



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

תובע עוזד כהנא  
באמצעות ב"כ עו"ד אייל בליזובסקי

נגד

נתבעת רשות המיסים בישראל  
באמצעות ב"כ עו"ד מיכל רצ'ולסקי

### החלטה

בבקשת הנתבעת לסילוק התובענה על הסף

### פתח דבר

- 1
- 2 1. המשיב (הוא התובע המייצג) הגיש ביום 16.5.2018 תובענה, ולצידה בקשה לאשרה
- 3 כתובענה ייצוגית, כנגד המבקשת (היא הנתבעת), במסגרתה העלה טענה ולפיה
- 4 המבקשת גובה שלא כדין עיצומים כספיים בגין אי משלוח דוחות מקוונים.
- 5 לטענת המשיב, המבקשת הטילה על משכורתו עיקול מכוח פקודת המיסים (גביה),
- 6 בשל אי משלוח דוח שנתי מקוון בו היה מחויב. זאת נעשה, מבלי שקדמה לכך כל
- 7 התראה ו/או הודעה כמתחייב מהוראות פקודת המיסים (גביה) לפיה הוא לא מילא
- 8 דוח כאמור וכי הוטל עליו עיצום כספי בגין כך, ומבלי שניתן לו פרק זמן להסדיר את
- 9 העניין.
- 10 עוד טען המשיב כי העיצום הכספי הוטל עליו באופן המנוגד להנחיות היועץ המשפטי
- 11 לממשלה, שהורה לרשות המיסים שלא לדרוש דרישות כספיות שכאלה בחלוף 36
- 12 חודשים מעת שניתן היה לעשות כן.
- 13 המשיב ציין כי ידוע לו על מקרים נוספים בהם המבקשת פעלה לגביית עיצומים
- 14 כספיים שלא כדין, וביקש להגדיר את הקבוצה המיוצגת ככוללת "כל אזרח במדינת
- 15 ישראל אשר ננקטו כנגדו הליכי גבייה מנהליים בידי רשות המיסים בשנתיים
- 16 האחרונות בין השאר על דרך של הטלת עיקול על משכורתו ו/או על חשבון הבנק שלו
- 17 מכוח פקודת המיסים (גביה) בלי שקדמה להליך הגביה כל התראה ו/או הודעה וכן



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 כל אזור אשר הוטלו עליו בידי רשות המיסים עיצומים כספיים בגין אי הגשת דו"ח  
2 מס הכנסה מקוון במועד וזאת בגין אי משלוח דו"ח שכזה בתקופה ארוכה יותר מ-  
3 36 החודשים שקדמו למועד הטלת העיצום הכספי".
- 4 הסעד המרכזי שהתבקש על ידי המשיב לכל חברי הקבוצה הוא השבת הכספים  
5 ששולמו למבקשת בדרך של עיצומים כספיים ובמסגרת הליכי גבייה שלא כדין, ובנוסף  
6 את הכספים שנגבו במסגרת הליכי גבייה שהתבצעו לראשונה כלפי נישומים לאחר  
7 עבור שלוש שנים.
- 8 2. המבקשת הגישה בקשה לסילוק התביעה והבקשה לאישור על הסף.  
9 בד בבד הגישה המבקשת בקשה להארכת מועד להגשת כתב תשובה ו/או הודעת חדילה  
10 מטעמה ובמסגרת החלטתי מיום 5.8.2018 ניתנה לה הארכה המבוקשת עד להחלטה  
11 אחרת.
- 12 3. עניינה של החלטה זו הוא בבקשה האמורה לסילוק על הסף.  
13
- טענות המבקשת**
- 14 4. תביעה בשל טענה לגבייה שלא כדין בגין הטלת עיצום כספי, אינה באה בגדר פרט 11  
15 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות  
16 ייצוגיות") שכן אינה תובענה להשבת "מס, אגרה או תשלום חובה אחר".
- 17 5. בעע"מ 7373/10 יוסי לוי נ' מדינת ישראל צבא הגנה לישראל מדור תשלומים  
18 (13.8.2012) (להלן: "עניין יוסי לוי"), נפסק על ידי בית המשפט העליון כי פרט 11  
19 לתוספת השנייה לחוק צריך להתפרש על פי משמעותם של המונחים "מס, אגרה או  
20 תשלום חובה" שבסעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה, וכי בחינת התשלום צריכה להיות  
21 מהותית ותכליתית. בענייננו, בחינת מהותו ותכליתו של העיצום הכספי מלמדת כי  
22 עיצום כספי אינו מגשים אף לא אחת ממטרות מערכת המס, במובן זה שאין מדובר  
23 בתשלום בכפייה שנועד למימון פעולותיה של המדינה, אלא בתשלום שתכליתו  
24 עונשית.
- 25 6. העובדה שעיצום הכספי הוא סנקציה עונשית המוטלת על החייב, בדומה לקנס, נלמדת  
26 למשל מהאמור בסעיף 195(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961  
27 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"), לפיו הגשת כתב אישום באה חלף הטלת



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 עיצום כספי, במובן זה שמשהוגש כתב אישום - לא יחויב המפר בעיצום הכספי. בנוסף,  
2 חוק חדלות פירעון ושיקום כלכלי, תשע"ח- 2018 מגדיר "תשלום עונשי" כ"קנס,  
3 עיצום כספי וכל תשלום אחר שהוטל כעיצום על החייב בידי רשות שיפוטית או רשות  
4 מינהלית בשל הפרה של חיקוק, ולמעט ריבית פיגורים או קנס פיגורים שהתווספו  
5 לתשלום שאינו עונשי".
- 6 כמו כן, אף העובדה שיוחד לעיצום הכספי בו עסקינן סעיף מיוחד ונפרד בפקודת מס  
7 הכנסה- סעיף 195 – מעידה כי עניינו הטלת סנקציה שונה ואחרת ממס.
- 8 7. הפניית המשיב להגדרת "מס" בפקודת המיסים (גביה) ומסקנתו כי לאור הגדרה זו  
9 אף עיצום כספי הוא בגדר מס - אינה במקומה. עצם העובדה שחוב כלשהו נגבה  
10 באמצעות פקודת המיסים (גביה), אינה הופכת אותו חוב בשל כך למס. כך למשל ניתן  
11 לגבות חובות חניה באמצעות פקודת המיסים (גביה) כאשר ברור שחוב בגין דוחות  
12 חניה אינו בגדר מס.
- 13 כפועל יוצא מכך, גם הפניית המשיב להנחיית היועץ המשפטי לממשלה להגדרת המונח  
14 מס בפקודת המיסים (גביה) - אינה במקומה.
- 15 המשיב אף אינו יכול להיבנות מהודעת רשות המיסים לנישומים, ובהתייחס לעיצומים  
16 כספיים, בדבר ביצוע "החזר מס", שכן אין במונחים אלה בו עושה המבקשת שימוש  
17 כדי לשנות מהסיווג המהותי הנכון של העיצום הכספי כפי שביקש המחוקק לקבוע.
- 18 8. בבר"מ 7302/16 עיריית תל אביב יפו נ' איגרא (15.3.2018) (להלן: "עניין איגרא")  
19 פסק בית המשפט העליון כי על אף שקנסות חניה ניתנים לגביה באמצעות פקודת  
20 המיסים (גביה) ועל כן נכנסים להגדרת "מס" בפקודה זו, אין מדובר ב"מס" לפי פרט  
21 11 לתוספת השנייה, וזאת בשל מהות התשלום שהוא כאמור עונשי. משכך, אף  
22 בענייננו אין עסקינן ב"מס".
- 23 9. המשיב נתלה בכך שבמסגרת פסק הדין שניתן בת"צ (מחוזי מרכז) 8734-12-17  
24 אגבריה נ' מדינת ישראל (3.10.2018) (להלן: "עניין אגבריה") בו עמדה על הפרק  
25 סוגיית גביית קנס, לא העלתה רשות המיסים את הטענה כי קנס אינו בא בגדר פרט  
26 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות. עם זאת, עמדת הרשות שם הוגשה טרם  
27 ניתן פסק הדין בעניין איגרא שיצר הלכה חדשה. יתר על כן, גם אם טעתה המבקשת  
28 והיה עליה לטעון בהליך הנ"ל כי קנס מכוח סעיף 94א לחוק מיסוי מקרקעין כלל אינו



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 בא בגדרו של פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, אין היא מחויבת לחזור  
2 על טעות זו בהליך דנן, מה גם שיש הבדל בין קנס אזרחי לבין עיצום כספי שמהותו,  
3 כאמור, עונשית.

### 4 טענות המשיב

- 5 10. העיצום הכספי שהוטל על המשיב ועל יתר חברי הקבוצה הוא עיצום כספי מכוח סעיף  
6 195ב לפקודת מס הכנסה, והטלתו נעשתה בנסיבות העניין מכוח פקודת המסים  
7 (גביה), החלה עליו מכוח סעיף 195ז לפקודת מס הכנסה.
- 8 מסעיף ההגדרות בפקודת המסים (גביה) עולה כי "מס" מוגדר, בין היתר, כתשלום  
9 אחר שכפוף לפקודת המסים גביה. לכן, כל אימת שרשות המיסים גובה עיצום כספי  
10 מכוח פקודת המיסים (גביה) היא גובה מס.
- 11 11. גם בהנחיות היועץ המשפטי לממשלה מס' 7.1002 (נספח 7 לבקשה לאישור) נאמר  
12 שהמונח "מס" בפקודת המיסים (גביה) כולל תשלומים שהפקודה הוחלה עליהם  
13 במפורש בחקיקה, ואחת הדוגמאות לתשלומים שכאלה היא גביית עיצומים כספיים,  
14 ובכך יש כדי לחייב את רשות המיסים.
- 15 12. אף מהודעה על "ביצוע החזר מס ועיקולקיוז חובות" ששלחה רשות המיסים למשיב  
16 בחודש אוגוסט 2017 (עמ' 52 לנספחים לבקשה לאישור) עולה כי המבקשת מתייחסת  
17 לעיצום הכספי כמס, ולפיכך היא מנועה ומושקת מלטעון אחרת.
- 18 13. מבחינה מהותית עיצום כספי הינו תשלום כפוי שאין לפרט כל ברירה אלא לשלמו ואין  
19 תמורה ישירה בעדו. לפיכך לא סביר לומר שמדובר בתשלום שהמחוקק ביקש להחריג  
20 מכוח פרט 11 לתוספת השנייה.
- 21 הדברים מקבלים משנה תוקף נוכח ההגדרה המקובלת של המונחים "מס" ו"תשלום  
22 חובה אחר" בספרות ובהלכה הפסוקה ולפיה, כשמדובר בתשלום כפוי שאין לחייב  
23 ברירה אלא לשלמו ולא ניתנת בעדו תמורה כלשהי, עניין לנו במס.
- 24 14. בניגוד לטענת המבקשת, תכלית העיצום הכספי אינה עונשית. עיצום כספי אינו אלא  
25 סנקציה אזרחית-מנהלית שתכליתה לייעל ולדרבן נישומים לפעול לפי הוראות הדין  
26 להגיש דו"ח מקוון במועד.





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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

15. טענת המבקשת לפיה בשונה מכספי מיסים לסוגיהם, המממנים את הוצאות המדינה, לא כך הוא עיצום כספי, לא נתמכה בכל אסמכתא והיא גם נטולת היגיון. ברי כי גם הכספים שנגבים על ידי רשות המיסים כעיצומים כספיים משמשים לאותן מטרות.
16. הטעם שבגיניו נקבע בעניין **איגרא** שהעניין אינו מתאים להידון בגדרי פרט 11 לתוספת השנייה נעוץ בכך שמדובר היה שם בקנס שהוטל בגדרי הליך פלילי. משכך, הדגש הושם שם על העירוב בין השדות השונים של המשפט – הפלילי לצד האזרחי. עירוב שכזה יכול היה להוביל לקשיים לא מבוטלים במישור המעשי שהיו עשויים להוליד אין ספור הליכים פליליים במקרה שבו היה ניתן פסק דין בהליך ייצוגי הקובע שעל רשות מסוימת להשיב קנסות שגבתה שלא כדין. קשיים אלו אינם מתעוררים בעניינינו, שכן עסקינן בשדה משפטי אחד – השדה האזרחי.
17. רשות המיסים לא טענה בעניין **אגבריה** לאי תחולת פרט 11 בתוספת השנייה בנסיבות בהן מדובר בקנס שדרגתו חמורה יותר משל עיצום כספי, ובכך יש כדי להשתיקה מלטעון בנסיבות דנן לאי תחולת פרט 11. כשם שגבייתו של קנס אזרחי נכנסת לגדרי פרט 11 לתוספת השנייה לחוק, כפי שעולה מעניין **אגבריה**, כך גם העיצום הכספי.
- טענת רשות המיסים כי המועד בו הוגשה ההודעה על הפסקת הגביה בעניין **אגבריה**, קדם לפסק דין בעניין **איגרא** וזו כביכול הסיבה שלא טענה לאי תחולת פרט 11 בתוספת השנייה אינה משכנעת, שכן רשות המיסים הביאה את עמדתה על ידי היועץ המשפטי לממשלה עוד קודם לכן.

### דיון והכרעה

18. עניינה של החלטה זו הוא בבקשה לסילוק על הסף והיא ממוקדת בסוגיה עקרונית אחת, אשר בגינה ראוי, כך לטענת רשות המיסים, לסלק את התובענה והבקשה לאישור על הסף. הטענה היא כי גביית עיצום כספי אינה באה בגדר פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות.
19. הלכה היא כי, ככלל, אין מקום לערוך דיון נפרד בבקשה לאישור תובענה כייצוגית, ובבקשה לסילוק בקשת האישור על הסף. זאת, מן הטעם שהדיון בבקשה לאישור תובענה כייצוגית הוא כשלעצמו הליך מקדמי, כאשר פיצולו לשני תתי-הליכים עלול לגרום לסרבול יתר. כמו כן, אם גורלה של הבקשה לאישור להידחות, כיוון שאין היא



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 עומדת בתנאים הנדרשים לפי חוק תובענות ייצוגיות, הרי שהיא ממילא תידחה בתום  
2 הדיון בבקשה לאישור.
- 3 ואולם, לכלל האמור יש חריג ולפיו יש הגיון בעריכת דיון בשאלת סילוקה האפשרי של  
4 הבקשה לאישור על הסף "במקרים חריגים וקיצוניים שבהם ברור על פני הדברים  
5 שאין בבקשה ולא כלום" (ראו: רע"א 8268/96 רייכרט נ' שמש, פ"ד נה(5) 276, 290  
6 (2001); לדיון נרחב בהלכה האמורה ובחריג לה ראו: רע"א 2094/16 אל על נתיבי אוויר  
7 לישראל בע"מ נ' הצלחה התנועה הצרכנית לקידום חברה כלכלנית הוגנת  
8 (30.3.2016); רע"א 7096/11 עופר קומס נ' שמואל רוזובסקי (28.8.2012); רע"א  
9 7955/08 יואב בכבוד נ' עו"ד שלמה גן צבי (19.4.2009); רע"א 5154/08 קוסט פורר  
10 גבאי את קסירר רו"ח נ' עובדיה קדמי (2.4.2009) (להלן "עניין קוסט"); רע"א  
11 2022/07 הבנק הבינלאומי הראשון לישראל בע"מ נ' אר און השקעות בע"מ  
12 (13.8.2007)).
- 13 20. לענייננו, יפים הדברים שנאמרו בעניין קוסט, עת פורטו על ידי בית המשפט דוגמאות  
14 למקרים בהם יחול החריג לכלל (פסקה 5 להחלטה):
- 15 "כאשר קריאה פשוטה של הדברים, על פניהם, מלמדת לכאורה כי  
16 המדובר בבקשת סרק, ודיון בבקשה לסילוקה של בקשת האישור  
17 על הסף הוא פשוט, מהיר ויכול להוביל למסקנה ברורה וחד-  
18 משמעית, אזי יש בסיס לעריכת דיון כאמור. בהקשר זה נזכיר –  
19 כדוגמאות בלבד – מספר מקרים לא ממצים: כאשר הבקשה  
20 לאישור הוגשה על-ידי גורם המנוע מלהגיש בקשה לאישור  
21 תובענה כייצוגית, או שעל פניו ברור כי אין לו עילת תביעה כנגד  
22 הנתבעים (סעיף 4(א) לחוק), או כאשר התובענה איננה מסוג  
23 העניינים המנויים בתוספת השניה לחוק, או בהוראת חוק מפורשת  
24 אחרת (סעיף 3 לחוק)".  
25 [ההדגשה שלי – ש.ב.]
- 26
- 27 כאן המקום להבהיר כי ראוי לדון בבקשה לסילוק על הסף, המתבססת על טענות  
28 כמפורט לעיל, כדוגמת הטענה לפיה התובענה אינה מסוג העניינים המנויים בתוספת  
29 השנייה, אף אם הדיון בה אינו מוביל בסופו של דבר למסקנה כי בקשת האישור היא  
30 "בקשת סרק"; משנטענה טענה לפיה העניין נשוא התובענה הייצוגית אינו מהסוג  
31 המנוי בתוספת השנייה, וכאשר מדובר בטענה משפטית ממוקדת בדומה לטענה



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 העולה כאן, יש לדון בטענה זו במסגרת דיון נפרד, בין אם המסקנה העולה מדיון זה  
2 היא שהעניין אינו מסוג העניינים המפורטים בתוספת השנייה לחוק ולפיכך יש לקבל  
3 את הבקשה לסילוק על הסף, ובין אם המסקנה היא שהעניין הוא דווקא כן מסוג  
4 העניינים המפורטים בתוספת השנייה, ולפיכך כי יש לדחותה. כך יש לנהוג חרף זאת  
5 שהמסקנה מהסוג האחרון אין בה כדי לייתר את הדיון בבקשה לאישור לגופה.
- 6 21. בהקשר זה יש לציין כי במסגרת בקשתה לסילוק על הסף של בקשת האישור  
7 והתובענה, העלתה המבקשת טענות נוספות המצדיקות לגישה את סילוק הבקשה  
8 והתובענה על הסף, כגון הטענה לפיה התובענה הייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת  
9 לבירור העניין נשוא בקשת האישור או הטענה כי המשיב לא פעל בהתאם למסלול  
10 המובנה בדיון להשגה על החלטה להטלת עיצום כספי. על טענות אלו יחול הכלל הרגיל  
11 ולפיו דינן להתברר במסגרת הבקשה גופה, והחלטה זו לא תעסוק בהן. בכפוף  
12 לתוצאות החלטה זו, כמובן ששמורה למבקשת הזכות להעלותן במסגרת כתב  
13 תשובתה לבקשת האישור.
- 14 22. ומכאן לטענה לפיה לא ניתן להגיש תובענה ייצוגית בשל גביית "עיצום כספי".
- 15 סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי "**לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה**  
16 **כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו**  
17 **תובענה ייצוגית**", כאשר בענייננו החלופה בתוספת השנייה לחוק שעליה התבסס  
18 המשיב קבועה בפרט 11 לתוספת השנייה, המאפשר הגשת "**תביעה נגד רשות להשבת**  
19 **סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר**".
- 20 23. המחוקק אכן הגביל את האפשרות להגשת תובענה ייצוגית נגד רשות בגין גבייה שלא  
21 כדין, בין היתר לנוכח פוטנציאל החשיפה העצום של המדינה והחשש מפגיעה  
22 משמעותית בקופת הציבור. משכך, במסגרת חוק תובענות ייצוגיות הוענקו הגנות  
23 ייחודיות לרשות, כגון במסגרת סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות, המאפשר לרשות  
24 להגיש בקשת חדילה מגבייה תוך 90 יום מהגשת בקשת האישור, כך שבנסיבות  
25 שכאלה, וככל שאכן יוכח לבית המשפט כי היא חדלה מהגבייה, לא תאושר בקשת  
26 האישור כנגדה. הגנה נוספת קיימת בסעיף 21 לחוק הקובע כי תקופת ההשבה בה ניתן  
27 לחייב רשות, לא תעלה על 24 החודשים שקדמו למועד שבו הוגשה הבקשה לאישור.



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 בדומה, אף נוסחו של פרט 11 מהווה תולדה של פשרה, כפי שציין בית המשפט העליון  
2 בעניין יוסי לוי, בפסקה 2 לפסק דינה של כבוד הנשיאה נאור:

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

17 [ההפניות הושמטו – ש.ב.]

18 ראו אף את האמור בעע"מ 1859/15 קפלן נ' משרד הבריאות (9.8.2016), בפסקאות 2-  
19 3 לפסק דינו של כבוד השופט הנדל:

20 "הדגש הוא על התנאי שלפיו תביעת ההשבה חייב להיות  
21 מוסבת על "מס, אגרה או תשלום חובה אחר". ניתן היה  
22 לחשוב על הסדר סטטוטורי אחר, הקובע כי כל גבייה של  
23 תשלום בידי רשות בניגוד לדין מאפשרת להגיש תובענה  
24 ייצוגית. ניתן לטעון כי לפי הגיונו הפנימי של חוק תובענות  
25 ייצוגיות, יש היגיון רב באפשרות כזו. הרי, אם הרשות גובה  
26 תשלום בניגוד לדין, והשיעור אינו גבוה – יתכן שלא יהיה  
27 לכל אחד מהצרכנים שנפגעו תמריץ מספיק להגשת תובענה  
28 אישית.

29 למרות זאת, בחר המחוקק לקבוע תנאי סף להגשת תובענה  
30 ייצוגית במקרים מעין אלה, בדמות גביית תשלום חובה על  
31 ידי הרשות. ההסבר לכך מצוי, ככל הנראה, ברקע להליכי  
32 החקיקה של חוק תובענות ייצוגיות. חברתי הנשיאה מ' נאור  
33 עמדה בהרחבה על רקע זה בעע"מ 7373/10 יוסי לוי.. כפי  
34 שפורט שם, ההסדר של תביעות השבה נגד הרשות מבטא  
35 פשרה בין עמדות שונות שהובעו עובר לחקיקת החוק. היו  
36 שביקשו להחיל על הרשות כללים זהים לאלה החלים על





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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 גופים אחרים, והיו שביקשו לשלול לחלוטין את האפשרות  
2 להגיש תביעות ייצוגיות להשבה נגד הרשות. ההסדר שנקבע  
3 בפועל משקף מתח זה, תוך הגבלה של עילות התביעה נגד  
4 הרשות, משך התקופה שבגינה ניתן לתבוע השבה, האפשרות  
5 העומדת לרשות להגיש הודעת חזילה והסדרים נוספים.  
6 כחלק ממגבלות אלה, נקבע בדין כי ניתן להגיש תובענה  
7 ייצוגית להשבת סכומים שגבתה רשות בתורת תשלומי חובה  
8 – אך לא תשלומים שגבתה הרשות שאינם תשלומי חובה.

9 ....

10 אם כן, לא די בכך שהמערער יראה שהתשלומים נגבו ממנו  
11 בניגוד לדין. סיווג התשלום שגבו המשיבים מהמערער כאגרה  
12 או תשלום חובה אחר – כפי שטוען האחרון – הוא תנאי הכרחי  
13 לקבלת בקשותיו לאישור התובענות הייצוגיות. זהו אחד  
14 מהשערים שבהם עליו לעבור. האם הוא עובר, כטענתו, בשער  
15 זה?!"

16  
17 24. המשיב ביסס את טענתו לפיה עיצום כספי נכלל בגדר פרט 11 בין היתר על כך שרשות  
18 המיסים גובה אותו מכוח סמכותה הסטטוטורית לפי פקודת המיסים (גביה) והפנה  
19 להגדרת "מס" באותה פקודה - "לרבות מס הרכוש העירוני, כל הסכומים המגיעים  
20 בעד הלוואות זרעים שהילוותה ממשלת ארץ- ישראל או ממשלת ישראל, כל מס,  
21 ארנונה, הלוואה ותשלום אחרים שעל גבייתם הוכרז או יוכרז ע"י הנציב העליון של  
22 ממשלת ארץ-ישראל או ע"י שר האוצר כגביה הכפופה לחוק הדין בגביית מסים".

23 נוכח האמור בסעיף 195 לפקודת מס הכנסה ולפיו על גבייתו של העיצום הכספי דין  
24 תחול פקודת המסים (גביה), טען המשיב כי העיצום הכספי הינו מס לרבות לעניין פרט  
25 11 לתוספת השנייה. ואולם, טיעונו זה של המשיב הוא מעגלי כפי שציין הוא בעצמו  
26 (סעיף 50 לתגובה לבקשת הסילוק) ויש בו במידה רבה משום הנחת המבוקש. כך אף  
27 טענתו כי עניינה של הבקשה הוא בעצם הפסול שנפל בהליכי הגביה, וממילא כי יש  
28 לפרש את המונח "מס" בהתאם לפקודת המסים גביה. ברי כי בין כך ובין כך וראשית  
29 דבר, נדרש המשיב להראות כי העיצום הכספי נופל בגדר פרט 11 לתוספת השנייה.  
30 מנגד, ומאותו טעם, אף איני סבור כי יש לתת משקל לטענת המבקשת באשר להגדרתו  
31 של המונח "תשלום עונשי", בחוק חדלות פירעון ושיקום כלכלי, תשע"ח - 2018; כל  
32 חוק וחוק ומטרתו, ואף ההגדרות שבו נועדו לצרכיו שלו.



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

25. אף בהנחית היועץ המשפטי לממשלה 7.1002, שעניינה הפעלת הליכי גביה מנהליים לפי פקודת המיסים (גביה), ולפיה מס לצורך פקודת המיסים גביה יכלול גביית עיצומים כספיים, אין כדי לבסס מסקנה אודות הפירוש הנכון של המונחים שבפרט 11 לתוספת השנייה. וכך גם באשר לניסוחה של כותרת ההודעה על "ביצוע החזר מס ועיקול \ קיזוז חובות" ששלחה רשות המיסים למשיב בחודש אוגוסט 2017 (עמ' 52 לנספחים לבקשה לאישור).

כל אלו אינם מקדמים אותנו אל עבר פירושים הנכון של המונחים הנזכרים בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק.

26. בעניין יוסי לוי עמד בית המשפט על הדמיון הלשוני בין האמור בפרט 11 הנ"ל ובין האמור בסעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה הקובע כי "מסים, מלוות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות". לגישת בית המשפט, סעיף 1(א) לחוק יסוד: משק המדינה מבטא היבט חשוב של עקרון חוקיות המנהל, לפיו הטלתו של כל אחד מסוגי התשלומים המוזכרים שם תבצע רק על פי הסמכה בדין. לגישת בית המשפט, היבט זה צריך לעמוד נגד עניינו גם בבואנו לפרש את האמור בפרט 11 לתוספת השנייה (פסקאות 24-25 לפסק דינו של כבוד השופט זילברטל):

"מהמסר שמעביר המחוקק בסעיף 1(א), 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.

מכאן שאיני מסכים עם קביעת בית משפט קמא בהחלטתו בבקשה לסילוק על הסף (עליה חזר גם בהחלטה בבקשה לאישור התובענה כייצוגית) בשאלה מהו המבחן הקובע לעניין פריט 11. על-פי בית משפט קמא, המבחן הוא: "האם התשלום מוטל על ידי הרשות מכוח סמכותה בדין" (החלטה בבקשה לסילוק על הסף, פסקה 14, ההדגשה במקור);



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 ובמקום אחר בהחלטה נכתב: "המבחן העיקרי לצורך סיווג  
2 התשלום במסגרת פריט 11, צריך להיות בשאלה האם מדובר  
3 ב'תשלום חובה', שהרשות גובה מכוח סמכותה כגוף שלטוני"  
4 (שם, בפסקה 12). סבורני, נוכח ההשוואה להוראת סעיף  
5 1(א) ולעקרון שהיא מבטאת, כי המבחן הקובע צריך להיות  
6 דווקא האם לצורך הטלת תשלום מסוג מסוים על הפרט  
7 נדרשת הסמכה בדין. כלומר, אין זה מבחן של מצב הדברים  
8 כהווייתם, העוסק בשאלה האם התשלום הוטל או נגבה מכוח  
9 סמכות שבדין (או נחזה להיות כזה), אלא מבחן משפטי-  
10 נורמטיבי, הבוחן האם מדובר בתשלום מסוג התשלומים אשר  
11 אין להטילם על הפרט אלא במסגרת הסמכה כדין".
- 12 (ראה גם אביאל פלינט וחגי ויניצקי, **תובענות ייצוגיות** 571 (2017) (להלן: "**פלינט**  
13 **וויניצקי**") בעמ' 572-574 הסבורים כי הכללת המונח "תשלום חובה" לצד המונחים  
14 מס או אגרה, כמו גם כוונת המחוקק להימנע מהרחבת האפשרות להגיש תובענה  
15 ייצוגית נגד המדינה ללא הגבלה, מובילים למסקנה לפיה המחוקק ביקש לאפשר הגשת  
16 תביעה בגין **תשלומים שנכפים על הפרט ולמעשה אין לו ברירה אלא לשלם**).
- 17 27. יישום האמור לעיל במקרה שלפנינו מוביל לכאורה למסקנה כי העיצום הכספי הוא  
18 בגדר "תשלום חובה", שהרי מדובר בתשלום שנדרשת הסמכה מפורשת בדין להטילו,  
19 ובמקרה דנן - סעיף 195ב לפקודת מס הכנסה.
- 20 אך בכך לא סגי, שכן בית המשפט העליון בעניין **יוסי לוי** לא הסתפק במבחן משפטי-  
21 נורמטיבי פורמלי, הבוחן את מקור הסמכות להטיל את התשלום, אלא אף התייחס  
22 למבחן תכליתי, הנגזר מהמשמעות המקובלת של המונחים המשמשים לצורך חוק  
23 יסוד: משק המדינה.
- 24 28. כידוע, מקובל להגדיר "**מס**" כתשלום כפוי לרשות ציבורית שאין תמורה ישירה בעדו  
25 (עניין **יוסי לוי** בפסקה 28 לפסק דינו של כבוד השופט זילברטל. ראו גם קביעת כבוד  
26 השופטת ארבל בעמ"מ 980/08 **עופר מנירב - רוי"ח נ' מדינת ישראל - משרד האוצר**  
27 (6.9.2011) (להלן: "**עניין מנירב**") בפסקה 15 לפיה "**באופן כללי יש לומר כי מס טהור**  
28 **נגבה באופן כפוי וללא זיקה לשירות מסוים**" וכן "**פלינט וויניצקי** בעמ' 571:  
29 "**ההגדרה המקובלת למונח "מס" היא תשלום כפוי לרשות הציבורית שאין תמורה**  
30 **ישירה בעדו**". ראו גם אהרן נמדר **דיני מיסים** 29 (1993)).



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 "אגרה" היא תשלום כנגד תמורה ישירה, לאמור כי קיימת זיקה בין התשלום לבין  
2 שירות מסוים שניתן כנגד האגרה, הגם שאין מדובר בהכרח בתמורה שקולה; שיעורה  
3 של האגרה אינו מותנה בערך השירות שבגינו היא ניתנת ואינו נקבע על בסיס מסחרי,  
4 אלא יכול להיקבע גם על פי שיקולי מדיניות הקשורים לשירות הנידון (עניין **מנירב**  
5 בפסקה 15).
- 6 ואילו המונח "תשלומי חובה אחרים" הוא אמנם מונח כללי ומעורפל (ראו: עניין **יוסי**  
7 **לוי** בפסקה 27), אך אפשר לומר שהוא נמצא בתווך שבין מס – תשלום חובה המשתלם  
8 לשלטון כשאינו בצדו תמורה מידית וישירה, לבין "מחיר" - תשלום בעסקה רצונית  
9 שאין בה מרכיב של כפייה ויש בצדו תמורה ישירה ושוות ערך המשתלמת לכל גורם,  
10 בין שלטוני ובין פרטי (יוסף **אדרעי**, **חוק-יסוד: משק המדינה**, 30-31 (2004). דוגמאות  
11 לכך יכול שיהיו דמי השתתפות, היטלים למיניהם, מלוות חובה, בלו ועוד (ראו: עניין  
12 **יוסי לוי** בפסקה 30; ראו גם א' ויתקון וי' נאמן, **דיני מסים**, 4-8 (1969)).
- 13 29. על יסוד הגדרות מקובלות אלו למונחים שבחוק יסוד: משק המדינה ציין בית המשפט  
14 בעניין **יוסי לוי** כי המטרה המרכזית של מערכת המס היא תקציבית (פסקה 36 לפסק  
15 דינו של כבוד השופט זילברטל):
- 16 "נאמן וויתקון מתארים את התכליות השונות לגביית מסים  
17 ותשלומי חובה. לשיטתם, המטרה המרכזית של מערכת המס  
18 היא מימון התקציב והוצאות המדינה השונות. מובן כי מטרה  
19 זו רלוונטית לא רק לגביית כספי מסים, אשר נגבים לקופת  
20 המדינה או הרשות המקומית, ומשמשים למטרות מגוונות;  
21 אלא גם לתשלומי חובה אחרים, אשר כאמור, לא ברור עד  
22 כמה מותר לעשות בהם שימוש למימון מטרות שמעבר למימון  
23 ההוצאות הכרוכות בשירות שניתן בתמורה לתשלום (וויתקון  
24 ונאמן, **דיני מסים**, עמ' 18-25; עניין מנהל עזבון פייביש)..."
- 25 30. והנה, המבקשת אינה חולקת על אלמנט הכפייה שבעיצום הכספי, אלא אך טוענת כי  
26 מהאמור לעיל בעניין **יוסי לוי** עולה כי פרט 11 נועד לאפשר תביעות העוסקות בשימוש  
27 שעושה רשות ציבורית בכוחה לגבות תשלומים למיניהם שהם **מקורות ההכנסה**  
28 **הישירה של המדינה והרשויות, המיועדים לממן את פעילותם**, בעוד שעיצום כספי  
29 אינו מיועד למטרה זו.



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

31. אין בידי לקבל גישה זו של המבקשת, ודומני כי היא מבקשת ללמוד מהאמור בפסק הדין בעניין **יוסי לוי** את מה שאין בו. ההגדרות המקובלות למונחים "מס" "אגרה" ו"תשלום חובה" שבחוק יסוד: משק המדינה, אליהן התייחס בית המשפט בעניין **יוסי לוי** נועדו, בעיקרו של דבר, להבחין בין אותם תשלומים שנדרשת הסמכה מפורשת בדין להטילים ולגבותם, כמצוות חוק יסוד: משק המדינה, לבין אלה שהסמכה מסוג זה אינה נדרשת, כדוגמת "**מחיר**", לאמור תשלום המשקף תמורה ישירה ושקולה בעלת מאפייין מסחרי (ראו: עניין **מנירב** בפסקה 15; עניין **יוסי לוי** בפסקה 29; בג"צ 8676/00 **אדם טבע ודין אגודה ישראלית להגנת הסביבה נ' עיריית רעננה**, פ"ד נט(2) 210, 227 (2004)). עם זאת, אין ללמוד מכך שמונחים אלה כוללים אך ורק תשלומים המשמשים למטרות תקציביות לשם מימון הוצאות הממשלה. גם תשלום כפוי, שאינו נושא אופי מסחרי (והעיצום הכספי בוודאי שאינו בעל אופי שכזה), ניתן לראותו כ"תשלום חובה", הן לצורך חוק יסוד משק המדינה, והן לצורך חוק תובענות ייצוגיות.
32. ואכן, לא בכדי עמד בית המשפט בעניין **יוסי לוי** על מאפייין זה של המסים, האגרות ותשלומי החובה, שכן התשלום שנבחן **באותו עניין** נשא אופי מסחרי מובהק, ואף הועבר לגורם שלישי, לאמור לחברות ביטוח. לפיכך, לא היה מקום לראות בו "תשלום חובה", לא לצורך חוק היסוד, וממילא אף לא לצורך חוק תובענות ייצוגיות. אציין כי באותו מקרה המדובר היה בגמלאי שירות הקבע של צה"ל, שמתוך הגמלה החודשית ששולמה להם על ידי המדינה, נוכו מדי חודש כספים כפרמיה בגין ביטוח חיים ובגין ביטוח תאונות אישיות. כספים אלו הועברו על ידי המדינה לחברת "חבר משרתי הקבע והגמלאים בע"מ", וזו העבירה אותם לחברות ביטוח עמן התקשרה, עבור הגמלאים, בהסכמי ביטוח חיים וביטוח תאונות אישיות קבוצתיים.
- מטעם זה קבע בית המשפט כהאי ליסנא (פסקה 40 לפסק דינו של כבוד השופט זילברטל):

24 **"... הן ביטוח החיים, הן ביטוח התאונות האישיות, הם**  
25 **מוצרים שניתן להשיגם, בתנאים דומים, אף אם לא זהים,**  
26 **בשוק החופשי. מובן כי אין לגמלאי צה"ל "זכות משתמעת"**  
27 **לקבלת ביטוחים שכאלו, למרות יתרונות מסוימים שיתכן**  
28 **וגלומים בהם בהשוואה לביטוחים דומים בשוק הפרטי.**  
29 **מעולם לא נטען אחרת על ידי מי מהצדדים. אין המדובר**  
30 **בסחורה או שירות שהפרט מצפה מן המדינה לספק לו, וכל**



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 אזרח שחפץ בביטוח דומה יכול להשיגו במחיר השוק ממגוון  
 2 גורמים עסקיים. מכאן, שעל אף אלמנט הכפייה שמצוי  
 3 בתשלום פרמיות הביטוח למדינה ללא הסכמת הגמלאים, אין  
 4 זה נכון לסווג את התשלום ככזה שעבור הטלתו נדרשת  
 5 הסמכה בדין, תשלום חובה...  
 6 [ההדגשות שלי – ש.ב.]

ובהמשך, בפסקה 43:

8 "ניכוי הפרמיות מן הגמלאים אינו עונה על הקריטריונים של  
 9 תשלום חובה, קרי תשלום שלהטלתו נדרשת הסמכה בדין,  
 10 ודומה יותר לפעילות עסקית: של חברה אשר מנכה, דרך קבע  
 11 וללא הסכמה (לכאורה), תשלומים מאחד מלקוחותיה; או של  
 12 קרן פנסיה הגובה דמי ניהול גבוהים מאלו שלהם הסכים  
 13 העמית; או אף של הרשות המקזזת, באופן חד צדדי,  
 14 מתשלומים אותם היא מעבירה לספקים שלה, חובות שחבים  
 15 לה הספקים. בהתאם לאמור, כדי שתאושר תביעתו כייצוגית,  
 16 המערער צריך היה להצביע על עילת תביעה אחרת, שאינה  
 17 בפריט 11, כזו שמתייחסת לפעילותה העסקית-מסחרית של  
 18 המדינה. אין זה המקום להידרש לשאלה האם קיימת עילה  
 19 כזו, כיוון שהמערער עצמו לא טען לתחולתו של אחד מן  
 20 הפריטים האחרים בתוספת השנייה בנסיבות העניין."  
 21 [ההדגשה שלי – ש.ב.]

23 33. הנה כי כן – מלבד העובדה שלא ברור הכיצד נעשית הבחנה זו שעשתה המבקשת בין  
 24 כספים המשמשים למטרות תקציביות לבין מטרות אחרות, ועל יסוד מה טוענת היא  
 25 כי כספי העיצומים אנם משמשים למטרות תקציביות (ואם כן – לאיזו מטרה הם כן  
 26 משמשים?), הרי שברי כי עיקר הדגש בעניין יוסי לוי הושם על אופיו המסחרי של  
 27 התשלום, ולא דווקא על מטרתו התקציבית.

28 זאת ועוד, גם בעניין יוסי לוי, עת נדונו תשלומי פרמיות הביטוח ששילמו הגמלאים,  
 29 תשלומים הנושאים, כאמור, במהותם אופי מסחרי, ציין בית המשפט העליון כי לצד  
 30 מטרתה המרכזית של מערכת המס למימון התקציב והוצאות המדינה השונות,  
 31 משמשת מערכת המס אף למטרות קידום מדיניות כלכלית בתחומים שונים (פסקה 36  
 32 לפסק דינו של כב' השופט זילברטל):



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 "מערכת המס משמשת גם לקידום מדיניות כלכלית: החל  
2 מקידום הרווחה המצרפית בעזרת הסטת משאבים כספיים אל  
3 המקום בו תרומתם מירבית; דרך מתן תמריצים שמטרתם  
4 להשפיע על התנהגות הפרטים במגוון רחב של תחומי החיים,  
5 מצרכנות ועד ילודה; וכלה בתרומה לניהול מדיניות מאקרו-  
6 כלכלית. מעבר לכך, הצביע פרופ' א' יורן גם על תפקיד נוסף  
7 רב חשיבות למערכת המס, והוא קידום המדיניות החברתית  
8 (הפיקוח התחיקתי על מערכת המסים בישראל, עמ' 312;  
9 ויתקון ונאמן, דיני מסים, עמ' 18-25)".
- 10 על פניו נראה כי גם עיצום כספי, שנועד להרתיע מפני אי הגשת דוחות במועד, וזאת  
11 על מנת להבטיח קיומה של מערכת מיסוי תקינה, יעילה ושוויונית - תואם את התכלית  
12 העומדת ביסוד מערכת המס (ראה גם דברי המבקשת בסעיף 20 לבקשה לסילוק על  
13 הסף).
- 14 34. יתר על כן, אין להתעלם מהזיקה שמצא בית המשפט העליון בין המונחים "מס",  
15 "אגרה" ו"תשלומי חובה" בחוק יסוד: משק המדינה ובין מונחים אלה בחוק תובענות  
16 ייצוגיות. והנה, בית המשפט הסתייג מהעמדה (כפי שהובעה בבג"צ 321/60 לחם חי  
17 בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה פ"ד טו 197, 206 (1961)), לפיה מימון התקציב  
18 והוצאות המדינה היא המטרה היחידה אשר גביית תשלומים למענה דורשת הסמכה  
19 בדין, שכן היא מעניקה לרשות כוח נרחב מאוד לגבות תשלומים שאינם משמשים  
20 למימון הוצאות המדינה, גם ללא הסמכה בדין, ומתעלמת מכך שלמערכת המס יש  
21 תכליות נוספות מעבר למימון הוצאות המדינה. הסתייגות זו נוגעת בעיקרה לנורמה  
22 הקבועה בחוק היסוד, וזאת מתוך מטרה להגביל את כוחה של הרשות להטיל ולגבות  
23 תשלומים שונים בלא הסמכה שבדין. ואולם, בשל הזיקה האמורה שבין חוק היסוד  
24 ובין חוק תובענות ייצוגיות, ברי כי פרשנות אשר מבקשת לצמצם את משמעותם של  
25 המונחים האמורים בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, צריכה להביא  
26 בחשבון גם את המשמעות שיש לכך על חוק יסוד: משק המדינה. ספק אם המבקשת  
27 עצמה סבורה כי הטלת עיצום כספי אינה מחייבת הסמכה שבדין כמצוות חוק יסוד:  
28 משק המדינה.
- 29 35. המשיב עמד על תכלית העיצום הכספי בו עסקינן, בציינו כי מדובר בסנקציה אזרחית-  
30 מנהלית שתכליתה לייעל ולדרבן נישומים לפעול לפי הוראות הדין ולהגיש דו"ח מקוון  
31 במועד. המבקשת, לעומת זאת, סבורה כי התכלית היא הטלת סנקציה עונשית על



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 החייב. כך או כך, וכאמור, ברי כי מבחינה משפטית-נורמטיבית לא ניתן להטיל עיצום  
2 כספי ללא הסמכה מפורשת בדין. זאת ועוד, אין מדובר בתשלום הנושא אופי מסחרי,  
3 ולהבדיל מעניין יוסי לוי, אף אין מדובר בתשלום המועבר לצד שלישי. המדובר  
4 בתשלום כפוי לאוצר המדינה שמטרתו היא לעודד קיום הוראות הדין בדבר הגשת  
5 דוחות מקוונים ו/או להרתיע מפני הפרתם. על פני הדברים, ועל יסוד המבחנים  
6 שנקבעו בעניין יוסי לוי, אכן יש מקום לראות בעיצום הכספי כ"תשלום חובה" הנכלל  
7 בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק.
- 8 36. המבקשת, הטוענת, כאמור, כי לעיצום הכספי תכלית עונשית, או שהוא בא חלף הליך  
9 עונשי, ולפיכך אינו נכלל בפרט 11 לתוספת השנייה, מפנה בהקשר זה לפסק הדין בעניין  
10 **איגרא**.
- 11 באותו עניין נדונה בקשה לסילוק על הסף של בקשה לאישור תביעה כייצוגית בנסיבות  
12 בהן מדובר היה בקנסות חניה. בית המשפט העליון פסק כי אין מקום לפרש את המונח  
13 "תשלום חובה" באופן המחיל אותו על קנסות המוטלים בהליכים פליליים. לטענת  
14 המבקשת, כדין הקנסות כך דין העיצומים הכספיים.
- 15 37. אין בידי לקבל גישה זו של המבקשת. לטעמי, אין ללמוד גזירה שווה מקנסות החניה,  
16 או מכל קנס אחר המוטל במסגרת הליך פלילי, לבין קנס אזרחי או מנהלי ובכלל זאת  
17 עיצום כספי. אכן, בעיצום הכספי קיים יסוד עונשי, או מעין עונשי, ומטרתו להרתיע  
18 מפני הפרת החובה להגיש דוחות מקוונים במועד. יתר על כן, העיצום הכספי מהווה  
19 מעין "תחליף" להליך הפלילי, במובן זה שאם מוגש כתב אישום לאחר ששולם עיצום  
20 כספי, יש להשיב את סכום העיצום הכספי (ראה סעיף 195ח(ב) לפקודת מס הכנסה).  
21 עם זאת, עיצום כספי, להבדיל מקנס חניה, אינו חלק מההליך הפלילי, ולפיכך  
22 ההנמקות שעמדו ביסוד פסק הדין בעניין **איגרא**, כלל אינן רלוונטיות.
- 23 38. ואכן, מי שמשלם קנס במסגרת הליך פלילי, כגון קנס חניה כפי שהיה בעניין **איגרא**,  
24 נחשב כמי שהודה, **הורשע ונשא עונשו** (ראה סעיף 229(ח) לחוק סדר הדין הפלילי  
25 [נוסח משולב], תשמ"ב-1982) ומכאן לחשש שנזכר בעניין **איגרא** לפיו עשויה לעלות  
26 הטענה כי פסק דין בהליך ייצוגי, הקובע שעל רשות מסוימת להשיב קנסות שגבתה  
27 שלא כדין, מצדיק משפט חוזר או מהווה עילה לבקשה להאריך את המועד להגשת





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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 בקשה לבטל את הקנס או להישפט, באופן שיעורר קשיים לא מבוטלים ולו במישור  
2 המעשי.  
3 לא כך פני הדברים בנוגע לעיצום כספי. כאמור עיצום כספי אינו חלק מההליך הפלילי,  
4 ותשלומו אין בו משום הודאה, הרשעה, ונשיאה בעונש, ואף לא קיימת זכות להישפט  
5 חלף תשלום העיצום הכספי, כדוגמת הזכות הקיימת בעבירת קנס, שהיא גם עבירת  
6 ברירת משפט (ראה סעיף 229(א2) לחוק סדר הדין הפלילי). לאמיתו של דבר, המחוקק  
7 קבע דווקא את היפוכו של דבר, לאמור כי תשלום עיצום כספי אין בו כדי לגרוע  
8 מאחריות פלילית (סעיף 195ח(א) לפקודת מס הכנסה). אף העובדה כי הדרישה  
9 לתשלום עיצום הכספי מבוטלת עת מוגש כתב אישום, היא עצמה מלמדת כי מדובר,  
10 לכל היותר, בהליך מקביל להליך פלילי ולא בהליך שהוא עצמו נושא אופי פלילי. מכאן  
11 שהבעייתיות שהוצגה בעניין איגרא אינה קיימת בענייננו.

12 39. על מהותו וטיבו של העיצום הכספי עמד בית המשפט העליון ברע"פ 3515/12 **מדינת**  
13 **ישראל נ' דוד שבתאי** (10.9.2013) (פסקה 28 לפסק דינו של כב' השופט פוגלמן) (להלן:  
14 עניין "שבתאי"):

15 "מנגנון אכיפה מינהלי נוסף שאומץ על-ידי המחוקק בשני העשורים  
16 האחרונים בקטגוריות שונות, הוא מנגנון העיצום הכספי. במספר  
17 דברי חקיקה, הוסמכו הרשויות הרלוונטיות להטיל עיצום כספי על  
18 פרט שיש יסוד סביר להניח כי הפר הוראה מסוימת, וזאת במסגרת  
19 הליך מינהלי (ראו למשל, פרק ה' לחוק איסור הלבנת הון, התש"ס-  
20 2000; סעיף 354 לחוק החברות, התשנ"ט-1999; ובהקשר קרוב יותר  
21 לענייננו: סעיף 50 לחוק אוויר נקי, התשס"ח-2008 (להלן: חוק אוויר  
22 נקי); סעיף 58 לחוק למניעת מפגעי אסבסט ואבק מזיק, התשע"א-  
23 2011 (להלן: חוק האסבסט); סעיף 129 לפקודת המכרות). פעמים  
24 רבות הוראת החוק שבגין הפרתה ניתן להטיל עיצום כספי מוגדרת גם  
25 כעבירה פלילית. עם זאת, אין מניעה לקבוע בחוק סנקציה של הטלת  
26 עיצום כספי גם ביחס להפרת הוראת חוק שאינה עבירה פלילית  
27 כשלעצמה. בניגוד למנגנוני האכיפה של עבירת קנס או עבירה  
28 מינהלית, אין לפרט זכות להישפט בפלילים חלף תשלום העיצום  
29 שהוטל עליו. אם פרט מעוניין לתקוף את החלטת הרשות להטיל עליו  
30 עיצום כספי, עומדים לרשותו מנגנוני השגה מינהליים וכן אפשרות  
31 פנייה לבית המשפט המוסמך, כל זאת שלא במסגרת הליך פלילי.  
32 הטלת עיצום כספי על פרט בגין הפרת הוראת חוק אינה כרוכה אפוא  
33 בהרשעה פלילית, ולכן ממילא אינה מופיעה ברישום הפלילי".  
34



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

[ההדגשות שלי – ש.ב.]

- 1
- 2 40. הנה כי כן - העובדה שמדובר בעיצום כספי שנועד להרתיע מפני הפרת החובה להגיש
- 3 דוחות מקוונים במועד, או אפילו כי קיים בו מרכיב של ענישה בשל הפרת אותה חובה
- 4 חוקית, אין בה כדי להפוך את העיצום הכספי לתשלום שראוי, רק בשל כך, להוציאו
- 5 מגדר פרט 11 לתוספת השנייה לחוק. צא וראה כי קיימים בדיני המס תשלומים
- 6 נוספים שתכליתם הרתעתית מובהקת או אפילו כאלה הנושאים אופי עונשי או מעין
- 7 עונשי, ועדיין לא יהא ספק כי נופלים הם בפרט 11 לתופסת השנייה. כך למשל דינו של
- 8 המס **בשיעור המוגדל** המוטל בשל אי ניהול פנקסים (סעיף 191ב לפקודת מס הכנסה)
- 9 או **כפל המס** המוטל על מי שניכה מס תשומות שלא כדין (סעיף 50(א1) לחוק מס ערך
- 10 מוסף, תשל"ו-1975; על אופיו ה"מעין עונשי" של כפל המס ראו ע"א 3886/12 **זאב**
- 11 **שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ** (26.8.2014)).
- 12 41. המבקשת ביקשה לאבחן בין העיצום הכספי ובין הקנס בגין אי הגשת הצהרה או
- 13 הודעה במועד כפי שנקבע סעיף 94 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-
- 14 1963 (להלן: "**חוק מיסוי מקרקעין**"), אשר נדון בעניין **אגבריה**. לגישתה, בעוד שהקנס
- 15 הוא בבחינת סנקציה מנהלית, שנועדה לסייע בהרתעה ולאפשר אכיפה יעילה של חובת
- 16 תשלום המס, הרי שתכלית העיצום הכספי היא עונשית בעיקרה, ומהווה תחליף להליך
- 17 הפלילי. עוד הוסיפה המבקשת כי גם אם אין מקום להבחין בין הקנס ובין העיצום
- 18 הכספי, הרי שעמדתה בעניין **אגבריה**, ולפיה הקנס נכלל בפרט 11 לתוספת השנייה,
- 19 הובאה טרם ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **איגרא**, וכי בכל מקרה אין
- 20 לחייבה לחזור על טעותה, אם אכן טעתה.
- 21 42. עמדתי היא כי אכן אין מקום להבחין בין הקנס שבסעיף 94 לחוק מיסוי מקרקעין,
- 22 וכיוצא בזה קנסות נוספים המוטלים בדיני המס, ובין העיצום הכספי, כאשר בשני
- 23 המקרים המדובר הוא, לכאורה, בתשלום חובה לעניין פרט 11 לתוספת השנייה לחוק,
- 24 וזאת מכמה טעמים.
- 25 **ראשית**, כפי שראינו לעיל, הן הקנס והן העיצום הכספי הם בגדר מנגנוני אכיפה
- 26 מנהליים להבדיל ממנגנוני אכיפה פליליים כדוגמת עבירת קנס או עבירה מנהלית
- 27 (עניין **שבתאי**).



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 **שנית**, הן הקנס והן העיצום הכספי נועדו לקדם מטרות דומות, דהיינו להביא לייעול  
 2 מערכת גביית המס, על ידי הטלת סנקציה כספית על מי שמפר חובה לעשות איזו  
 3 פעולה הקבועה בדין. העובדה כי הלשון בה נוקט המחוקק בקשר לעיצום הכספי היא  
 4 "הפרה" (דהיינו כי אי הגשת הדו"ח המקוון הינה בבחינת "הפרה" ומי שביצע אותה  
 5 הפרה נחשב כ"מפר") – אינה הופכת את העיצום הכספי לנושא אופי פלילי. מטרתו  
 6 המרכזית של העיצום הכספי, ממש כמו הקנס, היא מטרה "אכיפתית" ולא עונשית,  
 7 משמע לכופ על המפר את החובה להגיש דו"ח מקוון, ואף ברור כי המונח "הפרה" אינו  
 8 מתייחד למעשה פלילי דווקא. כך למשל, גם מי שאינו מקיים הוראות חוזה נחשב  
 9 כ"מפר".

10 יפים בהקשר זה הדברים שנאמרו על ידי פרופ' יצחק זמיר בספרו **הסמכות המינהלית**,  
 11 כרך א (2010) בעמ' 277-278, עת עמד על היחס שבין עיצום כספי לקנס מינהלי.

12 **"בשנים האחרונות מתרחב והולך השימוש באמצעי מינהלי מסוג**  
 13 **חדש: עיצום כספי. למעשה, עיצום כספי הוא סוג של קנס מינהלי,**  
 14 **אך להבדיל מקנס מינהלי לפי חוק העבירות המינהליות, עיצום כספי**  
 15 **הוא קנס שנקבע בחוק מסוים לצרכי אותו חוק.**

ובהמשך:

17 **"עיצומים כספיים הם רק אמצעי אחד מבין אמצעים רבים שחוקים**  
 18 **שונים מקנים לרשויות מינהליות לצורך אכיפה של חוקים מסדירים.**  
 19 **בדרך כלל, אמצעים כאלה מוקנים לרשויות מינהליות לא כדי להעניש**  
 20 **עברין, גם כאשר נעברה עבירה ולעיתים אף ללא קשר לשאלה אם**  
 21 **נעברה עבירה, אלא כדי למנוע סכנה, כדי לתקן תקלה או כדי לשרת**  
 22 **אינטרס ציבורי אחר".**

[ההדגשות שלי – ש.ב.]

24 **שלישית**, אף העובדה שקיימת זיקה בין העיצום הכספי ובין ההליך הפלילי, הן במובן  
 25 זה שההפרה יכול שתהווה עבירה פלילית שבגינה ניתן להגיש כתב אישום, והן במובן  
 26 זה שאם אכן מוגש כתב אישום, לא מוטל העיצום הכספי, ואם כבר שולם הוא מוחזר  
 27 (סעיף 195ח(ב) לפקודה) – אינה מלמדת על אופיו הפלילי או כי הוא "תחליף" להליך  
 28 פלילי, כטענת המבקשת. כפי שראינו, אין מניעה לקבוע בחוק סנקציה של הטלת עיצום  
 29 כספי גם ביחס להפרת הוראת חוק שאינה עבירה פלילית. זאת ועוד, שמירת האחריות  
 30 הפלילית מחד, ואי החיוב בעיצום כספי במקרה שבו מוגש כתב אישום, מאידך, אך



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 מלמדים על אופיו המנהלי של העיצום הכספי, וכן על כך כי אין מקום להטלת סנקציה  
2 כספית כפולה, הן פלילית והן מנהלית.
- 3 43. ואמנם, בחינתן של הוראות דיני המס המתייחסות לקנסות מלמדת כי גם בעניינין ניתן  
4 למצוא קביעה דומה לזו שבסעיף 195 ח לפקודת מס הכנסה. כך, והדבר קרוב במיוחד  
5 לעניין שבפנינו, קובע סעיף 189 לפקודה כי אין בתשלום הקנס על אי הגשת דו"ח  
6 כאמור בסעיף 188 לפקודה, כדי לגרוע מהאחריות הפלילית, וכן כי אם הוגשה נגד אדם  
7 תביעה פלילית על אי הגשת דו"ח, לא יחויב בתשלום הקנס, ואם שילמו – הקנס יוחזר  
8 לו. וכיוצא בזה הוראות שונות הנוגעות לקנס על גרעון (ראו סעיף 191(ג3) לפקודת מס  
9 הכנסה, סעיף 95(ב3) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 וסעיף  
10 96(ב) לחוק מס ערך מוסף, התש"ו-1975).
- 11 44. הנה כי כן, על פני הדברים, לא ניתן לומר כי קיים הבדל מהותי בין הקנס ובין העיצום  
12 הכספי באופן המצדיק לראות באחד כנכלל בגדר פרט 11 לתוספת השנייה לחוק, ואילו  
13 באחר כמי שאינו נכלל בו. מכאן כי לא ניתן להתעלם מעמדת המבקשת בעניין **אגבריה**  
14 בהתייחס לקנס על אי הגשת הודעה או הצהרה לפי סעיף 94א לחוק מיסוי מקרקעין.  
15 טענת המבקשת לפיה עמדתה האמורה באשר לקנס הוצגה טרם ניתן פסק הדין בעניין  
16 **איגרא**, מתעלמת בעליל מסוג הקנס שנדון בעניין האחרון, לאמור קנס במסגרת הליך  
17 פלילי, כפי שהבהרתי לעיל.
- 18 מכאן גם שאין מקום לקבוע אפריורית כי, לא רק העיצום הכספי, אלא כלל הקנסות,  
19 אינם בבחינת "תשלומי חובה" לצורך פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות  
20 ייצוגיות. נראה כי קביעה מעין זו מצמצמת במידה רבה מדי את האפשרות להגיש  
21 תובענות ייצוגיות כנגד המדינה בשל גביית תשלומים שלא כדין.
- 22 45. מכל המקובץ עולה, איפוא, כי העיצום הכספי נשוא בקשת האישור דנן, נמנה לכאורה  
23 על סוג העניינים המנויים בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות.
- 24 46. במאמר מוסגר אוסיף כי מסקנתי זו נוגעת לעיצום הכספי נשוא בקשת האישור, אך  
25 על פני הדברים יפה היא גם לעיצומים כספיים אחרים הנושאים אופי דומה לעיצום  
26 הכספי הנדון. עם זאת, לא מן הנמנע כי לעיצומים כספיים אחרים, בדיני המס או  
27 בדינים נוספים, קיימים מאפיינים המקרבים אותם להיות בעלי אופי פלילי, ולפיכך  
28 כי תחול בעניינם ההלכה שנקבעה בעניין **איגרא**.



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

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

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

47. לא נעלמה מעיניי טענת המבקשת לפיה ראוי לפרש את פרט 11 לתוספת השנייה בצמצום וזאת כחלק מכוונתו של המחוקק - הנלמדת מההיסטוריה החקיקתית שלו ואף מהוראות נוספות בחוק תובענות ייצוגיות - להגביל הגשת תובענות ייצוגיות כנגד המדינה, בין היתר, לאור ההשלכות התקציביות שיש לתובענות מעין אלו.

עם זאת, באיזון הכולל שבין התכלית העומדת ביסוד חוק תובענות ייצוגיות, מחד, והתכלית העומדת ביסוד הצורך להגביל הגשת תובענות ייצוגיות כנגד המדינה, מאידך, לא מצאתי כי יש מקום לקבוע, אפריורית, כי תשלום מסוג "עיצום כספי" המוטל בשל אי הגשת דוח מקוון במועד (וכאמור, וכנגזר מכך, אף תשלום מסוג קנס שאינו מוטל במסגרת הליך פלילי), אינו ראוי להיחשב כ"תשלום חובה" כמשמעותו בפרט 11 לתוספת השנייה. לשון אחר, הקביעה לפיה עיצום כספי נמנה על סוגי התשלומים האמור בפרט 11, אינה חוטאת, לטעמי, לכוונה שלא להרחיב יתר על המידה את האפשרות להגיש תובענה ייצוגית כנגד המדינה. בוודאי אין מדובר בהרחבה המגיעה כדי "תביעה על פי כל דין להשבת כספים שנגבו או שמוחזקים שלא כדין" כפי שהוצע באחת מטיוטות הצעת החוק (ראה עניין יוסי לוי הנ"ל).

48. סוף דבר – הבקשה לסילוק על הסף נדחית.

המבקשת תישא בהוצאות המשיב בגין בקשה זו בסך של 15,000 ₪ שישולמו בתוך 21 ימים, שאם לא כן יישאו בהפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.

49. משנדחתה בקשת המבקשת לסילוק על הסף, תגיש היא תשובתה לבקשת האישור וזאת בתוך 30 ימים מהיום.

50. נקבע לקדם משפט לאחר הגשת התשובה לבקשה ליום 18.2.2019 בשעה 09:00.

ניתנה היום, כ"ב טבת תשע"ט, 30 דצמבר 2018, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט

24  
25