



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1834/07

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור
כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט צ' זילברטל

המערער: חיים קרן

נגד

המשיב: פקיד שומה גוש דן

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
מיום 19.11.2006 בתיק עמ"ה 1109/04 שניתן על ידי כבוד
השופט מ' אלטוביה

תאריך הישיבה: י' בניסן התשע"ב (2.4.2012)

בשם המערער: עו"ד בני קליפי; עו"ד הלל איש-שלום

בשם המשיב: עו"ד עמי לינדר

פסק-דין

השופט י' דנציגר:

המערער הגיש תובענה ייצוגית וזכה במסגרת הסדר פשרה אשר קיבל תוקף של פסק דין, לצד הפיצוי בגין עילת תביעתו, בגמול עבור פועלו כתובע מייצג. האם (וכיצד) יש למסות גמול זה על פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה)? זו השאלה המתעוררת בערעור שלפנינו.

רקע עובדתי והליכים קודמים

1. מקורו של הערעור דנא בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (כבוד השופט מ' אלטוביה) בעמ"ה 1109/04 מיום 19.11.2006, במסגרתו דחה בית

המשפט המחוזי את עמדת המערער לפיה גמול אותו קיבל עקב זכייה בתובענה ייצוגית הוא תקבול ללא מקור, שהינו כולו או רובו "פרס" שאינו חב במס הכנסה על פי הוראות הפקודה.

2. על פי האמור במוסכמות אליהן הגיעו הצדדים בדיון שנערך לפני בית המשפט המחוזי, המערער עוסק במתן ייעוץ הנדסי בתחום הנדסת החשמל והאלקטרוניקה. במהלך שנת 1999 גילה המערער טעות בחשבונות הטלפון הנייד שלו שהופקו על ידי חברת סלקום ישראל בע"מ (להלן: סלקום או החברה): למרות שחויב מראש בגין שירותים נלווים שמספקת החברה, זו גבתה במסגרת החשבון גם את ההפרש הנובע מעליית מחיר השירותים הנ"ל לכל תקופת החשבון. בשנת 2000 הגיש המערער, באמצעות משרד עורכי דין, תביעה כנגד סלקום ובמקביל הגיש בקשה לאישור תביעתו כתובענה ייצוגית. לאחר משא ומתן שניהלו ביניהם גיבשו הצדדים הסדר פשרה (להלן: הסדר הפשרה) לפיו תשלם סלקום לכל התובעים המיוצגים פיצוי בסך כולל של 7,137,000 ש"ח (להלן: הסכום הכולל). לצד הפיצוי שקיבל המערער עבור חלקו היחסי בתובענה (עילת תביעתו האישית עמדה על סך של 14.95 ש"ח), בגין פועלו כתובע מייצג קיבל המערער מתוך הסכום הכולל סך של 593,798 ש"ח בצירוף מע"מ – המהווה 8.32% מהסכום הכולל (להלן: הגמול). למען שלמות התמונה אוסיף כי שכר הטרחה שנפסק לבא הכוח המייצג על פי ההסדר הועמד על שיעור של 7.62% מהסכום הכולל.

3. בדו"ח שהגיש המערער לשנת המס 2001, הוצג הגמול שקיבל כתשלום אשר אינו מהווה הכנסה חייבת על פי הפקודה. המשיב לעומת זאת קבע את הכנסת המערער באופן בו התשלום מהווה חלק מההכנסה החייבת במס. השגה שהגיש המערער בעניין זה נדחתה. על כן ערער המערער לבית המשפט המחוזי.

4. בעיקרו של דבר נסבה המחלוקת בין הצדדים סביב השאלה האם יש לראות את התשלום שקיבל המערער כהכנסה מעסקה או מעסק אקראי לפי הוראת סעיף 2(1) לפקודה, או לחלופין מכל מקור אחר המנוי בסעיף 2 לפקודה או לחלופין כרווח הון או לחלופין כהתעשרות החייבת במס כפי שטען המשיב, או שמא כתקבול ללא מקור, אשר כולו או רובו הינו "פרס", כפי שטען המערער.

5. בבית המשפט המחוזי טען המערער כי יש לראות בגמול ששולם לו "פרס" הניתן לתובע בתובענה ייצוגית בשל התפקיד בעל החשיבות החברתית אשר נטל על עצמו. לדבריו, אין מדובר בפיצוי המשקף את היקף עבודתו, מקצועיותו או טרחתו,

ואין מדובר ב"עסקה", שכן כל מה שעשה הוא לפנות אל עורכי דין ולהעביר את המקרה הפרטני שלו לידיהם על מנת שישתמשו בו כבסיס לתובענה ייצוגית. כן הוסיף המערער כי הגמול הינו טפל לפיצוי העיקרי – כספי ההשבה של סכומים אשר נגבו מן הנמנים על הקבוצה שלא כדין. מכיוון שסכומי ההשבה אינם חייבים במס הרי שאף הגמול לא יכול שיהא חייב במס. עוד טען המערער כי הגמול הינו בעל אופי עונשי, אשר אינו חב במס משהוא בבחינת "מתת שמיים". כמו כן טען המערער כי נוכח חשיבותו החברתית של מוסד התובענה הייצוגית, אין למסות את הגמול הנפסק לתובע המייצג מחשש כי הדבר יהווה "אפקט מצנן" על הגשת תובענות ייצוגיות.

6. מנגד, המשיב טען כי סכום הפיצוי נבע מעסקה או מעסק מסחרי אקראי בהתאם להוראת סעיף 2(1) לפקודה, שכן הגמול הינו תמורה בעד שירות שנתן המערער לתובעים שייצג. לשיטת המשיב, לא מדובר לכך בתקבול שהינו "מתת שמים", אלא בתקבול עבור התיווך שבין קבוצת התובעים לבין סלקום, הנתבעת. לחלופין נטען כי התקבול מהווה הכנסה על פי סעיף 2(10), דהיינו: "השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9)", אך לא הוצא מהם בפירוש". לחלופין טען המשיב כי הגמול ניתן למערער כנגד ויתורו על זכות התביעה כנגד סלקום, שהיא "זכות ראויה", ועל כן המדובר במכירת נכס בהתאם לסעיף 88 לפקודה, אשר חבה במס רווח הון. לחלופי חלופין נטען כי הגמול הינו הכנסה החייבת במס בהיותו התעשרות החייבת במס בנסיבות העניין.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

7. בית המשפט המחוזי קבע כי יש לראות את הגמול שניתן לתובע המייצג כתמורה "פירוטית", בין אם זו נקבעה בפסק דין ובין אם בהסדר פשרה. לפי בית המשפט, לא ניתן לראות את הגמול כ"מתת שמיים", שכן זו מאופיינת בהיותה בלתי צפויה וניתנת ללא כל קשר למעשיו של המקבל לפני או אחרי קבלתה. בית המשפט הטעים כי אין לראות באופן זה את הגמול אותו מקבל התובע המייצג גמול המפצה אותו בגין הנטל שלקח על עצמו שעה שהחליט לתבוע בשם הקבוצה כולה וכן בגין הסיכון שנטל על עצמו במקרה בו התביעה תידחה או לא תאושר. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי לאור פועלו של התובע המייצג ניתן אף לראות בגמול כשכר בגין פועלו, המשולם לו מאת הקבוצה אותה הוא מייצג.

עוד קבע בית המשפט המחוזי כי תובענה ייצוגית חד פעמית הינה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, שכן זו כוללת השקעת הון אנושי ולעיתים גם כספי מתוך ציפייה

להשאת רווחים, תוך נטילת סיכון בעל אופי כלכלי, כאשר הרווח משקף, בין השאר, תמורה בגין שירות שניתן לקבוצה. בית המשפט קבע כי מאפיינים אלו יכולים להתאים גם לעסקה הונית, אולם לפי קביעתו אין המדובר במקרה דנן במכירת נכס כי אם בתמורה המתקבלת בעד הטרחה והשירות מצדו של המערער. במענה לטענת המערער כי הטלת מס על הגמול שניתן לתובע המייצג תפגע במוסד התובענות הייצוגיות, ציין בית המשפט כי אין זה הכרחי שהתובע המייצג הוא שיישא בנטל המס, למרות שכאמור הוא חב בו. בית המשפט הסביר זאת בכך שאין זה מן הנמנע כי בסופו של יום "יגולגל" תשלום המס לפתחו של הנתבע, בין מכוח משא ומתן בין הצדדים ובין אם יפסק גמול על ידי בית המשפט בשיעור המביא בחשבון את נטל המס. מכאן נפסק שאין לקבל את הטענה לפיה הטלת מס תהווה עידוד שלילי להגשת תובענות ייצוגיות.

משקבע בית המשפט המחוזי כי הגמול הינו הכנסה שמקורה בעסקת אקראי כאמור בסעיף 2(1) לפקודה, השאיר בית המשפט בצריך עיון את השאלה האם ניתן לייחס את הגמול אף למקור כללי לפי סעיף 2(10) לפקודה, כמו גם את השאלה האם יש לראות בויתור על זכות התביעה כעסקה בנכס.

מכאן הערער.

נימוקי הערער

8. לטענת המערער – באמצעות באי כוחו, עו"ד בני קליפי ועו"ד הלל איש שלום – הפרשנות שניתנה על ידי בית המשפט המחוזי עת סיווג את הפיצוי כהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי הינה "פרשנות יצירתית חריגה ובלתי מקובלת". לשיטתו של המערער, פרשנות זו מובילה לחיוב מס בלתי חוקי ובלתי הולם וזאת בהעדר הוראה מפורשת בעלת תכלית נטולת ספק לחיוב במס. לשיטתו של המערער, מרגע שקיים ספק באשר לתכלית החקיקה לחיוב במס, ברי כי על הספק לפעול לטובתו של הנישום – זאת בין היתר נוכח זכות היסוד לקניין. על כן, כך לעמדת המערער, לא נותר אלא להותיר את שאלת החבות במס בגין גמול לתובע מייצג לקביעתו המפורשת של המחוקק. המערער מוסיף וטוען כי היה על בית המשפט המחוזי לבחון האם מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי על פי המבחנים והקריטריונים שנקבעו לצורך זה בהלכה הפסוקה, אשר לפיהם אין לראות בגמול האמור תולדה של עסקה או עסק מסחרי. המערער מוסיף בהקשר זה כי שגה בית המשפט המחוזי בהתייחסו אל ציפייה להשאת רווח של המערער כמרכיב קריטי באפיון ההכנסה כעסקת אקראי. לטענת המערער, ציפייתו של אזרח לרווח קיימת בפעולות רבות ואינה מאפיינת דווקא עסקת

אקראי בעלת אופי מסחרי, ובכל מקרה מדובר לכל היותר ב"מבחן שולי". כמו כן נטען כי שגה בית המשפט המחוזי בקובעו כי טרחתו של המערער מעידה אף היא על כך שמדובר בעסקת אקראי, שכן העובדה שהמערער טרח לשם הפקת הגמול אינה מעידה על כך שמקור הגמול הינו בעסקה מסחרית.

המערער מוסיף וטוען כי בית המשפט חרג מן העובדות המוסכמות על הצדדים וקבע עובדות "מוטעות". כך למשל, קביעתו לפיה שיקול רב חשיבות של המערער בהגשת התביעה היה ציפייתו לרווח וכן הקביעה כי המערער השקיע ממוץ, הון אנושי ונשא בסיכון בשל הגשת התביעה, סטו מן האמור בעובדות המוסכמות על הצדדים. לדברי המערער, הוא פעל על מנת לתקן עוול ציבורי שגרמה סלקום, כאשר השיקול לרווח לא היה ניכר, דומיננטי או רב חשיבות מבחינתו.

9. לבסוף טוען המערער כי ראוי, לכל הפחות, כי בית משפט זה ישתמש בסמכותו על פי סעיף 156 לפקודה ויורה על "פיצול" הגמול האמור כך שחלק מן הגמול יוכר כ"הכנסה" לצורך הפקודה ואילו חלקו האחר יוכר כ"פרס".

תגובת המשיב

10. לטענת המשיב – באמצעות בא כוחו, עו"ד עמנואל לינדר – המערער אינו מתמודד במסגרת טענותיו עם קביעתו של בית המשפט המחוזי ולפיה יש לראות בגמול תמורה בעד שירות. המשיב מדגיש כי על פי סעיף 22 לחוק התובענות הייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: החוק), על בית המשפט לפסוק את היקף הגמול בין היתר על סמך ה"טרחה שטרח התובע המייצג והסיכון שנטל על עצמו בהגשת התובענה הייצוגית ובניהולה". לעמדת המשיב, אין זה נכון להביט על הגמול כעל "פרס עידוד" הניתן לתובע המייצג על ידי המדינה, כי אם כפיצוי, הניתן לו על ידי חברי הקבוצה כדי לעודד אותו בגין הטרחה שנשא והסיכון שנטל. המשיב מוסיף ומדגיש כי תמורה בעד שירות הינה פרדיגמה של עסקה מסחרית וכך יש לראות את סכום הגמול ששולם למערער. לחלופין נטען כי הגמול חייב במס על יסוד סעיף 2(10) לפקודה, זאת בין השאר בזיקה לכך שהמערער למעשה תיווך בין סלקום לבין קבוצת התובעים.

11. לאחר שעיינתי בהודעת הערעור על צרופותיה כמו גם בתגובת המשיב, ולאחר ששמענו את טיעוני הצדדים בדיון שנערך לפנינו, הגעתי לכלל מסקנה כי יש לדחות את הערעור, וכך אף אציע לחברי לעשות.

בטרם אפרט את נימוקי באפיק המיסוי, אבקש בשלב ראשון לעמוד בקצרה על יסודותיו של מוסד התובענה הייצוגית, זאת תוך התמקדות בחלקו ובפועלו של התובע המייצג בתובענה, כמו גם בגמול אשר עשוי להיפסק לטובתו עבור כך. דיון זה יהווה תשתית אשר על בסיסו אנתח את הוראות הפקודה הרלבנטיות לענייננו.

תובענה ייצוגית מכוח חוק תובענות ייצוגיות

12. תובענה ייצוגית הינה מוסד משפטי דיוני מיוחד במינו. על פי סעיף 2 לחוק, תובענה ייצוגית היא "תובענה המנוהלת בשם קבוצת בני אדם, שלא ייפו את כוחו של התובע המייצג לכך". על כן נהוג לומר כי התובענה הייצוגית מהווה חריג לכלל לפיו כל אדם זכאי לקבל את יומו בבית המשפט, כאשר תחת כלל זה בא עקרון הייצוג ההולם [על חשיבותו של עקרון זה בהליך של תובענה ייצוגית מתוך העמדה כי הוא שמאפשר להצדיק חיובו של אדם מבלי שלקח בו חלק, ראו: אמיר ויצנבליט "ייצוג הולם בהסדרי פשרה בתובענות ייצוגיות", עתיד להתפרסם במשפטים מג(1) (2012), בפרק ב' (להלן: ויצנבליט)]. עקרון זה נועד להבטיח כי עניינם של חברי הקבוצה אשר אינם נוטלים חלק פעיל בניהול ההליך ולעתים אף אינם מודעים לקיומו, לא ייפגע כתוצאה מייצוג בלתי הולם. חשיבותו של העקרון מתחדדת נוכח כך שפסק הדין בתובענה הייצוגית מהווה מעשה בית דין לגבי כל הנמנים על הקבוצה הנפגעת [ראו, למשל: רע"א 378/96 וינבלט נ' משה בורנשטיין בע"מ, פ"ד נד(3) 247, 267-269 (2000)]. על הצורך החברתי-משפטי בקיום מוסד התובענה הייצוגית עמדה השופטת ט' שטרסברג-כהן, בציינה:

"החיים המודרניים מזמנים לנו חדשות לבקרים התפתחויות חברתיות וכלכליות שבמהלכן צמחו גופים כלכליים רבי עוצמה וכוח המרכזים בידם ייצור, תעשייה ושירותים לצריכה המונית. "האדם הקטן" מפתח תלות באותם גופים, שאת מוצריהם או שירותיהם הוא צורך, ונחשף לאפשרות להיפגע ישירות מפעילותם. נוצר חוסר שוויון בין מעטים – שהשליטה במשאבים מרוכזת בידיהם – לבין מי שנתון לשליטה זו ללא יכולת של ממש להגן על עצמו ועל האינטרסים שלו. תיקון חלקי של מצב

זה ניתן לעשות על-ידי הכרת המשפט בכלי התובענה הייצוגית. התובענה הייצוגית מביאה בכנפיה גישה חדשה וחדשנית למהותה של התדיינות. היא מהווה אתגר לשיטה האדברסרית. במרכזה עומד סכסוך כלכלי, נטול צביון אישי, כאשר במקומו של העיקרון המבטיח לכל בעל-דין את יומו בבית-המשפט, בא עקרון הייצוג... ניהול ההליך המשפטי יוצא מידיהם של הצדדים ונשלט על-ידי אנשי המשפט: עורכי-דין ושופטים. במסגרת התובענה הייצוגית מתחלף ההליך האדברסרי המתנהל תוך עימות חזיתי בין גירסאות שונות של צדדים מסוימים, ובו נעשה צדק אישי, בהליך של צדק קואופרטיבי קבוצתי. אנשי המשפט העומדים במרכזו של הליך זה נוטים לסיימו בפשרה שתהא הוגנת כלפי כלל בעלי העניין המעורבים. להכרעה בתובענה הייצוגית יש השלכות במישור הגלובלי וברמת המקרו, משום שהקבוצה התובעת היא גדולה, ולהכרעה בתביעתה יש לא אחת תוצאות חלוקתיות המשפיעות על השוק בכללותו" [רע"א 3126/00 מדינת ישראל נ' א.ש.ת. ניהול פרוייקטים וכוח אדם בע"מ, פ"ד נז(3) 220, 236-237 (2003) (להלן: עניין א.ש.ת.)].

13. אכן, ההתפתחות הכלכלית-חברתית ועליית קרנם של תאגידים גדולים הפועלים – לרוב באמצעות חוזים אחידים שנוסחו על ידיהם – מול צרכנים רבים ו"קטנים", הביאה לכך שבהתקיים נסיבות מסוימות מתעורר צורך בשינוי "כללי המשחק" הדיוניים האדברסרים הרגילים, זאת במטרה לצמצם את פערי הכוח בין התובע לבין הנתבע [ראו, למשל: ע"א 2718/09 "גדיש" קרנות גמולים בע"מ נ' אלטינט בע"מ (טרם פורסם, 28.5.2012), פסקה 21 לפסק דינה של הנשיאה ד' ביניש (להלן: עניין "גדיש")]. הביטוי להכרה בחשיבותה של התובענה הייצוגית במשפט האזרחי הגיע לשיאו עם חקיקת חוק תובענות ייצוגיות בשנת 2006. חקיקת החוק באה בין היתר בתגובה לקריאתו של בית משפט זה בדבר הצורך בהכרה סדורה במוסד זה (ראו דבריה של השופטת [כתוארה אז] ד' ביניש בעניין א.ש.ת., בעמ' 274-275). חוק זה מאגד תחתיו הסדר אחיד וכולל לשם הגשת תובענה ייצוגית, ובכך החליף את ההסדרים הייצוגיים הפרטניים אשר היו קבועים בתפזורת בדברי חקיקה אחדים [ראו: סעיפים 32-42 לחוק. לסקירת המצב המשפטי ששרר בתחום זה טרם חקיקת החוק, ראו: סיני דויטש "עשור לתובענה הייצוגית הצרכנית – סיכום ביניים ומבט לעתיד" שערי משפט ד 9, 10-11, 17-20 (2005) (להלן: דויטש)]. לצד החוקים הפרטניים האמורים, בעבר היו שסברו כי תקנה 29 לתקנות סדר דין האזרחי, התשמ"ד-1984 מהווה מסגרת דיונית "שלדית" מתאימה לשם הגשת תובענות ייצוגיות בעילות תביעה שלא עוגנו בחקיקה הספציפית. אלא שעמדה זו נתקלה בקשיים בלתי מבוטלים, שאף באו לידי ביטוי בפרשנות התקנה האמורה על ידי בית משפט זה [לדיון ממצה ראו: עניין א.ש.ת.; דנ"א 5161/03 א.ש.ת. ניהול פרוייקטים וכוח אדם בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד ס(2) 196, 205-206 (2005)]

(להלן: דנ"א א.ש.ת.). על רקע זה, ביקש החוק לבסס ולחזק את מוסד התובענה הייצוגית בין השאר באמצעות יצירת מסגרת כללים אחידה ומפורטת אשר על פי עקרונותיה ניתן יהיה להגיש תובענה ייצוגית מכוח העילות המהותיות הקבועות בחוק [ראו: סעיפים 1 ו-3 (א) לחוק]. לצד מטרת "גג" זו, שואף החוק לקדם, בין השאר, את מימוש זכות הגישה לבית המשפט, "לרבות לסוגי אוכלוסיה המתקשים לפנות לבית המשפט כיחידים" וכן לאכוף את הדין ולהרתיע מפני הפרתו [ראו: סעיפים 1(1) ו-1(2) לחוק]. ברבות השנים "חלחל" החוק אט-אט לתודעת מושאיו, וכפועל יוצא מכך מספר התביעות הייצוגיות שמוגשות גדל והלך [ראו את הנתונים העדכניים שמביא ויצנבליט במאמרו הנ"ל, בעמ' 3; סטיבן גולדשטיין ויעל עפרון "התפתחות התובענה הייצוגית בישראל" עלי משפט א 27, 45-46 (2000)]. יצויין כי מרבית התובענות מסתיימות בהסדרי פשרה, כפי שאף הסתיים ההליך מושא ערעור זה [ראו: ויצנבליט, בעמ' 3-4; משה טלגם "התובענה הייצוגית – שיקולים בקביעת שכר וגמול" שערי משפט ד 227, 228-229 (2005) (להלן: טלגם)]; אלון קלמנט "פשרה והסתלקות בתובענה הייצוגית" משפטים מא 5, 34-36 (2011) (להלן: קלמנט "פשרה והסתלקות")].

14. לאפשרות להגיש תובענה ייצוגית יתרוונות רבים: ראשית, החוק מהווה כלי חשוב בדיהם של ניזוקים לקבלת סעד בגין נזק שנגרם להם, בפרט על רקע צרכני. לעיתים עשויה פעולה של גוף מסוים לגרום לנזק המפוזר בין ניזוקים רבים ושונים, כאשר כל אחד מהניזוקים סובל מנזק פעוט, כזה שאינו מצדיק מבחינה כלכלית להגיש תובענה "רגילה" הכרוכה בהוצאות, בזמן ובטרחה [להרחבה ראו: רע"א 4556/94 טצת נ' זילברשץ, פ"ד מט(5) 774, 784 (1996) (להלן: עניין טצת)]; ויצנבליט, בעמ' 3; גיל לוטן ואיל רז תובענות ייצוגיות כרך א 30 ואילך (1996) (להלן: לוטן ורז); עניין א.ש.ת., בעמ' 237]. מצב זה מוביל לכך שגופים רבים מתעשרים שלא במשפט על גבם של אותם ניזוקים "קטנים". כך, שררה בשוק "תת-אכיפה", נוכח היעדרם של תמריצים כלכליים לשינוי התנהגותם זו של המזיקים. התובענה הייצוגית נועדה לתת מענה מסוים לבעיות המתוארות. כלי זה מאפשר לרכז תביעות מזעריות רבות כך שהגשת התובענה הופכת לכדאית מבחינה כלכלית (ראו: דויטש, בעמ' 22; גולדשטיין ועפרון, בעמ' 45). באופן זה אף תורמת התובענה הייצוגית להשרשת תודעה בקרב גופים מפרי החוק, לפיה לניזוקים "קטנים" יכולת פעולה ממשית נגדם, ובכך מתמרצת את אותם גופים לפעול כדין. שנית, התובענה הייצוגית עשויה לייעל את הליכי ההתדיינות השיפוטית בתיקים המעוררים שאלות עובדתיות ומשפטיות דומות, ובכך אף למנוע היעדר אחידות בדין [ראו, למשל: נינה זלצמן מעשה בית דין בהליך אזרחי 427 (1991); עניין טצת, בעמ' 784-785].

15. לצד יתרונות אלו, התובענה הייצוגית מעוררת קשיים בלתי מבוטלים. זאת הן לנוכח הקושי בניהול הליך מבלי שכל הצדדים לו נוכחים בו או מודעים לקיומו, והן בשל החשש שמא התובענה הייצוגית תוביל להצפת בתי המשפט בתביעות "סרק" ובכך לבזבוז משאבי ציבור. מנקודת מבטם של הנתבעים החשש הינו כי אלו עשויים להתפשר עם התובעים ולו כדי להימנע מניהול הליך ארוך, מתיש ויקר בבתי המשפט, זאת אף כאשר התביעה אינה מוצדקת לגופה [ראו, למשל: ע"א 1509/04 דנוש נ' Chrysler Corporation (טרם פורסם, 22.11.2007), פסקאות 14-15 לפסק דינו של המשנה לנשיאה (כתוארו אז) א' ריבלין (להלן: ענין דנוש); עניין "גדיש", פסקה 19 לפסק דינה של הנשיאה (בדימוס) ד' ביניש); עע"ם 2395/07 אכדיה סופטוור סיסטמס בע"מ נ' מדינת ישראל – מנהל המכס ומס בולים (טרם פורסם, 27.12.2010), פסקה 15 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה (להלן: עניין אכדיה); לוטן ורז, בעמ' 9, המזהירים מפני "עיוות דין" באם תנוצל התובענה הייצוגית לרעה; קלמנט "הסתלקות ופשרה", בעמ' 15].

16. יחד עם זאת, דומה כי באיזון הכולל נהיר לכל שחשיבותה של התובענה הייצוגית עולה על חסרונותיה. מסיבה זו, אף בראייתי "אין להתייחס אל התובענה הייצוגית כאל בן חורג" [דבריו של הנשיא א' ברק בעניין טצת, בעמ' 787]. ואולם, כפי שהזהירה השופטת שטרסברג כהן בעניין א.ש.ת., "יש לקדם כלי זה, אם כי בזהירות" (שם, בעמ' 237). מתוך הכרה בכך, קבע החוק מנגנונים שונים שמטרתם לתמרץ הגשת תביעות מכוח החוק, אך זאת לצד מגבלות וסייגים על האפשרות לממש זכות תביעה באמצעות תובענה ייצוגית (ראו, למשל: עניין אכדיה, פסקאות 14-16 לפסק דינה של השופטת א' פרוקצ'יה). דוגמא לאותו מנגנון "מאזן" ניתן למצוא בהליך המקדמי של הבקשה לאישור תובענה ייצוגית [ראו סעיף 8(א) לחוק], המאפשר פיקוח שיפוטי הדוק על התובענה החל מראשית דרכה [ראו, למשל: רע"א 8268/96 רייכרט נ' שמש, פ"ד נה(5) 276, 289 (2001)]. רציונל דומה עומד בבסיסן של ההוראות העוסקות בתובע המייצג, ובכלל זה בבסיס ההסדר המאפשר פסיקת גמול לטובתו. אפרט.

גמול לתובע מייצג – המסגרת הנורמטיבית

17. סעיף 22 לחוק קובע:

"(א) הכריע בית המשפט בתובענה הייצוגית, כולה או חלקה, לטובת הקבוצה, כולה או חלקה, לרבות בדרך של אישור הסדר פשרה, יורה על תשלום גמול לתובע המייצג, בהתחשב בשיקולים כאמור בסעיף קטן (ב), אלא אם כן מצא, מטעמים

מיוחדים שיירשמו, שהדבר אינו מוצדק בנסיבות הענין.

(ב) בקביעת שיעור הגמול יתחשב בית המשפט, בין השאר, בשיקולים אלה:

(1) הטרחה שטרחה התובע המייצג והסיכון שנטל על עצמו בהגשת התובענה הייצוגית ובניהולה, בפרט אם הסעד המבוקש בתובענה הוא סעד הצהרתי;

(2) התועלת שהביאה התובענה הייצוגית לחברי הקבוצה;

(3) מידת החשיבות הציבורית של התובענה הייצוגית.

(ג) בית המשפט רשאי, במקרים מיוחדים ומטעמים מיוחדים שיירשמו –

(1) לפסוק גמול למבקש או לתובע המייצג אף אם לא אושרה התובענה הייצוגית או שלא ניתנה הכרעה בתובענה הייצוגית לטובת הקבוצה, לפי הענין, בהתחשב בשיקולים כאמור בסעיף קטן (ב);

(2) לפסוק גמול לארגון שהשתתף בדיונים בתובענה הייצוגית לפי הוראות סעיף 15, אם מצא שהדבר מוצדק לאור הטרחה שטרחה והתרומה שתרם בהשתתפותו בדיונים כאמור.

כפי שמציין סעיף זה במפורש, שיקולים אלו ינחו את בית המשפט אף כאשר נקבע הגמול במסגרת פשרה [כך ראו: סעיף 19(ו) לחוק]. מלשון הסעיף יוצא כי התובע המייצג יהא זכאי בדרך כלל – בהיעדר טעמים מיוחדים שיירשמו – לגמול עבור פועלו [ראו מן העת האחרונה: ע"א 2046/10 עזבון שמש נ' רייכרט (טרם פורסם, 23.5.2012), פסקה 3 לפסק דינו של הנשיא א' גרוניס (להלן: עניין עזבון שמש)]. על אופיו המיוחד של הגמול לתובע מייצג עמד הנשיא א' ברק, ומפאת חשיבותם של הדברים לצרכי הדיון הנוכחי (בשינויים המחוייבים) אביאם במלואם:

"סעיף 54ט(2) לחוק [חוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968. כיום קבוע ההסדר במסגרת סעיף 22 לחוק, י.ד.] מאפשר לבית-המשפט לקבוע פיצוי מיוחד לתובע הייצוגי בנפרד מחלקו בתובענה עצמה. העיקרון העומד ביסוד סעיף זה – תכליתו הספציפית – היא לפצות את התובע הייצוגי על הנטל שלקח על עצמו שעה שהחליט לתבוע בשם הקבוצה כולה ובגין הסיכון שנטל על עצמו בגין המקרה שבו תביעתו תידחה (ראו ג' לוטן, א' רז תובענות ייצוגיות (כרך א), בעמ' 355). ביטוי לכך מצוי גם בלשון סעיף 54ט(2) לחוק, הקובע כי הפיצוי המיוחד ייפסק לתובע "שטרחה בהגשת התובענה ובהוכחתה". ודוק, הפיצוי המיוחד נפסק לכאורה כחלק מן הפיצויים שנפסקו לקבוצה כולה, ומתוכם (ראו סעיף 54ט(2) לחוק). משמעות

הדבר היא כי באותם המקרים חלקו היחסי של התובע הייצוגי בסכום הכולל שנפסק יהיה גבוה מנזקו היחסי שלו הוא תוך הקטנת החלק היחסי (והפיצוי הריאלי בגין הנזק) של הסכום המשולם לתובעים האחרים (לקבוצה). זאת ועוד, הסמכות לפסוק לתובע פיצוי מיוחד מהווה חריג לעקרון היסוד בפיצויים של השבת המצב לקדמותו. משמעותו של הפיצוי המיוחד הינה נכונות להעניק לתובע הספציפי יותר מכפי נזקו בפועל, לעתים על חשבונם של הניזוקים האחרים (ראו והשוו רע"א 4740/00 אמר נ' 901). אכן, באותם המקרים שבהם מנוכה הפיצוי המיוחד מסך הפיצוי שנפסק לקבוצה מהווה הפיצוי המיוחד מעין "פרמיה" שאותה משלמים חברי הקבוצה לתובע הייצוגי בגין הטרחה שנשא והסיכון שנטל. זהו רעיון ערכי שעיקרו נשיאת כל הקבוצה הנהנית מ"פרי" הניצחון במימון יצירתו של פרי זה (השוו ס' גולדשטיין "עוד בעניין תביעת-ייצוג-קבוצתית – ההתפתחות במשפט האנגלי", בעמ' 429). נוכח חשיבותה של התובענה הייצוגית והחוק המוגן על-ידיה מהווה הפיצוי המיוחד מעין "פרס" לתובע על שנטל על עצמו תפקיד בעל חשיבות חברתית (השוו י' גרוס חוק החברות החדש, בעמ' 230). זאת ועוד, הפיצוי המיוחד נדרש גם משום שבמקרים רבים אין בנזק הקונקרטי שנגרם לתובע הייצוגי די, וללא הגדלה של שיעור הפיצוי לא תהא כדאיות בהגשת התובענה (ראו ס' גולדשטיין, י' עפרון "התפתחות התובענה הייצוגית בישראל", בעמ' 46). על-כן הפיצוי המיוחד בא להתגבר על בעיית תת-האכיפה המובנית במקרים מסוג זה (השוו מ' בר-ניב (בורנובסקי) "גבולה של התובענה הצרכנית הייצוגית" [ראו: ע"א 8430/99 אנליסטט אי.א.מ.א.ס. ניהול קרנות בנאמנות (1986) בע"מ נ' ערד השקעות ופיתוח תעשייה בע"מ, פ"ד נו(2) 247, 257-258 (2001) (להלן: עניין אנליסטט); ההדגשה הוספה, י.ד.].

18. בזיקה לדברים אלו ובטרם אתמקד בשאלת הגמול הנפסק לטובת תובע מייצג, אבקש תחילה לעמוד בקצרה על תפקידו ועל פועלו של התובע המייצג הפרדיגמטי. לכך תיוודע חשיבות בהמשך, לצורך הדיון במישור המיסוי, כפי שיורחב להלן.

19. אם כן, כיצד ניתן לאפיין את תפקידו של התובע המייצג? סבורני כי הדרך הטובה ביותר לעשות כן היא בכינוי התובע המייצג מעין *quasi promoter*; התובע המייצג "מניע" את התביעה – מוציא אותה לדרכה, מקדמה, וזאת במטרה להיטיב את נזקו וכן לזכות בגמול עבור פועלו [ראו אצל טלגם במאמרו הנ"ל, בו הוא מכנה את התובע המייצג "יזם". כמו כן, ראו והשוו לרוח הדברים בע"א 262/86 ד'ט' נ' Deak and Co. Inc, פ"ד מה(2) 353 (1991)]. מעניין להעיר כי בדיונים בחקיקת החוק כינו חברי הכנסת את הליך התובענה הייצוגית הליך "מעין יזמי", אך ציינו כי עורך הדין הינו היזם העיקרי. ראו: אלון קלמנט "קווים מנחים לפרשנות חוק התובענות הייצוגיות,

התשס"ו-2006" הפרקליט 131, 157 (ובפרט בהערת שוליים 100) (להלן: קלמנט "קווים מנחים"). במקרה הרגיל, התובע המייצג – הרשאי להגיש תובענה ייצוגית ובלבד שיש לו עילה אישית בתביעה [ראו: סעיף 4(א)(1) לחוק] – הוא שמאחר את הפגיעה ופועל לקידומה במסגרת ייצוגית. אכן, אין חולק כי התובע המייצג לא בחר להיפגע כך שתקום לו עילת תביעה. ואולם, וכאן נכנס האלמנט המעין-יזמי כאמור, בהחלט אפשר לומר כי התובע המייצג הוא שבחר לקחת על עצמו את התפקיד ולקדם עבור עצמו ועבור שאר חברי הקבוצה את התובענה על כל המשתמע מכך – כאשר ברקע ניצבת האפשרות (אשר בעקבותיה קמה הציפייה הלגיטימית) לעשיית רווח כלכלי בדמות הגמול האמור (ראו: קלמנט "קווים מנחים", בעמ' 149, המציין כי: "הרצון לעשות רווח באמצעות התובענה הייצוגית הוא ממהותו ועיקרו של מכשיר זה"). אכן, מסכים אני כי במובנים רבים "האינטרס האישי של התובע המייצג הוא שמניע את גלגלי התובענה הייצוגית, ובלעדיו היא לא היתה מוגשת" (ראו: ויצנבליט, בעמ' 18).

20. בד בבד, בהגישו את התובענה הייצוגית לוקח על עצמו התובע המייצג תפקיד המחייב לשאת בטרחה מסוימת, וכן ליטול סיכונים אחדים;

ראשית, באם לא תאושר התובענה, או באם תידחה, מסתכן התובע המייצג בנשיאה בעול הוצאות ההליך של הנתבע (לעיון בדוגמאות לכך בקרב פסיקה של ערכאות דיוניות ראו: טלגס, בעמ' 233). בהערת אגב יוער כי ההוראה שנכללה בנוסחה הראשון של הצעת החוק אשר לפיה לא יישא התובע המייצג בהוצאות הנתבע אלא במקרים נדירים (ראו: סעיף 23 להצעת חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ה-2005, ה"ח 93, 232 (להלן: הצעת החוק)) – הושמטה מנוסחו הסופי של החוק (ראו: עניין דנוש, פסקה 15 לפסק דינו של המשנה לנשיאה (כתוארו אז) א' ריבלין; קלמנט "קווים מנחים", בעמ' 164-165).

שנית, לעיתים נושא התובע המייצג בעלויות הכרוכות בניהול התובענה, דוגמת תשלום לעדים מומחים (זאת נוכח הוראת סעיף 44 לכללי לשכת עורכי הדין (אתיקה מקצועית), התשמ"ו-1986, האוסרת על עורכי דין לשאת בעלויות אלה). בהערת אגב יוער כי תובע המבקש לתבוע בתובענה ייצוגית הנובעת מזיקה לנייר ערך של חברה ציבורית רשאי לבקש מהרשות לניירות ערך שתשא בהוצאותיו [סעיף 209(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999; יוסף גרוס חוק החברות החדש 347 (מהדורה רביעית, 2007) (להלן: גרוס)]. הוצאות אלה ניתנות לשיפוי. ראו: סעיף 54 לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968; ת"א (מחוזי ת"א) 1134/95 שמש נ' רייכרט (טרם פורסם, 27.11.2002), בעמ' 33-34 לפסק הדין (להלן: עניין שמש – מחוזי).

שלישית, התובע המייצג נדרש להשקיע זמן וטרחה הכרוכים בהוצאת ההליך לדרכו ולעיתים אף בניהולו. לשם אישורה של התובענה על ידי בית המשפט על התובע ועל בא כוח המייצג להוכיח כי עניינם של חברי הקבוצה ייוצג וינהל בדרך הולמת ובתום לב [ראו: סעיף 8(א)(3) ו-4 לחוק. להרחבה בנושא דרישת תום הלב ראו: גרוס, בעמ' 354]. דרישת הייצוג ההולם פורשה בפסיקה כמופנית בין השאר לשאלה האם התובע המייצג יוכל לפעול במידת המרץ הראויה לניהול התובענה (ראו: עניין טצת, בעמ' 788). הנה, הוראות אלה מטילות נטל על התובע המייצג אשר יש בו כדי לחייבו לנהוג בדרך מסוימת, אחרת ייתכן כי תביעתו לא תאושר. על כן, על התובע המייצג להיות לכל הפחות ער לנעשה בתובענה ולהבין את מסגרתה (ראו: גרוס, בעמ' 353).

רביעית, לצד הסיכונים הכלכליים שנוטל על עצמו התובע המייצג ולצד הטרחה וההשקעה הדרושות לשם ניהול התובענה, התובע המייצג אף חשוף ל"הוצאות רגשיות", שעיקרן תעצומות נפש הכרוכות בניהול ההליך הייצוגי. אל לנו לשכוח כי הליך משפטי בו נוקט הפרט, המכוון כנגד גוף רב עוצמה, אינו מאבק בין שני צדדים שווי-כוחות על כל המשתמע מכך.

לסיכום האמור עד כה יפים דבריה של השופטת ר' שטרנברג אליעז:

"דרכו של תובע ייצוגי אינה קלה, היא מחייבת נטילת סיכונים וחשיפה למאבקים משפטיים ממושכים, המתנהלים בערכאות השונות ולתקשורת [כך במקור, י.ד.]. משה שמש [התובע המייצג באותו עניין, י.ד.] ניצב אל מול סוללה של פרקליטים, שיתף פעולה לטובת הקבוצה, עם עורכי הדין שמונו על-פי ההחלטה המאשרת את התביעה הייצוגית והתייצב בבית המשפט כל אימת שהוזמן.

הפיצוי המיוחד הוא נגזרת של החובות שבהן עמד בכבוד והאינטרס הציבורי לתגמל באופן הולם תובעים ייצוגיים..." [ראו: עניין שמש – מחוזי, בעמ' 33 לפסק הדין].

21. ודוקו: ברי כי התשובה לשאלה מהו תפקידו של התובע המייצג ומהם הסיכונים שהוא נוטל על עצמו, אינה ניתנת למענה עקרוני אחד. התשובה תלויה, למשל, בשאלת מומחיותו של התובע המייצג, אשר עשוי להיות "תובע מקצועי" (ראו: עניין טצת, בעמ' 790; עניין "גדיש", פסקה 47 לפסק דינה של הנשיאה (בדימוס) ד' ביניש)) או

"סדרתי", ויכול הוא להיות תובע "תמים" או "פשוט" [להרחבה בעניין זה, במישור הרחב, ראו את מאמרו (הביקורתי) ומאיר העיניים של Mark Galanter: *Why the "Haves" Come Out Ahead: Speculations on the Limits of Legal Change*, 9 LAW & SOC'Y REV. 95 (1974)]. נוסף על כך, תלוי הדבר בחלוקת העבודה והסיכונים בין התובע המייצג לבין בא הכוח המייצג. ברוח זו, בהתייחסו לשאלת הגמול שיש לפסוק לטובת תובע מייצג, ציין יו"ר ועדת המשנה אשר שקדה על ניסוח הצעת החוק, חבר הכנסת רשף חן, את הדברים הבאים:

"ברור שצריך להיות גמול לתובע, ברורים הפרמטרים. הכל כאן קשור גם למעמדו של התובע המייצג ומעמדו של עורך הדין, כי ניתן היה לחשוב שמגיע שכר עבור עבודה ועבור סיכון, והשאלה מי לוקח אותו" [דברי חבר הכנסת רשף חן בפרוטוקול ישיבה מס' 4 של ועדת המשנה (של ועדת החוקה, חוק ומשפט) לעניין הצעת חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ג-2003, הכנסת ה-16, 10 (12.7.2005)].

אכן, חלוקת העבודה בין התובע המייצג לבין בא הכוח המייצג, ותרומתם היחסית לניהול התובענה ולהצלחתה, תשתנה ממקרה למקרה (ראו, למשל: קלמנט, בעמ' 166; גולדשטיין ועפרון, בעמ' 46 (המציינים כי לעיתים עשוי התובע המייצג להיות "תובע קש"). הניסיון מלמד כי במרבית המקרים חלקו הארי של ניהול התובענה יעשה על ידי בא כוח התובע המייצג (ראו והשוו: קלמנט "קווים מנחים", בעמ' 147; טלגס, בעמ' 236 המציין כי "התופעה שעורך הדין מארגן את היזם [התובע המייצג, י.ד.], ומנהל את התביעה על חשבוננו, מצויה ומתרחבת"), אם כי בהחלט סביר (ואף נדרש) שהתובע המייצג ילווה את התובענה עד לליבונה, וממילא ישקיע זמן ומאמץ לשם הצלחתה. יתרה מכך, וכפי שכבר הוסבר, אף תובע מייצג שאינו מעורב במידה רבה בניהול התובענה ואשר מידת היוזמה מצידו פחותה, עודנו נושא על גבו את התובענה (ולו במובן הפורמאלי), דבר המחייב אותו לכל הפחות להתייצב בבית המשפט ולהיות מעודכן במתרחש. יוער כי טמונה חשיבות בכך שהתובע המייצג יעשה את עבודתו נאמנה, זאת מתוך חשש כי פגמים דיוניים בניהול התובענה מראשיתה יביאו לדחיית אישורה על ידי בתי המשפט [ראו, למשל: עניין וינבלט, בעמ' 268, אם כי ראו מן העת האחרונה את הערתה של הנשיאה (בדימוס) ד' ביניש בעניין "גדיש", שציינה כי אופציה זו צריכה להישמר למקרים חריגים בלבד. שם, פסקאות 21-22 לפסק דינה]. אמנם במקרה כזה ניתן יהיה להגיש את התובענה כראוי מחדש (ראו עניין וינבלט, בעמ' 269), ואף עשוי בית המשפט לאשר את התובענה ואגב כך להורות על

החלפת התובע המייצג, אולם ברי כי הדבר כפוף לשיקול דעתו של בית המשפט הדן בתובענה ובכל מקרה איננו רצוי (לדיון ראו: קלמנט "קווים מנחים", בעמ' 152).

22. ובחזרה לגמול; מתוך הסקירה לעיל, נקל להבין מדוע קבע המחוקק מנגנון הנועד לאפשר לבית המשפט לפסוק – זאת במופרד מהסכום שנפסק לטובת התובעים בתובענה גופה – גמול לתובע המייצג, כאשר האפשרות לעשות כן מקימה לאותו תובע מכוח הוראות החוק עילת תביעה מהותית לקבלת הגמול בהתקיים הנסיבות המתאימות (ראו לעניין זה, בשינויים המחוייבים: לוטן ורז, בעמ' 355). בראש ובראשונה נועד הגמול לתמרץ הגשת תובענות ייצוגיות, כאשר בדרך כלל לא יהיה די בסכום עילת התביעה של התובע לבדו על מנת לעשות כן. כדבריו של חבר הכנסת רשף חן בעת הדיון בהצעת החוק במליאת הכנסת: "התגמול הזה הוא הדלק שמניע את כל המנגנון" (ראו: פרוטוקול ישיבה מס' 310 של הכנסת ה-16, 97 (1.3.2006). להרחבה ראו: אורנה דויטש מעמד הצרכן במשפט 247-246 (2002) (להלן: אורנה דויטש)). יוער כי ההסדר למתן גמול לתובע המייצג היה קיים עובר לחקיקת החוק, במסגרת החוקים הקודמים שכללו הסדרים ייצוגיים, אשר פירטו שיקולים דומים לקביעת שיעור הגמול לאלו המצויים כיום בהוראת סעיף 22 לחוק [ראו, למשל: סעיף 35 ט לחוק הגנת הצרכן, התשמ"א-1981; סעיף 54 ט לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968 (אשר בו עסק ניתוחו של הנשיא א' ברק בעניין אנליסט)]. כן ראו: גרוס, בעמ' 347.

23. באשר לשיקולים בקביעת שיעור הגמול לתובע המייצג המנויים בהוראת סעיף 22(ב) לחוק; תחילה, ברור כי על השיקולים האמורים לתת מענה לסיכונים להם חשוף התובע המייצג, זאת במטרה לתמרצו להגיש – חרף קיומם של אותם סיכונים – תובענה "מוצדקת". במאמרו "קווים מנחים" סיווג קלמנט את השיקולים שעל בית המשפט לשקול בעת פסיקת שיעור הגמול לתובע המייצג לשלושה סוגים: שיקולי תשומה (עלויות וסיכון שנטל על עצמו התובע המייצג, כגון טרחה, סיכון, הוצאות ומורכבות ההליך); שיקולי תפוקה לקבוצה המיוצגת (התועלת שצמחה לחברי הקבוצה, מורכבות ההליך ואופן ניהולו); ושיקולי הכוונה ציבורית (בפרט החשיבות הציבורית בהגשת התובענה) (ראו שם, בעמ' 159-162). מעיון בפסיקתו של בית משפט זה ובספרות המקצועית עולה כי השיקולים מן הסוג הראשון והשני – שיקולי התשומה ושיקולי התפוקה לקבוצה המייצגת – הינם הדומיננטיים ביותר. כפי שציין הנשיא א' ברק בעניין אנליסט, מטרתו העיקרית של הגמול לתובע המייצג הינה לפצות את התובע המייצג על טרחתו כמו גם על הסיכונים שנטל על עצמו (שם, בעמ' 257-258). הסיכון המרכזי בהקשר זה הינו החשש כי התובע יאלץ לשאת בהוצאות משפט ושכר טרחת עורכי דין של הנתבע (ראו, למשל: עניין אכדיה, פסקה 20 לפסק דינה של השופטת א'

פרוקצ'יה). לשם שלמות התמונה אוסיף כי כבר נקבע שפסיקת גמול לתובע מייצג תלויה גם בשאלה האם התובענה הייצוגית נוהלה כראוי או שהיוותה הליך "סרק" טורדני [ראו, למשל: ענין דנוש, פסקה 15 לפסק דינו של המשנה לנשיאה (כתוארו אז) א' ריבלין].

24. כאמור, התכלית העיקרית בפסיקת גמול לתובע המייצג טמונה ברצון לגמול לו עבור הוצאותיו ועל טרחתו לשם הצלחת ההליך. אולם לא רק לשם כך נועד הפיצוי. מטרתם של שיקולי ההכוונה הציבורית הינה לתת ביטוי לחשיבותה של התובענה הייצוגית כמו גם לאינטרסים ולזכויות שיש ביכולתה לקדם. ברי כי אין לצפות מאדם לפעול לשם קידום טובת הכלל מטעמים אלטרואיסטים לחלוטין [ראו לעניין זה: "סטיבן גולדשטיין" תביעת ייצוג קבוצתית – מה ועל שום מה? משפטים ט 416 (1979)]. לשם כך נדרש גמול כספי (ראו: טלגס, בעמ' 228). על רקע זה קבע בית משפט זה כי הפיצוי המיוחד מהווה אף מעין "פרס" לתובע על שנטל על עצמו תפקיד בעל חשיבות חברתית (ראו דבריו של הנשיא א' ברק בציטוט לעיל. כן ראו: עניין אכדיה, פסקה 20 לפסק דינה של השופטת פרוקצ'יה). אשר על כן, על הפיצוי המיוחד להעניק לתובע המייצג, זאת במכוון, סכום הגבוה יותר מן הנזק שנגרם לו בפועל (ראו: עניין אנליסט, שם. לעמדה לפיה על שיקולי ההכוונה הציבורית לשמש אך להגדלת שיעור הגמול, ראו: קלמנט "קווים מנחים", בעמ' 162).

25. יוער כי בית המשפט עשוי לפסוק גמול לתובע מייצג אף כאשר לא אושרה בקשתו לאישור תובענה ייצוגית או כאשר לא ניתנה הכרעה לטובת הקבוצה המיוצגת על ידו (ראו: סעיף 22(ג)(1) לחוק), זאת במקרים המתאימים, למשל כאשר הביאה התובענה לשינוי בהתנהגות הנתבע באופן שייתר את הצורך בניהול ההליך (ראו, למשל: קלמנט "קווים מנחים", בעמ' 166-167).

26. על רקע הסקירה לעיל, ולשם קבלת התמונה השלמה ביחס לתפקידו של התובע המייצג, דומני כי חשוב להתייחס אף לאינטרסים העומדים לנגד עיניו של התובע המייצג ה"סביר". ככלל, ניתן לומר כי לתובע המייצג אינטרסים שונים. מצד אחד וכפי שכבר ציינתי, התובע המייצג משתייך לקבוצת התובעים [ראו: סעיף 4(א)(1) לחוק]. עובדה זו תורמת ליצירת זהות אינטרסים בינו לבין הנמנים על אותה קבוצה, ומטרתה להבטיח את נאמנותו של התובע המייצג למעגל התובעים, באופן שעשוי לשכך קיומה של "בעיית נציג" ביניהם [ראו, למשל: אלון קלמנט "התביעה הייצוגית כמכשיר לנטרול יתרונותיו של נתבע יחיד על-פני תובעים רבים – בעקבות פסק הדין ברע"א 3126/00 מ"י נ' א.ש.ת. ניהול פרויקטים וכוח אדם בע"מ" מחקרי משפט כא 387, 392-

390 (2004). לביקורת על דרישת ה"עילה האישית", ראו: אורנה דויטש, בעמ' 247-245]. מן הצד השני, לתובע מייצג אינטרס אישי פרטי למקסם את הגמול שעשוי לפסוק לו בית המשפט באם תתקבל התובענה או באם ימצא בית המשפט לנכון לפסוק לזכותו גמול כאמור, זאת בדומה לאינטרס של בא כוח התובע המייצג לקבלת שכר טרחה. בשים לב לכך, מובן כי עשוי להיווצר מצב של ניגוד אינטרסים בין התובע המייצג ובא הכוח המייצג לבין מעגל התובעים [ראו למשל בתזכיר חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ה-2005, בעמ' 33; עניין טצת, בעמ' 785 ("לעתים היא [התובענה, י.ד.] עלולה לבוא כקנוניה שבין התובע הייצוגי לבין הנתבעים"); טלגס, בעמ' 229]. מתוך החשש האמור עוצב ההסדר לפיו לא יסתלק תובע מייצג מתובענה ולא ייעשה הסדר פשרה אלא באישורו של בית המשפט (ראו: סעיף 18(א) לחוק. להרחבה ראו: ויצנבליט, בעמ' 14).

27. סיכומם של דברים, הגמול לתובע המייצג נושא אופי מיוחד. הגמול נועד לתמרץ תובעים להגיש תובענות ייצוגיות במקרים המתאימים לכך, כאשר הגמול ניתן מצד אחד בגין הוצאות להן נחשף התובע המייצג (בכוח או בפועל) ומן הצד השני בגין תרומתו של התובע המייצג לאינטרס הציבורי ולקבוצה המיוצגת. על רקע זה אפנה כעת לעיקרו של הדיון בפרשה, דהיינו – לשאלה כיצד יש להשקיף על הגמול הנפסק לתובע מייצג בראי דיני המס? תחילה, אעמוד בקצרה על דיני המס הרלבנטיים לענייננו.

האם הגמול שנפסק לטובת המערער הינו הכנסה?

סיווג הכנסה – כללי

28. על פי הוראת סעיף 1 לפקודה, הכנסה הינה "סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו". הגדרה טאוטולוגית זו הינה תולדה של הקושי להגדיר מהי הכנסה [ראו, למשל: אהרן נמדר מס הכנסה 63 (מהדורה שלישית, 2010) (להלן: נמדר)]. ככלל, הפקודה אימצה את תורת המקור שמקורה בגישה האנגלית המסורתית, שהינה קזואיסטית באופיה, ולפיה יש להתחקות אחר המקורות הספציפיים כתחליף להגדרת הכנסה, ולכן נדרש שהכנסה תנבע ממקור קבוע [ראו: ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005) (להלן: עניין חזן); להרחבה ראו: נמדר, בעמ' 63-64; אהרן יורן "ארבעים שנה לדיני המסים" משפטים יט 755, 762-763 (1990) (להלן: יורן); דוד גליקסברג "דוקטרינת המקור ומיסוי לאחר 'הפסקת המקור' – פתרון

חלקי לבעיה מדומה" משפטים יח 367 (1989). לדיון ביקורתי על תורת המקור, ראו: דנ"א 3692/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 826-828 (1996) והאסמכתאות שם (להלן: עניין מינץ); יוסף אדרעי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך; על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז 25 (1988) (להלן: אדרעי).

29. לצד זאת, בפסיקתו של בית משפט זה נקבע תדיר כי בהתייחס לסעיף 2 לפקודה, על ההכנסה לשאת אופי "פירותי" ולא "הוני" [ראו, למשל: ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת, (טרם פורסם, 19.12.2007) פסקה 9 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל (להלן: עניין ברשף)]. בהתייחס להבחנה בין הכנסה "פירותית" לבין הכנסה "הונית", ציינתי בעבר:

"דיני המס מבחינים בין הכנסה "פירותית" לבין הכנסה "הונית", אם כי ההבחנה ביניהן אינה פשוטה. המטפורה המקובלת להסביר את ההבדל בין השניים היא המטפורה של "עץ ופירות". מקור ההכנסה הוא העץ אשר יש לו פוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה, ופירות אלו, הם הכנסה מהמקור. לעומתה, הכנסה ממכירת העץ עצמו, כלומר, מקור ההכנסה, היא "הכנסה הונית" (פסק דין חזן, סעיף 16; אדרעי, עמ' 131). במילים אחרות, הכנסה פירותית מאופיינת בכך שהיא נובעת באופן מחזורי ממקור הכנסה קבוע. לעומת זאת, הכנסה הונית נובעת ממכירת מקור ההכנסה עצמו (נמדד, עמ' 43; אמנון רפאל, עמ' 32-33). "[ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה (טרם פורסם, 16.3.2009), פסקה 18 לפסק דיני (להלן: עניין מגיד)]."

30. אם כן, על מנת שהכנסה תחוב במס הכנסה עליה לעמוד בשני קריטריונים: ראשית, עליה להיות מוגדרת "פירותית" ולא "הונית"; שנית, עליה להיכנס לגדרי אחד המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה. לשם התקיימות התנאי השני יש בשלב ראשון להצביע על כך שהתקבול מהווה "הכנסה", קרי: כי לתקבול פוטנציאל להישנות, להצמיח תקבול חוזר. בשלב השני יש לאתר מהו המקור לו ניתן לייחס את ההכנסה האמורה. על רקע הגדרה זו, הדרישה כי התקבול יהווה "הכנסה" אינה מחייבת כי ההכנסה תחזור על עצמה בפועל (שהרי די בפוטנציאל כאמור), ועל כן גם הכנסה חד פעמית עשויה להיחשב בנסיבות המתאימות הכנסה החייבת במס [ראו, למשל: עמ"ה (מחוזי י-ם) 18/77 פרידמן נ' פקיד השומה ירושלים, פד"א ט 222 (1977) (להלן: עניין פרידמן)]; ע"א 136/67 ברזל נ' פקיד השומה, פתח תקוה, פ"מ כא(2) 69 (1967) (להלן: עניין ברזל). להרחבה ראו: נמדד, בעמ' 65]. בפסיקה ניתנה פרשנות מרחיבה למקורות האמורים, ואף נקבע כי הסיווג נעשה על פי בחינה כלכלית מהותית של התקבול ולא

על פי שמו או צורתו הפורמלית [ראו, למשל: ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376, 382-383 (1993) (להלן: עניין זילברשטיין)].

באשר לענייננו, בפסק דינו קבע בית המשפט המחוזי כי התקבול במקרה הנוכחי – הגמול הנפסק לתובע המייצג – מהווה "הכנסה" על פי הפקודה, וכי מקורו בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי בהתאם לתנאיו של סעיף 2(1) לפקודה. אציין מיד; אף לדידי יש לראות בגמול הנפסק לתובע מייצג משום תקבול בגין עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי כאמור בסעיף 2(1) לפקודה. טרם אדרש לנימוקי לכך, אעמוד בקצרה על ההסדר הקבוע בהוראה זו.

סעיף 2(1) לפקודה: עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי

31. סעיף 2(1) לפקודה קובע:

"מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי".

32. סעיף 2(1) לפקודה מונה למעשה ארבעה מקורות אשר הכנסה שמקורה באחד מהם תמוסה: עסק, עסקה בעלת אופי מסחרי (ובכלל זה עסקת אקראי), עסק אקראי בעל אופי מסחרי ומשלח יד (להרחבה אודות כל אחד מן המקורות ראו: אמנון רפאל (בהשתתפות שלומי לזר) מס הכנסה 75 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל)). על יסוד הפרשנות המקובלת לחלופות האמורות, דומה כי החלופה המתאימה ביותר לכלול במסגרתה גמול לתובע מייצג הינה עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. הכוונה הינה לעסקה מסחרית בודדת שאיננה בתחום עיסוקו הקבוע והסדיר של הנישום (ראו: שם, שם; ע"א 615/85 פקיד השומה חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, פד"א יח 424, 427 (1990) (להלן: עניין גולדשטיין)). כן ראו: ירון, בעמ' 766; נמדר, בעמ' 162). כפי שציין קלמנט במאמרו "קווים מנחים": "בדרך כלל תהיה מעורבותו [של התובע המייצג, י.ד.] חד פעמית, וממילא לא יהיה עיסוקו הרגיל בהגשה ובניהול של תובענות ייצוגיות" (שם, בעמ' 167). אחדד ואדגיש כי די בקביעה שהגמול הינו הכנסה שמקורה בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי כדי להטיל עליה מס מכוח הפקודה ואין צורך כי מקור

ההכנסה היא מ"עסק" (עניין 100, פסקה 45 לפסק דינו של הנשיא א' ברק). כדי לומר שגמול הנפסק לתובע מייצג מקורו בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, יש להצביע על כך שהגמול המוענק לתובע מייצג מקורו ב"עסקה" בעלת אוריינטציה מסחרית (ראו, למשל: רפאל, בעמ' 76).

33. השאלה האם גמול הנפסק לטובת תובע מייצג מקורו בפעילות מסחרית כאמור הינה שאלה פרשנית. כפי שציין רפאל בספרו הנ"ל: "עסקה" היא טרנסאקציה באשר היא, אך לא לכל עסקה 'אופי עסקי'. צביונה המסחרי של עסקה הוא אשר מקנה לה את אופיה ה'עסקי' ומבחין בינה לבין עסקאות אחרות" (שם, בעמ' 76-77). בדומה לכל חוק אחר, נקודת המוצא של פרשנות חוקי המס הינה לשונם. כאשר זו נותרת עמומה, או כאשר נותר הפרשן ללא תשובה, כי אז יש לפרש את החוק לפי תכליתו החקיקתית כמו גם בהתאם לפירוש המגשים את מטרתו [ראו, למשל: ע"א 421/78 פקיד השומה תל אביב נ' חברת מ' מורצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ, פ"ד לג(2) 454, 455 (1978); ע"א 3423/01 בנדר נ' מדינת ישראל-אגף המכס ומע"מ (טרם פורסם, 26.5.2003); רע"א 10643/02 חבט ח.צ.פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה (טרם פורסם, 14.5.2006) (להלן: עניין חבט); אהרון ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 432 (1997) (להלן: ברק "פרשנות דיני המסים"). לצד אלו, ראו הבהרתי בע"א 9453/06 מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב נ' שופינג. קום בע"מ (טרם פורסם, 11.8.2008) (להלן: עניין שופינג. קום)]. במקרה הנוכחי עלינו לפרש את התיבה "[מ]עסקה או [מ]עסק אקראי בעלי אופי מסחרי" הקבועה בסעיף 2(1) בפקודה, ולשאל האם הגמול לתובע הייצוגי מקורו בעסקת אקראי כאמור. על תכליתה של התיבה האמורה עמד בית משפט זה בעבר, בציינו:

"כוונתה של הסיפא [לסעיף 2(1) לפקודה, י.ד.] היא להרחיב את יריעתה של הפיסקה ולכלול במקור זה גם עיסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי, דהיינו, פעולות מסחריות שאינן מתבצעות במסגרת פעילות קבועה ומתמדת. המילה "אקראי" פירושה "מקרי, שבא בדרך מקרה" (אבן-שושן, המלון החדש, כרך ראשון, ע' 151). נראה לנו שבכך נאמן התרגום הזה שבנוסח החדש למקורו האנגלי "adventure", שגם הוא מבטא את המקריות ואת האי-צפיות שבפעולה המסחרית החריגה. אכן, השאלה היא, קודם-כל, אם הפעילות המכניסה הכנסה היא מן הפעילויות שבנוהג שבעולם וכרגיל מהווה עסק (כהגדרתו בפקודה), ואם התשובה היא: כן, כי אז אין נפקא מינה שהפעולה היא מקרית ובלתי-רגילה, ובלבד שאין היא פעילות בתחום ההון." [ע"א 597/75 ברנשטיין נ' פקיד השומה, פתח-תקוה, פ"ד לא(3) 475, 472 (1977)].

34. למקרא הדברים הנ"ל מתעוררת, מיד, השאלה הפרשנית מהו "עסק" כהגדרתו בפקודה? סעיף 1 לפקודה מגדיר זאת כך: "עסק – לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה". בפסיקה נקבע כי מובנה המקובל של לשון הנורמה – "עסק" או "עסקה" – הינה "פעילות שמטרתיה כלכליות במובחן מפעילות אחרת כגון תרבותית, חברתית רווחתית וכיוצא באלה" (ראו: ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1, 6 (1985) (להלן: עניין אלמור)). לשון הגדרה זו הינה כה כללית עד כי אין היא מסייעת לפרשן לקבוע את גבולות היקפה של התיבה האמורה [ראו, למשל: רפאל, בעמ' 72; עניין גולדשטיין, בעמ' 427]. לפיכך, לא נותר לו לפרשן אלא לבחון כל מקרה לגופו, זאת בזיקה לתכליתה החקיקתית של הפקודה ולפירושה המגשים את מטרתה. לשם כך, על הפרשן לעמוד על "מיגזר הפעילויות הכלכליות" אשר היקפן תלמד על קיומה של "עסקה" (ראו: עניין אלמור, שם). בהקשר זה יפים דברים שנאמרו על ידי בית משפט זה בעבר:

"מה ייחשב לעסק מבחינת הפקודה לעניננו, אינו ניתן להגדרה ברורה וחלקה, כפי שניווכח גם מהפסיקה. שיבוץ פעולה כלכלית זו או אחרת במשבצת עסק או עסקה לפי הפקודה יהא נגזר מנסיבות כל מקרה ומקרה על פי מכלל מרכיביה של הפעולה" (עניין גולדשטיין, שם).

35. לשם הבחינה האמורה נהוג להיעזר במבחנים שהותוו בפסיקה שמטרתם לבחון האם הכנסה מסוימת הינה הכנסה "הונית" או הכנסה "פירותית" (ראו: עניין מגיד, פסקה 19 לפסק דיני; נמדד, עמ' 56 וכן עמ' 113-114; רפאל, בעמ' 78; יודן, בעמ' 766). הטעם לכך הוא שעל דרך הכלל הכנסה עסקית מאופיינת בכך שהיא מניבה הכנסת "פירות" בעלת אופי תדיר ומחזורי (רפאל, שם. כן ראו את ההבחנה המקבילה בהתייחס למקורות הקבועים בסעיף 2 לפקודה בין הכנסה "אקטיבית" לבין הכנסה "פסיבית": עניין מגיד, פסקה 19 לפסק דיני). בפסיקתו של בית משפט זה אוזכרו מבחני משנה רבים באמצעותם תבחן השאלה האם הכנסה הינה "עסקית-מסחרית" אם לאו (או "פירותית" או "הונית", בהתאמה), וביניהם: טיב הנכס ואופיו; תדירות העסקאות או הפעולות המבוצעות בו; קיומו של סיכון עסקי; אופן מימון העסקה; קיומו של מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושייוק; תקופת החזקה בנכס; ידענותו ובקיאות של הנישום בתחום אשר בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות האופפות את העסקה [לדיון מפורט במבחני העזר ראו: עניין מגיד, פסקה 20 לפסק דיני; עניין ברשף, פסקה 9 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל; עניין אלמור, בעמ' 12. כן ראו: בן עמי צוקרמן ועמיקם לביא "האבחנה בין

'סוחר בניירות ערך' ובין 'משקיע שאינו סוחר' משפטים ח 47 (1978) (להלן: צוקרמן ולביא).

36. יוטעם כי מקור מבחני העזר הנ"ל (שמקורם בדין האנגלי) הינו בהבחנה בין הכנסה "פירותית" לבין הכנסה "הונית" בתחומי הנדל"ן והמקרקעין [ראו עניין מגיד, פסקה 19 והאסמכתאות המפורטות בה; צוקרמן ולביא, בעמ' 47; יצחק הדרי "השאלה החוזרת על עצמה: היחיד כמשקיע או סוחר בניירות ערך סחירים – הערות בשולי פסק דין מזרחי" הפרקליט לו 282, 282-283 (1985)]. מסיבה זו, יישום חלק מן המבחנים בהקשרים אחרים עשוי לעורר קושי ניכר. בעניין מגיד ציינתי:

"אין ספק כי המבחנים שהופעלו לעניין נכסי מקרקעין אינם תמיד מתאימים לבדיקת פעולות בניירות ערך, וכי יש להתאים את המבחנים לשוק בו מדובר" (שם, פסקה 19 לפסק דיני. ההדגשה הוספה, י.ד.).

37. הדברים מקבלים משנה תוקף במקרה הנוכחי שעה שעסקינן בניסיון להתחקות אחר מקורותיו של תקבול בגין עסקת אקראי שעיקרה מתן שירות או טרחה (כפי שיפורט בהרחבה להלן), וכאשר ברור שבתקבול המדובר אין ולו "אבק של הון" כדבריו של השופט א' ויתקון בעניין ברנשטיין (בעמ' 475). במקרה כזה חלק מן המבחנים אף יהיה בלתי רלבנטי לשם הבחינה הפרשנית האם מדובר בפעולה מסחרית-עסקית אם לאו. כך כדוגמא, בחינת טיב הנכס או אופיו הינה מוקשית, כמו גם בחינת תקופת החזקה בנכס. מובן כי אנלוגיות והיקשים הינם לגיטימיים בהקשר זה, אם כי לא תמיד יהיה בהם כדי לסייע. ואולם, לשם הקביעה כי מקורו של תקבול זה או אחר הינו בעסקה לפי סעיף (1)2 לפקודה, סבורני כי די בבחינת השאלה האם נכון לסווג תקבול שקיבל תובע מייצג כהכנסה שמקורה בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, זאת באמצעות מתן משקל מיוחד למבחן ה"על", הלא הוא מבחן הנסיבות.

על חשיבותו ועל טיבו של מבחן הנסיבות לשם הסיווג האמור כבר עמדתי

בעבר, בצייני:

"מבחן זה הוא מבחן "גג" שבמסגרתו נבחנת כל נסיבה רלוונטית שיש בה כדי לסייע בגיבוש ההבחנה בין הון לפירות. כוונת הדברים היא לנסיבות מיוחדות במינן הכרוכות בעסקה הנבדקת והמאפילות בחשיבותן על המבחנים האחרים. אף אם לכאורה על פי המבחנים האחרים התגבשה תוצאה מסוימת, יכול מבחן "גג" זה לשנות את התוצאה. במסגרת מבחן זה ניתן לבחון את כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב.

ראיית התמונה הכוללת חשובה במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של "עסק" וחלק מעידים ההפך [ראו: עניין מגיד, פסקה 20(י) לפסק דיני (וההפניות שם)].

הדברים האמורים מובאים בשים לב לכך שממילא המבחנים שצויינו לעיל אינם אלא מבחני עזר, כאשר "שיבוץ פעילות כלכלית זו או אחרת במשבצת עסק או עסקה, ייגזר מנסיבות כל מקרה ומקרה על ידי בחינת התמונה השלמה של מכלול מרכיביה של הפעולה המסוימת" (עניין גולדשטיין, בעמ' 427; רפאל ולזר, בעמ' 78; עניין ברשף, פסקה 12 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל. להרחבה ראו מאמרם הנ"ל של צוקרמן ולביא).

38. ברוח זו, אתמקד בבחינת נסיבותיה של העסקה דנא מתוך ניסיון להתאים את פרשנותה של התיבה "עסק" או "עסקת אקראי" למציאות המתפתחת ולתחום המשפטי הנדון [ראו לעניין זה: רפאל, בעמ' 78; אברהם אלתר ורוני ארזי "הכנסות מעסק – ביקורת בעקבות פסק דין צבי ברנר" מיט"ם יג/א-1 (אוקטובר 1999) (להלן: אלתר וארזי)]. בהתייחס לכך, ההגדרה העמומה של "עסק" או "עסקה" היא שמעניקה – חרף החסרונות הגלומים בה משיקולי ודאות הדין – את הגמישות הדרושה למשפט לשם הדבקת הפער בינו לבין המציאות המתחדשת (ראו והשוו: עניין ברשף, פסקה 12 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל).

מכאן, לבחינת השאלה האם יש לראות בגמול הנפסק לתובע מייצג משום תקבול שמקורו בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, או שמא מדובר בתקבול ללא מקור אשר הינו רובו ככולו "פרס", כפי שטוען המערער.

מקור הגמול הנפסק לתובע מייצג הוא בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי

39. בראש ובראשונה אציין כי על יסוד הסקירה לעיל ברור כי המקרה הנוכחי אינו מעורר ספק בדבר כך שהגמול האמור אינו נושא אופי "הוני" (ראו, למשל: עניין ברנשטיין; עניין פרידמן; עניין ברזל), והמערער אף אינו טוען זאת. כמו כן, קשה לטעון כי אין מדובר ב"הכנסה" על פי סעיף 2 לפקודה, זאת נוכח הפרשנות המקובלת בפסיקתו של בית משפט זה לדרישה שעיקרה כי לתקבול יהא פוטנציאל להישנות זאת ותו לאו (ראו: עניין ברזל; עניין ברנשטיין). משכך, ספק אם יש עוד ביכולתה של הדרישה האמורה למנוע ייחוס תקבול ל"הכנסה" על פי סעיף 2 לפקודה ובלבד שזה "נופל" לאחד מן המקורות "העסקיים" המנויים בפקודה ומתאפיין באופי "פירותי" (ולא "הוני") (ראו, למשל: רפאל, בעמ' 63; עניין זילברשטיין, בעמ' 382 (שאושר

בעניין מינץ; אדרעי, בעמ' 34). אשר על כן, השאלה המרכזית מושא דיונו הינה האם מקורו של התקבול הוא בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. לבחינתה של שאלה זו אפנה עתה.

40. כפי שציינתי בתחילה, סבורני כי עיקר תפקידו ופועלו של התובע המייצג הינו מעין יזמי, במובן זה שהתובע המייצג הוא ש"מניע" את התביעה ומקדמה עד לליבונה במטרה להיטיב את נזקו וכן לזכות בגמול עבור פועלו. בסיכומיו בבית המשפט המחוזי טען המערער כי אין לראות בתובע המייצג כמי ש"מניע" את התביעה שכן במקרה הנוכחי "המערער גילה טעות בחשבון הטלפון הנייד שלו באופן מקרי, ולא 'פעל' כדי ליצור עילת תביעה". נכון הדבר כי המערער לא ביצע כל פעולה אקטיבית לשם כינון עילת תביעתו. ברם, מכאן ועד לטענה כי הגמול שניתן לתובע הינו בבחינת תגמול ללא מקור או מעין פרס או שמא "מתת שמיים" ("Windfall") – המרחק ניכר [ראו והשוו לעניין זה, למשל: עמ"ה (מחוזי חי') 13/82 פרומקין נ' פקיד השומה חיפה, פ"מ תשמ"ג(1) 410, 414 (1982)]. כאמור, אין חולק על כך שעל התובע המייצג הטיפוסי אכן "נופלת", בבחינת "מתת שמיים" ממש, עילת התביעה. אין כך הדבר ביחס לתפקידו כתובע מייצג. סבורני כי הגוון העסקי בפעולתו של התובע נלמד בין היתר על רקע בחירתו לממש את אותה "הזדמנות עסקית" שנפלה בחלקו, שעיקרה אפשרותו לפעול כתובע מייצג ולהפיק אגב כך רווח כלכלי. הנסיבות האופפות את פועלו של התובע המייצג מן הרגע שהחליט לפעול ככזה ועד לליבון התובענה בבית המשפט ומחוץ לו, מלמדות רובן ככולן על כך שהמדובר בסיטואציה המתאפיינת באוריינטציה עסקית, כזו שיש לסווג – על רקע תכליתו של מוסד התובענות הייצוגיות כפי שזו משתקפת בהוראות החוק – כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. בטרם אתאר את אותן נסיבות כאמור, אבקש להפנות את מבטי אל עבר נסיבותיו של עניין ברנשטיין שאוזכר לעיל, אשר עשויות לשפוך מעט אור על הפרשה מושא הדיון הנוכחי.

41. עניין ברנשטיין עסק בפקיד שכיר בבנק, שגילה – לחלוטין במקרה – כי אחד מלקוחותיו מעוניין לרכוש נכסי נדל"ן, וכי לקוח אחר של הבנק מעוניין למכור נכסי נדל"ן. פקיד הבנק, ברנשטיין, החליט לתווך בין שני הלקוחות. העסקה עלתה יפה ויצאה אל הפועל. בעד התיווך קיבל ברנשטיין דמי תיווך בסך של 137,500 לירות. בנסיבותיו של אותו מקרה קבע בית משפט זה כי יש לראות את הפעולה שביצע ברנשטיין, את השירות שנתן לצדדים, כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, וכי על כן יש למסות את ה"פירות" שהפיק, דהיינו: את דמי התיווך שקיבל. טענתו של ברנשטיין לפיה בהיעדר כל התחייבות מצד הלקוחות לזכותו בדמי תיווך, יש לראות את דמי התיווך שניתנו לו כ"מתת שמיים" – "כעין מן שירד עליו מן השמיים" בלשונו הציורית

של השופט א' ויתקון (שס, בעמ' 474) – נדחתה, כאשר נקבע כי דמי התיווך ניתנו לו כגמול בעד השירות שנתן. בית המשפט הוסיף והטעים כי:

”הנישום מנסה להתגבר על הקושי הזה בטענה, כי הסיפא [לסעיף 2(1) לפקודה, י.ד.] חלה אך ורק על מי שעוסק בעסק, להבדיל ממי שנותן שירותים, אך לנו נראה שניתן לומר על הנישום, בלי לעקם את הכתוב, שעשה עיסקה או עסק אקראי” (שס, בעמ' 475).

42. במובנים רבים, דומות נסיבות המקרה המתואר למקרה הנוכחי. ראשית, בשני המקרים הנישום לא ”הניע” את הפעולה מראשית, במובן זה שלא נקט תחילה פעולות אקטיביות לשם יצירת ההזדמנות העסקית שמימש, אלא פעל במסגרת סיטואציה עסקית אליה ”נקלע”. שנית, בשני המקרים בחר הנישום לפעול לשם ניצול ההזדמנות העסקית שנפלה בחלקו (בבחינת מימוש ההזדמנות האמורה), ובתוך כך נתן שירות או ביצע פעולות מסוימות. שלישית, בשני המקרים פעל הנישום שלא במסגרת עסקיו או משלח ידו הרגילים. רביעית, בשני המקרים פעל הנישום לשם קידום פעולה באפיק משפטי (או בזיקה לאפיק כזה) וזאת בין היתר מתוך ציפייה לעשיית רווח. חמישית, בשני המקרים קיבל הנישום גמול נאה (כזה שבהחלט ניתן לראותו כתמורה) עבור פעולותיו.

43. אכן, ער אני לכך שנסיבות שני המקרים אינן זהות. זאת בין היתר מן הטעם כי בניגוד לאותו מתווך, התובע המייצג פועל אף לשם קידום הטבת נזקו שלו (שהרי הוא סבל בעצמו מנזק). אולם, אין בכך כדי לשנות מן העובדה כי האפשרות לפיה ייפסק גמול נכבד לטובתו של התובע המייצג מיתרגמת לאינטרס כלכלי מובהק המתמרץ את התובע להגיש את התובענה. כפי שכבר הוסבר, טרם חקיקת החוק שררה אכיפת חסר (או תת-אכיפה) בדיוק מן הסיבה כי תביעות ”קטנות”, שנועדו להטיב את מצבו של הניזוק ותו לא, לא הוגשו. ”העוקץ” בכלי התובענה הייצוגית טמון במידה רבה בתמריץ הכלכלי בדמות הגמול לתובע המייצג. ועוד; יש לזכור כי על נזקו של מופצה התובע המייצג כאחרון התובעים מתוך הפיצוי הנפסק לקבוצה כולה, ועל כן ברי כי מיסוי הגמול הינו מופרד לחלוטין מסכום הפיצוי שמשתלם לתובע המייצג עבור נזקו. כמו כן, ער אני לכך כי בשונה ממתווך – לגביו ספק אם יש חולק בדבר אופיו ה”עסקי” של השירות המוענק על ידיו – כאן עסקינן בתובע מייצג אשר תפקידו ומאפייניו טרם נהירים די צורכם. במילותיו של הנשיא א' ברק בהתייחסו אל מוסד התובענה הייצוגית בכללותה: ”נמצאים אנו בישראל בתחילת הדרך בעניין זה” (עניין טצת, בעמ' 791). אף על פי כן, סבורני כי עיון בסקירה לעיל בהתייחס לתכליותיה של התובענה הייצוגית ולמאפייני פועלו של התובע המייצג, ובשים לב לכך שהגמול לתובע, הנפסק לו בעיקר

בגין עמלו והסיכונים שנטל עצמו (בכחינת *quid pro quo*), מכתוב היווצרותו של אינטרס עסקי-כלכלי מובהק, מלמד כי את הגמול המוענק לתובע המייצג יש לייחס לפעולה או לשירות המתאפיינים באוריינטציה עסקית-מסחרית. במה דברים אמורים?

ראשית, וכפי שכבר צויין, תפקידו של התובע המייצג הינו מעין יזמי. לשם כך תורם התובע הייצוגי מזמנו וממרצו – מן "ההון האנושי" שלו כפי שהיטיב לנסח השופט מ' אלטוביה בבית המשפט המחוזי (בעמ' 11 לפסק דינו) – לשם קידום ענייניה של הקבוצה כולה ולשם קבלת גמול נאה עבור פועלו. למעשה, בין אם הגמול הנפסק לטובת התובע המייצג נלקח מן הסכום הכולל ששולם לקבוצה ובין אם לאו (למשל, במקרה שבו הסעד המתבקש איננו כספי), קשה לכחד כי התובע המייצג פועל ועובד בשם ולטובתה של הקבוצה כולה, ומבחינה זו מהווה הגמול מעין "שכר" על פועלו זה [ראו והשוו לדין האמריקני בהתייחס לגמול מתמרץ (incentive award) המוענק לתובע המייצג: *Rodriguez v. West Publ'g Co.*, 563 F.3d 948, 958-959 (9th Cir. 2009) ("[incentive awards] are intended to compensate class representatives for work done on behalf of the class [and] to make up for financial or reputational risk in bringing [the action]". דרך נוספת להשקיף על פועלו של התובע המייצג היא כעל מתווך, כאשר התובע המייצג מהווה גורם מקשר בין קבוצת התובעים לבין הגוף הנתבע. בין אם כך ובין אם כך, ברי כי פעולה ממושכת באפיקים משפטיים המחייבת השקעת זמן וטרחה, ואשר מתאפיינת תדיר בניהול משא ומתן בשם הקבוצה המיוצגת לשם חתירה להסדר פשרה, ואשר עשויה לא רק להיטיב את נזקו של הנישום כי אם להעניק לו פיצוי הגדול עשרות מונים מן הנזק ממנו סבל בפועל לשם מילוי תפקידו זה (ראו והשוו: עניין ברזל, בעמ' 71), מאפיינת התנהלות בעלת אוריינטציה עסקית.

שנית, הסיכון העסקי שלוקח על עצמו התובע המייצג איננו קל ערך (ראו, למשל: קלמנט "הסתלקות ופשרה", בעמ' 10) (המתייחס בהקשר זה במיוחד לסיכונים שרובצים על התובע המייצג ועל בא כוח המייצג)). אכן, וכפי שכבר הוסבר, ברי כי מידת הסיכון וטבעו ישתנו ממקרה למקרה, וזאת בעיקר (אך לא רק) בתלות בשאלת חלוקת העבודה בין התובע המייצג לבין בא כוח המייצג. כאמור, סעיף 22(ב) לחוק קובע מפורשות כי שיעור הגמול לתובע המייצג ייגזר בין היתר בשים לב ל"הסיכון שנטל על עצמו בהגשת התובענה הייצוגית ובניהולה". על כל פנים, ברי כי בנטילת סיכונים כלכליים – גם אם מתונים – באפיקים שעשויים להצמיח רווחים, יש משום מאפיין מסחרי. ויוטעם; בתחילת דברי תיארתי באריכות כיצד התייחס בית משפט זה בפסיקתו לכך שהעיקרון העומד ביסוד סעיף זה – תכליתו הספציפית – היא לפצות את התובע הייצוגי על הנטל שלקח על עצמו שעה שהחליט לתבוע בשם הקבוצה כולה

ובגין הסיכון שנטל על עצמו בגין המקרה שבו תביעתו תידחה (ראו, למשל, את הציטוט לעיל מעניין אנליסט). משכך, אין מדובר בעניין שולי כי אם במאפיין מרכזי ביותר העומד בבסיס הנכונות להעניק גמול לתובע המייצג. יפים לנקודה זו דבריו של חבר הכנסת רשף חן, בעת הדיונים בנושא הצעת החוק במליאת הכנסת:

“התגמול לתובע המייצג ושכר הטרחה לעורך-הדין הם הדלק שיניע או יחניק את התביעות האלה, ואם בית-המשפט לא ידע לתגמל בצורה הוגנת וראויה את מי שהולך ומסתכן סיכון עצום - כי לנהל תביעה ייצוגית זאת משימה קשה, יקרה, גוזלת המון זמן, שאם אתה מפסיד, והסיכוי נכון להיום סטטיסטית הוא שמרב הסיכויים שתפסיד - אתה מוצא את עצמך במצב שהשקעת אלפי שעות, וכלום. במקרה הגרוע - יחויב בהוצאות, התובע המייצג. צריך לאזן את זה על-ידי תגמול הולם [פרוטוקול ישיבה מס' 310 של הכנסת ה-16, 97 (1.3.2006)].”

שלישית, התחקות אחר האינטרסים הלגיטימיים ששוקל (או צפוי שישקול) תובע מייצג עשויה לסייע בשפיכת אור על טיבה של הפעולה או השירות במובניהם העסקי. כפי שצויין בעניין אלמור:

“בין סימני ההיכר שנתנה הפסיקה המנחה לדבר קיומו של עסק, מצויים כאלה הנלמדים מנסיבות העסקה ומנתוניה (כגון – טיב הנכס וההיקף הכספי), ויש כאלה המתמקדים לא בעסקה בתור שכזו אלא דווקא בעושה הפעולה – הנישום (כגון – מידת בקיאותו של זה בנושא ומומחיותו). משום כך, בבואנו לקבוע את מהות העסקה על פי כלל סימני ההיכר המצויים בה, נידרש לתת את הדעת גם לזהותו של עושה הפעולה על כל המשתמע מכך” (שם, בעמ' 9-10. ההדגשה הוספה, י.ד.).

עמדתי לעיל על מאפייניו של התובע המייצג הפרדיגמטי. בכלל זה התייחסתי לאינטרס של התובע המייצג למקסום הגמול שייפסק לטובתו, זאת לעיתים על חשבון התובעים המשתייכים לאותה תביעה. בהקשר זה, נהוג לומר כי תובענות ייצוגיות לא היו מוגשות באם לא הייתה ניצבת לנגד עיניהם של מגישיהן ציפייה לעשיית רווח (ראו: קלמנט “קווים מנחים”, בעמ' 159). אכן, “מנגנון התובענה הייצוגית מבוסס על רתימת האינטרס הפרטי של התובע ועורכת הדין לטובת מטרה ציבורית” (שם, בעמ' 149). נוסף על כך, יושם אל לב כי האינטרס של התובע המייצג בקבלת הגמול דומה למדי לאינטרס של בא כוח התובע המייצג לקבלת שכר טרחה. בשים לב לכך, מובן כי עשוי להיווצר מצב של ניגוד אינטרסים בין התובע המייצג ובא כוחו לבין מעגל התובעים. אינטרס פרטי זה, אשר אף עשוי להיות “נוגד” כאמור, הינו אינטרס כלכלי

למהדרין, אשר ברי שעומד לנגד עיניו של התובע המייצג ה"רגיל" או ה"סביר" (ראו: קלמנט "פשרה והסתלקות", בעמ' 84-87). כמו כן ובאותו הקשר, יוטעם כי השיקולים המנחים את בית המשפט בקביעת שיעור הגמול המוענק לתובע המייצג דומים (ואף כמעט זהים) לשיקולים המנחים את בית המשפט בקביעת שכר הטרחה עבור פועלו של בא הכוח המייצג [ראו והשוו: סעיפים 22(ב) ו-23(ב) לחוק]. עובדה זו מצביעה אף היא על אופיו המסחרי של השירות המוענק על ידי התובע המייצג, שכן היא מלמדת כי מנגנון התובענה הייצוגית מייחס אינטרסים דומים ואף פעולות דומות הן לתובע המייצג והן לבא כוח המייצג. בכך, למעשה, הביע המחוקק את דעתו כי הן עורך הדין והן התובע המייצג הינם יזמי התביעה ואשר אמונים בצוותא חדא על הצלחתה (ראו למשל לעניין בחינת טיב הייצוג: סעיף 8(א) (החל הן על התובע המייצג והן על בא כוח המייצג). לדיון ראו: קלמנט "קווים מנחים", בעמ' 146). באשר לבא הכוח המייצג אין מחלוקת על כך שמטרתו הינה להשיא את רווחיו וכי שכר טרחתו הינו "פרי" על עמלו המהווה "הכנסה" המתאפיינת אף היא בזיקה לעולם העסקי-מסחרי. כן אין חולק כי בא הכוח המייצג מעניק שירות וטורח רבות לשם הצלחת התביעה. דומני שההתייחסות המקבילה אל שני התפקידים מלמדת כי ניכר דמיון משמעותי ביניהם, ולו במובן זה ששניהם ממלאים יחד פונקציה בעלת מאפיינים משותפים. בהקשר זה מעניין להעיר כי הן פסיקתו של בית משפט זה והן הספרות האקדמית הדנה בתובענות ייצוגיות מתייחסות לתובע המייצג ולבא כוחו כאל מקשה אחת (ראו, למשל: עניין עזבון שמש; קלמנט "קווים מנחים", בעמ' 159). ודוקו: איני סבור כי התפקידים הינם זהים. כמו כן, וכפי שכבר הוסבר, קיים קושי להגדיר באופן עקרוני מהו תפקידו של התובע המייצג לעומת זה של בא הכוח המייצג, שהרי הדבר תלוי בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה. לצד זאת, ניתן לומר כי במקרה הרגיל יהא זה עורך הדין אשר אמון על ניהול הפן המקצועי-משפטי בתובענה. האם יש בכך כדי לשנות מן האופי המסחרי שבפועלו של התובע המייצג? איני סבור כך. כבר נפסק מפורשות (לצורך מבחן הבקיאות הנ"ל) כי בקיאותו של הנישום יכולה להיות של מי שיעץ לו בביצוע הפעולה. בזיקה לכך, ברי כי מומחיותו של בא הכוח המייצג משמשת את התובע המייצג בבחינה זו [ראו: עניין מגיד, פסקה 20(ז) לפסק דיני; ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"ד יט(1) 245 (1965); עמ"ה (מחוזי י-ם) 35/82 מזרחי נ' פקיד השומה ירושלים, פ"מ תשמ"ד(2) 338, 347-348 (1984)].

44. המערער שלפנינו טוען במרץ כי אין די בציפייה לעשיית רווח לשם הקביעה כי התקבול יהא חב במס. דעתי כדעתו. אלא שכבר נפסק (ובנסיבות המזכירות את המקרה בו אנו דנים) כי אף כאשר לא הייתה ציפייה לשכר או רווח ואף כאשר קביעת השכר נתונה כולה לשיקול דעתו של גורם אחר, אין בכך די על מנת לקבוע שהתקבול האמור

לא יהא חייב במס. לצורך בחינת הקונטקסט המסחרי-עסקי של פעולה או של שירות, החשוב הוא כי התובע המייצג מילא פוזיציה אשר שכרה בצידה (ראו: עניין פרידמן, בעמ' 224-225; עניין ברזל, בעמ' 71). הדגש ששם בית המשפט המחוזי על ציפייתו הלגיטימית של המערער לעשיית רווח נועדה אך כדי להמחיש את גווניה המסחריים של ה"עסקה" אשר בגינה זכה המערער לגמול כתובע מייצג, לא מעבר לכך.

45. מן המקובץ עולה, כי הן מנקודת מבטו הסובייקטיבית של הנישום והן מנקודת מבט אובייקטיבית [ראו לעניין זה את המחלוקת בין רפאל, בעמ' 79-81, המצדד בגישה האובייקטיבית, לבין גישתו של יוסף אדרעי במאמרו "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה" עיוני משפט כ 308 (1997), המעדיף בחינה סובייקטיבית המתמקדת בכוונת הנישום], מקורו של הגמול הנפסק לתובע המייצג אינו אלא בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. משכך, תמוסה הכנסה זו בהתאם לדין (ותנוכה ותקוזז בהתאם על פיו).

46. בטיעוניו גורס המערער כי אין לקבל פרשנות זו, זאת משני טעמים: האחד הינו כי תכלית הגמול הינה לעודד תובענות ייצוגיות. משכך, ברי כי מיסוי הגמול יביא לפגיעה במוסד זה ולפיכך אין לתת לכך יד. הטעם השני הוא כי שעה שקיים ספק שמא במונח "עסקה" או "עסק" כלולים תקבולים שמקורם בתובענה ייצוגית, הרי שהספק צריך לפעול לטובת הנישום, זאת נוכח מעמדה של זכות הקניין על פי חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. אין בידי לקבל את הטענות האמורות.

47. באשר לטענה לפיה אין להטיל מס על תקבולים שנועדו לתמרץ פעולות חיוביות, הרי שזו אינה מתיישבת כלל ועיקר עם תכליות דיני המס. מס איננו עונש ואין לראותו ככזה. כפי שציין ברק במאמרו "פרשנות דיני המסים": "מס הוא צורך חיוני לחברה המודרנית. הוא אמצעי מרכזי לקידומה של החברה ולהגשמת מטרותיה... מס אינו פגע רע שיש לדכאו. מס הוא צורך חיוני שיש לקיימו" (שם, בעמ' 440). אמת הדבר, מדיניות מיסויית עשויה להביא בחשבון פעולות שהמחוקק מבקש לתמרץ כמו גם פעולות שמהחוקק מבקש למנוע [ראו, למשל: עניין חבט, פסקה 17 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל. להרחבה בנושא תמריצי מיסוי וחסרונותיהם ראו: יוסף אדרעי מבוא לתורת המסים 31 (2008), המדגיש את הבעייתיות בהיעדר שקיפות הטמון בתמריצי מס]. לצד זאת, אין באפשרותו של בית המשפט לסטות מפרשנות הפקודה בהיעדר תכלית חקיקתית מפורשת שעניינה תמריץ מיסויי (ראו, למשל: עניין ברשף, הדין בחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985, בפרט בפסקה 12 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל). כפי שציין השופט מ' אלטוביה:

"במידה והמסקנה המתבקשת על פי דין המס היא כי "הפיצוי המיוחד" חייב במס, אזי בהמשך לסעיף 245(א) לפקודה ולסעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה, לא יכול בית משפט של מסים להעניק פטור באין פטור מפורש. פטור ממס כמוהו כמענק, כהוצאה תקציבית, ועליו להיות מתקצב בתקציב המדינה על כל הנובע מכך." (עמ' 6 לפסק הדין)

יפים לעניין זה דבריו של השופט ח' כהן:

"הקדמתי ואמרתי כי השאלה העומדת לפנינו שאלת פרשנות היא. להודיע ולהדגיש שאין לי עניין לא בצדק ובסבירות של הטלת המס על העותרים, ולא באי צדק ובאי סבירות של אי-הטלת מס עליהם: חקיקה פיסקאלית היא, ואחפש בה לא צדק ולא סבירות, כי אם הוראה ברורה ומפורשת המחייבת הטלת מס, והיה אם תמצא - יוטל המס ואם לא תמצא - לא יוטל" (בג"ץ 299/68 חברת פנסיון תמר בע"מ נ' ממונה אזורי מכס ובלו, ירושלים, פ"ד כג(1) 120, 122 (1969)).

ברק במאמרו "פרשנות דיני המסים" הבהיר את דבריו אלו של

השופט ח' כהן בצינו:

"דברים אלה מקובלים הם, עד כמה שמשמעותם היא, שגם מס שנראה לשופט כבלתי צודק או בלתי מוסרי, מס הוא, ועל השופט להגשים את תכליתו של החוק המטיל אותו מס. דברים אלה אינם מקובלים, עד כמה שמשמעותם היא, כי בקביעת תכליתו של המס, אין הפרשן רשאי להניח הנחה - אשר מצידה ניתנת היא כמובן לסתירה - כי המחוקק ביקש להטיל מס צודק וסביר. אין כל דבר בחקיקת המס, אשר שולל תחולתה של חזקה זו בתחומיו. אכן, חזקתו של הפרשן הינה כי המחוקק מבקש להשיג תוצאות צודקות, סבירות והגיוניות. חזקה זו אסור לה שתעצר ליד דלתות חקיקת המס" (שם, בעמ' 345).

הדברים מקובלים אף עלי. יובהר כי אין בדברי אלו כדי לומר כי תכליות מוסד התובענה הייצוגית אינן עשויות להשפיע על פרשנותה של הפקודה. ההפך הוא הנכון; לא בכדי עמדתי לעיל על יסודותיו של מוסד התובענה הייצוגית ועל התכליות המונחות בבסיס ההסדר שעיקרו הענקת גמול לתובע המייצג, כפי שאלה משתקפות בהוראות החוק. כפי שכבר הוסבר, ניתוח זה נועד להוות בסיס לשם מתן מענה לשאלה הפרשנית האם גמול הנפסק לתובע מייצג הינו תקבול שמקורו ב"עסקת אקראי בעלת אופי

מסחרי". אלא שאין לגזור באופן אוטומטי מתוך הכרתו של החוק בחשיבותו החברתית של מוסד התובענה הייצוגית תכלית שעיקרה כוונה לתמרוץ הגשת תובענות ייצוגיות באפיק מיסוי. בבחינת הערת אגב אוסיף כי כפי שהטעים השופט מ' אלטוביה בפסק דינו, הטענה לפיה הטלת המס תהווה עידוד שלילי להגשת תובענות ייצוגיות הינה ספקולטיבית בשלב זה בהתחשב בכך שבהחלט ייתכן כי נטל המס "יגולגל" ולו בחלקו לכתפי הנתבע-המזיק, זאת בין במסגרת הסדר פשרה ובין על פי פסיקתו של בית המשפט. אלא שמכיוון שדי בהסבר לעיל, איני רואה צורך לקבוע מסמרות בנקודה זו.

48. באשר לטענה השניה, לפיה ראוי – במקרה של ספק – לפרש את דיני המס לטובתו של הנישום, הרי שטענה זו כבר נדונה פעמים מספר בפסיקתו של בית משפט זה. כידוע, בפסיקה זו אומצה תורת הפרשנות התכליתית גם בדיני מסים [ראו, למשל: ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 437; ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 78 (1985); עניין חבט, פסקה 15 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל; עניין מינץ, בעמ' 831. כן ראו את הערתי בעניין שופינג. קום. להרחבה ראו: דוד גליקסברג "המשפטיזציה של המיסים: על זיקתו של השיח המסי לשיח המשפטי הכללי" ספר ברק 595, 603-604 (איל זמיר, ברק מדינה וסיליה פסברג עורכים, 2009) (להלן: גליקסברג)]. אכן, עשויים להתעורר מקרים בהם יפורש דבר חקיקה מסי לטובתו של הנישום (ראו בהפניות לעיל). זאת כאשר נותר ספק באשר לתכליתו של חוק המס. במקרה כזה ניתן יהיה לעשות שימוש בחזקה לפיה אין להטיל מס אלא על פי תכלית ברורה (ראו: ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 437). אולם, מהניתוח שערכתי עד כה, אשר נסמך (בשינויים המחוייבים) על המבחנים שהתוו בפסיקה רבת שנים, יוצא כי נוכח מאפייניו המסחריים של התקבול (כפי שהוסבר) יסווג הגמול כהכנסה מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. פרשנותה המקובלת (והראויה) של התיבה "עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", בהתחשב בהתפתחות החברתית שעל המשפט לתת לה ביטוי, מכירה בכך שהתיבה כוללת "פירות" שמקורם בפועלו של תובע מייצג. משכך, לא נותרה עוד כל אפשרות כי הגמול הינו תקבול ללא מקור או כי מדובר בגמול שהוא ברובו "פרס" או "מתת שמיים". אשר על כן, אין לומר כי הליך הפרשנות לא מוצה באופן שיצדיק ליתן לפקודה פירוש "מצמצם" לטובת הנישום (ראו, למשל: עניין חצור, בעמ' 78). תכליתה של כל חקיקת מס, ובכלל זה פקודת מס הכנסה, היא הטלת מס אמת, המשקף את הכנסתו האמיתית של הנישום מושא השומה [ראו: ע"א 1517/10 מנהל מיסוי מקרקעין נ' נח'אש (טרם פורסם, 3.5.2012), פסקה 12 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל]. משנפסק כי במקרה הנוכחי הגמול הנפסק לתובע מייצג הינו הכנסה מעסקת אקראי, לא נותר עוד ספק שעשוי להצדיק את החלתו של הכלל בדבר פרשנות לטובת הנישום. יובהר; העובדה כי המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה הינם

"עמומים" בחלקם, ומחייבים את בית המשפט להליך של פרשנות, אינה מקימה כשלעצמה את אותו ספק. הספק האמור באשר לתכלית החקיקה, אשר עשוי להביא להחלתו של הכלל בדבר פרשנות לטובת הנישום, הוא זה שנותר לאחר שמוצה הליך הפרשנות, לא קודם לכן. דומה כי בכך מתבטא, בין השאר, השינוי התפיסתי בדבר הכלל האמור וביחס לגישת הפרשנות הדווקנית ממנה צמח (ראו: ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 437; גליקסברג, בעמ' 608-609; עניין חצור, בעמ' 78; הערתי בעניין שופניג. קום).

49. לבסוף טוען המערער כי ראוי, לכל הפחות, "לפצל" את הגמול האמור כך שחלק מן הגמול יוכר כ"הכנסה" לצורך הפקודה ואילו חלקו האחר יוכר כ"פרס" נכיום "פרס", בשונה מ"מתת שמיים", ממוסה על פי סעיף 2א לפקודה. להרחבה ראו: רפאל, בעמ' 264-266]. במסגרת סיכומיו בבית המשפט המחוזי לא פירט המערער מהו שיעורו של אותו חלק בגמול המהווה לשיטתו "פרס", ולצורך תמיכה בטענתו הסתפק בהפניה לעמ"ה (מחוזי ת"א) 1146/03 דוידוביץ' נ' פקיד שומה נתניה (טרם פורסם, 26.1.2005) (להלן: עניין דוידוביץ'), שעסק בפיצוי שניתן לנישום במסגרת הסדר פרישה מול מעסיקו. באותו עניין קבע בית המשפט המחוזי (השופט מ' אלטוביה) – מכוח סמכותו על פי סעיף 156 לפקודה המתיר לבית משפט שלערעור לאשר, להפחית, להגדיל או לבטל את השומה או לפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון – כי הפיצוי בהסכם הפרישה נועד לפצות את הנישום הן על הנזק הנפשי שנגרם לו (שאינו חב במס) והן נועד להוות תשלום בגין "דמי הסתגלות" (אשר חב במס). בזיקה לכך הורה בית המשפט כי חלק מן הסכום ייקבע כ"דמי הסתגלות" וכפועל יוצא מכך ימוסה כחוק.

50. על אף שממבט ראשון נשמעת טענתו של המערער שובת עין, אין בידי לקבלה. עניין דוידוביץ' עסק בסכום פיצוי אשר כלל מפורשות (על פי פרשנות הסכם הפרישה) שני רכיבים: רכיב דמי הסתגלות ורכיב נזק בלתי ממוני. ההפרדה בין הסכומים הייתה ברורה או לכל הפחות ניתנת לבירור. מבלי להיכנס לשאלה האם שיקולים בפסיקת גמול כאמור בסעיף 22 לחוק הינם אנלוגיים לרכיבים של פיצוי כפי שנפסק בעניין דוידוביץ', די בכך שאומר כי על פי הניתוח לעיל ממילא יוצא כי בניגוד לטענת המערער התקבול האמור כלל אינו מהווה "פרס", לא כל שכן "מתת שמיים", אף לא בחלקו. הגמול איננו אלא תמורה בגין התפקיד שנטל על עצמו התובע המייצג, על ההשלכות הכרוכות בכך. אכן, אין חולק כי תפקיד התובע המייצג נושא ערך חברתי מן המעלה הראשונה – הן עבור חברי הקבוצה המיוצגת והן עבור המשק בכללותו. הערך החברתי האמור אף מקבל ביטוי כלכלי בדמות הגמול הנפסק לתובע המייצג. ברם, אין באופיו החברתי של התפקיד כאמור או בחשיבותו כדי ללמד כי הגמול הניתן בגין מילוי הינו "פרס" על פי

דיני המס. כפי שציינתי לעיל, החוק רואה הן בתובע המייצג והן בעורך הדין המייצג נושאי תפקיד חברתי, ורואה חשיבות רבה בתמרוצם הכלכלי (ראו, למשל: קלמנט "קווים מנחים" בעמ' 157), אך אין בעובדה זו כדי להצדיק סיווג הגמול המשולם להם כ"פרס". לא ניתן לקבל את הטענה כי מדובר בגמול שמקורו ב"נדיבות לכו של המשלם ללא תמורה מצד המקבל" (ראו והשוו: עניין ברזל, בעמ' 71).

51. אמנם נכון הוא כי הנשיא א' ברק ציין מפורשות בעניין אנליסט כי "נוכח חשיבותה של התובענה הייצוגית והחוק המוגן על-ידיה מהווה הפיצוי המיוחד מעין "פרס" לתובע על שנטל על עצמו תפקיד בעל חשיבות חברתית" [שם, בעמ' 258. ההדגשה הוספה, י.ד.], אלא שפרשנותו של המערער ביחס לאותה התבטאות אינה נראית לי. במה דברים אמורים? את עמדתו לפיה מהווה הגמול "מעין פרס" ביסס הנשיא ברק על דברים שנכתבו במהדורה הראשונה של ספרו של יוסף גרוס (אשר מהדורתו הרביעית נזכרת לעיל), בה נכתב: "גמול זה אינו מיועד לפצות את התובע על הוצאותיו... הגמול מיועד להעניק לתובע 'פרס' על שנטל על עצמו תפקיד בעל חשיבות חברתית. בהסמיכו את בית המשפט להורות על מתן גמול מיוחד לתובע מבטא החוק את מגמתו לעודד תובעים בכוח להביא את התביעה לפני בית המשפט" (שם, בעמ' 230).

52. למקרא הדברים נראה כי ההתייחסות בביטוי "פרס" אך נועדה ללמד כי הגמול מוענק בגין תפקיד אשר נודעת לו חשיבות חברתית, וכי על כן הגמול יהא בוודאי גבוה מסכום הוצאותיו של התובע המייצג. כמו כן, ספק אם ניתן לקרוא לתוך הביטוי "הוצאות" התייחסות כלשהי לטרחה ולסיכונים שאליהם נחשף התובע המייצג. על כל פנים, החשוב הוא כי אין באמור כדי ללמד שמהותו של התקבול – ולו בחלקו – הינו "פרס" בדומה לתקבול המוענק בהגרלה נושאת פרסים, או "מתת שמיים" [ראו והשוו את ההגדרה ל"פרס" הפטור ממס על פי הדין האמריקני: Commissioner v. Lo Bue, 351 U.S. 243, 246 (1956) ("detached and disinterested generosity"); Commissioner v. Dubrstein, 363 U.S. 278, 285 (1960) ("if the payment proceeds primarily from... 'the incentive of anticipated benefit' of an economic nature it is not a gift" ראו עוד החלטתו של בית המשפט האמריקני הפדראלי למסים, לפיה גמול מתמרץ (incentive award) לתובע מייצג (באותו מקרה במסגרת הסדר פשרה) אינו מהווה "פרס" ועל כן ימוסה: Berst v. Commissioner, 73 T.C.M. (CCH) 2338, at 3 (T.C. 1997). אשר על כן, משקבעתי כי בראי דיני המס הגמול אינו אלא תקבול שמקורו בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, אין בלשון הפיגורטיבית לפיה מהווה הגמול לתובע המייצג "מעין פרס"

כדי לשנות מן המסקנה שהתקבול מהווה "הכנסה" ועל כן ימוסה – פולו – בהתאם לכך.

53. לסיום אבקש להעיר כי מטיעונו של המערער דנא מצטיירת, כך נדמה, הפרדה ברורה בין קיומם של אינטרסים כלכליים-מסחריים לבין הרצון והצורך לקדם תכליות חברתיות. כך, המערער טוען כי "הפיצוי המיוחד, כפרס שיסודו ועיקרו באינטרס הציבור, הינו תקבול ללא מקור". מקור זה, כך לשיטת המערער, אינו קיים "בהיעדר כל זיקה מסחרית ייחודית למערער". מכאן עולה, שלשיטת המערער נוכח חשיבותו החברתית של מוסד התובענות הייצוגיות אין לראות בתובע המייצג כמי שפועל לשם השאת רווחים אלא כמי שפועל מתוך מוטיבציה "חברתית" (זאת בהתאם לתכלית האמורה). דומני כי הפרדה הנ"ל נגועה במלאכותיות מסוימת, וכי הניסיון להציג את התובענה הייצוגיות ככלי "חברתי" המנותק מכל זיקה עסקית-כלכלית אינו הולם את המציאות המשפטית והחברתית אשר במסגרתה צמח הכלי הנדון. כפי שכבר הוסבר, כלי התובענות הייצוגיות, אשר הורתו בדיני ניירות ערך (ראו: גרוס, בעמ' 342-343), בא לאוויר העולם במטרה לרתום את האינטרס הכלכלי-הפרטי של התובעים המייצגים ושל באי כוחם לשם קידום מטרות ציבוריות, ובכך להביא לאכיפה יעילה של הוראות הדין (ראו: קלמנט "קווים מנחים", בעמ' 149; גרוס, בעמ' 346). אף אם תכלית התובענה הייצוגית הינה כזו שניתן להגדירה כ"חברתית", הרי שהכלים שנבחרו להגשמת אותה תכלית נטועים היטב בעולם הכלכלי-עסקי, כאשר אינטרסים פרטיים צרים מתועלים לטובת השגתה במסגרת מנגנון בעל אופי שוקי [ראו והשוו: קלמנט "פשרה והסתלקות", בעמ' 10; עניין א.ש.א.ת., בעמ' 236 ("במרכזו של התובענה הייצוגית, י.ד.]. עומד סכסוך כלכלי, נטול צביון אישי"); עניין Rodriguez, בעמ' 959, בו ציין בית המשפט כי הגמול לתובע המייצג ניתן לו בעבור: "[His] willingness to act as a private attorney general". להרחבה ראו: Clinton A. Krislov, *Scrutiny of the Bounty: Incentive Awards for Plaintiffs in Class Litigation*, 78 ILL. B. J. 286, 286 (1990). כבר נאמר כי התובענה הייצוגית הינה אמצעי לאכיפת החוק במישור האזרחי מקום שבו הסנקציות ה"ציבוריות" אינן מספיקות (עניין א.ש.א.ת., בעמ' 237). הנה כי כן, יוצא כי לא זו בלבד שאינטרסים כלכליים פרטיים אינם עומדים בהכרח בסתירה לקידום מטרות חברתיות "ציבוריות" חשובות, אלא שהם אף עשויים להיות מתועלים לשם קידומן של אותן מטרות. אשר על כן, מקובלת עליי בהחלט הערתו של השופט מ' אלטוביה בפסק דינו, ולפיה "אין התמונה אותה מבקש המערער דכאן להציג של האזרח הקטן הנזעק להגן על אינטרס הציבור מול רשות המבקשת לכרסם בזכייתו, מהווה תמונה מלאה" (שם, בעמ' 7).

54. כפי שנכתב ברשימת המוסכמות בין הצדדים, המערער דנא גילה טעות בחשבונות הטלפון הנייד שלו בסלקום, וביקש "לבוא חשבון" עם סלקום. לשם כך פנה המערער למשרד עורכי דין, בו הוסבר לו על הליך הגשת תובענה ייצוגית. לאחר ההסבר, נעתר המערער לשמש תובע מייצג בהליך והגיש תביעה בשמו. בגין פועלו קיבל המערער במסגרת הסדר פשרה שאושר על ידי בית המשפט סך של 593,798 ש"ח, אשר נפסק לו מתוך הסכום הכולל והמהווה 8.32% ממנו. עורכי הדין מצידם זכו בשכר טרחה בשיעור של 7.62% מהסכום הכולל.

55. כזכור, המערער טוען כי שגה בית המשפט המחוזי בכך שסטה מן האמור ברשימת המוסכמות בין הצדדים. כך למשל סבור המערער כי בית המשפט לא רשאי היה לקבוע כי המערער פעל מתוך ציפייה לעשיית רווח, ולקח על עצמו סיכונים ונשא בטרחה, כאשר הדברים לא נקבעו במפורש בעובדות המוסכמות. אין בידי לקבל את טענתו זו. סעיף 17 לרשימת המוסכמות מפרט רשימת מסמכים שצורפו כנספחים לעובדות המוסכמות. נוסף על כך, סעיף 18 לרשימת המוסכמות בין הצדדים מבהיר כי: "בנוסף למסמכים הנ"ל, הצדדים מסכימים, כי יוכלו להסתמך בטיעונים על מסמכים ותכתובות שהוחלפו ביניהם במהלך ההליך השומתי בתיק זה" [ההדגשות הוספו, י.ד.]. משכך, ברור לכל כי הצדדים הסכימו לכלול את הנספחים הנ"ל במסגרת המוסכמות ביניהם. בין אותם נספחים נכלל, בין השאר, הסדר הפשרה. באותו הסדר נכתב בהתייחס לסכומים שנפסקו לטובת התובע המייצג ובא כוח המייצג, בזאת הלשון:

"בקביעת התשלומים דלעיל לקחו הצדדים בחשבון, בין היתר את הטרחה המרובה במיוחד, שהתובע הייצוגי ובאי כוח התובעים המיוצגים השקיעו עבור התובעים המיוצגים, הן במסגרת התיק בבית המשפט והן 'מאחורי הקלעים', על מנת להביא לתוצאות הסכם זה".

נוכח זאת, אין לקבל את טענת המערער כי הוא לא טרח "באופן ניכר" במסגרת פועלו כתובע מייצג. העובדה כי ההסדר לא הבחין לעניין זה בין התובע המייצג לבין עורכי הדין, כאשר ההתייחסות לטרחתם נעשתה במיוחד, אין משמעותה כי המערער לא טרח לשם הצלחת התביעה. יעידו על כך האמור בהסדר הפשרה וכן העובדה כי המערער אף זכה בגמול גבוה יותר מגובה שכר הטרחה בו זכו עורכי הדין. לצד זאת וכפי שציינתי לעיל, פעמים רבות נתפשים התובע המייצג ובא כוחו כיישות אחת, האמונים ביחד ולחוד על קידומה ועל הצלחתה של התובענה. בכלל זה אדגיש כי לשם

מיסוי הגמול איני רואה מקום לדרישה לפיה הטרחה בה נשא התובע המייצג תהא מרובה באופן מיוחד. החשוב לעניין השאלה המיסויית שעל הפרק הוא כי התובע המייצג ממלא תפקיד שמחייבו לשאת בטרחה מסוימת וליטול סיכונים הכרחיים. בגין זאת זוכה התובע המייצג לגמול. בכך סגי (ראו והשוו לעניין ברזל, בעמ' 71).

56. לגופם של דברים, המערער דנן גילה כי קמה לו עילת תביעה כנגד סלקום; פנה למשרד עורכי דין לשם בחינת אפשרויותיו; החליט לקחת על עצמו את תפקיד התובע המייצג על כל הכרוך בכך; שכר את עורכי הדין לשם ייצוגו; ליווה את ההליך הנדון עד לחתימתו של הסדר הפשרה; וזכה לבסוף בגמול נאה בגין פועלו זה. מן המצטבר עולה כי המערער מילא תפקיד מעין יזמי וכי הגמול מהווה בעיקרו של דבר תמורה בגין כך. זאת בפרט נוכח העובדה כי במקרה זה נפסק הגמול מתוך הסכום בו זכתה קבוצת התובעים כולה, ועל כן ברי כי המדובר במעין "פרמיה" אותה שילמו חברי הקבוצה למערער בגין הטרחה שנשא והסיכון שנטל (כדברי הנשיא א' ברק בעניין אנליסט). משאלו הם פני הדברים, לא נותר לי אלא לקבוע כי צדק בית המשפט המחוזי בקובעו כי הגמול שקיבל המערער הינו תקבול שמקורו בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי כאמור בסעיף 2(1) לפקודה, וכי על כן יש לחייבו במס כחוק.

57. אשר על כן, אציע לחברי לדחות את הערעור. בנסיבות העניין ובאופן חריג, נוכח העובדה שהסוגיה מושא הערעור על השלכותיה, הובאה לראשונה להכרעתו של בית משפט זה, איני רואה מקום לעשות צו להוצאות.

ש ו פ ט

המשנה לנשיא מ' נאור:

אני מסכימה לפסק דינו המקיף של חברי השופט דנציגר. לדעתי אין מנוס מן המסקנה שמדובר בתגמול שמקורו בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי כאמור בסעיף 2(1) לפקודה. לדעתי המערער גם מנוע מלטעון אחרת בכל הליך שיפוטי בשים לב להסדר הפשרה (שצוטט בסעיף 55 לפסק דינו של חברי).

המשנה לנשיא

