



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 64207-01-17 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

1

לפני כבוד השופט גרשון גונטובניק

המבקשת צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד דוד פיקאז

נגד

המשיבה רשות המיסים - פקיד שומה חולון
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני

2

החלטה

3

4 לפני המרצת פתיחה, במסגרתה עותרת המבקשת לסעד הצהרתי, לפיו על רשות המיסים להחיל עליה
5 הסדר גבייה, שהוחל על נישומים אחרים. האם עומדת לבית משפט זה סמכות עניינית לדון בה, או
6 שמא יש למחוק אותה על הסף? זו השאלה המקדמית העומדת לליבון ולדיון.

7

רקע

8 1. המבקשת היא חברה המעסיקה עובדים זרים בענף הבנייה. בין המבקשת לבין רשות המיסים (להלן
9 גם: **המשיבה**) התעוררה מחלוקת בעניין חבותה בהיטל בגין העסקת עובדים זרים (על-פי פרק י' בחוק
10 התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות
11 הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (להלן: **חוק ההיטל**)). המבקשת, כמו מעסיקים נוספים בענפי
12 החקלאות והבניה, טענה כי אינה חייבת בתשלום היטל על העסקת עובדים, אזרחי מדינות זרות,
13 השוהים בישראל מעל לשנה וחצי, שכן אלה נחשבים ל"תושבי ישראל" לצורך חבות המס. כיוון
14 שהוגשו כמה תובענות בנושא זה הן אוחדו תחת ע"מ 37101-10-11 **רצון עמוס ואח' נ' פקיד שומה**
15 **נתניה ואח'**, בבית המשפט המחוזי מרכז (כב' השופט סטולר) (להלן: **עניין רצון**). בית המשפט דחה את
16 הערעורים, וקבע כי המערערות שלפניו חבות בתשלום ההיטל. על פסק דין זה הוגש ערעור לבית
17 המשפט העליון (ע"א 7553/14).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

- 1 בעוד הערעור תלוי ועומד המשיכה רשות המיסים להוציא שומות בעניין זה לעוסקים בחקלאות
- 2 ובבנייה, וגובשה הסכמה בין המשיבה לבין נישומים אלה, ובהם המבקשת, כי פסק דינו של בית
- 3 המשפט העליון יחול גם עליהם. לכן, התייטר, מבחינתם, הצורך למצות הליכים משפטיים בעניין.
- 4 והנה, ביום 6.7.15 אמר בית המשפט העליון את דברו, דחה את הערעור, והותיר את החיוב בהיטל על
- 5 כנו. או אז המשיבה שלחה למבקשת "דרישה והודעה לתשלום על חוב נכויים על פי פקודת המיסים
- 6 (גביה) ופקודת מס הכנסה", ודרישה זו נתקבלה אצלה בחודש אוגוסט 2015. המשיבה הבהיר הבהר
- 7 היטב כי אם המבקשת לא תשלם את החוב יינקטו נגדה הליכי גביה, ובהם עיקולים ושאר אמצעים.
- 8 המבקשת שילמה את מלוא חוב הקרן בתוספת 100% מחיובי הריבית והקנסות וזאת בפריסה ל-24
- 9 תשלומים.
- 10 2. סוגיית ההיטל נגעה לא רק במבקשת אלא גם בחברות נוספות והקולות הגיעו לנשיא איגוד לשכות
- 11 המסחר, עו"ד אוריאל לין, שהחליט לעשות מעשה, ופנה (ביום 20.8.15) במכתב אל מנהל רשות
- 12 המיסים (נספח ה' להמרצת הפתיחה). עו"ד לין עמד על כך ש"ממשלת ישראל החליטה מטעמי
- 13 מדיניות להטיל היטל על העסקת עובדים זרים, החל משנת 2003, במספר תחומים חיוניים מאד
- 14 למשק כגון חקלאות ובנייה." עוד ציין שנוכח פסיקתו של בית המשפט העליון בעניין רצון:
- 15 חזרה רשות המיסים בדרישה ממעסיקים בענפים אלו לשלם את החוב המגיע בצירוף
- 16 הפרשי הצמדה וקנסות. אדגיש, כי אי תשלום ההיטלים בתקופה הרלוונטית אינו פרי של
- 17 אי ציות לחוקי המדינה. הוא מבוסס על חוות דעת המצ"ב, אשר על פיה עוכבו התשלומים
- 18 עד להכרעה משפטית סופית.
- 19 אבקש, כי תפעיל את שיקול דעתך לשם קביעת הסדרי תשלום מקלים וכן ביטול הקנסות
- 20 והפרשי ההצמדה...שכן, מדובר במכה קשה נוספת לעוסקים בענפים אלו [ההדגשה במקור].
- 21 ביום 19.10.15 השיב לפנייה מר זאב פורת, סמנכ"ל בכיר לאכיפת הגביה ברשות המיסים (נספח ו')
- 22 להמרצת הפתיחה). בתשובתו ציין, שהנישומים היו צריכים להיערך לשלם את תשלומי המיסים
- 23 שבמחלוקת, אך יחד עם זאת:
- 24 אני ער למצוקת החקלאים ולפיכך, אני מחליט שבנסיבות העניין כל נישום שישסדר חובו עד
- 25 תום שנת 2015, החוב יעמוד על מלוא הקרן + 50% ריבית והצמדה (ויתור על מלוא הקנס +



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

- 1 50% ריבית והצמדה). סכום זה יכול וייפרס עד ל-36 תשלומים אשר יישאו ריבית והצמדה
- 2 מעותדים.
- 3 3. נוכח התפתחות זו פנתה המבקשת למשיבה (ביום 14.12.15) וביקשה אותה לבטל את פריסת
- 4 התשלומים שנעשתה בעניינה, ולחשב מחדש את חובה תוך יישום ההסדר האמור לעיל. ביום 30.12.15
- 5 התקבלה תשובת רכות חוליית ניכויים בפ"ש חולון ולפיה "ההקלה שניתנה על ידי מר זאב פורת,
- 6 סמנכ"ל בכיר לאכיפת הגביה, מתייחסת לנישומים המעסיקים עובדים זרים בתחום החקלאות
- 7 בלבד...לפיכך, הסדר התשלומים של [המבקשת] בעינו עומד ואינני יכולה להיענות לבקשתך."
- 8 המבקשת לא אמרה נואש, ופנתה (ביום 14.1.16) למר פורת (נספח ט' להמרצת הפתיחה). היא ציינה
- 9 שנכון הוא שבמכתבו התייחס לחקלאים, ואלה אכן היוו את רוב רובה של הקבוצה הרלוונטית של
- 10 הנישומים, אך בקבוצה זו היו גם תאגידים המורשים להעסיק עובדים זרים בענף הבניה. לשיטת
- 11 המבקשת לא היה מקום להבחין בינה לבין החקלאים; כולם יחדיו הרכיבו את הקבוצה, שנמנעה
- 12 מלנקוט בהליכים נוכח ההמתנה לתוצאות ההתדיינות בבית המשפט העליון בעניין רצון. אלה ואלה
- 13 מאוגדים באיגוד לשכות המסחר, שפנייתו היא שהובילה להסדר. על רקע זה היא עתרה להחלת
- 14 ההסדר גם עליה. הוסיפה המבקשת וציינה כי "להחלה אין השפעה רוחבית בשל כך שכאמור אין
- 15 מעסיקי כח אדם נוספים בענף הבנייה בקבוצה".
- 16 תשובה לפנייה לא התקבלה, ועל רקע זה החליטה המבקשת לנקוט בחליך משפטי.
- 17 **המרצת הפתיחה ובקשת המשיבה לסילוק על הסף**
- 18 4. המבקשת בחרה להגיש המרצת הפתיחה, ובה היא טוענת כי המשיבה פעלה באופן מפלה ושרירותי
- 19 שעה שסירבה להחיל עליה את ההסדר עם המעסיקים במגזר החקלאי. לכן, יש להחיל את אותו
- 20 ההסדר גם עליה. היא מצביעה על כך שבעניין רצון נדון עניינה של קבוצת נישומים, שהם מעסיקים
- 21 בענפי החקלאות והבניה. בפנייתו של עו"ד לין מטעם איגוד לשכות המסחר, הוא התייחס במאוחד
- 22 ובאופן זהה למעסיקים בשני הענפים. חוות הדעת המשפטית שהזכיר במכתבו, הייתה רלוונטית לכלל
- 23 חברי הקבוצה. במכתב התשובה של מר פורת, מטעם רשות המיסים, הוא התייחס אמנם לקשיים
- 24 הניצבים בפני העוסקים בענף החקלאות, אך עדיין ברור כי ההסדר אליו הפנה אמור היה לחול על כלל
- 25 חברי הקבוצה. כך, כאשר התייחס במכתבו לנישומים שסידרו את חובם, כוונתו הייתה לנישומים
- 26 מושא עניין רצון, ואין למצוא אצלו התייחסות פרטנית ושונה, המבחינה בין מעסיקים במגזר החקלאי
- 27 מזה לבין המעסיקים בשוק הבנייה מזה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

מוסיפה המבקשת וטוענת כי אפילו אם יפורש מכתבו של מר פורת ככזה שחל על ענף החקלאות בלבד, הרי שהחרגת המבקשת מההסדר מהווה פעולה המפלה שלא כדין בינה לבין שאר חברי הקבוצה, שעניין רצון חל עליה. על רקע זה לשיטתה יש להפעיל הסמכות להקטין או לבטל ריביות (לרבות הפרשי הצמדה) וקנסות, המצויה בסעיף 192 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: **הפקודה**), שזו לשונו:

192 סמכות למנהל להקטין ריבית או קנס

המנהל רשאי להקטין את שיעור הריבית או הפרשי הצמדה לריבית לפי הסעיפים 186, 187 ו-190 ואת סכום הקנס לפי סעיפים 188, 190, 191, 190א, 191א ו-191ג או לוותר עליהם לחלוטין, אם הוכח להנחת דעתו כי הפיגור שגרם לחובת התשלום לא נגרם על ידי מעשה או מחדל התלויים ברצונו של הנישום. ורשאי המנהל, על פי שיקול דעתו המוחלט, להקטין או לוותר כאמור אם הוכח להנחת דעתו כי הנישום לא ידע את סכום המס המדויק המגיע ממנו בטרם הגיש את הדו"ח; ואולם המנהל לא יחייב את שיעור הריבית או הפרשי הצמדה וריבית לפי סעיפים 186, 187 ו-190 בשל כך בלבד שהנישום שילם את מקדמותיו כדין או שהמס נוכח ממנו כדין, או ששילם את המס המגיע ממנו על פי הדו"ח עם הגשתו.

לטענת המבקשת סעיף זה חל גם על תשלום ההיטל שהוטל עליה, וחובה, בנסיבות העניין, להפעילו כך שרשות המיסים תוותר על הקנס ותפחית את תשלומי הריבית וההצמדה, והכול כדי למנוע הפליה בין המעסיקים השונים. בית המשפט התבקש, במסגרת המרצת הפתיחה, ליתן פסק דין הצהרתי לפיו חייבת המשיבה להחיל על המערערת את הסדר הגבייה מושא מכתבו של מר פורת (ראו בפסקה 2 לעיל).

רשות המסים הגיבה לטענות המבקשת לגופן בקווים כלליים. היא הסבירה כי ההסדר גובש ביחס למגזר החקלאי בלבד, ולא אמור היה לחול על מגזרים נוספים. מלכתחילה, ההיטל שהוטל על החקלאים היה נמוך יחסית למגזרים אחרים. המבקשת כאן וחברות נוספות בתחום העסקת עובדים זרים לבניין, עתרו לבג"ץ נגד חיובן בהיטל, אך בהמלצת בית המשפט הן משכו את עתירתן, והיא נדחתה. ההחלטה ליתן רק למגזר החקלאים היא סבירה, ואפילו אם תימצא הפליה, אין בכך כדי להוביל למסקנה שיש להרחיב את ההטבה גם למעסיקים בענף הבניין.

5. המשיבה ביקשה שלא להביא באופן ממצה את תגובתה להמרצת הפתיחה לגופה, שכן היא הגישה בקשה מקדמית לסילוק המרצת הפתיחה על הסף, וזאת מחמת העדר סמכות עניינית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד
שומה חולון

- 1 המשיבה מצביעה על כך שבהמרת הפתיחה התבקש אמנם סעד הצהרתי, אך, למעשה, מדובר
- 2 בעתירה לצו עשה המכוון לרשות מנהלית מרשויות המדינה. בנסיבות העניין, הסמכות למתן צו עשה
- 3 אינה מוקנית לבית משפט זה, אלא לבית המשפט העליון, בשבתו כבית משפט גבוה לצדק, וזאת מכוח
- 4 סעיף 15(ד)(2) לחוק-יסוד: השפיטה. הסוגיה אינה מצויה בסמכותו של בית המשפט המחוזי, בשבתו
- 5 כבית משפט לעניינים מינהליים, שכן החוק לא הסמיכו לדון במחלוקת שבין הצדדים. מכאן, שביית
- 6 המשפט האזרחי נעדר סמכות לדון בהליך. המחלוקת היא מנהלית מובהקת – דרישה להחיל הסדר
- 7 גבייה על המבקשת, והסעד הוא "בג"צ" באופיו. אכן, בית המשפט העליון קבע, לעיתים, כי ערכאות
- 8 אזרחיות יכולות לדון בסוגיות מינהליות, אך לא בסוג המחלוקת שבין הצדדים, ובהיעדר קביעה שכזו,
- 9 אין סמכות לבית המשפט האזרחי לדון בתובענה. מוסיפה המשיבה ומציינת כי העובדה שלסכסוך יש
- 10 מרכיב כספי ברור אינה משנה את צביונו. מדובר עדיין בתקיפה ישירה של החלטה מנהלית של סמנכ"ל
- 11 רשות המיסים, והלכה למעשה בית המשפט העליון, בשבתו כבית משפט גבוה לצדק, נוהג לדון מעת
- 12 לעת – וגם כיום – בעתירות הנוגעות להפעלתו או לאי הפעלתו של סעיף 192 לפקודת מס הכנסה. על
- 13 רקע זה, טוענת המשיבה, כי הסמכות לדון בסכסוך נתונה לבג"ץ, ולא לבית משפט זה.
- 14 המבקשת מצדה טוענת כי לבית משפט זה עומדת סמכות עניינית לדון בהמרת הפתיחה שהגישה.
- 15 המרת פתיחה היא הדרך הנהוגה לתקוף החלטות של נושאי תפקידים ברשות המסים. על החלטת
- 16 המשיבה לא ניתן להגיש ערעור מס הכנסה, שכן אין בנמצא הוראה חקוקה המאפשרת זאת. לכן, מזה
- 17 עשרות שנים, וכעניין שבעובדה, הדרך בה נתקפות החלטות של המשיבה בענייני גביית מס, שאין
- 18 לגביהן הליך תקיפה ייחודי, היא באמצעות המרת פתיחה. המבקשת מצביעה על שורה של דוגמאות
- 19 להליכים, שבהם שיקול דעתם של גורמים שונים ברשות המיסים הותקף בדרך זו, והמדינה לא העלתה
- 20 במסגרתם כל טענה לחוסר סמכות עניינית. עוד הוסיפה וטענה שכך הדברים מתנהלים גם לאחר
- 21 חקיקת חוק בתי משפט לעניינים מינהליים, תש"ס-2000 (להלן: **חוק בתי משפט לעניינים מינהליים**).
- 22 גם כיום ניתנים פסקי דין בשורה של המרצות פתיחה, כשבמרכזם שיקול-דעתם של הגורמים
- 23 המוסמכים ברשות המיסים תחומים רבים ומגוונים. היא הצביעה על הליכים אזרחיים שעניינם ביטול
- 24 עיקולים; תיקון דוחות; החזרי מס; עיון במסמכים; עיכוב כספים שלא כדין; הטלת שיעור מס מוגבל
- 25 על הכנסות מסוימות; תוקפן של שומות ניכויים; הימנעות מפעולות גביה; אופן חישוב מס ועוד. על
- 26 רקע זה נוצר מצג ברור ומחייב של רשות המיסים, ולפיו הדרך לתקוף החלטות של ממלאי תפקידים
- 27 בביצוע פקודת מס הכנסה הינו הליך של המרת פתיחה ולא בג"ץ.
- 28 מוסיפה המבקשת וטוענת כי בשורה ארוכה של נושאים קיימת סמכות מקבילה לבג"ץ לצד בית
- 29 המשפט האזרחי. המגמה הברורה היא להעביר עניינים מינהליים, שקודם לכן היו נדונים בבג"ץ לבית



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

1 המשפט האזרחי. בנסיבות העניין מדובר בסכסוך שקיימת לגביו סמכות מקבילה, ושמטאים מאוד
2 לבירור בהמרצת פתיחה. אין המדובר בשאלה בעלת היבט חוקתי או תקדימי מבחינת דיני המס.
3 הרחבת הסדר הגביה של רשות המיסים תשליך על מספר נישומים מצומצם וגם זאת לגבי שתי שנות
4 מס בלבד. על רקע קיומה של סמכות מקבילה אין בעובדה כי בג"ץ נדרש בעבר להשגות ביחס לסעיף
5 192 לפקודה כדי לגרוע מסמכותו המקבילה של בית המשפט האזרחי. עוד טוענת המבקשת שקבלת
6 עמדת המשיבה פירושה שבג"ץ יוצף בזוטות ובהליכים משפטיים שלא לצורך. היא תוביל לכך
7 שמחלוקות נקודתיות בין הנישום לרשות המיסים תתבררנה בפני בית המשפט העליון כערכאה
8 ראשונה ואחרונה, וזוהי תוצאה לא רצויה, וממנה יש להימנע. מוסיפה המבקשת וטוענת שהסיבה
9 היחידה העומדת בבסיס בקשת רשות המיסים לסלק את ההליך על הסף היא להתחמק מהעדתו
10 וחקירתו הנגדית של מר פורת במסגרת ההליך הנוכחי.

11 רשות המיסים השיבה לטענות המבקשת. היא הצביעה על כך שהמבקשת לא הציגה ולו הליך אחד בו
12 התבררה שאלת חוקיות הפעלת שיקול-דעת על פי סעיף 192 לפקודה, בתקיפה ישירה במסגרת המרצת
13 פתיחה. על פי פסיקתו של בית המשפט העליון ניתן לברר מחלוקות עובדתיות סביב גביית המס
14 בערכאה האזרחית, אך בענייננו החוב אינו שנוי במחלוקת. על הפרק עומדת טענה מינהלית להפליה.
15 בנוסף, החלטה בסכסוך תחרוג מעניינה הצר של המבקשת. המשיבה התייחסה לדוגמאות השונות
16 שהביאה המבקשת להליכי המרצת פתיחה שנוהלו ומתנהלים בערכאות האזרחיות נגד רשות המיסים.
17 בכל הנוגע לקבלת דוחות מתוקנים, אכן רשות המיסים, כעניין של מדיניות – בעת הנוכחית – ובשל
18 הנוהג שקיים בעניין ספציפי זה, אינה טוענת להיעדר סמכות עניינית של בית המשפט המחוזי; תביעות
19 לביטול עיקולים או הימנעות מהליכי גביה, מתאימות לבירור בבית המשפט האזרחי; גם מחלוקות
20 לגבי תשלום מס ששולם ביתר מתאימות לבירור בערכאה האזרחית, כשנראה שההליך הנכון הוא
21 הגשת תביעה כספית; עוד מצביעה המשיבה על הליכים שהמבקשת טענה שלא הועלו בהם טענות סף
22 ולא היא. על רקע זה אין חשש שבג"ץ יוצף בהליכים משפטיים, שכן רוב ההליכים אכן מתבררים
23 בערכאות האזרחיות. כמו כן, המשיבה דוחה את טענת המבקשת לפיה טענת חוסר הסמכות הועלתה
24 מצדה כדי שמר פורת לא ייחקר.

25 6. קיימתי דיון (ביום 11.7.17) במעמד הצדדים בבקשה לסילוק על הסף, במהלכו הם חזרו על
26 טענותיהם וחידדו סוגיות נוספות, ולא אאריך עוד בהצגת טיעוניהם. הגיעה העת להכריע בבקשה.

27 **דיון והכרעה**

28 7. קם אדם, מחליט לעשות מעשה, ולהגיש הליך משפטי נגד רשות מינהלית. אנה ילך, אנה יפנה?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

- 1 במקרים רבים התשובה ברורה היא. כך, למשל, חוק בתי משפט לעניינים מינהליים מונה, בשלוש
- 2 התוספות שלו, עשרות רבות של סכסוכים, מסוגים שונים, הצריכים להתברר בבית המשפט המחוזי,
- 3 בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים; בתי דין מינהליים שונים נדרשים להליכי תקיפה משפטית
- 4 של שיקול דעת שלטוני, בהתאם להוראות חוק בתי דין מינהליים, התשנ"ב-1992; חוקים שונים,
- 5 העוסקים בסוגיות ספציפיות, מפנים לערכאות שיפוטיות מבררות כאלה ואחרות, והכול בהתאם
- 6 לאמור בהם. כך באופן כללי וכך גם בעולם המיסים. המבקש, למשל, להגיש השגה על שומת מס
- 7 הכנסה שנקבעה לו, החוק מזמינו להתכבד ולפנות לפקיד השומה בהודעת השגה (סעיף 150 לפקודה).
- 8 והרואה עצמו מקופח ראוי לערער לבית המשפט המחוזי (סעיף 152(ג) לפקודה).
- 9 8. אולם במקרים מסוימים התשובה לשאלה הבסיסית, להיכן לפנות ולהגיש את ההליך המשפטי, כלל
- 10 אינה ברורה מאלה. אכן, בעבר הדברים היו ברורים יותר. לכל היה ידוע שדרך המלך של ההתדיינות
- 11 בסכסוכים ציבוריים הובילה לבית המשפט העליון בשבתו כבג"ץ, ואם לא נתונה סמכות לערכאה
- 12 שיפוטית אחרת, הרי שעל העותר להתכבד ולקיים את מצוות העלייה לרגל לירושלים. ימים אלה אינם
- 13 עוד עמנו. "הרחבת תחומי הפעילות של רשויות המינהל והעומס הגובר על בג"ץ, לצד גורמים
- 14 נוספים, הביאו במהלך השנים לחיזוק המגמה של התדיינות בעניינים מינהליים גם מחוץ לבג"ץ"
- 15 (דפנה ברק-ארז) **משפט מינהלי: משפט מינהלי דינוי** 127 (2017) (להלן: **ברק-ארז**). אחד ממבשריה
- 16 של אותה מגמה היה פרופ' יצחק זמיר, שעמד, לפני קצת למעלה מארבעים שנה, על האפשרות לנהל
- 17 התדיינות מינהלית בערכאות אזרחיות (יצחק זמיר **השפיטה בעניינים מינהליים** 59 ואילך (1975)).
- 18 ואילו השופט (כתוארו אז) ברק ציין לפני קצת פחות מארבעים שנה, כי "בתי-משפט הם רבים,
- 19 **המשפט המינהלי הוא אחד**" (בג"ץ 840/79 **מרכז הקבלנים והבונים בישראל נ' ממשלת ישראל**, פ"ד
- 20 לד(3) 729, 745 (1980)), ומכאן נמצאנו למדים שאין קדושה יתרה בניהול סכסוכים משפטיים בהם
- 21 מתעוררות סוגיות מינהליות בבג"ץ דווקא.
- 22 ואכן, בית המשפט העליון הבהיר כי שורה של עניינים יכולה וצריכה להתברר בבתי המשפט האזרחיים
- 23 (כדוגמאות בולטות ראו את בג"ץ 999/91 **דוד פסטרנק בע"מ נ' שר הבינוי והשיכון**, פ"ד מה(5) 50
- 24 (1991) (משא ומתן טרום חוזי עם הרשות); בג"ץ 1921/94 **סוקר נ' הוועדה לבנייה ולמגורים**
- 25 **ולתעשייה, מחוז ירושלים**, פ"ד מח(4) 237 (1994) (ענייני תכנון ובניה); רע"א 1287/92 **בוסקילה, ראש**
- 26 **המועצה הדתית טבריה נ' צמח**, פ"ד מו(5) 159 (1992) (הפסקת כהונה של חבר מועצה דתית) (להלן:
- 27 **עניין בוסקילה**)), וזאת תוך הותרת סמכות מקבילה לבג"ץ להיזקק לעניינים אלה במקרים
- 28 המתאימים. הסוגיה המשיכה והתפתחה ואין צורך להתעכב כאן על כל שלבי התפתחותה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

- 1 נקודת הציון החשובה הבאה היא חקיקת חוק בתי משפט לעניינים מינהליים שהסמך, כאמור, את
2 בתי המשפט המחוזיים לדון בשורה של סכסוכים מינהליים. חשוב להזכיר כי על פי החוק, ובמקרים
3 המתאימים, ניתן להעביר את הסכסוך מבית המשפט המחוזי, בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים,
4 לבג"ץ (סעיף 6 לחוק). ועוד נזכור שממילא חקיקת החוק לא גרעה מסמכותו המקבילה של בג"ץ
5 להידרש לסכסוכים אלה גם כערכאה ראשונה, וזאת במקרים המתאימים ובהתאם לשיקול דעתו
6 (בג"ץ 2208/02 סלאמה נ' שר הפנים, פ"ד נו(5) 950, 953 (2002)), שהרי חוק לא יצמצם סמכויות
7 המעוגנות בחוק יסוד, משום שחוק לא יכול לשנות חוק יסוד. מאז חקיקת חוק בתי משפט לעניינים
8 מינהליים המדיניות הנהוגה בבג"ץ היא להימנע מלהעביר סוגיות המתבררות בפניו לבירור בערכאות
9 האזרחיות, אלא לצעוד בהתאם לאפיק המסודר של הגדלה הדרגתית של הסמכויות, הנתונות לבתי
10 המשפט לעניינים מינהליים (ראו רע"א 7591/01 אלג'עברי נ' שר האוצר (פורסם במאגרים; 2003);
11 מני מזוז "רפורמה בשיפוט המינהלי בישראל – חוק בתי-משפט לעניינים מינהליים, תש"ס-2000"
12 **משפט וממשל** ו 233, 248 (2001)).
- 13 9. עד כאן חלוקת הדברים היא ברורה למדי. אלא שהמציאות היא מורכבת יותר.
- 14 ניתן לאתר דוגמאות רבות למצבים שבהם סכסוכים הנוגעים לסמכויות של רשויות מינהליות
15 מתבררים בבית המשפט האזרחי דווקא. כדי לעמוד על היקף הדברים לא נצטרך להרחיק נדוד, ותחום
16 המיסים יכול לשמש בסיס מצוין להדגמה. המבקשת הצביעה על עשרות דוגמאות להתדיינות בין
17 נישומים לבין רשות המיסים הנערכות באמצעות המרצות פתיחה. המשיבה השיבה לכל דוגמא
18 ודוגמא, אך בכל זאת ברור כי מדובר באפיק דיוני חשוב ובעל נוכחות, המשמש לבירור מחלוקות עם
19 רשות המיסים ביחס לפעולות הגביה שלה, שהן פעולות שלטוניות מובהקות. רשות המיסים גם ציינה
20 שמקובל עליה שכאשר המחלוקת נוגעת, למשל, בקבלת דוחות מס מתוקנים, הרי שהדרך לבררה היא
21 אכן בהמרצת פתיחה בבית המשפט המחוזי, ו"בשל הנוהג שקיים בעניין ספציפי, בדרך השגרה היא
22 אינה טוענת טענות בדבר היעדר סמכותו העניינית של בית המשפט המחוזי" (פסקה 7) (א) לתגובתה
23 האחרונה), וישנם עוד תחומים נוספים שבהם מתבררים סכסוכים נוספים בדרך דיונית זו.
- 24 10. הנה כי כן, המבקש לנהל הליך משפטי נגד הרשות עלול להתלבט, לעיתים, בשאלה האם עליו לפנות
25 לבג"ץ או שמא לערכאה האזרחית (בהנחה שהסכסוך אינו מצוי בתחום סמכותו של בית המשפט
26 המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים). לא תמיד ההתלבטות קלה להכרעה. אך כאן יש
27 להוסיף מורכבות למורכבות, וזו נובעת מההבחנה הבסיסית שבין "תקיפה ישירה" של החלטת
28 הרשות לבין "תקיפה עקיפה" שלה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

1 בתקיפה ישירה, מועמדת החלטת הרשות לבחינה ישירה. מדובר בהליך ביקורת שיפוטי על תוקף
2 ההחלטה, והסעד המבוקש כרוך בשינוי ההחלטה ובמתן הוראות ישירות לרשות המינהלית. הדוגמא
3 המובהקת לסמכות לדון בהליך של תקיפה ישירה מצויה, כמובן, בפנייה לבג"ץ על מנת שיפעיל את
4 סמכותו בהתאם לסעיף 15(ד)(2) לחוק-יסוד השפיטה. סעיף זה קובע, כידוע, כי בית המשפט העליון
5 בשבתו כבית משפט גבוה לצדק מוסמך "לתת צווים לרשויות המדינה, לרשויות מקומיות, לפקידה
6 ולגופים ולאנשים אחרים הממלאים תפקידים ציבוריים על פי דין, לעשות מעשה או להימנע מעשות
7 מעשה במילוי תפקידיהם כדין, ואם נבחרו או נתמנו שלא כדין - להימנע מלפעול" (ולא אכנס
8 במסגרת זו לסמכותו של בג"ץ ליתן גם סעדים כספיים).

9 שעה שעומדת על הפרק "תקיפה עקיפה" נקט הליך משפטי אזרחי או פלילי, בדרך כלל, בו הסעד
10 המבוקש אינו בא לשנות את החלטת הרשות המינהלית, אך שאלת חוקיותה מתעוררת באופן עקיף,
11 אגב ההכרעה בהליך. כך, למשל, אם מבקשת התובעת פיצוי כספי מהרשות, ואגב כך טוענת כי שיקול
12 הדעת המנהלי היה פגום, הרי שהיא נוקטת בתקיפה עקיפה. על מנת שתקבל את הסעד המבוקש
13 (פיצוי) יש לדון בחוקיות החלטת הרשות. אפשרות זו יפה לא רק למשפט האזרחי אלא גם להליכים
14 פליליים, שם, אגב ניהול הליך פלילי, יכולים נאשמים להעלות טענות נגד שיקול הדעת המינהלי של
15 רשויות אכיפת החוק הן בתקיפה עקיפה, ובחלק מהמקרים אף בתקיפה ישירה (ראו הדיון אצל רענן
16 גלעדי "דוקטרינת הביקורת המינהלית בפלילים" ספר אליהו מצא 529 (אהרן ברק, אילה פרוקצ'יה,
17 שרון חנס ורענן גלעדי עורכים, 2015)). תקיפה עקיפה יכולה להתעורר בסכסוך בין הפרט לרשות, ואף
18 בסכסוך בין שני פרטים בינם לבין עצמם, שאגב כך תתעורר שאלת חוקיותה של החלטה מינהלית
19 הרלוונטית להכרעה.

20 11. ומה היחס בין התקיפה הישירה לבין התקיפה העקיפה? זוהי שאלה חשובה, שכל המתדיין
21 בליטיגציה מינהלית חייב להגות בה יומם וליל. כפי שפסק כב' השופט זמיר "סוף מעשה במחשבה
22 תחילה: כבר בתחילת הדרך, בצומת המוביל מצד אחד לדרך של תקיפה ישירה ומצד שני לדרך של
23 תקיפה עקיפה, הבחירה בדרך זאת או זאת עשויה לקבוע את התחנה הסופית בדרך" (רע"פ 4398/99
24 הראל נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(3) 637, 647 (2000) (להלן: עניין הראל)).

25 ישנם מצבים שבהם יש לתקוף בעקיפין, ותקיפה ישירה לא תסכון. כך, עוד בשנת 1951 נפסק כי אם
26 עומדת לכם טענה נגד היתר בנייה שניתן שלא כדין, עליכם להגיש, בדרך-כלל, תביעה נגד הבונה בה
27 ייבחן ההיתר (בתקיפה עקיפה), ולא להגיש עתירה (בתקיפה ישירה) נגד הענקתו (בג"ץ 16/50 איגרא-
28 רמא בע"מ נ' מועצת עיריית תל-אביב, בתור ועדה מקומית לבנין ותכנון ערים, פ"ד ה' 229 (1951);



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207-צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

- 1 וכדברי השופט (כתוארו אז) אגרנט (שם, בעמ' 239) "לא קיימת מניעה חוקית כלשהי, שבית המשפט
- 2 המחוזי, אם תפנה אליו המבקשת לשם קבלת צו מסוג "לא תעשה" כנ"ל, יחליט כי הרשיון האמור
- 3 היה פסול מלכתחילה. במלים אחרות, ענינה הישיר של המבקשת איננו בבטול הרשיון אלא בקבלת
- 4 הצהרה מבית משפט מוסמך כי לרשיון [...] הנ"ל מעולם לא היה תוקף חוקי; ואין מקום להניח
- 5 שבית המשפט הגבוה לצדק הוא, דוקא הוא, החייב להעניק למבקשת תרופה זו. הלא אם תפנה
- 6 המבקשת לבית המשפט המחוזי, לא יצטרך זה, אם ימצא לנכון לתת סיפוק לזכויותיה, לצוות על
- 7 המשיבה הראשונה לעשות פעולה מסוימת כגון, בטול הרשיון האמור; כי אם יוכל ויוכל להסיק מה
- 8 שיסיק בדבר תקפו או חסר תקפו של הרשיון, בבואו לדון אם יש מקום להעתר לתביעה להפסקת
- 9 עבודות הבניין הנזכרות". מאז נפסקו הדברים השתנה הנוף הדיני בתחום זה שוב ושוב (ושוב), אך
- 10 לפנינו דוגמא לכך שניסיון לתקוף בתקיפה ישירה גרם לבג"ץ להזמין - באופן ישיר למדי את התוקפים
- 11 ישירות - לנסות מזלם במקום אחר, בתקיפה עקיפה.
- 12 ומנגד, אם אתם טוענים שנפסל רישיון הנחיגה שלכם שלא כדין, מצופה מכם, בדרך-כלל, לתקוף
- 13 (בתקיפה ישירה) את הפסילה בהליך המתאים, ולא לנסוע ללא רישיון ורק כשתתפסו להעלות טענות
- 14 (בתקיפה עקיפה) אגב העמדתכם לדין (עניין הראל, בעמ' 649). וכדברי כב' השופט זמיר: "הסדר
- 15 הציבורי מחייב שבדרך-כלל נהג הטוען נגד חזקת החוקיות של הצו, ואפילו אם לדעתו הצו בטל
- 16 מעיקרו, יעלה את הטענה בתקיפה ישירה בפני בית-המשפט כדי שבית-המשפט יקבע באופן
- 17 מוסמך אם הצו חוקי ותקף או בלתי חוקי ובטל. מבחינת הסדר הציבורי אין זה ראוי שנהג הטוען כי
- 18 צו הפסילה נגוע בפגם, יחליט בינו לבין עצמו כי הפגם עושה את הצו בטל מעיקרו, וכי לכן הוא רשאי
- 19 להתעלם מן הצו ולנהוג כאילו הצו לא בא לעולם." ולאחרונה, ובתחום אחר, עמד כב' השופט עמית
- 20 על כך כי במקרים מסוימים, בטרם ניתן יהיה לתבוע את הרשות בתביעה נזיקית (בתקיפה עקיפה) מן
- 21 הראוי יהיה למצות תחילה את ההליך המינהלי (בתקיפה ישירה) (ראו רע"א 2063/16 הרב יהודה גליק
- 22 נ' משטרת ישראל (פורסם במאגרים; 2017) בפסקה 32 לפסק דינו(להלן: עניין גליק)). כדי להמחיש
- 23 את מורכבות הסוגיה די אם אפנה לחילוקי הדעות בין שופטי בית המשפט העליון בעניין גליק עצמו
- 24 (ובמיוחד השוו לפסק דינו של כב' המשנה לנשיאה רובינשטיין).
- 25 ועל כך נוסיף, שלעיתים, המנסה לתקוף את שיקול הדעת של הרשות בתקיפה עקיפה, במקום בתקיפה
- 26 ישירה, יוחזק כמי שמנצל לרעה הליכי משפט (ראו בפסקה 3 לפסק דינו של כב' השופט זילברטל בעניין
- 27 גליק).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד
שומה חולון

12. הנה כי כן לא קלה היא דרכו של המתדיין המינהלי. כשסימני הדרך אינם ברורים קשים הם
הלבטים. האם לפנות בתקיפה ישירה לבג"ץ או שמא ישנה סמכות גם לבית משפט אחר לדון בהליך?
האם דרך התקיפה הישירה היא הראויה או שמא דרך התקיפה העקיפה? הדילמות הן רבות והתשובות
אינן תמיד חותכות. זוהי מציאות מצערת. שאלת הסמכות העניינית לדון בסכסוך משפטי היא שאלת
יסוד. שאלה ראשונית, שהתשובה עליה אמורה להיות חדה ופשוטה. קיומם של "אזורי דמדומים"
נרחבים בשדות חלוקת הסמכויות בין הערכאות הדיוניות השונות, אינה מבשרת טובות לערכים של
ודאות ויציבות, שהם תנאי יסוד לכל שיטת משפט. לפנינו מציאות שאינה בגדר שעתו היפה של עולם
ההתדיינות המינהלי. זהו ביטוי נוסף למעמדה הנמוך יותר של הזכות המינהלית בהשוואה לזכות
האזרחית (לדיון המושגי ב"זכות המינהלית" ראו אצל יצחק זמיר "הזכות המינהלית" משפט וממשל
טז 135, 137 (2014); כן ראו יצחק זמיר **הסמכות המינהלית** 1629 (כרך שלישי, 2014)). לא למותר
יהיה להזכיר כאן את דבריה של כב' השופטת פרוקצ'יה (ע"א 9379/03 צ'רני נ' מדינת ישראל, פ"ד
סא(3) 822 (2006); בפסקה 12 לפסק דינה)(להלן: עניין צ'רני):
13. **המשפט אמור להגדיר הגדרה ברורה וסדורה מהם סוגי העניינים שכל ערכאה אמורה**
להיזקק להם, ולהבטיח בכך מסגרת של סדר, יציבות, ודאות, וכיבוד הדדי בין הערכאות.
הסדר הסמכויות אמור להבהיר לציבור המתדיינים לאיזו ערכאה עליהם לפנות בבקשתם
לסעד מבית המשפט. הותרת שאלות סמכות בערפל של אי-ודאות או באיזור דמדומים של
סימני שאלה אינה רצויה מבחינה מערכתית ומבחינת המתדיין הפרטי.
13. בהינתן מציאות זו, מוטלת חובה על הרשות השופטת להציב תמרידי דרך כדי להסיר את הלבטים
והספקות עד כמה שניתן.
- תפקיד זה מחייב התנהלות מתוך סדר מוסדי ראוי. יש להעניק, כמוכן, לבית המשפט העליון את
שרביט הבכורה בגיבוש חלוקת הסמכויות. עמדה על כך, כב' השופטת פרוקצ'יה שציינה בעניין צ'רני
כי: "סמכות סיווגו של עניין מינהלי, הנתון בסמכות בג"ץ, כמצוי בסמכות מקבילה של בית המשפט
המחוזי הדן בעניין אזרחי, נתונה באופן טבעי לבית המשפט הגבוה לצדק" (שם, בפסקה 22). וגם בית
המשפט המחוזי יכול לתרום את חלקו להבהרת התמונה הדיונית. כפי שציינה כב' השופטת (כתוארה
אז) נאור (שם, בפסקה 2 לפסק דינה): "**בית המשפט המחוזי שבפניו נפתח הליך אזרחי, חייב ולא רק**
רשאי, להחליט בשאלה – כשזו מתעוררת – אם מדובר בעניין המצוי בסמכות מקבילה של בית
המשפט הגבוה לצדק ובית המשפט המחוזי או שמדובר בסמכות בלעדית של בית המשפט הגבוה
לצדק. אין צריך לומר כי אם שגה בקביעתו, לכאן או לכאן, ניתן הדבר לתיקון בערעור לבית משפט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

1 זה [ההדגשות הוספו]. "על רקע זה אם מוגש לבחינתנו - בתקיפה ישירה או עקיפה – הליך הבוחן את
2 שיקול דעתה המנהלי של הרשות, עלינו לומר את דברינו, ולהתעקש כי יש לברר הסכסוך במסגרת
3 הדיונית המתאימה.

4 מן הכלל אל הפרט: גבולות השימוש בהמרצת פתיחה ככלי לבירור סכסוך מינהלי 5 במהותו

6 14. אחרי שצעדנו במשעולי דילמות הסמכות העניינית בתובענות נגד רשויות מינהליות - בימים ההם
7 ובזמן הזה - הגיעה העת למקד את המבט בהליך שסילוקו על הסף הוא המבוקש. האם אכן נתונה
8 סמכות עניינית לבית משפט זה לדון בהמרצת הפתיחה שלפנינו?

9 15. הסכסוך נוגע במרכיב הקנס הריבית וההצמדה, שרשות המיסים חייבה בו את המבקשת. הסכסוך
10 נוגע אפוא בחבות מס, ובעניין זה ציין כב' השופט (כתוארו אז) ברק ש"ג **גביית מס היא פעולה שלטונית**
11 **מובהקת, אך חוקיותה צריכה בדרך כלל להתברר בבית המשפט האזרחי** (עניין **בוסקילה** בעמ' 174).
12 ואכן, רוב המחלוקות שבין נישומים לבין רשות המיסים מתבררות בערכאות אזרחיות שונות, בין
13 בתקיפה ישירה ובין בתקיפה עקיפה. כב' השופטת ברק-ארוז מיפתה את קשת המצבים הטיפוסית
14 הנוהגת בעניין זה בע"א 3901/11 **מחקשווילי נ' רשות המיסים בישראל** (פורסם במאגרים;
15 2012)(להלן: **עניין מחקשווילי**) בפסקה 26:

16 **מן הדברים שאמרנו עד כה עולות המסקנות הבאות: (א) ברגיל, טענות נגד חובות מס צריכות**
17 **להיות מועלות בהליכי השגה. הליכי השגה הם גמישים דיים על מנת לאפשר את מרבית**
18 **הטענות שעשויות להיות לנישומים כנגד חיובי המס שלהם; (ב) כאשר נישום אינו חולק על**
19 **השומות אלא מבקש להעלות טענת "פרעתי" ביחס לשומות אלה, הדרך פתוחה בפניו**
20 **לעשות כן בהליכי הוצאה לפועל; (ג) כאשר נישום מבקש להעלות טענה שעניינה רישום**
21 **בלתי-תקין לכאורה שהוליד חוב לא ידוע – ניתן להביא טענה זו בפני בית המשפט, אך זאת**
22 **רק אם יש לנישום ראיות לכאורה שיש בהן כדי לסתור את חזקת תקינות המינהל.**

23 וממשיכה כב' השופטת ברק-ארוז ופוסקת בפסקה 28 לפסק דינה:

24 **מתעוררת השאלה הנוספת מהי הערכאה המתאימה לבירור הטענות. לכאורה, קיימות**
25 **בעניין זה שתי אפשרויות: עתירה לקבלת סעד הצהרתי בבית המשפט המחוזי [...] או**
26 **עתירה לבג"ץ [...]. מחד גיסא, עתירה לבג"ץ היא דרך המלך להעלאת טענות כנגד**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

- 1 פעולותיהן של רשויות מינהליות (ביחס לעניינים שטרם הוסדרו בחוק בתי משפט לעניינים
 - 2 מינהליים, התש"ס-2000). מאידך גיסא, הדעת נותנת שהטענות בהליך זה יהיו בעיקרן
 - 3 טענות עובדתיות, ולכן לשיטתי ומבלי לקבוע מסמרות בעניין פנייה לבית המשפט המחוזי
 - 4 נראית על פניה מתאימה יותר. במקרה זה, הבקשה לסעד הצהרתי בבית המשפט המחוזי
 - 5 תהיה מוגבלת רק להצהרה באשר לחוב האמיתי של הנישום. בכל מקרה, טענות שעניינן
 - 6 פירעון החובות יוכלו להישמע בשלב ההוצאה לפועל, ולכן אין מקום לברר בפני בית
 - 7 המשפט.
- 8 וחשוב יהיה להזכיר גם את פסק דינו של כב' השופט (כתוארו אז) רובינשטיין, באותה הפרשה, שהעלה
- 9 על נס את אפשרות התקיפה העקיפה בהוצאה לפועל.
- 10 16. הנה כי כן, גם בתחום ההתדיינות המינהלית בעולם המיסים קשת האפשרויות הדיוניות שרירה
- 11 וקיימת. תקיפה ישירה לצד תקיפה עקיפה; פניה לבג"ץ לצד פנייה לערכאה האזרחית. גם המתדיין
- 12 המינהלי בעולם המיסים מוצא עצמו מתלבט ותוהה לאן לפנות ולאן ללכת, יחד עם חבריו בסכסוכים
- 13 מינהליים אחרים. לבטים אלה באו לידי ביטוי מוחשי בחילופי הדברים בין המבקשת למשיבה. שני
- 14 הצדדים מסכימים כי אפיק ההשגה והערעור בעקבותיו (מכוח פקודת מס הכנסה) אינו פתוח בפני
- 15 המבקשת. זאת משום שהיא לא משיגה על גובה השומה אלא על החיוב בקנס ועל הריבית וההצמדה.
- 16 על רקע זה מהו האפיק הדיוני בו יש לברר את המחלוקת?
- 17 כדי לענות על השאלה יש למקד את הדיון. התובעת עותרת לקבל סעד הצהרתי לפיו רשות המיסים
- 18 חייבת להחיל עליה את הסדר הגביה בו היא מעוניינת. היא טוענת כי הימנעות מהחלת הסדר זה עליה
- 19 היא פעולה שלא כדין. על רקע זה ההליך שלפני משקף **תקיפה ישירה** של שיקול דעתה של הרשות
- 20 המינהלית – רשות המיסים. אין ספק שלבג"ץ נתונה סמכות לדון בעניין זה, אך בכך אין די. כפי
- 21 שראינו, בקשת לא צרה של מקרים הוכרה סמכותו של בג"ץ כסמכות מקבילה לזו של הערכאות
- 22 האזרחיות לדון בתקיפות ישירות של שיקול הדעת המינהלי בתחום המיסים. האם מקרה זה הוא
- 23 אחד מהם? וליתר דיוק האם המרצת פתיחה משקפת אכסניה נאותה לדיון במחלוקת הקונקרטית?
17. במבט ראשון נראה ששוב נקלענו לסבך לא בריא שבו קיים "אזור דמדומים" בשאלת הסמכות,
- 25 אך מצב הדברים פחות מורכב משנראה תחילה. מורה נבוכים נמצא לנו בניתוח שערכה לאחרונה פרופ'
- 26 ברק-ארו, בחלק הרביעי של סדרת הספרים שהוציאה בתחום המשפט המינהלי. שם (בעמ' 160 ואילך)
- 27 היא עומדת על התאמת הסעד ההצהרתי לבירור מחלוקות בין האזרח לבין הרשות המינהלית. וכך
- 28 כותבת פרופ' ברק-ארו (שם, שם):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

- 1 לעתים הסכסוך בין הפרט לרשות נובע מפרשנויות שונות של החוק החל או ממחלוקת
- 2 עובדתית, להבדיל מטענות הנוגעות להליך שקיימה הרשות או לשיקול הדעת שהפעילה. על
- 3 כן כבר משלב מוקדם יחסית בהתפתחות של הפסיקה הוכרו סכסוכים מסוג זה כמתאימים
- 4 להכרעה על-ידי בית המשפט האזרחי באמצעות פסק דין הצהרתי.
- 5 כמה טעמים תמכו בגישה זו. ראשית, היא הייתה מבוססת על כך שפרשנות מוסמכת של
- 6 הדין אינה צריכה להינתן דווקא על-ידי בית המשפט העליון בשבתו כבג"ץ; כל בית משפט
- 7 מוסמך יכול לעשות כן. שנית, כאשר המחלוקת בין הצדדים היא עובדתית ודאי שאין לבית
- 8 המשפט העליון בשבתו כבג"ץ כל יתרון בהשוואה לבית משפט אחר (ולמעשה, נהפוך הוא).
- 9 חלופה זו של עתירה למתן סעד הצהרתי בבית משפט אזרחי שימשה אפיק חשוב להקלת
- 10 העומס שהיה מוטל על בג"ץ בבית המשפט שריכוז בידיו את מרבית ההתדיינויות שעניינן
- 11 ביקורת שיפוטית על החלטות מינהליות.
- 12 18. תשומת הלב מופנית אפוא לסוגי הסכסוכים העומדים על הפרק בהם יכול לדון בית המשפט
- 13 האזרחי וליתן סעד הצהרתי – במקרה הטיפוסי יהיו אלה סכסוכים על פרשנות הדין או על עובדות
- 14 השנויות במחלוקת:
- 15 (א) בכל הנוגע לסמכות בית המשפט האזרחי לתת סעד הצהרתי בעניין פרשנות הדין כותבת
- 16 פרופ' ברק-ארז (שם, בעמ' 161): "הבחירה בדרך של סעד הצהרתי נחשבת לאפיק פעולה
- 17 מתאים בראש ובראשונה למחלוקת בין הפרט לרשות הנובעת מעמדותיהם השונות באשר
- 18 לפרשנות הנכונה של הסמכות אשר מכוחה פעלה הרשות, למשל חוק שמכוחו מוטל חיוב
- 19 מס. במקרים מסוג זה, הכרעה שיפוטית באשר לפרשנותו הנכונה מביאה ליישוב
- 20 המחלוקת."
- 21 (ב) ובכל הנוגע לסמכות בית המשפט האזרחי לתת סעד הצהרתי במסגרת הכרעה במחלוקת
- 22 עובדתית כותבת פרופ' ברק-ארז (שם, בעמ' 163): "במקרים אחרים סעד הצהרתי נחשב
- 23 למועיל כאשר הסכסוך בין הצדדים נבע כל כולו מחילוקי דעות עובדתיים. הכרעה שיפוטית
- 24 באשר לעובדות יכולה לאפשר לבית המשפט להצהיר אם חל חיוב על מי מן הצדדים על-פי
- 25 תוצאותיה של הכרעה זו... כל אימת שהכרעה שיפוטית באשר לעובדות יכולה לפתור סכסוך
- 26 בין צדדים – ניתן לפנות לבית המשפט האזרחי שיכריע בעובדות וייתן סעד הצהרתי באשר
- 27 לזכויות הצדדים. עיקרון זה מוסיף לשמש באותם מקרים שבהם חיקוקים המטילים
- 28 תשלומי חובה אינם מעגלים הסדר הכולל זכות להגיש השגה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

19. לעומת זאת, הסעד ההצהרתי מתאים פחות למקרים הדורשים ביקורת על אופן הפעלת הסמכות.
 בעניין זה כותבת ברק-ארוז (שם, בעמ' 164):
- חשוב להבהיר כי השימוש בהליך המכוון לקבלת סעד הצהרתי לא נועד לשמש חלופה להגשת עתירה (בעבר – לבג"ץ, וכיום – גם לבית המשפט לעניינים מינהליים) באותם מקרים שבהם טענותיו של הפרט מכוונות כנגד אופן הפעלת הסמכות על-ידי הרשות. באופן כללי יותר ניתן לומר כי הפנייה לבית המשפט האזרחי היא מועילה כאשר השאלה הטעונה הכרעה היא אם התקיימו התנאים המוקדמים להפעלת סמכותה של הרשות, להבדיל ממחלוקת באשר לטיב שיקול הדעת שהפעילה הרשות במסגרת סמכותה. אין טעם בטענה כי המחלוקת שעליה נסבה התובענה כרוכה גם במחלוקות עובדתיות שלבית המשפט האזרחי כלים טובים יותר לבררן. בכל מקרה בית המשפט האזרחי לא יידרש לעתירה למתן סעד הצהרתי אם זו מכוונת במישרין לתקיפת שיקול הדעת המינהלי של הרשות.**
20. נמצאנו למדים שהתשובה לשאלה, האם ניתן להגיש המרצת פתיחה בה תוקפים בתקיפה ישירה את שיקול הדעת המינהלי, אינה חיובית או שלילית באופן קטגורי, ודיכטומיה חדה וברורה ממנה וחלילה. ישנם מקרים שבהם אכן ניתן לנקוט בהליך של המרצת פתיחה בתקיפה ישירה, וישנם מקרים שבהם אמצעי זה אינו מתאים. הכול תלוי בשאלה מהי מהות הסכסוך המשפטי העומד על הפרק. הכף תיטה לצד הזכות שעה שמדובר בהליך הנוגע לפרשנות הדין, או למחלוקת עובדתית ותיטה לכף החובה שעה שמדובר בביקורת על אופן הפעלת הסמכות.
- לא תמיד מלאכת הסיווג תהיה קלה. כפי שציינה כב' השופטת פרוקצ'יה (בפסקה 23 לפסק דינה בעניין צ'רני):
- סיווגה של תובענה כעניין אזרחי המצוי בסמכות בית משפט מחוזי, או כעניין מינהלי, שאז מקומה בבית משפט לעניינים מינהליים או בבג"צ, עשויה להיות מורכבת מקום שמשולבים בה יסודות מזה ומזה. במצב כזה נדרש להכריע מה מבין היסודות המשולבים בתובענה הוא הדומיננטי, ובהתאם לכך לאתר את הערכאה המוסמכת.**
- אלא שהמקרה שלפניי אינו מהמורכבים. לטעמי, מדובר במקרה מובהק שבו מבקשת התובעת להפעיל ביקורת שיפוטית, בתקיפה ישירה, על אופן הפעלת הסמכות השלטונית של הרשות המינהלית – רשות המיסים. בראשית הדרך ניתן היה לטעון כי קיימת מחלוקת פרשנית על אודות היקפה של החלטת המשיבה, והאם כוונתה הייתה להחיל את הסדר הגבייה אך ביחס למגזר החקלאי אם לאו. אך עד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד
שומה חולון

- 1 מהרה התבהרה התמונה ולפיה ההסדר יוחל במגזר החקלאי ובו בלבד. המבקשת טוענת בהמרצת
- 2 הפתיחה כי שיקול הדעת של הרשות פסול הוא. כי הוא מפלה, ומכונן שוני במקום שבו אין לו מקום.
- 3 היא טוענת שיש לחייב את רשות המיסים לעשות שימוש בסעיף 192 לפקודה כדי להימנע מהפליה
- 4 פסולה. סוג זה של טיעון אינו ראוי, ככלל, להתברר במתכונת של המרצת פתיחה בבית משפט אזרחי
- 5 (בתקיפה ישירה). הוא נוגע בליבת שיקול הדעת המינהלי של הרשות.
- 6 מסקנה זו מתחזקת גם שעה שאנו באים לבחון התדיינויות מינהליות ביחס לתקיפה ישירה של
- 7 השימוש בסעיף 192 לפקודה או להיעדרו. כך המשיבה מצביעה על מספר דוגמאות למקרים שבהם
- 8 שיקול הדעת אגב הפעלת סעיף זה נדון בתקיפה ישירה בבג"ץ. כך היה בבג"ץ 70/77 גנון נ' נציב מס
- 9 הכנסה, פ"ד לב(2) 269 (1978); בג"ץ 653/83 מבע מוציאים לאור בע"מ נ' סגן נציב מס הכנסה, פ"ד
- 10 לט(3) 29 (1985); בג"ץ 786/83 קיבוץ דליה נ' נציב מס הכנסה, פ"ד לח(3) 777 (1984); בג"ץ 3246/08
- 11 החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ נ' מנהל רשות המסים (פורסם במאגרים; 2010). אמנם
- 12 שלושת ההליכים הראשונים התנהלו בתקופה שבה בג"ץ שימש ככתובת העיקרית לתקיפה ישירה של
- 13 שיקול הדעת השלטוני, אך ההליך האחרון התנהל לאחר שחלוקת הסמכויות הענייניות בתחום זה
- 14 עברה התפתחויות משמעותיות, ובכל זאת בג"ץ הוא שדן בסוגיה, ולא העבירה לבית המשפט האזרחי.
- 15 21. על רקע זה מגיע אני לכלל מסקנה כי את התקיפה הישירה שהמבקשת מעוניינת לערוך, עליה לנהל
- 16 בבג"ץ. כאמור, לא מדובר בתקיפה עובדתית במהותה, או בשאלה של פרשנות סעיף 192 לפקודה, אלא
- 17 בטענה כי שיקול הדעת המנהלי הופעל באופן שגוי. טענה זו אינה ראויה לבירור בבית משפט אזרחי
- 18 בהמרצת פתיחה.
- 19 22. די בכך כדי לקבל את הבקשה ולסלק את התובענה שלפני על הסף. התלבטתי בשאלה האם עלי
- 20 להעביר לפיכך את התובענה לבג"ץ מכוח סעיף 79(א) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-
- 21 1984, ולאחר מחשבה החלטתי שהדרך הראויה יותר היא למחוק את ההליך שבפני:
- 22 א) ראשית, מצוותו של סעיף 79(ב) לחוק היא ש"בית המשפט או בית הדין שאליו הועבר ענין
- 23 כאמור, לא יעבירו עוד". ואם טעיתי בניתוח שנתרך לעיל, ולבית משפט זה עומדת סמכות
- 24 עניינית לדון בתקיפה ישירה בסוגיה שעל הפרק, מן הראוי לשמר את האפשרות להחזיר
- 25 הנושא לבירור בערכאה זו.
- 26 ב) בנוסף, שאלה מעניינת היא האם יכולה המבקשת לתקוף את שיקול הדעת של הרשות
- 27 בתקיפה עקיפה. במהלך הדיון בפני התברר כי המבקשת כבר שילמה את תשלומי המס כולל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207 צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד שומה חולון

- 1 הקנס הריבית וההצמדה (עמ' 7 לפרוטוקול הדיון). בנסיבות אלה, אפשר להעלות על הדעת
- 2 מסלול דיוני שבו שיקול הדעת של הרשות לא ייתקף בתקיפה ישירה אלא בתקיפה עקיפה.
- 3 קרי, ניתן לשיקול להכיר בהליך אזורי של תביעת השבה של התשלום ששולם ביתר לטענת
- 4 המבקשת (וראו הדיון אצל ברק-ארז, בעמ' 135); וזאת נוכח עמדתה שגביית היתר נשענה על
- 5 בסיס מפלה. זוהי סיבה נוספת למחוק את ההליך ולא להעבירו לבג"ץ, כדי לאפשר לבית
- 6 המשפט העליון, אם ימצא לנכון לעשות כן, להורות על בירור הסוגיה במסגרת של תקיפה
- 7 עקיפה, ולהנחות כי כך ייעשה במקרים מסוג זה.
- 8 (ג) במאמר מוסגר, יש לציין שספק אם הוראה זו שבסעיף 79(ב) לחוק (לפיה בית המשפט
- 9 שאליו הועבר ענין כאמור, לא יעבירו עוד) חלה על בג"ץ. מדובר בהוראה במעמד של חוק,
- 10 וספק אם תוכל להגביל את שיקול דעתו של בג"ץ להחזיר הדיון, נוכח העובדה שסמכותו שלו
- 11 מוסדרת בחוק יסוד. כך או כך אין טעם להעמיד עניין זה למבחן. גם כך הסוגיה שלפנינו רוויה
- 12 דיה במורכבות, ויש לנהוג מידתיות בהעמסת דילמות דיוניות על בקשה צנועה של התובעת
- 13 להחיל עליה הסדר גביית מס.
- 14 23. ולקראת סיום לא למותר יהיה לשוב ולציין את קריאתו של בית המשפט העליון להסדרה
- 15 חקיקתית של הסוגיה (ראו בעניין מחקשווילי, בפסקה 28 לפסק דינה של כב' השופטת ברק-ארז):
- 16 לאמיתו של דבר, טוב אף יותר היה אילו המחוקק היה מעגן בחקיקה הליך שיאפשר
- 17 לנישומים להעלות טענות "שירותיות" בנושא חובות המס שלהם – בפני רשויות המס ולאחר
- 18 מכן בדרך של ערעור (בדומה להליך ההשגה על שומות רגילות).
- 19 אין כל סיבה נראית לעין המסבירה מדוע ניתן יהיה לתקוף בתקיפה ישירה חיוב במס בערעור על
- 20 החלטה בהשגה, ולא ניתן יהיה לעשות כן בהליך הנוגע לקנסות או לרכיבי ריבית והצמדה. הפיצול
- 21 בעניין זה בין מרכיבי חבות המס נראה מלאכותי, וראוי שהנושא יוסדר בחקיקה, ושרשות המיסים
- 22 תפעל לעודד תיקון חקיקתי שכזה.
- 23 **התוצאה**
- 24 24. על רקע כל אלה אני מוחק את התובענה שלפני מחמת חוסר סמכות עניינית. בנסיבות העניין לא
- 25 אעשה צו להוצאות.
- 26 המזכירות מתבקשת לשלוח ההחלטה לצדדים ולסגור התיק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ה"פ 17-01-64207-צ.ג.י. פרסונל שירותי כ"א 2005 בע"מ נ' רשות המיסים - פקיד
שומה חולון

1

2

3

ניתנה היום, י"ח חשוון תשע"ח, 07 נובמבר 2017, בהעדר הצדדים.

4

גרשון גונטובניק, שופט

5

6