



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

ת"צ 20-04-27370 קאשי נ' רשות המיסים

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

מבקש גולן קאשי
באמצעות עו"ד אבי גרא

נגד

משיבה רשות המיסים
באמצעות עו"ד שירה ויזל-גלצור

פסק דין

פתח דבר

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
1. המבקש הגיש כנגד המשיבה ביום 23.4.2020 בקשה לאישור תובענה ייצוגית, מכוח חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 ("חוק תובענות ייצוגיות"), שעניינה בגבייתם של עיצומים כספיים שהוטלו מכוח פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 ("הפקודה") בשל איחור בהגשת דו"ח שנתי, באמצעות קיזוזים מיתרות הזכות העומדות לנישום. לטענת המבקש, קיזוז העיצומים נעשה שלא בהתאם לתנאים ולמועדים שנקבעו לכך בפקודה, בחוק קיזוז מסים, תש"ס-1980 ובתקנות קיזוז מסים, תשמ"א-1980 שהותקנו מכוחו.
2. במענה לבקשת האישור מיום 20.8.2020 הבהירה המשיבה כי חודשים ספורים לאחר פנייתו המוקדמת של המבקש אליה בעניין זה, ובטרם הגשת בקשת האישור לבית המשפט, היא הפסיקה לבצע קיזוז של העיצומים הכספיים מיתרות הזכות של נישומים, זאת למען הזהירות וממספר טעמים ושיקולים.
3. בנסיבות אלו, נחלקו הצדדים בשאלות האם יש לראות את השינוי בהתנהלות של המשיבה טרם הגשת בקשת האישור כ"חדילה", שמא יש לדחות את בקשת האישור לגופה, והאם, בהתחשב בכך שההליך לא נוהל ושפנייתו המוקדמת של המבקש הובילה לשינוי התנהלות מצד המשיבה בכל הנוגע לאופן ביצוע הקיזוזים נשוא



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

ת"צ 20-04-27370 קאשי נ' רשות המיסים

1 בקשת האישור, יש מקום לפסוק גמול ושכר טרחה למבקש ולבא כוחו, ואם כן
2 באיזה שיעור.

3 תמצית טענות המבקש

4 .4 מבחינתו של המבקש לא היה מנוס מהגשת בקשת האישור, שכן תגובתה של
5 המשיבה מיום 7.5.2019 לפנייתו המוקדמת כללה אך ורק הצהרת כוונות צופה פני
6 עתיד, לפיה בכוונתה להיערך ל"חדילה", בעוד ש"הודעת חדילה" המגובה בתצהיר
7 נמסרה מטעמה רק ביום 20.8.2020 במסגרת תשובתה לבקשת האישור שהגיש.

8 .5 אף "הודעת החדילה" האמורה מיום 20.8.2020, במסגרתה הצהירה נציגת המשיבה
9 כי החל מיום 11.9.2019 החלה לפעול כדין, נמסרה באיחור, שכן בקשת האישור
10 הוגשה ביום 23.4.2020 בעוד ש"החדילה" הודעה בחלוף למעלה מ-90 ימים, מבלי
11 שהתבקשה הארכת מועד.

12 .6 אין לקבל את גישת המשיבה לפיה אין קשר בין ביטול העיצום הכספי של המבקש
13 לפנייתו המוקדמת, וממילא נוכח היות הבקשה בעלת חשיבות עקרונית, יש לאפשר
14 למבקש לייצג את קולם של כל אותם נישומים שהמשיבה קיזזה להם שלא כדין את
15 העיצום הכספי, ואין להשתמש כנגדו בעובדה כי הוא פסע במסלול הקבוע כדין.

16 יתרה מזאת, המשיבה עצמה איינה בפעולתה את המסלול הסטטוטורי בכך שקיזזה
17 שלא כדין את סכום העיצום הכספי טרם חלף המועד לגבייתו, וממילא האפשרות
18 להשיג עליו.

19 .7 מאחר שהוכח קשר סיבתי בין הגשת בקשת האישור ל"חדילה", ומכיוון שעל פי
20 סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות הגמול ושכר הטרחה אינם תלויים בהתקיימות יתר
21 תנאי החוק, לרבות עילה של המבקש, אלא נובעים באופן עצמאי מהודעת החדילה,
22 הרי שיש לפסוק במקרה דנן גמול למבקש ושכר טרחה לבא כוחו.

23 .8 במיוחד ראוי לפסוק גמול ושכר טרחה בנסיבות ענייננו מן הטעם שמטרת התובענה
24 הייצוגית הושגה לאור החדילה, גם אם זו נעשתה בעקבות הפנייה המוקדמת, כאשר
25 ההודעה אודותיה ניתנה, כאמור, רק במסגרת התשובה לבקשת האישור.





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

ת"צ 27370-04-20 קאשי נ' רשות המיסים

9. המבקש פנה למשיבה בפנייה מוקדמת בהתאם להלכת **מי הגליל** (עע"מ 2978/13 מי הגליל – תאגיד הביוב האזורי בע"מ נ' יונס), שהייתה נהוגה אז ואלמלא כן היה מגיש את בקשת האישור זמן רב קודם לכן. בפועל, המשיבה גררה רגליה במענה למבקש, ומסרה הודעה שאינה ברורה כך שהמבקש נאלץ להגיש את בקשת האישור, ורק לאחר הגשתה, הודיעה המשיבה על חדילה מגובה בתצהיר. בנסיבות אלו, ובהתחשב בשינויה לימים של הלכת **מי הגליל**, אין לקפח את המבקש ובא כוחו בטענה שהמשיבה חדלה בעקבות הפנייה המוקדמת ולפיכך אינם זכאים לגמול ושכר טרחה. גם תחת ההנחה לפיה המשיבה חדלה בטרם הגשת בקשת האישור, יש לפסוק למבקש ובא כוחו גמול ושכר טרחה בעבור הטרחה וההשקעה בעצם הפנייה המוקדמת שהביאה לחדילה, ולאור הלכת **מי הגליל** שהייתה תקפה באותה עת. לחילופין, יש להחיל את הדין החל לאחר ביטולה של **מי הגליל** ולהחשיב את החדילה של המשיבה רק במועד בו הגישה תשובה לבקשת האישור, ובשים לב לכך שעד אותו מועד לא הוכח שאכן חדלה בפועל ולא ניתן לחדילה כל ביטוי פומבי.
10. על פי השיקולים המוזכרים בסעיפים 22(ב) ו-23(ב) לחוק תובענות ייצוגיות, אותם יש להביא בחשבון במסגרת שיעורם של הגמול לתובע המייצג ושכר טרחת באי כוחו, יש לתת את הדעת במקרה דנן, למשאבים הרבים שהשקיעו המבקש ובא כוחו, לטרחה בקשר עם הפנייה המוקדמת והגשת הבקשה, ולסיכון שנטלו על עצמם בניהול תביעה נגד רשות ממשלתית רבת סמכות והשפעה.
11. על פי הערכות המבקש, המשיבה ביצעה קיזוזים כספיים בגובה של כ-66 מיליון ₪ בשנתיים, וזו, על פי ההערכה, התועלת לקבוצה בהשבת סכומי הגבייה שנגבו בעבר, אליה מתווספת התועלת של מניעת גבייה שלא כדין בעתיד. מאחר שהמשיבה קיזזה את סכום הקרן בדרך פסולה, אין משמעות לשאלה אם הייתה רשאית לגבות אותה בדרך אחרת, ואין לגזור את הגמול ושכר הטרחה מסך שיעור ההצמדה והריבית הממוצעים שהיו נצברים בגין הפרשי העיתוי על סכומים אלו בלבד, כטענת המשיבה. רוצה לומר, התועלת לקבוצה לא מתמצית בריבית שהיו זכאים לקבל לולא ביצוע הקיזוז על ידי המשיבה, אלא היא כוללת גם את סכום העיצום עצמו.
- מעבר לכך, עצם קיזוז העיצומים שלא כדין יצר "אפקט מצנן" להגשת השגות, כעולה מנתוני המשיבה, לפיהם בתקופה של שנה לפני מועד החדילה הוגשו כתבי טענות ב-61% מהמקרים, בעוד שבשנה לאחר החדילה הוגשו כתבי טענות ביחס ל-



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

ת"צ 20-04-27370 קאשי נ' רשות המיסים

- 1 65% מהמקרים. המשיבה לא פירטה מה היה שיעור הגשת כתבי הטענות בשנה
2 שלאחר מכן, כך שיש להניח שמידע זה אינו לטובתה.
- 3 12. בהתחשב בשיעור הגמול ושכר הטרחה המפורטים בהצעת החוק תובענות ייצוגיות
4 (תיקון-פנייה מוקדמת), התשע"ו-2016, הרי שהמבקש ובא כוחו זכאים לגמול ושכר
5 טרחה בסך כולל של 6.6 מיליון ₪.
- 6 13. מאחר שהמשיבה גררה רגליים ולא מסרה הודעת חדילה ברורה בסמוך לפנייתו
7 המוקדמת של המבקש, ראוי לחייבה בגמול ובשכר טרחה בשיעורים גבוהים, בכדי
8 לתרום להכוונת התנהגותן של הרשויות וליצור הרתעה.
- 9 14. פסק הדין שהתקבל לאחרונה בע"מ 7821/21 קונדיטוריה מטבח חלבי ממבו נ'
10 עיריית יקנעם עילית (7.9.2022) (להלן: "עניין ממבו") אינו רלוונטי לענייננו ולא
11 ניתן להשליך ממנו על מקרהו של המבקש. בשונה מנסיבות עניין ממבו, במקרה דנן
12 אין מדובר בהליך עצמאי ייצוגי שכל עניינו תשלום גמול ושכר טרחה, אלא מדובר
13 במקרה בו הוגשה בקשה לאישור, ורק לאחריה הודיעה המשיבה על חדילתה. גם
14 אם ייקבע שהמשיבה חדלה מהגבייה בטרם הגשת בקשת האישור, הרי שהמבקש
15 הסתמך על הלכת מי הגליל לפיה חלה עליו חובת פנייה מוקדמת כאמור.

תמצית טענות המשיבה

- 16
- 17 15. דין בקשת האישור להידחות מן הטעם שהמשיבה הפסיקה לבצע את הקיזוזים נשוא
18 העניין עוד בטרם הוגשה בקשת האישור.
- 19 16. בקשת האישור ראוייה להידחות אף מאחר שהיא עוקפת את המתווה הסטטוטורי
20 הייחודי שנקבע בפקודה לבירור החבות בעיצום הכספי שהוטל.
- 21 17. טעם נוסף לדחיית הבקשה הוא העדר עילה אישית של המבקש, שכן ביום 7.9.2018
22 הוחזר לחשבון הבנק שלו סך של 507 ₪, דהיינו סכום בגובה העיצום הכספי בערכו
23 הריאלי בתוספת הפרשי הצמדה וריבית. זאת, במסגרת כתב הטענות שהגיש בגין
24 העיצום הכספי, וללא קשר לפנייה המוקדמת מטעמו.
- 25 18. המשיבה הודיעה למבקש ביום 7.5.2019 במענה לפנייה המוקדמת, כי החליטה,
26 למען הזהירות, להפסיק לבצע קיזוזים של עיצומים כספיים מיתרות זכות של





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

ת"צ 27370-04-20 קאשי נ' רשות המיסים

- 1 נישומים שלא לפי חוק הקיזוז ותקנות הקיזוז, וביום 11.9.2019, כ-8 חודשים לפני
2 הגשת הבקשה, הפסיקה את ביצוע הקיזוז בפועל. מכאן שבמועד הגשתה, לא הייתה
3 עוד עילה להגשת תובענה ייצוגית, וזו הוגשה אך על מנת לזכות בגמול ובשכר טרחה.
- 4 19. המבקש היה מודע לכך שהמשיבה שינתה התנהלותה טרם הגשת בקשת האישור,
5 והראייה לכך היא שהוא ביקש לנהל עמה משא ומתן בדרישה לתשלום גמול ושכר
6 טרחה בטרם הגשת הבקשה. יתרה מזאת, אילו למבקש היה ספק אם המשיבה אכן
7 חדלה, יכול היה לברר זאת בפנייה פשוטה ובכך לחסוך את ההליך השיפוטי.
- 8 20. על פי הפסיקה, לא ניתן לקיים הליך משפטי המתמצה בסוגיית תשלום גמול ושכר
9 טרחה בשל פנייה מוקדמת. גם אם היה מקום לדון בשאלת זכאותם של המבקש
10 ובא כוחו לגמול ושכר טרחה, וודאי שאין מקום לעשות כן במסגרת תובענה ייצוגית.
- 11 21. לחלופין, יש לראות בשינוי התנהלות המשיבה טרם הגשת בקשת האישור כ"חדילה"
12 ולדחות את הבקשה לאישור, גם לאור הוראות סעיף 9(ב) לחוק תובענות ייצוגיות.
- 13 22. טענת המבקש כי כחלק מחובת הרשות להוכיח כי חדלה, עליה לפרסם את דבר
14 החדילה, אין לה אחיזה בלשון החוק. פרסום עשוי להיות מועיל בנסיבות מסוימות,
15 ואולי אף רצוי, אך אינו מתחייב, ואין בהעדר פרסום כדי להצדיק הגשת תובענה
16 ייצוגית בעילה זו בלבד, או להצדיק מטעם זה פסיקת גמול ושכר טרחה.
- 17 23. מכל מקום, אם וככל שייקבע, בניגוד לעמדת המשיבה, כי המבקש ובא כוחו זכאים
18 לשכר טרחה, יש לתת את הדעת לכך שתרומתם לציבור נמוכה מאוד. הנזק היחיד
19 שנגרם מקיזוז העיצום הכספי הוא בגובה הפרשי הצמדה וריבית בגין תקופה של
20 כחודש ימים, במהלכה סכום העיצום הכספי לא היה מקוּוּז אלא נותר בידי הנישום.
21 על פי בדיקת הרשות, ובשים לב לסכום הכולל של העיצומים הכספיים שהוטלו
22 בתקופה של שנתיים טרם הגשת הבקשה, סכום ההצמדה והריבית היה מגיע לסך
23 של 270,000 ₪ בלבד. סכום זה הוערך על הצד הגבוה, שכן הוא אינו כולל בתוכו את
24 מי שהגיש כתב טענות והוחזר לו העיצום הכספי, לרבות הפרשי הצמדה וריבית,
25 דוגמת המבקש, וכן את מי שנוצרה לו יתרת זכות, לא בד בבד עם הטלת העיצום
26 הכספי אלא זמן מה לאחר מכן, ולפיכך הוא אינו זכאי להפרשי הצמדה וריבית בגין
27 מלוא החודש.



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

ת"צ 20-04-27370 קאשי נ' רשות המיסים

24. טענת המבקש בדבר "אפקט מצנן" לפיה עם קיזוז הסכום על ידי המשיבה נמנעו
נישומים מהגשת כתבי טענות, לא רק שלא הוכחה על ידו בשום ראיה, אלא אף
נבדקה על ידי המשיבה ולא נמצא שלאחר שינוי התנהלותה, חל שינוי מהותי באחוזי
הגשת כתבי הטענות.

25. ביום 7.9.2022 התקבל פסק דין בעניין **ממבו**, בו נקבע, בין היתר, כי לנוכח ההלכה
שיצאה מלפני בית המשפט בדנ"מ 5519/15 **יונס נ' מי הגליל תאגיז המים והביוב
האזורי בע"מ** (17.12.2019) לא ניתן לנקוט בהליך עצמאי ייצוגי שכל עניינו בתשלום
גמול ושכר טרחה, כפי שנקטה המערערת שם. לפיכך, ומאחר שאף במקרה דנן כל
עניינו של ההליך הייצוגי הוא בגמול ובשכר טרחה, שכן המשיבה חדלה בפועל קודם
להגשת בקשת האישור, הרי שגם לאור פסק הדין בעניין **ממבו** יש לדחות את בקשת
האישור.

26. לאור כל האמור, לא זאת בלבד שאין מקום לפסוק גמול ושכר טרחה למבקש ולבא
כוחו, אלא שיש מקום לחיוב המבקש בהוצאות המשיבה בגין ניהול ההליך.

דיון והכרעה

27. עסקינן בבקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד רשות לפי פרט 11 בתוספת השנייה
בחוק תובענות ייצוגיות, לגביה חל בין היתר סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות.

סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי מעת שהוגשה נגד רשות תביעת השבה
ובקשה לאשרה כתובענה ייצוגית, עומדים לרשותה 90 ימים, במסגרתם יכולה היא
לחדול מן הגבייה שבעטיה הוגשו התובענה והבקשה. ככל שתעשה כן, לא תאושר
הבקשה לאישור התובענה כתובענה ייצוגית.

עוד קובע הסעיף כי במקרה בו חדלה הרשות מהגבייה, בית המשפט רשאי לפסוק
למבקש ולבא כוח גמול ושכר טרחה בהתאמה.

28. בנסיבות ענייננו נחלקו בנסיבות העניין בשאלה האם התקיימה "חדילה" במובנה על
פי סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות. עם זאת, דומה כי בשלב זה אין עוד מחלוקת בין
הצדדים כי הפנייה המוקדמת של המבקש הביאה לשינוי בהתנהלות המשיבה. כך
למשל, במעמד הדיון מיום 22.2.2021 ציינה נציגת המשיבה כי נערכה חשיבה



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

ת"צ 27370-04-20 קאשי נ' רשות המיסים

- 1 מחודשת ושינוי במערך הקיזוזים בעקבות פניית המבקש (דברי עו"ד יעקובי
2 בפרוטוקול הדיון מיום 22.2.2021 עמ' 2 ש' 16-20, 28-29).
- 3 נציגת המשיבה אף הצהירה במפורש במסגרת תשובתה לבקשת האישור, מיום
4 20.8.2020, כי ביום 11.9.2019 הפסיקה את הגבייה מושא בקשת האישור (פסקה 3
5 לתצהיר הגב' סרוסי מטעם המשיבה), ומכאן שבדיעבד נכון למועד הגשתה, לא
6 הייתה קיימת עוד עילה להגשת תובענה ייצוגית.
- 7 29. אבהיר כי מכיוון שהצורך בניהול הליך בשאלת אישור הבקשה כייצוגית התייתר
8 נוכח הפסקת הגבייה מצד המשיבה, איני נדרש לקבוע מסמרות בשאלת חוקיות
9 התנהלותה של המשיבה טרם התרחש השינוי. קרי, אם הפסיקה את פעולת הקיזוז,
10 באופן בו נהגה, למען הזהירות ומעבר לנדרש, כטענתה, שמא בשל העובדה שמדובר
11 היה בהפרה של הוראות הדין.
- 12 30. אשר למחלוקת בין הצדדים בשאלת קיומה של חדילה, אדגיש בראש ובראשונה כי
13 אין בידי לקבל את עמדת המשיבה לפיה יש לדחות את הבקשה לאישור משום
14 שהוגשה אך על מנת לזכות בגמול ושכר טרחה.
- 15 למקרא מכלול כתבי הטענות שהוגשו מטעם הצדדים בהליך, ותוך שנתתי דעתי
16 בפרט להשתלשלות העניינים המתוארת בבקשת האישור, איני סבור שמדובר
17 במקרה בעל דמיון לנסיבות עניין **ממבו** במובן זה שההליך דן נולד אך על מנת לזכות
18 בגמול ובשכר טרחה, אלא שממכלול המסמכים המסקנה המצטיירת היא כי יש
19 לקבל את טענת המבקש לפיה נכון למועד הגשת בקשת האישור והתביעה, לא ידע
20 אם אכן שינתה זה מכבר המשיבה את התנהלותה.
- 21 31. המבקש פנה בפנייה מוקדמת למשיבה בעניין נשוא דיונו לראשונה ביום 21.8.2018
22 (נספח 4 לבקשת האישור), וזאת מכוח הלכת **מי הגליל** (עע"מ 2978/13 **מי הגליל** –
23 **תאגיד הביוב האזורי בע"מ נ' יונס** (23.7.2015)), שהייתה תקפה באותה עת והטילה
24 חובה על תובעים ייצוגיים להקדים פנייה מוקדמת להגשת בקשת האישור (הלכה זו
25 לימים בוטלה, בדנ"מ 5519/15 **יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ**
26 (17.12.2019)).



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

ת"צ 27370-04-20 קאשי נ' רשות המיסים

- 1 32. המשיבה השיבה לפנייתו המוקדמת של המבקש ביום 20.11.2018, ובמסגרת זאת
2 הבהירה כי השגתו של המבקש התקבלה כך שהוחזר לו ביום 7.9.2018 סכום העיצום
3 הכספי בתוספת הצמדה וריבית (507 ש"ח). עוד ציינה המשיבה כי המקרה בגינו פנה
4 המבקש אינו מתאים להידון כתובענה ייצוגית, משעה שעיצום כספי מהווה סנקציה
5 עונשית במהותה כך שאין מקום לראות בו "תשלום חובה" והוא אינו נכלל בגדר
6 התוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות (נספח 7 לבקשת האישור).
- 7 33. המבקש חזר ופנה למשיבה פעם נוספת, במכתבו מיום 19.12.2018, והדגיש כי הוא
8 טען כנגד הקיזוז שביצעה המשיבה ולא כנגד העיצום עצמו. המבקש חזר על בקשתו
9 לפיה המשיבה תחדל מקיזוז סכומי עיצום כספי שלא בהתאם להוראות הדין, ועמד
10 על כוונתו להגיש תובענה ייצוגית בעניין (נספח 8 לבקשת האישור).
- 11 34. ביום 5.2.2019 שלח המבקש פנייה נוספת למשיבה, שלישית במספר, ובה חזר ועמד
12 על כוונתו להגיש תביעה ייצוגית בעניין קיזוזי המס שמבצעת המשיבה, תוך שהוא
13 מתייחס אף לפסק הדין שניתן בת"צ (מחוזי מרכז) 35779-05-18 **כהנא נ' רשות**
14 **המיסים** (30.12.2018) (להלן: "**עניין כהנא**") בצינו כי שם נקבע כי עיצום כספי
15 המוטל על ידי רשות המיסים, נמנה על סוג העניינים המנויים בפרט 11 לתוספת
16 השנייה לחוק תובענות ייצוגיות (נספח 9 לבקשת האישור).
- 17 35. ביום 7.5.2019 השיבה המשיבה לפניית המבקש ובמסגרת זו חזרה על טענתה לפיה
18 מאחר שהעיצום הכספי הוא במהותו בעל אופי עונשי, הוא אינו בגדר תשלום חובה
19 ועל כן אינו נכלל בגדר העילות המנויות בתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות.
20 עוד טענה המשיבה במכתבה כי מקום בו התווה המחוקק מסלול ייחודי לבירור
21 ובחינת חבות המס של נישום בדמות הליכי שומה והשגה ייחודיים, יש למצות את
22 ההליך הסטטוטורי, ולא ניתן לעקוף את המתווה שנקבע בדין ולהיזקק תחתיו
23 להליך של תובענה ייצוגית. בנוסף הדגישה המשיבה את העובדה שהשגת המבקש
24 התקבלה והוא קיבל החזר של הסכום שקוּזז כנגד העיצום הכספי בתוספת הפרשי
25 הצמדה וריבית, וזאת ללא כל קשר לפנייה המוקדמת בטרם הגשת התובענה
26 הייצוגית. בנסיבות אלו, לטענת המשיבה, נשמטה הלכה למעשה הקרקע תחת
27 קיומה של עילה אישית למבקש. עוד הבהירה המשיבה כי לשיטתה אין כל מניעה
28 לקיזוז החזרים הנובעים מפקודת מס הכנסה אל מול חיובים כפעולה חשבונאית



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

ת"צ 27370-04-20 קאשי נ' רשות המיסים

- 1 אשר מקטינה את חובו של הנישום באותו מערך מס, כך שאף מטעם זה אין כל עילה
2 להגשת תובענה ייצוגית.
- 3 לצד כל זאת, בשולי מכתבה, ציינה המשיבה כי לעת הזן החליטה שלא לקזז עיצום
4 כספי כנגד יתרת זכות לטובת נישום, וזאת תוך תקופת היערכות לנישום השינוי
5 בתהליך מדורג שסיומו צפוי בתוך כחמישה חודשים, וככל שהקזוז לא נערך
6 במסגרת חוק קיזוז מיסים. המשיבה הסבירה כי החלטתה זו הינה פועל יוצא
7 מהחלטת בית המשפט בעניין **כהנא**, שעמה היא אינה משלימה, ושעליה בכוונתה
8 לערער. אלא שעד למתן פסק דין סופי בעניין **כהנא**, או בעניינו של נישום אחר,
9 שיאמץ את עמדתה של המשיבה, ולחילופין, עד שיתקבל תיקון חקיקה מבהיר, היא,
10 כאמור, מוצאת לנכון שלא לקזז לעת הזו עיצום כספי מיתרת זכות העומדת לנישום
11 (נספח 10 לבקשת האישור).
- 12 36. המבקש הכתיר הודעתה זו של המשיבה כ"הודעת חדילה", ולמן שלב זה פנה לדבריו
13 אל המשיבה מספר פעמים בשיחות טלפון, ובהמשך אף במכתבים, בקשר עם תשלום
14 שכר טרחה וגמול, שלטענתו מגיעים לו, לאור "הודעת החדילה" (נספח 11 ונספח 12
15 לבקשת האישור). עם זאת, המבקש הצהיר במסגרת בקשת האישור כי לא היה ברור
16 לו בזמנו אם רשות המיסים חדלה מביצוע הקיזוזים (סעיף 10 לתצהיר המבקש כפי
17 שצורף לבקשת האישור). ואכן, במסגרת פנייתו האחרונה, מיום 29.12.2019, ביקש
18 המבקש במפורש לדעת האם לאור הודעתה, חדלה המשיבה מביצוע קיזוז שלא כדין,
19 וכן ביקש לקבל תצהיר של בעל תפקיד מוסמך בעניין.
- 20 37. נראה כי דרישה אחרונה זו של המבקש מתיישבת עם הוראת סעיף 9 לחוק תובענות
21 ייצוגיות העוסק בחדילה, ואשר מתנה את אי אישורה של תובענה ייצוגית בתביעת
22 השבה נגד רשות, בנסיבות בהן הודיעה הרשות כי חדלה מהגביה שבשלה הוגשה
23 בקשת האישור - בהוכחה כי אכן בוצעה חדילה, לכל המאוחר מהמועד הקובע.
24 אמנם בעניינו המדובר היה בשינוי התנהגות קודם להגשת בקשת האישור, אלא
25 שבאנלוגיה מדרישת המחוקק בסעיף 9 בהקשר של חדילה, אכן יש בסיס לטענת
26 המבקש לפיה כל עוד לא הוכח בפניו שהמשיבה חדלה בפועל מביצוע קיזוזים של
27 עיצומים כספיים, כונן בליבו ספק אם אכן הוציאה המשיבה מן הכוח אל הפועל את
28 הצהרתה במסגרת מכתבה מיום 7.5.2019. זאת בהתחשב, בין היתר, בכך שהמשיבה



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

ת"צ 20-04-27370 קאשי נ' רשות המיסים

- 1 לא נקבה שם בתאריך מדויק, וציינה כי מדובר יהיה בתהליך מדורג שהצפי לסיומו
2 בתום חמישה חודשים.
- 3 38. בנוסף מקובלת עליי טענת המבקש לפיה בהעדר הוכחה, אסמכתא או תצהיר מצד
4 המשיבה בשלב הפנייה המוקדמת, הכוללים פירוט אודות "החדילה", כונן בליבו
5 ספק שמא גם אם חדלה המשיבה מפעולת הקיזוז, הרי שבחלוף תקופה זו או אחרת
6 חזרה לבצע פעולות קיזוז, שכן על פי לשון מכתבה מיום 7.5.2019 היא "רואה לנכון
7 שלא לקזז לעת הזו", כאשר החלטתה זו מושפעת מאפשרות שיתקבל פסק דין סופי
8 בעניין כהנא או בעניינו של נישום אחר, שמאמץ את עמדתה, או לחילופין עד לתיקון
9 חקיקה מבהיר.
- 10 39. הנה כי כן, משאין מחלוקת בין הצדדים כי המשיבה לא פרסמה את דבר שינוי
11 התנהגותה, ומאחר שהודעתה במסגרת מכתבה האחרון הותנתה בתנאים, כפי שציין
12 בצדק המבקש, הרי שאך סביר הוא כי לא יכול הוא להיות סמוך ובטוח שאכן חדלה
13 המשיבה מהגבייה שלעמדתו היא פסולה, וכן כי לא חזרה היא לסורה, ולפיכך קמה
14 לו הצדקה לנקיטה בהליך ייצוגי בסוגיה זו כנגד המשיבה.
- 15 40. במענה לבקשת האישור, הגישה המשיבה ביום 20.8.2020 את תשובתה, בליווי
16 תצהיר, ובמסגרת זו הבהירה כי ביום 11.9.2019, חודשים ספורים לאחר פניית
17 המבקש אליה באותו עניין, ובטרם הגשת בקשת האישור לבית המשפט, הפסיקה
18 היא, למען הזהירות, לקזז עיצומים הכספיים מיתרות הזכות של נישומים שלא לפי
19 חוק הקיזוז ותקנות הקיזוז.
- 20 41. משאלו פני הדברים, וודאי שלא נותר טעם בניהול ההליך לגופו. אלא שלצד זאת,
21 בהתחשב בכל המתואר לעיל, מצאתי כי יש מקום לפסוק למבקש ולבא כוחו גמול
22 ושכר טרחה. זאת, מבלי להידרש להכרעה בשאלה האם מדובר בנסיבות ענייניו
23 ב"חדילה", כך שהסמכות לפסוק גמול ושכר טרחה נגזרת מהוראות סעיף 9(ג) לחוק
24 תובענות ייצוגיות, או שמא מכוח סעיף 22(ג) לחוק, המסמיך את בית המשפט לפסוק
25 גמול ושכר טרחה במקרים מיוחדים ומטעמים מיוחדים שיירשמו, אף אם לא
26 אושרה התובענה הייצוגית או שלא ניתנה הכרעה בתובענה הייצוגית לטובת
27 הקבוצה, לפי העניין, בהתחשב בשיקולים כאמור בסעיף קטן(ב)2).



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

ת"צ 27370-04-20 קאשי נ' רשות המיסים

42. ההנמקה לפסיקת הגמול ושכר הטרחה בנסיבות העניין נעוצה לטעמי בכך שהפנייה
המוקדמת מצד המבקש, הייתה, לא רק מתחייבת על פי הדין נכון לאותה עת, אלא
אף הביאה לשינוי התנהלות המשיבה, כפי שהיא עצמה הודתה. בנסיבות
המתוארות, מצאתי כי יש לתגמל את המבקש ואת בא כוחו בשל הטרחה שטרחה
והסיכון שנטלו על עצמם בהגשת התובענה הייצוגית, שכן פועלם, הן בעצם הפנייה
המוקדמת והן בעצם הגשת בקשת האישור, הביא תועלת לחברי הקבוצה, בעצם
הפסקת הגבייה ובפרסום דבר החדילה, וכן מאחר שמצאתי כי לסוגיה אותה העלו
המבקש ובא כוחו נודעת חשיבות ציבורית.

43. יפים בהקשר זה, דברי בית המשפט בע"מ 2395/07 **אכדיה סופטוור סיסטמס**
בע"מ נ' מדינת ישראל – מנהל המכס ומס בולים (27.12.2010) בפסקאות 25-26
לפסק דינה של כבוד השופטת א' פרוקצ'יה:

"ככל שהגשת הבקשה לאישור התובענה הייצוגית הולידה שינוי
בהתנהלות הרשות הציבורית, ותרמה להשגת התכלית שלשמה
הוגשה בהפסקת גביית תשלומים מהאזרחים שלא נמצא להם
בסיס מוצק בדין, כך היא תרמה להגשמת האינטרס הטמון בה,
גם אם לא הושקעו בכך משאבים דיוניים רבים. שיקול מעין זה
עשוי להצדיק מתן גמול מיוחד ושכר טרחה ליוזמי מהלך
התובענה הייצוגית; הדבר עשוי לעודד תובעים מייצגים להעמיד
לביקורת שיפוטית כשלים בהתנהלות הרשויות, והוא תורם
להגשמת האינטרס הציבורי בהפסקת פעולת הרשות העומדת
בניגוד לחוק מצד אחד, אך זאת בלא לפגוע בציבור בכללו על ידי
תשלומי כספי ציבור בשיעור ניכר לידי הקבוצה התובעת, מצד
שני".

44. עוד ניתן ללמוד מקביעות בית המשפט בת"צ (מחוזי ירושלים) 406/09 **ספיר נ'**
חברת הגיחון (3.2.2014) (להלן: "**עניין ספיר**"), עת מצא לנכון לפסוק גמול ושכר
טרחה על אף שהמשיבה באותו המקרה איתרה מיוזמתה את התקלה שהביאה
לגביית היתר וחדלה מהגבייה עובר להגשת בקשת האישור, ותוך שהוא מדגיש, בין
היתר, כי המשיבה לא יידעה את הציבור או את המבקש שם אודות החדילה
מהגבייה. כך על פי האמור בפסקה 21 לפסק הדין:

"במועד הגשת הבקשה לאישור התביעה כתובענה ייצוגית,
לא יכול היה המבקש לדעת כי המשיבה אכן ייתרה את הצורך
בהגשת תובענה ייצוגית; וזאת, בשל התנהלותה של המשיבה,
כמבואר לעיל. למעשה, בנקודת הזמן האמורה, טענות המבקש
נחזו לכאורה להיות ראויות להידון בדרך של תובענה ייצוגית ואף



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

ת"צ 27370-04-20 קאשי נ' רשות המיסים

1 צפויה הייתה תועלת רבה מניהול התובענה בדרך זו, שכן אין
2 חולק כי מדובר בגבייה שלא כדין על-ידי המשיבה, ולא הייתה
3 כל אינדיקציה לחדילה ממנה".

4 45. עתה לשיעור הראוי של הגמול למבקש ושל שכר טרחתו של בא כוחו.

5 46. במאמרו של אלון קלמנט "קווים מנחים לפרשנות חוק התובענות הייצוגיות,
6 התשס"ו-2006" הפרקליט מט 131, 159 (2007) הוצגו השיקולים המנחים בקביעת
7 סכומי הגמול ושכר הטרחה באופן הבא:

8 "בקטגוריה הראשונה יימצאו שיקולים שנוגעים לעלויות
9 ולסיכון שנטלו על עצמם התובע המייצג ועורכת הדין (כגון
10 טרחה, סיכון, הוצאות ומורכבות ההליך). מאחר שתובענות
11 ייצוגיות לא יוגשו אלא אם כן יוכלו מגישיהן לצפות לרווח,
12 צריכים התגמול ושכר הטרחה לכסות, לכל הפחות, את
13 עלויותיהם תוך התחשבות בסיכון שעלויות אלה לא יכוסו כלל
14 משום שהנתבע יזכה בתובענה. אנו נכנה שיקולים אלה "שיקולי
15 תשומה". בקטגוריה השנייה יימצאו שיקולים הנוגעים לתועלת
16 שהביאה התובענה הייצוגית לקבוצה המיוצגת תוך ניסיון לתת
17 לעורכת הדין ולתובע המייצג תמריצים אשר יותירו ביד חברי
18 הקבוצה המיוצגת רווח נטו מקסימלי (בשיקולים אלה ייכללו
19 תועלת לחברי הקבוצה המיוצגת, מורכבות ההליך ואופן ניהולו).
20 שיקולים אלה יכוונו "שיקולי תפוקה לקבוצה המיוצגת".
21 בקטגוריה השלישית יימצאו שיקולים שנוגעים לתועלת
22 הציבורית מן התובענה הייצוגית ולהכוונה ראויה של המשאבים
23 שמושקעים בשוק בחיפוש, הגשה וניהול של תובענות ייצוגיות
24 שתועלתן הציבורית גדולה ביותר (כגון חשיבות ציבורית והפער
25 בין הסעד שנתבע לסעד שנפסק). שיקולים אלה יכוונו "שיקולי
26 הכוונה ציבורית".

27 ראו גם: עע"מ 6687/11 מדינת ישראל נ' אבוטבול (25.12.2012); ת"צ (מחוזי מרכז)
28 62237-09-19 מזור נ' מיתב- תאגיד אזורי למים וביוב בע"מ (23.7.2020); ת"צ
29 (מחוזי תל אביב – יפו) 37816-08-17 סקוטלסקי נ' עיריית חולון (19.3.2020).

30 47. בנסיבות עניינינו, בהיבט של שיקולי התשומה, בכל הנוגע לעלויות ולסיכונים אשר
31 נטלו על עצמם המבקש ובא כוחו בהכנת הבקשה, הרי שניכר כי אלה אינם
32 מהגבוהים. זאת, מאחר שאין עסקינן בסוגיה מורכבת באופן יחסי ומכיוון שעסקינן
33 בשאלה משפטית אשר לא דרשה הנחת תשתית עובדתית נרחבת. כמו כן, לא הוכחה
34 מצד המבקש ובא כוחו טרחה יוצאת דופן, החורגת משל כל מגיש תובענה ייצוגית,
35 שגם פנה בפנייה מוקדמת טרם הנקיטה בהליך ייצוגי, וממילא עקב הודעת המשיבה





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

ת"צ 20-04-27370 קאשי נ' רשות המיסים

- 1 בדבר השינוי בהתנהלותה, המשאבים שנדרשו לעניין היו מצומצמים, וזאת להבדיל
2 ממצב בו הייתה בקשת האישור מתבררת לגופה.
- 3 מבחינת שיקולי הכוונה ציבורית, עצם הפנייה המוקדמת טרם הנקיטה בהליך ייצוגי
4 תרמה לשינוי התנהגות מצד המשיבה.
- 5 עוד נתתי דעתי למספרן הלא מבוטל של פניות המבקש אל המשיבה, שהתפרשו על
6 פני תקופה, ואדגיש כי לא מצאתי לקבוע כי בקשת האישור הוגשה בחוסר תום לב.
- 7 אשר לשיקולי התפוקה, הם השיקולים הנוגעים לתועלת אשר הסבה התובענה
8 הייצוגית לקבוצה המיוצגת, תחת ההנחה שמרבית הנישומים לא היו פועלים בדרך
9 של תביעה או פנייה אישית למשיבה, ובנסיבות ענייננו על רקע הודעת המשיבה על
10 הפסקת הגבייה, ברי אפוא כי הוסבה לקבוצה ולציבור בכללותו תועלת.
- 11 48. הצדדים נחלקו בשאלה כיצד יש להעריך את התועלת שהושגה לטובת הקבוצה.
- 12 לעמדת המבקש, מאחר שהמשיבה ביצעה קיזוזים כספיים בסכום של כ-66 מיליון
13 ₪ במהלך תקופה של שנתיים, יש לגזור מסכום זה את שיעור הגמול ושכר הטרחה.
14 לעומת זאת, על פי המשיבה, תרומתו של המבקש מתמצית, לכל היותר, בהפרשי
15 ההצמדה והריבית שהיה סכום העיצום הכספי מניב לנישומים במשך תקופה של 25
16 או 30 הימים, אילו הסכום האמור לא היה מקוזז באופן מידי, אלא על פי חוק קיזוז
17 מסים והתקנות מכוחו. לדברי המשיבה, סכום ממוצע מצטבר זה היה מגיע לסך של
18 270,000 ₪. המשיבה הדגישה כי הערכתה זו היא על הצד הגבוה, שכן אין הסכום
19 כולל את אותם נישומים שהשיגו והוחזרו להם העיצומים הכספיים, לרבות הפרשי
20 הצמדה וריבית, דוגמת המבקש, וכן הוא אינו מביא בחשבון את מי שנוצרה לו יתרת
21 זכות שלא מיד עם הטלת העיצום הכספי, אלא זמן-מה לאחר מכן, ולכן לא זכאי
22 להפרשי ריבית והצמדה בגין מלוא החודש.
- 23 49. אזכיר כי ההליך לא התברר והמשיבה לא נדרשה להציג נתונים מדויקים ולתמוך
24 אותם בתצהיר, כך שהסכומים בהם נקבו שני הצדדים הם בגדר הערכות גרידא. יתר
25 על כן, בנסיבות שבהן שינתה הרשות את התנהלותה ובכך חדלה מהגבייה של כדון,
26 קיים קושי מובנה לקבוע את מידת התועלת הכספית הממשית לציבור. על אחת כמה
27 וכמה שקיים קושי כאמור, מקום שמדובר בשינוי התנהלות שלא בדרך הפסקת



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

ת"צ 27370-04-20 קאשי נ' רשות המיסים

- 1 הגביה, אלא באופן ביצוע הגביה. ואכן, במקרה דנן, לא נטען כי העיצומים הכספיים
2 לא הוטלו כדין, אלא כי נפל פגם בדרך גבייתם, דהיינו בקיזוז העיצום הכספי כנגד
3 יתרת הזכות העומדת לנישום. עם זאת, בסופו של יום, פועלו של הקיזוז אינו בעצם
4 גביית העיצום הכספי, אלא, הלכה למעשה, בהקדמת גבייתו בדרך של קיזוז, ובשים
5 לב לכך יש לאמוד את התועלת שהביאה פניית המבקש לחברי הקבוצה.
- 6 50. על פי ההלכה הפסוקה, בנסיבות בהן נדחתה בקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד
7 רשות בעקבות חדילתה, רשאי בית המשפט בשלב פסיקת הגמול ושכר הטרחה,
8 ליישם את שיטת האחוזים - על בסיס הסעד שהיה נפסק אילו נתקבלה התביעה, או
9 על בסיס תועלת עתידית משוערת, כשם שרשאי הוא לפסוק שלא על פי שיטת
10 האחוזים, הכל לפי שיקול דעתו, ובהתאם לשיקולים המנויים בסעיפים 22-23 לחוק,
11 ותוך שמירה על הקופה הציבורית (ראו: עע"מ 2978/13 מי הגליל - תאגיד והביוב
12 האזורי בע"מ נ' יוסף אחמד יונס (23.7.2015)).
- 13 51. בנסיבות ענייננו, לא מצאתי לפסוק גמול ושכר טרחה לפי שיטת האחוזים, כפי
14 עתירת המבקשת, זאת, בין היתר, על שום שממילא אין זה ברור כיצד יש לאמוד את
15 התועלת לקבוצה כפי שהובהר לעיל. יתר על כן, אין מקום לפסוק גמול ושכר טרחה
16 לפי שיטת האחוזים בהתחשב בעובדה כי ההליך התייתר עם שינוי ההתנהלות של
17 הרשות על רקע הפנייה המוקדמת, כך ששאלת חוקיות הגבייה לא זכתה להכרעה
18 שיפוטית באופן שיש בו למתן את החשיבות הציבורית אשר צמחה מבקשת האישור
19 (ראו: עניין אבוטבול בפסקה 35).
- 20 52. בנוסף, יש להביא בחשבון כי המדובר בכספים המשולמים מהקופה הציבורית,
21 שיקול המטה דרך כלל את הכף אל עבר פסיקת גמול ושכר טרחה באופן מתון יותר.
- 22 כפי שציינתי בת"צ 55461-07-19 חברת האחים ע. מלק למיזוג אויר בע"מ נ' רשות
23 המיסים (5.12.2020) שיקול זה מקבל ביטוי בעצם ההגנה המיוחדת לרשות מכוח
24 סעיף 9(ב) לחוק, שהרי עצם הרציונל העומד בבסיס ההגנה שהוענקה לרשות
25 במסגרת "הסדר החדילה" הקבוע בסעיף 9, נובע ממעמדה הייחודי של הרשות,
26 בהיותה גורם החשוף לתובענות רבות שעניינן השבת כספים אותם היא גובה בשגרה,
27 וכי ניהול הליך של בקשה לאישור תובענה ייצוגית כרוך בהוצאות כבדות לציבור
28 בכללותו. אין זאת אלא, כי כאשר עסקינן בתובענה ייצוגית המוגשת נגד רשות,
29 הגמול לתובעים המייצגים ושכר טרחת באי הכוח, משולמים מכספי ציבור, דהיינו



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

ת"צ 27370-04-20 קאשי נ' רשות המיסים

1 על חשבון נישומים שאת האינטרסים שלהם ביקשו המבקשים לייצג. שיקול זה
2 מחייב איזון בין השאיפה לתמרץ הגשת תובענות ייצוגיות ראויות, לבין האינטרס
3 הציבורי המצדיק הערכת שיעורם הסביר של תשלומים המשולמים מקופת הציבור.
4 53. סיכומו של דבר, ולאחר בחינת מכלול השיקולים הרלוונטיים בנסיבות העניין
5 ובהתחשב, בין היתר, בנהוג בפסיקה במקרים של חדילה טרם הגשת בקשת האישור
6 (ראו למשל פסיקת בית המשפט המחוזי בת"צ (מחוזי מרכז) 832-12-14 אלבורג נ'
7 עיריית רחובות (8.11.2015) וכן הערתו התמציתית של בית המשפט העליון בפסק
8 הדין במסגרתו נדחה הערעור - עע"מ 8439/15 רוזנבאום נ' עיריית רחובות
9 (21.9.2016). כן ראו עניין ספיר) - החלטתי לפסוק למבקש גמול בסכום כולל של
10 15,000 ש"ח ולבא כוחו שכר טרחה בסכום של 85,000 ש"ח (בתוספת מע"מ).

סוף דבר

11
12
13 54. בקשת האישור נדחית.
14 55. המשיבה תשלם למבקש גמול בסכום של 15,000 ש"ח ולבא כוחו שכר טרחה בסכום
15 של 85,000 ש"ח (בתוספת מע"מ). הסכומים האמורים לעיל ישולמו בתוך 30 יום
16 שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.
17 56. המזכירות תעביר עותק פסק הדין למנהל בתי המשפט על מנת שיעדכן את פנקס
18 התובענות הייצוגיות.
19
20

21 ניתן היום, כ"ז כסלו תשפ"ג, 21 דצמבר 2022, בהעדר הצדדים.
22

שמואל בורנשטיין, שופט

23
24