



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים בעניינים מינהליים

עע"מ 7705/16

לפני: כבוד הנשיאה א' חיות  
כבוד השופט נ' סולברג  
כבוד השופט ד' מינץ

המערער: יואל רוני

נגד

המשיבה: מדינת ישראל - רשות המיסים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים מיום 28.06.2016  
בת.מ 117/09 אשר ניתן על ידי כבוד השופט מ' אלטוביה

תאריך הישיבה: כ' בשבט התשע"ח (5.2.2018)

בשם המערער: עו"ד דורון לוי; עו"ד יאיר אברהם

בשם המשיבה: עו"ד עמנואל לינדר

### פסק-דין

הנשיאה א' חיות:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט מ'  
אלטוביה) מיום 28.6.2016 בת"מ 117/09 אשר דחה בקשה לאישור תובענה ייצוגית  
שהגיש המערער נגד המשיבה (להלן: רשות המסים).

הרקע לערעור

1. בשנת 1976 אישרה הממשלה תכנית לסלילתו של כביש אשר יחצה את ישראל  
מצפון לדרום (להלן: כביש 6). על פי התוואי המקורי שתוכנן, היה כביש 6 אמור

להימתח מבאר שבע בדרום ועד לכביש 65 (ואדי עארה) בצפון, אך לימים הוחלט להאריך את חלקו הצפוני של הכביש כך שיגיע עד למחלף אליקים (כביש 75). בשנת 1992 החליטה המועצה הארצית לתכנון ולבניה לקדם את סלילתו של כביש 6 ולהכין תכנית מתאר ארצית מפורטת שתאפשר את הקמתו (לפירוט ההליכים התכנוניים שקדמו להקמתו של כביש 6 ראו: בג"ץ 2920/94 אדם טבע ודין נ' המועצה הארצית לתכנון ולבניה, פ"ד נ(3) 441 (1996)). לצורך קידום הפרויקט, הקימה המדינה בשנת 1993 את חברת כביש חוצה ישראל בע"מ על מנת שתשמש כזרוע ביצועית להקמתו ובשנים שלאחר מכן הפקיעה החברה חלק מהאדמות שעליהן עובר כביש 6 ורשמה אותן על שם המדינה (זאת בהתאם לסמכויות שהוקנו לה בחוק כביש ארצי לישראל, התשנ"ה-1994).

2. מספר חודשים לאחר מכן החליטה הממשלה כי כביש 6 יוקם בשיטת ה-B.O.T (Build, Operate and Transfer) וכי במקום שתסלול אותו בעצמה היא תפנה ליזמים פרטיים ותציע להם לסלול ולתפעל אותו, תמורת הזכות לגבות תשלום ממי שישתמשו בו (לפירוט עקרונותיה של שיטה זו ראו: "הסדרים להקמה ולהפעלה של רכוש ציבורי על ידי הסקטור הפרטי" (מצג עמדה של המוסד הישראלי לתקינה חשבונית, 2005) (להלן: מצג העמדה); עוד ראו: דפנה ברק ארז "המשפט הציבורי של הפרטה: מודלים, נורמות ואתגרים" עיוני משפט ל(3) 461, 473-474 (2008)). בהמשך לכך חוקקה הכנסת את חוק כביש אגרה (כביש ארצי לישראל), התשנ"ה-1995 (להלן: חוק כביש חוצה ישראל) בו נקבע כי כביש 6 יוקם, יתופעל ויתוחזק על ידי זכייין פרטי שיגבה "אגרה" בעבור הנסיעה בו. בשנת 1996 זכתה חברת דרך ארץ הייוויז (1997) בע"מ (להלן: דרך ארץ) במכרז להקמתו והפעלתו של כביש 6, ובסמוך לאחר מכן התקשרה עם המדינה בחוזה זיכיון וקיבלה ממנה זכויות להשתמש בקרקעות שהופקעו לצורך הקמתו (ראו: סעיף 4 לחוזה הזיכיון שנחתם בין המדינה ודרך ארץ שצורף כנספח 2.2(ה) למוצג 2 מטעם המערער – להלן: חוזה הזיכיון). בשנת 1999 החלה דרך ארץ לסלול את כביש 6 ובשנת 2002 נפתח לתנועה המקטע הראשון בכביש. לאורך השנים נסללו ונפתחו לתנועה מקטעים נוספים בכביש 6 וכיום הוא משתרע לאורך 140 ק"מ מקיבוץ בית קמה שבדרום ועד למושב אליקים שבצפון. מאז שנפתח כביש 6 לתנועה מחייבת דרך ארץ את המשתמשים בו בתשלום עבור הנסיעה ומוסיפה על סכום ה"אגרה" שהיא גובה מהם חיוב בגין מע"מ (ראו: הודעה בדבר קביעת סכומי אגרה, י"פ התשס"ג 5133, בעמ' 618). בשנת 2009 הגיש המערער בקשה לאישור תובענה ייצוגית נגד רשות המסים בטענה כי התשלומים שמעבירים הנוסעים בכביש 6 לחברת דרך ארץ הם תשלומי חובה שאינם חייבים במע"מ ולפיכך עליה להשיב להם את המע"מ שגבתה בגין אותם תשלומים.

3. בית המשפט קמא קבע כי אין מקום להתיר למערער לנהל תובענה ייצוגית נגד רשות המסים ודחה את בקשת האישור.

בית המשפט קמא דחה את טענת רשות המסים לפיה סלילתו של כביש 6 אינה חלק משירותי הליכה שהמדינה מחויבת לספק לאזרחים. כמו כן, קבע בית המשפט קמא כי כאשר הפעלתו של כביש 6 תעבור לידי המדינה בתום תקופת הזיכיון, יהיה מקום לשקול האם להמשיך ולגבות מע"מ בגין התשלום עבור הנסיעה בו. עם זאת, קבע בית המשפט קמא כי נכון להיום, התשלום שאותו גובה דרך ארץ מהמשתמשים בכביש 6 אינו תשלום חובה הפטור ממע"מ. בית המשפט קמא קבע כי חרף העובדה שבחוק כביש חוצה ישראל מכונה התשלום שגובה דרך ארץ "אגרה", הלכה למעשה, מדובר בתשלום המשקף את עלות השירותים שהיא מספקת ובהחזר של הלוואה שנטלה ממנה המדינה לצורך הקמתו והפעלתו של כביש 6. מכאן, כך נקבע, שהסכומים שמעבירים המשתמשים בכביש 6 לדרך ארץ מהווים תמורה בעסקה למתן שירותים וחייבים במע"מ. בית המשפט קמא דחה את טענת המערער לפיה דרך ארץ פועלת כידה הארוכה של המדינה וגובה בעבורה מסים וקבע כי על אף שהמחוקק הקנה לדרך ארץ סמכויות מסוימות הנדרשות לה לצורך הקמתו והפעלתו של כביש 6, אין חולק כי דרך ארץ היא גוף פרטי הפועל למטרות רווח. לפיכך קבע בית המשפט קמא כי על אף שמבחינות מסוימות פועלת דרך ארץ כרשות ציבורית, הפעילות שבגינה היא גובה תשלום מהמשתמשים בכביש 6 היא פעילות עסקית שאותה היא מבצעת בכובעה כעוסק פרטי. תמיכה למסקנה זו מצא בית המשפט קמא בעובדה שהמחוקק הותיר בידי המדינה סמכות לפקח על פעילותה של דרך ארץ, ובכלל זה סמכות לפקח על גובה הסכומים שהיא גובה בעבור השימוש בכביש 6. בשולי הדברים קבע בית המשפט קמא כי אפילו היה סבור שאין לגבות מע"מ על התשלום עבור נסיעה בכביש 6, לא היה מקום לקבל את בקשת האישור משום שתובענה ייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בין הצדדים ומשום שהמערער אינו מתאים לשמש כתובע ייצוגי.

מכאן הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים

4. המערער טוען כי קביעתו של בית המשפט קמא לפיה התשלום שגובה דרך ארץ מהמשתמשים בכביש 6 אינו תשלום חובה – שגויה. לשיטתו, המדינה התקשרה עם דרך ארץ בחוזה להקמתו, תחזוקתו והפעלתו של כביש 6 והיא מממנת את השירותים

שדרך ארץ מספקת לה באמצעות מס מיוחד המוטל על מי שמשתמשים בכביש 6. לטענת המערער, העובדה שהמס נגבה על ידי זכייך פרטי הפועל מטעם המדינה, אין בה כדי לשנות את מהותו. המערער מדגיש בהקשר זה כי התשלום שאותו גובה דרך ארץ בעבור הנסיעה בכביש 6, אינו משקף את שווי השוק של השירותים שהיא מספקת וזאת משום שגובהו נקבע על ידי המדינה ומשום שמחיר הנסיעה בכביש 6 אינו אחד ומשתנה ממקטע אחד בכביש למשנהו. המערער מוסיף וטוען כי ניתוח של העסקה שבה התקשרו המדינה ודרך ארץ מלמד כי דרך ארץ מתפקדת כידה הארוכה של המדינה ולפיכך אינה מהווה "עוסק", כאמור בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק המע"מ) אלא מוסד ללא כוונת רווח (מלכ"ר) הזכאי לפטור ממע"מ. לחלופין טוען המערער כי דרך ארץ פטורה מתשלום מע"מ משום שהעמידה הלוואה לטובת המדינה ולפיכך עונה להגדרה של "מוסד כספי" בחוק המע"מ. תמיכה לטענה זו מוצא המערער בעובדה שדרך ארץ רושמת בספריה את הסכומים שהיא גובה מהמשתמשים בכביש 6 כפירעון של הלוואה. לחלופי חלופין טוען המערער כי גם אם התשלום שגובה דרך ארץ בעבור הנסיעה בכביש 6 חייב במע"מ, היא אינה רשאית "לגלגל" את החיוב במע"מ על המשתמשים בכביש וזאת משום שהשירותים שאותם היא מספקת ניתנים למדינה בלבד. לבסוף טוען המערער כי בית המשפט קמא שגה משקבע כי תביעתו אינה מתאימה להתברר כתובענה ייצוגית וכי הוא עצמו אינו מתאים לשמש כתובע ייצוגי.

5. רשות המסים טוענת מנגד כי אין חובה להשתמש בכביש 6 ומכאן שהתשלום הנגבה בעבור הנסיעה בו אינו תשלום חובה אלא מחיר שמשלמים מי שמעוניינים ליהנות מהשירותים שמספקת דרך ארץ. רשות המסים סבורה כי התשלום שגובה דרך ארץ בעבור הנסיעה בכביש 6 חייב במע"מ. עוד טוענת רשות המסים כי אפילו היה מדובר באגרה הנגבית על פי דין לא היה בכך להועיל למערער, שכן סעיף 9א לחוק המע"מ קובע כי גם "עסקת שירות שמשתלמת בשל אגרה או תמורה אחרת על פי דין" חייבת במע"מ. רשות המסים מוסיפה וטוענת כי אין ממש בטענת המערער לפיה דרך ארץ היא מלכ"ר. לטענתה, מהוראות חוק כביש חוצה ישראל וחוזה הזיכיון בין המדינה ודרך ארץ עולה בבירור כי דרך ארץ היא קבלן עצמאי המספק שירותים למשתמשים בכביש 6 ואינה מהווה בשום צורה שלוחה של המדינה. מכל מקום, כך טוענת רשות המסים, גם אם דרך ארץ הייתה פועלת כידה הארוכה של המדינה, הסכומים שאותם היא גובה בגין הנסיעה בכביש 6 היו חייבים במע"מ משום שהלכה היא כי רשות ציבורית שמפיקה רווחים מפעילות שלטונית בעלת אופי עסקי נדרשת לשלם מע"מ. לפיכך סבורה רשות המסים כי התשלום בעבור הנסיעה בכביש 6 היה חייב במע"מ גם אם המדינה הייתה גובה אותו בעצמה. בנוסף על כך טוענת רשות המסים כי דרך ארץ אינה יכולה להיחשב ל"מוסד כספי" משום שפעילותה אינה מתמצה בהעמדת המימון

הנדרש לצורך הקמתו של כביש 6 וכוללת מגוון רחב של שירותים אחרים שאותם היא מספקת. רשות המסים מוסיפה וטוענת בהקשר זה כי שירותים אלו ניתנים למשתמשים בכביש 6 משום שהם אלו המשלמים בעבורם ולפיכך דרך ארץ רשאית "לגלגל" עליהם את המע"מ המוטל עליה בגין התשלום שהיא גובה מהם. לבסוף טוענת רשות המסים כי אין מקום להתערב במסקנותיו של בית המשפט קמא בנוגע להתאמתו של ההליך שבנדון להתברר כתובענה ייצוגית והתאמתו של המערער לשמש כתובע ייצוגי.

דיון והכרעה

6. דין הערעור להידחות.

סעיף 2 לחוק המע"מ מורה כי "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין". לטענת המערער, התשלום בעבור הנסיעה בכביש 6 אינו "מחיר" המשולם במסגרת עסקה כאמור בסעיף 2 הנ"ל, כי אם תשלום חובה שאינו חייב במע"מ. טענה זו אינה מקובלת עליי. "מס" הנו תשלום כפוי שאין תמורה ישירה בעדו ואילו "מחיר" הוא תשלום רצוני הניתן בתמורה לנכס או לשירות. בתווך שבין מס "טהור" ומחיר "טהור" ישנה שורה ארוכה של תשלומים "מעורבים" הנושאים מאפיינים של מס מצד אחד ומאפיינים של מחיר מצד שני. על מנת לקבוע האם תשלום "מעורב" כאמור הוא בגדר מחיר או תשלום חובה, על בית המשפט לבחון היכן הוא ממוקם על הספקטרום שבין מס למחיר. ככל שמאפייניו המסיים של התשלום הם דומיננטיים יותר, קרי, ככל שהאפשרות להימנע מלשאת בו מצומצמת יותר וככל שאין קשר בין שיעורו לעלות השירותים או המוצרים שהוא משמש כדי לממן, כך ייטה בית המשפט לסווגו כתשלום חובה. לעומת זאת, ככל שמדובר בתשלום רצוני המשקף שווי של נכס או שירות הניתנים בעדו, כך ייטה בית המשפט לסווגו כמחיר (ראו: עע"מ 7373/10 לוי נ' מדינת ישראל, פסקאות 27-43 (13.8.2012) (להלן: עניין לוי); פסקאות מח עד נח לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין בבג"ץ 1195/10 מרכז השלטון המקומי נ' הרשות הממשלתית למים ולביוב (13.11.2014) (להלן: עניין מרכז השלטון המקומי); בר"מ 6591/15 עיריית קרית ביאליק נ' רווה, פסקאות 5-8 (9.3.2016) (להלן: עניין רווה)).

בחינת התשלום שאותו גובה דרך ארץ בעבור הנסיעה בכביש 6 על פי אמות מידה אלו מגלה כי הוא בעל מאפיינים של מחיר. הטעם העיקרי לכך הוא שניתן להימנע בנקל מלשלם לדרך ארץ בעבור נסיעה בכביש 6 על ידי שימוש בדרכים חלופיות. לפיכך, אין לומר כי התשלום שאותו גובה דרך ארץ הנו תשלום כפוי שאין

דרך מעשית להימנע מלשאת בו. למסקנה דומה נגיע גם אם ניישם במקרה דנן את המבחן המרחיב (שלא אומץ בפסיקה) אותו מציע פרופ' י' מ' אדרעי לפיו כל תשלום המהווה תנאי לקבלת זכויות בסיסיות הוא תשלום חובה (ראו והשוו: עניין לוי, פסקאות 39-40; עניין רווח, פסקאות 8-5; ועניין מרכז השלטון המקומי, פסקאות נה עד נח). בנוסף על כך, מאחר שהמשתמשים בכביש 6 עושים זאת מרצונם החופשי, ניתן להניח כי התשלום שהם מעבירים לדרך ארץ משקף את שוויה של הנסיעה בכביש 6 עבורם, ומכל מקום המערער לא הוכיח אחרת. מטעמים אלו אין מקום להתערב במסקנתו של בית המשפט קמא לפיה התשלום עבור הנסיעה בכביש 6 אינו תשלום חובה.

העובדה שהתשלום המדובר נמצא בפיקוח ומכונה בחוק כביש חוצה ישראל "אגרה" אין בה כדי לשנות ממסקנה זו. זאת נוכח סעיף 9א לחוק המע"מ הקובע כי "מחירה של עסקת שירות שמשלמת בשלו אגרה או תמורה אחרת על פי דין הוא האגרה או התמורה האחרת". מכאן שגם על תשלום אגרה הקבוע בדין יש להוסיף מע"מ אם מבחינה מהותית מדובר במחיר המשתלם במסגרת עסקה (ראו: דברי ההסבר לסעיף 4 להצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון), התשל"ח-1978, הצ"ח ממשלה 1332; עוד ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך א' 428-429 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: מס ערך מוסף)).

7. כמו כן יש לדחות את טענתו של המערער לפיה אין חובה להוסיף מע"מ על תשלום עבור הנסיעה בכביש 6 משום שדרך ארץ מתפקדת כידה הארוכה של המדינה ומהווה מלכ"ר. גם אם נקבל את הטענה כי דרך ארץ ממלאת פונקציה שלטונית ומתפקדת כרשות ציבורית אין בכך כדי להוליך למסקנה כי היא פטורה מלשלם מע"מ. זאת נוכח ההלכה לפיה רשות ציבורית המתנהלת כעסק למטרות רווח נדרשת לשלם מע"מ בגין ההכנסות שהיא מפיקה מפעילותה העסקית (ראו: ע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מד(4) 800 (1990) (להלן: בשערייך ב"שערייך ירושלים); ע"א 1919/10 מנהל המכס ומע"מ נ' עיריית אשקלון (27.9.2012) (עניין עיריית אשקלון); ע"א 2648/12 מנהל מס ערך מוסף נ' המועצה האזורית בני שמעון (30.6.2015) (להלן: עניין בני שמעון)). השאלה שעלינו לשאול, אפוא, אינה האם דרך ארץ מתפקדת כעוסק או כרשות ציבורית, אלא האם הפעילות שבגינה היא גובה תשלום מהמשתמשים בכביש 6 היא פעילות עסקית למטרות רווח או פעילות שלטונית שאינה למטרות רווח. אין חולק כי מטרתה היחידה של הפעילות שבגינה גובה דרך ארץ תשלום מהמשתמשים בכביש 6 היא הפקת רווחים (וראו בהקשר זה את האמור בסעיף 31 לסיכומי המערער). מכאן שמדובר בפעילות עסקית מובהקת שאין אפשרות לסווג

כפעילות ללא כוונת רווח (ראו והשוו לחוות הדעת של השופטים י' עמית ו- י' דנציגר בעניין עיריית אשקלון; עניין בני שמעון, בפסקה 23 ועניין בשעריך ירושלים, בעמ' 808-807; עוד ראו: נמדר מס ערך מוסף בעמ' 310-311).

8. טענת המערער לפיה דרך ארץ מהווה מוסד כספי הפטור ממע"מ משום שהלוותה כספים למדינה, אף היא דינה להידחות. הפטור ממע"מ הניתן למוסדות כספיים הוא תוצאה של הקושי לחייב במע"מ גופים פיננסיים שעיקר עיסוקם הוא במתן הלוואות, השקעות או ביטוח (ראו: נמדר מס ערך מוסף בעמ' 337, 341-342 ו- 350-349). דרך ארץ אינה עונה לאף אחת מההגדרות שניתנו למושג "מוסד כספי" בסעיף 1 לחוק המע"מ ובצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי), התשל"ז-1977 ופעילותה חורגת מהתחום הפיננסי ושונה באופן מהותי מפעילותם של המוסדות שהוגדרו כ"מוסד כספי" בחוק המע"מ. לפיכך, אף אם נניח לטובת המערער כי העסקה בין דרך ארץ והמדינה היא עסקת מימון, אין לסווג את דרך ארץ כמוסד כספי (ראו והשוו: פסקאות 43-53 לחוות דעתו של השופט י' דנציגר בע"פ 5529/12 אוהב ציון נ' מדינת ישראל (9.11.2014)).

9. לבסוף יש לדחות את טענת המערער לפיה דרך ארץ אינה רשאית "לגלגל" את חיוביה במע"מ על המשתמשים בכביש 6 משום שאינה מספקת להם שירותים. המבחנים שעל פיהם יש לקבוע את זהותו של מקבל השירות בעסקה החייבת במע"מ נקבעו בע"א 41/96 קוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד נג(1) 862 (1999) שם נפסק כי:

את זהות "מקבל שירות" יש לקבוע בכל מקרה ומקרה לפי נסיבותיו. עם זאת, ראוי להציב מבחני עזר אחדים שניתן להיעזר בהם לשם איתור "מקבל השירות", בלי להתיימר לקבוע רשימה סגורה. המבחן הראשון הוא מבחן המשלם בעד השירות. תשלום בעד השירות על-ידי מאן שהוא מהווה אינדיקציה לכך שהמשלם הוא זה שקיבל את השירות, שהרי סביר להניח כי מי שקיבל את השירות הוא המשלם בעדו לנותן השירות. המבחן השני הוא מבחן הצדדים לחוזה השירות. יש לאתר את מזמין השירות ואת הצד המתקשר עם נותן השירות וכן את הצדדים לפעילות העסקית בקשר למתן השירות ולקבלתו. המבחן השלישי הוא מבחן הנהנה מן השירות. מקבל השירות נהנה מן השירות ומפיק תועלת ממנו. השירות בא להגשים את האינטרס של מקבל השירות. יש אפוא לבחון את האינטרסים של מי בא השירות להגשים. אם נהנה מן השירות יותר מאחד, יש לקבוע מי הוא הדומיננטי מביניהם ולראות בו את מקבל השירות.

המבחן הרביעי הוא, מבחן הנסיבות. זהו מבחן גג שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי ללמד על זהות מקבל השירות... (שם, בעמ' 871)

יישומם של מבחנים אלו במקרה דנן מלמד כי דרך ארץ מספקת שירותים למשתמשים בכביש 6. אמנם, ניתן לטעון כי מזמין השירות בענייננו הוא המדינה שהתקשרה עם דרך ארץ בחוזה זכיינות להקמתו והפעלתו של כביש 6 (אם כי מסקנה זו אינה נקיה מספקות). ואולם, המשתמשים בכביש 6 הם אלו שמשלמים בעבור השירותים שמספקת דרך ארץ ומפיקים מהם תועלת. בנסיבות אלו מתחייבת המסקנה כי השירותים שמספקת דרך ארץ ניתנים למשתמשים בכביש 6 וכי היא רשאית על כן "לגלגל" עליהם את חיוביה במע"מ.

מטעמים אלו כולם דין הערעור להידחות.

נוכח התוצאה שאליה הגעתי לא ראיתי צורך להידרש לטענות שהעלה המערער בנוגע להתאמתה של תביעתו להתברר כתובענה ייצוגית והתאמתו שלו עצמו לשמש כתובע ייצוגי.

המערער ישלם לרשות המסים הוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין בסך 20,000 ש"ח.

ה נ ש י א ה

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט ד' מינץ:

אני מסכים.

ש ו פ ט



הוחלט כאמור בפסק דינה של הנשיאה א' חיות.

ניתן היום, ג' באב התשע"ח (15.7.2018).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ה נ ש י א ה