



בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 665/23
ע"א 665-1/23

לפני: כבוד השופטת יעל וילנר
כבוד השופט חאלד כבוב
כבוד השופטת רות רוני

המערערת והמשיבה בערעור
המשיב: מדינת ישראל- רשות המיסים

נגד

המשיב והמערער בערעור
המשיב: עודד כהנא

ערעור וערעור משיב על פסק דינו של בית המשפט המחוזי
מרכז-לוד (השופט ש' בורנשטיין), בת"צ 35779-05-18, מיום
2.8.2022

תאריך ישיבה: כ"ו אייר תשפ"ד (3.6.2024)

בשם המערערת והמשיבה
בערעור המשיב: עו"ד יורם הירשברג

בשם המשיב והמערער
בערעור המשיב: עו"ד אייל בליזובסקי

פסק-דין

השופטת יעל וילנר:

1. לפנינו ערעור וערעור משיב על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (השופט ש' בורנשטיין) בת"צ 35779-05-18 מיום 2.8.2022 (להלן: פסק הדין המשלים), אשר ניתן בהמשך לפסק הדין באותו הליך מיום 28.12.2021 (להלן: פסק הדין החלקי או פסק הדין).

במסגרת פסקי דין אלו נקבע כי הבקשה לאישור תובענה ייצוגית מושא ההליך דנן (להלן: בקשת האישור או הבקשה), שהוגשה נגד רשות המסים (להלן: הרשות או המערערת), "מתאימה להיות נדונה לפי חוק תובענות ייצוגיות, שכן מתקיימים בה לכאורה התנאים שקבע המחוקק לאישור התובענה כייצוגית". עם זאת, נקבע כי דין

הבקשה להידחות, מן הטעם שהרשות שינתה את התנהלותה באופן שיש לראות בכך חדילה בהתאם להוראת סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: חוק תובענות ייצוגיות או החוק); וזאת תוך פסיקת גמול לתובע המייצג (להלן: גם המשיב) בסכום של 25,000 ש"ח, ושכר טרחה לבא כוחו בסכום של 550,000 ש"ח.

2. בראשית הדברים אציין, כי לאחר שעיינתי בכתובים ושמעתי את טענות הצדדים בדיון, אני סבורה כי יש לקבל את ערעור הרשות; לבטל את פסיקת הגמול ושכר הטרחה למשיב ולבא כוחו; וממילא לדחות את ערעור המשיב, אשר ביקש, בעיקרו של דבר, כי סכומים אלה יוגדלו משמעותית.

הרקע לערעור בתמצית

3. המשיב הוא עורך דין, אשר שימש בעת הגשת בקשת האישור כיועץ המשפטי של חברת בזק בינלאומי בע"מ. בהתאם לדין, על המשיב חלה חובה להגיש דוחות מס, חרף היותו שכיר, בשל גובה משכורתו (להלן: חובת הדיווח; לעניין החובה החלה על שכירים להגיש דוח בהתאם לגובה משכורתם, ראו: סעיף 134א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה), וכן תקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין-יחשבון), התשמ"ח-1988, שהותקנו מכוחו).

4. כעולה מתגובות המערערת בתיק, ביום 11.3.2015 שלח פקיד השומה הודעה בדבר פתיחת תיק במס הכנסה לכתובת המשיב הרשומה במרשם האוכלוסין (להלן: המרשם), בה נכתב כי מוטלת על המשיב חובה להגיש דוחות מס עבור השנים 2010 ואילך. משלא הגיש המשיב דוחות כאמור, שלחה המערערת למשיב מספר הודעות והתראות נוספות, שלפיהן עליו להגיש את הדוחות אחרת יחויב בעיצום כספי. מכיוון שגם הודעות אלו לא נענו, והדוחות לא הוגשו, ביום 17.12.2016 הוטלו על המשיב עיצומים כספיים מכוח סעיף 195ב לפקודת מס הכנסה, בשל הפרת חובת הדיווח שחלה עליו ביחס לשנות המס 2013 ו-2014.

5. לאחר משלוח התראות נוספות, שגם הן לא זכו להתייחסות, ביום 7.5.2017 הטילה המערערת עיקול מכוח פקודת המיסים (גביה) על משכורת המשיב. בהמשך לכך, ביום 8.6.2017 הגיש המשיב דוחות מס ביחס לשנים 2013-2016.

6. למעלה משנתיים מיום משלוח ההודעה הראשונה מטעם המערערת, ביום 11.6.2017, עדכן המשיב את כתובתו במרשם. שבעה ימים לאחר מכן, ביום 18.6.2017, כתובתו עודכנה בהתאם גם במרשמי פקיד השומה.

7. ביום 22.6.2017 הגיש המשיב דוחות מס ביחס לשנות המס 2010-2012. בסמוך לאחר מכן הטיל פקיד השומה על המשיב עיצום כספי בסך 10,000 ש"ח בגין 20 חודשי פיגור בהגשת דוחותיו (עיצום כספי בסכום של 500 ש"ח בגין כל חודש פיגור החל מהמועד החוקי להגשת הדוח שחל ביום 30.9.2015).

8. בעקבות חיובו בעיצום כספי, פנה המשיב למערערת בבקשה לביטול העיצום. המערערת קיבלה את פנייתו, וראתה בה כהשגה. בסופו של דבר, הפחיתה המערערת את גובה העיצום הכספי שהוטל על המשיב לסך של 500 ש"ח בעבור כל אחת משנות המס שבין השנים 2010-2015 (כלומר, 3,000 ש"ח סך הכול).

ההליכים בפני הערכאות הקודמות

9. ביום 16.5.2018 הגיש המשיב לבית המשפט המחוזי בקשה לאישור תובענה ייצוגית נגד המערערת (להלן: בקשת האישור הראשונה) אשר כללה שתי עילות, שתוארו כך בפתח פסק הדין החלקי:

"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 (גבייה);

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."

10. המערערת הגישה בקשה לסילוק בקשת האישור הראשונה על הסף (להלן: בקשת הסיילוק), שבמסגרתה טענה כי עיצומים כספיים אינם באים בגדר "מס, אגרה או תשלום חובה אחר" כאמור בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות (להלן: פרט 11), המגדיר את המקרים שבהם ניתן להגיש תובענה ייצוגית כנגד רשות מרשויות המדינה.

11. בהחלטתו מיום 30.12.2018 דחה בית המשפט המחוזי את בקשת הסיילוק. נקבע כי יש לראות את העיצום הכספי שהוטל בענייננו כ"תשלום חובה" כאמור בפרט 11,

וזאת בשל היותו תשלום כפוי לאוצר המדינה, אשר נדרשת הסמכה בדין להטלתו, ושמטרתו לעודד ציות להוראות הדין ולהרתיע מפני הפרתן.

12. לאחר דחיית בקשת הסילוק, הגישה המערערת את תשובתה לבקשת האישור הראשונה, במסגרתה עמדה על כך שהיא נוהגת לשלוח מכתבי התראה לנישומים בטרם הטלת עיקולים, וכך נהגה גם בעניינו של המשיב. עוד הוסיפה המערערת כי אם המשיב היה מעדכן את כתובתו בהתאם להוראות חוק מרשם האוכלוסין, התשכ"ה-1965, וחוק עדכון כתובת, התשס"ה-2005, הרי שכל פניותיה היו מגיעות לידיו. באשר לטענת המשיב, שלפיה המערערת סתה מהנחיית היועץ המשפטי לממשלה מס' 7.1002, הבהירה האחרונה כי הנחייה זו כלל אינה רלוונטית לעניינו, שכן היא עוסקת ב"הפעלת הליכי גבייה מנהליים" מקום בו כבר קיים חוב, ואילו בעניינו עסקינן בהטלת עיצומים כספיים – פעולה אשר יוצרת את החוב עצמו. המערערת הבהירה כי לעניין הטלת עיצומים כספיים רלוונטית הנחיית היועץ המשפטי לממשלה מס' 1.0003 "משך הזמן בהליכי אכיפה חלופית [עיצומים כספיים]" (18.4.2016) (להלן: הנחיה 1.0003 או הנחיית היועץ"ש).

לחלופין, המערערת ביקשה לראות בהתאמות שונות שעשתה באופן הטלת עיצומים כספיים – "בהתאם לרוח הדברים שנקבעו בהנחיית היועץ" – כחדילה.

13. בתשובה לתשובת המערערת, המשיב העלה טענות ועובדות חדשות שלא הופיעו בבקשת האישור הראשונה. בהחלטתו מיום 4.4.2019 קבע בית המשפט המחוזי כי ניתן לראות בתשובת המשיב כבקשה מתוקנת לאישור התובענה כייצוגית (להלן: בקשת האישור המתוקנת או הבקשה המתוקנת). זאת, חרף טענותיה של המערערת, שלפיהן מדובר בהרחבת חזית אסורה, ואף על פי שבית המשפט המחוזי עצמו קבע כי יש ממש בטענות אלו (פסקה 14 לפסק הדין החלקי).

14. העילות שנכללו בבקשת האישור המתוקנת הוגדרו כך על ידי בית המשפט המחוזי:

"הראשונה, נקיטה שלא כדין בהליכי גבייה מנהליים, לרבות על ידי הטלת עיקולים על חברי הקבוצה, בניגוד לסעיף 4 (1) לפקודת המסים (גבייה), וזאת כתוצאה משני מחדלים של המשיבה: א. הפרת החובה לשלוח הודעות והתראות לנישומים לכתובתם העדכנית לפי חוק עדכון כתובת [...]; ב. נקיטה בהליכי גבייה מנהליים כנגד

נישומים חרף העובדה שלא קיבלו מהמשיבה התראה, בשל תופעת 'הדואר החוזר' בהיקפים גדולים שהמשיבה ידעה עליה [...].
 השנייה, הטלת עיצומים כספיים על נישומים בשיהוי ניכר ובניגוד להנחיית היועץ המשפטי לממשלה מס' 1.0003, הקובעת שלא ניתן להטיל עיצום כספי על נישום בחלוף 18 חודשים ממועד גילוי ההפרה [...]” (פסקה 3 לפסק הדין החלקי).

15. ביום 28.12.2021 נתן בית המשפט המחוזי את פסק דינו, שבו נקבע כאמור כי “הבקשה מתאימה להיות נדונה לפי חוק תובענות ייצוגיות, שכן מתקיימים בה לכאורה התנאים שקבע המחוקק לאישור התובענה כייצוגית” (פס' 56 לפסק הדין החלקי). יחד עם זאת, נקבע כי “סופה של הבקשה להידחות וזאת מן הטעם כי מקבל אני את טענתה החלופית של המשיבה, לפיה שינתה את התנהלותה ביחס לשתי העילות המתוקנות וכי בנסיבות אלו יש לראות בפעולותיה אלו כחדילה” (שם). לעניין פסיקת גמול ושכר טרחה, נקבע “שהדעת נותנת כי לכל הפחות היה בהליך אותו קידם המבקש כדי להאיץ תהליכים לשינוי בהתנהלות המשיבה ולתרום למזעור נזקים” (שם, בפס' 70). לפיכך, ולאחר שביקש מהמערערת להשלים נתונים בעניין היקף מחדליה הנטענים, בית המשפט המחוזי עשה שימוש בסמכותו לפי סעיף 9(ג) לחוק, ופסק במסגרת פסק הדין המשלים גמול בסך 25,000 ש”ח למשיב, ושכר טרחה בסך 550,000 ש”ח לבאי כוחו.

מכאן הערעורים שלפנינו.

טענות הצדדים

16. בערעורה, הרשות מדגישה כי אמנם בסופו של דבר, בקשת האישור נדחתה עקב חדילה, אך לטענתה פסק דינו של בית המשפט המחוזי כולל קביעות עקרוניות שאינן יכולות לעמוד – ואף משפיעות על שאלת הגמול ושכר הטרחה – באופן שמצדיק להידרש לאותן סוגיות עקרוניות, שאלו עיקרן: האם תביעה להשבת עיצום כספי באה בגדר פרט 11; והאם שינוי בהתנהלות הרשות מבסס, כשלעצמו, קביעה לפיה הרשות פעלה שלא כדין עובר לשינוי.

17. אשר לסוגיה הראשונה, המערערת טוענת כי עיצומים כספיים אינם באים בגדר “מס, אגרה או תשלום חובה אחר” כאמור בפרט 11. לטענתה, רק תשלומים המוטלים באופן רוחבי וכללי ומשמשים למימון הוצאות המדינה, באים בגדר פרט 11, וזאת להבדיל מתשלומים שתכליתם הגברת הציות (או אכיפה) במקרים קונקרטיים של הפרת

דין. כמו כן, המערערת טוענת כי אלמנט הכפייה אינו מלמד, כשלעצמו, על סיווג תשלום מסוים כ"תשלום חובה", ובאותו אופן – גם לא הצורך בהסמכה בדין לשם הטלתו. המערערת מוסיפה כי עיצום כספי דומה לקנס, או לתשלומים שונים המשתלמים להוצאה לפועל – אשר נגבים בכפייה וטעונים הסמכה בדין, אך לא נועדו למימון הקופה הציבורית – שלגביהם נקבע כבר בפסיקה כי אינם באים בגדר תשלומים המנויים בפרט. 11.

18. עוד נטען, כי הגשת תובענה ייצוגית במקרים כבענייננו מהווה למעשה עקיפה של דרכי התקיפה הקבועות בדין ביחס לעיצום כספי שהוטל בגין אי-הגשת דוח שנתי במועד. לטענת המערערת, "במקום לנקוט בהליך הקבוע בפקודה יצר המשיב 'שעטנז' בין ההליכים – המשיב נקט בהליך המנהלי בכך שפנה לרשות בבקשה לביטול העיצום הכספי, אך במקום לערער על החלטה שקיבלה רק חלק מבקשתו, הגיש תובענה ייצוגית" (פס' 48 לכתב הערעור).

19. ביחס לסוגיה השנייה שנזכרה לעיל, נטען כי בניגוד לקביעת בית המשפט המחוזי, בחירה של רשות לשנות את התנהלותה אינה מלמדת, כשלעצמה, כי פעילות הרשות קודם לכן הייתה שלא כדין. בענייננו, המערערת טוענת כי בחרה לשנות את דרך פעולתה "משיקולים מנהליים", ולא בשל כך שדרך הפעולה הקודמת שנקטה הייתה פסולה.

20. המערערת מוסיפה לגוף הטענה ומדגישה כי לא ביצעה בענייננו גבייה שלא כדין. כך, ביחס לעילת התביעה הראשונה, נטען כי שליחת מכתבים לכתובת שנמסרה לרשות על ידי הנישום, חלף שליחתם לכתובת הרשומה במרשם, איננה פעולה שלא כדין. זאת, שכן חקיקת המס מאפשרת לרשות למסור הודעות לכמה כתובות חלופיות, ביניהן כתובת מגוריו וכתובת עסקו של הנישום (סעיף 238 לפקודה; סעיף 12ב לפקודת המסים (גביה)). ממילא, כך נטען, אין פסול בכך שהרשות שלחה הודעות לכתובת שאותה בחר הנישום ככתובתו למשלוח דואר, חלף שליחת הודעות לכתובתו המעודכנת במרשם.

ביחס לעילת התביעה השנייה, המערערת טוענת כי הנחיה 1.0003 כלל לא חלה על הליכי הגביה בענייננו, שכן אלו החלו עוד טרם נכנסה ההנחיה האמורה לתוקף. כמו כן, נטען כי המועדים שנקבעו בהנחיה הנ"ל הם מועדים מנחים, ולא מועדים שקובעים תקופת התיישנות נוקשה שחריגה מהם מביאה בהכרח לבטלות ההליך. לבסוף, המערערת מתנגדת לפרשנות שלפיה הנחיה 1.0003 אינה מאפשרת הטלת עיצומים כספיים בגין

תקופה העולה על 18 חודשים, וטוענת כי ההנחיה מאפשרת להטיל עיצומים כאמור, אך מבקשת להגביל את "האפשרות להשלים את ההליכים ל-18 חודשים מיום גילוי ההפרה".

21. לבסוף, ו"לחילופי חילופין", טוענת המערערת כי בכל אופן, לא היה מקום לפסוק שכר טרחה וגמול בסכום שנפסק. לדידה, מדובר בסכום גבוה באופן יחסי, כאשר נוכח כלל נסיבות העניין – וביניהן: העדר סיכון או השקעה מיוחדת של משאבים מצד המשיב; האופן שבו תוקנו עילות התביעה בענייננו; העובדה כי תהליכי שינוי ההתנהלות של הרשות החלו עוד טרם תוקנה בקשת האישור; העדר עילת תביעה אישית למשיב ביחס לחלק מהעילות; והעובדה כי המשיב פעל שלא כדין – היה על בית המשפט לפסוק גמול ושכר טרחה "על הצד הנמוך ביותר", אם בכלל.

22. בתשובתו לערעור הרשות טוען המשיב כי המועד להשגה על ההכרעה בשאלה שהוגדרה כמרכזית על ידי המערערת – אם עיצום כספי בא בגדר התשלומים המנויים בפרט 11 – חלף, שכן בקשת הסילוק שהגישה המערערת בעניין זה נדחתה כבר בשנת 2018.

23. לגופו של עניין, טוען המשיב כי אין לקבל את הטענה שתכלית העיצום הכספי אינה עולה בקנה אחד עם תכליות מערכת המס. המשיב מדגיש, כי העיצום הכספי נועד "לקדם מדיניות כלכלית וחברתית שנועדה להבטיח קיומה של מערכת מיסוי תקינה יעילה ושיוויונית" (פס' 6 לתשובת המשיב לערעור), והוא משמש למטרות תקציביות. כמו כן, המשיב טוען כי העיצום הכספי דומה לקנס אזרחי המוטל מכוח סעיף 94א(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963, ביחס אליו לא טענה המערערת במסגרת הליך אחר כי הוא בא בגדר התשלומים המנויים בפרט 11; וכי לפיכך, המערערת מושתקת מלטעון כך בענייננו.

24. בנוסף, המשיב טוען כי יש לדחות את טענת המערערת, שלפיה בית המשפט המחוזי טעה בכך שהסיק משינוי התנהגותה כי פעלה טרם השינוי שלא כדין. לעמדתו, המערערת מושתקת מלהעלות טענה זו, שכן היא בעצמה ביקשה לראות בשינוי התנהלותה כחדילה. כמו כן, המשיב מציין כי נציגי המערערת הודו בחקירתם שהרשות פעלה שלא כדין.

25. לעניין טענת המערערת בדבר קיומו של מסלול השגה חלופי, טוען המשיב כי ענייננו נמנה עם "אותם מקרים חריגים שבהם מתעוררת שאלה עקרונית המשותפת

לנישומים רבים ושאינן טעם לבררה במסגרת עתירה מנהלית" (פס' 72 לתשובת המשיב לערעור); וכי לפיכך, בהתאם להלכה הפסוקה, ענייננו ניתן לבירור במסגרת תובענה ייצוגית, חלף מסלול ההשגה הקבוע בחוק.

26. לבסוף, המשיב טוען כי יש לדחות את טענת המערערת בדבר גובה הגמול ושכר הטרחה שנפסקו לזכותו ולזכות בא-כוחו, שכן לטענתו, אלה נפסקו דווקא על הצד הנמוך, וראוי היה לפסוק סכומים גבוהים בהרבה.

27. לאחר הגשת הערעור על ידי הרשות הגיש המשיב ערעור משיב לפי תקנה 137(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-2018 (להלן: תק"ט"א). במסגרת זו, עתר המשיב כי סכומי הגמול ושכר הטרחה שנפסקו בפסק הדין המשלים יוגדלו באופן משמעותי; וכן כי ייקבע שאינן להסתפק בהודעת החדילה של הרשות בכל הנוגע לעילת התביעה השנייה, אלא יש לקבוע, פוזיטיבית, כי הרשות פעלה בהקשר זה שלא כדין.

כאמור לעיל, לנוכח התוצאה שאליה הגעתי, שלפיה יש לקבל את ערעור הרשות – ובתוך כך יש לדחות את עילת התביעה השנייה, וכן לבטל את פסיקת הגמול ושכר הטרחה למשיב ובא כוחו – ממילא יש לדחות את ערעור המשיב.

דיון והכרעה

28. הערעור שלפנינו מעורר מספר סוגיות עקרוניות, ובראשן השאלה אם עיצום כספי בא בגדר אחד מהתשלומים המנויים בפרט 11, וכפועל יוצא – אם ניתן להגיש תובענה ייצוגית בגין גבייה שלא כדין של עיצום כאמור על ידי רשות מרשויות המדינה (להלן: שאלת העיצומים).

29. כזכור, בקשת האישור המתקנת מבוססת על שתי עילות שבמסגרתן נטען להליכי גבייה שלא כדין מצד הרשות. עילת התביעה הראשונה, עוסקת בנקיטה בהליכי גבייה מנהליים שלא כדין (ביחס לחיובים שונים לרבות ביחס לעיצום הכספי), ומתחלקת למעשה לשני מחדלים נטענים: המחדל הראשון עניינו אי-מתן התראה טרם נקיטה בהליכי גבייה מנהליים מצד הרשות; והמחדל השני עניינו נקיטה בהליכי גבייה חרף תופעת "הדואר החוזר" (כלומר, על אף שהודעות ומכתבי התראה ששלחה המערערת טרם נקיטה בהליכים לא הגיעו ליעדם, אלא הוגדרו במערכת כ"דואר חוזר"). עילה זו תכונה להלן עילת היעדר ההתראה. במסגרת עילת התביעה השנייה נטען לשיהוי

בהטלת עיצומים כספיים מצד הרשות, בניגוד להנחית היועמ"ש. עילה זו תכונה מכאן ואילך גם עילת השיהוי בהטלת העיצומים.

יושם אל לב כי ההכרעה בשאלת העיצומים שהוגדרה לעיל עשויה, מטבע הדברים, לחרוץ את גורלה של עילת התביעה השנייה – שעניינה כאמור בטענה לגביית עיצומים כספיים שלא כדין עקב שיהוי. שכן, תשובה שלילית לשאלת העיצומים תוביל למסקנה כי לא ניתן להגיש תובענה ייצוגית נגד רשות שעניינה בעיצום כספי. עם זאת, הכרעה בשאלת העיצומים אינה מייתרת את הדיון בעילת העדר ההתראה; שכן במסגרת עילה זו, כזכור, מלין המשיב על נקיטה בהליכי גבייה מנהליים שלא כדין מצד הרשות באופן כללי – ולא רק ביחס לעיצומים כספיים.

30. אם כן, דרך הילוכנו תהא כדלהלן: בחלק הראשון אעסוק בשאלת העיצומים, שהיא כאמור השאלה המרכזית שהונחה לפתחנו, דיון אשר ישליך, כאמור, על גורל עילת השיהוי בהטלת העיצומים. לאחר מכן, במסגרת החלק השני אעסוק בעילת העדר ההתראה, על שני המחדלים הנטענים במסגרתה. לבסוף, טרם חתימה, אתייחס בקצרה לשאלת המשמעות שיש לייחס לבחירה של רשות לשנות את אופן פעולתה.

חלק ראשון – האם עיצומים כספיים באים בגדר פרט 11?

31. טרם הדיון בשאלת העיצומים לגופה, יש "להסיר מהשולחן" את טענת המשיב, שלפיה המועד להגשת ערעור ביחס לשאלה זו חלף, משום שזו נדונה והוכרעה כבר בשנת 2018, בהחלטת בית המשפט המחוזי לדחות את בקשת הסילוק; ואילו המערערת לא הגישה בזמנו בקשת רשות ערעור על החלטת הדחייה הנ"ל.

כידוע, תקנה 150 לתקסד"א, קובעת כדלהלן:

לא ערער בעל דין על החלטה שאינה פסק דין והיא ניתנת לערעור ברשות בלבד, [...] אין בכך כדי לפגוע בזכותו להשיג על אותה החלטה בבואו לערער על פסק הדין במשפט [...] (ההדגשה הוספה).

החלטה לדחות בקשה לסילוק כאמור אינה פסק דין, אלא היא "החלטה אחרת", שכן "אינה מסיימת את הדיון ו'סוגרת את התיק' או חלק ממנו" (ראו: יששכר רוזן-צבי הרפורמה בסדר הדין האזרחי: מורה נבוכים 443 (2021)). אדרבא, משמעותה של החלטה כאמור היא שיש להמשיך בבירור המחלוקת (ראו: ע"א 439/76 הסתדרות מכבי ישראל,

מרכז קופת-חולים מכבי נ' מדינת ישראל (הלשכה לשיקום נכים), פ"ד לא(1) 770, 774 (1977); חמי בן-נון וטל חבקיין הערעור האזרחי 102, 119-120 (מהדורה שלישית (2012)). לפיכך, החלטה מסוג זה ניתנת לערעור ברשות בלבד (שם, בעמ' 102). ממילא, לפי הוראת תקנה 150 לתקסד"א, ניתן להשיג על החלטה במסגרת הערעור על פסק הדין, כפי שנהגה המערערת בענייננו.

יתר על כן, בכל הנוגע להחלטה שלא לסלק על הסף בקשה לאישור תובענה כייצוגית, כבענייננו, כבר הודגש בפסיקתו של בית משפט זה כי "ככלל, יש לשקול בקשת רשות ערעור [...] רק אחרי שבית המשפט המחוזי הכריע בבקשה לאישור התובענה כייצוגית - ולא בהליכי ביניים, במסגרת הליך אישור הבקשה" (רע"א 2598/08 בנק יהב לעובדי מדינה בע"מ נ' ליאור שפירא ואחרים, פס' י"ח לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין (23.11.2010)).

הנה כי כן, יש לדחות את טענת המשיב, שלפיה המועד להגשת ערעור לעניין שאלת העיצומים חלף.

32. אפנה אפוא לדיון בשאלת העיצומים לגופה – האם עיצום כספי בא בגדר אחד מהתשלומים המנויים בפרט 11? כפי שנראה, שאלה זו איננה פשוטה; מורכבות הסוגיה נובעת, בראש ובראשונה, מאי-בהירותן של הוראות החוק הרלוונטיות. לפיכך, במסגרת בירור סוגיה זו יהיה עלינו להשתמש במגוון כלים פרשניים, תוך התחקות אחר התכליות והרציונלים שעומדים בבסיס ההסדרים האמורים.

33. אקדים ואומר כי לעמדתי, שימוש בכלים פרשניים אלה מוליך למסקנה כי עיצום כספי אינו בא בגדר התשלומים המנויים בפרט 11, ולפיכך לא ניתן להגיש תובענה ייצוגית נגד רשות בשל גבייתו שלא כדין. כפי שיבואר להלן, עמדה זו נסמכת בעיקרה על השוני המהותי שבין התשלומים השונים המנויים בפרט 11 לבין העיצום הכספי, והיא אף עולה בקנה אחד עם פסיקתו של בית משפט זה בעניינים דומים; הכל כפי שיפורט להלן.

34. בחינת השאלה הפרשנית הנדונה תחל בסקירה של מוסד העיצומים הכספיים ושל התשלומים המנויים בפרט 11. בהמשך לכך, אבחן אם העיצום הכספי בא בגדר אחד מהתשלומים המוזכרים בפרט 11, וכפועל יוצא, אם ניתן לתבוע רשות, באמצעות תובענה ייצוגית, בגין גבייתו שלא כדין. במסגרת זו אסקור את ההנמקה שעמדה בבסיס הכרעת

בית משפט זה בבר"מ 7302/16 עיריית תל אביב יפו נ' איגרא (15.3.2018) (להלן: עניין איגרא) – בו נדונה שאלה זהה ביחס לקנסות – ואבחן את יישומה על ענייננו.

על העיצומים הכספיים

35. בראשית חלש המשפט הפלילי על תחום הפרת הדין ללא מִצְרִים, וסנקציות ביחס לאזרחים שעברו על מצוות המחוקק הוטלו, ככלל, רק במסגרתו (ראו: יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך א – המינהל הציבורי 276 (מהדורה שנייה מורחבת 2010) (להלן: זמיר)). ברכות השנים הלך וגבר השימוש במנגנוני אכיפה מנהליים, ובראשם עיצומים כספיים, ככלים חלופיים למשפט הפלילי (ראו: משרד המשפטים – ייעוץ וחקיקה (המחלקה למשפט פלילי) "עיגון אכיפה חלופית בחקיקה – עקרונות מנחים" 4 (2018) (להלן: מסמך העקרונות המנחים)). כיום הסמכות להטיל עיצומים כספיים מעוגנת בעשרות דברי חקיקה, ונדמה שהיד עוד נטויה.

36. יתרונה של האכיפה המנהלית על האכיפה הפלילית טמון, בעיקרו של דבר, ביעילותה, פשטותה ובמהירות הפעלתה. כך, לצורך הטלת סנקציה מנהלית הרשות אינה נדרשת לבירור היסוד הנפשי של המפר, ובדרך כלל גם לא נדרשת לעריכת בירור עובדתי מורכב (מסמך העקרונות המנחים, בעמ' 4; חנן מנדל, אורן פרז ושירה תם, "המעבר לעיצומים כספיים ככלי אכיפה בתחום הסביבתי" משפט וממשל כה 659, 669 (2023) (להלן: מנדל, פרז ותם)). מאפיין נוסף של האכיפה המנהלית הוא הסטיגמה הפחותה הנלווית לה ביחס לאכיפה הפלילית (זמיר, בעמ' 276; מנדל, פרז ותם, בעמ' 663-664, 669). בהתאם למאפיינים אלו, האכיפה המנהלית מתאימה לשמש, ככלל, לאכיפתן של עבירות הסדר – שמבחינה עיונית ניתן להגדירן כעבירות מסוג mala prohibita, או "רע כי נאסר" – ובעיקר לאכיפת עבירות רגולטוריות על ידי הרגולטור הענפי הייעודי (מסמך העקרונות המנחים, בעמ' 4; מנדל, פרז ותם, בעמ' 664).

37. תכלית העיצומים הכספיים, שהינם חלק ממערך האכיפה המנהלית, היא תכלית הרתעתית-מניעתית (ראו, למשל, בדברי ההסבר להצעת חוק חומרי נפץ (תיקון מס' 5), התשפ"ב–2021, ה"ח הממשלה 250, 254; ע"א 8387/20 חברת נמל אשדוד בע"מ נ' הממונה על התחרות, פס' 169 לפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף (8.1.2024) (להלן: עניין נמל אשדוד); מסמך העקרונות המנחים, בעמ' 11). כך, ההנחה היא שהסכום שהושת על המפר במסגרת העיצום הכספי יביא אותו להימנע מלהפר את הדין בעתיד. תכלית זו נבדלת במידה רבה מתכלית הסנקציה הפלילית. כידוע, העיקרון המנחה בענישה פלילית

הוא עיקרון ההלימה (סעיף 40 לחוק העונשין, תשל"ז-1977), אותו מקובל לפרש באופן גמולי (עע"מ 8277/17 עלאא זיוד נ' שר הפנים, פס' 4 לפסק דינו של המשנה לנשיאה נ' הנדל (21.7.2022)); יורם רבין ויניב ואקי דיני עונשין כרך ג – הענישה הפלילית 54 (מהדורה רביעית 2022) (להלן: רבין וואקי)). אולם, התכלית הגמולית-דאונטולוגית האמורה אינה עומדת לבדה, ונלוות לה תכליות נוספות מבית מדרשה של הגישה התועלתנית, ביניהן הרתעת הנאשם והרתעת הרבים (להלן ביחד: תכלית הרתעתית; ראו: סעיפים 140 ו-140 לחוק העונשין, בהתאמה; להרחבה בנוגע ליחס בין התכליות השונות של דיני העונשין, ראו: בועז סנג'רו ביקורת דיני העונשין הישראליים 33-28 (2020); ובאופן קונקרטי באשר ליחס בין התכליות האמורות בדין הישראלי, כפי שנקבע במסגרת חוק העונשין (תיקון מס' 113), התשע"ב-2012, ראו: רבין וואקי, בעמ' 54-56).

תכליתם ההרתעתית-מניעתית של העיצומים הכספיים נבדלת אף מתכלית הסעד האזרחי, אשר ככלל נועד לפצות אדם על פגיעה או נזק שאחר גרם לו (בעיקר חסרון כיס – ישיר או עקיף – אך לא רק). להרחבה בהשוואה בין תכליות הסעד האזרחי לתכליות הענישה, ובפרט עונש הקנס, ראו: רע"פ 7621/15 מוסרי נ' מדינת ישראל, פס' 26 לפסק דינו של השופט נ' סולברג (1.7.2021)).

כשהתכלית האמורה של העיצום הכספי עומדת לנגד עינינו, נפנה לסקור את מהות ותכלית התשלומים המנויים בפרט 11, על-מנת להשיב על השאלה אם עיצום כספי בא בגדרם.

מסים, אגרות ותשלומי חובה אחרים

38. סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות מורה כך:

"לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית [...]"

הפרט הרלוונטי לענייננו בתוספת השנייה לחוק הוא פרט 11, אשר זו לשונו (טרם תיקון מס' 15 לחוק משנת 2024, תיקון אשר אינו רלוונטי לענייננו):

תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר.

כלומר, לפי חוק תובענות ייצוגיות ניתן להגיש תביעה נגד רשות להשבת כספים שגבתה שלא כדין, רק ביחס לתשלומים מסוג "מס, אגרה או תשלום חובה אחר" (אלא אם מדובר בתשלום שנקבע בחיקוק אחר במפורש כי ניתן להגיש תובענה ייצוגית בגין גבייתו).

39. המונחים "מס, אגרה או תשלום חובה אחר" לא זכו להגדרה בחוק תובענות ייצוגיות. בפסיקה ובספרות נדונה לא פעם שאלת פרשנותם, תוך הדגשת אי-בהירותם (עניין איגרא, פס' 3; עע"מ 7373/10 לוי נ' מדינת ישראל – צבא הגנה לישראל מדור תשלומים, פס' 27 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל (13.8.2012) (להלן: עניין לוי); בג"ץ 6451/18 חיון נ' בית הדין הארצי לעבודה, פס' 36 לפסק דינה של השופטת ע' ברון (19.7.2021) (להלן: עניין חיון); יואב דותן ביקורת שיפוטית על שיקול דעת מינהלי כרך א 466 (2022) (להלן: דותן)). אציין כבר כעת, כי בשל הדמיון הלשוני הניכר בין מונחים אלו לבין המונחים המוזכרים בסעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה (להלן: חוק היסוד), מקובל לבצע הקבלה (אנלוגיה) בין המונחים, וההנחה המשתמעת מהפסיקה בנושא היא שהמונחים הנזכרים בשני דברי החקיקה צריכים להתפרש באופן דומה (עניין לוי, בפס' 23-24; עניין חיון, בפס' 36 לפסק דינה של השופטת ע' ברון). הקבלה זו תסייע בידנו בהמשך הדברים, עת נעמוד על תכלית התשלומים המפורטים בפרט 11.

40. אפתח בהגדרת המס והאגרה; מקובל להגדיר "מס" בפסיקה ובספרות כתשלום חובה המשתלם באופן כפוי לרשות ציבורית כשהתמורה שבצדו אינה ישירה, כלומר אינה מידית ושוות ערך (ראו בבג"ץ 1195/10 מרכז השלטון המקומי נ' הרשות הממשלתית למים ולביוב, פס' מ"ט-נ"ב לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין (13.11.2014) (להלן: עניין מרכז השלטון המקומי); עניין לוי, בפס' 28 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל; דותן, בעמ' 465). לעומת המס, בקצה השני של סקלת התשלומים שמוטלים על האזרח ניצב ה"מחיר", שמוגדר כתשלום רצוני (כלומר אין בו מרכיב של כפייה), שיש בצדו תמורה ישירה ושוות ערך, ועל כן הוא מביא לידי ביטוי את כוחות השוק והסכמת הצדדים (עניין לוי, בפס' 29 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל; עניין מרכז השלטון המקומי, בפס' מ"ט לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין; דותן, בעמ' 466). בתווך שבין תשלומים אלו מצויים תשלומים נוספים, וביניהם "אגרה", אשר מוגדרת בעיקר על דרך השלילה – אין מדובר ב"מס טהור", משום שאגרה משולמת בזיקה לשירות או מוצר מסוים; ואין מדובר ב"מחיר טהור", שכן גובה האגרה אינו נגזר בהכרח באופן ישיר משווי התמורה, ומשום שקיים מִמְד של כפייה בגבייתה (רע"א 4066/00 דומיך נ' עיריית הרצליה, פ"ד נו(3) 577, 594 (2002); דותן, בעמ' 465-466).

אומר בתמצית כי בפסיקה הוכרו שני מאפיינים מרכזיים המשמשים לסיווג תשלום מסוים על גבי הסקלה שבין "מס" ל"מחיר": מאפיין התמורה ומאפיין הרצון החופשי (עניין חיון, בפס' 38 לפסק דינה של השופטת ע' ברוך; עניין מרכז השלטון המקומי, בפס' נ'-נ"ט לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין)). כך, תשלום שנכפה על האזרח אינו יכול להיות "מחיר" שכן – "מחיר" וכפייה אינם דרים בכפייה אחת" (רע"א 2701/97 מדינת ישראל נ' צ'רטוק, פ"ד נו(2) 876, 886 (2002)). כמו כן, כאשר ניתנת תמורה שאינה שוות ערך לגובה התשלום, ושאינה מיידית וישירה, ברי כי לא מדובר ב"מחיר" על פי הגדרתו לעיל; ואף ניתן לומר שככל שההלימה בין שווי השירות או הסחורה לבין גובה התשלום נחלשת, כך יתקרב התשלום להיות מוגדר כ"מס".

41. יישום הדברים על ענייננו מוליך לדידי למסקנה כי עיצום כספי אינו בא בגדר מס או אגרה; וליתר דיוק – כי הוא כלל אינו מצוי על הסקלה שבין "מס טהור" ל"מחיר". זאת שכן, המבחן לסיווג תשלום על בסיס מאפיין התמורה, שנועד לזהות באיזו מידה התמורה שניתנה כנגד התשלום הנידון שוות ערך וישירה, אינו רלוונטי לסיווג העיצום הכספי – שהרי עיצום כספי אינו מוטל כנגד תמורה כלשהי לאזרח (לא תמורה מידית וישירה ואף לא תמורה עקיפה).

לפיכך, נותרנו למעשה עם מונח אחד המופיע בפרט 11, שעשוי לכלול בגדרו את העיצום הכספי – המונח "תשלום חובה אחר". לכך אפנה כעת.

הגדרת המונח "תשלום חובה אחר"; והאם עיצום כספי בא בגדר מונח זה?

42. בניגוד למונחים "מס", "מחיר" ואפילו "אגרה", נדמה כי המונח "תשלום חובה" לא זכה להגדרה מוסכמת בפסיקה ובספרות. הסיבה לכך, ככל הנראה, טמונה באופיו השיורי של המונח. פרופ' יוסף אדרעי מציין כי ישנן מספר גישות אפשריות בנוגע לפרשנות מונח זה, וכי מדובר במונח רחב מהמונחים האחרים, הכולל גם תשלומים שאינם בבחינת מס, אגרה או מילות חובה (יוסף אדרעי חוק יסוד: משק המדינה 43 (פירוש לחוקי-היסוד בעריכת י' זמיר 2004) (להלן: אדרעי)). לגישתו, המבחן המתאים ביותר ביחס להגדרת "תשלום חובה" נעוץ בשאלת טיב הסחורות או השירותים שהפרט מקבל עבור התשלום. כך, לעמדתו, "תשלום בעבור רכישת סחורות או שירותים בסיסיים או חיוניים הוא תשלום חובה" (שם, בעמ' 45). יתר על כן, לגישתו, מונח זה אף עשוי להתפרס על תשלומים שאינם מוטלים על ידי רשות שלטונית (שם, בעמ' 19-39; גישה

זו הוכרה בפסיקה כעמדה מרחיבה מאוד, וראו: עניין לוי, בפס' 38 ו-40 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל).

43. בפסיקה פורטו מספר מבחנים נוספים להגדרת "תשלום חובה". בהתייחסו לפרשנות מונח זה בעניין לוי, דחה בית המשפט את הפרשנות המילולית של המונח "תשלום חובה" כ"תשלום שנגבה באופן כופה" (בפס' 22 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל; וכן ראו בפס' 3-5 לפסק דינה של המשנה לנשיא מ' נאור). חלף זאת, אומץ מבחן שלפיו תשלום ייחשב כ"תשלום חובה" אם לצורך הטלתו על הפרט נדרשת הסמכה בדין. נקבע כי מדובר במבחן "משפטי-נורמטיבי, הבוחן האם מדובר בתשלום מסוג התשלומים אשר אין להטילם על הפרט אלא במסגרת הסמכה כדין" (עניין לוי, בפס' 25 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל). אולם, בהמשך פסק הדין מסביר בית המשפט כי:

"על מנת שנוכל לקבוע האם תשלום פרמיות הביטוח הוא מסוג התשלומים שפריט 11 עוסק בהם, עלינו לברר האם מדובר בתשלום מסוג התשלומים אשר הרשות יכולה להטילם רק כשקיימת לה הסמכה בדין (מס, אגרה או תשלום חובה אחר). כדי לקבוע זאת, אבחן בשלב הראשון האם ניכוי הפרמיות הוא תשלום הכולל מאפיינים טיפוסיים של מי מסוגי התשלומים בהם נקב המחוקק בפריט 11. לאחר מכן, בשלב השני, אוסיף ואבחן את התאמתו של התשלום לתשלומים השונים שבפריט 11 גם בבחינת מהות התשלום ותכליתו (שם, פסקה 26)".

כלומר, המבחן שהוצג בתחילה, שלפיו שאלת הגדרת "תשלום חובה" כמשמעותו לפי פרט 11, תלויה אך בשאלה אם מדובר בסוג התשלומים אשר אין להטילם על הפרט אלא במסגרת הסמכה בדין, מורכב יותר משנראה במבט ראשון. כחלק ממלאכת סיווג התשלום יש להתחשב במידה שבה מאפייניו עולים בקנה אחד עם "מאפיינים טיפוסיים של מי מסוגי התשלומים בהם נקב המחוקק בפריט 11", וכן לבחון אם מבחינת מהות התשלום ותכליתו הוא מתאים לתשלומים השונים המנויים בפרט 11 (וראו לעניין זה את הכרעות בית המשפט בע"מ 4784/19 הרינג נ' משרד המשפטים - רשות האכיפה והגביה (12.11.2020), ובעניין איגרא; בשני המקרים הנ"ל נידון סיווגו של תשלום שהטלתו טעונה הסמכה בדין, ובשניהם נקבע, מטעמים שונים, כי לא מדובר בתשלום חובה).

44. אחר שאמרנו כל זאת, וטרם שאפנה לניתוח השאלה הפרשנית אם עיצום כספי בא בגדר המונח "תשלום חובה אחר", אשים לנגד עינינו את דברי המשנה לנשיא מ' נאור,

שלפיהם בבואנו לפרש את המונח "תשלום חובה אחר" יש לנהוג בזהירות, שכן המונחים המוזכרים בפרט 11 הם פרי של איזונים עדינים בין תכליות ואינטרסים שונים שעמדו בפני המחוקק בעת חקיקת חוק תובענות ייצוגיות:

"המערער ביקש ליתן פרשנות מרחיבה לביטוי 'תשלום חובה' הקבוע בפרט 11. ואולם, עיון בהליך החקיקה שקדם לחוק מגלה כי נוסח פרט 11 הוא תולדה של פשרה ובכוונת מכוון לא בחר המחוקק בהגדרה רחבה. בשלבי החקיקה השונים נראה כי המדינה ביקשה לא לכלול כל אפשרות לתביעת השבה בהקשר זה כנגדה [...]. מנגד נראה כי באחת הטיוטות לחוק נשקלה האפשרות לאפשר 'תביעה על פי כל דין להשבת כספים שנגבו או שמוחזקים שלא כדין' [...]. הניסוח שנבחר בסופו של דבר מהווה למעשה מודל ביניים בין הקצוות כך שכיום החוק מאפשר אומנם תביעות השבה אך לא בנוסח הרחב המוזכר אלא רק את אותן תביעות השבה של כספים שנגבו שלא כדין 'כמס, אגרה או תשלום חובה אחר'. ניסוח זה הוא כאמור פרי של פשרה ואיזון וככל העולה מדיוני ועדת החוקה חוק ומשפט שישבה על המדוכה ללא פשרה בעניין זה ממש החוק לא היה נחקק [...]."

פרשנות כפי שמציע המערער המבקשת למעשה לכלול בביטוי 'תשלום חובה' כל תשלום שהוא שגבתה המדינה בכל הקשר שהוא תפגע באיזון העדין בו בחר המחוקק ותהיה מנוגדת לכוונת המחוקק. אין לאמץ פרשנות זו" (עניין לוי, פס' 2 לפסק דינה).

45. נפנה אם כן לבחון את השאלה אם עיצום כספי בא בגדר המונח "תשלום חובה אחר" כמשמעותו בפסיקה שהובאה לעיל. מחד גיסא, אין ספק שעיצומים כספיים הינם תשלומים המוטלים על ידי הרשות בכפייה על האזרח, כלומר הם תשלומים שחובה על האזרח לשלם. במובן זה, עיצום כספי אכן נכלל במונח "תשלומי חובה". מאידך גיסא, כפי שראינו בסקירה שהובאה לעיל, מבחן הכפייה לא התקבל, ותחתיו אומץ מבחן מצומצם יותר שלפיו לשם סיווג תשלום כ"תשלום חובה" יש לבחון את התשלום לאור מהותו, ובשים לב למאפייניהם ולתכליתם של יתר התשלומים שמנויים בפרט 11 (עניין לוי, בפס' 26 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל).

46. נראה שבדרך בחינה זו אף פסע בית משפט זה בעניין איגרא, שם נדונה השאלה אם קנס בא בגדר "תשלום חובה". בתוך כך, נדון היחס שבין תשלום מסוג קנס לבין התשלומים המוזכרים בפרט 11 ובסעיף 1(א) לחוק היסוד. בית המשפט ערך ניתוח שהתמקד במהות התשלומים, וקבע כי קנס אינו בא בגדר תשלומי החובה שאליהם מכוון

פרט 11, בשל אי-ההלימה שבין תכלית גבייתם של מסים ותשלומי חובה לבין תכלית הטלתם של קנסות. נוסף על כך, בית המשפט הטעים כי פרשנות זו אף מתיישבת היטב עם נימוקים נוספים, בהם: חוסר ההתאמה של חוק תובענות ייצוגיות, המשמש אכסניה להליכים אזרחיים, לתקיפת תוצאות הליך פלילי; וקיומו של מסלול מובנה בדין להשגה על הודעות תשלום קנס, המאיין את השימוש בכלי התובענה הייצוגית. מפאת חשיבות הדברים לענייננו אביאם כלשונם:

“בעניין לוי עמד בית המשפט על התכלית המרכזית שביסוד גביית מיסים ותשלומי חובה והיא – מימון תקציב והוצאות המדינה באמצעות מערכת המס. כמו כן עמד בית המשפט בהקשר זה גם על מטרות נוספות שאותן משרתת מערכת המס ובהן קידום מדיניות כלכלית ו חברתית (שם, בפסקה 36). דומני כי קנסות המוטלים בהליך פלילי כאמצעי ענישה, זרים לתכליות אלה. על כן פרשנות תכליתית של המונח ‘תשלום חובה’ מוליכה לגישתי אל המסקנה כי קנסות בגין ביצוע עבירות, ובכלל זה עבירות חניה, אינם באים בקהל ‘תשלומי החובה’ שאליהם מכוון פרט 11 לחוק תובענות ייצוגיות. פרשנות זו מתיישבת היטב עם העובדה שחוק תובענות ייצוגיות משמש אכסניה להליכים אזרחיים ואכסניה כזו אינה מתאימה על פניה לתקיפת תוצאותיו של הליך פלילי [...]. אכן העירוב בין שני שדות שונים של המשפט הוא בהקשר זה בעייתי ביותר. עמדו על כך העירייה והיועץ המשפטי לממשלה בציינם כי תובענה ייצוגית להשבת קנסות שהוטלו במסגרת הליך פלילי, מעוררת קשיים לא מבוטלים ולו במישור המעשי [...]. טעם נוסף התומך באותה מסקנה עצמה הוא כי יש בדין מסלול מובנה להשיג על הודעות תשלום קנס [...]” (שם, בפס’ 4, הדגשות אינן במקור).

אשר על כן, בבואנו לבחון עיצום כספי בא בגדר התשלומים המנויים בפרט 11 (ובאופן קונקרטי, בגדר “תשלום חובה”), איננו עומדים בפני ‘לוח חלק’ (טפולה רסה – Tabula rasa), אלא יש בפנינו נקודת ייחוס מפסיקתו של בית משפט זה באשר למתודולוגיית הבחינה המתאימה. לכך נפנה כעת.

אקדים ואומר, כי יישום הניתוח התכליתי שעמד בבסיס ההכרעה שבפסק הדין בעניין איגרא על ענייננו מביא לדידי למסקנה כי עיצום כספי אינו בא בגדר “תשלום חובה אחר” והכול כפי שיפורט להלן.

47. כאמור, הנימוק הראשון והעיקרי שהובא בעניין איגרא מתייחס לפער בין תכליות התשלומים המנויים בפרט 11 לבין תכלית הקנס. לנוכח האנלוגיה עליה עמדנו לעיל בין פרט 11 לבין סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה, הניתוח שבפסק הדין בעניין איגרא הניח, בהמשך לניתוח שנערך בעניין לוי, כי התשלומים המנויים בפרט 11 ובכלל זה "תשלום חובה אחר", נועדו בראש ובראשונה להגשמת "התכלית המרכזית שביסוד גביית מיסים ותשלומי חובה והיא – מימון תקציב והוצאות המדינה באמצעות מערכת המס" (עניין איגרא, בפס' 3-4; עניין לוי, בפס' 36 לפסק דינו של השופט צ' זילברטל; עע"מ 4784/19 הרינג נ' משרד המשפטים - רשות האכיפה והגביה, פס' 6 (12.11.2020)). ממילא, לפי הניתוח שם, "קנסות המוטלים בהליך פלילי כאמצעי ענישה, זרים לתכליות אלה" (עניין איגרא, בפס' 4). נראה, שנימוק זה רלוונטי גם לעניינו, שכן ברי כי תכלית התשלומים שבפרט 11 של מימון תקציב והוצאות המדינה, לא עולה בקנה אחד עם תכלית העיצום הכספי. כך, בעוד שהתשלומים הנזכרים הם תשלומים המוטלים על אזרחי המדינה במסגרת ניהול משק המדינה, בעיקר לשם מימון תקציבה ופעולותיה; והם נגבים כנגד קבלת תמורה כלשהי מצד המדינה (בין אם ישירה ובין אם עקיפה); עיצומים כספיים הם למעשה סנקציה בשל הפרת דין, אשר מוטלת על מפר לשם הרעתו מלשוב ולהפר את הדין, ולשם השבתו למשטר של ציות (עניין נמל אשדוד, פסקה 169).

אמנם, בפסיקה נזכרו מטרות נוספות שאותן משרתת מערכת המס, ובהן "קידום מדיניות כלכלית וחברתית" (עניין לוי, בפס' 36; עניין איגרא, בפס' 4). אולם, נראה שתכליתם ההרתעתית-מניעתית של העיצומים הכספיים, אשר משמשים כאמור בראש ובראשונה כסנקציה על הפרת דין, אינה דרה בכפיפה אחת אף עם התכליות הכלכליות במהותן של התשלומים המנויים בפרט 11, שצורך תצבתם, כזכור, מצוי בחוק יסוד: משק המדינה, על כל המשתמע מכך.

48. בהמשך לניתוח התכליתי האמור, יש להוסיף כי קיים דמיון בין התכלית ההרתעתית-מניעתית שעומדת ביסוד העיצומים הכספיים לבין אחת מתכליות הענישה הפלילית – הרתעה. במובן הזה, הקנס הפלילי, שלגביו נקבע כזכור בעניין איגרא שאינו בא בגדר התשלומים שבפרט 11, חולק תכלית משותפת עם העיצום הכספי, אשר אינה משותפת לשאר התשלומים שבפרט 11. נדמה, כי גם בכך יש כדי לחזק את המסקנה שניתוח תכליתי תומך באי-הכללת העיצום הכספי בגדר התשלומים המנויים בפרט 11.

49. עוד אוסיף כי אני סבורה שיש לדחות את טענת המשיב באשר לדמיון בין תכלית העיצומים הכספיים לתכלית של מסים מסוימים, שנועדו להכוונת התנהגות (להלן: מסים מכווני-התנהגות).

50. מסים מכווני התנהגות נקראים גם "מסים פיגוביאנים" (Pigovian Taxes) או מסים מתקנים (Corrective Taxes). בישראל נעשה שימוש בעיקר במסי קניה, במכס ובבלו לשם הכוונת התנהגות, אולם בהחלט יתכנו גם מסים אחרים בעלי תכלית דומה (וראו לדוגמה את חוק מס להפחתת גודש התנועה באזור גוש דן, התשפ"ב-2021 (להלן: חוק מס גודש)). אמנם, בשל תכליתם האמורה, ניתן לכאורה לייחס למסים אלו תכלית מניעתית, בדומה לתכלית ההרתעתית-מניעתית של העיצומים הכספיים, עליה עמדנו לעיל. אולם, על אף שבשני המקרים מדובר בהסדרים שמכוונים להשפיע על האופן בו אנשים מתנהגים, לא דומה ההכוונה על ידי מערכת המס להכוונה באמצעות הטלת עיצומים כספיים; אסביר.

51. בחינת הטעמים העיוניים שמצדיקים הטלת מסים מכווני-התנהגות מעלה כי עניינם אינו הרתעת הציבור, ובוודאי שלא הענשתו. ההצדקה המרכזית למיסוי מן הסוג הזה (יחד עם מימון תקציב המדינה) נטועה בהבנה שפעילות מסוימת מחצינה עלויות שליליות (Negative externalities) על כלל הציבור. לשם מניעת הפגיעה בציבור בשל פעילות מסוימת, או לחלופין לשם שיפוי הציבור על הפגיעה האמורה, מטילה המדינה מס בגין אותה הפעילות. כך, למשל, באמצעות מיסוי נסיעה בשעות הגודש באזור גוש דן מבקשת המדינה להביא לכך שמי שבחר לפעול באופן האמור (וליצור אגב כך מגוון החצנות שליליות) יפנים את ההשלכות הכלכליות השליליות הנגזרות מכך. ואכן, בדברי ההסבר להצעת חוק מס גודש, אשר הוצעה כחלק מהצעת חוק התכנית הכלכלית (תיקוני חקיקה ליישום המדיניות הכלכלית לשנות התקציב 2021 ו-2022), התשפ"א-2021, נכתב כדלקמן:

"לפי ההסדר המוצע, הטיפול בצד הביקוש לנסיעה ברכב פרטי בשעות ובאזורי הגודש ייעשה באמצעות טיוב שיטת מיסוי הרכב בישראל על ידי קישור ישיר בין המס המשולם לבין תרומת הממוסה לגודש התנועה. בהתאם לעיקרון המנחה בהסדר המוצע, אלה הבוחרים לנסוע ברכב פרטי באזורים ובשעות של הגודש יישאו בנטל המס המוצע לעומת משתמשי דרך אשר יבחרו בנסיעה בתחבורה ציבורית, או שלא ייסעו ברכבם הפרטי באזורים ובשעות של הגודש [...] בכסיס התכנית עומדת ההבנה שנסיעה בכביש באזור גוש דן בשעות הגודש היא משאב

במחסור. כדי להביא לייעול השימוש במשאב זה, העיקרון המנחה של התכנית הוא לגרום לבעלי הרכבים להפנים ככל הניתן את העלות המלאה של נסיעה ברכב פרטי בשעות הגודש, ובכך להכווין את התנהגותם אל עבר שימוש בתחבורה ציבורית או לנסיעה בשעות שאינן גדושות".

ודוק – ברי כי נסיעה באזור גוש דן בשעות העומס (ובדומה לכך גם צריכת דלק חב בלו, צריכת סיגריות עליהן מוטל מס קניה וכדומה) אינה הפרה של דין. ממילא, אין צורך להטיל על מי שנוהג באופן האמור סנקציה. הסיבה להטלת מיסוי פיגוביאני על ידי המחוקק היא הכוונת התנהגות במובן הכלכלי הרחב, כלומר מתוך תפיסה באשר לאופן ניהולו הכלכלי הראוי של משק המדינה. מיסוי מן הסוג הזה למעשה לא נועד לגרום לאנשים להימנע מלפעול באופן מסוים על דרך יצירתה של מגבלה קשיחה (מעין מגבלה דאונטולוגית), אלא מבקש לגרום לאנשים להפנים את הנזקים שהם מסכים בפעולתם לחברה. במובן זה, מיסוי פיגוביאני לא מבקש למנוע פעולה מסוימת אם התועלת שתושג ממנה עולה על עלותה מהבחינה הכלכלית. כך, התועלת הכלכלית מפעילות חבה במס של נישום בהחלט עשויה במקרים מסוימים לעלות על הנזק שהיא יוצרת, ולפיכך אין כל כוונה למנוע מהנישום לפעול באופן האמור, בתנאי שהוא יפנים את העלויות שיוצרת פעילותו באמצעות תשלום המס, ולמעשה ישלם לקופה הציבורית את "מחיר" ריפוי החצנותיו על ידי המערכת הציבורית. כך למשל, בהחלט יתכן שנסיעה מסוימת בגוש דן בשעות העומס תהיה מוצדקת מבחינה כלכלית-חברתית (למשל הסעת יולדת לחדר לידה; נסיעה למפגש עסקי או חברתי חשוב שלא יכולה להתבצע בתחבורה ציבורית; וכן הלאה), ובמקרה זה המחוקק בוודאי לא מעוניין למנוע מהנהג לבצע. במקרה הזה הפנמת ההחצנות השליליות תבוא לידי ביטוי בתשלום מוגבר עבור השימוש במשאב הציבורי – שבמקרה הזה הוא נסיעה בגוש דן בשעות הגודש, תוך הורדת מהירות הנסיעה בכביש, יצירת זיהום אוויר, שחיקת הכביש, ועוד – תשלום שישתלם לאוצר המדינה ויממן פעילויות שירפאו את אותן ההחצנות.

לעומת זאת, העיצום הכספי – הינו כאמור סנקציה המשמשת כאמצעי חליפי לאכיפה פלילית. במובן זה, ברי כי תכליתו המרכזית של העיצום הכספי אינה נטועה במישורי הכלכלה ההתנהגותית וניהול משאבי המדינה, אלא עניינה, בראש ובראשונה, במניעת הפרת דין – כדרכן של סנקציות. כפועל יוצא של הבחנה זאת, ובניגוד לאמור ביחס למסים מכווני התנהגות, לא ניתן לומר כי בחירה להפר את הדין ולשאת בעיצום הכספי תהיה בחירה ראויה מבחינה חברתית – אף אם מבחינה כלכלית ההפרה יעילה.

52. הבחנה נוספת בין עיצום כספי למיסוי פיגוביאני נוגעת לאופן הטלת התשלום. כידוע, הטלת מס אינה רגישה (ככלל) לזהותו ולנסיבותיו הפרטניות של כל נישום – הוא מוטל באופן רוחבי, על ציבור בלתי מזוהה של אנשים. לעומת זאת, עיצום כספי מוטל על מפר ספציפי, לאחר הפעלת שיקול דעת פרטני וקביעה מנהלית שהפר את הדין (כרף ראיות מנהלי כמובן, ובענייננו – "יסוד סביר להניח" (סעיף 195 ב לפקודת מס הכנסה)), וכל זאת במטרה להרתיעו מלשוב ולנהוג באופן הזה.

בהקשר זה אציין, כי נדמה שהבחנה זו באשר לאופן הטלת התשלומים עשויה גם להשליך על האופן שבו ראוי לברר השגות ביחס לכל אחד מהם. כך, ומבלי לטעת מסמרות בסוגיה, יש הגיון רב בכך שיתאפשר לברר השגה הנוגעת לענייני מס – שמוטל כאמור בצורה רחבה, על ציבור בלתי מזוהה של אנשים – באופן רוחבי-קולקטיבי, קרי באמצעות תובענה ייצוגית (וראו לעניין זה את הדיון שנערך בעע"מ 6993/15 עיריית תל אביב-יפו נ' אספיאדה בע"מ (16.8.2016) בין השופטות ד' ברק ארז וא' חיות). לעומת זאת, יש היגיון בכך שהשגה שנוגעת להליך פרטני, שננקט על ידי גורם מנהלי תוך הפעלת שיקול דעת בעקבות הפרת דין של אדם קונקרטי, תתברר בהליך פרטני מובנה. גם במובן זה, עיצום כספי דומה יותר לתשלום מסוג קנס מאשר למס.

53. מכל האמור לעיל עולה, כי אין זהות בין התכליות שעומדות ביסוד הטלת מסים מכווני-התנהגות לבין התכליות שעומדות ביסוד הטלת עיצומים כספיים.

סיכום ביניים

54. נמצאנו למדים כי יש שוני מהותי בין תכליות התשלומים השונים שמצוינים בפרט 11 (ובסעיף 1(א) לחוק היסוד) לבין תכליות העיצום הכספי. לפיכך, מסקנת הניתוח התכליתי שיושם בעניין איגרא – שלפיה קנס אינו בא בגדר התשלומים המפורטים בפרט 11, וממילא לא ניתן לתבוע באופן ייצוגי את המדינה בשל גבייה שלא כדין של קנסות – יפה גם ביחס לעיצומים כספיים. משכך, דין עילת השיהוי בהטלת העיצומים להידחות.

55. נותרנו אפוא עם עילת היעדר ההתראה, על שני ראשיה, בה ניגש לעסוק כעת.

56. כזכור, עילת היעדר ההתראה – בבקשת האישור המתוקנת – עוסקת בנקיטה בהליכי גבייה מנהליים שלא כדין. העילה למעשה מתחלקת לשני מחדלים נטענים של הרשות: המחדל הראשון – נקיטה בהליכי גבייה מנהליים בניגוד להוראות חוק עדכון כתובת; המחדל השני – נקיטה בהליכי גבייה חרף מודעות הרשות לתופעת "הדואר החוזר".

מאחר ועילת ההיעדר התראה מתייחסת לתשלומים שונים, שאינם רק עיצומים כספיים, עלינו לדון בה חרף המסקנה אליה הגעתי בפרק הקודם, שלפיה לא ניתן להגיש תובענה ייצוגית כנגד רשות בגין גבייה שלא כדין של עיצום כספי.

57. כאמור לעיל, בית המשפט המחוזי קבע בפסק הדין החלקי כי בקשת האישור "מתאימה להיות נדונה לפי חוק תובענות ייצוגיות, שכן מתקיימים בה לכאורה התנאים שקבע המחוקק לאישור התובענה כייצוגית. ועם זאת, סופה של הבקשה להידחות וזאת מן הטעם כי מקבל אני את טענתה החלופית של המשיבה, לפיה שינתה את התנהלותה ביחס לשתי העילות המתוקנות וכי בנסיבות אלו יש לראות בפעולותיה אלו כחדילה [...]". כנגד קביעה זו מלינה המערערת, שכן, לטענתה, היא פעלה כדין. לדבריה, הודעת החדילה מטעמה נטענה אך לחלופין, כשיקוף תהליכי התייעלות שהונהגו ברשות בלי קשר לתובענה דנן. לפיכך, לשיטתה, ראוי היה לדון בטענותיה לגופו של עניין, ולדחות את התובענה הייצוגית מבלי להידרש כלל לעניין החדילה.

יתר על כן: לטענת המערערת, קביעת בית המשפט המחוזי כי מתקיימים בתובענה (לכאורה) התנאים שקבע המחוקק בפרט 11 – ובתוך כך, כי הרשות פעלה שלא כדין – התבססה אך ורק על כך שהרשות שינתה את התנהלותה; אולם, לעמדתה, אין בכך די כדי לבסס קביעה כאמור.

אקדים ואומר כי אני סבורה שהצדק עם המערערת, ולהלן אבהיר עמדותי זו.

המחדל הראשון – האם הוכח כי הרשות נקטה בהליכי גבייה שלא כדין ביחס לחוק עדכון כתובת?

58. חוק עדכון כתובת נחקק בשנת 2005, במטרה "לחסוך לתושבי המדינה את הצורך בהודעה לכל אחת מהרשויות המפורטות בהצעת החוק, על עדכון כתובותיהם,

ולהעביר את האחריות לכך לרשויות עצמן" (דברי ההסבר להצעת חוק עדכון כתובת, התשס"ה–2005, ה"ח הכנסת 220). סעיף 1 לחוק האמור מגדיר "רשות" כ"רשות המנויה בתוספת". פרט 4 לתוספת מציין את "רשות המסים בישראל" כאחת מהרשויות שעליהן יחולו הוראות החוק.

59. סעיף 2 לחוק עדכון כתובת מורה כדלהלן:

(א) תושב רשאי למסור לפקיד הרישום הודעה על כתובת למשלוח דואר; חל שינוי בכתובת למשלוח דואר של תושב, חייב הוא למסור לפקיד הרישום הודעה על כך בתוך שלושים ימים מיום השינוי [...]
 (ב) תושב שלא מסר לפקיד הרישום הודעה על כתובת למשלוח דואר, יראו את המען שנרשם במרשם האוכלוסין ככתובתו למשלוח דואר.

החוק ממשיך ומורה בסעיף 4 כך:

שלחה רשות מסמך בדואר לאחר שחלפו 50 ימים מיום עדכון הכתובת, לכתובת למשלוח דואר קודמת של אדם, יראו את המסמך כאילו לא הגיע ליעדו, אלא אם כן הוכח אחרת [...].

60. לכאורה, סעיף 4 לחוק עדכון כתובת יוצר הסדר בלעדי, שלפיו על רשות שמנויה בתוספת – כדוגמת רשות המסים – לשלוח דואר לכתובת הנישום המעודכנת במרשם בלבד, ואם לא נהגה כך יראו את הדואר כאילו לא הגיע ליעדו (אלא אם הוכח אחרת). עם זאת, חוק עדכון כתובת אינו עומד לבדו, ויש לבחון כיצד הסעיף משתלב במסגרת כלל ההסדרים הרלוונטיים.

61. סעיף 12ב לפקודת המסים (גביה) מורה כדלהלן:

המצאת מסמכים
 12ב. הודעה, דרישה, צו או כל מסמך אחר שיש להמציאם לפי פקודה זו, יראו אותם כאילו הומצאו כדין אם נמסרו למי שנועדו, או הונחו במקום מגוריו או במקום עסקיו הרגיל או נשלחו לשם על שמו בדואר [...] (ההדגשה הוספה).

מלשון סעיף 12ב לפקודת המסים (גביה) – שהוא החיקוק שמכוחו נעשתה הגבייה בענייננו – עולה כי המצאת הודעה, או כל מסמך אחר לפי הפקודה, יכולה

להתבצע באמצעות שליחת אותם המסמכים בדואר למקום מגוריו או למקום עסקיו הרגיל של האדם. לכאורה, הוראת סעיף 4 לחוק עדכון כתובת, שלפיה יראו את הדואר כאילו לא הגיע ליעדו אם לא נשלח לכתובת המעודכנת במרשם, עומדת בסתירה לאמור בסעיף 12ב הנ"ל (וראו גם את סעיף 238 לפקודת מס הכנסה, המאפשר המצאת הודעות "בדואר רשום לפי מען עסקו או מענו הפרטי כפי שהם ידועים לאחרונה"). מהו אפוא היחס בין הוראות דין אלה?

62. אעיר כי ניתן כמדומני להכריע בשאלה זו באמצעות פרשנות תכליתית של חוק עדכון כתובת, אף מבלי להידרש לכללי ההכרעה בין הוראות חוק סותרות (לעניין ההלכה שלפיה כללי ההכרעה בין הוראות חקיקה סותרות יופעלו רק בהיעדר אפשרות למנוע את הסתירה באמצעים פרשניים, ראו, למשל: עע"ם 1207/15 רוחמקין נ' מועצת העיר בני ברק, פס' 5 (18.8.2016); אהרן ברק פרשנות במשפט – תורת הפרשנות הכללית, 540 (1992)).

בדיון שערכה ועדת הפנים ואיכות הסביבה של הכנסת להצעת חוק עדכון כתובת לקריאה ראשונה, נדונה השאלה כיצד יהיה על רשות לפעול במקרה בו נמסרה לה על ידי האזרח כתובת שאינה תואמת לכתובת לפי המרשם. נציגי הממשלה בדיון הביעו חשש לפיו נוסחו המקורי של סעיף 4 לחוק האמור כולל תְּנָקָה קשיחה מידי, לפיה בכל מקרה בו שלחה הרשות מכתב לכתובת שאינה הכתובת הרשומה במרשם יראו את המכתב כבטל. הדוגמה שהביאו להמחשת הקושי האמור היא מצב בו אדם מסר לרשות מרצונו כתובת אחרת למשלוח דואר, השונה מזו המעודכנת במרשם, והרשות אכן שלחה מכתבים לאותה הכתובת. בשל החשש שפרקטיקה מעין זו תיאסר על ידי החוק, הציעו נציגי הממשלה להוסיף לסעיף 4 את הסיפא, לפיה יראו את המסמך כאילו לא הגיע ליעדו "אלא אם הוכח אחרת". הצעה זו התקבלה על ידי מציע ההצעה ונכנסה לנוסחו הסופי של החוק.

ראו חילופי הדברים בין נציג המוסד לביטוח לאומי, רועי קרת, לבין מציע הצעת החוק, ח"כ אוהד רצאבי:

"רועי קרת:

בסעיף 4 אני מבקש שבמקום המילים יראו את ההודעה כבטלה ייכתב: יראו את ההודעה כאילו היא לא הגיעה ליעדה, אלא אם הוכח אחרת, כיוון שיש מצבים שבהם האיש בעצמו מבקש שנשלח לו לכתובת אחרת בין

במעשה ובין בכתב. אלא אם הוכח אחרת גם מטיל את החובה על הרשות.

אהוד רצאבי:
מקובל עליי".

(פרוטוקול מס' 395 מישיבת ועדת הפנים ואיכות הסביבה, הכנסת ה-16 (1.3.2005)).

63. עיון בפרוטוקול הדיון מגלה אפוא כי שררה הסכמה בין הנוכחים שבמקרה שבו מסר אדם לרשות כתובת למשלוח מכתבים, הרשות רשאית לשלוח מכתבים לכתובת זו. מהדיון אף עולה כי הוספת המילים "אלא אם הוכח אחרת" לסעיף 4 נועדה (בין היתר) להחריג מתחולת הסעיף מקרים שבהם האזרח עצמו מסר לרשות כתובת למשלוח מכתבים שאינה הכתובת שמעודכנת במרשם. אם כן, ההסכמה המתוארת בוועדה, שאף מצאה ביטוי כאמור בלשון החוק, מלמדת, כי אין בסיס להניח כי שליחת מכתבים מצד הרשות לכתובת שאינה הכתובת הרשומה במרשם מהווה, כשלעצמה, הפרת הדין מצד הרשות.

64. ואכן, בעניין בן מנחם (ע"א 8158/16 בן מנחם נ' פקיד השומה חיפה (16.10.2018)) נדונה השאלה "מה הדין במקרה שבו דרישות תשלום ששלחה רשות המסים נשלחו לכתובת המגורים הלא עדכנית של הנישום, אך בנסיבות שבהן הוא עצמו מסר כתובת זו לרשויות המס קודם לכן" (פס' 1 לפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז). בית המשפט הכריע, בדעת רוב, כי במקרה זה אין לומר שהרשות פעלה שלא כדין. אמנם, נסיבות המקרה שם היו שונות מנסיבות המקרה דנן, ולא נערך במסגרת פסק הדין דיון ממצה בהוראות חוק עדכון כתובת, אולם החשוב לענייננו הוא שפסק הדין האמור הכיר בכך שבמקרים מסוימים שליחת מכתבים מצד רשות לכתובת שאינה הכתובת הרשומה של האזרח במרשם אינה פעולה שלא כדין; וכפי שנקבע שם: "ההמצאה למקום שהודע בעבר לרשות המסים כמקום עסקו של אדם היא אפוא לא רק הגיונית, אלא גם אפשרית על-פי הדין" (שם, בפס' 8).

65. הנה כי כן, לא ניתן לקבוע באופן גורף כי המערערת נקטה בהליכי גביה שלא כדין בכל המקרים שבהם שלחה מכתבים לכתובת שאינה כתובתו המעודכנת של הנישום במרשם. לשם קביעה שהרשות הפרה את הדין יש לבחון כל מקרה לגופו, ובתוך כך לבחון במקרה הקונקרטי אם מתקיים הסייג הקבוע בסעיף 4 לחוק עדכון כתובות, שלפיו יראו את המסמך כאילו לא הגיע ליעדו "אלא אם כן הוכח אחרת". משמעות הדברים היא שהתובענה הייצוגית, שכל מהותה היא החלפת "ההליך אינדיבידואלי הרגיל בהליך

קולקטיבי אשר אמור להכריע בתביעות רבות במשותף" (אביאל פלינט וחגי ויניצקי תובענות ייצוגיות 17 (2017) (להלן: פלינט וויניצקי)), אינה הדרך הדיונית המתאימה לברור עילת התביעה שעניינה הפרת החובה לפי סעיף 4 לחוק עדכון כתובות (וראו שם, בעמ' 214).

המחדל השני – האם הרשות פעלה שלא כדין ביחס לתופעת הדואר החוזר?

66. כזכור, המחדל השני במסגרת עילת ההיעדר התראה, מתייחס, בלשון המשיב, ל"תופעת הדואר החוזר". לטענת המשיב, המערערת נקטה בהליכי גביה מנהליים כנגד נישומים חרף העובדה שלא קיבלו ממנה התראה, וזאת בשל כך שההתראות ששלחה אליהם חזרו מסיבה לא ידועה. לטענתו מדובר בתופעה "בהיקפים גדולים" שהמערערת ידעה עליה. בדיון שנערך לפנינו ציין בא כוח המשיב כי היקף התופעה הוא כ-5% מדברי הדואר ששולחת הרשות בכל שנה.

67. הרשות טוענת גם בהקשר זה כי לא הוכח שפעלה שלא כדין. לטענתה, במקרה בו נשלח מכתב לכתובת שהייתה בידי הרשות, והמכתב חזר, היא נהגה לשלוח מכתב נוסף לאותה כתובת; ואם גם המכתב הנוסף חזר, הרשות ניסתה לאתר את הנישום גם בכתובת הרשומה במרשם האוכלוסין וכן בכתובות נוספות אם הדבר התאפשר.

נזכיר כי בית המשפט המחוזי נמנע מלהכריע גם בטענה זו, נוכח מסקנתו כי יש לראות בשינוי התנהלותה של המערערת כחדילה.

68. השאלה אם כן היא אם הוכח שנפל פגם בנוהל אשר מסדיר את "תופעת הדואר החוזר" (להלן גם: הנוהל). כידוע, הנטל להוכחת אי-חוקיות שנפלה בהתנהלות רשות מוטל על כתפי הטוען לה. בענייננו, לא עלה בידי המשיב להרים נטל זה, וגם במהלך הדיון שנערך לפנינו לא הבהיר מהו הפסול שנפל בהתנהלות הרשות בעניין האמור; לא כל שכן, להוכיח כי התנהלותה עלתה כדי הפרת הדיון. טענותיו בעניין זה נטענו בעלמא – ודי בכך כדי לדחותן.

69. מעבר לנדרש, אציין כי מהחומר שהונח לפנינו נראה כי הרשות פעלה בהקשר זה כדין. כידוע, ביסוס טענה באשר לפגיעה או לנזק שנגרם לציבור בשל תופעה מסוימת אינו מביא, כשלעצמו, למסקנה שהרשות פעלה שלא כדין. כך גם בענייננו, בית המשפט המחוזי קבע כי בחקירתו הודה נציג המערערת, סמנכ"ל חטיבת שירות הלקוחות ברשות

המיסים, מר שלמה אוחיון (להלן: מר אוחיון), "כי המשיבה הייתה מודעת לדבר קיומה של תופעת 'הדואר החוזר' ולא שלל את האפשרות שכתוצאה מתופעה זו נפגעו נישומים". דבריו אלה אינם מלמדים, כשלעצמם, על פעולה שלא כדין מצד הרשות. השאלה הרלוונטית לענייננו היא אם לפי דיני המשפט המינהלי, נפל פגם בנוהל; ובפרט, יש לבחון אם הוכח כי הנוהל הנדון חורג ממתחם הסבירות. על פני הדברים, בחינה של הנוהל מגלה שמדובר בנוהל סביר, ובכל אופן בוודאי לא כזה שחורג ממתחם הסבירות המוקנה לרשות. כאמור, לא מצאתי בטיעוני המשיב טענה שיש בה כדי לסתור מסקנה זו.

70. המסקנה מכל האמור היא, אם כן, כי המשיב לא הרים את הנטל המוטל עליו להוכיח שהרשות ביצעה גבייה שלא כדין גם בקשר למחדל הנטען השני הנטען.

סיכום ביניים

71. מהאמור מעלה עולה אפוא כי לא הוכח שהרשות ביצעה גבייה שלא כדין בכל הנוגע למחדלים הנטענים במסגרת עילת ההיעדר ההתראה, כנדרש בפרט 11. הפועל היוצא הוא אפוא כי יש לדחות את התובענה גם ביחס לעילה זו.

72. ודוק, בהתאם להוראות חוק תובענות ייצוגיות, דחיית תובענה אינה שוללת בהכרח פסיקת גמול ושכר טרחה לתובע הייצוגי ובא כוחו. לפיכך, עלינו להמשיך ולהידרש לטענות המערערת כי לא היה מקום במקרה זה לפסוק גמול ושכר טרחה.

אקדים ואומר כי שוכנעתי שאכן אין מקום בענייננו לפסוק גמול ושכר טרחה כאמור, וזאת כפי שיפורט להלן.

פסיקת גמול ושכר טרחה

73. התנאים לפסיקת גמול לתובע מייצג, ושכר טרחה לבא כוחו, מוסדרים בסעיפים 22 ו-23 לחוק תובענות ייצוגיות (בהתאמה), הקובעים, בין היתר, את השיקולים שיש לשקול בעת קביעת גמול ושכר טרחה למייצגים כאמור. יש להדגיש כי רשימת השיקולים שבסעיפים 22 ו-23 איננה ממצה (וראו לעניין זה ע"א 471/15 אברהמי נ' סלקום בישראל בע"מ, פס' 3 לפסק דינה של השופטת א' חיות (11.4.2016) (להלן: עניין סלקום)).

74. כזכור, בית המשפט המחוזי קבע בענייננו כי לכאורה מתקיימים בבקשת האישור התנאים לאישור התובענה כייצוגית; אך חרף זאת, בית המשפט דחה את הבקשה לנוכח קביעתו כי יש לראות בפעולות הרשות כחדילה.

בהמשך לכך, ובהתאם להוראות סעיף 9 לחוק הקובע כי במקרה של חדילה רשאי בית המשפט לפסוק גמול ושכר טרחה למייצגים, בהתחשב בשיקולים המפורטים בסעיפים 22(ב) ו-23 לחוק – על אף דחיית בקשת האישור – פסק בית המשפט למשיב ולבא כוח גמול ושכר טרחה חרף דחיית הבקשה.

אציין כי על פי סעיף 22(ג) לחוק, בית המשפט רשאי לפסוק גמול לתובע מייצג במקרה של דחיית תובענה שלא בשל חדילה, אך זאת רק "במקרים מיוחדים ומטעמים מיוחדים שיירשמו". עוד יש לציין כי בשונה מכך, תנאי זה נעדר מסעיף 23 לחוק, שעניינו פסיקת שכר הטרחה לבא כוח מייצג. עם זאת, נקבע לא אחת בפסיקה שבמקרים של דחיית התובענה גם שכר טרחה לבא כוח מייצג ייפסק רק במקרים מיוחדים ומטעמים מיוחדים שיירשמו; זאת, בשים לב לתכליות החוק ולמנגנוני האיזון שבו (ראו: עע"מ 2395/07 אכדיה סופטוור סיסטמס בע"מ נ' מנהל המכס ומס בולים, פס' 24 (27.12.2010)).

75. אם כן, מסקנתנו מעלה שלפיה יש לדחות את התובענה הייצוגית, שלא (רק) בשל חדילת הרשות, מביאה לכך שברירת המחדל בענייננו היא זו הקבועה בסעיף 22(ג) לחוק – קרי, שאין לפסוק למשיב ולבא כוחו גמול ושכר טרחה, אלא במקרים מיוחדים ומטעמים מיוחדים שיירשמו. לעמדתנו, שקילת מכלול השיקולים הצריכים לעניין מובילה למסקנה כי המקרה שלפנינו אינו בא בגדר מקרים מיוחדים וחריגים אלה. יתירה מכך, אני סבורה כי אף בהינתן הודעת החדילה, שאינה מצריכה טעמים מיוחדים כאמור, לא היה מקום לפסוק גמול למשיב ושכר טרחה.

להלן אבחן בקצרה את השיקולים הרלוונטיים בהתאם לסעיפים 22 ו-23 לחוק.

1. הזיקה בין בקשת האישור לבין השינויים שהונהגו ברשות המסים

76. בהתאם לסעיפים 22(ב) ו-23(3), בבוא בית המשפט להכריע בשאלת פסיקת הגמול למייצגים עליו לשקול, בין היתר, את התועלת שהביאה התובענה הייצוגית לחברי הקבוצה ואת מידת החשיבות הציבורית שלה (להלן ביחד: תרומת התובענה לאינטרס

הציבורי). במקרים שבהם מדובר בתובענה נגד רשות, והרשות שינתה את התנהלותה באופן שמיטיב עם הציבור, ההכרה בתרומת התובענה לאינטרס הציבורי לעניין פסיקת גמול ושכר טרחה תלויה, מטבע הדברים, במידה רבה בשאלה האם מתקיים קשר סיבתי בין ההליך המשפטי אותו הניעו וניהלו התובעים מייצגים לבין השינוי שהנהיגה הרשות (ראו, למשל, פלינט ווינצקי, בעמ' 691).

77. בענייננו, וכפי שמתואר בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, מר אוחיון הצהיר כי עוד בחודש יולי 2018 נערך שינוי במערכות מיסוי מקרקעין ומס ערך מוסף, שעניינו הפיכת כתובת ברירת המחדל למשלוח דואר מצד הרשות לכתובת לפי חוק עדכון כתובת. לפי מר אוחיון, השינוי נבע "משיקולי יעילות, ועל מנת להפחית את היקף הטעויות שהתעוררו בעבר" (פס' 57 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי). בהמשך לכך, תהליך דומה אף התבצע ביחס למערכת מס הכנסה. כך, לפי הצהרת מר אוחיון, החל מחודש יולי 2019 הושלם התהליך, ורשות המסים נוהגת לשלוח תכתובות לנישומים בהתאם לחוק עדכון כתובת.

78. כמתואר לעיל, המשיב העלה לראשונה את טענתו ביחס לגבייה שלא כדין רק בתשובתו מיום 28.3.2019 לתגובת המערערת לבקשת האישור הראשונה, זאת, למעלה מחצי שנה אחרי הטמעת השינוי האמור במערכות מיסוי מקרקעין ומס ערך מוסף, ותקופה קצרה בלבד טרם השלמת הטמעת השינוי האמור במערכות מס הכנסה. ברי אפוא כי רשות המסים החלה בתהליך השינוי הנדון הרבה לפני שהמשיב הלין על כך בתגובתו. כפי שטענה הרשות, תהליכים מן הסוג האמור – שכוללים הטמעת שינויים במערכות טכנולוגיות ובדרכי הפעולה המוכרות לעובדי הרשות – הינם תהליכים מורכבים; ולכן מחייבים, מטבע הדברים, היערכות מתאימה, וכן יישום במסגרת הליך הדרגתי. כך, כפי שעולה מעדותו של מר אוחיון, רק לשם תכנון תהליך השינוי המדובר בוצעה עבודת מטה רצינית ומעמיקה מצד גורמים שונים ברשות – עבודה שנמשכה למעלה משנתיים (פס' 23 לתשובת המערערת לערעור המשיב). לפיכך, הגיונם של הדברים מוליך למסקנה כי יש לאמץ את עמדת הרשות בנדון; שכן הסברה, שלפיה העלאת טענת המשיב (שהועלתה על ידו לראשונה רק בשלהי חודש מרץ), תוביל לשינוי כה מהותי בדרך פעולת רשות המסים תקופה קצרה לאחר מכן – אינה סבירה.

מכל מקום, כידוע, הנטל להוכחת הזיקה בין בקשת האישור לבין חדילת הרשות מוטל על כתפי המשיב (פלינט ווינצקי, בעמ' 691), ואני סבורה כי לנוכח כל האמור, נטל זה לא הורם על ידו.

79. המסקנה מהאמור היא אפוא כי המשיב לא ביסס את הקשר הסיבתי שבין בקשת האישור המתוקנת לבין השינויים שערכה הרשות בהליכי הגביה, ממילא לא הוכח שהתובענה השיאה תרומה לאינטרס הציבורי, ובוודאי שלא תרומה משמעותית כנדרש.

2. ההשקעה שהושקעה בהגשת התובענה ואופן ניהול ההליך

80. בהתאם לסעיף 22(ב)(1) לחוק, במסגרת השיקולים לפסיקת גמול יש להתייחס ל"טרחה שטרחה התובע המייצג והסיכון שנטל על עצמו בהגשת התובענה הייצוגית ובניהולה [...]". כמו כן, גם במסגרת השיקולים לפסיקת שכר טרחה יש להתחשב ב"מורכבות ההליך, הטרחה שטרחה בא הכוח המייצג והסיכון שנטל על עצמו בהגשת התובענה הייצוגית ובניהולה, וכן ההוצאות שהוציא לשם כך" (סעיף 23(ב)(2) לחוק); וכן לשקול את "האופן שבו ניהל בא הכוח המייצג את ההליך" (סעיף 23(ב)(4) לחוק).

81. כזכור, במסגרת ההליכים בבית המשפט המחוזי התיר בית המשפט למשיב לתקן את בקשת האישור על דרך של תיקון עילות התביעה, לאחר שהמערערת הגיבה לבקשת האישור המקורית. בתוך כך, העילות שבבקשת האישור המתוקנת נבעו, בדרך זו או אחרת, מתגובת המערערת. וכדברי בית המשפט המחוזי:

"בקשת האישור המקורית כללה עילות אחרות, שעל פניו נעדרות יסוד עובדתי ומשפטי. רק בעקבות תשובת המשיבה לבקשה, ובהתאם להחלטתי, ניתנה למבקש הזכות להגיש בקשה מתוקנת הכוללת את שתי העילות הנ"ל" (פס' 11(א) לפסק הדין המשלים).

82. על כן, נראה שהשיקולים שנמנו לעיל תומכים באי-פסיקת גמול ושכר טרחה למשיב ובא כוחו. כפי שנפסק בעבר בבית משפט זה "על המבקש לשמש כתובע ייצוגי ועל בא כוחו, לבחון באופן מעמיק ויסודי את הבסיס לבקשה" (בג"ץ 62/13 תורג'מן נ' בית הדין הארצי לעבודה, פס' 8 (28.1.2013)). קשה לומר כי בקשת האישור הראשונה נבחנה באופן מעמיק ויסודי, וזאת לנוכח העובדה שהבקשה שינתה פניה לחלוטין לאחר קבלת תגובת המערערת, גם בעניינים בהם לא היו פערי מידע מְבִנִים בין הרשות למשיב. בנוסף, וזה העיקר, יש לבחון את תהליך הגשת התובענה וניהולה החל מתיקון בקשת האישור. מבחינה זו, מובן כי הטרחה שהושקעה בבקשת האישור המתוקנת היא מועטה, שכן כאמור, מרבית המידע המהותי לעניין בקשת האישור האמורה נמסר מצד המערערת בתגובתה לבקשת האישור הראשונה, ואינו פרי של השקעה, טרחה או עבודה מקדימה

ויסודית מצד המשיב או בא כוחו. כדברי בית המשפט המחוזי בפסק הדין המשלים: "בכל הנוגע לעלויות ולסיכונים אשר נטל על עצמו המבקש ובא כוחו בהכנת הבקשה, הרי שנראה כי אלה אינם מהגבוהים. מדובר בעיקרו של דבר בסוגיה משפטית, כאשר הנתונים העובדתיים כולם נמסרו מאת המשיבה עצמה" (פס' 11(ד)).

83. מהאמור לעיל עולה כי גם השיקולים שעניינם מידת ההשקעה של המייצגים בתובענה, ואופן ניהולה, תומכים במסקנה כי לא היה מקום לפסוק גמול לתובע המייצג ושכר טרחה לבא כוחו.

3. העדר עילת תביעה אישית

84. לא ניתן לחתום את הדברים מבלי להזכיר את העובדה שלפיה המשיב נעדר עילת תביעה אישית ביחס למחדל הראשון בעילת היעדר ההתראה. כידוע, על מנת להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית, על תובע (שאינו רשות ציבורית או ארגון) להחזיק בעילת תביעה אישית (סעיף 4 לחוק). וראו לעניין זה דבריו היפים של השופט מ' חשין:

"[...] אין פלוני זכאי לפתוח בהליך של תובענה ייצוגית אלא אם הוא עצמו מחזיק באמתחתו-שלו זכות תביעה אישית. [...] התובענה הייצוגית היא בבחינת המשך לזכות התביעה האישית, ובאין זכות תביעה אישית לא תקום ולא תהיה אף תובענה ייצוגית. התובענה הייצוגית מִדְּפָה עֲצֵמָה לְחֵדֶר שֶׁלְפָנֶימָּה מִחֵדֶר, ואין אתה בא כלל אל חדר פנימי אלא אם עברת בחדר חיצוני" (דנ"א 5712/01 ברזני נ' בזק, חברה ישראלית לתקשורת בע"מ, נז(6) 385, 403 (2003)).

בענייננו, בית המשפט המחוזי קיבל את טענת המערערת, שלפיה המשיב נעדר עילת תביעה אישית ביחס למחדל הראשון, שכן הרשות פעלה ביחס למשיב בהתאם להוראות החוק האמור, ושלחה את הדואר לכתובת המעודכנת לגביו במרשם (פס' 11 לפסק הדין המשלים). ויודגש, כי המשיב ידע בעת תיקון בקשת האישור כי לא עמדה לו עילת תביעה בכל הנוגע למחדל הראשון; שכן כזכור, תיקון בקשת האישור נעשתה, למעשה, במסגרת תשובה של המשיב לתגובת המערערת – תגובה שבמסגרתה נטען על ידי הרשות כי כתובת המשיב לא עודכנה במרשם. בהתאם להלכה שנקבעה בעניין תורג'מן, "[...] אין תובע יכול להגיש תביעה בעלמא – כשבעת הגשתה הוא יודע, או היה יכול דעת, שלא עומדת לו עילת תביעה" (שם, בפס' 9). די אפוא בכך, שלא לפסוק למשיב גמול (למצער ביחס למחדל הראשון). לא למותר להוסיף ולציין את הגישה שלפיה ניתן

לראות במקרים מסוימים בהגשת תובענה ייצוגית ללא עילה אישית כפעולה בחוסר תום לב וניצול לרעה של הליכי משפט מצד התובע הייצוגי (פלינט וויניצקי, בעמ' 120). לדידי, חוסר תום לב הוא שיקול נכבד שראוי לשיקול במסגרת השיקולים לפסיקת גמול ושכר טרחה במקרים הרלוונטיים (ראו והשוו: רע"א 2444/08 שופרסל בע"מ נ' אהרון כהן, פס' 9 (21.12.2008)).

סיכום ביניים

85. לאחר שבחלקו הראשון של פסק הדין קבעתי כי יש לדחות את התובענה בכל הנוגע לעילת העיצומים – שכן עיצומים כספיים לא באים בגדר התשלומים המנויים בפרט 11 – בחלק זה עמדתי על כך שלא עלה בידי המשיב להוכיח כי הרשות פעלה בענייננו שלא כדין, וממילא לא הוכח כי הגבייה באה בגדר "גבייה שלא כדין" כנדרש בפרט 11. בנוסף, עמדתי על כך ששקילת מכלול השיקולים הרלוונטיים, מובילה למסקנה כי לא היה מקום לפסוק גמול למשיב ושכר טרחה לבא כוחו; זאת, בייחוד לנוכח ברירת המחלף החלה כאשר נדחית בקשה לתובענה ייצוגית לגופה, שלפיה אין לפסוק למשיב ולבא כוחו גמול ושכר טרחה אלא במקרים מיוחדים ומטעמים מיוחדים שיירשמו – ולמותר לציין כי ענייננו רחוק עד מאוד מלבוא בגדר מקרים חריגים אלה.

מכל האמור עולה אפוא כי יש לקבל את הערעור ולבטל את פסיקת הגמול למשיב ושכר הטרחה לבא כוחו.

הערה בטרם חתימה – המשמעות שיש לייחס לשינוי דרך פעולת הרשות

86. אמנם, די בקביעותי דלעיל כדי לחתום את פסק דיני. אולם, במהלך בירור הערעור הועלתה בפנינו סוגיה שראיתי להתייחס אליה במסגרת זו, גם אם בתמצית ובבחינת למעלה מן הצורך.

87. כאמור, הרשות טענה לפני בית המשפט המחוזי כי השינויים שהנהיגה לא היו מחויבים לפי דין אלא נעשו לפנים משורת הדין. ביחס לטענה זו, בית המשפט המחוזי קבע כי "די בקיומה של חזקת התקינות המנהלית על-מנת להניח כי הרשות פועלת על פי דין, ולא על פי משורת הדין [כך במקור – י"ו], וכי בפעילותה גילתה המשיבה [הרשות – י"ו] דעתה כי הדין הוא שמחייב לערוך שינוי מהותי בהתנהלותה" (פס' 65 לפסק הדין).

88. מקביעתו האמורה של בית המשפט המחוזי, עלול להשתמע כי שינוי אופן פעולתה של רשות עשוי ללמד, כשלעצמו, על כך שהרשות פעלה קודם לכן שלא כדין. אולם, ברי כי אין להלום מסקנה כזו. כידוע, רשות מנהלית מחויבת לפעול רק בהתאם לדין, ובפרט – לפי הסמכות המוקנית לה בחוק (להרחבה ביחס לעקרון החוקיות, ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 97 (2010)), ובכפוף לחובות שמטיל עליה המשפט המינהלי (שם, בעמ' 11-16). עם זאת, אין משמעות הדבר שרשות רשאית לפעול רק בדרך אחת ויחידה. במקרים רבים הדין מאפשר לרשות לפעול במספר אופנים, והרשות רשאית לבחור מתוכם את הדרך הרצויה בעיניה. יתירה מכך, גישה שמסיקה כי רשות פעלה שלא כדין רק מאחר ששינתה את דרך פעולתה, תרטיע רשויות מפני התייעלות ופיתוח דרכים חדשות לשיפור השירות לציבור, ובכך תביא לסטגנציה בשירות המדינה. ברי כי תוצאה זו איננה רצויה.

אחר הדברים האלה

89. לאחר שקראתי את חוות דעתם של חבריי, אבקש להתייחס בתמצית שבתמצית להערותיה של חברתי, השופטת ר' רונן, כי "כאשר רשות עושה שימוש בזכות המוקנית לה ומודיעה על חדילה מן הגבייה, על בית המשפט לראות בהודעה זו, לעניין שאלת הגמול ושכר הטרחה, משום 'הודאה' כי הגבייה הייתה שלא כדין"; וכן להערתה כי רשות לא יכולה לעשות שימוש בטענת חדילה כטענה חלופית – קרי, מנועה היא מ"להגן על חפותה", ולטעון שפעלה כדין, ולחלופין לבקש לעשות שימוש בהגנה שהוקנתה לה בסעיף 9(ב) לחוק, ולטעון לחדילה. דעתי שונה.

90. כידוע, הלכה היא כי ניתן להכיר בחדילה "גם באותם המקרים שבהם חדלה הרשות מן הגבייה טרם הגשת הבקשה לאישור התביעה כייצוגית" (ראו: רע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' טיומקין, פס' 26 לפסק דינה של השופטת חיות (13.2.2011)). במקרים אלה, הודעת החדילה מתבססת למעשה על תיאור מצב עובדתי, שלפיו הרשות כבר חדלה בעבר מלגבות תשלומים באופן מסוים – וזאת בין אם משום שסברה שהגבייה הייתה שלא כדין, בין אם בחרה לשנות את התנהגותה משיקולי התייעלות; בשל שינוי מדיניות; או מכל נימוק אחר, שאין בינו לבין התנהגות "שלא כדין" ולא כלום. במצב דברים זה, בוודאי שלא ניתן לראות בהודעת החדילה, המתייחסת להתנהגות הרשות בעבר, כ"הודאה" של הרשות בכך שפעלה שלא כדין (וזאת ככלל, ובמיוחד לעניין גמול ושכר הטרחה). יתר על כן, הרשות אף עשויה לבחור לחדול מפעולה מסוימת מכאן והלאה

ולעשות שימוש בהגנת החדילה לשם "קניית סיכון" או מתוך רצון להימנע מהשקעת המשאבים הכרוכים בניהול הליך משפטי – וזאת מבלי להכיר בכך שחרגה מגבולות הדין (ראו: פלינט וויניצקי, בעמ' 583-584). ברי, אם כן, שאין בהודעת חדילה כדי להוות, בהכרח, 'הודאה' של הרשות כי פעלה שלא כדין.

91. הפועל היוצא מהאמור הוא, שכאשר רשות מגישה הודעת חדילה ובית המשפט דוחה את בקשת האישור בהתאם להוראות סעיף 9(ב) לחוק, אין לראות בדחיית הבקשה כקביעה שהרשות פעלה שלא כדין – וממילא ממשיכה לעמוד לרשות חזקת התקינות. משכך, הרשות אינה נדרשת במקרים אלו "להגן על חפותה"; ומהבחינה הזאת, אכן, ככלל, לא תהיה באותם המקרים הצדקה מעשית לקיים דיון בטענות חלופיות מטעם הרשות שלפיהן גבייתה הייתה כדין. לצד האמור, ובהיעדר כל עיגון לכך בדין, אין לשלול אפריורית את זכותה של הרשות לעמוד על טענתה כי גבייתה הייתה כדין, ובית המשפט אף עשוי להחליט לדון בטענה זאת באותם מקרים מיוחדים שבהם ישנה חשיבות עקרונית להכרעה בשאלה, חרף הודעת החדילה מצד הרשות; או במקרים שבהם עשויה להיות לכך השלכה לעניין תשלום גמול ושכר טרחה. במקרים אלה נתון לבית המשפט שיקול הדעת בנוגע לאופן בו תשמענה טענות הצדדים בנדון, ולהיקף הדיון בשאלה האמורה.

טוף דבר

92. מכל הטעמים שפורטו לעיל, אציע לחבריי כי נקבל את הערעור – קרי, נורה על דחיית בקשת המשיב לאשר את תביעתו כתובענה ייצוגית, ללא חיוב המערערת בתשלום גמול למשיב ושכר טרחה לבא כוחו.

נוכח התוצאה האמורה, יידחה ערעור המשיב.

עוד אציע כי המשיב יישא בהוצאות המערערת בסך 20,000 ש"ח.



יעל וילנר
שופטת

השופטת רות רונן:

1. קראתי את חוות דעתה המקיפה של חברתי השופטת י' וילנר, ואני מסכימה לתוצאה אליה היא הגיעה. עם זאת, אבקש להוסיף שתי הערות משלי ביחס לשני נושאים שהתעוררו בהליך. ראשית, אדרש לשאלת פרשנותו של המונח "תשלום חובה אחר" כהגדרתו בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן ובהתאמה: פרט 11; התוספת השנייה; ו-חוק תובענות ייצוגיות או החוק). שנית, אתייחס למנגנון החדילה הקבוע בסעיף 9(ב) לחוק.

פרשנות המונח "תשלום חובה אחר" שבפרט 11

2. כידוע, תנאי סף להגשתה של תובענה ייצוגית מעוגן בסעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות, הקובע כי "לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית...". המחוקק לא התיר אפוא לכל קבוצה שחולקת שאלה עובדתית או משפטית משותפת להגיש תביעה ייצוגית, אלא ייחד אפשרות זו רק לקבוצות שעילת התביעה שלהן מנויה באחד מהפריטים בתוספת השנייה.

הפרט בתוספת השנייה הרלוונטי לבקשת האישור דנן (להלן: בקשת האישור) – הוא פרט 11. פרט זה מעגן את האפשרות להגיש תביעה נגד רשות בכובעה השלטוני, אך זאת בעילות המפורטות בו ובהן בלבד. מדובר ב-"תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר...". עיקר המחלוקת בין הצדדים במקרה דנן הוא בשאלה האם עיצום כספי נכלל בגדר התשלומים המנויים בפרט זה. שאלה זו היא מכריעה בבחינת אפשרותו של המשיב להגיש תובענה ייצוגית נגד המערערת בעניין העיצומים הכספיים נושא ההליך – אשר הוטלו על נישומים בגין אי-הגשת דוחות מס מקוונים. זאת, שכן כפי שהובהר – אם מדובר בתביעה שאינה נכללת בפרט 11, לא ניתן להגיש בגינה תביעה ייצוגית (אף אם מדובר בקבוצה שיש לכל חבריה עילה משותפת נגד המערערת).

3. חברתי נדרשה בחוות דעתה בהרחבה לשאלה האמורה. תחילה, היא קבעה כי העיצום הכספי אינו נכנס לגדר המונחים "מס" או "אגרה" שבפרט 11, שכן הוא נעדר כל רכיב של תמורה – ישירה או עקיפה – המאפיין תשלומים אלה. לאחר מכן, היא בחנה

האם מדובר בתשלום שניתן לסווגו כ- "תשלום חובה אחר" לעניין אותו פרט. כפי שיפורט להלן, דרך הילוכי שונה מעט. לטעמי, הן מס, הן אגרה והן "תשלום חובה אחר" הם תשלומים שיש בצדם תמורה – ישירה או עקיפה. לכן, אם נמצא כי תשלום מסוים נגבה שלא כנגד כל תמורה שהיא – ישירה או עקיפה, המסקנה הנובעת מכך היא שהוא אינו מס או אגרה, והוא אף אינו "תשלום חובה אחר". כפי שאבהיר להלן, דברים אלה מתחייבים, לשיטתי, הן מן האופן שבו פירשה הפסיקה את המונח לאורך השנים; הן מהתכליות המנחות שעמדו בבסיסו של פרט 11.

4. כפי שציננה חברתי, המונחים "מס", "אגרה" ו-"תשלום חובה אחר" אינם מוגדרים בחוק תובענות ייצוגיות. בבואם לפרש מונחים אלה, עמדו בתי המשפט לא אחת על הדמיון הלשוני הניכר שבין התשלומים הללו לבין התשלומים המוזכרים בסעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה, שזו לשונו: "מסים, מילוות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות" (ראו: בר"מ 7302/16 עיריית תל אביב יפו נ' איגרא, פסקה 3 (15.3.2018) (להלן: עניין איגרא); דנ"מ 5519/15 יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ, פסקאות 22-23 לפסק דינה של הנשיאה א' חיות (17.12.2019) (להלן: עניין יונס); וראו גם: הצעת חוק תובענות ייצוגיות (תיקון מס' 16), התשפ"ד-2024 (להלן: הצעת החוק – תיקון מס' 16), שנמצאת עתה בהליכי חקיקה, במסגרתה מבוקש לאמץ את ההיקש האמור ולהוסיף לחוק כי המונחים "מס, אגרה או תשלום חובה אחר" יוגדרו "כמשמעותם בסעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה").

לנוכח הדמיון האמור, קבעה הפסיקה כי יש לפרש את המונחים בפרט 11 באופן דומה לפרשנות שניתנה בפסיקה למונחים אלה בחוק יסוד: משק המדינה. בהתאם לכך, נקבע כי מדובר בתשלומים שהרשות נדרשת להסמכה בדין כדי להטילם (ראו: עע"מ 7373/10 לוי נ' מדינת ישראל צבא הגנה לישראל מדור תשלומים, פסקאות 24 ו-26 (13.8.2012) (להלן: עניין לוי); עניין איגרא, בפסקה 3). בנוסף, נקבע כי מדובר בתשלומים הנגבים על-ידי הרשות לצורך מימון קופתה הציבורית (עע"מ 4784/19 הרינג נ' משרד המשפטים – רשות האכיפה והגבייה, פסקה 6 (2.11.2020); עניין איגרא, בפסקה 4; עניין לוי, בפסקה 36).

5. ואכן, נקודת מוצא זו עיצבה לאורך השנים את האופן בו פירשה הפסיקה את המונחים שבפרט 11. במסגרת זו אימצו בתי המשפט את ההבחנות המקובלות בדיני המס, ומיקמו את התשלומים השונים על מעין "ציר רעיוני" של תשלומים שגובה הרשות

למימון פעולותיה. לצורך מיקום כל תשלום ובחינת סיווגו על גבי הציר, זוהו בפסיקה שני מאפיינים מרכזיים: מאפיין התמורה ו-מאפיין הרצון החופשי (ראו: עניין לוי, בפסקאות 28-29; בג"ץ 6451/18 חיון נ' בית הדין הארצי לעבודה, פסקה 38 (19.7.2021) (להלן: עניין חיון); אביאל פלינט וחגי וינצקי תובענות ייצוגיות 571-573 (2017) (להלן: פלינט ווינצקי); והשוו: בג"ץ 1195/10 מרכז השלטון המקומי נ' הרשות הממשלתית למים ולביוב, פסקאות מ"ז-מ"ח לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין (13.11.2014) (להלן: עניין רשות המים)).

כך, בקצהו האחד של הציר ניצב המס – תשלום כפוי הנגבה על-ידי הרשות לצרכי ציבור כלליים, בלא שניתנת בעדו תמורה ישירה אלא תמורה עקיפה בלבד. לעומת זאת, בקצה השני עומד המחיר – תשלום רצוני המשולם כנגד תמורה ישירה, מידית ושוות ערך למוצר או לשירות, ואשר משקף את הסכמת הצדדים וכוחות השוק. בתווך שבין התשלומים הללו, מצויים תשלומים שונים המשלבים רמות שונות של כפייה ותמורה – ובהם האגרה (ע"מ 7705/16 רונן נ' מדינת ישראל – רשות המיסים, פסקה 6 (15.7.2018) (להלן: עניין רונן); ע"מ 2796/13 מגאדבה נ' שירות בתי הסוהר – מדינת ישראל, פסקה 20 (6.9.2017) (להלן: עניין מגאדבה)). העולה מהאמור שהן מס, הן אגרה והן מחיר הם תשלומים שמשולמים לרשות כנגד תמורה כלשהי – וההבדל ביניהם בהקשר זה הוא בשאלה האם ועד כמה התמורה היא שוות ערך וישירה.

6. חברתי בחוות דעתה עמדה בפירוט על הגדרות אלה לעניין אבחון מאפייניהם של המס והאגרה. לעומת זאת, בבואה לפרש את המונח "תשלום חובה אחר", היא עשתה זאת במנותק מן המאפיינים הללו (שם, בפסקה 41). נראה אם כן כי לגישה – בניגוד למס או אגרה, "תשלום חובה אחר" כלל אינו מצוי על הציר האמור של תמורה ורצון חופשי. ואולם, עיון בפסיקת בית משפט זה מלמד כי בדומה למס והאגרה, גם תשלומי החובה האחרים הוכרו לאורך השנים כתשלומים המשלבים מאפיינים דומים של תמורה מצד אחד, והיעדר רצון חופשי מן הצד האחר.

כך, ביחס למאפיין התמורה – הבהירה הפסיקה כי בשונה מהמס הטהור, מתאפיינים "תשלומי החובה האחרים" בזיקה מסוימת בין התשלום שנגבה לבין התמורה הניתנת על-ידי הרשות. כך למשל, צוין בעניין לוי: "כשמדברים על מטרות גביית מסים טהורים, כמובן שהכוונה היא למימון הוצאות נרחב יותר - הכסף משתלם לקופת המדינה (או הרשות המקומית) ומשמש למטרות מגוונות. אולם, כשמדובר ב'תשלומי חובה אחרים', אשר אינם מהווים מס טהור, ההוצאות העיקריות שהתשלום מממן הן אלו הכרוכות בשירות, ולא

מעבר לכך... (ההדגשות אינן במקור – ר. ר; שם, בפסקה 37. ראו גם: פלינט וויניצקי, בעמ' 572; עניין רשות המים, בפסקה 25 לחוות דעתו של השופט ס' ג'ובראן ובפסקה נ"ג לחוות דעתו של השופט א' רובינשטיין; והשוו: ע"א 7368/06 דירות יוקרה בע"מ נ' ראש עיריית יבנה, מר צבי גוב-ארי, פסקה 36 (27.6.2011)).

מן העבר השני, באשר למאפיין הרצון החופשי – נקבע כי כלל התשלומים המנויים בפרט 11, ובהם תשלומי החובה האחרים, מתאפיינים בכפייה בגבייתם: "ככל שהתשלום הוא רצוני וניתן להימנע מלשלמו, דהיינו נעשה מתוך בחירה, הדבר מצביע על כך שהוא איננו מס, אגרה או תשלום חובה אחר...; ובהתאם, כפייה היא מרכיב חיוני לסיווג של תשלום כתשלום חובה" (ההדגשות אינן במקור – ר. ר; עניין חיון, בפסקה 38).

7. לנוכח מאפיינים אלה הונחו לאורך השנים "תשלומי החובה האחרים" – לצד המס והאגרה – על גבי ציר התשלומים שלעיל. דברים אלה באו לידי ביטוי בפרשנות המונח "תשלום חובה אחר", הנזכר בסעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה:

"בפנינו מתחם שבו בקצה האחד שוכן המס ה'טהור' – הנאמן לכלל מאפייניו ונעדר מאפיינים שאינם ממינו – ובקצהו האחר שוכן המחיר ה'טהור', קרי עלות ותקורה מול תמורה. בתווך מצויים תשלומי חובה אחרים ואגרות, כיצורי כלאיים הלוּבשים מאפיינים מזה ומזה" (ההדגשות אינן במקור – ר. ר; עניין רשות המים, בפסקה מ"ח לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין).

ובאופן דומה, גם בבחינת פרשנותו לעניין פרט 11:

"את סוגי התשלום השונים מקובל למקם על מעין ציר, כשבקצה האחד של הציר עומד המס ה'טהור' – תשלום אשר ממלא את כל מאפייניו של מס ונעדר כל מאפיין של מחיר, ובקצהו השני מצוי המחיר ה'טהור' – תשלום אשר עומד בכל המאפיינים של מחיר, ונעדר כל מאפיינים אחרים. בין שני קצוות אלו מצויים סוגי תשלומים שונים, אשר מעורבבים בהם מאפיינים של מס ושל מחיר – אלו הן האגרות ותשלומי החובה האחרים" (ההדגשות אינן במקור – ר. ר; עניין מגאדבה, בפסקה 20).

8. במאמר מוסגר יוער כי מלאכת סיווגו של תשלום מסוים על גבי הציר המתואר אינה תמיד פשוטה. זאת, משום שהתשלומים המצויים בתווך שבין המס הטהור למחיר – משלבים מאפיינים מכאן ומכאן. מטעם זה, נדרשו בתי המשפט לא פעם לפרשנותו של המונח "תשלום חובה אחר" שבפרט 11; ולעניין זה, כפי שציינה חברתי, טרם גובשה

בפסיקה ובספרות הבחנה ברורה (חוות דעתה של חברתי, בפסקה 42). ואולם, עיון בפסיקת בית משפט זה מלמד כי במרבית המקרים נקודת המוצא לדיון הייתה כי קיים יסוד כלשהו של תמורה בעד התשלום שנבחן; ועיקר הספק התמקד בשאלת מיקום התשלום על פני הציר שבין המס למחיר – קרי, במידת יכולתו של הפרט להימנע מן התשלום, לעומת מידת הזיקה שבינו לבין השירותים או המוצרים שהוא נועד לממן.

כך למשל, בעניין לוי, בו נדרש בית משפט זה בהרחבה לעניין זה, נבחנה השאלה האם תשלומי פרמיות ביטוח שנוכו מגמלאות ששולמו לגמלאי צה"ל נכללים בפרט 11, או שמא מדובר במחיר. באותו עניין, עמד בית המשפט על כך כי התמורה שמקבל כל גמלאי עבור פרמיות הביטוח היא ישירה ומובהקת (ומכאן שאין מדובר במס טהור); ומאידך גיסא כי מדובר בתשלומים המשקפים אמנם כוחות שוק, אך מכילים אלמנט של כפייה (ולכן אינם בבחינת מחיר טהור) (שם, בפסקאות 29-28, 34). על רקע מאפיינים אלה, בחן בית המשפט האם לפניו "יצור כלאיים" בין מס למחיר – ושלל את הכללתו של תשלום זה תחת "תשלום חובה אחר". באופן דומה פעל בית המשפט בעניין רשות המיס, בעניין רונן ובעניין מגאדבה.

9. כפי שיפורט להלן, גם בחינת התכליות הניצבות בבסיס התשלומים המוזכרים בפרט 11 – כפי שאלה הוכרו בפסיקה, מובילה למסקנה כי "תשלומי החובה האחרים" כוללים אף הם יסוד של תמורה.

כאמור, על יסוד הזיקה לסעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה, נקבע לא פעם כי כלל התשלומים המנויים בפרט 11 נגבים על-ידי הרשות לטובת קופתה הציבורית ומשמשים למימון פעולותיה (ראו בפסקה 4 לעיל). הכרה זו עיגנה למעשה את שיוכם של כל התשלומים שבפרט 11 – מס, אגרה וגם תשלומי החובה האחרים – לעולמות המס: תשלומים הנגבים משיקולים תקציביים שמטרתם לממן – בין במישרין ובין בעקיפין – צרכי ציבור כלליים, ומוצרים ושירותים ציבוריים שונים, אשר הרשויות מספקות לציבור. זאת, במסגרת ביצוע המטרות הציבוריות שלשמן הן הוקמו (להרחבה, ראו: דנ"א 7480/18 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 11 (31.10.2021)); יצחק זמיר הסמכות המינהלית, כרך א – המינהל הציבורי 259-254 (מהדורה שנייה מורחבת, 2010); יואב דותן ביקורת שיפוטית על שיקול דעת מינהלי – כרך א' 465-468 (2022)). דברים אלה באו לידי ביטוי, למשל, בעניין לוי – שם צוין:

"נאמן וויתקון מתארים את התכליות השונות לגביית מסים ותשלומי חובה. לשיטתם, המטרה המרכזית של מערכת המס היא מימון התקציב והוצאות המדינה השונות. מובן כי מטרה זו רלוונטית לא רק לגביית כספי מסים, אשר נגבים לקופת המדינה או הרשות המקומית, ומשמשים למטרות מגוונות; אלא גם לתשלומי חובה אחרים, אשר כאמור, לא ברור עד כמה מותר לעשות בהם שימוש למימון מטרות שמעבר למימון ההוצאות הכרוכות בשירות שניתן בתמורה לתשלום (ויתקון ונאמן, דיני מסים, עמ' 25-18; עניין מנהל עזבון פייביש).". (ההדגשות אינן במקור – ר. ר.; עניין לוי, בפסקה 36).

המוצרים והשירותים הציבוריים שמספקת הרשות באמצעות תשלומים אלה משקפים אפוא – מעצם טבעם – מאפיין של תמורה. תמורה זו עשויה לבוא לידי ביטוי באופן ישיר – למשל, דרך מוצר מסוים או בזיקה לשירות קונקרטי המוענק על ידי הרשות; או באופן עקיף – באמצעות הענקת שירותים ציבוריים כלליים, כמו שירותי חינוך, בריאות, תשתיות, ביטחון ועוד. בבסיס האמור, ניצבת הנחה כי הרשות אינה גובה לעולם תשלומים לטובת קופתה, אלא רק לצורך אספקת סחורות ושירותים לציבור:

"[...] היא מניחה כמובן מאליו, כי בדמוקרטיה מודרנית השלטון אינו גובה את המס לצרכיו כי אם לצורך הספקת סחורות ושירותים ציבוריים לכלל משלמי המס. במילים אחרות: ההגדרה אינה מטילה חובה משפטית על השלטון להוכיח את התמורה שהוא מעניק למשלמי המסים. עם זאת ההגדרה מניחה, ברמה העיונית חברתית, כי במסגרת האמנה החברתית וביחסים שבין אדם לממשלה, ניתן לגבות מס רק אם 'המס חוזר למשלם'. אין זה ראוי להניח, במדינה דמוקרטית מודרנית הכפופה לביקורת ציבורית, כי המס הוא תשלום שאין בצדו תמורה ראויה והולמת" (יוסף אדרעי פירוש לחוק היסוד – חוק יסוד: משק המדינה 33-34 (התשס"ד)).

מכאן, שקבוצת התשלומים הנגבים רק לשם מימון הקופה הציבורית אך נעדרים כל יסוד תמורה, ולו עקיפה (שעל פני הדברים אליה נדרשת חברתי בפסקאות 42 ואילך לחוות דעתה), היא למעשה קבוצה ריקה. ככל שתכלית הגבייה כוללת גם שיקול תקציבי, הרי שמעצם טיבה היא נועדה לממן את פעילות הרשות – וזו משקפת את רכיב התמורה (העקיף) בגין אותו התשלום.

10. מעבר לתשלומים שצוינו לעיל, ישנם תשלומים מסוג אחר ושונה. אלה תשלומים שאינם נגבים למימון הקופה הציבורית, ומטרתם אינה לממן אספקת שירותים ומוצרים ציבוריים. מדובר בתשלומים שהמטרות לשמן הן נגבים אינן חלק ממערך דיני המס. אחת

הדוגמאות לתשלומים כאלה הם קנסות אותם גובה הרשות כאמצעי ענישה על הפרת דין. כאשר מדובר בתשלומים מסוג זה, העובדה שהם מגיעים בסופו של דבר לקופת הרשות ואף משמשים אותה למימון פעולותיה, אינה הופכת את גבייתם לכזו המגלמת תמורה, ולו גם עקיפה.

במילים אחרות, משעה שתכליתם של תשלומים אלה אינה להעניק למשלם טובת הנאה כלשהי – כללית או קונקרטי – ואף לא לממן שירות ציבורי כזה או אחר (אלא תכלית שונה כגון ענישה, אכיפה או מניעה); הרי שעצם כניסתם לקופה הציבורית מהווה תוצר לוואי של גבייתם בלבד – ולא יסוד המאפיין אותם. הבדל זה ניכר בין היתר לאור האופן בו מחושב הסכום לתשלום – שאינו נגזר כלל מהצרכים התקציביים של הרשות ומה "תמורות" שהיא מבקשת להעניק לתושביה, אלא רק מהחומרה היחסית של המעשה שביצע המשלם. אם מדובר במעשה בעל חומרה רבה, התשלום יהיה בשיעור גבוה – וזאת בין אם הרשות נזקקת לסכום שישולם ובין אם לאו; ולהיפך.

כך נקבע גם בעניין איגרא, בפסקה 4, שם עמדה הנשיאה א' חיות על כך כי קנסות המוטלים בהליך פלילי כאמצעי ענישה זרים לתכליות מערכת המס. זאת אף שתשלומים אלה נכנסים בפועל לקופת הרשות ומשמשים הלכה למעשה למימון פעילות ציבורית.

11. סיכומה של נקודה זו, הפרשנות שיש ליתן למונח "תשלום חובה אחר" שבפרט 11 – היא כי מדובר בתשלום בעל מאפיינים דומים לאלה של המס והאגרה – קרי תשלום שכולל את יסוד התמורה (הישירה או העקיפה), ואת היסוד של היעדר רצון חופשי. פרשנות זו מתחייבת הן מן האופן שבו פירשה הפסיקה את המונח לאורך השנים; הן מן הזיקה למונחים שבסעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה; הן מן התכליות המנחות את פרט 11, כפי שאלה הוכרו זה מכבר על ידי בתי המשפט.

משכך, עוד בטרם נפנה לבחינת סיווגו של תשלום מסוים כ-"מס, אגרה או תשלום חובה אחר" על גבי הציר הרעיוני שבין מס למחיר – יש לבחון א-פריורית האם מדובר בתשלום הכולל מעצם טיבו וטבעו יסוד כלשהו של תמורה ויסוד כלשהו של כפייה. בהתאם לכך, ניתן יהיה לשלול את תחולתו של פרט 11 באופן קטגורי כאשר מדובר בתשלום הנעדר כל יסוד של תמורה – ישירה או עקיפה; או לחלופין, כאשר לפנינו תשלום רצוני לחלוטין, המשקף את הסכמת הצדדים וכוחות השוק.

בהקשר זה יובהר, כי לעתים תידרש בחינה תכליתית של אופי התשלום לצורך הבחנה האם בכלל מדובר בתשלום הנגבה כנגד תמורה. במסגרת זו יהיה מקום לבחון האם התשלום נגבה בין היתר משיקולים תקציביים של מימון הקופה הציבורית (זאת כאמור הואיל והתמורה בעד התשלום היא נגזרת של אותה התכלית); והאם יש זיקה כלשהי בין שיעור התשלום לבין הצרכים התקציביים של הרשות. ואולם, בחינה תכליתית זו, ככל שתידרש, לא תוגבל לתשלומי החובה האחרים בלבד, אלא תהיה רלוונטית לכלל התשלומים המנויים בפרט 11.

12. וביישום לענייננו – חברתי קבעה כאמור בחוות דעתה כי עיצום כספי אינו מצוי על הציר שבין מס למחיר, שכן "אינו מוטל כנגד תמורה כלשהי לאזרחים (לא תמורה מידית וישירה ואף לא תמורה עקיפה)" (שם, בפסקה 41). על יסוד קביעה זו, היא שללה את סיווגו תחת "מס" או "אגרה" לעניין פרט 11. לטעמי, אם התשלום אכן נעדר כל רכיב של תמורה, ישירה או עקיפה, ממילא אין הוא יכול להיכנס גם לגדר "תשלום חובה אחר". בהיעדר כל יסוד תמורה – ישיר או עקיף – אין מדובר בתשלום המצוי בעולמם של מיסים, ומכאן שאינו יכול להיכלל בפרט 11, על כל רכיביו (השוו: רע"א 34087-12-24 דרדיק נ' עיריית ירושלים, פסקה 5 (20.1.2025)). זאת, אף אם גבייתו מעוררת שאלה של עובדה או משפט המשותפת לקבוצה מסוימת.

13. במאמר מוסגר יוער, כי חברתי בחוות דעתה נדרשה בהרחבה להבחנה שבין עיצומים כספיים לבין מסים מכווני התנהגות ("מיסים פיגוביאניים"). ואולם, גם תשלומים אלה ניתנים לאבחון באמצעות מאפיין התמורה. אף שתכליתו המרכזית של המס הפיגוביאני היא להכווין התנהגות ולהביא להפנמת עלויות חיצוניות, אין בכך לשנות מן העובדה שמדובר במס לכל דבר ועניין: תקבוליו נועדו – בדומה למסים אחרים – למימון פעילויותיה של הרשות ולמתן השירותים הציבוריים שהיא מספקת (וכך גם עולה מחוות דעתה של חברתי, בפסקה 51). לעומת זאת, עיצום כספי – בדומה לקנס – מושת לשם הגשמת תכליות אחרות, אשר מימון הקופה הציבורית אינו נמנה עמן. משכך, אף אם התקבולים הללו משמשים בפועל את הרשות, יסוד התמורה אינו מאפיין אותם.

חדילה מגבייה לפי סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות

14. כזכור, בית המשפט המחוזי קבע בפסק דינו כי בקשת האישור עומדת בתנאים הנדרשים לניהול תובענה כייצוגית. למרות זאת, דחה בית המשפט את הבקשה, לאחר שמצא כי שינויים שביצעה הרשות בהתנהלותה ביחס לשתי עילות התביעה הנטענות,

מהווים "חדילה" כמשמעה בסעיף 9(ב) לחוק. קביעות אלה של בית המשפט נשענו בעיקר על שני אדנים: ביחס לאחת מעילות התביעה – על הודעת חדילה שהגישה המערערת "לחלופין למען הזהירות", לצד תשובתה לבקשת האישור מיום 30.1.2019; ואילו ביחס לעילת התביעה האחרת – על האמור בתשובתה לבקשת האישור המתוקנת מיום 13.8.2019, שם ציינה בין טענותיה, כי מטעמי יעילות ועל מנת לצמצם טעויות בגבייה, הוחלט על שינוי דרכי פעולתה.

לאור התוצאה אליה הגיעה חברתי – עמה אני מסכימה כאמור – נראה כי אין צורך להידרש אפוא לשאלת החדילה. משנמצא כי עיצום כספי אינו נמנה בגדר אחד התשלומים המפורטים בפרט 11; וכאשר לא הוכח שהמערערת פעלה שלא כדין ביחס למחדלים הנטענים בהליכי הגבייה האחרים, הפועל היוצא מכך הוא ממילא דחיית התובענה הייצוגית אף לגופה.

ואולם, בבחינת למעלה מן הצורך, אתייחס לשאלת ההשלכה של שינוי התנהלותה של רשות והאם ניתן לראותו כחדילה; לשאלת האפשרות להגיש הודעת חדילה כטענה חלופית; וכן להשלכותיה של חדילה על פסיקת גמול ושכר טרחה.

15. כידוע, סעיף 9(ב) לחוק תובענות ייצוגיות מעניק לרשות – כהגדרתה בחוק – אפשרות ייחודית שאינה עומדת לנתבעים אחרים, להביא לסילוקה של בקשת אישור שהוגשה מכוח פרט 11 באמצעות חדילה מהגבייה שביסודה הוגשה הבקשה. מדובר בהסדר חריג המוקנה לרשויות בלבד, המאפשר להן – ככובען כנתבעות – "פתח מילוט" רחב בהליכים ייצוגיים העוסקים בהשבת תשלומים שנגבו שלא כדין (ראו: בר"מ 322/22 עיריית נס ציונה נ' אריה, פסקה 12 (9.7.2023) (להלן: עניין אריה); עניין יונס, בפסקה 35)). כך קובע הסעיף:

"בית המשפט לא יאשר תובענה ייצוגית בתביעת השבה נגד רשות, אם הרשות הודיעה כי תחדל מהגבייה שבשלה הוגשה הבקשה לאישור והוכח לבית המשפט כי היא חדלה מהגבייה כאמור לכל המאוחר במועד הקובע" [ההדגשות אינן במקור – ר. ר.].

מנגנון זה נותן לרשות תמריץ לבחון את מעשיה ולפעול לסיום מהיר ויעיל של גבייה בלתי חוקית, תוך התחייבות לאכיפת הדין מכאן ואילך. אם הרשות עושה שימוש באפשרות זו, בית המשפט לא יאשר תביעת השבה נגדה בהליך ייצוגי והיא לא תחויב בהשבת סכומים שגבתה – הגם שהיא גבתה אותם שלא כדין (ראו: עניין אריה, בפסקה

13; דנ"מ 8626/17 מנירב נ' מדינת ישראל – משרד האוצר – רשות המיסים, פסקה 25 לחוות דעתו של השופט נ' הנדל (11.11.2020) (להלן: עניין מנירב)).

המנגנון האמור מעניק אפוא יתרון ברור לרשות. הוא מאפשר לה לצמצם באופן משמעותי את חשיפתה להשבה, בלא תלות בשאלת תום ליבה בגבייה האסורה או בקיומו של נזק מההשבה; וכפועל יוצא מכך, גורע מחברי הקבוצה חלק מיתרונותיו של הכלי הייצוגי (ראו: בר"מ 6878/17 עיריית ראשון לציון נ' נחום, פסקה 2 לחוות דעתה של השופטת ע' ברון (6.5.2020) (להלן: עניין נחום); עע"מ 7639/20 עזר נ' עיריית רחובות, פסקה 40 (2.7.2023)). במילים אחרות, גם אם לקבוצה עומדת עילת תביעה כנגד הרשות בגין גבייה שלא כדין של מס, אגרה או תשלום חובה אחר – הקבוצה לא תוכל לקבל השבה של הסכומים שנגבו ממנה שלא כדין אם הרשות מודיעה שהיא תחדל לגבות אותם מכאן ואילך.

16. במקביל קבע המחוקק כי הפעלת מנגנון החדילה מחייבת עמידה בשני תנאים מצטברים: האחד, מסירת הודעת חדילה לבית המשפט במועד שנקבע בחוק, המעידה על בחירת הרשות לממש את הזכות הנתונה לה; והשני, דרישה לחדילה בפועל (עע"מ 69833-09-24 סקוברוניק נ' מדינת ישראל משרד התחבורה, פסקאות 14-15 (10.4.2025) (להלן: עניין סקוברוניק)). התנאי השני מתקיים גם כאשר הרשות חדלה בפועל מהגבייה עוד בטרם הוגש ההליך הייצוגי (רע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' טיומקין, פסקאות 25-26 (13.2.2011)).

המחוקק קבע כי שימוש במנגנון החדילה אינו מתאפשר בכל שלב של ההליך הייצוגי. על הרשות להודיע על כוונתה לממשו בתחילת ההליך, ולפעול לכך בתוך פרק הזמן שנקצב לכך בדין. זאת אלא אם כן הוארך המועד על-ידי בית המשפט, מטעמים שיירשמו (ראו: עניין סקוברוניק, בפסקה 15; בר"מ 7689/13 מינהל מקרקעי ישראל נ' דהאן, פסקה 7 (29.6.2014)).

17. המחוקק יצר אפוא איזון עדין בין עניינם של חברי הקבוצה (השבת הסכומים שנגבו מהם שלא כדין) והאינטרס הציבורי שבאכיפת הדין ובהרתעת הרשות; לבין החשש כי תובענה ייצוגית תטיל על רשויות עלויות כבדות שיפגעו בקופה הציבורית ובתפקודן התקין. זאת, כחלק ממארג כולל של הגנות ייחודיות שהוקנו לרשויות בחוק, בלא שהן הוחלו על נתבעים פרטיים (להרחבה ראו: עע"מ 816/23 עיריית פתח תקווה נ' אינטרפוינט מערכות 2004 בע"מ, פסקה 48 (1.1.2025) (להלן: עניין אינטרפוינט); עניין

מנידב, בפסקה 30; עניין נחום, בפסקה 41 לחוות דעתו של השופט ד' מין ובפסקה 3 לחוות דעתה של השופטת ע' ברון).

לפיכך, יישום הוראותיו של סעיף 9(ב) לחוק, צריך להיעשות לאורו של האיזון העדין אותו ערך המחוקק. לכן, יש לדקדק ביישום הוראות החוק לעניין מנגנון החדילה, ולהימנע מפגיעה באיזון האמור באמצעות אימוץ פרשנות המרחיבה את גבולות ההגנה לרשות אל מעבר לזו שהמחוקק כיוון לה (השוו: עניין אינטרפוינט, בפסקה 39; בר"מ 2003/23 תאגיד מים וביוב טובב שפרעם בע"מ נ' עפיפי, פסקה 14 (18.4.2023) (להלן: עניין עפיפי)).

18. לנוכח האמור, הרשות זכאית ליהנות מאופציית החדילה רק כאשר מתקיימים כל התנאים הנדרשים: קיומה של הודעת חדילה; חדילה בפועל; ועמידה במסגרת הזמנים שנקבעה בחוק. שינוי התנהלות הרשות בלבד לא יספיק אם כן כדי להצדיק דחיית בקשת אישור מטעמי חדילה, כל עוד הוא אינו כרוך בהודעה שנמסרה על ידי הרשות כדין ובתוך המועדים שנקבעו בחוק, המבטאת במפורש את בחירת הרשות לחדול מגבייתה לעניין סעיף 9, על כל המשתמע מכך. לכן, גם לא יהיה מקום להסתפק בטענות כלליות המועלות בכתבי טענות על אודות שינוי התנהלות הרשות ביחס לגבייה שבמחלוקת כל עוד הרשות לא מסרה הודעת חדילה מפורשת וברורה.

19. הדרישה להודעה מפורשת אינה דרישה טכנית גרידא, אלא היא נושאת עמה השלכות מהותיות. כך, על הרשות ליתן את דעתה לכך כי מסירת הודעת חדילה היא מהלך סופי ובלתי מותנה, על כל הסיכונים הכרוכים בכך; וכי עליה להגיש את הודעת החדילה בתום לב – תוך התחייבות להפסיק באופן מוחלט את הגבייה נושא בקשת האישור (ראו: עניין נחום, בפסקה 2 לחוות דעתה של השופטת ע' ברון; עניין אריה, בפסקה 43).

הודעת החדילה נושאת עמה גם השפעה על המשך ניהול ההליך. בבואה לבחון בקשת אישור המוגשת נגדה, על הרשות לבחור "קו פעולה" אחד ועקבי שבו היא תנקוט: מסירת הודעה על חדילה מן הגבייה; או לחלופין התמודדות עם הטענות בבקשה לאישור התביעה כייצוגית לגופן. בחירה במסלול של חדילה מהגבייה משמעה, הלכה למעשה, ויתור על האפשרות להוסיף ולהדוף את בקשת האישור לגוף העניין או להעלות טענות לפיהן הגבייה הייתה חוקית; ומנגד – בחירה באפשרות לנהל את ההליך לגופו, משמעה ויתור על האפשרות להודיע על חדילה כמשמעה בחוק.

לטעמי אין לרשות אפשרות ליהנות בעת ובעונה אחת הן מן האפשרות להתגונן ולנסות להצדיק את פעולותיה; והן מן היתרון המשמעותי הגלום במנגנון החדילה. משכך, הרשות לא רשאית להעלות את טענת החדילה כטענה חלופית, ולעתור כי בית המשפט יבחן אותה רק במקרה של דחיית כל הטענות לגוף העניין (השוו: עניין עפיפי, שם נקבע כי כעניין עקרוני לא ניתן למסור הודעת חדילה לפי סעיף 9(ב) לחוק לאחר אישור תובענה כייצוגית, בין היתר, בשים לב להגבלת פרק הזמן שנקבע בסעיף וזאת "מתוך שאיפה שהשימוש בהגנת החדילה על ידי הרשות ייעשה בטרם הושקעו משאבים שיפוטיים משמעותיים בבירור התובע" (שם, בפסקה 15)). טעם נוסף לכך הוא שאין זה מוצדק לאפשר לרשות לנצל באופן אסטרטגי את זכות היתר שהוקנתה לה בחוק – לשלוח הודעת חדילה – קרי לעשות כן לאחר שההליך החל ובית המשפט הביע עמדה ולו גם ראשונית ביחס לסיכויי התביעה.

20. לבסוף, לבחירה בחדילה עשויה להיות גם השפעה על סוגיית הגמול ושכר הטרחה. כאשר רשות עושה שימוש בזכות המוקנית לה ומודיעה על חדילה מן הגבייה, על בית המשפט לראות בהודעה זו, לעניין שאלת הגמול ושכר הטרחה, משום "הודאה" כי הגבייה הייתה שלא כדין. בהתאם לכך, ככל שקיים קשר סיבתי בין שינוי דרכי התנהלותה של הרשות לבין הגשת בקשת האישור – יהיה מקום להביא זאת בחשבון במסגרת פסיקת גמול ושכר טרחה.

בהקשר זה יודגש, כי אני תמימת דעים עם חברתי באשר לכך שככלל אין בשינוי דרך פעולתה של רשות, כשלעצמו, כדי ללמד על אי-חוקיות שדבקה בהתנהלותה שקדמה לשינוי (שם, בפסקה 89). הרשות רשאית בהחלט לשנות את אופן פעולתה גם אם היא סבורה כי היא נהגה כדין גם קודם לכן, וזאת משיקוליה שלה. יחד עם זאת, פני הדברים הם שונים כאשר הרשות מבקשת לממש את היתרון המוקנה לה בחוק להודיע על חדילה באופן שרק בשלו נדחית בקשת האישור נגדה. במילים אחרות – שינוי התנהגות של הרשות שאינו כרוך בהודאה בכך שהיא נהגה שלא כדין קודם לכן הוא אפשרי, והרשות רשאית להוסיף ולנהל את הגנתה כנגד בקשת האישור ולהוכיח כי נהגה כדין וכי הקבוצה אינה זכאית משום כך לפיצוי. כן עומדת לרשות אופציה להודיע הודעת חדילה וליהנות מן היתרון הגלום בכך – שבקשת האישור תידחה. אלה שני מסלולי פעולה נפרדים שלכל אחד מהם השלכות משפטיות אחרות.

מכל מקום, אדגיש כי אין בדברים אלה כדי להשפיע על ענייננו. זאת, שכן לא זו בלבד שחוות דעתה של חברתי מצביעה על כך כי לא התקיים קשר סיבתי בין בקשת האישור לבין שינוי התנהלות המערערת (שם, בפסקאות 78-81); אלא שממילא לא הוגשה בענייננו הודעת חדילה כדין ביחס לעילת התביעה הרלוונטית (בשונה מטענות כלליות שהועלו במסגרת תשובת המערערת לבקשת האישור בעניין שינויים שבוצעו בהתנהלותה).

סיכומי של דבר, בכפוף להערות שלעיל, אני מסכימה עם חוות דעתה של חברתי ומצטרפת לתוצאה אליה היא הגיעה.

אחר הדברים האלה

21. קראתי את חוות דעתו המפורטת של חברי השופט ח' כבוב וברצוני להתייחס בקצרה לדבריו. לוז טענתו של חברי כפי שניתן להבין מחוות דעתו, הוא כי בניגוד לקנס – העיצום הכספי דנן הוא "תשלום חובה אחר" שכן הוא נועד לייעל את אכיפת מערכת המס, ומהווה אמצעי לקידום תכליותיה של מערכת זו (פסקה 51 לחוות הדעת). לכן, לטעמו, ניתן להגיש תביעה ייצוגית שנועדה להשבתו של סכום שנגבה על ידי הרשות שלא כדין כעיצום כספי, כפי שניתן להגיש תביעה ייצוגית להשבתו של סכום שנגבה על ידי הרשות שלא כדין כמס או אגרה.

חברי מבהיר בחוות דעתו את ההבדל בין עיצום כספי – שלגביו ניתן לשיטתו להגיש תביעה ייצוגית; לבין קנס פלילי – שלגביו לא ניתן להגיש תביעה כזו מכוח הלכת איגרא. הוא מדגיש כי הקנס הוא עונש פלילי, שמטרתו – כמטרתו של כל עונש פלילי, להעניש את המפר לאחר שהוא הורשע "מעבר לספק סביר"; ובכך הוא זר לתכליות דיני המס. הוא מוסיף ומבהיר כי הטלת עונש בהליך הפלילי יכולה להיות מוצדקת רק מכוח עיקרון ההלימה. יתר תכליותיו של המשפט הפלילי (ובכלל זה תכלית ההרתעה) יכולות להשפיע על טיב העונש אך לא על עצם הענישה.

22. כפי שציינה חברתי השופטת י' וילנר בפסק דינה, דיון בשאלה נושא המחלוקת בפסק דיננו, אינו דיון ראשון מסוגו, ולכן פסק דיננו צריך להביא בחשבון את הפסיקה הקודמת בה נדונו שאלות דומות, כמו גם כמובן את הוראת החוק עצמה.

אקדים ואציין, כי אלמלא מגבלותיה של הפסיקה הקודמת – סביר להניח כי תשובתי לשאלה שבמחלוקת הייתה שונה. חברי מציין בפסק דינו כי מבחינה לשונית גרידא, אין מניעה לפרש את המונח "תשלום חובה אחר" ככולל כל תשלום שנגבה מאדם בכפייה (ובכלל זה קנס פלילי ועיצום כספי). פרשנות כזו היא אפשרית גם לטעמי, וזו אכן הייתה עמדתי כאשר נושא זה הובא לפניי בעת שכיחנתי בבית המשפט המחוזי, בעניין לוי (שחברי הפנה אליו בפסקה 23 לחוות דעתו).

אוסף כי לעמדתי שלי, פרשנות מעין זו היא פרשנות רצויה. זאת שכן היא מאפשרת לכל קבוצה של נפגעים מפעולת גבייה אסורה של הרשות – להגיש נגדה תביעה ייצוגית. בהתאם לפרשנות זו, אף שלא קיימת מניעה א-פרוירית להגיש תביעות כאלה מכוח פרט 11 – נותר לבית המשפט שיקול הדעת לבחון האם התביעה הקונקרטית מתאימה לדיון כתביעה ייצוגית. זאת כאשר ה"סינון" ייעשה במישור שיקול הדעת של בית המשפט ולא במישור הסמכות.

23. ואולם, כפי שציין גם חברי, פרשנות זו נדחתה בפסיקת בית משפט זה – שהיא התשתית עליה מבוסס פסק דינו. חוות דעתי בהליך דנן מבוססת אפוא על פסיקתו של בית משפט זה בנושא עד כה. מפסיקה זו נובע, כפי שהבהרתי בחוות דעתי, כי הפרשנות של המונחים "מס, אגרה או תשלום חובה אחר" נוגעת לתשלומים שיש בצדם רכיב של כפייה, אך גם רכיב של תמורה – ישירה או עקיפה (ותשלומים הנגזרים מהם כגון ריבית וכיו"ב). מאחר שעיצום כספי אינו תשלום כזה, הוא אינו בא בגדר ההגדרה האמורה. זאת כאמור לא בשל השקפתי ביחס לדין הרצוי אלא לאור הניתוח של הדין המצוי.

24. כאמור, חברי הדגיש בחוות דעתו כי קיימים הבדלים רבים ומשמעותיים בין עיצום כספי לבין קנס המוטל במסגרת הליך פלילי. למותר לציין כי אינני חולקת על כך – הדברים ידועים וברורים. ואולם, ספק בעיני אם הבדלים אלה מנביעים שוני בהתייחסות לכל אחד משני המקרים בהקשר של האפשרות להגיש תביעה ייצוגית כאשר הרשות פעלה באופן רוחבי שלא כדין בכל אחד מהם – וזאת לצרכי אכיפת הדין ומניעת הפרתו.

כך למשל, לא ברור כיצד העובדה שלשיטת חברי, תכליתו העיקרית של ההליך הפלילי היא הלימה בעוד ההרתעה היא רק מטרה משנית שלו, משליכה על השאלה האם ניתן להגיש תביעה ייצוגית כאשר רשות גובה שלא כדין קנסות פליליים.

25. זאת ועוד – טיעונו (המשכנעים) של חברי ביחס להצדקה הקיימת למתן אפשרות להגיש תביעה ייצוגית כאשר הרשות פועלת באופן שיטתי שלא כדין ביחס לעיצומים כספיים, משכנעים במידה לא פחותה גם כאשר מדובר בקנסות פליליים. חברי מתייחס בחוות דעתו לשורה של שיקולים המצדיקים הגשת תביעה ייצוגית בהתייחס לעיצומים כספיים שנגבו שלא כדין: חשיבות מימוש זכות הגישה לערכאות מקום בו רשויות המדינה עוולו כלפי בני אדם רבים; השימוש שלא כדין בכוח השלטוני של הרשות שנטלה בכפייה את כספו של הפרט לשימוש למטרות ציבוריות; ההשוואה למס שהוטל שלא כדין שלגביו ניתן להגיש תביעה ייצוגית; העובדה שמדובר בסכומי כסף שהרשות גבתה בפועל ואשר העשירו את קופתה; וקיומן של הגנות פרטניות במסגרת חוק תובענות ייצוגיות שניתן לעשות בהן שימוש.

כל השיקולים הללו יפים באותה מידה גם ביחס לקנסות פליליים שהוטלו שלא כדין. גם לגביהם יש חשיבות לזכות הגישה לערכאות של קבוצת התובעים; גם בהקשר זה עשויה הרשות לעשות שימוש שלא כדין בכוחה השלטוני כדי ליטול בכפייה את כספו של הפרט; גם כאן עשוי העונש להיות מוטל ביחס להפרת דיני המס (וראו לעניין זה: חלק י"א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה)); הכספים הגיעו בפועל לקופת הרשות; וקיימות הגנות פרטניות שניתן לעשות בהן שימוש במסגרת ההליך של התביעה הייצוגית – לו היה מוגש.

מאחר שחברי אינו חולק על כך שלא ניתן להגיש תביעה ייצוגית מקום בו הרשות עושה שימוש שלא כדין בכוחה השלטוני לצורך גבייה שלא כדין של קנסות (מכוח הלכת איגרא), אין זה ברור אפוא מדוע הוא סבור כי דינם של העיצומים הכספיים הוא שונה. זאת, בשים לב שעיצום כספי אינו אלא אמצעי חלופי לאכיפה הפלילית, שתכליתו לייעל את אכיפת החוק ולהגביר את הציות לו (ראו: ע"א 8387/20 חברת נמל אשדוד בע"מ נ' הממונה על התחרות, פסקה 170 (8.1.2024) (להלן: עניין נמל אשדוד), שם הדברים נאמרו ביחס לעיצומים כספיים בדיני תחרות אך הם יפים גם לענייננו; רע"פ 8182/18 מושיא נ' מדינת ישראל, בפסקה 89 (18.2.2020); רע"א 1506/14 נטו משווקים פיננסיים סוכנות ביטוח בע"מ נ' הממונה על שוק ההון, ביטוח וחיסכון, פסקה י (13.7.2014)).

ואכן, דברים אלה קיבלו ביטוי מפורש במסגרת דברי ההסבר להצעת החוק – תיקון מס' 16, שם הובהר כי עיצומים כספיים, בהיותם אמצעי אכיפה חלופיים – אינם נמנים בגדר התשלומים המנויים בפרט 11: "חשוב להדגיש בהקשר זה כי האפשרות של כפיית תשלומים על ידי המדינה קיימת בהקשרים רבים ושונים, אשר אינם כולם תשלומי

חובה כמשמעם בסעיף 1 לחוק-יסוד: משק המדינה, ובפרט 11. כך לדוגמה, לא ניתן להגיש תובענה ייצוגית לפי פרט 11 בעניין גבייה של קנסות [...] או תשלומים עונשיים אחרים אשר משמשים כאמצעי אכיפה חלופיים, למשל עיצומים כספיים (ההדגשה אינה במקור – ר. ר.). וכן סוגי קנסות אחרים, וזאת אף על פי שמדובר בתשלומים כפויים”.

26. בהקשר זה אעיר, כי אין בידי לקבל את עמדת חברי (למשל, בפסקה 57) שלפיה די בעצם קיומן של ההגנות הייחודיות להליך הפלילי, הנובעות מטיבו ומאופיו – ובכלל זה דרישת החוקיות והצורך בהוכחת אשמה מעבר לספק סביר – כדי לייתר את הצורך במנגנון התובענה הייצוגית. כך, מקום בו נטען כי רשויות האכיפה פעלו שלא כדין באופן רוחבי (כגון בגביית דוחות בגין עבירות תנועה), אין די בהכרח בהגנות הפרטניות הקונקרטיות הניתנות לכל נאשם במסגרת ההליך הפלילי כדי לספק מענה מלא לפגיעה הקולקטיבית; וכך גם אין בהן בהכרח כדי לייתר את הצורך בבירור מאוחד ואפקטיבי במסגרת ההליך הייצוגי. יחד עם זאת גם חברי מסכים כאמור כי ביחס לקנסות פליליים, המצב החוקי הנוכחי אינו מאפשר הגשה של תביעות ייצוגיות.

27. חברי ציין לעניין זה את העובדה שהעיקרון המנחה בהליך הפלילי הוא ההלימה בין חומרת העבירה לבין העונש. ואכן – כנגד תשלום קנס אין ולא אמורה להתקבל כל תמורה ישירה או עקיפה, ושיעור הקנס לא נקבע בקורלציה לכל תמורה כזו. כך, שיעור הקנס לא נקבע בקשר עם הצרכים הכספיים ותקציביים של הרשות – וזאת בניגוד למסים, אגרות ותשלומי חובה אחרים. שיעורו של קנס נקבע בקורלציה לחומרת הפרה של הדין על ידי מי שהקנס מוטל עליו (ועצם הטלתו מוצדקת לאור ההפרה האמורה).

במילים אחרות – גם אם לקופה הציבורית לא נדרש כל סכום כסף, המפר עשוי להיות מחויב בקנס גבוה אם הפר הפרה חמורה של הדין; ומנגד – גם אם יש צרכים כספיים לקופה הציבורית – לא ניתן להטיל קנס גבוה על מי שהפרתו את הדין היא הפרה פעוטה שהקנס שנקבע לגביה הוא בסכום נמוך.

28. ואולם, מבחינה זו יש דמיון מהותי בין קנסות פליליים לבין עיצומים כספיים. בדומה לקנס, גם כנגד העיצום הכספי לא מתקבלת כל תמורה – ישירה או עקיפה; ובאותו האופן, עצם הטלתו של העיצום כמו גם קביעת שיעורו אינם מושפעים מצרכים תקציביים, אלא משאלת קיומה של הפרת הדין ומחומרתה.

עיצום כספי – כמו קנס – לא יוטל אלא על מי שנקבע (בהליך מנהלי ובהתאם לנטלים המנהליים) כי הוא הפר את הדין; ושיעור העיצום הכספי ייקבע בכל מקרה בקורלציה לחומרת ההפרה (ראו: סעיפים 195-א-195 לפקודה; וראו בהקשר זה גם עיצומים כספיים מהוראות חוק שונות, שבבסיסן מאפיינים דומים לאלה שבענייננו – הגם שההבחנה ביניהם לבין העיצום הכספי דנן לא קיבלה ביטוי בחוות דעתו של חברי – למשל, סעיפים 52טו-52כ לחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968; סעיפים 50ד-50ח לחוק התחרות הכלכלית, התשמ"ח-1988; סעיפים 50-55 לחוק אוויר נקי, התשס"ח-2008; סעיפים 14-20 לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000; סעיפים 22ג-22ז לחוק הגנת הצרכן, התשמ"א-1981; סעיפים 58-63 חוק למניעת מפגעי אסבסט ואבק מזיק, התשע"א-2011. ראו והשוו: בג"ץ 3803/11 איגוד הנאמנים בשוק ההון בישראל נ' מדינת ישראל, פסקה 11 (5.2.2012); רע"פ 3515/12 מדינת ישראל נ' שבתאי, פסקה 28 (10.9.2013); עע"מ 430/20 המשרד להגנת הסביבה נ' קווים תחבורה ציבורית בע"מ, פסקה 14 (16.3.2021); עניין נמל אשדוד, בפסקה 168, 171-173).

דברים אלה קיבלו ביטוי מפורש במדריך משרד המשפטים – ייעוץ וחקיקה (המחלקה למשפט פלילי) "עיון אכיפה חלופית בחקיקה – עקרונות מנחים" (2018) – אליו הפנה חברי בחוות דעתו. הובהר שם כי עיצומים כספיים מיועדים, ככלל, להפרות שקל ופשוט להיווכח בקיומן, ואשר אינן מחייבות בירור עובדתי מורכב או הוכחת יסוד נפשי – כך שבמישור המנהלי די בעצם קיומה של ההפרה לשם הטלתו של העיצום (שם, בעמ' 4). כן מודגש באותו מדריך הצורך להתאים את גובה העיצום לאופייה של ההפרה, תוך הקפדה על פרופורציה נדרשת בין גובה העיצום לבין טיב ההפרה שבגינה הוא מוטל. בהקשר זה גם מובהר כי מנגנון העיצומים הכספיים מאפשר להוסיף על סכום העיצום הכספי הראשוני תוספת בגין הפרה נמשכת או חוזרת, וזאת במטרה להתמודד עם מפריס שאינם משתפים פעולה או עם מי שממשיך וחוזר להפר את הוראות הרגולציה (שם, בעמ' 11-12). המפתח לגובה העיצום הוא אפוא טיב ההפרה וחומרתה.

29. במאמר מוסגר יוער, כי מעיון בחוות דעתו של חברי עולה כי הדיון שאותו ערך באשר לתכליות ההליך הפלילי נועד בעיקרו להבחין בין תכליות אלה לבין התכליות שביסוד מערכת המס (שם, בפסקה 57). בכלל זה הוא מתייחס להבדל שבין קנס פלילי (כפי שנדון בעניין איגרא), לבין עיצום כספי המוטל בשל הפרת החובה להגיש דוח מקוון לפי הפקודה (שם, בפסקה 58). ואולם, דומה כי אין בהבחנה זו כדי לסייע לחברי.

בדומה להליך הפלילי, שתכליותיו הכלליות מתבססות על אכיפת הדין והטלת סנקציה בגין הפרתו, אף העיצום הכספי – כאמצעי אכיפה – משרת תכליות כלליות דומות אשר אינן ייחודיות לדיני המס (וזאת, במיוחד לאור השימוש הנרחב בעיצומים כספיים במגוון תחומי משפט. ראו לעיל, בפסקה 8). לעומת זאת, כשם שעיצום כספי המוטל לפי הפקודה נועד לאכוף את הוראותיה ובכך מקדם את תכליות מערכת המס; כך גם קנס פלילי המוטל מכוחה ממלא תפקיד דומה (ראו למשל, סעיף 216 לפקודה המאפשר הטלת קנס פלילי בשל אי-הגשת דוח מקוון).

חברי אינו מבהיר לעניין זה מדוע יש מקום להבחין – לא בין עיצומים כספיים ככלל לבין עיצומים הנוגעים להפרת החובה להגיש דוח מקוון בפרט; ואף לא בין עיצומים כספיים לבין קנסות פליליים העוסקים באותה הפרה של דיני המס. זאת, אף אם בדומה לעיצומים הכספיים מכוח הפקודה, גם קנסות פליליים המוטלים מכוחה נועדו לשרת – ולו בעקיפין – תכליות כלליות שבבסיס דיני מס.

30. כפי שהבהרתי, זהו הבסיס לחוות דעתי – בה סברתי כי לא ניתן לראות בעיצום כספי ככלול בהגדרה של "מס, אגרה או תשלום חובה אחר" – שכן הוא מוטל לא כנגד תמורה כלשהי (ולו עקיפה); ואינני סבורה כי נימוקיו של חברי מביאים למסקנה אחרת.



רות רונן
שופטת

השופט חאלד כבוב:

1. רשות המסים הטילה עיצום כספי על נישום. הנישום סבור שהגבייה נעשתה בניגוד לדין ומבקש להגיש תביעה להשבה. או אז, מתברר לו שהרשות פעלה באופן זהה ביחס לאלפי אזרחים נוספים במדינה. במקום לתבוע השבה של הכספים שנגבו ממנו בלבד, מעוניין הנישום לנהל נגד הרשות תובענה ייצוגית. האם הוא רשאי לעשות כן? זוהי השאלה המרכזית שהעמידה רשות המסים במוקד ערעורה.

אקדים ואומר, כי לאחר שבחנתי היטב את טענות הצדדים, בכתב ובעל-פה, באתי למסקנה כי לא קיימת מניעה עקרונית להגיש תובענה ייצוגית בנדון.

בתמצית שבתמצית, מעיון מדוקדק בפסיקה עולה, כי פרט 11 לחוק תובענות ייצוגיות נועד להתמודד עם מצבים שבהם הרשות השתמשה בכוחה השלטוני – בניגוד לדין – כדי לגבות כספים מן האזרח לקופתה, במטרה לקדם איזו מהתכליות שלשמן מוטלים מסים ואגרות. בראש תכליות אלה, ניצב הצורך במימון הקופה הציבורית; ולצידה, קיימות תכליות נוספות, כגון קידום מדיניות כלכלית וחברתית. בהכללה, ניתן לומר כי מסים ואגרות נגבים על מנת לקדם תכליות ציבוריות כלליות צופות פני עתיד. העיצומים הכספיים שלפנינו, אשר נגבו תוך שימוש בסמכות שלטונית, נועדו לשרת את מערכת גביית המס ולטייב אותה; ולא כדי להעניש את הנישום. מדובר, אפוא, בכספים שנגבו במטרה לקדם תכלית ציבורית כללית צופה פני עתיד. משכך, איני רואה דבר בלשונו של החוק או בתכליותיו, כמו גם בפסיקת בית משפט זה, שיצדיק את המסקנה שלפיה לא ניתן להגיש נגד רשות המסים תובענה ייצוגית להשבה של עיצומים כספיים שנגבו על-ידה בניגוד לדין.

אפנה לפירוט הדברים כסדרם.

תמצית הרקע העובדתי

2. הרקע לערעורים שלפנינו פורט על-ידי חברתי, השופטת י' וילנר, ועל כן אסתפק בהצגתו בתמצית. המשיב בע"א 665/23 (שהגיש גם ערעור משיב בתיק; להלן: המשיב), הוא עורך-דין במקצועו אשר בעת הרלוונטית שימש כיועץ המשפטי של חברת בזק בינלאומי. לנוכח גובה הכנסותיו, היה על המשיב להגיש דוח עצמאי מקוון לרשות המסים. הוא לא עשה כן. רשות המסים שלחה למשיב מכתבים בדבר חובתו להגיש דוח מקוון, אך המכתבים לא הגיעו לכתובתו העדכנית. בהמשך, רשות המסים השיתה על המשיב עיצומים כספיים, בהתאם לסמכותה לפי סעיף 195ב לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), ובשלב מאוחר יותר אף הטילה עיקול על משכורתו מכוח פקודת המסים (גביה) (להלן: פקודת המסים). המשיב סבר כי עצם השתת העיצום הכספי עליו, כמו גם העיקול שהוטל על משכורתו – נעשו בניגוד לדין. בהתאם, ביום 16.05.2018 הגיש המשיב בקשה לאישור ניהול תובענה כייצוגית נגד רשות המסים, לפי פרט 11 לתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן בהתאמה: הבקשה לאישור, פרט 11, התוספת השניה, ו-חוק תובענות ייצוגיות או החוק), הקובע כי ניתן להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית בעניין "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא

כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר". בתוך כך, המשיב ציין, בפשטות, כי "עיצום כספי הינו 'תשלום חובה אחר' כמשמעותו בפרט 11 [...]".

3. העיקר בדיון שלפנינו מצוי בבקשה לסילוק על הסף שהגישה הרשות בבית משפט קמא, ובהכרעה שהתקבלה בה. לכך אפנה כעת.

בקשת הסיילוק וההכרעה בה

4. ביום 05.08.2018, תְּלַף הגשת תשובה לבקשה לאישור, רשות המסים הגישה בקשה לסילוקה על הסף (להלן: הבקשה לסיילוק). בעיקרו של דבר נטען, כי עיצום כספי שנגבה מכוח הפקודה אינו עולה בגדר 'תשלום חובה אחר' כמשמעו בפרט 11, ולכן לא ניתן להגיש בגינו בקשה לאישור תובענה ייצוגית. בעניין זה הפנתה רשות המסים לעע"מ 7373/10 לוי נ' מדינת ישראל (13.08.2012) (להלן: עניין לוי), שם נקבע כי נוכח הדמיון הלשוני בין פרט 11 לבין סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה (להלן: חוק היסוד), אין מקום לפרש את הביטוי 'תשלום חובה אחר' באופן שיכלול כל תשלום שמוטלת על הפרט חובה לשלמו, אלא רק תשלומים שנגבים לשם מימון קופת המדינה או במטרה להשיג תכליות אחרות שמערכת המס נועדה לקדם.

5. רשות המסים טענה כי "בגדר הביטוי 'תשלום חובה' באים ההיטלים השונים שתכליתם היא מימון פעילות מסוימת, כגון סלילת מדרכות, פיתוח, מימון הוצאות חריגות כגון הוצאות מלחמה וכיוצא באלה. תשלום החובה אף הוא מס. הוא נבדל מהמס בכך שהוא מיועד למימון פעילות מסוימת, והוא נבדל מהאגרה, בכך שאין הוא משולם בתמורה לשירות שהפרט מבקש מהרשות. הוספת הביטוי 'תשלום חובה' בהגדרת התשלומים הפיסיקליים הכוללת של 'מס, אגרה או תשלום חובה' היא הכרחית, משום שיש מיסים מהסוג האמור (היטלים למיניהם) השונים כאמור ממס ואגרה". לעומת זאת, כך נטען, "העיצום הכספי מהווה סנקציה עונשית מינהלית, המשמשת כחלופה לענישה במישור הפלילי"; תכליתו, כך הוסבר, זרות לאלו של דיני המס, ולא ניתן להגיש בגינו תובענה ייצוגית. רשות המסים הפנתה בעניין זה גם לפסק הדין בבר"מ 7302/16 עיריית תל אביב-יפו נ' איגרא (15.03.2018) (להלן: עניין איגרא), שם נקבע כי קנסות המוטלים בהליכים פליליים – שתכליתיהם זרות לאלו של דיני המס – לא באים בגדר 'תשלום חובה אחר' כמשמעותו בפרט 11.

6. רשות המסים הוסיפה והצביעה על מכלול ההגנות שהוקנו לרשויות בחוק מפני תביעות ייצוגיות. נטען, כי הגנות ייחודיות אלו דרושות למדינה נוכח היקף החשיפה העצום שלה בתובענות ייצוגיות, אשר מוביל לחשש מפגיעה משמעותית בקופה הציבורית; נוכח החשש מטעויות שייעשו בתום לב על-ידה; ונוכח קיומו של האפיק

המינהלי בו ניתן לנקוט כלפי הרשות כאשר היא פועלת בניגוד לדין. על רקע האמור, נטען כי יש לפרש בצמצום את פרט 11.

7. ביום 16.09.2018 הגיש המשיב את תשובתו לבקשת הסילוק. המשיב פתח וציין כי סעיף 195 לפקודה קובע כי על העיצומים הכספיים מושא ענייננו תחול פקודת המסים; וכי בהתאם לסעיף 2 לפקודת המסים, המונח מס כולל בתוכו "[...] כל מס, ארנונה, הלוואה ותשלום אחרים שעל גבייתם הוכרז או יוכרז ע"י הנציב העליון של ממשלת ארץ-ישראל או ע"י שר האוצר כגביה הכפופה לחוק הדין בגביית מסים". המשיב הפנה גם להנחיית היועץ המשפטי לממשלה מספר 7.1002 (להלן: הנחיה 7.1002), בה נכתב בפירוש כי לצורך פקודת המסים, המונח 'מס' כולל גם גביית עיצומים כספיים. נטען אפוא, כי די בכך שהעיצומים הכספיים מושא ענייננו נגבו מכוח פקודת המסים כדי שניתן יהיה להגדירם כ'מס, אגרה או תשלום חובה אחר' לצורך פרט 11. המשיב הוסיף והפנה למכתבים רשמיים של רשות המסים בהם היא התייחסה להחזר שניתן לו בגין חלק מן העיצומים הכספיים מושא ענייננו כ"החזר מס". המשיב הפנה גם לספרות משפטית, שם נכתב כי "הכללת המונח 'תשלום חובה אחר' לצד המונחים מס או אגרה באותו משפט, כמו גם תכלית החקיקה שעליה עמדה הנשיאה נאור [בעניין לוי – ח' כ'], מביאים לכלל מסקנה שהמחוקק ביקש לאפשר הגשת תביעה בגין תשלומים שנכפים על הפרט, ואין לו למעשה ברירה אלא לשלם" (אביאל פלינט וחגי ויניצקי תובענות ייצוגיות 573 (2017)). לפיכך, נטען כי די בעובדה שהעיצומים הכספיים מושא ענייננו נכפו על המשיב ולא הייתה לו ברירה אלא לשלם, כדי שהם יבואו בגדר 'מס, אגרה או תשלום חובה אחר'.

8. מעבר לכך, המשיב הוסיף כי העיצומים הכספיים מושא ענייננו מוזרמים לקופת המדינה ומשמשים אותה למימון הוצאותיה, ולכן לא נכון לומר כי ייעודם חורג באופן ממשי מדיני המס. בנוסף, העיצומים הכספיים בענייננו נועדו לטייב את מערכת גביית המס על-ידי מתן תמריץ נוסף לאזרחי המדינה לבצע את חובותיהם, וממילא, תכליתם עולה בקנה אחד עם תכליות דיני המס. המשיב הוסיף כי בעניין איגרא מדובר היה בקנסות שהוטלו בהליך פלילי, ובכך הם שונים מהעיצומים הכספיים בענייננו.

9. בתום הדיון בבקשת הסילוק, שהתקיים ביום 01.11.2018, בית המשפט הורה לצדדים להגיש את התייחסותם לפסק-דין שניתן שבועות ספורים קודם לכן בת"צ (מרכז) 8734-12-17 אגבריה נ' מדינת ישראל – רשות המסים (03.10.2018) (להלן: עניין אגבריה). באותו עניין נדונה בקשה לאישור תובענה ייצוגית בגין שגיאה שחלה בחישוב סכומי קנסות אזרחיים שונים שהוטלו על-ידי רשות המסים; והרשות לא העלתה כל טענה נגד התאמת הבקשה להתכרר כתובענה ייצוגית בהתאם לפרט 11.

10. בהחלטתו מיום 30.12.2018, שניתנה לאחר שהוגשו התייחסויות הצדדים לעניין אגבריה, בית המשפט המחוזי דחה את בקשת הסילוק.

11. תחילה, נקבע כי העובדה שעיצומים כספיים נחשבים מס לעניין פקודת המסים אינה מלמדת בהכרח על התשובה לשאלה אם עיצומים כספיים באים בגדר 'מס, אגרה או תשלום חובה אחר' בפרט 11. באותה מידה, כך נקבע, אין בעובדה שעיצומים כספיים באים בגדר המונח 'תשלום עונשי' בחוק חדלות פירעון ושיקום כלכלי, התשע"ח-2018 כדי ללמדנו שהם אינם באים בגדר פרט 11. שכן, "כל חוק וחוק ומטרתו, ואף ההגדרות שבו נועדו לצרכיו שלו". מטעם זה נדחו אף הטענות שעניינן באופן שבו סווגו העיצומים הכספיים בהנחיה 7.1002 או במכתבי רשות המסים.

12. מכאן, בית המשפט פנה לבחון את השאלה אם העיצומים הכספיים דגן באים בגדר פרט 11. בהקשר זה הפנה בית המשפט לעניין לוי, שם נקבע כי לצורך הכללת תשלום מסוים בגדר 'תשלום חובה אחר' בפרט 11, המבחן הוא "מבחן משפטי-נורמטיבי, הבוחן האם מדובר בתשלום מסוג התשלומים אשר אין להטילם על הפרט אלא במסגרת הסמכה חוקית [מכוח סעיף 1(א) לחוק היסוד – ח' כ']" (שם, בפסקה 25). בהקשר זה נקבע, כי המונח 'תשלומי חובה אחרים' בחוק היסוד מתייחס לתשלומים שנמצאים בתווך בין מס – המשולם לשלטון בכפייה ללא תמורה ישירה, ובין מחיר – המשולם בעסקה רצונית בעבור תמורה שוות ערך. בית המשפט המחוזי הוסיף כי התשלום שנדון בעניין לוי – פרמיות ביטוח חיים ותאונות אישיות – היה מקרה מובהק של תשלום מסחרי, שניתן להשיגו בתנאי שוק, ושלפרט אין זכות לקבלו מהמדינה; ומשכך, אותו תשלום לא בא בגדרו של סעיף 1(א) לחוק היסוד. בניגוד לכך, בענייננו, לא זו בלבד שהעיצומים הכספיים משמשים בפועל למימון הקופה הציבורית, אלא שהם אינם בעלי מאפיינים מסחריים כלל. זאת ועוד, נקבע כי העיצומים הכספיים בענייננו, שנועדו להרתיע את הפרט מפני אי הגשת דוחות במועד, משמשים כדי להבטיח את קיומה של מערכת מיסוי תקינה, יעילה ושוויונית, ומשכך, תכליתם תואמת את התכליות העומדות ביסוד מערכת המס. בהתאם, נקבע כי העיצומים הכספיים שבפנינו – אשר לשם הטלתם נדרשת סמכות מפורשת בדין – באים בגדר 'תשלום חובה אחר' גם לעניין פרט 11.

13. בית המשפט הוסיף וקבע כי אין מקום להשליך מהאמור בעניין איגרא על ענייננו. שכן, עיקר הטעם שבגיננו נקבע כי קנסות אינם באים בגדר 'תשלום חובה אחר' הוא בשל הקושי לדון בקנסות המוטלים בהליך פלילי במסגרת 'כלי העבודה' הקיימים בתובענה ייצוגית בהליך אזרחי. בניגוד לכך, העיצומים הכספיים מושא ענייננו אינם מוטלים בהליך פלילי, אלא בהליך מינהלי-אזרחי. יתר על כן הוסבר, כי למעשה, בהתאם

לסעיף 195ח(ב) לפקודה, העיצום הכספי וההליך הפלילי אינם יכולים לדור כלל בכפיפה אחת. בנסיבות אלו, כך נקבע, "ההנמקות שעמדו ביסוד פסק הדין בעניין איגרא, כלל אינן רלוונטיות". בית המשפט הוסיף ועמד על תשלומים נוספים הקיימים בדיני המס – כגון הגדלת שיעורי המס בשל אי-ניהול פנקסים (סעיף 191 ב לפקודה) וכפל המס המוטל בגין הוצאת חשבונית מס שלא כדין (סעיף 50 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975) – אשר אין חולק כי הם באים בגדר פרט 11, אף שיש להם ממד עונשי מסוים. שכן, מטרתם העיקרית היא לייעל את האכיפה בדרך של הרתעת הציבור מפני ביצוע עבירות מס. בדומה, כך נקבע, מטרתם העיקרית של העיצומים הכספיים בענייננו היא לאכוף את דיני המס על המפר, ומשכך אין מקום להשוותם לקנסות המוטלים במסגרת הליך פלילי – והמסקנה היא כי הם באים בגדרי פרט 11.

14. לפני סיום ציין בית המשפט כי לא מן הנמנע שקיימים עיצומים כספיים שתכליתם דומה יותר לקנסות הפליליים שנדונו בעניין איגרא. כן נקבע כי אין דבר בהיסטוריה החקיקתית של פרט 11 שממנו ניתן ללמוד על הכוונה להגביל את האפשרות להגיש תובענה ייצוגית בגין העיצומים הכספיים מושא ענייננו.

15. לאחר דחייתה של הבקשה לסילוק, התובענה הייצוגית התבררה לגופה, וניתן בה פסק דין חלקי ופסק דין משלים. הכול – כמתואר על-ידי חברתי, השופטת וילנר.

תמצית טענות הצדדים לפנינו

16. כאמור, עיקר הערעור שהעמידה לפנינו רשות המסים נעוץ בשאלה אם ניתן להגיש תובענה ייצוגית בגין העיצומים הכספיים מושא ענייננו. חברתי, השופטת וילנר, פירטה את טענות הצדדים, ועל כן אסתפק בהצגת לוז המחלוקת.

17. רשות המסים טוענת כי התשלומים שבאים בגדרו של פרט 11 הם רק כאלו שמטרתם היא להעשיר את הקופה הציבורית. בניגוד לכך, העיצום הכספי מושא ענייננו משמש כסנקציה שנועדה להביא לאכיפה של הוראות הדין, ותכליתו איננה לממן את צרכי הציבור. העשרת הקופה הציבורית היא רק תוצר לוואי של הטלת העיצום הכספי. על כן, לשיטתה, העיצומים הכספיים דגן לא באים בגדרי פרט 11.

18. מנגד, המשיב טוען כי מערכת המס כוללת מגוון רחב של תכליות כלכליות וחברתיות מעבר להעשרת הקופה הציבורית. על כן, לשיטתו, המבחן הרלוונטי לצורך פרט 11 הוא אם מדובר בתשלומים שנכפים על האזרח, שנגבים ממנו לשם מימוש תכליות ציבוריות, ואשר נכנסים בפועל אל תוך הקופה הציבורית. בענייננו, כך נטען, העיצומים הכספיים נכפים על האזרח, מטרתם היא לסייע בגביית מס אמת ולטייב את

מערכת גביית המס, והסכומים שנגבים במסגרתם משמשים בפועל את הקופה הציבורית שעה שהם נגבים על-ידי רשויות המס. ממילא, המשיב סבור כי מדובר בתשלומים שבאים בגדרי פרט 11.

דיון והכרעה

19. בית משפט קמא דחה את עמדת רשות המסים, ודעתי כדעתו.

20. בראשית הדברים מצאתי לציין, כדברי חברתי, השופטת וילנר, כי "בבואנו לבחון עיצום כספי בא בגדר התשלומים המנויים בפרט 11 (ובאופן קונקרטי, בגדר "תשלום חובה"), איננו עומדים בפני 'לוח חלק' (טבולה רסה – Tabula rasa) [...]" אכן, קיימת פסיקה ענפה יחסית בנדון. ברם, מסקנותיי מניתוח החקיקה והפסיקה שונות מאלו שאליהן הגיעה חברתי. כפי שצינתי בפתח הדברים, דעתי היא שהעיצומים הכספיים מושא ענייננו באים בגדרי פרט 11; ועל כן, ברמה העקרונית, קיימת אפשרות להגיש בקשה לאישור ניהול תובענה כייצוגית נגד רשות המסים בעטיים. להלן טעמי.

21. כידוע, סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי "לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית". כלומר, ועל כך אין חולק, לא ניתן להגיש תובענה ייצוגית בגין תביעה שאינה מפורטת בתוספת השניה או בחוק מפורש אחר. כאמור, המחלוקת בענייננו נסובה על אודות פרשנות פרט 11 לתוספת השניה, המתייחס ל"תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר".

22. כפי שנקבע לא אחת, פרט 11 מאפשר להגיש תובענה ייצוגית בתביעה שמתקיימים בה שלושה תנאים מצטברים: (1) מדובר בתביעה נגד רשות, כהגדרתה לעניין החוק; (2) הסעד המתבקש בה הוא השבה; ו- (3) הסכומים נגבו על-ידי הרשות כמס, אגרה או תשלום חובה אחר (ראו: עע"מ 4784/19 הרינג נ' משרד המשפטים - רשות האכיפה והגבייה, פסקה 5 (12.11.2020) (להלן: עניין הרינג)). בענייננו, אין חולק על כך שרשות המסים מסווגת כ'רשות' כהגדרתה בחוק. אין גם חולק על כך שמדובר בתביעה להשבה. המחלוקת ממוקדת בשאלה אם העיצומים הכספיים נגבו על-ידי רשות המסים כמס, אגרה או תשלום חובה אחר.

23. אפתח בלשון. מקריאה תמה של החוק ניתן היה להגיע למסקנה כי די בכך שהרשות גבתה תשלום בכפייה כדי שיהיה מדובר ב'תשלום חובה אחר'. פרשנות כזו בוודאי אפשרית מבחינה לשונית. מילון אבן שושן, למשל, מפרש את הערך 'תשלום' כ"נתינת סכום כסף כתמורה בעד סחורה, כשכר לעובד, כפרעון חוב או כפיצוי"; ואת הערך

'חובה' כ"דבר המוטל על פלוני לעשותו, התחייבות" (אברהם אבן-שושן מלון אבן-שושן: מחדש ומעדכן לשנות האלפיים (משה אזר עורך ראשי 2010)). יוצא אפוא, כי מבחינה לשונית, אין קושי לפרש את הביטוי 'תשלום חובה אחר' כמתייחס לכל פרעון של חוב שמוטל על אדם לשלם לרשות – ובכלל זאת, גם עיצום כספי.

24. כאן המקום להזכיר שני כללי פרשנות שיכולים לסייע לנו בפירוש הביטוי 'תשלום חובה אחר' שבפרט 11. הכלל הראשון מצוי בסעיף 7 לחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, ולפיו "המלים 'או', 'אחר' או ביטוי דומה להן – להבדיל מן המפורט שלפניהן הן באות ולא להקיש לו". בהתאם לכלל זה, הביטוי 'תשלום חובה אחר' בא להבדיל מהמונחים המפורטים לפניו – מס ואגרה – ולהוסיף עליהם. כלומר, אין לפרש את הביטוי 'תשלום חובה אחר' באופן שייכללו בו רק תשלומים מסוג מס או אגרה. הכלל השני, המכונה במשפט האנגלי *Ejusdem generis* ('הכלל מעין הפרט'), מורה כי כאשר מופיע תיאור כללי בסיום רשימת פריטים ספציפיים, יש לעמוד תחילה על המכנה המשותף בין הפריטים הספציפיים, ובהתאם לכך לקבוע מהי הקטגוריה שאליה מתייחס התיאור הכללי (להרחבה ביחס לכלל זה, ראו: רע"ב 534/19 זיאדה נ' מדינת ישראל, פסקה 39 לחוות דעתו של השופט א' שטיין (20.08.2019)).

25. בענייננו, ניתן היה לסבור כי המכנה המשותף למס ולאגרה הוא ששניהם נגבים באמצעות כוחה הכופה של הרשות השלטונית, ולאדם אין ברירה אלא לשלם. בהתאם, כל תשלום שנגבה מאדם באמצעות כפייה שלטונית, באופן שאין לו ברירה אלא לשלמו – בא בגדר 'תשלום חובה אחר'. ואכן, זה בדיוק היה האופן שבו פורש בתחילה הביטוי 'תשלום חובה אחר' בפסיקת בית המשפט המחוזי. כך נקבע, למשל, בבש"א (מינהליים ת"א) 31171/08 מדינת ישראל נ' לוי, פסקאות 12–14 (23.12.2008) מפי חברתי השופטת ר' רונן (עת כיהנה בבית המשפט המחוזי; והוא פסק הדין מושא עניין לוי בבית משפט זה):

"אני סבורה כי המבחן העיקרי לצורך סיווג התשלום במסגרת פריט 11, צריך להיות בשאלה האם מדובר ב'תשלום חובה', שהרשות גובה מכוח סמכותה כגוף שלטוני. במסגרת זאת יש לבחון האם מדובר בתשלום המוטל על ידי הרשות מכוח סמכותה בדין, באופן שלאזרח אין ברירה אלא לשלם את התשלום.

[...]

פרשנות זו עולה בקנה אחד עם הגדרתו של המונח 'תשלום חובה' בחוק יסוד: משק המדינה. בסעיף 1 לחוק זה נקבע כי:

”א. מסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו, הוא הדין לגבי אגרות”
 גם בחוק הרשויות המקומיות (ריבית והפרשי הצמדה על תשלומי חובה) מוגדר 'תשלום חובה' כתשלום המגיע לרשות מקומית על פי דין. (ההדגשה נוספה – ח' כ'; וראו גם: בש"א (מינהליים ת"א) 31042/08 איתן נ' מכוון התקנים הישראלי, פסקה 10 (01.04.2009)).

26. בהתאם לפרשנות זו, שהגיונה בצדה, אין כל ספק שעיצומים כספיים המוטלים על-ידי רשות המסים מכוח סעיף 195 ב לפקודה, באים בגדר הביטוי 'תשלום חובה אחר'.

27. ואולם, פרשנות מילולית זו נדחתה על-ידי בית משפט זה בעניין לוי. באותו עניין נקבע, נוכח הדמיון הלשוני בין פרט 11 לבין סעיף 1(א) לחוק היסוד, כי לא די בכך שהתשלום נכפה על האזרח על-ידי הרשות כדי שהוא ייחשב כ'תשלום חובה אחר'. וכך נאמר שם:

”מהמסר שמעביר המחוקק בסעיף 1(א) [לחוק היסוד – ח' כ'], ומהדמיון הלשוני בין הנוסחים של סעיף 1(א) ושל פריט 11, ניתן לטעמי ללמוד על כוונת המחוקק בפריט 11: לאפשר הגשת תובענות ייצוגיות נגד גוף שלטוני או רשות ציבורית רק במקרים בהם הטילו, שלא כדין, את אותם תשלומים אשר נדרשת הסמכה חוקית על מנת להטילם על הפרט, כקבוע בסעיף 1(א). במלים אחרות, כדי לקבוע האם תשלום מסוים נכנס לגדרי פריט 11 אם לאו, עלינו לסווגו כתשלום מסוג התשלומים אשר נדרשת הסמכה בדין כדי להטילו” (שם, פסקה 24 לחוות דעתו של השופט צ' זילברטל; ההדגשה נוספה – ח' כ').

28. כלומר, בעניין לוי נקבע, כי לא די בכך שתשלום מסוים נגבה בכפייה על-ידי הרשות כדי לסווגו כ'תשלום חובה אחר', אלא יש לבחון האם מדובר בתשלום שהוא מסוג התשלומים אשר נדרשת הסמכה בדין כדי להטילו. לעניין זה, המבחן הוא "מבחן משפטי-נורמטיבי, הבוחן האם מדובר בתשלום מסוג התשלומים אשר אין להטילם על הפרט אלא במסגרת הסמכה כדיון" (שם, בפסקה 25). על מנת להשיב לשאלה זו, כך נקבע, "נדרשת גם בחינה מהותית יותר, של אופי התשלומים והתכלית שבגבייתם, על מנת לקבוע האם מדובר בתשלום מסוג התשלומים אשר נדרשת הסמכה בדין על מנת להטילם" (שם, פסקה 35). בהקשר זה צוין, כי מערכת המס נועדה לקדם מגוון תכליות: מימון תקציב המדינה והוצאותיה; קידום מדיניות כלכלית על כלל רבדיה; וקידום מדיניות חברתית (שם, פסקה 36) – ולפיכך, יש לבחון אם מדובר בתשלום שמוטל על הפרט במטרה לקדם תכלית מסוג התכליות שדיני המס נועדו לקדם.

29. על פני הדברים, ניתן היה לתהות מה משמעות המבחן "המהותי" שצוין בעניין לוי שעניינו "האם מדובר בתשלום מסוג התשלומים אשר נדרשת הסמכה בדין על מנת להטילם". וכי יש תשלום שהרשות יכולה להטיל על הפרט ללא הסמכה בדין? דומה אפוא כי במבחן המהותי הנ"ל כיוון בית המשפט לשאלה אם מדובר בתשלום שהוא מסוג התשלומים אשר נדרשת הסמכה בדין מכוח סעיף 1(א) לחוק היסוד – להבדיל מאשר מכוח עיקרון חוקיות המינהל הכללי – על מנת להטילו. בחינה זו אכן נערכת באופן מהותי, בשים לב לתכליות שלשמן נקבעה דרישת ההסמכה בחוק היסוד.

30. את ההשוואה שנערכה בעניין לוי בין פרט 11 לבין סעיף 1(א) לחוק היסוד ניתן להבין באחת משתי דרכים. הראשונה נסובה על עצם הדמיון הלשוני בין פרט 11 לבין סעיף 1(א) לחוק היסוד; והשנייה נסובה על אודות קיומה של תכלית משותפת לשני דברי החקיקה. כפי שאראה בהמשך, לשאלה זו קיימת השפעה רבה על ניתוח הסוגיה מושא עניינו – ועל כן מצאתי להרחיב קמעא בעניין.

31. לפי האפשרות הראשונה, פסק-הדין בעניין לוי התבסס על החזקה הפרשנית שלפיה ביטויים דומים המופיעים במסגרת דברי חקיקה שונים יפורשו באופן הרמוני. כך למשל, בפסיקה נקבע כי "[...] יש מקום להנחה פרשנית, אולי אף הנחה חזקה, כי אותו ביטוי המופיע בחוקים שונים מתפרש באותו מובן" (בג"ץ 7029/95 הסתדרות העובדים הכללית החדשה נ' בית-הדין הארצי לעבודה, פ"ד נא(2) 63, 98 (1997); והשוו למידה השנייה שבה נדרשת התורה על-פי ברייתא דרבי ישמעאל). בהתאם, העובדה שהמחוקק בחר לכלול ביטויים דומים בפרט 11 ובחוק היסוד, מובילה, כשלעצמה, למסקנה כי יש לפרשם באופן דומה.

32. ואולם, לדעתי, הסבר זה נושא עמו קושי לא מבוטל. ראשית, קיימים דברי חקיקה רבים הכוללים ביטוי דומה לזה שמופיע בפרט 11 (ראו מני רבים: סעיף 17 לחוק הגנת הצרכן, התשמ"א-1981; סעיף 87 לחוק המים, התשי"ט-1959; סעיף 1 לחוק המרכז לגביית קנסות, אגרות והוצאות, התשנ"ה-1995; סעיף 39 לחוק המרכז להנצחת זכרו של יצחק רבין, התשנ"ז-1997; סעיף 26(ג) לחוק הניקוז וההגנה מפני שטפונות, התשי"ח-1957; סעיף 45(ב) לחוק הסדרת הטיפול בחופי הכנרת, התשס"ח-2008; סעיף 30 לחוק הספרייה הלאומית, התשס"ח-2007; ועוד). ככל שפסק-הדין בעניין לוי נסוב רק על עצם הדמיון הלשוני בין פרט 11 לסעיף 1(א) לחוק היסוד, ניתן לתהות מדוע נערכה ההשוואה דווקא לחוק היסוד ולא ליתר החוקים הכוללים ביטויים דומים.

שנית, הפסיקה עמדה לא אחת על מגבלותיה של ההנחה הפרשנית בדבר "הנחת האחידות המושגית" (כלשונה של חברתי, השופטת רונן, בדנ"מ 5331/24 רשות האוכלוסין

וההגירה נ' קלמנט, פסקה 10 לחוות דעתה (07.12.2025)). כפי שציינה חברתי באותו עניין, "התפיסה העקרונית העולה כחוט השני מהפסיקה היא כי אמנם יש לשאוף כי למושגים זהים תהיה משמעות זהה באותו חיקוק או בחיקוקים דומים; אולם בדומה לכל מקרה המעורר התלבטות פרשנית ב'זירת הלשון', יש להכריע בין הפירושים המתחרים בהתאם לתכלית החוק ומטרותיו. על כן, ככל שמונחות על כפות המאזניים האחידות המושגית בחוק מצד אחד, ויכולתה של פרשנות החוק להגשים את תכליותיו מהצד השני – לא מן הנמנע כי יהיה זה מוצדק לסטות מהנחת האחידות המושגית". דברים דומים נקבעו גם בע"א 756/82 קיבוק יגור קבוצת עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' שירותי נפט בע"מ, פ"ד מא(1) 85, 112 (1987), שם נקבע כי "מקובל, אף רצוי, מבחינת האחידות והשלמות שבניסוח ולצורך הבנת המשמעות, כי בחיקוק תהיה לאותו מושג המופיע בו בהקשרים שונים משמעות אחת וזהה. אולם רצוי זה לא תמיד הוא גם המצוי והמתחייב מכלל הדברים. יש, אם משום שזהו רצונו הברור של המחוקק ואם משום ניסוח כושל של דבר החיקוק, כי יימצאו באותו חיקוק עצמו מושגים זהים, או כמעט זהים שמשמעותם שונה"; ועל אחת כמה וכמה שהדברים נכונים ביחס לדברי חקיקה שונים, כבענייננו. ואם בכך לא די, הרי שכאמור לעיל, העיצומים הכספיים מושא ענייננו נגבו מכוח פקודת המסים, ובמסגרת זו הם מכונים כ'מס' (סעיף 2 לפקודת המסים). אם כן, ככל שהשוואה לחוק היסוד מקורה בהרמוניה לשונית בלבד, אין זה ברור מדוע לא ייקבע כי העיצומים הכספיים בענייננו באים בגדר הביטוי 'מס', בדומה למשמעות מונח זה בפקודת המסים.

33. לנוכח האמור, סבורני כי לא די בכך שקיים דמיון לשוני מסוים בין פרט 11 ובין סעיף 1(א) לחוק היסוד על מנת לפרשם באופן דומה, אלא שהדבר נובע מכך שתכלית החוק תומכת במתן פרשנות דומה לביטויים המופיעים בחוקים אלו.

34. לפיכך, לטעמי, הדרך הנכונה לפרש את השוואה שנערכה בין פרט 11 לסעיף 1(א) לחוק היסוד מבוססת לא רק על הדמיון הלשוני בין שני דברי החקיקה, אלא על קרבה רעיונית ביניהם. נשאלת השאלה, מהי אותה קרבה רעיונית?

35. על מנת להשיב לשאלה זו, עלינו להידרש תחילה לתכליות שני דברי החקיקה הרלוונטיים. על תכלית ההוראה שבסעיף 1(א) לחוק היסוד, עמד בית המשפט בעניין אחר, בציינו כי:

"העיקרון שאין לגבות תשלומי חובה ללא הסמכה, שבא לידי ביטוי בסיסתם של מייסדי ארה"ב במלחמת עצמאותם: No Taxation Without Representation, ביסודו עומד מאפיין הרצון החופשי. 'כשמדובר בתשלומים יש צורך בהסכמתו של מי שנדרש לשלם... הכלל המבוטא בסיסמה 'אין מיסוי ללא ייצוג' מושתת על הדרישה על פיה אין תשלום ללא

הסכמה שכזו' [...]; הייצוג הוא ביטוי לאותה הסכמה רחבה מהציבור" (בג"ץ 1195/10 מרכז השלטון המקומי נ' הרשות הממשלתית למים ולביוב, פסקה נג (13.11.2014)).

36. כלומר, דרישת ההסמכה שבסעיף 1(א) לחוק היסוד נועדה לחייב את השלטון לקבל את הסכמת הציבור, בדרך של הסמכה חוקית, כאשר השלטון מבקש לגבות מהפרט כספים על מנת לקדם את טובתו של כלל הציבור. נשאלת אפוא השאלה, מהו הקשר הרעיוני בין הוראה זו לבין ההוראה שבפרט 11?

37. ההסדר שנקבע בפרט 11 מהווה מרכיב מסוים בשורה של פשרות ואיזונים בין אלו שתמכו בהחלת חוק תובענות ייצוגיות על המדינה באופן מלא, ובין אלו שרצו לפטור את המדינה באופן גורף מעולן של התובענות הייצוגיות (להרחבה בעניין זה ראו: בג"ץ 2171/06 כהן נ' יו"ר הכנסת, פסקה 35 (29.08.2011)).

38. ככלל, מצדדי החלת החוק על המדינה הצביעו על כך שתכליותיו רלוונטיות גם למקרים שרשויות המדינה עולו כלפי בני אדם רבים. כידוע, תכליות חוק תובענות ייצוגיות כוללות, בפרט, את מימוש זכות הגישה לערכאות, לרבות ביחס לאוכלוסיות המתקשות לפנות כיחידים לבתי משפט; אכיפת הדין והרתעה מפני הפרתו; מתן סעד הולם לנפגעים מהפרת הדין; וניהול יעיל, הוגן וממצה של תביעות (ראו: סעיף 1(1) – (4) לחוק). לפיכך, על פני הדברים, אין מקום להניח שיחידים המתקשים לפנות לבתי המשפט מול גורמים פרטיים, יצליחו לעשות כן כאשר המדינה ניצבת מהצד השני של המתרס; ואין מקום להניח כי התכלית של ניהול יעיל וממצה של תביעות רבות לא מתממשת כאשר המדינה היא הנתבעת בהליך.

39. מנגד, המצדדים במתן פטור למדינה מפני תובענות ייצוגיות הצביעו גם הם על נימוקים ראויים. בעיקר, דובר על החשש מפני השלכות חמורות על קופת המדינה כתוצאה מקבלת תובענות ייצוגיות נגדה בסכומי עתק, אשר עלולה להשפיע על הוודאות התקציבית ולפגוע בתפקודה של הרשות. עוד נטען, כי הנזק שייגרם לציבור כתוצאה מהאפשרות להגיש תובענה ייצוגית נגד הרשויות, עולה על התועלת שתצמח לכל פרט מהפיצוי הנמוך שיחולק לו (ודוק: כאשר מדובר בנזק משמעותי שנגרם לנפגע מסוים, ניתן להניח כי תוגש על-ידו תביעה פרטית). בנוסף, נטען כי הפיצויים שתידרש המדינה לשלם יגולגלו על כתפי הציבור כולו, ועל כן, הנפגעים יצטרכו לממן את הפיצויים הניתנים להם. כן נטען, כי המדינה פועלת ממילא למען הציבור, ולכן ספק אם נדרש לתמרץ אותה לפעול כדין; ומכל מקום, אין זה ברור אם המדינה – כגורם שלטוני – מגיבה ישירות לתמריצים כלכליים.

40. בסופו של דבר, כאמור, נבחרה דרך אמצע. מחד גיסא ניתנה אפשרות לתבוע את הרשות בתביעה ייצוגית, אך מאידך גיסא ניתנו לה שורה של הגנות. בפרט, סעיף 9 לחוק מאפשר לרשות להגיש הודעת חדילה; סעיף 20(ד)(1) לחוק מאפשר לבית המשפט לשקול שיקולים ייחודיים לרשות בקביעת הפיצויים; וסעיף 21 לחוק מגביל את התקופה שבשלה ניתן לחייב את הרשות בהשבה במסגרת תביעה ייצוגית, ל-24 חודשים עובר למועד שבו הוגשה הבקשה לאישור. זהו הרקע שלאורו נחקק פרט 11. פרט זה נועד לאפשר הגשת תובענה ייצוגית נגד רשות הפועלת בכובעה השלטוני; אך הוא מצמצם את קשת המצבים שניתן לעשות כן. זאת, כחלק מן התפיסה הרוחבית – שבאה לידי ביטוי בהגנות שונות שניתנו לרשות במסגרת החוק – שהנזק לציבור כתוצאה ממתן אפשרות להגיש תובענה ייצוגית נגדה בגין כל פעולה המבוצעת על-ידה, עלול לעלות על התועלת שתושג מכך.

41. האיזון שנערך בפרט 11 בא לידי ביטוי באופן הבא. ראשית, פרט זה מאפשר להגיש נגד הרשות תביעה להשבה בלבד. אלמלא כן, הדבר היה חושף את המדינה לתביעות ייצוגיות ללא גבול ושיעור, באופן שהיה מקשה על האפשרות להשיג ודאות תקציבית, ובכך הנזק לציבור היה עולה על התועלת שהייתה צומחת למי שנגרם לו הנזק. הגבלת האפשרות לתבוע את הרשות בתביעות להשבה בלבד נועדה לאפשר הגשת תובענה ייצוגית רק במקרים שבהם מדובר בכספים שיצאו מכיסו של הפרט ונכנסו לקופת הרשות. ממילא, הנזק לקופה הציבורית אינו בלתי מוגבל – הוא מגודר מראש לסכומים שהגיעו לקופת הרשות ומוחזקים בה בניגוד לדין.

42. שנית, ובהמשך לכך, פרט 11 מאפשר להגיש תובענה ייצוגית ביחס לסכומים שנגבו שלא כדין 'כמס, אגרה או תשלום חובה אחר'. תכליתה של הוראה זו היא להשלים את ההוראה דלעיל, ולאפשר הגשת תובענה ייצוגית נגד הרשות באותם מצבים שבהם מדובר בסכומים שנגבו על-ידי רשויות השלטון, בניגוד לדין, תוך שימוש בכוחן הכופה, כאשר הם נגבו 'כמס, אגרה או תשלום חובה אחר'. מדובר בכספים שלגביהם קבע המחוקק-המכונן כי אין לגבותם ללא הסמכה בדין; ולכן קיים קושי ממשי ומיוחד בהותרתם בתוך הקופה הציבורית, כאשר הם נגבו בניגוד לדין.

43. כעת, על רקע האמור לעיל, ניתן לחזור אל ההשוואה שנערכה בעניין לוי בין האמור בפרט 11 לבין האמור בסעיף 1(א) לחוק היסוד מבחינה רעיונית – ולדייק אותה.

44. השוואה זו נערכה על רקע הרציונל הדומה שניצב בבסיס שתי הוראות החוק הנ"ל, שביסודו הקושי הדמוקרטי הקיים במצב שבו רשויות השלטון כופות על הפרט למסור את כספו, ללא הסמכה בדין, למטרה ציבורית כללית. מטעם זה, סעיף 1(א) לחוק

היסוד דורש את הסכמת הציבור באמצעות נציגיו ברשות המחוקקת; ומטעם דומה, פרט 11 מאפשר להגיש תובענה ייצוגית כאשר מדובר בכספים שנגבו על-ידי הרשות בכפייה, ובניגוד לדין, על מנת להשיב את כספי הפרט, ולמנוע מהם לשמש לתכליות כלל-ציבוריות מבלי שהתקבלה לכך הסמכה כדין. אכן, קשה להשלים עם העובדה שכספו של הפרט, שנלקח ממנו בכפייה ובניגוד לדין, ישמש למטרות ציבוריות כלליות ולא יושב לבעליו. לשון אחרת, כאשר הרשות מחזיקה בכיסה כספים שנלקחו מאזרחי המדינה, בניגוד לדין, אין הצדקה ממשית להותרתם בקופה הציבורית, כך שייעשה בהם שימוש למטרות כלל-ציבוריות, אלא יש לאפשר הגשה של תובענה ייצוגית בגינם על מנת להחזירם לבעליהם.

45. זהו גם הטעם לכך שפרט 11 פורש באופן שלא מאפשר להגיש תובענה ייצוגית על תשלומים המסווגים כ'מחיר' (דנ"מ 5519/15 יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ, פסקה 25 לפסק דינה של הנשיאה א' חיות (17.12.2019)), או על תשלומים שהרשות גבתה עבור צדדים שלישיים (עניין הרינג, פסקה 7). במקרים אלו, כספו של הפרט אמנם ניטל ממנו שלא כדין, אך הכספים אינם משמשים לתכליות ציבוריות כלליות. שכן, במקרה הראשון, הפרט קיבל תמורה מלאה לכספו, כך שכספו לא ישמש למטרות ציבוריות; ואילו במקרה השני, הכספים לא הגיעו אל הקופה הציבורית, כך שאין מדובר במצב שבו נחוצה תובענה ייצוגית על מנת להימנע ממצב שכספו של הפרט, אשר ניטל ממנו בניגוד לדין, ישמש את כלל הציבור.

46. לאחר שעמדנו על תכליתו של פרט 11, ועל מהות ההשוואה בין התשלומים המנויים בו לבין התשלומים המנויים בסעיף 1(א) לחוק היסוד, ניתן לשוב לשאלה האם העיצומים הכספיים מושא ענייננו באים בגדר המונח 'תשלום חובה אחר' בפרט 11. לשם כך, עלינו להידרש למהותו של העיצום הכספי ולתכליותיו.

47. חברתי, השופטת וילנר, מאמצת את עמדת רשות המסים, בעיקרה, בציינה כי תכלית העיצומים הכספיים היא "הרתעתית-מניעתית". לגישה, בכך העיצומים הכספיים דומים, במובן מסוים, לענישה פלילית, אשר חלק מתכליותיה הם הרתעת הנאשם והרתעת הרבים. חברתי מציינת כי בכך נבדלים העיצומים הכספיים מסעדים אזרחיים, שככלל, נועדו לפצות על פגיעה או נזק שנגרמו לאחר.

48. כשלעצמי, אני מצטרף לעיקרי גישתה של חברתי, אך מבקש לדייק בהם עוד קמעא. דומני כי לא יהיה מי שיחלוק על כך שהעיצומים הכספיים מושא ענייננו נועדו להביא לכך שדוחות מקוונים יוגשו לרשות המסים, על-ידי החייבים בכך, במועד. במובן זה, אכן, העיצומים הכספיים נועדו להרתיע מפני הפרת הדין ולמנוע את הישנותה. ברם,

לגישתי, אין מקום להקיש בין תכלית 'ההרתעה' במשפט הפלילי ובין תכלית העיצום הכספי.

49. כידוע, העיקרון המנחה בענישה במשפט הפלילי הוא הלימה בין חומרת העבירה לבין העונש (סעיף 40ב לחוק העונשין, התשל"ז-1977), כאשר הענישה נועדה 'להשיב לרשע רע כרשעתו'. תכלית ההרתעה במשפט הפלילי היא משנית לתכלית זו. היא עשויה להשפיע על גובה העונש (שם, סעיפים 140-140ז), אך כשלעצמה, היא לא יכולה להצדיק מתן עונש. לפיכך, המשפט הפלילי מתנהל בספֶרָה אחרת לגמרי מזו של העיצומים הכספיים. מכך ניתן ללמוד גם שלא הרי ה'הרתעה' במשפט הפלילי כהרי ה'הרתעה' שבבסיס העיצומים הכספיים. אכן, שתיהן נועדו להכווין התנהגות. אלא שבמקרה הראשון, מדובר בהרתעה של מי שהוכחה אשמתו מעבר לספק סביר; ואף כאשר מדובר ב'הרתעת הרבים', הרי שהטעם היחיד שבגיננו קיימת לגיטימציה למדינה להרתיע עבריינים פוטנציאליים 'על גבו' של האדם המורשע – הוא בדיוק כי מדובר באדם שהורשע, קרי, שהוכחה אשמתו מעל לספק סביר. לא כך במקרה של 'הרתעה' באמצעות עיצומים כספיים – שאין לה כל קשר להוכחת אשמה פלילית (יתרה מכך – היא מדירה (excludes) את האפשרות לנקוט בסנקציה פלילית, כפי שאפרט).

50. לא בכדי הפנה בית משפט קמא לספרו של פרופ' יצחק זמיר (הסמכות המינהלית א – המינהל הציבורי (מהדורה שנייה מורחבת, 2010) (להלן: זמיר)), שציין כי עיצומים כספיים מהווים אמצעי שניתן לרשויות המינהל לצורך ייעול האכיפה של חוקים. לדברי פרופ' זמיר, "בדרך כלל, אמצעים כאלה מוקנים לרשויות מינהליות לא כדי להעניש עבריינים, גם כאשר נעברה עבירה ולעתים אף ללא קשר לשאלה אם נעברה עבירה, אלא כדי למנוע סכנה, כדי לתקן תקלה או כדי לשרת אינטרס ציבורי אחר" (שם, בעמוד 278; ההדגשות נוספו – ח' כ'). מפאת חשיבות הדברים, יודגש שוב: "לא כדי להעניש". ואכן, לא בכדי נקבע בפקודה כי העיצומים הכספיים וההליך הפלילי אינם יכולים לדור בכפיפה אחת. מדובר בכלים שונים שנועדו לקדם תכליות אחרות. העיצומים הכספיים נועדו לעודד הגשה של דוחות מקוונים במועד; בעוד שההליך הפלילי נועד להעניש את המפר על אי קיום הוראות החוק. ועוד יוער, כי ההבחנה שבין שימוש בכלי של עיצומים כספיים לבין המשפט הפלילי מוצאת ביטויה גם במדריך משרד המשפטים – ייעוץ וחקיקה (המחלקה למשפט פלילי) "עיון אכיפה חלופית בחקיקה – עקרונות מנחים" (2018) (להלן: מדריך העקרונות המנחים), אליו הפנתה חברתי. כך למשל, במדריך נכתב: "האכיפה המינהלית, ובראשה העיצומים הכספיים, היא אכיפה המנותקת כליל מהמישור הפלילי [...]" (שם בעמוד 6).

51. נמצאנו למדים, כי העיצומים הכספיים בענייננו נועדו למטרה ציבורית כללית. מטרת גבייתם היא לשרת את מערכת גביית המס. לא מדובר בתשלומים שנגבים מהפרט במטרה להענישו, אלא במטרה לייעל את האכיפה של מערכת המס. למעשה, העיצומים הכספיים בענייננו הם אמצעי לקידום תכליות מערכת המס. לפיכך, כאשר מטרת העיצומים הכספיים שלפנינו היא לשרת את מערכת המס ולטייב אותה, קשה לומר שתכליתם חורגת באופן ניכר מתכליות דיני המס.

52. יתרה מכך, כפי שצינתי לעיל, המכנה המשותף בין התשלומים השונים המפורטים בסעיף 1(א) לחוק היסוד הוא שמדובר בכספים שנגבים בכפייה על-ידי הרשות, מתוך רצון לממש תכליות ציבוריות כלליות. כפי שהוסבר לעיל, לא זו בלבד שקיים קושי ממשי בהותרת כספים מעין אלו בתוך הקופה הציבורית, באופן שכלל הציבור ייחנה מכספו של הפרט בניגוד לדין; אלא שהנזק כתוצאה ממתן אפשרות להגיש תובענה ייצוגית בגינם הוא תחום ומגודר לסכומים שנכנסו ממילא לתוך קופתה של הרשות (וגם זאת, בכפוף לתקופת התיישנות מקוצרת, ולאפשרות העומדת לרשות להגיש הודעת חדילה). ממילא, הקושי הכרוך בהותרת כספו של הפרט בקופה הציבורית, כדי שישמש למטרות ציבוריות כלליות – לא מצטמצם כהוא זה כאשר מדובר בעיצומים כספיים שנועדו לקדם את מערכת המס. גם החשש מפני נזק שייגרם לקופה הציבורית כתוצאה מהאפשרות להגיש תובענה ייצוגית בגין העיצומים הכספיים – אינו עולה כהוא זה על החשש מפני הנזק שייגרם לרשות כתוצאה ממתן אפשרות להגיש תובענה ייצוגית בגין גביית מס, שכן בשני המקרים התובענה הייצוגית מוגבלת לכספים שנכנסו שלא כדין אל תוך הקופה הציבורית. על רקע זה יש לקרוא גם את הערת המשנה לנשיא מ' נאור בפסקה 5 לחוות דעתה בעניין לוי, שם התייחסה היא לקיומו של קשר הדוק בין השאלה אם מדובר ב"פעולה ריבונית שלטונית" לבין השאלה אם יש לסווג את התשלום כ'תשלום חובה'.

53. למעשה, הפסיקה התייחסה לשלושה סוגים של מצבים שבהם הרשות גבתה תשלום של סכום כסף מסוים בכפייה, ובניגוד לדין, ובכל זאת נקבע שלא מדובר ב'תשלום חובה אחר' כמשמעותו בפרט 11. האחד, תשלום של מחיר, במובן זה שהתשלום נדרש עבור תמורה שוות ערך שהתקבלה מהרשות (ראו למשל, דנ"מ 5519/15 יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ, פסקאות 24-25 לפסק דינה של הנשיאה א' חיות (17.12.2019)). השני, תשלום שנגבה על-ידי המדינה בעבור צדדים שלישיים (ראו למשל, עניין הרינג, פסקאות 7-8, והאסמכתאות שם). והשלישי, תשלום שנגבה כקנס שהוטל בהליך פלילי (עניין איגרא). מנגד, עד כמה שידיעתנו משגת לא קיים תקדים למצב שבו הרשות השתמשה בכוח שלטוני בגדרי הליך אזרחי-מנהלי, וגבתה תשלום שנכנס לקופה

הציבורית, אשר אינו בא בגדרי המונח 'תשלום חובה אחר' בפרט 11. אדרבא, בפסיקה נקבע כי די בכך שפעולת גבייה מסוימת נעשתה מכוח פקודת המסים, כדי לקבוע שמדובר ב'תשלום חובה אחר' לצורך הכללתו בפרט 11 (רע"א 6312/21 תאג"ד מים וביוב טובב שפרעם בע"מ נ' עפי"פ, פסקה 1 (17.07.2022) (להלן: עניין עפי"פ)); ולא למותר לציין כי העיצומים הכספיים בענייננו נגבו מכוח פקודת המסים, בהתאם לסעיף 195ז לפקודה.

54. זהו המקום להתייחס גם לאמור בפסק-דינו של בית משפט זה בעניין איגרא; על מה שיש בו ועל מה שאין בו. בעניין איגרא נקבע, בהנמקה תמציתית יחסית (נוכח הסכמת הצדדים לתוצאת פסק-הדין), כי תשלום קנס המוטל בהליך פלילי לא בא בגדר תשלום חובה אחר. לכך הובאו שני טעמים: הטעם הראשון קשור בפרשנות תכליתית של התיבות 'תשלום חובה אחר', בהתאם לפרשנות שניתנה להן בעניין לוי. ואילו הטעם השני עסק בתוצאות המעשיות העוללות לנבוע כתוצאה ממתן אפשרות להשיג על תוצאות ההליך הפלילי בגדרי הליך של תובענה ייצוגית. מאחר שהטעם השני לא חל בכל הנוגע להטלת עיצומים כספיים, שכן כאמור מדובר בהליך מינהלי-אזרחי ולא בהליך פלילי, אתמקד בטעם הראשון ואבחן אם יש בו כדי להצדיק את השלילה של האפשרות להגיש תובענה ייצוגית ביחס לעיצומים הכספיים מושא ענייננו. מפאת חשיבות הדברים, מצאתי להביא את קביעות בית המשפט בעניין איגרא כלשונן:

"לגישתי אין מקום לפרש את המונח 'תשלום חובה' באופן המחיל אותו על קנסות המוטלים בהליכים פליליים.

בעניין לוי עמד בית המשפט על התכלית המרכזית שביסוד גביית מיסים ותשלומי חובה והיא – מימון תקציב והוצאות המדינה באמצעות מערכת המס. כמו כן עמד בית המשפט בהקשר זה גם על מטרות נוספות שאותן משרתת מערכת המס ובהן קידום מדיניות כלכלית וחברתית (שם, בפסקה 36). דומני כי קנסות המוטלים בהליך פלילי כאמצעי ענישה, זרים לתכליות אלה. על כן פרשנות תכליתית של המונח 'תשלום חובה' מוליכה לגישתי אל המסקנה כי קנסות בגין ביצוע עבירות, ובכלל זה עבירות חניה, אינם באים בקהל 'תשלומי החובה' שאליהם מכוון פרט 11 לחוק תובענות ייצוגיות. [...]."

55. עינינו הרואות, כי בית המשפט בעניין איגרא, בעקבות פסק-הדין שניתן בעניין לוי, הכיר בקִשְׁת רחבה של תכליות שניצבות ביסוד גביית מסים ותשלומי חובה. נקבע, כי התכלית המרכזית היא מימון תקציב והוצאות המדינה, אך לצד זאת הוכרו בפירוש מטרות נוספות שאותן משרתת מערכת המס, ובהן קידום מדיניות כלכלית וחברתית. כבר מכאן ניתן להסיק, בפשטות, כי גם כספים שלא נגבים לצורך מימון הוצאות המדינה, אלא כדי לקדם תכליות אחרות של מערכת המס, יכולים לבוא בגדר 'תשלום חובה אחר'.

ואכן, קביעה זו מתיישבת היטב עם ההשוואה הרעיונית, עליה עמדתי לעיל, בין פרט 11 לבין סעיף 1(א) לחוק היסוד, הממוקדת בכך שמדובר בכספים שנגבים מהאזרח, על-ידי השלטון, במטרה לקדם תכליות כלל ציבוריות.

56. ישאל השואל, אם כן, מהו הטעם שבעטיו לא ניתן להגיש תובענה ייצוגית על קנסות שנגבו שלא כדין בהליך פלילי? הלוא גם הליכים פליליים נועדו לקדם תכליות ציבוריות כלליות. התשובה לכך היא שההליך הפלילי, בניגוד לדיני המס, ממוקד בראש ובראשונה בקיומה של אשמה. כפי שצינתי לעיל, למשפט הפלילי תכליות מגוונות, אך רק תכלית אחת – עיקרון ההלימה – יכולה להצדיק, כשלעצמה, את הטלת העונש. יתר התכליות יכולות להשפיע על טיב העונש, אך הענישה עצמה מוטלת בשל אשמתו של הנאשם.

57. על רקע זה יש לקרוא את הקביעה בעניין איגרא שלפיה תכליות ההליך הפלילי זרות לתכליות דיני המס. נוכח תכליתו הייחודית של ההליך הפלילי, הרחוקה עד מאוד מתכליות דיני המס, ונוכח ההגנות הייחודיות הניתנות לנאשם במסגרתו – ניתן להבין מדוע נקבע כי אין לראות בקנסות המוטלים בהליך פלילי 'תשלום חובה אחר'. זאת שכן, בניגוד לתכליות הציבוריות הכלליות שביסוד מערכת המס, התכלית המרכזית של ההליך הפלילי היא לגמול לנאשם על אשמתו. תכלית זו מנביעה את אופן הבירור בהליך הפלילי, על כלל ההגנות הניתנות לנאשם במסגרתו (וראו: יוסף גרוס דירקטוריום ונושאי משרה בעידן הממשל התאגידי 600 (2018)). כך למשל, דרישת ההסמכה החוקית כדין הפלילי מופיעה כבר בסעיף 1 לחוק העונשין; קיימת דרישה להוכחת יסודות העבירה מעבר לספק סביר (סעיף 34כב(א) לחוק העונשין); ועוד. בנסיבות אלו, אכן לא נדרשת הגנה נוספת של ההליך הייצוגי מפני מקרים שבהם רשויות האכיפה פעלו שלא כדין.

58. לסיכום נקודה זו: קיים הבדל ברור בין קנס המוטל בהליך פלילי (אשר נדון בעניין איגרא), שהוא סנקציה פלילית, לבין עיצום כספי אגב הפרה של החובה להגיש דוח מקוון הקבועה בפקודה. לא בכדי, מדריך העקרונות המנחים מבחין באופן ברור בין עיצומים כספיים לבין עבירות אחריות קפידה, עבירות קנס ועבירות מינהליות (מדריך העקרונות המנחים, עמוד 6). רק ביחס לעיצומים הכספיים – להבדיל מקנס – נאמר שם כי מדובר בצורת אכיפה "המנותקת כליל מהמישור הפלילי" (שם). מדובר בהבחנה מהותית, המשפיעה גם על הזכויות המוקנות למי שננקט נגדו הליך שכזה. לפיכך, מקובלת עליו עמדתו של בית משפט קמא לפיה "ההנמקות שעמדו ביסוד פסק הדין בעניין איגרא, כלל אינן רלוונטיות". שכן, קיים בעיני קושי רב ללמוד מפסיקה שעניינה סנקציה פלילית על עניינו. אכן, לא הרי נאשמים כהרי נישומים.

59. זאת – ועוד אחרת. לגישתי, הקביעה שאותה רשות המסים מבקשת מאתנו לאמץ, מעוררת קושי ניכר בכמה היבטים.

60. ראשית, אותם טעמים שהובילו לדרישת ההסמכה בסעיף 1(א) לחוק היסוד – ובעיקר, הצורך בהסכמת האזרחים לתשלומים שנגבים מהם למטרות ציבוריות כלליות – מובילים גם למסקנה שהטלת עיצומים כספיים, שתכליתה היא טיוב גביית המס, דורשת הסכמה של האזרחים. ממילא, ככל שדרישת ההסמכה בסעיף 1(א) לחוק היסוד חלה גם על עיצומים כספיים – ואיני רואה טעם טוב למסקנה אחרת – קשה להשלים עם תוצאה שלפיה אותם עיצומים כספיים יהיו מוחרגים מפרט 11.

61. שנית, לדידי, קיים קושי ניכר בהבחנה בין סנקציות מסוג של הגדלת מס או כפל מס – שאין חולק כי ניתן להגיש בגינן תובענה ייצוגית – לבין סנקציות מסוג של עיצומים כספיים. אלו כאלו נועדו לגרום לנישומים לשלם מס אמת ובכך לטייב את מערכת גביית המס, על תכליתיה הציבוריות הרחבות. אם כן, מדוע יגרע חלקו של נישום אחד שהוטל עליו עיצום כספי כדי להביאו למשטר של ציות, לעומת חלקו של אחר שהוטל עליו כפל קנס למטרה זהה.

62. שלישית, לצורך ההמחשה, נניח שהמחוקק היה מאפשר להטיל עיצום כספי בגין אי-תשלום מס כלשהו במועד. נישום לא שילם את המס במועד, ועל כן הוטל ונגבה ממנו העיצום הכספי. לאחר מכן, מתברר כי המס שבגיננו נגבה העיצום הכספי – הוטל בניגוד לדין. לשיטת רשות המסים, הנישום יוכל להגיש תובענה ייצוגית בגין השבת המס עצמו, אך הוא לא יוכל לבקש, במסגרת של תובענה ייצוגית, לחייב את הרשות בהשבה של העיצום הכספי. זאת, חרף העובדה שכל תכליתו של העיצום הכספי הייתה להביאו למשטר של ציות לצורך תשלום המס הבלתי חוקי.

63. רביעית, והיא העיקר – קיים קושי ממשי להסביר ולהצדיק את התוצאה שבמסגרתה יינתן לרשות פטור מפני תובענות ייצוגיות כאשר מדובר בעיצומים כספיים שנגבו שלא כדין. והלוא הדברים בבחינת קל וחומר – אם המחוקק מצא לאפשר לנישום להגיש תובענה ייצוגית בגין גביית מס או אגרה שלא כדין; על אחת כמה וכמה שנכון לאפשר לו להגיש תובענה ייצוגית כאשר נגבה ממנו עיצום כספי, בניגוד לדין, בתור אמצעי שנועד לעודדו לעמוד בחובות המוטלים עליו מכוח דיני המס.

64. הנה כי כן, לגישתי, לא קיימת הצדקה, מבחינה לשונית או תכליתית, לפרש את פרט 11 באופן שיחריג מתוכו עיצומים כספיים שנגבו על-ידי רשות המסים, בניגוד לדין, במטרה לטייב את מערכת גביית המס.

65. סיכומם של דברים: פרט 11 לתוספת השניה מאפשר הגשת תובענה ייצוגית נגד רשות כאשר מדובר בתביעה להשבה של כספים שנגבו בניגוד לדין 'כמס', אגרה או תשלום אחר'. פרט זה נועד להתמודד עם מצבים שבהם הרשות השתמשה בכוחה השלטוני, בניגוד לדין, ונטלה מהפרט כספים על מנת לקדם את טובת כלל הציבור. במצבים כאלו, קיים קושי ממשי בהותרת כספו של הפרט בידי המדינה, על מנת שהיא תוכל לעשות בו שימוש למטרות כלל-ציבוריות. בהתאם, כאשר עסקינן בעיצומים כספיים שנגבו תוך שימוש בכוחה השלטוני של הרשות, בניגוד לדין, למטרה ציבורית כללית, קיים קושי רב להותירם בקופת המדינה, ועל כן, פרט 11 מאפשר, כעניין עקרוני, להגיש בגינם תובענה ייצוגית. זאת, כמובן, בכפוף להגנות המוענקות לרשות בחוק תובענות ייצוגיות, שבכללן, תקופת ההתיישנות המצומצמת והאפשרות להגיש הודעת חדילה; ובכפוף לכל יתר התנאים לאישור תובענה ייצוגית (לפי סעיף 8 לחוק). וממילא, ככל שמדובר במקרה שבו התובענה הייצוגית נסובה על אודות שיקול דעת פרטני שהופעל ביחס להשתת העיצום כספי, לא מן הנמנע שייקבע כי לא מדובר בשאלה שמתאימה להתברר בדרך של תובענה ייצוגית.

מן הכלל אל הפרט

66. אשר לעילת היעדר ההתראה – מקובלת עליו מסקנתה של חברתי, השופטת וילנר, שלפיה לא מתקיימים בעניינה התנאים לאישור תובענה ייצוגית; וכי אף לא התקיימו התנאים לפסיקת גמול ושכר טרחה בכלל הקשור לעילה זו.

67. שונים הם פני הדברים בקשר לעילת השיהוי בהטלת העיצומים. בית המשפט המחוזי לא דן בעילה זו לגופה, משהסתפק בכך שהרשות שינתה את התנהלותה בנדון (ראו בסיפא לפסקה 65 לפסק הדין החלקי מיום 28.12.2021). ואולם, כפי שציינה חברתי, השופטת וילנר, בכך אין די. גם אם הרשות שינתה את התנהלותה, אין בכך לגרוע מנטל ההוכחה הנדרש על מנת להראות שהרשות התנהלה שלא כדין קודם לכן.

68. בנסיבות אלו, ומשבאתי למסקנה כי תביעה להשבה בגין הטלת עיצומים כספיים באה בגדרי פרט 11, הייתי מציע לחברותיי להורות על השבת הדיון לבית משפט קמא, על מנת שיבחן אם התקיימו התנאים לאישור תובענה ייצוגית ביחס לעילה זו. בהקשר זה אעיר, כי לא מצאתי ממש בטענות שהעלה המשיב בערעורו ביחס להתנהלותה העדכנית של רשות המסים, שכן לא מצאתי כי ניתן לקבוע באופן גורף שהרשות יודעת בפועל על כל הפרה כבר בשנה שלאחריה (וראו לעניין זה האמור בעמוד 55 לפרוטוקול הדיון מיום 23.02.2021).

69. בהינתן המסקנה שאליה הגעתי, הייתי מציע כי ההוצאות שנפסקו לזכות המשיב בבית משפט קמא – יבוטלו. זאת, כמובן, בכפוף לאפשרות שייפסקו לזכותו הוצאות בגין עילת השיהוי בהטלת העיצומים, ככל שייקבע כי מתקיימים התנאים לאישור תובענה ייצוגית בנדון. ממילא, מתייחר הערעור שהגיש המשיב ביחס לגובה ההוצאות שנפסקו לזכותו. כן הייתי מציע כי כל צד יישא בהוצאותיו בערכאה זו.

אחר הדברים האלו

70. אחר כתיבת חוות דעתי, הונחו לפניי הערותיה של חברתי, השופטת רונן. דומה כי חברתי מסכימה שהפרשנות המוצעת בחוות דעתי מתיישבת עם לשון החוק; מובילה לתוצאה רצויה יותר; ומתיישבת היטב עם תכליות חוק תובענות ייצוגיות. אף-על-פי-כן, חברתי סבורה כי נוכח "מגבלותיה של הפסיקה הקודמת" לא ניתן להגיע לתוצאה זו.

71. ואולם, גם אם נניח שחוות דעתי חורגת מהקו הפרשני שננקט בעבר על-ידי בית משפט זה – וכאמור, איני סבור כי כך הם פני הדברים – הרי שבידינו הסמכות לשנות מהפסיקה הקיימת (ראו: סעיף 20(ב) לחוק-יסוד: השפיטה. לשיקולים הרלוונטיים ראו: ע"א 2000/97 לינדורן נ' קרנית – קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים, פ"ד נה(1) 12 (1999); רע"א 1287/92 בוסקילה נ' צמח, פ"ד מו(5) 159 (1992)). בהקשר זה ציין הנשיא מ' זמורה כבר בראשית ימיה של המדינה: "ברי לי שאין אני מזלזל בחשיבותו של עיקר יציבות-ההלכה במתן פסקי-דין. אבל, אמת ויציב – אמת עדיף" (ע"א 376/46 רוזנבאום נ' רוזנבאום, פ"ד ב 235, 254 (1949)). אם כן, שעה שחברתי אף היא סבורה כי הפרשנות שהצעתי עולה בקנה אחד עם לשון החוק ומובילה לתוצאה הרצויה – תמהני, מדוע היא נמנעת מאימוצה? הפכתי והפכתי בחוות דעתה של חברתי ולא מצאתי כל דיון בשאלה מדוע המקרה דנן לא בא בקהל המקרים המצדיקים שינוי של ההלכה, כפי שזו מובנת על-ידה, ולמצער שקילה של אפשרות זו בכובד ראש.

72. אשר להערתה של חברתי בכל הנוגע לאמור בעניין איגרא. בחוות דעתי עמדתי על ההבחנה בין הקנס הפלילי שהוא, במהותו, צופה פני עבר, בהיותו גמול על מעשה פסול שנעשה; לעומת העיצומים הכספיים שהם, במהותם, צופים פני עתיד, כאשר מטרתם היא לשרת את מערכת גביית המס ולטייב אותה, ולא להעניש את האדם על חטאים שנעשו בעבר. לפיכך, כך ציינתי, תכלית העיצומים הכספיים עולה בקנה אחד עם התכליות שלשמן מוטלים המס והאגרה, עליהם ניתן לומר, בהכללה, כי תכליתם היא גביית כספים במטרה לקדם תכליות כלל-ציבוריות צופות פני עתיד. מכל מקום, כאמור, גם אם חברתי סבורה כי האמור בעניין איגרא אינו מתיישב עם התוצאה שאליה הגעתי (ויוזכר, כי פסק

הדין שם ניתן בהסכמת הצדדים ובהנמקה תמציתית), עדיין לא מתחייבת המסקנה כי אין מקום לשנות מההלכה במטרה להביא לתוצאה צודקת יותר.

73. יתרה מכך. לאמיתו של דבר, דווקא עמדתה של חברתי לפיה הביטוי 'תשלום חובה אחר' כולל רק תשלומים שיש בצדם רכיב של תמורה ישירה או עקיפה – עומדת בסתירה לפסיקה הקיימת. בפרט, פרשנות זו לא מתיישבת עם האמור בעניין עפ"פי, שם נקבע כי כאשר תאגיד המים גובה החזר הוצאות בגין הפעלת אמצעי אכיפה מצרכנים המאחרים בתשלום, הדבר עולה בגדר 'תשלום חובה אחר'. זאת, על אף שהצרכן שאיחר בתשלום לא קיבל כל תמורה בגין כך שהופעלו נגדו אמצעי אכיפה. לא למותר לציין, כי הפרשנות המוצעת על-ידי חברתי לא הועלתה על-ידי מי מהצדדים בהליך שלפנינו, והיא גם לא נטענה בבית משפט קמא. גם השופטת וילנר סברה כי ההכרעה בשאלה שלפנינו תלויה בשאלה מהי התכלית שביסוד הטלת העיצומים הכספיים, ולא בשאלה אם יש רכיב של תמורה בצדם (ראו: פסקאות 42–54 לחוות דעתה).

74. גם לגופם של דברים מוצא אני קושי בעמדה הפרשנית הדורשת "רכיב של תמורה" על מנת שתשלום ייחשב כ'תשלום חובה אחר'. בהתאם לעמדה זו, אם הרשות השלטונית השתמשה בכוחה הכופה על מנת ליטול כספים מהפרט, בניגוד לדין, ונתנה לו תמורה בגין כך – אזי הוא רשאי להגיש תובענה ייצוגית נגדה. אך אם הרשות נטלה מהפרט כספים מבלי לתת לו תמורה כלשהי בגין כספו שנגבה בניגוד לדין – אז הוא לא יהא רשאי להגיש נגדה תובענה ייצוגית. וכמו מאליה נשאלת השאלה, כלום העובדה שהפרט נפגע פעמיים – גם נלקחו ממנו כספים בכפייה ובניגוד לדין, וגם לא ניתנה לו כל תמורה בגין כספו – מצדיקה למנוע ממנו להגיש תובענה ייצוגית? ואיזו מתכליות חוק תובענות ייצוגיות מוגשמת באמצעות פרשנות מעין זו? ויוזכר: כי לא מדובר במצב שבו קיימת פרשנות אחת ויחידה להוראות החוק, אשר מובילה לתוצאה בלתי רצויה. קיימת פרשנות אחרת, שמובילה כאמור, אף לשיטת חברתי, לתוצאה רצויה יותר.

75. טרם סיום. בחוות דעתה העירה השופטת רונן, "בבחינת למעלה מן הצורך", כי הדין לא מכיר באפשרות להגיש הודעת חדילה כטענה חלופית. עמדה זו אינה מקובלת על השופטת וילנר, כמפורט בסיפא לחוות דעתה. דא עקא, שהצדדים לא טענו לפנינו בסוגיה זו. אדרבה, נקודת המוצא שעמדה בבסיס טיעוני הצדדים, כמו גם בפסק-הדין קמא, הייתה כי ניתן לראות בהתנהלות רשות המסים, בענייננו, כהודעת חדילה כדין. משכך, הייתי נמנע מלקבוע מסמרות בסוגיה זו, ומותר את הדיון בה לעת מצוא.

76. 'בשורה התחתונה', נותרנו עם שלוש חוות דעת המכחישות זו את זו בכל הנוגע לשאלה מהו המבחן הרלוונטי לצורך סיווגו של תשלום מסוים כ'תשלום חובה אחר'.

ניתן לשער כי בעתיד יהיו לא מעט מקרים שבהם המבחנים השונים יובילו לתוצאות סותרות. פסק-דיננו לא תורם אפוא לוודאות המשפטית. אמנם, חילופי הדעות, כמו גם האתגרים האינטלקטואלים שהעמידו חברותיי בחוות-דעתיהן המעמיקות, סייעו לחידוד ולליבון הסוגיות וגדרי המחלוקת; "אין הסכין מתחדדת אלא בירך של חברתה" (בראשית רבה ס ט ב). אפס, שאין תפקידנו ליצור כלים חדים לשם האתגר האינטלקטואלי, אלא בסיוע לחברה ולערכאות דלמטה בפתרון בעיות ובהכוונת התנהגות. במוכן זה, סבורני כי התוצאה המעשית של פסק-דיננו אינה מן המשופרות.



חאלד כבוב
שופט

הוחלט בדעת רוב (השופטות י' וילנר ו-ר' רונן) כאמור בפסק דינה של השופטת י' וילנר, כנגד דעתו החולקת של השופט ח' כבוב.

ניתן היום, ו' אייר תשפ"ו (23 אפריל 2026).



רות רונן
שופטת



חאלד כבוב
שופט



יעל וילנר
שופטת