני מס שאינם משלמים את מיסיהם במועד, ואיני סבור כי ניתן
24 לראות במדינה כ"עבריינית" או כ"סרבנית". זאת ועוד, החלת קנס פיגורים על עיכוב
25 בהחזר המס, בוודאי שאינה יכולה להיעשות ללא הוראת חוק מפורשת.
- 26 60. במסגרת הבקשה מעלה המבקש אף את סוגיית תקופת ההשבה, סוגיה שנדונה
27 בעניין **מנירב** ועדין תלויה ועומדת להכרעה במסגרת בקשה שהתקבלה לדיון נוסף
28 (דנ"מ 8626/17). לאור מסקנתי דלעיל, איני נדרש לסוגיה זו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 31311-09-18 גורודיש נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 61. סוף דבר – הבקשה לאישור התובענה כייצוגית, נדחית.

2 62. כפי שכבר ציינתי לעיל, המשיבה הצהירה כי היא פועלת לייעול מנגנון הבקרה
3 והשחרור של החזרי המס, וזאת מתוך מטרה כי בסופו של דבר, כל החזרי המס
4 (למעט החריגים המותרים על פי הפקודה או על בסיס הסכמה), יבוצעו בתוך 90 יום.
5 המשיבה ציינה כי חרף מאמציה, לא עלה בידה להגיע לתוצאה זו, ומטעם זה אף לא
6 היה בידה למסור הודעת חדילה. כמו כן הוסיפה (הודעת המשיבה מיום 9.2.2020),
7 כי מתוך רצון לפעול על מנת לצמצם ככל הניתן את פרק הזמן לביצוע ההשבה,
8 בכוונתה לבצע בעתיד הקרוב פעולות נוספות, הכוללות, בין היתר, הסרת חסמים
9 של דו"חות מעוכבים, העלאת סכומי ההחזרי שניתן לשחררם באופן אוטומטי, ייעול
10 תהליך מיון הדו"חות ועוד.

11 בשים לב לאמור, ועל אף התוצאה אליה הגעתי, איני רואה מקום לחייב את המבקש
12 לשאת בהוצאות המשיבה בגין ניהולו של הליך זה. לפיכך, איני עושה צו להוצאות.

13

14

15

16

ניתנה היום, כ"א אדר תש"פ, 17 מרץ 2020, בהעדר הצדדים.

17

שמואל בורנשטיין, שופט

18

19