



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

תובעים עודד כהנא
באמצעות ב"כ עו"ד אייל בליזובסקי

נגד

נתבעים רשות המיסים בישראל
באמצעות ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור

פסק דין (חלקי)

פתח דבר

1

1. בפניי בקשה לאישור תובענה כייצוגית (להלן: "בקשת האישור") לפי חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו – 2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות"), שעניינה בטענה לפיה המשיבה נוהגת שלא כדין בשעה שהיא נוקטת בהליכי גבייה מנהליים כלפי נישומים בשל עיצומים כספיים שהוטלו בגין אי משלוח דוחות מקוונים.

2. בקשת האישור כללה בתחילה את שתי העילות הבאות:

הראשונה, נקיטה בהליכי גבייה מנהליים, בין השאר על דרך של הטלת עיקול על מי מחברי הקבוצה, מבלי שקדמה לכך כל התראה ו/או הודעה ובניגוד לסעיף 4(1) לפקודת המיסים (גביה) (להלן: "העילה המקורית הראשונה");

השנייה, הטלת עיצומים כספיים על נישומים, לראשונה לאחר למעלה משלוש שנים ממועד גיבוש העילה להטלת עיצום כספי, וזאת בניגוד להנחיות היועץ המשפטי לממשלה מס' 7.1002 (להלן: "העילה המקורית השנייה").

13

14



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

3. בהמשך, תוקנה בקשת האישור והעילות הוגדרו על ידי המבקש באופן הבא:

הראשונה, נקיטה שלא כדין בהליכי גביה מנהליים, לרבות על ידי הטלת עיקולים על חברי הקבוצה, בניגוד לסעיף 4 (1) לפקודת המיסים (גביה), וזאת כתוצאה משני מחדלים של המשיבה: א. הפרת החובה לשלוח הודעות והתראות לנישומים לכתובתם העדכנית לפי חוק עדכון כתובת תשס"ה-2005 (להלן: "**חוק עדכון כתובת**"); ב. נקיטה בהליכי גביה מנהליים כנגד נישומים חרף העובדה שלא קיבלו מהמשיבה התראה, בשל תופעת "הדואר החוזר" בהיקפים גדולים שהמשיבה ידעה עליה (להלן: "**העילה המתוקנת הראשונה**").

השנייה, הטלת עיצומים כספיים על נישומים בשיהוי ניכר ובניגוד להנחיית היועץ המשפטי לממשלה מסי' 1.0003, הקובעת שלא ניתן להטיל עיצום כספי על נישום בחלוף 18 חודשים ממועד גילוי ההפרה (להלן: "**העילה המתוקנת השנייה**").

4. המשיבה, מנגד, סבורה כי דין בקשת האישור על עילותיה השונות להידחות לגופן, ולחילופין, ומטעמי זהירות, היא מבקשת כי פעולותיה ביחס לשתי העילות יחשבו כחדילה, הגם שלגישתה הדבר נעשה ללא זיקה לבקשת האישור.

15

16 **הרקע הדרוש לעניין והשתלשלות ההליך**

5. המבקש הגיש את בקשת האישור ביום 16.5.2018, במסגרתה הליך על כך שהמשיבה הטילה על משכורתו עיקול מכוח פקודת המיסים (גביה) בשל אי משלוח דוח שנתי מקוון בו היה מחויב, מבלי שקדמה לכך כל התראה או הודעה כמתחייב מהוראות פקודת המיסים (גביה), ובניגוד להנחית היועץ המשפטי לממשלה מסי' 7.1002, המורה לרשות שלא לפתוח בהליכי גביה בחלוף 36 חודשים מעת שניתן היה לעשות כן (להלן: "**בקשת האישור הראשונה**").

6. המבקש הוא עורך דין במקצועו, המשמש כיועץ המשפטי של חברת בזק בינלאומי ועובד שכיר שלה. קודם לכן, הועסק כשכיר במשרד עורך דין. לדברי המבקש, הוא לא ידע על קיומה של החובה למילוי עצמי של דוחות מקוונים כתוצאה מהעלאת שכרו מעל לשיעור מסוים, שכן כשכיר כל סוגיית תשלומי המס והדיווחים השונים



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 טופלו על ידי מעבידו (בקשת האישור הראשונה, סעיפים 10-13; תצהיר המבקש
2 שצורף כנספח לבקשת האישור, סעיפים 5-7).
- 3 7. המבקש הלין על שהמשיבה הטילה על משכורתו עיקול מכוח פקודת המיסים (גביה),
4 בשל אי משלוח דוח שנתי מקוון בו היה מחויב, וזאת מבלי שקדמה לכך כל התראה
5 ו/או הודעה כמתחייב מהוראות פקודת המיסים (גביה), ומבלי שניתן לו פרק זמן
6 להסדיר את העניין. לעמדת המבקש, העיצום הכספי הוטל עליו באופן המנוגד
7 להנחיות היועץ המשפטי לממשלה, שהורה לרשות המיסים שלא לדרוש דרישות
8 כספיות שכאלה בחלוף 36 חודשים מעת שניתן היה לעשות כן.
- 9 8. לשלמות התמונה העובדתית יצוין כבר עתה, כי על פי המשיבה, ביום 11.3.2015 שלח
10 פקיד השומה למבקש, שלא היה רשום עד אותה עת במערכת רשות המיסים, הודעה
11 על פתיחת תיק במס הכנסה, לפיה עליו להגיש דוחות החל משנת 2010 ואילך.
12 בהמשך לכך, במשך תקופה, שלחה המשיבה למבקש מספר הודעות והתראות לפיהן
13 עליו להגיש דוחות, ואם לא יעשה כן - יחויב בעיצום כספי, וזאת לכתובתו הרשומה
14 במרשם האוכלוסין. משלא הגיש המבקש את הדוחות, הוטלו עליו עיצומים כספיים.
15 המשיבה המשיכה במשלוח התראות נוספות, ומשלא הוסדר החוב, ביום 7.5.2017
16 הוטלו עיקולי צד ג' בגין החוב שבהרשאה, ובגינו נגבה סך של 4,178 ₪. בהמשך הגיש
17 המבקש דוחות לחלק מהשנים, בעוד שלגבי שנים אחרות המשיכה המשיבה במשלוח
18 הודעות והתראות לאותה הכתובת. ביום 11.6.2017 עדכן המבקש כתובתו במרשם
19 האוכלוסין, ובסמוך לכך עודכנה כתובתו בהתאם גם במרשמי המשיבה. המבקש
20 הגיש דוחות לשנים נוספות, ופנה למשיבה בקשר לחיובו בעיצום הכספי. המשיבה
21 ראתה בפנייתו כהשגה ובין הצדדים התנהל דין ודברים, שבסופו הפחיתה המשיבה
22 את העיצום הכספי לסך של 500 ₪ בלבד לכל שנת מס ביחס לשנים 2010-2015, סך
23 הכל 3,000 ₪ (תגובת המשיבה לבקשת האישור הראשונה, סעיפים 1-19).
- 24 9. יש לציין כי בראשיתם של דברים, במענה לבקשת האישור הראשונה, הגישה
25 המשיבה בקשה לסילוק על הסף, שהתבססה בעיקרה על הטענה כי גביית עיצום
26 כספי אינה באה בגדר פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות.
- 27



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

10. במסגרת החלטתי מיום 30.12.2018 דחיתי את הבקשה לסילוק על הסף, בנימוק לפיו יש לראות את העיצום הכספי נשוא בקשת האישור דן, שהוא במהותו תשלום כפוי לאוצר המדינה שמטרתו לעודד קיום הוראות הדין בדבר הגשת דוחות מקוונים ו/או להרתיע מפני הפרתם, כ"תשלום חובה" הנמנה עם סוג העניינים המנויים בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות.
11. בעקבות החלטה זו הגישה המשיבה ביום 30.1.2019 את תשובתה לבקשת האישור, במסגרתה ציינה כי היא שומרת על טענתה לפיה עיצום כספי דוגמת זה שבבסיס הבקשה, אינו נכלל בפרט 11 לתוספת השנייה, ולגוף העניין טענה כי דין בקשת האישור להידחות, בין היתר מהנימוקים הבאים:
- המשיבה פעלה כדין עת שלחה את מכתבי ההתראה טרם הטלת העיקול לכתובתו של המבקש כפי היא מופיעה במרשם האוכלוסין, בעוד שהמבקש לא עדכן את כתובתו במרשם האוכלוסין ואין לו להלין אלא את עצמו;
- היה על המבקש לנקוט במסלול הייחודי שהתווה המחוקק להשגה על הטלת עיצום כספי – הוא עתירה מנהלית;
- הנחית היועץ המשפטי, מס' 7.1002, עליה נסמך המבקש, בדבר הטלת עיצומים כספיים לאחר למעלה משלוש שנים ממועד גיבוש העילה, אינה רלוונטית לענייננו, משום שהיא עוסקת אך ורק בהפעלת הליכי גבייה מנהליים, מקום בו קיים כבר חוב לנישום. להבדיל, הנחיה מס' 1.0003, שפורסמה ביום 18.4.2016, קובעת כי לא יוטל עיצום כספי לתקופה העולה על 18 חודשים ממועד גילוי ההפרה, אלא בנסיבות המנויות בסעיף 8 להנחיה, והיא חלה רק על מקרים בהם נפתח הליך מנהלי על ידי הרשות לאחר 18.10.2016 (מועד כניסתה לתוקף). לכן, גם הנחיה זו לא חלה על עניינו הפרטי של המבקש, שכן הפניה אליו נעשתה קודם כניסתה של ההנחיה לתוקף.
- לצד זאת הבהירה המשיבה כי היא התאימה עוד במהלך שנת 2016 את אופן הטלת העיצום הכספי ביחס לשנות המס 2013 ואילך לרוח הדברים שנקבעו בהנחיית היועץ מס' 1.0003. לדבריה, לגבי שנת 2013 החליטה שלא לגבות עיצום כספי בגין אי הגשת דוח מקוון בשל תקופה רטרואקטיבית העולה על 18 חודשים מעת ביצוע ההטלה הראשונית. ביחס לשנים 2008-2012 ציינה המשיבה כי התקופה שבגינה יוטל





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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 העיצום הכספי בפועל, תוגבל לפרק זמן של 18 חודשים שקדמו למועד הטלת העיצום
2 הכספי, כך שבגין שנים אלו היא לא תגבה ולא תטיל עיצום כספי בגין אי הגשת דוח
3 מקוון לתקופה רטרואקטיבית העולה על 18 חודשים מעת ביצוע ההטלה.
- 4 עוד לדבריה, ביחס לנישומים הידועים למשיבה ואשר טרם הגישו דוחות לשנים
5 2008-2012, להם הוציאה לאחרונה מכתבי תזכורת, הרי שככל שהם יגישו דוחות
6 עד ליום 1.5.2019 לא יוטל עליהם עיצום כספי, אחרת תטיל עליהם עיצום כספי
7 מאותו מועד, 18 חודשים לאחור, ולאחר מכן יוטל עליהם עיצום כספי באופן שוטף
8 עד להגשת הדוחות.
- 9 אשר לנישומים שאינם ידועים למשיבה ואשר במועד מאוחר למועד ההגשה על פי
10 דין יתברר לרשות המיסים שהם חייבים בהגשת דוח, אזי ככלל, במועד שבו תתגלה
11 ההפרה, תינתן לנישום תקופה של חצי שנה להגשת הדוח. לאחר סיום התקופה,
12 תטיל המשיבה עיצום כספי לתקופה שמתום הארכה להגשת הדוח ועד למועד בו
13 הוטל העיצום הכספי לראשונה, ובלבד שתקופה זו לא תעלה על 18 חודשים. לאחר
14 מכן, יוטל עליהם עיצום כספי באופן שוטף עד להגשת הדוחות.
- 15 לאור האמור, טענה המשיבה, כטענה חלופית, כי יש לראות בהטמעת השינויים כפי
16 שפורטו לעיל, כהודעת חדילה. זאת, בהינתן שלאחר הגשת הבקשה לאישור
17 הראשונה, החל ממועד הגשת התשובה (30.1.2019), לא תבצע הטלה ראשונית של
18 עיצום כספי בגין אי הגשת דוח מקוון לתקופה רטרואקטיבית העולה על 18 חודשים
19 מעת ביצוע ההטלה לגבי שנות המס 2008-2012 וכן לא תגבה עיצומים כספיים
20 שבהטלה הראשונית הוטלו בשל תקופה ארוכה מ-18 החודשים שקדמו למועד
21 ההטלה, וזאת ביחס לשנים 2008-2013.
- 22 המשיבה ציינה כי היא שוקדת בימים אלו על עדכון מערכות המחשב, כך שחיובי
23 עיצום כספי ביחס לשנות המס 2008-2012 לא יוטלו לתקופה העולה על 18 החודשים
24 הקודמים לביצוע ההטלה הראשונית, ועל כן ביקשה כי בית המשפט יאריך את מועד
25 החדילה בפועל בכ-60 ימים, כך שיישום החדילה בפועל יבוצע עד ליום 31.3.2019
26 (עדכון מערכות המחשב על ידי המשיבה ייעשה לדבריה החל מיום 29.1.2019).
- 27 על פי המשיבה, הסדרת מערכת המחשוב תכלול ממילא גם משלוח הודעת התראה
28 לנישומים לגבי שנות המס 2008-2013 וזאת טרם הטלת העיצום הכספי.



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

ת"צ 18-05-35779 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 המבקש בתגובתו לתשובה מיום 28.3.2019 הדגיש כי אין לקבל את בקשתה של
2 המשיבה לקבלת ארכה לחדילה בת 60 ימים נוספים ממועד תשובתה, מפני שעמד
3 לרשותה פרק זמן מספק מאז הוגשה הבקשה (ביום 16.5.2018) להשלים את החדילה
4 ולתקן את התנהלותה הלא תקינה.
- 5 אשר לעילה שעניינה בנקיטת הליכי גבייה מנהליים מבלי שקדמה לכך אזהרה, טען
6 המבקש בתגובתו כי במקרים רבים לא פעלה המשיבה לפי הוראות חוק עדכון
7 כתובת, בין היתר מכיוון שלעיתים היא נוהגת לשלוח מכתבים לכתובת המעודכנת
8 ברשומותיה, שאינה בהכרח תואמת לזו שבמרשם האוכלוסין. עוד טען המבקש כי
9 במקרים מסוימים הודעות ומכתבי התראה ששלחה המשיבה, טרם נקיטה
10 בהליכים, לא הגיעו ליעדם, אלא הוגדרו במערכת כ"דואר חוזר", וחרף זאת
11 נקטה היא בהליכי גבייה מנהליים, כפי שארע אף לגביו.
- 12 בשלב זה הגישה המשיבה בקשה למחיקת סעיפים ולהוצאת מסמכים שצורפו
13 לתגובת המבקש, ובמסגרת זו טענה כי המבקש העלה טענות ועובדות המהוות
14 הרחבת חזית, כגון בנוגע לאי עמידה בתנאי חוק עדכון כתובת, כמו גם הטענה לפיה
15 אל רשות המיסים חוזרים מאות אלפי דברי דואר.
- 16 לאחר ששקלתי אף את עמדת המבקש בסוגיה, בתום דיון שהתקיים בין הצדדים,
17 קבעתי במסגרת החלטתי מיום 4.4.2019 כי יש ממש בטענת המשיבה לפיה מדובר
18 בהרחבת חזית, שכן המבקש אכן העלה בתגובתו טענות ועובדות חדשות, שלא נזכרו
19 בבקשתו המקורית והן בבחינת "מקצה שיפורים" לבקשה. עוד ציינתי כי יש לייחס
20 משקל אף לעובדה שהמבקש לא ציין בבקשתו כי שינה את כתובתו, כמו גם לכך שעל
21 פני הדברים כל הנטען על ידי המשיבה בתשובתה היה בידיעת המבקש. עם זאת, על
22 מנת לאפשר לבית המשפט לראות את התמונה השלמה והמלאה הנוגעת לסוגיה
23 העולה בבקשה לאישור, קבעתי כי יש לראות בתגובתו של המבקש כבקשה מתוקנת
24 לאישור התובענה כייצוגית.
- 25 בהתאם לכך הגישה המשיבה תשובה נוספת מטעמה, לה הגיב המבקש. לאחר מכן
26 נחקרו המצהירים והצדדים סיכמו את טיעוניהם בקשר עם בקשת האישור בנוסחה
27 הנוכחי, בהתייחס לשתי העילות המתוקנות.
28



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1

תמצית טענות המבקש

2 15. במהלך ההליך הציג המבקש די ראיות התומכות בשתי עילותיה של בקשת האישור
3 באופן המקימ אפשרות סבירה כי התביעה תתקבל.

4 16. בנוגע לעילה המתוקנת הראשונה, הוכח באמצעות עדי המבקש ועל סמך הודאת
5 המשיבה, כי עד ליום 11.7.2019, אז החלה המשיבה בשינוי התנהלותה בזיקה ישירה
6 לבקשת האישור, לא קיימה המשיבה חובתה לפי חוק עדכון כתובת. במקום משלוח
7 ההודעות לכתובת הרשמית של הנישומים הרשומה במרשמי האוכלוסין, נהגה
8 המשיבה במקרים מסוימים לשלוח הודעות לכתובת שרשומה במרשמה.

9 17. ניסיון נציג המשיבה לטעון בחקירתו הנגדית כי השינוי שחל בהתנהלות המשיבה
10 בכל הנוגע לכתובת למשלוח דואר, אינו קשור לבקשת האישור, אינו מתיישב עם
11 ההיגיון ועם העובדות. הרי ביום 11.7.2019, בדיוק 90 ימים מיום 4.4.2019, אז קבע
12 בית המשפט כי יש לראות בתגובת המבקש לתשובה משום בקשת אישור מתוקנת,
13 נערך השינוי אצל המשיבה. סמיכות זמנים זו, מעידה כאלף עדים על קשר ישיר בין
14 שינוי המדיניות לבין בקשת האישור המתוקנת.

15 18. ככל שתתקבל טענת המשיבה החלופית כי יש לראות בפעולותיה מחודש יולי 2019
16 משום חדילה, מבוקש כי המשיבה תציג נתונים שיאפשרו להעריך את התועלת
17 שהושגה לציבור בשל כך.

18 19. אכן למבקש אין עילת תביעה אישית בהקשר זה, ובקשתו נתמכת בניסיונם של
19 שלושת עדיו, אך בהינתן מספר עילות, די בכך שקיימת לו עילה אישית באחת מהן.

20 20. אשר לתופעת "הדואר החוזר", עליה עמד המבקש במסגרת תגובתו לתשובה, נציג
21 המשיבה הודה כי אכן קיימת תופעה שכזו ובשל כך החליטה המשיבה לערוך שינוי
22 בחודש יולי 2019. למבקש עצמו קיימת עילה תביעה בעניין זה שכן הוכח שהדואר
23 שנשלח אליו חזר.

24



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 21. אף ביחס לעילה המתוקנת השנייה, שעניינה בהפרת הנחיית 1.0003 של היועץ
2 המשפטי לממשלה, הוכח כי בפועל הטילה המשיבה גם לאחר מועד כניסת ההנחיה
3 לתוקף עיצומים כספיים רבים, הגם שחלפו יותר מ- 18 חודשים מעת גילוי ההפרה
4 על ידה.
- 5 כך למשל, על המבקש עצמו הוטל ביום 17.12.2016 עיצום כספי בגין שנת 2013,
6 וביום 22.6.2017 הוטל עליו עיצום כספי לשנים 2010-2012, למרות שמועד גילוי
7 ההפרה עלה על 18 החודשים שקדמו להטלת העיצומים, ולפיכך קיימת לו עילת
8 תביעה אישית. כך ארע גם לנישומים רבים נוספים.
- 9 22. רק בעקבות הגשת בקשת האישור, חדלה המשיבה מלגבות עיצומים שכאלה שלא
10 כדין והחל מיום 31.3.2019 עדכנה מערכתיה, כך שלא יוטלו עוד עיצומים כספיים
11 על תקופה שמעבר ל-18 חודשים מעת גילוי ההפרה על ידי המשיבה.
- 12 23. אין ספק שבקשת האישור הביאה תועלת עצומה לציבור, שהרי לולא הגשתה הייתה
13 המשיבה ממשיכה להטיל עיצומים כספיים מעבר ל-18 חודשים למפרע, והייתה גם
14 גובה אותם בפועל.
- 15 24. לגבי טענת החדילה החלופית של המשיבה בעילה המתוקנת השנייה, מבוקש כי
16 המשיבה תמסור נתונים מדויקים אודות הכספים שנגבו בניגוד להנחיה, כאשר
17 ההערכה בדיון הייתה כי מדובר בכ-3.5 מיליון ₪, וכן אודות ההיקף הכספי של
18 העיצומים הכספיים שהוטלו על נישומים בהקשר זה, כאשר ההערכה הייתה כי
19 מדובר ב-59 מיליון ₪.
- 20 25. קיומה של קבוצת נפגעים הוכחה על ידי המבקש ביחס לשתי עילות הבקשה, כאשר
21 גודלה של הקבוצה מלמד על נזק עצום.
- 22 26. אף אם קיימת שונות בסכום ההשבה המגיע לכל חבר מהקבוצה, אין בכך כדי לשלול
23 את אישורה של התובענה כייצוגית, וזאת בפרט על רקע המנגנונים המשוכללים
24 שנקבעו בחוק בהקשר זה, ומאחר שההנחה, לפיה המשיבה תדע לאתר בנקל מהו
25 סכום הכסף שנגבה שלא כדין מחברי הקבוצה, לא נסתרה.





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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 27. קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך הולמת ובתום
2 לב, שכן המבקש הוא עורך דין ותיק ומקצועי ואף בא כוחו מנוסה בניהול תובענות
3 ייצוגיות.

4 28. יש לדחות את טענת המשיבה לפיה היה על מבקש להגיש עתירה מנהלית ולא
5 תובענה ייצוגית, שהרי ברי כי הגשת עתירה מנהלית לא הייתה מונעת את המשך
6 התנהלותה הקלוקלת של המשיבה, ואלמלא התובענה הייצוגית היא הייתה
7 ממשיכה לגבות עשרות מיליוני שקלים שלא כדין.

8

9

תמצית טענות המשיבה

10 29. המבקש היה מחויב בהגשת דוחות למס הכנסה החל משנת 2010, אך לא עשה כן.
11 בשנת 2015, עת נודע הדבר למשיבה, שלחה לו הודעה על פתיחת תיק וכן דרישה
12 להגשת דוחות מס החל משנת מס 2010. על פי דין, הייתה המשיבה רשאית להטיל
13 כבר אז עיצומים כספיים בגין הדוחות שלא הוגשו במועד. עם זאת, המשיבה העניקה
14 למבקש הארכת מועד להגשת הדוחות האמורים, עד חצי שנה ממועד פתיחת התיק.
15 בחלוף זמן זה, ומשלא הגיש המבקש את הדוחות, הטילה המשיבה עיצומים
16 כספיים, ומשלא שולמו - נקטה נגדו בהליכי גבייה. אזי ביקש המבקש הפחתה של
17 העיצומים, המשיבה הסכימה לכך, ולאחר ההפחתה חויב המבקש בעיצום כספי
18 אחד בלבד בגין כל שנת מס. תוך כדי הטיפול בתיק התברר כי המבקש לא קיבל את
19 ההודעות שנשלחו בשל מחדליו שלו, שכן שינה מענו ולא טרח לעדכן את הכתובת
20 למשלוח דואר במרשם האוכלוסין כנדרש על פי דין.

21 30. באשר לעילה המתוקנת הראשונה, יובהר כי המשיבה אמנם נוהגת לשלוח דואר
22 לנישומים לפי הכתובת המופיעה על פי חוק מרשם האוכלוסין, התשכ"ה-1965,
23 אלא שעד לחודש יוני 2019, כאשר נישום עדכן מול המשיבה כתובת מגורים או
24 כתובת בית עסק ו/או כתובת אחרת למשלוח דברי דואר, נהגה המשיבה לשלוח
25 דואר לכתובת זו גם אם הייתה שונה מן הכתובת שהופיעה במרשם האוכלוסין. אם
26 דבר דואר חזר פעמיים, ניסה פקיד השומה לאתר את הנישום גם בכתובת הרשומה
27 במרשם, וכן בכתובות נוספות במידת האפשר.



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

ת"צ 18-05-35779 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 גם אם שלחה הרשות דואר לכתובת שהנישום מסר והיא שונה מהכתובת למשלוח
2 דואר לפי חוק עדכון כתובת, עדיין יראו את המסמך כנמסר והגיע ליעדו, וזאת בין
3 היתר בהתאם לחזקה הקבועה בסעיף 12ב לפקודת המיסים (גביה).
- 4 ממילא, גם אם דבר דואר חזר ולא נדרש, אין משמעות הדבר בהכרח כי הנישום אינו
5 מודע להטלת העיצום הכספי ולהליכי הגבייה, אלא יתכן שהוא מתחמק במכוון
6 מקבלת דבר דואר. בנסיבות אלו, יש לבדוק כל מקרה לגופו ולכן אין התביעה
7 מתאימה להידון כתובענה ייצוגית. לכל היותר הבקשה לאישור מכוונת למי שלא
8 מסר לרשות כתובת דואר להמצאת מסמכים או מי שאין לו מייצג.
- 9 31. המשיבה החליטה מטעמי יעילות לשנות את התנהלותה, במובן זה שכעת במסגרת
10 הליכי הגביה כתובת ברירת המחדל למשלוח הודעות תהא הכתובת למשלוח דואר
11 בהתאם לחוק עדכון כתובת. תהליך זה בוצע באופן הדרגתי החל מחודש יולי 2018
12 ועוד קודם להעלאת הטענה על ידי המבקש בתגובתו לתשובת המשיבה. גם אם
13 יישום התהליך טרם הושלם עד העלאת הטענה על ידי המבקש, הרי שהוכח כי בפועל
14 הוא החל ללא קשר לבקשת האישור ועל כן לא היה בתובענה כדי להביא לשינוי
15 המצב או להביא תועלת לציבור. לפיכך, ככל שיידחו טענות המשיבה לגוף העניין,
16 מבוקש לראות בשינוי התנהלותה כחדילה, אך כזו שנעשתה ללא קשר לבקשת
17 האישור.
- 18 32. אשר לעילה המתוקנת השניה, הרי שהמבקש הסתמך בבקשתו המקורית על הנחיית
19 היועץ המשפטי לממשלה מס' 7.1002, שעניינה בנקיטת הליכי גבייה בנסיבות בהן
20 כבר קיים חוב לנישום, ושאינה רלוונטית לענייננו. המשיבה היא שהציגה לבית
21 המשפט את הנחייה מס' 1.0003, שממילא אינה חלה על המבקש, בו המשיבה החלה
22 בטיפול בשנת 2015, בעוד שההנחיה פורסמה ביום 18.4.2016 ונכנסה לתוקף חצי
23 שנה לאחר מכן. לכן אין בידי המבקש עילת תביעה אישית.
- 24 33. המבקש הציג תזה משפטית שגויה כבסיס לבקשת האישור והוא אינו יכול להיבנות
25 מהדברים שמסרה המשיבה ביוזמתה ולבצע "מקצה שיפורים". לפיכך גם אם ייקבע
26 שמדובר בחדילה, הרי שאין למבקש תרומה בעניין.



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

ת"צ 18-05-35779 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 34. לגופו של עניין, הנחיית היועץ המשפטי מס' 1.0003 מגבילה את האפשרות לנקוט
2 בהליכים ל-18 חודשים מיום הגילוי, אך לא מגבילה את התקופה בגינה ניתן להטיל
3 עיצומים כספיים, ולמעשה מאפשרת הטלת עיצומים על תקופה ארוכה מ-18
4 חודשים, כל עוד אלו הוטלו בתוך 18 חודשים מיום גילוי ההפרה. הגבלת המשיבה
5 בנקיטת פעולותיה ל-18 חודשים בלבד מהיום שהיה על הנישום להגיש את הדוח על
6 פי דין ולא עשה כן, יוצרת למעשה התיישנות של 18 חודשים בלבד. זה מצב לא סביר,
7 בפרט עת מדובר בנישום שאינו מוכר לרשות המסים משום שלא נהג להגיש דוחות.
8 ההנחיה אך קובעת עיקרון מנחה. אין מדובר בקביעת מועד שהפרתו הופכת את
9 גביית העיצום הכספי ללא חוקית.
10 לצד זאת, בהנחיה צוין במפורש כי בנסיבות מסוימת ניתן יהיה להאריך את
11 התקופות המנויות בה. כך למשל, בנסיבות של חוסר שיתוף פעולה מצד המפר כמו
12 התחמקות. משמע, יש צורך לבחון כל מקרה לגופו, מה גם שנדרש למשיבה פרק זמן
13 להבין את משמעות ההנחיה החדשה ולשנות את דפוסי הפעולה על פיה.
14 בשל מכלול טעמים אלו, אין הפרת ההנחיה יכולה להוות עילה לתובענה ייצוגית.
15 35. על אף האמור, ולפנים משורת הדין, נוכח השינוי שערכה המשיבה, כפי שפורט
16 במסגרת תשובתה לבקשה לאישור הראשונה (ראו סעיף 11 לעיל), הרי שלחילופין
17 יש לראות בפעולותיה בעניין זה משום חדילה, שנעשתה ברובה עוד קודם להגשת
18 התובענה, ורק בחלקה הקטן, לאחר הגשת התובענה בנוסחה המקורי. כל זאת ללא
19 קשר אליה, שכן המבקש ביסס את בקשתו על הנחיה אחרת שאינה רלוונטית לעניין.
20 36. דין תביעתו של המבקש ובקשת האישור להידחות מפני שלא פעל למיצוי זכויותיו
21 במסלול הייחודי והמובנה לחלוק על השתת עיצום כספי, דהיינו הגשת עתירה
22 מנהלית. מטעם זה הוא אף אינו מתאים לייצג את הקבוצה.
23 37. הגם שבקשת הסילוק שהגישה המשיבה נדחתה, היא עדיין עומדת על כך שהטענות
24 הנוגעות לעיצומים הכספיים אינן נכללות בגדר התוספת השנייה לחוק תובענות
25 ייצוגיות.



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 הדברים נכונים אף ביחס לעילה המתוקנת הראשונה בדבר משלוח התראות בהתאם
2 לחוק עדכון כתובת, שכן מדובר בטענות הנוגעות לאופן הגבייה של המס.
- 3 38. המבקש נעדר עילת תביעה אישית ביחס לשתי העילות המתוקנות. המבקש עצמו
4 עדכן את כתובתו במשרד הפנים רק ביום 11.6.2017 ורק לאחר שהמשיבה נקטה
5 נגדו בהליכי גביה, ועל כן בוודאי אינו בעל עילת תביעה בעילה המתוקנת הראשונה.
6 אשר לעילה המתוקנת השנייה, המבקש חויב בעיצומים כספיים בסכום של 3,000
7 ₪ המשקפים עיצום של 6 חודשים בלבד (עיצום אחד לכל שנת מס).
- 8 39. אין מתקיים בנסיבות העניין התנאי לפיו עניינם של חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך
9 הולמת ובתום לב לפי סעיף 8(א)(3) לחוק תובענות ייצוגיות, שכן המבקש פעל בניגוד
10 לדין עת לא הגיש את דוחות המס לשנים 2010-2015, מחדל חמור, בפרט בהתחשב
11 בכך שמדובר בעורך דין.

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

- 12
- 13
- 14 40. אחת התכליות המרכזיות העומדות בבסיס התובענה הייצוגית, כפי שמבהיר סעיף
15 (2)1 לחוק תובענות ייצוגיות, היא "אכיפת הדין והרתעה מפני הפרתו".
- 16 בהקשר זה הבהירו בתי המשפט כי לתובענה הייצוגית ערך מרתיע, המשרת את
17 המטרה של פיקוח ואכיפה של נורמות התנהגות הקבועות בחוק (ראו: דניא
18 5712/01 ברזני נ' בזק, פ"ד נז(6) 385 (2003); ע"א 1338/97 תנובה נ' ראבי, פ"ד נז(4)
19 673 (2003); ת"א (מחוזי ת"א) 1335-08 נוה נ' קלאב הוטלס אינטרנשיונל (א.ק.ה.).
20 בע"מ (19.10.2011)).
- 21 41. בת"צ 1901-05-15 (מחוזי מרכז) עג'מי נ' רשות המיסים (5.7.2016) עמדתי על
22 השיקולים המנחים בנוגע לתובענות ייצוגיות אשר מוגשות כנגד רשות המיסים,
23 כדלקמן (פסקה 44 לפסק הדין):
- 24 **"הגשת תובענה ייצוגית כנגד המשיבה איננה עניין של מה בכך. לטובת**
25 **הרשות עומדת חזקת תקינות, ולפיה ניתן להניח ככלל שמעשה גביה**
26 **של הרשות הציבורית נעשה כדין. בנוסף, ניהול הליך של תובענה**



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 ייצוגית כנגד רשות עלול לפגוע פגיעה אנושה בתקציבה, וכתוצאה מכך
2 לפגוע בתפקודה. מנגד, לא נכון לאפשר לרשות חסינות מפני ניהול
3 תובענה ייצוגית כנגדה ובכך להכשיר התנהלות לא תקנית רק משום
4 שאיננה גורמת לאזרח נזק בהיקף כזה אשר יצדיק מבחינתו פתיחה
5 בהליך משפטי."

6 42. לאור האמור, שומה על בית משפט, הן בבקשה לאישור תובענה כייצוגית, ובפרט
7 עת מדובר בבקשה המוגשת כנגד רשות, לשוות לנגד עיניו שני אינטרסים מנוגדים
8 הכרוכים בהגשת בקשות מסוג זה: מצד אחד, האינטרס של פיקוח ואכיפת הדין
9 ויצירת הרתעה מפני הפרתו. מצד שני, מניעת שימוש לא ראוי בכלי רב העוצמה של
10 התובענה הייצוגית אשר טמון בו פוטנציאל לניצול לרעה.

11 43. הוראות חוק תובענות ייצוגיות והתנאים שנקבעו בו מעמידים כלים לשם עריכת
12 האיזון הראוי בין האינטרסים האמורים: סעיף 3 לחוק קובע כי תובענה ייצוגית לא
13 תוגש, אלא בתביעה בעילה המפורטת בתוספת השנייה לחוק או בעניין שנקבע
14 בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית; סעיף 4(א) לחוק תובענות
15 ייצוגיות קובע תנאי מקדמי, לפיו התביעה תוגש על ידי "אדם שיש לו עילה בתביעה
16 או בעניין...", דהיינו - נדרש כי התובע המייצג יהיה אדם שיש לו עילת תביעה
17 עצמאית; סעיף 8 קובע, בין היתר, את התנאי לפיו התובענה מעוררת שאלות
18 מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה וקיימת אפשרות
19 סבירה שהשאלות שבמחלוקת תוכרענה בתובענה לטובת הקבוצה, כמו גם התביעה
20 הייצוגית היא הדרך היעילה לבירור העניין.

21 44. עת עסקינן בבקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד רשות לפי פרט 11 בתוספת השנייה
22 בחוק תובענות ייצוגיות, הרי שחל אף סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות, הקובע
23 כדלקמן:

24 "א) הוגשה בקשה לאישור בתביעה כמפורט בפרט 11 בתוספת השניה
25 (בחוק זה - תביעת השבה נגד רשות), לא ידון בה בית המשפט אלא
26 לאחר שחלפה תקופה של 90 ימים מהמועד שבו הוגשה הבקשה
27 לאישור ובית המשפט רשאי להאריך תקופה זו מטעמים שיירשמו
28 (בסעיף זה - המועד הקובע).

29 (ב) בית המשפט לא יאשר תובענה ייצוגית בתביעת השבה נגד רשות,
30 אם הרשות הודיעה כי תחדל מהגביה שבשלה הוגשה הבקשה לאישור



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 והוכח לבית המשפט כי היא חדלה מהגביה כאמור לכל המאוחר במועד
2 הקובע.
- 3 (ג) החליט בית המשפט כאמור בסעיף קטן (ב), רשאי הוא –
- 4 (1) על אף הוראות סעיף 22, לפסוק גמול למבקש בהתחשב בשיקולים
5 כאמור בסעיף 22(ב);
- 6 (2) לקבוע שכר טרחה לבא כוח המייצג בהתאם להוראות סעיף 23".
- 7 הנה כי כן, מלשון סעיף 9 לחוק עולה כי מעת שהוגשה נגד רשות תביעת השבה
8 ובקשה לאשרה כתובענה ייצוגית, יכולה הרשות תוך 90 ימים לחדול מן הגביה
9 שבעטיה הוגשה הבקשה, וככל שתעשה כן, לא תאושר הבקשה לאישור התובענה
10 כתובענה ייצוגית.
- 11 הטענות המקדמיות והטענות הנוספות לגופה של הבקשה
- 12 45. בקשת האישור בנוסחה המתוקן, המבוססת על טענה לגבייה שלא כדין של עיצומים
13 כספיים בגין אי משלוח דוחות מקוונים, נסובה על שתי עילות:
- 14 העילה המתוקנת הראשונה ממוקדת בטענה לאי מתן התראה טרם נקיטה בהליכי
15 גביה מנהליים. במסגרתה נטען להפרת החובה לשלוח התראות לנישומים לכתובתם
16 העדכנית לפי חוק עדכון כתובת. כן נטען לנקיטה בהליכים נגד נישומים תוך מודעות
17 לכך שמכתבי ההתראה לא נמסרו להם בשל תופעת "דואר חוזר" אליה היתה מודעת
18 המשיבה.
- 19 העילה המתוקנת השנייה עוסקת בשיהוי בהטלת עיצומים כספיים על נישומים,
20 ועניינה בהפרת הנחית היועץ המשפטי לממשלה מס' 1.0003, הקובעת, ככלל, כי
21 מסגרת הזמנים לנקיטה בהליכים מנהליים היא 18 חודשים ממועד גילוי ההפרה על
22 ידי המשיבה.
- 23 46. כאמור לעיל, במסגרת בקשת הסילוק על הסף טענה המשיבה, כטענה מקדמית, כי
24 הטענות עליהן ביסס המבקש את בקשת האישור, העילה המקורית הראשונה
25 והעילה המקורית השנייה, אינן נכללות בתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות,
26 שכן אינה בבחינת תובענה להשבת "מס, אגרה או תשלום חובה אחר" כאמור בפרט
27 11 לתוספת. טענתה זו נדחתה על ידי במסגרת ההחלטה מיום 30.12.2018.



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 47. נוכח החלטתי המאשרת את תיקון עילות בקשת האישור, עיינתי פעם נוספת
2 בטיעוני הצדדים בהקשר זה, אך לא מצאתי לנכון לשנות ממסקנתי במסגרת אותה
3 החלטה, ולפיה העיצומים הכספיים נשוא בקשת האישור דנן, אשר מוטלים בשל אי
4 הגשת דוח מקוון במועד, נמנים עם סוג העניינים המנויים בפרט 11 לתוספת השנייה
5 לחוק תובענות ייצוגיות.
- 6 כפי שציינתי, העובדה שמדובר בעיצום כספי, שנועד להרתיע מפני הפרת החובה
7 להגיש דוחות מקוונים במועד, וגם אם קיים בו מרכיב של ענישה בשל הפרת אותה
8 חובה חוקית, אין בה כדי להפוך את העיצום הכספי לתשלום שראוי, רק בשל כך,
9 להוציאו מגדר פרט 11 לתוספת השנייה לחוק. בנוסף, לשיטתי, באיזון שבין התכלית
10 העומדת ביסוד חוק תובענות ייצוגיות, מצד אחד, והתכלית העומדת ביסוד הצורך
11 להגביל הגשת תובענות ייצוגיות כנגד המדינה, מצד שני, לא מצאתי כי יש מקום
12 לקבוע, אפרוירית, כי תשלום מסוג "עיצום כספי" המוטל בשל אי הגשת דוח מקוון
13 במועד, אינו ראוי להיחשב כ"תשלום חובה" כמשמעותו בפרט 11 לתוספת השנייה.
- 14 48. טענה נוספת שמעלה המשיבה באשר לתחולת חוק תובענות ייצוגיות על התובענה
15 נשוא הבקשה היא, כי החוק נועד למקרים בהם נגבה מס שלא כדין, במובן זה
16 שהרשות לא הייתה מוסמכת לגבות את המס, והוא אינו מיועד לטענות הנוגעות
17 לאופן הגבייה של המס.
- 18 אבהיר, איפוא, כי לטעמי גם אם יש לראות את טענות המבקש כעוסקות במידה
19 רבה באופן גביית המס, הסוגיות שעניינן בהגבלת מסגרת הזמנים לנקיטה בהליכים
20 מנהליים, ובדרישה למשלוח הודעות לנישומים טרם נקיטת הליכים, הודעות שאף
21 יגיעו ליעדן, משלבות במהותן סוגיות הקשורות לחוקיות הגבייה ולכן מתאימות
22 בעיניי להיכלל בגדר פרט 11 לתוספת השנייה (ראו: בר"מ 9100/15 עיריית פתח
23 תקווה נ' מרדכי (28.6.2018); עע"מ 7373/10 לוי נ' מדינת ישראל (13.8.2012); ע"א
24 4345/10 איתמר מחלב – חברה בפירוק מרצון נ' רשות המיסים (20.11.2012)).
- 25 זאת, בניגוד למצבים בהם קיימת לנישום טרוניה הממוקדת אך ורק באשר לאופן
26 ההשבה (ראו: ת"צ (מחוזי מרכז) 17154-04-18 samart rachakham נ' מדינת
27 ישראל-רשות המיסים בישראל (15.11.2020); ת"צ (מחוזי מרכז) 20306-12-
28 13 מהילי בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים (26.9.2016); ת"צ (מחוזי מרכז)



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 15249- (המחוזי מרכז) ת"צ (17.3.2020) **רשות המיסים** 31311-09-18 גורודיש נ' **רשות המיסים** (17.3.2020) ת"צ (המחוזי מרכז) 15249-
2 11-19 **צדק פיננסי נ' מדינת ישראל – רשות המיסים** (13.3.2021)).
- 3 משמצאתי כי טענות המבקש משלבות סוגיות שעניינן בגבייה שאינה כדין, ומשעה
4 שמתקיים אף התנאי שבפרט 11 בדבר היותה של הבקשה נוגעת לגבייה של "מס,
5 אגרה או תשלום חובה אחר", הרי שיש לדחות טענה מקדמית זו של המשיבה.
- 6 49. אעיר כי אף העובדה שעם התקדמות ההליך, התברר כי המשיבה מצאה לנכון לשנות
7 מהתנהלותה, ממחישה כי בנסיבות העניין הקונקרטי ראוי ליתן משקל נוסף
8 לאינטרס בדבר פיקוח ואכיפת הדין ויצירת הרתעה מפני הפרתו, כך שאין מקום
9 לחסום התדיינות בשאלות העקרוניות, הנוגעות לציבור רחב, אשר הועלו במסגרת
10 זו, אך מן הטעם כי הן אינן מסוג העניינים "הקלאסיים" בהם מקובל לדון במסגרת
11 פרט 11.
- 12 50. טענה מקדמית נוספת שהעלתה המשיבה היא כי יש לדחות את בקשת האישור של
13 המבקש מפני שלא פעל בהתאם למסלול הייחודי והמובנה בדין להשיג על עצם
14 השתת העיצום הכספי, ובמקרה זה הגשת עתירה מנהלית.
- 15 51. אכן, לא אחת הבעתי דעה לפיה, ככלל, אין מקום לאשר בקשה לאישור תובענה
16 ייצוגית כנגד רשות, בטרם מיצה המבקש את המסלול הפרטני, כגון המסלול
17 השומתי, שלאחריו הליכי השגה וערעור, מסלול אשר הותווה בדין במיוחד לשם כך.
18 (ראו: ת"צ (מחוזי מרכז) 54977-01-15 **פומרנץ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים**
19 (14.4.2017); ת"צ (מחוזי מרכז) 58029-11-14 **קירשבלום נ' מדינת ישראל - רשות**
20 **המיסים** (14.2.2017); ת"צ (מחוזי מרכז) 20306-12-13 **מהילי בע"מ נ' מדינת**
21 **ישראל - רשות המיסים** (26.9.2016)). אלא שלצד זאת אף הובהר כי במקרים
22 חריגים, המעוררים שאלות בעלות חשיבות עקרונית, וכאשר קיים חשש כי ההליך
23 הפרטני לא יהיה בו כדי לתת מענה לאינטרס הציבורי הרחב, ראוי לאפשר לנישום
24 לנקוט בהליך הייצוגי, תוך שהודגש כי כל מקרה ייבחן לגופו.
- 25 בנסיבות עניינינו, סבורני כי המבקש העלה סוגיה בעלת חשיבות עקרונית, כפי שאף
26 עולה מעמדת המשיבה, לרבות טענותיה, גם אם נטענו באופן חלופי, לעניין השינויים
27 שערכה בהתנהלותה. משכך, לטעמי ראוי לחול החריג לכלל בדבר מיצוי ההליך





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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 הפרטני, שכן בנסיבות העניין, לא היה בהליך זה כדי לייתר את ההליך הייצוגי ביחס
2 לעניינם של יתר חברי הקבוצה הנטענת.
- 3 52. הצדדים נחלקו אף בשאלת התקיימותם של יתר התנאים הנדרשים לשם אישורה
4 של בקשת אישור לפי חוק תובענות ייצוגיות, כגון העדר הומוגניות בין חברי
5 הקבוצה, העדר עילה אישית למבקש ועוד. בפרט יש לתת את הדעת לטענת המשיבה
6 כי העובדה שהמבקש, עורך דין במקצועו, הפר את חובתו החוקית בהגשת דוחות
7 לשנות המס 2010-2015, ראויה להישקל לא רק לעניין הגמול ושכר הטרחה, אלא
8 אף לעצם בקשת האישור.
- 9 53. לעניין השונות הנטענת בין חברי הקבוצה, הרי שהיא אינה נוגעת לעצם עילת
10 התביעה, קרי למידת אחריות המשיבה ולשאלה האם בוצעה גבייה כדיון, אלא היא
11 משליכה על סעד ההשבה. בהקשר זה, ככל שעצם זכותו של כל חבר קבוצה מחייבת
12 בירור אינדיבידואלי, הרי שניתן לכאורה להתגבר על שונות זו באמצעות המנגנונים
13 השונים הקבועים בחוק תובענות ייצוגיות, ואין בכך כדי לגרוע מכשירותה של
14 התובענה להתברר כייצוגית (ראו: ע"א 10085/08 **תנובה נ' עזבון המנוח תופיק**
15 **ראבי ז"ל** (4.12.2011)).
- 16 54. אשר לטענת המשיבה לפיה המבקש נעדר עילה אישית בעניינה של העילה הראשונה,
17 הרי שבכל הנוגע לטענה להפרת החובה לשלוח הודעות והתראות לנישומים
18 לכתובתם העדכנית לפי חוק עדכון כתובת, התבסס המבקש על ראיות הנוגעות
19 לשלושה עדים, שכן על פניו אין הוא נמנה עם תת קבוצה זו. אלא שהעדר קיומה של
20 עילת תביעה אישית לא בהכרח תהווה חסם מפני אישורה של תובענה כייצוגית ככל
21 שמתקיימים לגביה התנאים הקבועים בחוק תובענות ייצוגיות, נוכח האפשרות
22 הקבועה בסעיף 8(ג)(2) לחוק, להורות על החלפת התובע המייצג (ראו: רע"א
23 2458/10 **פופיק נ' פזגז בע"מ** (5.2.2012)). מכל מקום, לא ניתן לשלול את האפשרות
24 שנסיבותיו הספציפיות של המבקש נכללות, למצער, בתופעת "הדואר החוזר" כפי
25 שטען, תופעה המוכרת למשיבה ואשר בעטייה חל שינוי בהתנהלותה (ראו דברי מר
26 אוחיון בפרוטוקול מיום 10.12.2020 עמ' 42 ש' 27 – עמ' 43 ש' 15), ואף מטעם זה
27 אין מקום לחסום את אישור הבקשה בשל העדר עילה אישית.



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

ת"צ 18-05-35779 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 באשר לעילה השנייה שעניינה בהטלת עיצומים כספיים בניגוד להנחיית היועץ
2 המשפטי לממשלה מסי' 1.0003, הרי שהמשיבה הודתה כי גם במקרהו של המבקש
3 הוטלו עיצומים שלא כדין מעבר ל-18 חודשים (ראו עדות הגב' גולן בפרוטוקול הדיון
4 מיום 23.2.2021, עמ' 56 ש' 20-27). העובדה כי בתום דין ודברים עם המבקש
5 הפחיתה המשיבה את העיצום הכספי שהוטל עליו, אינה מצדיקה לחסום את
6 הבקשה בשל העדר עילה אישית, וזאת הן נוכח האפשרות, כאמור, להורות על
7 החלפת תובע ייצוגי, והן בהתחשב בהיבט הציבורי הנוגע לעניין.

8 55. טענה נוספת בפי המשיבה היא כי יש לדחות את בקשת האישור מן הטעם שהמבקש
9 פעל בניגוד לדין עת לא הגיש את דוחות המס לשנים 2010-2015. אכן, מדובר בטענה
10 כבדת משקל, בפרט בשעה שמדובר בעורך דין, ועם זאת, ולנוכח היות הסוגיה
11 המועלית על ידי המבקש סוגיה עקרונית ובעלת חשיבות, לא מצאתי לנכון לדחות
12 את הבקשה לאישור על רקע זה, אם כי עובדה זו וודאי שתובא בחשבון בעת הדיון
13 הנוגע לפסיקת הגמול ושכר הטרחה.

14 56. סיכומם של דברים עד כה: סבורני כי הבקשה מתאימה להיות נדונה לפי חוק
15 תובענות ייצוגיות, שכן מתקיימים בה לכאורה התנאים שקבע המחוקק לאישור
16 התובענה כייצוגית.

17 ועם זאת, סופה של הבקשה להידחות וזאת מן הטעם כי מקבל אני את טענתה
18 החלופית של המשיבה, לפיה שינתה את התנהלותה ביחס לשתי העילות המתוקנות
19 וכי בנסיבות אלו יש לראות בפעולותיה אלו כחדילה, הכל כפי שיפורט להלן.

20 חדילה בהתייחס לעילה המתוקנת הראשונה

21 57. באשר לעילה המתוקנת הראשונה, על פי הצהרת נציג המשיבה - סמנכ"ל חטיבת
22 שירות הלקוחות ברשות המיסים, מר שלמה אוחיון (להלן: "מר אוחיון"), החל
23 מחודש יולי 2019 נשלחות תכתובות לנישומים בהתאם לחוק עדכון כתובת.

24 עד אותו מועד, ככל שמדובר היה במשלוח דואר לנישום שאין לו תיק ברשות
25 המיסים, הפניה נעשתה לכתובתו הרשומה במרשם האוכלוסין, בעוד שכל שנפתח
26 תיק אצל פקיד השומה או הוגש דוח שנתי לפקיד השומה, הנישום התבקש לעדכן
27 את כתובת המגורים שלו, את כתובת בית העסק שלו וכן את הכתובת למשלוח דואר,



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 ובמצב דברים שכזה נהגה המשיבה לשלוח את הדואר לכתובת אותה מסר הנישום
2 (ראו תצהיר מר אוחיון שצורף לתשובת המשיבה, בפסקה 3. כן ראו פרוטוקול הדיון
3 מיום 10.12.2020 עמ' 34 ש' 25-28).

4 מצב דברים זה החל להשתנות כבר בחודש יולי 2018, אזי נערך שינוי במערכות
5 מיסוי מקרקעין ובמס ערך מוסף, ובהמשך גם במס הכנסה. השינוי נבע, על פי מר
6 אוחיון, משיקולי יעילות, ועל מנת להפחית את היקף הטעויות שהתעוררו בעבר,
7 כאשר ברירת המחדל למשלוח דואר לאחר השינוי הפכה להיות הכתובת למשלוח
8 דואר בהתאם לחוק עדכון כתובת (ראו תצהיר מר אוחיון, בפסקה 4).

9 לתצהירו צרף מר אוחיון את ההודעה שניסח בנושא ביום 11.7.2019 ולפיה החל
10 מיום זה מכתבים מרשות המיסים יישלחו לכתובת למשלוח דואר הרשומה במרשם
11 האוכלוסין, בהתאם לחוק עדכון כתובת, ולא לכתובת הרשומה במרשמי רשות
12 המיסים. עוד צוין שם כי בהתאם להוראות החוק, מי שלא הודיע לרשות האוכלוסין
13 על כתובתו למשלוח דואר, יראו את מענו הרשום במרשם האוכלוסין (כתובת
14 מגורים) ככתובת למשלוח דואר והמכתבים יישלחו לכתובת זו (ראו נספח א'
15 לתצהיר מר אוחיון).

16 מר אוחיון הסביר בעדותו כי השינוי נבע מכך שהתברר למשיבה שבמקרים מסוימים
17 קיים פער בין הכתובת למשלוח דואר הרשומה למשרד הפנים, לבין הכתובת
18 למשלוח דואר אותה הנישום עדכן בזמנו ברשות המיסים. כך למשל במצב בו נישום
19 עדכן את הכתובת במשרד הפנים, אך לא הודיע על שינוי הכתובת לרשות המיסים,
20 המשיכה המשיבה לשלוח לו דואר לכתובת הרשומה אצלה, ולא כפי שרשום במשרד
21 הפנים.

22 ראו את דבריו של מר אוחיון בפרוטוקול מיום 10.12.2020 עמ' 38 ש' 2-8:

23 **"ש: בפועל, לכל הפחות, עד ליום 11.7.19 כפי שעולה מהוראת ביצוע**
24 **6.19 רשות המיסים לא פעלה ודרשה כתנאי לשינוי כתובת שהנישום**
25 **יעביר לה בפקס או במשרד הודעה לשינוי כתובתו.**
26 **ת: נכון.**

27 **ש: ואם הוא לא עשה כן, אבל עדכן את הכתובת במשרד הפנים**
28 **המשכתם לשלוח לו דואר לכתובת שרשומה אצלכם ולא כפי שרשום**
29 **במשרד הפנים?**
30 **ת: עד יולי 2019 כן."**



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 כן ראו בהמשך עדותו, שם, שי 30-33 :
- 2 .." נוצר פער בין הכתובת למשלוח לבין הכתובת שרשומה במשרד
3 הפנים, אנו שלחנו לפי הכתובת שהתבקשה ע"י הנישום, כאשר הבנו
4 שהנישום לא עדכן על הכתובת החדשה והמשכנו לשלוח לפי הכתובת
5 שהתבקשה על ידו".
- 6 מר אוחיון הודה בעדותו כי כתוצאה ממצב כזה יכלו להיגרם נזקים לנישומים כמו
7 גם למשיבה (שם, עמ' 39 שי 9-7).
- 8 58. זאת ועוד, מר אוחיון אף הודה כי המשיבה הייתה מודעת לדבר קיומה של תופעת
9 "הדואר החוזר" ולא שלל את האפשרות שכתוצאה מתופעה זו נפגעו נישומים.
10 משמע, אין לכחד כי אף תופעה זו, בגינה הלין המבקש בבקשתו, תרמה להחלטת
11 המשיבה בדבר שינוי התנהלותה בקשר עם משלוח הדואר.
- 12 ראו דברי מר אוחיון בפרוטוקול מיום 10.12.2020 עמ' 42 שי 27 – עמ' 43 שי 15 :
- 13 **ש: אתה מכיר מכוח תפקידך בעיה של דואר שנשלח לנישומים וחוזר?**
14 ת: בוודאי
15 **ש: זה נכון יהיה לומר שזה אפילו עולה לממדים של תופעה, למשל אם**
16 **רשות המיסים שולחת בממוצע 15 מיליון מכתבים בשנה זה נתון סביר**
17 **בעיני**
18 ת: שולחים הרבה דואר
19 **ש: אז סדר גודל של 5 אחוזים דברי דואר חוזרים זה סביר**
20 ת: לא בדקתי אך זה סביר
21 **ש: מדובר על מאות אלפי דברי דואר חוזרים**
22 ת: התופעה מוכרת וידועה. לא יכול להתייחס למספרים.
23 **ש: כתוצאה מזה שדואר חוזר נישומים נפגעים על לא עוול בכפם?**
24 ת: באותה מידה שרשות המיסים נפגעת מכך
25 **ש: תאשר לי שלמרות שרשות המיסים ידעה שמאות אלפי דברי דואר**
26 **חזרו ולא הגיעו ליעדם, המשיכה לחייב נישומים בקנסות, מס שלא**
27 **באמצעות פקודת המיסים, וכו' מבלי לבדוק למי הגיע המכתב, למי יש**
28 **חזקת מסירה ולמי אין, נכון?**
29 ת: כשלמדתי את נושא הכתובות התוודעתי להתנהלות שכאשר דואר
30 חזר פעמיים לאותה כתובת, הכתובת נחסמה, כדי לא לשלוח מכתבים
31 נוספים לאותה כתובת, והיה מנגנון של הכתובת הבאה בתור, אינני זוכר
32 אם זה כתובת העסק או משלוח הדואר, אך היה מתווה עמו עבדנו.



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 ש: מעניינת אותי התוצאה של העובדה הקיימת שהמון דברי דואר
2 חזרו וכתוצאה מכך נישומים נפגעו על לא עוול בכפם, הכרתם תופעה
3 זו
4 ת: כן
5 ש: ובין היתר הסיבה שבעטיה החליטה רשות המיסים לשנות את
6 התנהלותה ולפעול באופן אחיד וממוקד נבע גם מהסיבה הזו
7 ת: נכון".

8 59. לאור כל המתואר לעיל, סבורני כי יש לראות בשינוי התנהלותה של המשיבה
9 בהתייחס לעילה המתוקנת הראשונה – כחדילה.

10 מועד החדילה בעילה המתוקנת הראשונה

11 60. אשר למועד החדילה, על פי סעיף 9 לחוק, פרק הזמן לביצוע חדילה מצד הרשות הוא
12 90 ימים מהמועד בו הוגשה בקשת האישור. בענייננו הרי שביום 4.4.2019 קבעתי כי
13 יש לראות בתגובתו של המבקש כבקשה מתוקנת לאישור התובענה כייצוגית, כאשר
14 מבחינה מהותית שתי העילות שונו ואינן זהות לאלו שבגינן הוגשה בקשת האישור
15 הראשונה. מכאן כי נכון לטעמי למנות את המועד הקובע לעניין סעיף 9 לחוק
16 מהמועד האמור. המשיבה הצהירה כי החליטה לשנות התנהלותה כך שהכתובת
17 למשלוח הודעות תהא הכתובת למשלוח דואר בהתאם לחוק עדכון כתובת, כאשר
18 התהליך בוצע בהדרגה החל מחודש יולי 2018 ועד אשר הושלם ביום 11.7.2019.
19 בנסיבות האמורות, מוצא אני לנכון לקבוע שהמשיבה עמדה בתנאי סעיף 9.

20 61. נוכח מסקנתי האמורה איני מוצא לנכון להכריע בטענות המשיבה לפיהן גם אם
21 שלחה דואר לכתובת השונה מהכתובת למשלוח דברי דואר לפי חוק עדכון כתובת,
22 יש לראות את המסמך כנמסר והגיע לייעדו, או לטענה כי חלק מהנישומים היו
23 מודעים להליכים הגבייה והתחמקו מקבלת דבר הדואר. כך גם ביחס לטענותיה של
24 המשיבה באשר לעדיו של המבקש ועניינם הפרטני. די בכך שהמשיבה החליטה
25 לשנות את התנהלותה, בהבינה כי נדרש היה לערוך שינוי באופן משלוח דברי הדואר,
26 וכי השינוי בוצע לאחר שהוגשה בקשת האישור בעילה זו, כדי לקבוע כי מדובר
27 בחדילה.

28

29



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

ת"צ 18-05-35779 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 הזיקה בין בקשת האישור והחדילה בעילה המתוקנת הראשונה
- 2 62. מחלוקת שיש לתת עליה את הדעת כפועל יוצא מהחדילה בעילה זו, היא בשאלת
3 קיומה של זיקה בין שינוי התנהלות המשיבה, שהחל, על פי הצהרת מר אוחיון, עוד
4 טרם הוגשה בקשת האישור המתוקנת, והושלם אך לאחר הגשתה, לבין ההליך דנן.
- 5 63. בקשת האישור הראשונה, שהוגשה בחודש מאי 2018, לא כללה אזכור של חוק עדכון
6 הכתובת או טענה להפרתו. עם זאת, לאחר שהגישה המשיבה את תגובתה ובה ציינה
7 כי המבקש לא עדכן את כתובתו במרשם האוכלוסין, בניגוד לחובה המוטלת עליו
8 מכוח חוק עדכון הכתובת וחוק מרשם האוכלוסין, תשכ"ה-1965, "נולדה" העילה
9 המתוקנת במסגרת תגובתו של המבקש לתשובה מיום 28.3.2019, שעניינה בטענה
10 להפרת המשיבה את חובתה לשלוח הודעות והתראות לנישומים לכתובתם העדכנית
11 לפי חוק עדכון הכתובת.
- 12 64. אין מחלוקת על כך שבכל הנוגע למס ההכנסה המשיבה החלה ליישם את חוק עדכון
13 הכתובת בחודש יולי 2019, דהיינו לאחר הגשת בקשת האישור המתוקנת. יתר על
14 כן, בכל הנוגע למיסוי מקרקעין ולמס ערך מוסף, השינוי החל בחודש יולי 2018,
15 דהיינו לאחר הגשת הבקשה המקורית (מאי 2018). על פניו נראה כי תהליכים אלו
16 קשורים בדרך זו או אחרת, ולו בעקיפין, לבירור ענייני המבקש. למצער, אפשרות
17 זו נראית סבירה יותר מהאפשרות שמדובר ב"מקורות" גרידא. למסקנה זו השלכה
18 על שאלת פסיקת הגמול ושכר הטרחה. עוד תהא השלכה על שאלת הגמול ושכר
19 הטרחה לגודלה של התועלת שהושגה לציבור כפועל יוצא מהשינוי שערכה המשיבה.
20 לשם כך תידרש המשיבה למסור בתצהיר נתונים בדבר היקפה של תופעת אי שליחת
21 דברי דואר לכתובות למשלוח דואר הרשומות במרשם האוכלוסין, בהתאם לחוק
22 עדכון כתובת, וכן אודות תופעת ה"דואר החוזר", בשנתיים שקדמו לחדילה.
- 23 לא למותר להזכיר בהקשר זה כי גם להתנהלותו של המבקש עצמו, ובכלל זאת
24 מחדלו באי הגשת דוחות ואי עדכון במועד של כתובתו במרשם האוכלוסין, כמו גם
25 לעובדה שהעילה האמורה באה לעולם רק במסגרת בקשת האישור המתוקנת - תהא
26 השלכה על שאלת פסיקת הגמול ושכר הטרחה. אך בכך אנו מקדימים את המאוחר.
- 27



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

ת"צ 18-05-35779 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 חדילה בהתייחס לעילה המתוקנת השנייה

2 65. מלבד העובדה כי המבקש ביסס את בקשת האישור המקורית על הנחיה שונה –
3 הנחיית היועץ המשפטי מס' 7.1002 שעל פניה אינה רלוונטית לעניין, הרי שהצדדים
4 נחלקו בשאלת פרשנותה של הנחיית היועמ"ש מס' 1.0003 מיום 18.6.2016, עליה
5 מבוססת בקשת האישור המתוקנת.

6 על פי המבקש, ההנחיה קובעת כי עיצום כספי יוטל לאחר בירור ההפרה ואיסוף
7 העובדות, וזאת לכל המאוחר שנה וחצי ממועד גילוי ההפרה. משכך, לגישתו, החל
8 מיום 18.10.2016, עת נכנסה ההנחיה לתוקף, ובשים לב לתקופת ששת החודשים
9 לצורך ההיערכות, לא ניתן היה יותר להטיל עיצום כספי על נישום שהפר את החובה
10 להגיש דו"ח מקוון לשנים 2008-2014, שכן מועד גילוי ההפרה לגבי כל שנה עלה
11 בהרבה על 18 החודשים שקדמו ל-18.10.2016.

12 לעומת זאת, לעמדת המשיבה, הנחייה היועץ המשפטי לממשלה מס' 1.0003 מגבילה
13 את האפשרות לנקוט בהליכים ל-18 חודשים מיום גילוי, אולם לא מגבילה את
14 התקופה בגינה ניתן להטיל עיצומים כספיים ומאפשרת הטלת עיצומים כספיים על
15 תקופה ארוכה מ-18 חודשים, כל עוד אלו הוטלו בתוך 18 חודשים מיום גילוי
16 ההפרה. המשיבה הדגישה כי בפרט לגבי נישומים שהמערכת אינה "מכירה" משום
17 שלא הגישו דוחות, משמעות קבלת פרשנותו של המבקש להנחיה תהא יצירת
18 התיישנות של 18 חודשים בלבד, מצב בלתי סביר, ומטעם זה נכון היה בעיניה לדחות
19 את בקשת האישור בעילה זו.

20 אלא שלצד האמור, הבהירה המשיבה כי עוד במהלך שנת 2016 היא התאימה את
21 אופן הטלת העיצום הכספי ביחס לשנות המס 2013 ואילך, וביחס לשנות המס 2008-
22 2012 פעלה החל ממרץ 2019 להגבלת פרק הזמן שבגיניו יוטל העיצום הכספי ל-18
23 חודשים שקדמו למועד הטלת העיצום הכספי. כן הוחלט לגבי נישומים הידועים
24 למשיבה ואשר נשלחו אליהם מכתבי תזכורת, כי ככל שיגישו את הדוחות לשנות
25 המס הללו עד ליום 1.5.2019 לא יוטל עליהם עיצום כספי, ואם יגישו מאוחר יותר
26 – יוטל עיצום כספי שלא יעלה על 18 חודשים, ולאחר מכן יוטל עיצום כספי באופן
27 שוטף עד להגשת הדוחות. לגבי נישומים שאינם "מוכרים" לרשות ניתנה חצי שנה
28 ארכה להגשת דוח ממועד הוצאת הדרישה להגשתו, ואם לא יוגש גם במועד זה יוטל



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 עיצום כספי לתקופה שלא תעלה על 18 חודשים "אחורה", ובאופן שוטף בהמשך עד
2 להגשת הדוחות. עוד פעלה המשיבה, לדבריה, למחיקת חובות בגין עיצומים כספיים
3 שהוטלו בשל תקופה ארוכה מ-18 חודשים שקדמו למועד ההטלה ביחס לשנות המס
4 2008-2013.

5 כל פעולות אלה נעשו על פי המשיבה לפני משורת הדין. עם זאת, ולדידי, די בקיומה
6 של חזקת התקינות המנהלית על מנת להניח כי הרשות פועלת על פי דין, ולא על פי
7 משורת הדין, וכי בפעולותיה גילתה המשיבה דעתה כי הדין הוא שמחייבה לערוך
8 שינוי מהותי בהתנהלותה.

9 66. לפיכך, מן הראוי להתייחס לפעולות אלו של המשיבה ביחס לעילה המתוקנת
10 השנייה - כחדילה.

11 מועד החדילה בעילה המתוקנת השנייה

12 67. אשר למועד השלמת החדילה, הרי שבתשובתה של המשיבה לבקשת האישור
13 הראשונה, מחודש ינואר 2019, צוין כי המשיבה שוקדת על עדכון מערכות המחשב,
14 על מנת להתאים אותן לשינויים שערכה, כך שיישום החדילה בפועל יהיה עד ליום
15 31.3.2019. על כן ביקשה המשיבה ארכה בת 60 ימים.

16 על פי עדת המשיבה, הגב' מינה גולן (להלן: "הגב' גולן"), בחודש מרץ 2019 הושלמה
17 החדילה ו"תוקנו כל התקלות" (פרוטוקול הדיון מיום 23.2.2021 עמ' 59 ש' 7-9).

18 בנסיבות אלו, יש מקום לקבל את בקשת הארכה של המשיבה, אך בכפוף לכך כי
19 יאותרו המקרים בהם נגבו כספי עיצומים בתוך תקופת הארכה, ואלו יושבו
20 לנישומים, ככל שלא הושבו עד כה.

21 68. מעדותה של הגב' גולן, אשר פירטה אודות הערכתה לסכומי החדילה בעילה זו, עולה
22 כי מדובר בסכומים משמעותיים. כך בעדותה, פרוטוקול מיום 23.2.2021, עמ' 58 ש'
23 1-15:

24 "...גילינו שפעלנו לא נכון ולכן חדלנו. גילינו גם בשנת 2013 ו-2014 שהיה
25 מעבר ל-18 חודשים ועדכנו. בשנת 2008-2012 לא פעלנו בכלל, זו היתה



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

ת"צ 35779-05-18 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 החלטה ניהולית לפעול משנת 2013, ואמרנו שגם נחיל את זה בשנים
2 המוקדמות ונמחק עיצומים.

3 אני מבהירה 2008 – 2012 ביטלנו את העיצומים הכספיים במרץ 2019,
4 כאשר הביטול הוא בסכום של 59 מיליון ₪, 10,000 מקרים.

5 **ש: מה לגבי שנת 2013 ואילך**

6 ת: היו כמה תקלות, בגלל שהפעלנו עובדתית בדצמבר ולא באוקטובר
7 בגלל החגים, ההפעלה של המהלך היתה בדצמבר ולא באוקטובר, היינו
8 צריכים לפעול עד אוקטובר אז דחינו, ואז נכנסנו לתקלה בתיקים
9 נוספים, במרץ 2019 שגילינו את זה, גילינו גם את כל התקלות הללו
10 וביטלנו אותם.

11 **ש: מהו סכום הביטול לשנים 2013 ואילך?**

12 ת: 43 מיליון ₪ ביטלנו. 59 מיליון כוללת את כל החדילה, משנת 2008
13 ואילך זה 16 מיליון ₪. ועל השנים 2013 ואילך זה 43 מיליון, בסה"כ
14 ביטולי הטלה של 59 מיליון ₪.

15 **ש: כמה כספים נגבו ולא הוחזרו.**

16 ת: מ- 18.10.16 ועד ל- 18.10.18 - 3.5 מיליון"ו.

17 וראו עוד במסגרת עדותה, עמ' 57 ש' 4 – 14:

18 **"ש: ממה שעולה כעת מעדותך, ההפרה שלכם רחבה יותר ממה שנובע
19 מהתצהיר.**

20 ת: כשעשינו את התיקון בשנת 2019 ללא קשר לדיון ולא להנחיה אחרת
21 שדיברתם עליהם ולא קשורה להנחיה זו, עשינו בדיקה על כל המקרים,
22 ואז עלו משם שני דברים: היו מקרים מסוימים שבשנים 2013-2014 עבר
23 את ה- 18 חודשים ומיד הם עודכנו, והשני- משנת 2008-2012 הטלה
24 אחורנית בדקנו והחלטנו ליישם את הנחיית היועמ"ש גם על המקרים
25 הללו כדי להיות על הצד הבטוח"ו.

26 הזיקה בין בקשת האישור והחדילה בעילה המתוקנת השנייה

27 69. אשר למחלוקת בדבר קיומה או העדרה של זיקה בין השינוי שערכה המשיבה לבין

28 בקשת האישור ועניינו של המבקש, הרי שלצד הטענה לפיה בקשת האישור במקורה

29 כלל לא עסקה בהפרת הנחיה 1.0003 כי אם בהנחיה אחרת, הרי שבמהלך עדותה

30 של הגב' גולן הסתבר כי המבקש עצמו נמנה עם ציבור הנישומים לגביהם נפלו

31 טעויות ביישום ההנחיה. ראו עדות הגב' גולן בפרוטוקול הדיון מיום 23.2.2021, עמ'

32 56 ש' 1- 27:

33 **"...על המבקש הטלתם עיצום כספי לשנת המס 2013, 2014 בשנת**

34 **2017 לתקופה שעולה על 18 חודשים. המבקש לפי שיטתכם קיבל מכס**

35 **במרץ 2015 על כך שהוא צריך לשלוח דוחות מקוונים לשנת 2013 ואילך**



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

ת"צ 18-05-35779 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 בתוך חצי שנה, ובספטמבר 2015 הוא כבר בהפרה כי לא שלח את
 2 הדוחות, למרות זאת, הטלתם עליו עיצום כספי לתקופה העולה על 18
 3 חודש.
 4 ת: כשאתה מדבר על דוחות לשנת המס 2013, אני מחדדת שיש הבדל
 5 בין תיקים שנמצאים במערכת לבין אלו שלא. לפי הנחיית היועמ"ש
 6 לשנת 2013 ואילך, לגבי כאלה שיש להם תיקים ...
 7 מה ההבדל בין מבקש לבין האחרים שלא היה שם דוח.
 8 ש: אנו מדברים על שכיר שמשכורתו עולה על התקרה המחייב הגשת
 9 דיווח.
 10 ת: בספטמבר 2015 זה התאריך שלנו, כשבאנו וביטלנו את העיצומים
 11 בגלל שזה הוטל על מי שלא היה חייב לא היה לו תיק במס הכנסה, הוא
 12 לא נכנס למהלך הרגיל, וכאשר גילינו את התקלה במרץ 2019. במרץ
 13 2019 בדקנו את כל התיקים ובכללם גם את התיק של המבקש שהיה
 14 בהפרה...
 15 ש: את לא מדייקת. אני מציג לך דוח שע"מ לגבי הטלת עיצום כספי
 16 לשנת 2013 של המבקש, כפי שתראי תאריך הארכה ספטמבר 2015,
 17 לכמה חודשים הוטל העיצום.
 18 ת: ספטמבר 2015 זה התאריך, על זה אנו מדברים ועל זה אני מסה
 19 לענות. מספטמבר 2015 ועד לחודש יוני 2017 הוטלו עליו 20 חודשים,
 20 ולא 18 חודשים. מה שאני אומרת שאח"כ בשלב הבא....
 21 ש: תעצרי. היות שכפי שאמרת עכשיו ביוני 2017 הטלתם על המבקש
 22 עיצום כספי לשנת המס 2013 לפרק זמן העולה על 18 חודשים, לא
 23 התאמתם את הפעלת ההנחיה 1003 לגבי שנת המס 2013 כדין, נכון או
 24 לא נכון?
 25 ת: במקרה של המבקש ובמקרים נוספים שאותם גילינו ראינו שבאמת
 26 הוטלו שלא כדין מעבר ל- 18 חודשים וזה מה שהייתי עונה לך
 27 מלכתחילה.
 28 ש: בתצהירך כתבת אחרת עם מה שאמרת עכשיו. בתצהירך כתבת
 29 שהרשות בכל הנוגע לשנת המס 2013 פעלה כדין עפ"י ההנחיה וכעת
 30 הודית שזה לא נכון. אני צודק.
 31 ת: כן אתה צודק בענין הזה. הוא לא ניזוק ואין לו שום עילה, כיוון
 32 שבוטל לו את העיצום לא נשאר לי עיצום, וכל התקלות שנבעו מסיבה
 33 אחת ויחידה בוטלו במערכת."

34 70. סבורני כי משעה שבמסגרת ההליך הייצוגי נחשפה התנהלות בלתי תקינה של
 35 המשיבה, כאשר נכון למועד שנקבע להגשת התשובה, התנהלות זו אף לא תוקנה
 36 במלואה, ובהתחשב בכך שבמסגרת החלטתי מיום 4.4.2019 אישרתי את תיקון
 37 בקשת האישור, הרי שהדעת נותנת כי לכל הפחות היה בהליך אותו קידם המבקש
 38 כדי להאיץ תהליכים לשינוי בהתנהלות המשיבה ולתרום למזעור נזקים. איני





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

ת"צ 18-05-35779 כהנא נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 מתעלם מכך כי בקשת האישור הראשונה כלל לא התבססה על הנחיית היועץ
2 המשפטי מס' 1.0003 שהיא ההנחיה הרלוונטית לעניין, אך בדומה למה שציינתי
3 לעיל באשר לעילה המתוקנת הראשונה, לעובדה זו תהא השלכה על שאלת פסיקת
4 הגמול ושכר הטרחה, אך לא לעצם הקביעה כי קיימת זיקה, ולו עקיפה, בין בקשת
5 האישור והחדילה בעילה זו.

6 השלמת מידע נוסף מאת המשיבה והנחיות להמשך ההליך

7 71. בהמשך לאמור לעיל, ועל מנת שהתמונה העובדתית תהא מלאה ושלמה, ובטרם מתן
8 פסק דין סופי, נדרשת המשיבה למסור בתצהיר את הנתונים הבאים:

9 ביחס לעילה המתוקנת הראשונה - נתונים בדבר היקפה של תופעת אי שליחת דברי
10 דואר לכתובות למשלוח דואר הרשומות במרשם האוכלוסין, בהתאם לחוק עדכון
11 כתובת, ולגבי תופעת "הדואר החוזר" בשנתיים שקדמו לחדילה.

12 ביחס לעילה המתוקנת השנייה – נתונים אודות היקף הכספים שנגבו באופן החורג
13 מ-18 חודשים, ואודות היקף העיצומים הכספיים שהוטלו ובוטלו, בשנתיים שקדמו
14 לחדילה, וכן פירוט ספציפי אודות הסכומים שנגבו בתקופת ההארכה שהתבקשה.

15 את הנתונים האמורים תגיש המשיבה בתוך 30 יום מהיום, ולאחר מכן יוכלו
16 הצדדים לטעון לעניין הגמול למבקש ושכר הטרחה לבא כוחו.

17 המבקש יגיש טיעוניו בתוך 10 ימים מיום הצגת הנתונים, והמשיבה תגיש טיעוניה
18 שלה בתוך 10 ימים נוספים.

19 נקבע לתזכורת פנימית ליום 1.3.2022

20

21

22

23

ניתן היום, כ"ד טבת תשפ"ב, 28 דצמבר 2021, בהעדר הצדדים.

24

25

שמואל בורנשטיין, שופט