

בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו  
יגאל ואח' נ' מדינת ישראל  
ת"צ 5655-12-09  
סוג עניין: תובענה ייצוגית  
תאריך פתיחה: 04 דצמבר 2009  
רמת היסיון: פתוח לציבור

**בית המשפט המחוזי בתל אביב יפו**  
**בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים**

**המבקשים:** 1. אוזן יגאל נסים, ת.ז. 024597536

2. אוזן ליאת, ת.ז. 028826774 (התובעים)

מרח' האמהות 5, דירה 9, נס ציונה  
שניהם ע"י

ב"כ עוה"ד יצחק אבירם (16689) וב"כ ממשרד שקל ושות'  
/או נועם שכנר, מבית עוז, רח' אבא מרכז עזריאלי 3, המגדל המשולש,  
הלל סילבר 14, רמת גן 52506 קומה 33, תל אביב  
טל': 03-6110505, פקס: 03-7522095 טל': 03-6070300, פקס': 03-6070301

- נ ג ד -

**המשיבה:** מדינת ישראל - משרד האוצר - רשות המסים בישראל

(הנתבעת)  
ע"י ב"כ מפרקליטות המדינה  
רחוב צאלח א-דין 29, ירושלים  
טל: 02-6466601 פקס: 02-6261884

**בקשה לאישור תובענה מנהלית כתובענה ייצוגית**

**לפי חוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006**

**בית המשפט המחוזי בתל אביב יפו**  
**בשבתו כבית משפט לעניינים מינהליים**

ת.מ. 09/\_\_\_

- המבקשים:**
1. **אוזן יגאל נסים**, ת.ז. 024597536
  2. **אוזן ליאת**, ת.ז. 028826774
- (התובעים)
- מרח' האמהות 5, דירה 9, נס ציונה  
שניהם ע"י
- ב"כ עוה"ד יצחק אבירם (16689) וב"כ ממשרד שקל ושות'  
מרכז עזריאלי 3, המגדל המשולש,  
הלל סילבר 14, רמת גן 52506 קומה 33, תל אביב  
טל': 03-6110505, פקס: 03-7522095 טל': 03-6070300, פקס': 03-6070301

- נ ג ד -

**המשיבה:** **מדינת ישראל - משרד האוצר - רשות המסים בישראל**  
(הנתבעת)

ע"י ב"כ מפרקליטות המדינה  
רחוב צאלח א-דין 29, ירושלים  
טל: 02-6466601 פקס: 02-6261884

**בקשה לאישור תובענה מנהלית כתובענה ייצוגית**  
**לפי חוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006**

המבקשים ("התובעים") מתכבדים להגיש בזאת בקשה לאישורה של התביעה המנהלית, המוגשת על ידם בד בבד עם הגשת הבקשה דנן, כתובענה ייצוגית לפי חוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006 (להלן, "חוק תובענות ייצוגיות").

הדיון בתובענה זו מתמקד בגביית מס רכישה בגין רכיב המע"מ המתווסף על המחיר הבסיסי של זכות במקרקעין, שרוכש אדם פרטי מעוסק מורשה.

לבקשת האישור ולכתב התביעה מצורף כרך נספחים המסומנים במספרים.

ההדגשות בציטוטים השונים המופיעים בבקשה הוספו כולן, אלא אם נאמר אחרת.

ואלו נימוקי הבקשה:

## תוכן עניינים

- 4 ..... חלק א' - מבוא
- 7 ..... חלק ב' - אודות התובעים, מס הרכישה ששילמו וההליכים בעניין
- 7 ..... 1.1. מס הרכישה ששילמו התובעים
- 8 ..... 2.2. בקשת התובעים לתיקון השומה ועמדת רשות המיסים
- 8 ..... 3.3. הערר שהגישו התובעים לועדת הערר
- 9 ..... 4.4. הערעור שהגישו התובעים לבית המשפט העליון
- 12 ..... חלק ג' - המסגרת המשפטית
- 12 ..... 1.1. סעיף 7(1) לחוק מע"מ קובע מע"מ איננו מוטל על מס רכישה
- 14 ..... 2.2. בהתאמה, אין להטיל מס רכישה על רכיב המע"מ
- 18 ..... 3.3. הטלת מס רכישה על רכיב המע"מ מהווה כפל מס
- 19 ..... 4.4. הטלת מס רכישה על רכיב המע"מ יוצרת הפליה בלתי מוצדקת בין רוכשים
- 24 ..... 5.5. סיכום הטענות בנוגע לאי חוקיות הגבייה
- 25 ..... חלק ד' - עילות התביעה
- 25 ..... 1.1. הפרת זכויות חוקתיות
- 26 ..... 2.2. עשיית עושר ולא במשפט ופעולה בחוסר סמכות
- 26 ..... 3.3. גזל על פי דיני הנזיקין
- 26 ..... 4.4. פעולה בחוסר תום לב
- 26 ..... 5.5. פעולה בחוסר סבירות קיצוני
- 26 ..... 6.6. נקיטת אפליה פסולה
- 26 ..... 7.7. טענות נוספות לעניין חובת ההשבה
- 26 ..... חלק ה' - הבקשה לאשר את התובענה כייצוגית
- 26 ..... 1.1. מתקיימים בבקשה ובתובעים תנאי הסף להגשתה של תובענה כייצוגית
- 26 ..... 1.1. (א) - ניתן להגיש תובענה ייצוגית בתביעה של התובעים נגד רשות המיסים
- 26 ..... 1.1. (ב) - בית המשפט לעניינים מינהליים מוסמך לדון בבקשה לאישור
- 26 ..... 1.1. (ג) - לתובעים יש עילת תביעה אישית
- 26 ..... 1.1. (ד) - קיומה של קבוצה והגדרת הקבוצה
- 26 ..... 1.1. (ה) - קיומו של נזק לכאורי לתובעים ולקבוצה
- 26 ..... 2.2. התקיימות תנאי הסף לאישור התובענה כייצוגית

- תנאי 1 - קיומן של שאלות מהותיות משותפות של עובדה ומשפט ..... 26
- 26..... (א) השאלות המשותפות.
- 26..... (ב) הסעדים המשותפים.
- 26..... (ג) יש אפשרות סבירה שהשאלות המשותפות יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה.
- תנאי 2 - תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת לניהול התביעה ..... 26
- תנאי 3 - יסוד סביר להניח כי עניינם של חברי הקבוצה ייוצג וינהל בדרך הולמת..... 26
- תנאי 4 - יסוד סביר להניח כי עניינם של חברי הקבוצה ייוצג וינהל בתום לב..... 26
- חלק ו' - לעניין סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות..... 26**
- 1.ו. סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות - כללי ..... 26
- 2.ו. הרקע לחקיקת סעיף 9..... 26
- 3.ו. הפרשנות המצמצמת של סעיף 9..... 26
- 4.ו. אין לתת ארכה למתן הודעה על פי סעיף 9 כל עוד הרשות ממשיכה בגבייה..... 26
- 5.ו. הרשות מנועה להמשיך בגבייה ולבקש את הגנת סעיף 9 בשל השתק שיפוטי..... 26
- חלק ז' - סעדים וסיכום..... 26**

## חלק א' - מבוא

1. תשעים ימים קצב המחוקק למדינה, לכלכל צעדיה לחשב חישוביה ולשקול האם לעשות שימוש בסעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות, סעיף ה- moratorium, ולחדול מן הגבייה הבלתי-חוקית בה היא נוקטת. מניין תשעים הימים יחל עם המצאת כתבי טענות אלו, ואין ליתן לרשות המיסים כל ארכה, כל עוד היא נלחמת בבית המשפט העליון על זכותה להמשיך ולבצע את הגבייה בה ידובר.
2. **השאלה המשפטית העומדת על הפרק הינה האם "שווי הרכישה" של מקרקעין, כגון דירת מגורים, לצורך חישוב מס הרכישה שיש לשלם בגין הרכישה, כולל בחובו את רכיב המע"מ, ומשכך מס הרכישה מוטל אף על רכיב המע"מ שבעסקה, אם לאו.**
3. בעניינם של התובעים כאן, כמו גם בעניינם של מאות אלפי אחרים, חייבה ומחייבת רשות המיסים תשלום של מס רכישה גם בגין רכיב המע"מ שמשלמים הרוכשים עבור הדירה שרכשו.
4. זאת עמדת הרשות. לטענת התובעים עמדה זו מוטעית. התובעים טוענים כי מדובר בגבייה בלתי חוקית מבחינה משפטית, אולם לפני הכל, בלתי-נסבלת ברמה הלוגית.
5. כפי שיראו התובעים להלן, קביעה זו של רשות המיסים איננה מעוגנת בחוק מיסוי מקרקעין, (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן, "חוק מיסוי מקרקעין").
6. כפי שיוסבר להלן, חוק זה אינו נדרש לשאלה, האם רכיב המע"מ מהווה חלק משווי הרכישה של זכות פלונית, אם לאו. לעומת זאת, חוק אחר - חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן - "חוק מע"מ"), מעגן גם מעגן התייחסות לסוגיה זו ומכריע בה מפורשות: חוק מע"מ קובע, בסעיף 17(1), כי אין להטיל מע"מ על מס הרכישה בו נושא הרוכש. כפי שנבהיר להלן, קביעה זו מחייבת את ההיקש לצורכי חוק מיסוי מקרקעין, לפיו, בהתאם, אין אף להטיל מס רכישה על רכיב המע"מ.
7. הדברים משתקפים ברורות בדוגמא בעניינם של התובעים.  
**המחיר הבסיסי של דירת המגורים אותה רכשו התובעים בענייננו היה - 854,314 ₪. המע"מ שהתווסף למחיר זה היה : 132,419 ₪ = 15.5% \* 854,314 ₪. לצורך הפשטות, נניח כי מס הרכישה הוטל בשיעור אחיד של 5% משווי הזכות הנרכשת.**  
מס הרכישה החל על המחיר הבסיסי הינו : 42,716 ₪ = 5% \* 854,314 ₪.
8. כעת, לו יוטל מס הרכישה על רכיב המע"מ, תוספת מס הרכישה תהא :  
**6,621 ₪ = 5% \* (15.5% \* 854,314 ₪).**
9. תוצאה זו זהה לתוצאה על פיה, בעסקה זו, מוטל היה מע"מ על מס הרכישה, שכן גם אז תוספת המס היתה : **6,621 ₪ = 15.5% \* (5% \* 854,314 ₪).**
10. במלים אחרות, הוראת סעיף 17(1) לחוק מע"מ משמיעה לנו, כי לא זו בלבד שאין להטיל מע"מ על מס הרכישה שמשולם על ידי הקונה בעסקה, אלא שבהתאם, אין להטיל מס רכישה על רכיב המע"מ שבעסקה. שכן, לו תאמר אחרת, תאויין הוראת סעיף 17(1) לחוק מע"מ, ואותו המס שביקש המחוקק להימנע ממנו - בדוגמא דנן מס בסך של 6,621 ₪ - **ייגבה שלא כדין**. לא על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, ששותקות בעניין זה, ולא על פי הוראות חוק מע"מ, שקובעות מפורשות אחרת.

כלומר, על מנת לעקוף את סעיף 17(1) לחוק מע"מ שעל פיו אין לגבות מע"מ בגין מס רכישה, רשות המיסים מצריחה את המשוואה, וגובה מס רכישה בגין רכיב המע"מ.

ההתעלמות של רשות המיסים מסעיף 17(1) לחוק מע"מ, והטלת מס רכישה על רכיב המע"מ, מהווה הטלה של מס על מס שנשללה מפורשות בחקיקה.

11. זאת ועוד, יש בהטלה זו כדי ליצור אפליה בלתי מוצדקת ופסולה בין רוכשים, אפליה אסורה.

12. מסתבר כי שוועתם של רוכשי הדירות לא נשמעת באוזני רשות המיסים, גם לא בעיתות אלו בהן מחירי הדירות מרקייעי שחקים. נטל המס על מי שרוכש דירה, מעבר לנטל העצום של עלות הדירה, הוא בלתי-סביר וכבד-מנשוא. לאור זאת, מדיניות רשות המיסים לחייב את הרוכשים בכפל המס, **ולהוסיף בדרך זו 0.775% למחיר הדירה** (15.5% \* 5%) היא בלתי סבירה באופן קיצוני (היום, לאחר העלאת שיעור המע"מ ל- 16.5%, מדובר בתוספת של **0.825%** למחיר הדירה).

13. התובענה והבקשה לאישורה כייצוגית נועדו לתקן את המצב הקיים בו רשות המיסים גובה מס ביתר, וכן להביא להחזר מס לעשרות אלפים ששילמו מס ביתר בשנתיים שקדמו להגשת התובענה.

14. חברי הקבוצה בעניינם מוגשת תובענה ייצוגית זו הינם עשרות אלפי אנשים פרטיים שרכשו דירות וזכויות אחרות במקרקעין מעוסק מורשה (לרוב מדובר ברכישת דירה מקבלן או חברה קבלנית), ושילמו מע"מ במסגרת עסקת הרכישה, לאחר מכן, שילמו מס רכישה גם בגין רכיב המע"מ. והכל, בשנתיים שקדמו להגשת התובענה.

15. רשות המיסים חייבת להשיב לתובעים ולכלל הנישומים, כאמור לעיל, את כספי מס הרכישה שגבתה מהם ביתר; חובתה של רשות המיסים לעשות כן ברורה מאליה; עילות התביעה מתבקשות מאליהן.

16. נסיבות העניין מתאימות באופן מובהק להתברר כתובענה ייצוגית:

א. גביית היתר שנעשתה על ידי רשות המיסים נעשתה כלפי קבוצה גדולה מאוד (עשרות אלפים), הומוגנית במאפייניה, באשר עילתם נובעת מתשלום מס רכישה, על פי שובר שמנפקת רשות המיסים עצמה, ואין כל שונות רלוונטית בין הנישומים.

ב. למעשה, אין כל בירור עובדתי משמעותי, והמחלוקת שעל הפרק היא משפטית טהורה. חוק תובענות ייצוגיות רואה בהליך הייצוגי הליך מתאים וראוי לבירור והכרעה של עילת תביעה מסוג זה בדיוק (פרט 11 לתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות).

ג. העילה המרכזית היא גביית מס שלא כדין ו/או גבייה שלוקה בחוסר סבירות קיצונית. המדובר בעילות ברורות מעצמן, שלא מצריכות דיון מורכב וממושך כדי להכריע בהן.

ד. סכום הנזק האישי (הוא סכום מס הרכישה שנגבה ביתר) של כל אחד מחברי קבוצת התובעים עומד על כמה אלפי ש"ח, כך שהנזק האישי אינו מצדיק הגשתה וניהולה של תובענה אישית הכרוכה בשכירתם של עורכי דין המתמחים במיסוי.

ה. התובענה מוגשת בתום לב, לאחר שהעובדות העומדות ביסודה נבדקו היטב על ידי התובעים ובאי-כוחם, ולאחר שהתובעים הגישו ערר לועדת ערר ואף ערעור לבית המשפט העליון.

17. לכן, מתבקש בית המשפט הנכבד לאשר את התביעה כתובענה ייצוגית וליתן הוראות מתאימות בקשר לניהול תובענה שבה יתבקש בית המשפט הנכבד ליתן את הסעדים הבאים:

א. **סעד הצהרתי**: המצהיר, כי גביית מס רכישה בגין רכיב המע"מ שמשלם אדם פרטי שרוכש זכות במקרקעין, היא גבייה בלתי חוקית ו/או בלתי סבירה ועל כן בטלה מדעיקרא או בטלה; כי רשות המיסים גובה וגבתה סכומי מס רכישה ביתר; וכי הסכומים הנכונים שרשות המיסים רשאית לגבות כמס רכישה, לא יכללו מס רכישה בגין רכיב המע"מ שמשלם אדם פרטי שרוכש זכות במקרקעין.

ב. **סעד של צו עשה**: האוסר על רשות המיסים להוסיף ולגבות מס רכישה בגין רכיב המע"מ ברכישת זכות במקרקעין על-ידי אדם פרטי.

ג. **סעד כספי**: המורה והמחייב את רשות המיסים להשיב לכל חברי הקבוצה את סכומי מס הרכישה ששילמו ביתר - והכל, כשהם נושאים ריבית חוקית, כאמור בסעיף 2 לחוק פסיקת ריבית והצמדה, התשכ"א-1961, או כשהם צמודים ונושאים ריבית חוקית כאמור בסעיף 3א' לחוק הני"ל, לפי הגבוה מביניהם, מיום תשלומם בפועל ועד יום השבתם.

ד. להעניק כל סעד אחר שנראה לבית המשפט הנכבד צודק, נכון וראוי בנסיבות העניין.

18. אלו הם עיקרי הדברים. נפתח להלן בהרצאת העובדות (הקצרה), ולאחריה נבחן את המסגרת המשפטית בסוגיה שעל המדוכה. לאחר מכן נעמיק בתנאים לאישור התובענה כייצוגית, ונעיר מספר הערות גם בכל הנוגע לסעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות.

## חלק ב' - אודות התובעים, מס הרכישה ששילמו וההליכים בעניין

19. בחלק זה נפרט אודות התובעים, המס ששילמו וההליכים שניהלו נגד רשות המיסים.

### ב.1. מס הרכישה ששילמו התובעים

20. ביום 21.5.2007 חתמו התובעים עם חברת אפריקה ישראל להשקעות וחברת ישראל אדלר ובנו בע"מ (להלן - "המוכרים") על הסכם (להלן - "הסכם המכר") לרכישת דירת מגורים בפרויקט נצר סירני (להלן - "דירת המגורים" או "הדירה").

#### נספח 1 < מצ"ב העתק מהסכם המכר

21. בהסכם המכר נקבע, כי המחיר הכולל של הדירה יהיה מורכב ממחיר בסיסי בסך של 854,314 ₪, בתוספת מע"מ בשיעור של 15.5% על המחיר הבסיסי בסך 132,419 ₪.

22. בעת שרכשו התובעים את דירת המגורים, חלו, בהתאם לסעיף 9(א1א)2 לחוק מיסוי מקרקעין, מדרגות מס הרכישה הבאות בגין רכישת דירת מגורים יחידה :

סוג המדרגה	שווי עסקה - מסכום בש"ח	עד סכום בש"ח	אחוז מס
ראשונה	0	600,400	0%
שנייה	600,400	744,520	3.50%
שלישית	744,520	ומעלה	5.00%

23. בהתאם למדרגות מס הרכישה האמורות, ומאחר ודירת המגורים שנרכשה ע"י התובעים היתה דירתם היחידה, הגישו התובעים שומה עצמית, במסגרתה דווחו על מס רכישה אשר התייחס למחיר הכולל של הדירה, בסך של 968,733 ₪, הכולל את מרכיב המע"מ בסכום של 132,419 ₪ אשר התווסף ל"מחיר הבסיסי" בסך 854,314 ₪.

24. סך מס הרכישה ששולם ע"י התובעים, על פי השומה העצמית, הסתכם לסך של 17,155 ₪ :

סוג המדרגה	מדרגה לצורך מס רכישה בש"ח	אחוז מס	סכום המס
ראשונה	600,400	0%	0 ש"ח
שנייה	144,120	3.50%	5,044 ש"ח
שלישית	242,213	5.00%	12,111 ש"ח
סה"כ	986,733		17,155 ש"ח

#### נספח 2 < מצ"ב טופס העתק מטופס המש"ח

25. יצוין כי החתימה על הסכם המכר ועל כל המסמכים הנלווים, לרבות מסמכי המש"ח והשומה העצמית, נעשו במשרדי המוכרים. טופס המש"ח נערך על ידי עורכי הדין מטעם המוכרים, והתובעים הוחתמו על כל המסמכים ברצף, מבלי שהוסברה להם וממילא מבלי שנתנו דעתם למשמעות הנובעת מדרך חישוב השומה העצמית, עליה דווחו בטופס ההצהרה על רכישת הזכות במקרקעין.

26. בעקבות הדיווח למשרדי מיסוי מקרקעין, קיבלו התובעים שומה ושובר לתשלום מס רכישה בסכום של 17,155 ₪ ואף שילמו אותו.

#### נספח 3 < מצ"ב העתק משובר התשלום ומאישור התשלום באמצעות האינטרנט מיום 20/7/2007 - 19



## ב.2. בקשת התובעים לתיקון השומה ועמדת רשות המיסים

27. לאחר בדיקה שביצעו התובעים, הם פנו בתאריך 10/10/07 אל מנהל מס שבח מקרקעין - רחובות ("המנהל") בהתאם לסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין בבקשה לתיקון השומה שדווחה על-ידם באופן מוטעה, דיווח שגרם לטענתם לגביית מס רכישה ביתר.

28. התובעים טענו בבקשתם, כי יש לגבות את מס הרכישה אך ורק על "המחיר הבסיסי" של הדירה ללא מרכיב המע"מ. לטענתם תחשיב המס המתוקן שנכון וראוי להשית עליהם לפי הדין, המחושב כאמור רק על "המחיר הבסיסי" של הדירה ללא מרכיב המע"מ, הינו כדלקמן:

סוג המדרגה	מדרגה לצורך מס רכישה בש"ח	אחוז מס	סכום המס
ראשונה	600,400	0%	0 ש"ח
שנייה	144,120	3.50%	5,044 ש"ח
שלישית	109,614	5.00%	5,480 ש"ח
סה"כ	986,733		10,524 ש"ח

29. מהתחשיב הנ"ל עולה, כי מס הרכישה המחושב גם על מרכיב המע"מ מהווה חיוב ביתר בסכום של 6,631 ₪ (10,524 - 17,155). זהו סכום התביעה האישי של התובעים. יצוין, כי מרכיב המע"מ ממוסה ע"פ מדרגת המס הגבוהה - בשיעור של 5%.

**נספח 4 < מצ"ב העתק הבקשה לתיקון שומת מס רכישה בהתאם לסעיף 85 שהוגשה ע"י התובעים**

30. בתאריך 31/10/07 נתקבלה תשובת המנהל הדוחה את בקשתם מהנימוקים הבאים:

"נערכה שומה ע"פ השומה העצמית שנערכה על ידכם ובחתימתכם כרוכשים. השווי 986,733 ₪ כולל מע"מ ע"פ החוזה. לאור האמור לעיל נידחת בקשתכם לתיקון השומה".

**נספח 5 < מצ"ב מתקציר תשובת המנהל כפי שנשלחה לתובעים בפקס בתאריך 31/10/07 ומתשובת המנהל הרשמית שנשלחה בדואר**

## ב.3. הערר שהגישו התובעים לוועדת הערר

31. בעקבות החלטת המנהל, הלוקה באי חוקיות ובחוסר סבירות קיצוני, הגישו התובעים ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין, לוועדת הערר שליד בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו. הערר הוגש ביום 29/11/2007, ומספרו **וע 1369/07**.

**נספח 6 < מצ"ב העתק כתב הערר וע 1369/07 ללא נספחיו**

32. ביום 9/03/2008 התקיים דיון בפני כב' הש' עמוס זמיר, יו"ר הוועדה, אשר קבע, בהסכמת הצדדים, כי בתיק ישנה רק מחלוקת משפטית ועל כן כל שנותר הוא להגיש בו סיכומים.

**נספח 7 < מצ"ב פרוטוקול מיום 9/03/2008 בוע 1369/07**

33. ואכן, התובעים הגישו סיכומים, מנהל מיסוי מקרקעין רחובות הגיש סיכומים, והתובעים הגישו סיכומי תשובה. כל כתבי הטענות מצ"ב.

**נספח 8 < מצ"ב "סיכומים מטעם העוררים" בוע 1369/07**

**נספח 9 < מצ"ב "סיכומים מטעם המשיב" בוע 1369/07**

**נספח 10 < מצ"ב "סיכומי תשובה מטעם העוררים" בוע 1369/07**

34. ביום 7.5.2009 ניתן פסק הדין בערר וע 1369/07 שהגישו התובעים (וע 07 / 1369 אוזן יגאל ניסים נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור רחובות [פדאור (לא פורסם) 09 (11) 419]).

**נספח 11 < מצ"ב פסק הדין וע 1369/07**

35. ועדת הערר קבעה כי מס הרכישה יוטל אף על רכיב המע"מ, המתווסף בעסקה. כתימוכין לקביעה זו, הפנתה כבי הועדה בפסק הדין לפסיקה, אשר לדידה הכריעה "במפורש", כלשונה, בסוגיה.

36. פסקת הסיכום של פסק הדין תובא כלשונה:

"מסקירת הפסיקה וכן מדברי המלומדים השונים, עולה העיקרון הקובע כי שווי השוק של נכס כולל את רכיב המע"מ. כאשר המחוקק סבר שאין לכלול את המע"מ בקביעת השווי עשה זאת במפורש (כפי שנהג בעניין חישוב רווח הון וניכוי פחת בפקודת מס הכנסה). לעניין חוק מיסוי מקרקעין קובעת הפסיקה במפורש כי מחיר השוק של המקרקעין כולל את רכיב המע"מ (פס"ד החברה המרכזית לשיכון ובניין, פס"ד לוי עמיאל, פס"ד עדי ורות קפלן, פס"ד פרידמן חכשורי ועוד). במקרה שלפנינו רכשו העוררים, שהם אנשים פרטיים, דירת מגורים מקבלן ושילמו בגינה מע"מ בשיעור של 15.5%. המחיר ששולם, כולל המע"מ, זהו מחיר הדירה כפי שעלה לעוררים, וזהו גם שווי השוק של הדירה, שכן השוק מתיישר לפי שווי שוק אחד ויחיד, בין אם הדירה הייתה נמכרת ע"י אדם פרטי שלא חייב במע"מ בגין מכירתה ובין אם הדירה הייתה נמכרת ע"י קבלן החייב במע"מ בגין מכירתה. לפיכך, אין מנוס מלכלול בשווי הרכישה במקרה דנן גם את מרכיב המע"מ ששולם".

**4.ב. הערעור שהגישו התובעים לבית המשפט העליון**

37. בעקבות פסק דינה של ועדת הערר, הגישו התובעים ביום 30/09/2009 ערעור לבית המשפט העליון - ע"א 7738/09. הדיון בערעור נקבע ליום 27/12/2010.

**נספח 12 < מצ"ב העתק כתב הערעור בע"א 7738/09**

38. בכתב הערעור טוענים התובעים כי הנמקת ועדת הערר, לפיה הפסיקה הכריעה "במפורש" בסוגיה, הינה שגויה מיסודה. רוב רובם של פסקי הדין המאוזכרים על ידי ועדת הערר, כלל לא דנו בשאלת הטלתו של מס הרכישה על רכיב המע"מ בעסקה, כי אם בשאלת הטלתם של מסים אחרים, כגון - מס רכוש ומס שבח. זאת ועוד, אותם פסקי דין בודדים שנדרשו לסוגיה שבענייננו, כלל לא ערכו דיון מעמיק בה, כי אם שבו והבהירו כי מדובר ב"לאקונה" בחוק, שעל המחוקק להידרש לה.

39. כך הם פסקי הדין בעניין שיכון ופיתוח לישראל<sup>1</sup>, בעניין רוני לאופר<sup>2</sup>, בעניין האחים שרבט<sup>3</sup>, בעניין כלל השקעות<sup>4</sup> ובעניין שופרסל<sup>5</sup> - בכל אלו נידונה השאלה האם יש להביא לצורכי חישוב מס רכוש אף את רכיב המע"מ המשולם בעסקה, ונקבע כי ראוי שיעשה כן.

40. בדומה, פסק הדין בעניין לוי עמיאל<sup>6</sup> אף הוא לא עסק בדינו של מס הרכישה, כי בשאלה האם רשאי מוכר לנכות את רכיב המע"מ לצורכי חישוב מס שבח.

<sup>1</sup> ע"יש 1345/93 שכון ופתוח לישראל נ' מנהל מס רכוש מרכז, מסים ט/3 (6/1995), ה-273.  
<sup>2</sup> ע"יש 5081/97 מנהל מס רכוש חיפה נ' רוני לאופר נכסים בע"מ, מסים יא/5 (10/1997), ה-377; רע"א 6182/97 רוני לאופר נכסים בע"מ נ' מנהל מס רכוש חיפה, מסים חב/4 (8/1998), ה-97.  
<sup>3</sup> ע"יש 362/97 מס רכוש וקרן פיצויים נ' האחים שרבט חברה לבניין בע"מ ואח', מסים יב/6 (12/1998), ה-316.  
<sup>4</sup> ע"יש 1456/99 כלל השקעות בנדל"ן בע"מ נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, תקליטור מסים ועוד.  
<sup>5</sup> ע"יש 5691/97 שופרסל בע"מ נ' מנהל אגף מס רכוש וקרן פיצויים חדרה, מסים יג/1 (2/1999), ה-239.

41. גם פסקי הדין בעניין **עדי ורות קפלן**<sup>7</sup>, בעניין **החברה המרכזית לשיכון ולבניין**<sup>8</sup>, ובעניין **פרידמן חכשורי**<sup>9</sup>, על אף שעסקו בשאלת כלילתו או אי כלילתו של רכיב המע"מ לצורכי הטלת מס רכישה, אין בהם כדי לסייע לנו, וודאי שאין בהם כדי להחליף את ההכרעה הנדרשת.
42. ודוק: פסק הדין בעניין **עדי ורות קפלן** ופסק הדין בעניין **החברה המרכזית לשיכון ולבניין** הנם פסקי דין מוקדמים, אשר ניתנו לפני כשלושה עשורים, ובהם נקבע, לאקונית, כי מקום בו נושא הקונה בתשלום המע"מ, מאחר והוא גולגל אליו ע"י המוכר, יש לראות במע"מ חלק משווי השוק של הנכס הנמכר.
43. זאת ועוד, גם בעניין **פרידמן חכשורי** הבהירה כב' הועדה שם מפורשות כי :
- "לטעמי, כל עניין המע"מ והכללתו או אי הכללתו בשווי לעניין המיסוי מצריך התייחסות המחוקק".*<sup>10</sup>
44. יתרה מזאת, כב' הועדה בעניין **פרידמן חכשורי** אף הבהירה, בניגוד לדעתה של כב' הועדה בענייננו, כי אף הפסיקה לא דקה פורתא בסוגיה, וטרם נערך בה דיון מקיף וממצה, וכלשונוה :
- "כאשר בית המשפט העליון דן ברע"א בעניין רוני לאופר לא היה כל דיון מעמיק בסוגיה זו והתחושה המתקבלת היא כי סוגיה זו לא מוצתה במלואה".*
45. מכל מקום, בנקודה בלתי מוכרעת זו **קיימת פסיקה נוגדת** (אם כי מוקדמת), אשר קבעה מפורשות כי אין לחייב במס רכישה את סכום המע"מ המתווסף למחיר הרכישה. כך הוא פסק הדין בעניין **מוזס מאיר**<sup>11</sup>, פסק הדין בעניין **פנינה לזר**<sup>12</sup>, ופסק הדין בעניין **לברבוק**<sup>13</sup>. בנוסף, קיימת פסיקה לעניין **חוקי מס אחרים**, אשר קבעה כי אין לכלול את תשלום המע"מ בשווי המכירה - כך הוא פסק הדין בעניין **אגד**<sup>14</sup> ופסק הדין בעניין **חולות**<sup>15</sup>, המוזכרים אף ע"י כב' הועדה.
46. הנה כי כן, בניגוד לקביעת כב' הועדה בענייננו, אין עסקינן בסוגיה אשר נידונה במלואה והוכרעה בפסיקה. **נהפוך הוא** - הפסיקה המועטה, שהתייחסה לסוגיית היותו או אי היותו של רכיב המע"מ מושא לחיוב **במס רכישה**, פסקה בצורה לאקונית, ללא עריכת דיון מקיף בסוגיה, תוך שהיא מבהירה כי הכרעה בסוגיה זו צריך שתעשה **ע"י המחוקק**.
47. זאת ועוד, אף בספרות הדעות אינן אחידות בעניין זה. כך למשל סבורים המלומדים **אברמזון ובורנשטיין**<sup>16</sup>, אשר דנו בשאלה זו בהקשר של מס רכוש :

<sup>6</sup> עמ"ש 769/98 לוי עמיאל נ' מס שבח נתניה, מסים יג/6 (12/1999), ה - 277.

<sup>7</sup> עמ"ש 251/77, 378/77, 375/77, 376/77 עדי ורות קפלן ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פס"מ תשל"ח 2, 55.

<sup>8</sup> ע"א 766/78 החברה המרכזית לשיכון ולבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, פ"ד לד(2), 683.

<sup>9</sup> ו"ע 1055/03 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, מסים כא/2 (4/2007), ה - 205.

<sup>10</sup> עמדה דומה הובעה בעניין **שיכון ופיתוח לישראל** - ראו הערת שוליים 4 לעיל.

<sup>11</sup> עמ"ש 517/81 מוזס מאיר ושאלו שחר ודוד, קובץ פד"י מש"ח בעריכת חיימובסקי ורוסינסקי מס' 2.

<sup>12</sup> עמ"ש 289/81 פנינה לזר, קובץ פד"י מש"ח בעריכת חיימובסקי ורוסינסקי מס' 50.

<sup>13</sup> עמ"ש 1/80 לברבוק הולדינגס ישראל נ' מס שבח, קובץ פד"י מש"ח בעריכת חיימובסקי ורוסינסקי מס' 82.

<sup>14</sup> ערר 26/86 אגד נ' מנהל מס רכוש, לא פורסם.

<sup>15</sup> ה"מ 120483/96 הועדה המקומית לתכנון ובניה נ' חולות רבד חברה לפיתוח ובנין בע"מ, לא פורסם.

<sup>16</sup> ח' אברמזון ושי' בורנשטיין, **מס רכוש** (תשי"ן - 1989), עמ' 225.

"יומה דינו של מס הערך המוסף הכלול במחיר הקרקע? היש להביאו בחשבון בקביעת שווייה? דומה כי יש להשיב על כך בשלילה. המע"מ אינו חלק מ"שווי השוק" של הנכס, אלא תוספת עליו, מה גם שלא בכל עסקת מכר מקרקעין מוטל מע"מ ואילו "שווי השוק" הינו אחד ושווה לכל, על פי התמורה הצפויה מכל קונה ברצון לכל מוכר ברצון".

48. ובדומה, סבור המלומד א' מאירי<sup>17</sup>, אשר עסק בשאלת כלילתו של רכיב המע"מ בשווי העסקה, לצורכי חיובה בהיטל השבחה, כלהלן :

"לא רק שאין לכלול בהשבחה את סכום המע"מ, אלא גם כל עליית שווי שאיננה פועל יוצא מאישור התוכנית אין לראותה כחלק מההשבחה עפ"י החוק, למרות שהיא מהווה חלק משווי השוק במצב החדש. לא תמיד ההבחנה בין הגורמים השונים לעליית השווי היא כה פשוטה ומוכחת מבחינה מקצועית. ברם, לגבי המע"מ לא צריכה להיות מחלוקת מלכתחילה".

49. יתרה מכך, אף המלומדים אשר מוזכרים בפסק הדין, ואשר עסקו בשאלת כלילתו של מס הערך המוסף לשם הטלת מס הרכישה, אינם מספקים תשובה סופית בה.

50. הנה כי כן, הן ועדת הערר בהחלטתה והן הפסיקה והמלומדים שקדמו לה, יצאו מן ההנחה שהחוק שותק בשאלת חיובו של רכיב המע"מ במס רכישה. **אלא, שכפי שנראה להלן, החוק לא שותק כלל ועיקר בנקודה זו, והמסקנה לפיו הינה כי אין לחייב במס רכישה את רכיב המע"מ.**

51. אלו הן חלק מן הטענות של התובעים לגבי החלטת ועדת הערר. בהמשך נרחיב יותר לגבי הרקע העיוני, ממנו יעלה בעליל כי מדובר בגבייה בלתי חוקית.

52. בכל מקרה, מאחר שהערעור תלוי ועומד, ומאחר שרשות המיסים ממשיכה לגבות את מס הרכישה גם על רכיב המע"מ, אין לתובעים מנוס אלא להגיש תביעה מנהלית ולצידה בקשה לאישורה כייצוגית, וזאת על מנת לעצור את הגבייה ולהביא להשבה לציבור נרחב.

<sup>17</sup> א' המאירי, האם יש לראות במע"מ כחלק מהשווי לעניין חישוב היטל השבחה, מקרקעין וערכם, קי"ח (118) (7/1999), עמ' 71.

## חלק ג' - המסגרת המשפטית

53. בחלק זה נפרס את התשתית המשפטית המוכיחה כי הגבייה בה עסקינן, אינה כדין.

### ג.1. סעיף 17(1) לחוק מע"מ קובע מע"מ איננו מוטל על מס רכישה

54. סעיף 7 לחוק מע"מ קובע את ההוראה הבאה :

**"מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות -**

(1) כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה שלא על פי חוק זה, זולת אם הוטלו בדין על הקונה, אך למעט מס על רווחי הון על פי פקודת מס הכנסה ומס על פי חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג - 1963;

(2) כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירה לרבות עמלה או ריבית בשל תשלום לשיעורין, ריבית או כל תשלום אחר בשל פיגור בתשלום ופיצויים בשל הפרת הסכם כשאינן עמה ביטול עסקה, ולרבות מחירן של אריזות".

55. היינו, על פי סעיף 17(1) לחוק מע"מ, מחיר העסקה יקבע על פי התמורה עליה הסכימו המוכר והקונה, כאשר לתמורה זו יתווסף כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטל על העסקה (שלא על פי חוק מע"מ), זולת אם אותו מס או תשלום חובה הוטלו על פי דין על הקונה, וזולת אם המדובר במס רווח הון ובמס על פי חוק מיסוי מקרקעין.

56. כך אכן מבהירות רשויות מע"מ בהוראת נוהל 62.502.2<sup>18</sup>, כלהלן :

**"מחיר העסקה כולל את כל מרכיבי העסקה לרבות כל המסים, ההיטלים והאגרות המוטלים על העסקה, פרט לאותם מקרים שהוטלו על הקונה על פי חוק וכן למעט מס רווחי הון ומס שבח מקרקעין".**

**נספח 13 < מצ"ב העתק הוראת נוהל 62.502.2**

57. הנה כי כן, מקום בו מוטל חיוב במס, על פי חוק, על הקונה, פשיטא כי מס זה לא יהיה מושא להטלת מע"מ.

58. הוראה זו יפה כשעסקינן במס רכישה, ויותר מכך, מכוונת מפורשות למס זה כך שלא יוטל בגינו מע"מ. ודוק - סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את ההוראה הבאה :

**"במכירת זכות המקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת".**

59. היינו, מס רכישה הינו מס המוטל על פי דין - חוק מיסוי מקרקעין - על הרוכש.

60. ומכאן - כי בהתאם להוראת סעיף 17(1) לחוק מע"מ, אין להוסיף את מס הרכישה למחיר העסקה, ואין להטיל מע"מ על מס זה.

<sup>18</sup> נהלי מע"מ (הוראות תאמ"ו), בעריכת ר' בן ארוש ויי שפט (הוצאת אדמית, 1999), 51.

61. ואמנם, דברים ברורים אלו נשנו ע"י עו"ד פוטשבוצקי ז"ל<sup>19</sup>, אשר הבהיר ביחס לסעיף (1)7 לחוק מע"מ כך :

"הפסקה הראשונה של ס' 7 מוסיפה למחיר המוסכם מסים, היטלים, אגרות ותשלומי חובה המוטלים על העסקה, למעט המע"מ עצמו. שורת הביטויים "מס, היטל, אגרה או תשלום חובה" היא כוללנית מספיק על מנת להקיף כל סוג של תשלום חובה מכוח חיקוק, אך כוללניות זו מצטמצמת מאחר ותשלום החובה צריך להיות "על העסקה", ודוק - על העסקה דווקא, ולא כתנאי לביצועה או כפועל יוצא ממנו.

...

ס' 7(1) כולל סייג : תשלומי החובה שחלים על העסקה לא יתווספו למחיר המוסכם "אם הוטל כדין על הקונה". גם כאן אבהיר הדברים ע"י דוגמאות.

(1) ...

(2) מס רכישה מוטל על מכירת זכות במקרקעין, מכוח ס' 9 לחוק מיסוי מקרקעין (שבת, מכירה ורכישה), תשכ"ג - 1963. לפי אותו סעיף מוטל המס על הרוכש, ולכן אין להוסיפו למחיר העסקה".

62. מבהיר זאת אף פרופ' נמדר<sup>20</sup> בדבריו הבאים :

"סעיף (1)7 לחוק קובע כי מחירה של עסקה יכלול מלבד התמורה שהוסכם עליה גם את המסים כדלקמן : ...

סעיף זה קובע מספר כללים לגבי השאלה איזה מסים ייכללו בגדר המחיר של עסקה החייבת במס.

ראשית, הסעיף קובע את הכלל הפשוט כי מס על פי חוק, דהיינו, מע"מ, לא ייכלל בגדר המחיר, כי אחרת נגיע לתוצאה המוזרה שמע"מ יוטל על מע"מ.

הכלל השני המצוי בסעיף אומר שכל "מס, היטל, אגרה ותשלום חובה אחר המוטלים על העסקה" ייכללו במחיר של העסקה. כלל זה אינו מנוסח כראוי משום שהמס היחיד המוטל על העסקה הינו מע"מ, ואין מס אחר המוטל על העסקה כעסקה. ייתכן, אולי, לאמר כי כוונת הסעיף הינה שכל מס המוטל על מבצע העסקה, דהיינו המוכר, ייחשב כחלק מהמחיר. כך, למשל, מס קניה ... בדומה לכך, מס בלו ... דין דומה יהיה למס מכירה שהוטל בעבר ...

הכלל השלישי המצוי בהוראת סעיף (1)7 הינו הכלל האומר שכל מס המוטל על פי דין על הקונה לא ייכלל בגדר המחיר של העסקה. כך, למשל, מס רכישה המשולם על ידי הקונה לפי חוק מיסוי מקרקעין, לא יהיה חלק מהמחיר ולא ישולם עליו מע"מ".

<sup>19</sup> י פוטשבוצקי, מע"מ, 1996, עמ' 133.

<sup>20</sup> א' נמדר, מס ערך מוסף, תשס"ט - 2009, עמ' 575.

63. עולה אפוא, כי מע"מ לא יוטל על מס הרכישה בו נושא הקונה, וזאת על פי הוראת דין מפורשת, היא סעיף 17(1) לחוק מע"מ.

64. אדרבא, כאמור לעיל, לדידנו הוראה זו מתייחסת מפורשות לאי הטלת מע"מ על מס הרכישה, שכן זהו המס המובהק המוטל על הקונה עת ביצוע עסקה (במקרקעין).

## **ג.2. בהתאמה, אין להטיל מס רכישה על רכיב המע"מ**

65. הוראת סעיף 17(1) לחוק מע"מ, השוללת הטלת מע"מ על מס הרכישה בו נושא הקונה, מלמדת אותנו, בהכרח, כי אין להטיל אף מס רכישה על רכיב המע"מ, שכן אחרת מתאינת הוראת סעיף 17(1) הנ"ל.

66. ודוק - סעיף 9(א) לחוק מיסוי מקרקעין, קובע, כאמור, את ההוראה הבאה :

**"במכירת זכות המקרקעין היא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן - מס רכישה); מס הרכישה יהיה בשיעור משווי המכירה או בסכום קבוע, לפי סוג המכירה או המקרקעין, הכל כפי שיקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת".**

67. היינו, מס הרכישה נקבע לפי שיעור מ"שווי המכירה" שנקבע בעסקה. שווי המכירה מוגדר בסעיף 17(א) לאמור :

**"שווי המכירה הוא השווי ביום המכירה של הזכות במקרקעין הנמכרת כשהיא נקיה מכל שעבוד..."** (ההדגשה אינה במקור).

המונח "שווי של זכות פלונית" מוגדר בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, כך :

**"הסכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון ובלבד שבמכירות -**

**(1) שנעשו בכתב ושבהן שוכנע המנהל כי התמורה בעד הזכות במקרקעין או בעד זכות באיגוד נקבעה בתום לב ובלי שהושפעה מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה, בין במישרין ובין בעקיפין - התמורה כאמור;**

**(2) שלגביהן נקבע בחוק זה אחרת - השווי כפי שנקבע בחוק זה".**

68. היינו, שוויה של זכות הינה הסכום המוסכם בין המוכר לקונה לתשלום בעדה. ודוק: בהגדרה זו - אין התייחסות לשאלה, האם סכום זה כולל או שאיננו כולל את רכיב המע"מ.

69. בכל מקרה, ע"פ הוראות החוק הנזכרות לעיל, נקודת המבט לקביעת שווייה של זכות במקרקעין, היא התמורה שהמוכר צפוי לקבל ממכירת אותה זכות. לעומת זאת ובניגוד להוראות החוק, פעל המשיב מתוך נקודת מבטו של הקונה, תוך התעלמות מרכיבי התמורה השונים ומן הפרדה הברורה בין התמורה הממשית עבור הזכויות שנמכרו כפי שבאה לידי ביטוי במחיר הבסיסי לבין סכום המע"מ שאינו מהווה חלק מהתמורה הכלכלית לחברה המוכרת.

70. המחוקק הגדיר בסעיף 1 כיצד יש לקבוע את שווייה של אותה זכות, וקבע אותה כ-"סכום שיש לצפות לו ממכירת אותה זכות על ידי מוכר מרצון לקונה מרצון". לפיכך אין מקום להתייחס לשווייה של הזכות מנקודת מבטו של הקונה כפי שעולה מעמדת המנהל שצוטטה לעיל, לפיה "השווי של הדירה כולל גם מע"מ".
71. אם המחוקק היה רוצה לקבוע את שווייה של הזכות במקרקעין לצורך מיסויה כפי שסובר המנהל "מנקודת מבטו של הקונה", היה צריך להגדיר זאת באופן מפורש, כגון: הסכום שיידרש לרכישת אותה זכות על ידי רוכש מרצון ממוכר מרצון.
- אלא, שהמחוקק כאמור קבע דרך **אחת ומפורשת** לקביעת שווייה של זכות במקרקעין לצורך מיסויה והיא מנקודת מבטו של מוכר. חרף זאת המנהל מפרשה אחרת; קביעת שווי המכירה מנקודת מבטו של קונה.
72. ידוע כי בדירות חדשות הנמכרות ע"י קבלן אין שום ספק כי התמורה אותה רואה המוכר (הקבלן) היא שווייה של הדירה ללא מרכיב המע"מ המתווסף עליה ע"פ שיעורו ביום המכירה.
73. המע"מ הנגבה מהרוכש מועבר ע"י הקבלן לשלטונות המע"מ. מבחינת המהות הכלכלית של העסקה, המע"מ אינו מהווה חלק מהתמורה ע"פ נקודת מבטה של החברה. הראייה כי החברה המוכרת תשלם את מיסיה (מס הכנסה ומס מכירה) מתוך המחיר הבסיסי ולא מהמחיר הכולל את רכיב המע"מ, כלומר החברה לא תשלם מס הכנסה ומס מכירה על סכום המע"מ.
74. מכל האמור לעיל עולה, כי מס הרכישה ע"פ עמדת המנהל (הכולל את מרכיב המע"מ בשווי המכירה), במקרה של רכישת דירה חדשה מקבלן, נגבה ביתר שלא ע"פ הוראות החוק המפורשות. דווקא עמדת התובעים עולה בקנה אחד עם הוראות החוק **כפשוטן**, בעוד שעמדת המנהל היא זו הסוטה מגדר הוראות החוק ומביאה לתוצאה של גביית מס ביתר ולמעשה בכפל מס.
75. על כל פנים, וכפי שהבהירו כב' הועדה בפסק הדין ובתי המשפט והמלומדים שנדרשו לשאלה זו קודם לפסק הדין דנן, אין התייחסות בחוק מיסוי מקרקעין לשאלה האם רכיב המע"מ מהווה חלק משווי הרכישה/המכירה של זכות פלונית, אם לאו.
76. ובהתאם - אין תשובה בחוק מיסוי מקרקעין לשאלה, האם מס הרכישה צריך שיוטל אף על רכיב המע"מ המתווסף למחיר העסקה, או שצריך כי יוטל הוא אך על מחירה הבסיסי של העסקה, לפני הוספת המע"מ.
77. **ונבהיר**: לא כל אימת שרוכש אדם פרטי זכות במקרקעין (במקרה שלנו - דירת מגורים) מתווסף לתמורה המוסכמת רכיב של מע"מ. מס ערך מוסף יחול מקום בו הזכות במקרקעין נמכרת, לאדם פרטי, ע"י מוכר המוגדר כ"**עוסק**" על פי חוק מע"מ, היינו:
- "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".**
78. במכירות שכאלו, כדוגמת המכירה נשוא תביעה זו, נדרש המוכר להעביר לשלטונות מע"מ את מס הערך המוסף המתווסף למחיר המכירה, ולרוב, מגלגל העוסק מס זה על הרוכש.



79. כאמור, מחוקק חוק מיסוי מקרקעין **איננו נדרש מפורשות לשאלה**, האם שוויה של הזכות במקרקעין הנרכשת - השווי שהוא מושא החיוב במס הרכישה - כולל את רכיב המע"מ באותם מקרים בהם הוא מתווסף למחיר המכירה, ובהתאם - האם מס הרכישה מוטל אף על רכיב זה, אם לאו.

80. **ועל כן, בהעדר קביעה מפורשת אחרת בחוק מיסוי מקרקעין בנושא זה, מן ההכרח לפעול על פי מצוותו של חוק מע"מ, אשר נדרש לסוגיה והכריע בה מפורשות, ובהתאם - אין להטיל את מס הרכישה על רכיב המע"מ בעסקה.**

81. ניתן לתאר את הטיעון הזה גם בצורה מתמטית-חזותית. לצורך ההמחשה ונוחות החישוב, נניח שוב כי שיעור המע"מ הינו 15.5%, וכי מס הרכישה הינו 5% מן השקל הראשון (ללא מדרגות).

82. על רשות המיסים לגבות מע"מ רק לפי החישוב הבא: {מחיר בסיסי} X מע"מ 15.5%.

כלומר, על רשות המיסים אסור לבצע חיוב של מע"מ לפי החישוב הבא:

$$\{15.5\% \times \text{מחיר בסיסי} + 5\% \text{ מס רכישה}\} \times \text{מע"מ } 15.5\%$$

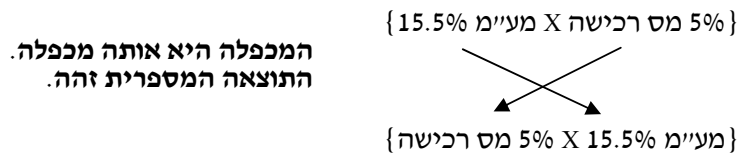
וזאת, משום שאין לגבות מע"מ בגין רכיב מס הרכישה.

83. פיצול הסוגריים בסי' 82 לעיל יביא לשורה הבאה:

$$\{15.5\% \times \text{מחיר בסיסי} + 5\% \text{ מס רכישה}\} \times \text{מע"מ } 15.5\%$$

גביית מס מותרת                      גביית מס אסורה

84. אם מצינו כי הסכום שבסוגריים {5% מס רכישה X מע"מ 15.5%} מגלם גביית מס אסורה (בהיותה אסורה במפורש בחוק מע"מ או סתם בשל בהיותה כפל מס שאינה רצויה), הרי שאין מנוס ממסקנה כי אותו סכום בדיוק, אותה מכפלה, אותו כפל מס, יהיה פסול לגבייה גם אם תתבצע הצרחה במכפלה:



המכפלה היא אותה מכפלה.  
התוצאה המספרית זהה.

85. ועל כן, גם אם נציב את המכפלה האחרונה (בסדרה ההפוך), אמורים אנו להגיע למסקנה הלוגית, כי הגבייה של {מע"מ 15.5% X 5% מס רכישה} היא אסורה.

$$\{15.5\% \times \text{מחיר בסיסי} + 5\% \text{ מס רכישה}\} \times \text{מע"מ } 15.5\%$$

גביית מס מותרת                      גביית מס אסורה

86. אין הבדל מתמטי, אין הבדל לוגי, אין הבדל בפרשנות התכליתית השוללת כפל מס ומס-על-מס. ועל כן, גם לא צריך להיות הבדל בתוצאה המשפטית:

אין לגבות את המכפלה {מע"מ 15.5% X 5% מס רכישה},

ולפיכך אין לחשב את מס הרכישה לפי המכפלה: {מחיר בסיסי + מע"מ 15.5%} X 5% מס רכישה,

משום שהיא כוללת את המכפלה {מע"מ 15.5% X 5% מס רכישה} שאינה מותרת לגבייה.

87. לפיכך, יש לגבות מס רכישה לפי המכפלה הבאה בלבד :

$$\{ \text{מחיר בסיסי} \} \times 5\% \text{ מס רכישה.}$$

88. לשם הבהרת הדברים, נמחיש את הדברים לגבי נסיבות המקרה דנן :

89. בענייננו, רכשו התובעים את דירת המגורים מן המוכרים תמורת סך של 854,314 ₪ (להלן - "המחיר הבסיסי"). למחיר הבסיסי התווסף כאמור מע"מ בשיעור של 15.5% כלהלן : 132,419 ₪ = 854,314 \* 15.5% ₪.

90. לצורך הפשטות, נתעלם ממדרגות מס הרכישה שחלו אותה העת על פי חוק מיסוי מקרקעין, ונניח כי מס הרכישה הוטל בשיעור אחיד של 5% משווי הזכות הנרכשת.

מס הרכישה החל על המחיר הבסיסי הינו :

$$42,716 \text{ ₪} = 854,314 * 5\% \text{ ₪.}$$

כעת, לוי יוטל מס הרכישה גם על רכיב המע"מ, תוספת המס תהא :

$$6,621 \text{ ₪} = (854,314 * 15.5\%) * 5\% \text{ ₪}$$

91. תוצאה זו זהה לתוצאה על פיה, בעסקה זו שדנן, מוטל היה מע"מ על מס הרכישה, שכן גם אז תוספת המס תהא :

$$6,621 \text{ ₪} = (854,314 * 5\%) * 15.5\% \text{ ₪}$$

92. במלים אחרות, הוראת סעיף 17(1) לחוק מע"מ משמיעה לנו, כי לא זו בלבד שאין להטיל מע"מ על מס הרכישה שמשולם על ידי הקונה בעסקה, אלא שבהתאם, אין להטיל מס רכישה על רכיב המע"מ שבעסקה. שהרי, המע"מ המוטל על מס הרכישה זהה למס הרכישה המוטל על המע"מ, על פי הכלל המתמטי הפשוט של "חוק החילוף"  $[A * B = B * A]$ .

93. לו תאמר אחרת, תושם לאל לשונו הברורה של סעיף 17(1) לחוק מע"מ, ואותו המס שבקש המחוקק להימנע ממנו - בדוגמא דנן מס בסך של 6,621 ₪ - ייגבה שלא כדין. לא על פי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, ששותקות בעניין זה, ולא על פי הוראות חוק מע"מ, שקובעות מפורשות אחרת.

94. נזכיר, כי בהתאם לסעיף 1א לחוק יסוד : משק המדינה :

"מסים, מלוות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו ושיעוריהם לא ישונו אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות".

95. משכך, בהעדר קביעה בעניין זה בחוק מיסוי מקרקעין, שומה עלינו לפעול על פי הוראת המחוקק בחוק מע"מ שנדרש לסוגיה זו וקבע בה.

96. כאמור, משנעלמה הוראה זו של סעיף 17(1) לחוק מע"מ מעיני בתי המשפט והמלומדים עד הלום, ברי כי לא ניתן להסתמך על עמדות הפסיקה והמלומדים בנקודה זו.

### 3.ג. הטלת מס רכישה על רכיב המע"מ מהווה כפל מס

97. יתרה מששנינו עד כה, הרי שהטלת מס רכישה על רכיב המע"מ המתווסף למחירה של "זכות במקרקעין" מהווה הטלה של מס על מס, המנוגדת כאמור מפורשות להוראות סעיף 17(1) לחוק מע"מ, אשר נדרש לכך ושלל זאת.

98. ודוק, עקרון בסיסי בדיני המסים הנו השאיפה למניעת כפל מס, וזאת בפרט כאשר המחוקק גילה כוונתו להימנע מהטלת מס כפול שכזה, כבענייננו.

99. עקרון זה נקבע זה מכבר ע"י בית משפט נכבד זה בעניין רימון בטוח ופיננסים<sup>21</sup>, כלהלן :

*"פרשנות המביאה לתוצאה של מיסוי כפול, וכזו היא פרשנותו של המשיב, היא לכן בלתי רצויה. אין מנוס ממנה כשהמחוקק מביע את רצונו להביא לתוצאה כזו, אך המחוקק לא נתן כל ביטוי לכך בלשון הפקודה... כפל מס הוא אנומליה בשיטתנו. הוא אינו משתלב איתה באופן קוהרנטי. הוא נוגד את עקרונותיה. הוא אינו עולה בקנה אחד עם מדיניות רצויה. כשהמחוקק לא גילה את כוונתו הברורה להביא לתוצאה של כפל מס לא נבוא אנו ונייחס לו כוונה כזו...".*

100. עקרון זה אף אומץ בעניין ארם משחקים<sup>22</sup>, שם נדונה שאלת מיסוי הפרשי הצמדה במע"מ כאשר המע"מ על מלוא הקרן כבר שולם. בתשובה לטענת ב"כ המדינה כי אי הטלת מס תסבך את הליך הגבייה קבע כב' השופט גולדברג, כלהלן :

*"איני מקל ראש בחשיבותה של פשטות הפעלתו של חוק מע"מ. על הפרשן 'להניח, כי המחוקק ביקש להטיל מס ולא ליצור פיצול. עליו להניח כי כוונתו היתה ליצור כלי יעיל ולא כלי חסר ערך' (ע"א 165/82 הני"ל, בעמ' 77 מול האות ז). אלא כי איני סבור כי אי מיסויים של הפרשי ההצמדה, במקרה בו מוסתה הקרן מראש, יגרור סיבוכים קשים לאכיפתו של החוק, או יהפוך את החוק לכלי חסר ערך... האם מצדיקה טרחה זו כשלעצמה מתן פרשנות המביאה לכפל מס? סבורני כי נימוק זה אינו ראוי שילקח בחשבון, במיוחד שפעולת החישוב של מרכיב ההצמדה בתשלום דחוי אינה מסובכת כלל...".*

101. דברים דומים נשנו על ידי בית משפט נכבד זה בעניין שיכון ובינוי אחזקות<sup>23</sup>. באותו עניין נידונה שאלת הטלתו של מס בולים על רכיב המע"מ שבהסכם. בית משפט נכבד זה אשר את קביעת בית המשפט המחוזי, וקבע כי אין להטיל מס בולים על רכיב זה, תוך שהוא מטעים כי :

*"מאחר שהתופעה של הטלת מס על מס אינה מלבבת, יש להעדיף, לטעמי, את הפרשנות המונעת אותה. בכך אני נותן ביטוי לתכלית הרצויה של מיסוי באופן כללי הראויה גם לחול לגבי מס בולים. אי לכך, יש לדחות את ערעורה של המדינה בנקודה זו".*

102. הנה כי כן, בהעדר קביעה מפורשת בחוק מיסוי מקרקעין, לפיה, שוויה של זכות במקרקעין, לצורכי הטלת מס רכישה, כולל את רכיב המע"מ, ובהינתן קביעה מפורשת בעניין זה בחוק מע"מ, אשר שללה הטלת מע"מ על מס הרכישה, אין להטיל את מס הרכישה על רכיב המע"מ, שכן משמעות הדבר הינה כפל מס אסור.

<sup>21</sup> ע"א 32/86 רמון בטוח ופיננסים בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 1, מסים, 1/ו, ה – 39.

<sup>22</sup> ע"א 833/89 ארם משחקים נ' מע"מ גוש דן, פ"ד מו (5) 64.

<sup>23</sup> ע"א 658/00, 222/00 מדינת ישראל – מנהל המכס ומס בולים נ' שיכון ובינוי אחזקות בע"מ, מסים 3/ז, ה-80.

103. לעניין זה, אין לנו אלא לחלוק על כבי ועדת הערר בפסק הדין, אשר נדרשה לטענה זו של "כפל מס" שנטענה ע"י התובעים, ובתגובה לה, קבעה כך (עמ' 16 לפסה"ד):

"באשר לטענת העוררים לפיה מוטל מס כפול, מן הראוי לציין כי מס רכישה הינו מס עקיף המוטל על המחזור ולא על הרווח, ואין כל הבדל בין מס רכישה המוטל גם בגין מרכיב המע"מ, לבין הטלת מע"מ על מוצרים שעליהם שולמו היטלים שונים, כגון: מס קניה, בלו, היטל יבוא וכיו"ב, המגדילים את מחיר המוצר שעליו מוטל מס הערך המוסף".

104. בכל הכבוד, מדובר בשגגה. ודוק - הועדה בקשה ללמוד היקש בענייננו מעובדת הטלת המע"מ על מוצרים עליהם שולמו היטלים שונים, כגון - מס קניה, בלו והיטל יבוא. ואולם, נשתכח מן הועדה כי הטלת מע"מ על תשלומי חובה אלו **נקבעה** מפורשות בסעיף (1)7 לחוק מע"מ, כפי שהרחבנו לעיל, בעוד שהטלת מע"מ על מס הרכישה **מועטה** מפורשות מסעיף זה.<sup>24</sup>

105. במלים אחרות, הטלת מע"מ על מס קניה, בלו והיטל יבוא **הוסדרה** מפורשות בחקיקה, ולפיכך אין היא בבחינת כפל מס אסור. לעומת זאת, הטלת מע"מ על מס הרכישה (ובהתאם - הטלת מס רכישה על רכיב המע"מ) **נשללה** מפורשות בחקיקה, ולפיכך היא מהווה **כפל מס אסור**, והיה על כבי הועדה לשלול זאת בפסק הדין.

#### 4.ג. הטלת מס רכישה על רכיב המע"מ יוצרת הפליה בלתי מוצדקת בין רוכשים

106. הטלת מס רכישה אף על רכיב המע"מ, יוצרת הפליה בלתי מוצדקת בין רוכשים.

107. ודוק - רשויות מיסוי מקרקעין גילו דעתן בהוראות פרשנות מס' 10 ו- 11 המובאות בקובץ הפרשנות לחוק מיסוי מקרקעין<sup>25</sup>, כי לדידן יש להטיל מס רכישה אף על רכיב המע"מ. ואולם, בהמשכה של הוראה 11, מופיעה הנחיה המסייגת הוראה זו ביחס ל"עוסקים", כלהלן:

"רוכש זכות במקרקעין, המוכיח כי הינו "עוסק" הזכאי לקבל החזר מע"מ, ייקבע לגביו שווי הרכישה, על פי דרישתו, ללא מע"מ, לצורך מס רכישה. מובן כי שווי זה יהווה גם בסיס לצורך חישוב השבח בעת מכירת אותן הזכויות על ידי אותו קונה.

עוסק המבקש לא לכלול מע"מ בשווי הרכישה, חייב להצהיר כי הנכס ישמש בעסקו או לצרכי עסקו כהגדרה לעניין מס תשומות בחוק מע"מ".

108. לאמור, עוסק זכאי לדרוש מרשויות מיסוי מקרקעין, כי בעת שרוכש הוא "זכות במקרקעין", ומתווסף לערך הרכישה רכיב המע"מ, אותו הוא זכאי לקזז כמס תשומות, לא יובא רכיב המע"מ בחשבון בעת חיובו של העוסק במס הרכישה.<sup>26</sup>

109. למותר לציין, כי הוראותיהן המקצועיות של רשויות המס משקפות את עמדת הרשויות בלבד, והן אינן בבחינת דין מחייב, קל וחומר, כשהן סותרות הוראות חוק מפורשות<sup>27</sup>, כבענייננו - היא הוראת סעיף (1)7 לחוק מע"מ.

<sup>24</sup> ראו לעניין זה שוב, למשל, את דבריו המלומד פוטשבוזקי ז"ל (הערת שוליים 2 לעיל), המתייחס לכך שעל פי סעיף (1)7 לחוק מע"מ אכן יוטל מע"מ על מס קניה ועל היטלים שונים, בעוד שאין להטילו על מס הרכישה, המוטל כדין על הקונה.

<sup>25</sup> קובץ הוראות מקצועיות של רשויות מיסוי מקרקעין (החב"ק), פרק א', עמ' 46.

<sup>26</sup> לעניין יישומה של הוראה זו ראו גם - ו"ע 1018/06 חברת פרויקטים גן העיר בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, מסים כב/1 (2/2008), ה-304.

110. **ואולם, מעבר לכך, יש בהוראה מס' 11 זו של רשויות מיסוי מקרקעין כדי ליצור הפליה בלתי מוצדקת בין רוכשים, שלא על בסיס ענייני.**

111. שכן, לו הדירה של התובעים היתה נרכשת ע"י עוסק ולא ע"י התובעים, המשיב היה קובע, **מכוחה של הוראה פנימית זו בלבד, ושלא על פי הוראות החוק, שווי מכירה שונה לעוסק ולתובעים לצורך חישוב מס הרכישה :**

**לעוסק : שווי מכירה ללא רכיב המע"מ (854,314 טז)**

**לתובעים : שווי מכירה כולל רכיב המע"מ (968,733 טז)**

112. ובהתאם, בעוד שהעוסק **לא היה מחויב** במס רכישה על רכיב המע"מ, אלא במס רכישה על המחיר הבסיסי בלבד (854,314 טז), הרי שהתובעים **חויבו** במס רכישה על רכיב זה (היינו, חויבו במס רכישה על הסכום הכולל - 968,733 טז).

113. **לכאורה, ניתן להסביר** אבחנה זו באופן הבא :

114. עוסק הרוכש זכות במקרקעין לצורכי עסקו, כאשר למחירה של הזכות מתווסף מע"מ, זכאי לקזז את המס האמור כנגד מע"מ שיגבה בעת שיעשה עסקה חייבת באותה הזכות במקרקעין. לעומתו, אדם פרטי אינו זכאי לקיזוז מע"מ כאמור ברכישה. לכאורה, ניתן להעלות את הטענה, כי בעיניו של העוסק, **תזרימית**, שוויה של הזכות במקרקעין הינו השווי הבסיסי ללא רכיב המע"מ, בעוד שבעיניו של האדם הפרטי, כולל השווי, **שוב - ברמה התזרימית**, את רכיב המע"מ. ואולם, אפילו כך הוא, שוני זה בין עוסק לאדם פרטי קיים ממילא בכל שירות או מוצר שנצרך על ידי השניים. **מה בינו ובין שאלת הטלת מס הרכישה?**

115. **מה לי העובדה כי תזרימית רואה העוסק לנגד עיניו מחיר ללא מע"מ בעוד שהאדם הפרטי רואה מחיר זה בתוספת המע"מ, לשם הכרעה בשאלה, האם רכיב המע"מ הינו מושא לחיוב במס רכישה? מס הרכישה מוטל על הקונה בגין עצם הרכישה, ללא תלות בדיווחיו של הרוכש לרשויות מע"מ ובהתחשבותו עימן.**

116. הנה כי כן, כשעסקינן בעוסק ובאדם פרטי, אשר שניהם **רוכשים** זכות במקרקעין, אשר למחירה מתווסף מע"מ, **אין כל הצדקה להפלות את האדם הפרטי אל מול העוסק**, ולחייב את האדם הפרטי במס רכישה על רכיב המע"מ, ובאותה הנשימה לפטור את העוסק מחיוב זה.

117. **אבחנה כזו חייבת להיות מעוגנת בחקיקה או בהוראת דין מסמיכה ולא בהנחיה פנימית, כפי שאף כב' הועדה קבעה כך בפסק הדין (ראו בעמ' 17 ובעמ' 19).** בהעדר הוראה בעניין זה בחוק מיסוי מקרקעין, ראוי היה כי הרשויות תקבענה בהוראותיהן דין שווה לעוסק ולאדם הפרטי אשר איננו מחייב במס רכישה את רכיב המע"מ, כל אימת שכל אחד מהם רוכש זכות במקרקעין.

118. הערה ברוח זו ביחס להוראת הפרשנות, הובעה בפסק הדין בעניין **פרידמן חכשורי**<sup>27</sup>, כלהלן :

<sup>27</sup> ראו לעניין זה למשל - ע"א 522/63 חברת בית זכאי בע"מ נ' פקיד שומה, פ"ד יח (2) 548; ע"א 831/76 יוסף לוי ואח' נ' פ"ש חיפה, פ"ד לב (1) 421; ע"א 340/63 סהר חברה לביטוח בע"מ נ' פשמ"ג, פ"ד יז 2842; עמ"ש 223/96 מירון מרדכי ואח' נ' מנהל מס שבח, מסים יג/2, ה-297; קביעת כב' השי' דנציגר בע"א 976/06 דן מרום ואח' נ' נציבות מס הכנסה ואח', מיסים כב/6 (דצמבר 2008), ה-2, ה-91; ב' ברכה, משפט מנהלי, 1996, עמ' 222; י' הדרי, מיסוי מקרקעין, כרך א', מהדורה שנייה, עמ' 90.

<sup>28</sup> ראו הערת שוליים 9 לעיל.

*"אם קובעים מסקנה אחידה: כי על השווי לכלול מע"מ לצרכי המס הרי יש לעשות זאת בכל מקרה ואם קובעים שאין השווי כולל מע"מ צריך לחול אותו הדין. יצירת אבחנות בהתאם לסוגי הצדדים מבחינת דיני המס (עוסקים או לא עוסקים) יכולה לגרום עיוות בקביעת "שווי השוק"."*

119. באופן מהותי לצורך שומת מס רכישה, אין כל קשר בין האופי המיוחד שיש לעוסקים בהיותם חייבים במע"מ ובאפשרות שיש להם לנכותו, לבין שומת מס הרכישה. העוסק, ע"פ עמדת רשות המיסים, ישלם מס רכישה מתוך שוויה של הדירה ללא מרכיב המע"מ, ולעומתו מי שלא עוסק ישלם מס רכישה מתוך שוויה של הדירה שהוא כולל את מרכיב המע"מ.

קבוצת העוסקים נבדלת בהרבה אספקטים מקבוצת הנישומים הפרטיים ביחס לחוקי מס שונים - כל ההבחנות כאמור נובעות מהוראות חוק מפורשות.

בהתייחס לתשלום מס רכישה, בו עוסק ערר זה, לא רק שאין כל רמז בחוק להבחנה המותרת בין הקבוצות, פסק הדין בעניין החברה המרכזית קובע הלכה הפוכה.

120. ודוק - עקרון "הכל שווים בפני החוק" מהווה אבן יסוד בבניין החוק, ומהותו התייחסות שווה אל האדם באשר הוא אדם, בלא לייחס חשיבות למאפיינים שונים של בני אדם.

121. עיקרון השוויון הוא עיקרון חוקתי שזכה לתמיכה רחבה של הפסיקה. מחובתה הכללית והיסודית של כל רשות לנהוג בהגינות וביושר, שממנה נגזר האיסור לפעול מתוך שרירות, הפלייה, משוא פנים, ניגוד אינטרסים, חוסר תום לב או חוסר סבירות. בחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, עוגן עקרון השוויון והועלה למדרגה על חוקית.

122. כבי הנשיא (לשעבר) ברק עמד על חשיבותו של עיקרון זה בעניין **מועצת עיריית**<sup>29</sup>, בקובעו:

*"אכן, השוויון הוא ערך יסודי לכל חברה דמוקרטית, "אשר המשפט של כל מדינה דמוקרטית שואף, מטעמים של צדק והגינות, להמחישו" ... הפרט משתלב למרקם הכולל ונושא בחלקו בבניית החברה, בידעו שגם האחרים עושים כמוהו. הצורך להבטיח שוויון הוא טבעי לאדם. הוא מבוסס על שיקולים של צדק והגינות. המבקש הכרה בזכותו, צריך להכיר בזכותו של הזולת לבקש הכרה דומה. הצורך לקיים שוויון הוא חיוני לחברה ולהסכמה החברתית עליה היא בנויה. השוויון שומר על השלטון מפני השרירות ....*

*שויון אין משמעותו זהות. לעתים, "לשם השגת השוויון יש לפעול מתוך שונות..." ... משמעותו של שוויון הינו, איפוא, "יחס שווה אל בני אדם, אשר לא קיימים ביניהם הבדלים של ממש שהם רלוונטיים לאותה מטרה" .... השוויון משתרע על כל תחומי החיים והמדינה.*

*על כן יש לקיים שוויון בין בני אדם המשתייכים לדתות, לאומים, עדות, גזעים, מפלגות, השקפות גופים וקבוצות שונות. למותר לציין כי רשימה זו אינה שלימה ואינה מקיפה".*

123. יחד עם זאת, מוסכם על הכל, כי זכותו של אדם לשוויון - ככל זכות אחרת - היא זכות יחסית. עקרון זה אינו שולל דינים שונים לאנשים שונים, ואולם נדרש, כי טעמים ענייניים יצדיקו שוני בין הדינים. אפליה - שהינה ניגודו של השוויון - קיימת כאשר חל דין שונה מטעמים שאין בהם כדי להצדיק בחברה חופשית ודמוקרטית הבחנה ביניהם. ביסוד האפליה מונח גורם השרירות, חוסר הצדק וחוסר הסבירות.

<sup>29</sup> בג"צ 953/87 סיעת העבודה בעיריית נ' מועצת עיריית, פס"ד מב(2) 309, 332.

124. מבהיר בעניין זה אף כבי הנשיא (דאז) אגרנט :

"עקרון השוויון, אשר אינו אלא הצד השני של מטבע ההפליה ואשר המשפט של כל מדינה דמוקרטית שואף, מטעמים של צדק והגינות, להמחישו, משמעותו, כי יש להתייחס, לצורך המטרה הנדונה, יחס שווה אל בני אדם, אשר לא קיימים ביניהם הבדלים של ממש, שהם רלוונטיים לאותה מטרה. אם אין מתייחסים אליהם יחס שווה, כי אז לפנינו הפליה. לעומת זאת, אם ההבדל או ההבדלים בין אנשים שונים הינם רלוונטיים למטרה הנדונה, אזי תהיה זו הבחנה מותרת אם מתייחסים אליהם, לצורך אותה מטרה, יחס שונה, ובלבד שההבדלים ההם מצדיקים זאת. המושג "שוויון", בהקשר זה, פירושו איפוא שוויון רלוונטי (RELEVANT EQUALITY) והוא הדורש, לענין המטרה הנדונה, "טיפול שווה" (EQUALITY OF TREATMENT) באלה אשר המצב האמור מאפיין אותם. כנגד זה, תהא זו הבחנה מותרת, אם השוני בטיפול בבני אדם שונים ניזון מהיותם נתונים, בשים לב למטרת הטיפול, במצב של אי שוויון רלוונטי (RELEVANT INEQUALITY), כשם שתהא זו הפליה, אם הוא ניזון מהיותם נתונים במצב של אי שוויון, שאיננו רלוונטי למטרת הטיפול".<sup>30</sup>

125. על הרשות להראות האם הקריטריונים השונים נקבעו על ידה באופן סביר, תוך זיקה והתחשבות במטרה של השוויון שרוצים להשיג.

126. יחס שונה אל שווים או יחס בלתי שווה ובלתי הוגן למי שראויים לאותו יחס, מהווה הפליה פסולה.<sup>31</sup> לא כל הבחנה ביחס הרשות אל אזרחיה בין אזרח למשנהו מהווה הפליה. לעתים, יש הצדקה להבחנה כזו, בשל שוני כזה או אחר בין השניים. במושג הפליה גלום הרעיון של אי הגינות בנהיגת אי שוויון בין שווים. ההפליה, להבדיל מהבחנה בין פלוני למשנהו, משמעותה מנהג של איפה ואיפה שרירותי, שאין לו הצדקה בשל העדר שוני הגיוני משמעותי בנסיבות בין האחד למשנהו.

127. בעניין **מילר**<sup>32</sup> קבע כבי השופט מצא, ברוח זו, כי שונות רלבנטית אמנם עשויה להצדיק הבחנה, אולם את עצם ומידת הרלבנטיות של השונות ואת מידתה יש לבחון בכל מקרה נתון. מעבר לכך נקבע כי :

"הזיקה הנדרשת בין התכונות המיוחדות, המצויות באחד ואינן מצויות בזולתו, לבין המטרה שלשם השגתה מותר להעדיף את הראשון על פני השני, חייבת להיות ישירה וקונקרטית".

128. אף בדין הפיסקאלי משמש עקרון השוויון אבן דרך מנחה. **בפרשת שלם**<sup>33</sup> מציינ כבי הנשיא (דאז) שמגר כי :

"יש לשאוף למימושה של הזכות לשוויון גם בתחום הפיסקלי".

<sup>30</sup> ד"נ 10/69 רחל בורונובסקי נ' הרבנים הראשיים לישראל ואח', פד"י כה(1), 7.

<sup>31</sup> בג"צ 200/83 וותאד נגד שר האוצר ואח', פסקי דין לח 3 בעמ' 119 ואילך.

<sup>32</sup> בג"צ 4541/94 מילר נ' שר הבטחון, פ"ד מט (4) 94, 110.

<sup>33</sup> ע"א 120/86 שלם שלמה נ' פקיד שומה ירושלים, מיסים ג/4 עמ' ה-55.

129. בפס"ד סגל יוסף<sup>34</sup>, סוקר כבוד השופט ביין את עקרון השוויון בפסיקה הפיסקאלית ומציין:

*"מגמה זו מונעת ע"י השאיפה להביא למימושה של הזכות לשוויון בין המינים גם בתחום הפיסקאלי."*

130. מהאמור לעיל עולה, כי רשויות המס מחויבות לנהוג כלפי הנישומים בכפוף לעיקרון השוויון ועל כן מחויבות הן לשלול פרשנות החובקת בקרבה הפלייה לרעה.

131. בעניין קלס<sup>35</sup> נידונה חשיבותו של עקרון השוויון בין המינים בתחום הפיסקאלי, ונקבע כי:

*"חזקה היא כי תכליתה של כל הוראת חוק (וסעיף 66ד) לפקודה בכלל זה), להגשים את זכויות היסוד של השיטה, וזכות השוויון בכלל זה. השוויון הוא 'מנשמת אפו של המשטר החוקתי שלנו כולו'. חזקה היא כי תכליתו של כל חוק לקדם ולשמר ערך יסוד זה" (א' ברק, פרשנות במשפט (כרך שני, פרשנות החקיקה, נבו הוצאה לאור, 566 (1993)). חזקה היא כי תכליתו של החוק להגשים שוויון פיסקאלי בין המינים. חזקה זו מוצאת ביטוי - בין השאר - בדברי הנשיא שמגר בדונו בשאלת מיסוי בני זוג, באומרו: "מן הבחינה העקרונית, יש לשאוף למימושה של הזכות לשוויון גם בתחום הפיסקאלי שלפנינו" (ע"א 120/86 שלמה שלם נ' פקיד השומה, ירושלים, פ"ד מג (2) 163, 170).*

על מנת להגשים תכלית זו, יש לפרש את חזקות התלות כחזקות הניתנות לסתירה ואין לפרשן כחזקות חלוטות. ומדוע? החישוב המאוחד עשוי להגדיל את נטל המס המוטל על בני זוג, משום שצירוף הכנסותיהם יוצר הכנסה משותפת גבוהה יותר שמדרגת המס שלה גבוהה מזו של כל הכנסה בנפרד. במצב זה אין בני הזוג נהנים ממדרגות המס הנמוכות מהן היו נהנים אילו נערך חישוב נפרד. אמנם, תוצאה זו משליכה על הכנסתם של בני הזוג מבלי להתייחס לשאלת הכנסתו של מי מבני הזוג נמוכה יותר. אולם, המציאות מלמדת, כי נוצרת בדרך כלל הפליה ברורה לרעת האישה דווקא. נוכח קיום פערי שכר במשק בין גברים ונשים, ונוכח קיום תפיסות חברתיות רווחות, לפיהן, תפקידה של האישה בבית ומשהיא יוצאת לעבודה ההכנסה שהיא משתכרת נמוכה מזו של הגבר, נושאת בעצם האשה בנטל המס המוגבר החל על בני זוג. משמעות הדבר היא, כי נוצרת הפלייה פסולה לרעת האישה בנשיאה בנטל המס האפקטיבי."

132. הנה כי כן, הוראה מפלה, בפרט בתחום הפיסקאלי, שלא בשל שונות רלבנטית, הנה פסולה, קל וחומר מקום בו היא איננה מעוגנת בהוראות חוק. בענייננו, ההפליה יציר הוראות הפרשנות של רשויות מיסוי מקרקעין איננה מבוססת על אבחנה רלבנטית בין "עוסק" לאדם פרטי, ומשום כך - פסולה היא. כפי שצוין אף בעניין פרידמן חכשורי, יש להחיל את ההוראה, לפיה לא יוטל מס רכישה על רכיב המע"מ, על כלל ציבור הרוכשים, וליצור בדרך זו אחידות בהטלת המס.

<sup>34</sup> בע"ה 97/94, 96 סגל יוסף נ' פקיד שומה חיפה מיסים י/6 עמ' 170

<sup>35</sup> ע"א 900/01 רון קלס ואח' נ' פ"ש ת"א 4 תק-על 2003(2), 1432.



## 5.ג. סיכום הטענות בנוגע לאי חוקיות הגבייה

133. מכל האמור לעיל עולה, כי גביית מס הרכישה על רכיב המע"מ, עת מתווסף הוא למחירה של זכות במקרקעין, היא גבייה שאינה כדין ו/או גבייה הנגועה בחוסר סבירות.
134. כפי שמצינו לעיל, הגבייה זו איננה מבוססת על הכרעה מפורשת של הפסיקה וספרות המלומדים בעניין זה, אשר סברו כי קיימת לאקונה בעניין זה בחקיקה, מבלי שנדרשו עד היום להוראת סעיף (17) לחוק מע"מ. בהתאם להוראת סעיף (17) לחוק מע"מ, הטלת מס רכישה על רכיב המע"מ בעסקה, מנוגדת חזיתית להוראות הדין, ויש בה כדי ליצור כפל מס אסור, אשר המחוקק ביקש במודע להימנע ממנו.
135. רק במקום שבו באופן מפורש ע"פ הוראת חוק ספציפית יקבע כי יש לכלול את המע"מ בשווייה של זכות, יש לעשות כן.
- רשות המיסים מתעלמת מכך שעסקינן בדיני מסים ולפיכך אין היא רשאית לפעול על דרך פרשנות שהוא נותן לחוק; אם על דרך של "גזירה שווה", או בדרך פרשנית אחרת - "מכלל הלאו יש להסיק את הן". כאמור מס, מלוות חובה, תשלומי חובה או אגרות יש לגבות רק ע"פ הוראת חוק מפורשת (ר' סעיף 1א' לחוק יסוד: משק המדינה).
136. הדברים נכונים ביתר שאת לאור חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו - לפיו כל פגיעה בקניינו של אדם (בעניינו תשלום מסים) חייבת להיעשות אך ורק ע"פ הוראת חוק ספציפית ומפורשת.
137. זאת ועוד, הגבייה מביאה להפליה פסולה בין רוכשים.
138. ההגנה החוקתית על הקניין המעוגנת בסעיף 2 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, מחייבת כי בכל מקום שעולה ספק פרשני בדיני המסים, הוא פועל לטובת הנישום (ר' ע"א דור אנרגיה נ' בני ברק<sup>36</sup>).
139. למען הסר ספק: לשיטת התובעים אין כל "ספק פרשני" במקרה זה. לרשות המיסים אין כל הסמכה וכל היתר לגבות מס רכישה בגין רכיב המע"מ המתווסף למחיר הבסיסי של מקרקעין, ואין כל צורך להיכנס לשאלות "פרשניות". לשון החוק הינה ברורה וחד משמעית, מטרתו ברורה וחד משמעית, והגבייה אינה כדין.
140. לאור כל האמור לעיל ברור, כי רשות המיסים חייבת לפצות ו/או להשיב לתובעים (ולכל יתר חברי הקבוצה) את סכומי מס היתר שגבתה מהם ולהימנע מלגבות סכומים אלה בעתיד.
141. משמצינו כי עסקינן בגבייה שאינה כדין או בלתי סבירה, נידרש אל העוולות שמגלמת מסקנה זו כלפי התובעים וכלפי יתר חברי הקבוצה.

<sup>36</sup> ע"א 03 / 10977 דור אנרגיה (1988) בע"מ נ' עיריית בני ברק [פדאור (לא פורסם) 06 (19) 804], עמוד 8

## חלק ד' - עילות התביעה

142. התנהגותה של רשות המיסים, כמתואר לעיל, וחובתה להשיב לתובעים את הכספים שגבתה מהם ביתר (וכך גם להשיב לכל יתר חברי הקבוצה) עולה כדי ונובעת, בין היתר, מעילות התביעה המפורטות להלן:

א. הפרת זכויות חוקתיות: רשות המיסים הפרה הקבועות בחוק יסוד: משק המדינה וחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו;

ב. עשיית עושר ולא במשפט ופעולה בחוסר סמכות;

ג. גזל על פי דיני הנזיקין;

ד. פעולה בחוסר תום לב;

ה. פעולה בחוסר סבירות קיצוני;

ו. נקיטת אפליה פסולה;

נבחן עילות אלו ביתר הרחבה בהמשך.

143. התובעים יטענו כי כל העוולות הללו בוצעו כלפיהם, וכלפי יתר חברי הקבוצה.

### 1.ד. הפרת זכויות חוקתיות

144. חובתה של רשות המיסים לפצות ו/או להשיב לתובעים (וליתר חברי הקבוצה) את כספי המס שגבתה מהם ביתר ושלא כדין ונובעת, בין היתר, מכך שרשות המיסים הפרה את הוראת סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה, כדלקמן:

**"מסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על פיו; הוא הדין לגבי אגרות";**

145. וכן את הוראת סעיפים 3 ("שמירה על הקניין") ו-8 ("פגיעה בזכויות") לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, כדלקמן:

**"אין פוגעים בקנינו של אדם" ... "אלא בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, שנועד לתכלית ראויה, ובמידה שאינה עולה על הנדרש או לפי חוק כאמור מכוח הסמכה מפורשת בו".**

146. כאמור לעיל, רשות המיסים גבתה מהתובעים (ומכלל חברי הקבוצה) סכומי מס מעבר לסכום שאותה היא היתה זכאית לגבות מהם על פי הדין. בעשותה כן, רשות המיסים גבתה מס שלא לפי הוראות הדין המסמיך ופגעה בקניינם של התובעים.

147. הפרת חוקי היסוד הללו מגלמת גם עוולה של הפרת חובה חקוקה לפי ס' 63 לפקודת הנזיקין (נוסח חדש) תשכ"ח-1968 (להלן, "פקודת הנזיקין"):

63". הפרת חובה חקוקה

- (א) מפר חובה חקוקה הוא מי שאינו מקיים חובה המוטלת עליו על פי כל חיקוק - למעט פקודה זו - והחיקוק, לפי פירושו הנכון, נועד לטובתו או להגנתו של אדם אחר, וההפרה גרמה לאותו אדם נזק מסוגו או מטבעו של הנזק שאליו נתכוון החיקוק; אולם אין האדם האחר זכאי בשל ההפרה לתרופה המפורשת בפקודה זו, אם החיקוק, לפי פירושו הנכון, התכוון להוציא תרופה זו.
- (ב) לענין סעיף זה רואים חיקוק כאילו נעשה לטובתו או להגנתו של פלוני, אם לפי פירושו הנכון הוא נועד לטובתו או להגנתו של אותו פלוני או לטובתם או להגנתם של בני-אדם בכלל או של בני-אדם מסוג או הגדר שעמם נמנה אותו פלוני".

148. תנאי הסעיף הזה מתקיימים בענייננו, וננתח את הדברים לפי חוות דעתו של כב' הש' ברק (כתוארו אז) בעניין ועקנין<sup>37</sup> הקובע כי חמישה הם יסודותיה של העוולה בדבר הפרת חובה חקוקה:

- א. חובה המוטלת על המזיק מכוח חיקוק;
- ב. החיקוק נועד לטובתו של הניזוק;
- ג. המזיק הפר את החובה המוטלת עליו;
- ד. ההפרה גרמה לניזוק נזק;
- ה. הנזק אשר נגרם הוא מסוג הנזק אליו נתכוון החיקוק.

149. יסוד ראשון: "תנאי ראשון לגיבוש האחריות בגין הפרת חובה חקוקה הוא, כי על המזיק תוטל חובה, שמקורה בחיקוק" (פסקאות 25 ו-33 בעניין ועקנין). חוקי היסוד המוזכרים, עונים על הגדרת "חיקוק" כפי שנתפרשה בפסיקה.

150. יסוד שני: החיקוק נועד לטובתם או להגנתם של התובעים ויתר חברי הקבוצה. לעניין זה ר' בפסקאות 36 - 37 לעניין ועקנין והשווה לעניין לוטונט<sup>38</sup>. ברי, כי הוראת סעיף 1 חוק יסוד: משק המדינה ובוודאי הוראת סעיף 3 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, כאמור לעיל, נועדו לטובתם של האזרחים בארץ, בכלל, ושל משלמי המסים למשיבה, בפרט - ובכללם התובעים. בכך מתקיים יסוד היעוד של החיקוק המופר להגנתו של הנפגע.

151. יסוד שלישי: המזיק הפר את החובה המוטלת עליו: הדברים פורטו בהרחבה לעיל, ואין צורך לחזור עליהם שוב.

152. יסוד רביעי: ההפרה גרמה לניזוק נזק. הפרת ההוראות שבחוקי היסוד גרמו לכך שהתובעים שילמו מס רכישה ביתר שלא כדין ובכך נפגע קניינם. נזקם של התובעים עומד על 6,631 ש"ח.

153. יסוד חמישי: לתובעים ולחברי הקבוצה נגרם הנזק מסוג הנזקים שאליו נתכוון החיקוק. ברי, כי הפרת הוראות חוקי היסוד על ידי רשות המיסים, כאמור לעיל, גרמה לנזק מהטבע שאליו התכוונו חוקי יסוד אלה - נזק כספי הנובע מתשלום מסים ביתר ושלא כדין. בכך מתקיים יסוד התאמתו של הנזק לטבע הנזק אליו התכוון החיקוק שהופר.

154. לאור כל אלו, התובעים, כמו גם יתר הלקוחות, זכאים לפיצוי בגין הפרת חובה חקוקה, בגובה המס ששילמו ביתר.

<sup>37</sup> ע"א 145/80 ועקנין נ' המועצה המקומית בית שמש, פ"ד ל"ז (1) 113 (1982), בפסקה 32 (להלן, עניין ועקנין).  
<sup>38</sup> ע"א 610/02 מפעל הפיס נ' לוטונט מועדון חברים בע"מ, פ"ד נו (5) 97 (2003), פסקה 17 ואילך לחו"ד של כב' הש' אנגלרד.

## 2.ד. עשיית עושר ולא במשפט ופעולה בחוסר סמכות

155. חובתה של רשות המיסים להשיב לתובעים (וליתר חברי הקבוצה) את כספי המס שגבתה מהם ביתר ושלא כדין נובעת, גם מכח הוראת סעיף 1 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 שקובע, כדלקמן:

"(א) מי שקיבל שלא על פי זכות שבדין נכס, שירות או טובת הנאה אחרת (להלן - הזוכה) שבאו לו מאדם אחר (להלן - המזכה), חייב להשיב למזכה את הזכיה, ואם השבה בעין בלתי אפשרית או בלתי סבירה - לשלם לו את שוויה.

(ב) אחת היא אם באה הזכיה מפעולת הזוכה, מפעולת המזכה או בדרך אחרת".

156. על פי סעיף 6 (ב) לאותו חוק - "חוק זה יחול על המדינה". כלומר, על המדינה, ובכלל זה על רשות המיסים, חלות החובות שעל פי חוק עשיית עושר ולא במשפט.

157. הוראת סעיף 1 לחוק עשיית עושר ולא במשפט קובעת חובת השבה כללית - הכפופה להגנות הקבועות בחוק - בהתקיים התנאים הקבועים בה. תנאים אלה הם שלושה: (א) קבלת טובת הנאה; (ב) שלא על-פי זכות שבדין; (ג) שבאה מאדם אחר (ר' הלכת אדרס<sup>39</sup>, בע' 275). שלושת היסודות דנן נתקיימו בענייננו:

א. יסוד ראשון - קבלת טובת הנאה: רשות המיסים קיבלה טובת הנאה, הנובעת מגבייה יתרה של מס.

ב. יסוד שני - התעשרות שלא על פי זכות שבדין: יסוד זה עולה מכל אלו:

- (1) הניתוח הנרחב לעיל ממחיש כי אין לגבייה כל בסיס בדין, והיא למעשה מנוגדת לדין.
- (2) סעיף 3 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו הקובע כי "אין פוגעים בקניינו של אדם".
- (3) פרופ' סיני דויטש ניתח בספרו דיני הגנת הצרכן (תשס"א-2001) את התיזות החוקתיות להגנת הצרכן, כנגזרת של הפגיעה בכבוד האדם. נביא מדבריו מספר הערות המקדמות את ענייננו:

"זכויות האדם מגינות על היחיד מפני התערבות שרירותית של השלטונות. באותו מובן ניתן לומר שהצרכן זכאי להגנה מפני חברות ענק, מונופולים, קרטלים וחברות רב לאומיות. גופי מסחר גדולים הם כממשלות השולטות על הצרכן היחיד יותר משהם צד שווה לו בחוזה, והדבר נכון במיוחד לגבי חוזים אחידים שבהם מבנה השוק ואי השוויון בכח המיקוח מובילים לכך שלמעשה אין לצרכן זכות לחופש חוזים וחופש ההתקשרות, שכן הצד החזק הוא שמכתיב את תנאי החוזה תוך פגיעה בכבודו של הצד החלש. בהיות כל אדם צרכן מעת לעת הרי שזוהי בעייתו של כל אדם. זכויות הצרכן מיועדות למנוע שימוש לרעה בכוח, וגם במובן זה הן דומות לזכויות אדם כלכליות מובהקות". (שם, בע' 631).

<sup>39</sup> דנ 82 / 20 אדרס חמרי בנין בע"מ נ' הרלו אנד ג'ונס ג.מ.ב.ה, פ"ד מב (1) 221.

ג. **יסוד שלישי - ההתעשרות באה לזוכה מן המזכה**: התעשרותה של רשות המיסים באה מן החיוב המצטבר שחייבה את חברי הקבוצה, בעוד הם עצמם נפגעים וחסרים.

158. מהאמור לעיל ברור, שרשות המיסים לא היתה ואינה זכאית לגבות מהתובעים ויתר חברי הקבוצה את כספי המס ביתר. חברי הקבוצה זכאים להשבת כספי המס ששילמו לה ביתר.

159. האמור לעיל מקבל משנה תוקף לנוכח העובדה שחברי הקבוצה שילמו ומשלמים למשיבה את סכומי המס ביתר שנדרשו לשלם מתוך כפייה הנובעת ממעמדה העודף של רשות המיסים. שיקול זה עלה בפרשת **רשות העתיקות**<sup>40</sup> שם קבע בית המשפט העליון, כי רשות שגבתה כספים שאינם מגיעים לה על פי הדין, חייבת להשיבם לאזרח ששילם אותם מתוך טעות, שהביאה להתעשרותה שלא כדין על חשבוננו, כדלקמן:

*יבעניינו-שלנו, קשה לחלוק על הטענה כי המשיבה שילמה כספים לרשות העתיקות בסוברה, בטעות, כי חייבת היא לשלם אותם כספים. אין ספק שהמשיבה לא התנדבה לשלם לרשות אותם כספים שנדרשה לשלם, והנחה מסתברת היא כי עד לפירסומו של פסק-הדין בפרשת דנקור סברה המשיבה לתומה כי לעת שדרשה ממנה תשלומים לביצוע חפירות ההצלה פעלה הרשות כדין ובסמכות, וכי על-פי דין חייבת היא (המשיבה) להיעתר לדרישה. אם כך היה, קמה ונהייתה ממילא עילת השבה של ממון אשר שולם מחמת טעות שבדין."*

160. רשות המיסים אינה פטורה מהשבה לפי סעיף 2 לחוק עשיית עושר, שכן לחברי קבוצה נגרם חסרון כיס וההשבה היא צודקת. ועוד יותר מכך, ההשבה היא מוסרית ומתחייבת כשמדובר ברשות ציבורית שאמורה להקפיד על מנהל הוגן ותקין ולא לגבות כספים מהציבור שלא כדין.

161. **אין בעובדה שהגבייה בוצעה על פני תקופה ארוכה, ומעשרות אלפי אנשים, כדי להוות מכשול להשבה. עמד על כך פרופ' פרידמן בספרו**<sup>41</sup>:

*"גם העובדה, כשלעצמה, שהטעות נוגעת למספר רב של בני אדם, איננה צריכה לשמש מכשול להשבה. מדובר בגביית כספים שלא כדין, שנעשתה על ידי רשות ציבורית, המצווה להקפיד על רמת התנהגות גבוהה ועל כך שגביית המס תעשה בצורה הוגנת ונאותה...הדעת נותנת כי אזרח המקבל דרישת תשלום מן השלטון, רשאי להניח כי הדרישה מבוססת על אדני החוק.*

*שלילת זכות ההשבה במקרה תשלום מס שאיננו מגיע, משמעותה שמוטל על האזרח לבדוק כל דרישת תשלום המופנית אליו מצד השלטון. בדיקה כזו עשויה לחייב קבלת יעוץ משפטי ובמקרים רבים תהיה כרוכה בהוצאות. ספק אם ניתן להצדיק מדיניות משפטית הקובעת עקרון כזה. נראה שגם מנקודת ראותן של הרשויות יש לחתור למצב שבו יחוש האזרח שהשלטון נוהג עימו ביושר, כך שהאזרח ידע שהוא חופשי להיענות לדרישת תשלום של השלטון, ביודעו שאם יתברר כי נפלה טעות יוחזר לו כספו."*

דומה כי בית המשפט המחוזי בתל אביב, כב' השי' קלינג, אימץ דברים אלו בעניין **משה רונן**<sup>42</sup>.

<sup>40</sup> ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, תק-על 2006 (1) 2249

<sup>41</sup> "דיני עשיית עושר ולא במשפט" מהדורה 2 בעמ' 877

<sup>42</sup> תא 01 / 1690 משה רונן נ' מועצת עיריית בת-ים [פדאור (לא פורסם) 03 (2) 775], עמוד 5

162. למעשה, חובתה של רשות שגבתה כספים ביתר להשיבם, אף מבלי לאלץ את הנישום לנהל על כך התדיינות. כדברי כב' הנשיא שמגר בעניין **עירית חיפה נ' לה נסיונל**<sup>43</sup> :

"... על עמדת המערערת גם מכבידה העובדה שאין מחלוקת לכך שאכן שולם למעשה סכום של ארנונה כללית העולה על מה שהמשיבה היתה חייבת לשלם כדין.

בנסיבות כאלה ראוי היה שהרשות הציבורית תחזיר את מה ששולם ביתר גם ללא התדיינות".

163. מסכת העובדות שפורטה בבקשה זו מובילה למסקנה שרשות המיסים פעלה שלא כדין והעשירה את קופתה שלא כדין על חשבון חברי הקבוצה המיוצגת.

164. כל שהוסבר לעיל בפרק זה, לעניין עשיית עושר ולא במשפט, משתלב בחובה המוכרת החלה על רשות (ובכלל זה על רשות המיסים) לקבל החלטות ולפעול בהתאם לחוק המסמך אותה; כך בכלל וכך בפרט לגבי רשות המיסים שאינה רשאית לגבות מסים אלא לפי סמכות ובהתאם להוראות הדין. מקום שהרשות - ובעניינו רשות המיסים - גובה כספי מסים שהיא אינה רשאית לגבותם, עליה להשיבם באופן מלא למי ששילם אותם ביתר (ר' בפרשת **רשות העתיקות**<sup>44</sup>).

165. דין הוא אפוא, שבית המשפט הנכבד יורה על השבת הסכומים שנגבו ללא זכות שבדין.

### 3.ד. גזל על פי דיני הנזיקין

166. עצם ביצוע הגבייה האסורה על פי הדין, מהווה **גזל**, לפי פקודת הנזיקין. הסעיפים הרלוונטיים קובעים כך:

#### "52. גזל

**גזל הוא כשהנתבע מעביר שלא-כדין לשימוש עצמו מיטלטלין שהזכות להחזיקם היא לתובע, על ידי שהנתבע לוקח אותם, מעכב אותם, משמיד אותם, מוסר אותם לאדם שלישי או שולל אותם מן התובע בדרך אחרת.**

#### 55. החזרת הגזלה

**בתובענה שהוגשה על גזל רשאי בית המשפט, לפי הנסיבות, לצוות על החזרת הגזלה, בנוסף על כל תרופה אחרת שנקבעה בפקודה זו או במקומה של תרופה כאמור.**"

167. עצם הגבייה של מס שלרשות אסור לגבות, היא בבחינת "העברה" של כספים "שהזכות להחזיקם היא לתובע".

168. מאחר ורשות המיסים גבתה וממשיכה לגבות גם כיום כספים, לכאורה ללא היתר ובניגוד לדין, התוצאה הינה גזל לפי דיני הנזיקין כמו גם שליחת יד המקימה חובת ההשבה.

169. ברור כי קיים קשר סיבתי ישיר בין הגזל לבין הנזק, וכי למעשה, בעוולת גזל, אין נושא הקשר הסיבתי עולה לדיון ממשי, שכן הנזק הוא באופן ישיר הסכום שנגזל כתוצאה ישירה ממעשהו של הגזלן.

<sup>43</sup> בר"ע 2824/91 **עירית חיפה נ' לה נסיונל** [תקדין-על 91(3) 2563].  
<sup>44</sup> ר' בהערת שוליים 40 לעיל.

#### 4.ד. פעולה בחוסר תום לב

170. על הרשות המנהלית המוסמכת בחוק לגבות תשלומי חובה, מוטלת חובה לפעול בתום לב ובדרך מקובלת כלפי הציבור.
171. חובה זה חלה על רשות המיסים, בין היתר, "כעיקרון על" מכוח סעיף 61(ב) לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973 (להלן "חוק החוזים") אשר מרחיב את היקפה גם לעבר פעולות משפטיות וחיובים שאינם בבחינת חוזה. בין יתר החובות בחוק החוזים, בולטת החובה לפעול בתום לב, מכוח הוראת סעיף 39 לחוק.
172. בנוסף, חובת תום הלב חלה על רשות המיסים באופן מוגבר בהיותה רשות שלטונית (ר' עניין **לנגברט**<sup>45</sup> ועניין **עפרן**<sup>46</sup>). חובת תום הלב היא חובה שרשות המיסים חלה בה במישרין כלפי האזרחים משלמי המסים ובכללם - התובעים.
173. הדין הישראלי מטיל על הרשות המנהלית **חובה מוגברת של תום לב ושל הגינות**, מקום שהיא גובה תשלומי חובה, גם לאור ההגנה החוקתית שהוענקה לקניין, כאמור, וגם לאור ההלכה הקובעת כי **גביית תשלומי חובה, בחריגה מסמכות חוקית, מהווה פגיעה קשה וחמורה בשלטון החוק** (ר' עניין **אסולין**<sup>47</sup> ועניין **שיקרצ'י**<sup>48</sup>).
174. לאור אלו, מתגבשת לתובעים וליתר חברי הקבוצה עילת תביעה נגד רשות המיסים, שעיקרה חוסר תום לב.

#### 5.ד. פעולה בחוסר סבירות קיצוני

175. הפרקטיקה של רשות המיסים לגבות מס רכישה בגין תשלום המע"מ, היא בלתי סבירה ואינה יכולה לעמוד. כאמור בהרחבה לעיל, לפרקטיקה של רשות המיסים בעניין זה אין הצדקה הגיונית ומשפטית, ועל פניו עולה כי המדובר בגבייה שרירותית, שנועדה לעקוף את חוק מע"מ.
176. במצב זה ברור, כי פעולת רשות המיסים היא בלתי סבירה, שאינה יכולה לעמוד ודינה בטלות מדעיקרא או לכל הפחות ביטול על ידי בית המשפט הנכבד.
177. כך או כך, הביטול המתחייב של פעולת רשות המיסים מחייב אותה לפצות ואו להשיב לתובעים וליתר חברי הקבוצה את הכספים שגבתה ביתר ושלא כדין על פי פעולתה הפסולה. ר' עניין **פרץ בוני הנגב**<sup>49</sup> :
- "מבחינת המשפט המינהלי, נקודת המוצא הינה כי רשות ציבורית צריכה לפעול בגדר סמכותה בסבירות ובהגינות ולפיכך אם גבתה כספים מהאזרח שלא כדין, מוטל עליה להשיבם, אלא אם תוכיח כי עומד לצידה הצדק חוקי, המתיר לה להשאיר את הכספים ברשותה".*
178. לכן, על רשות המיסים להשיב לתובעים וליתר חברי הקבוצה את כל סכומי מס הרכישה שגבתה ביתר ושלא כדין.

<sup>45</sup> רע"א 8733/96 **רוברט לנגברט נ' מדינת ישראל**, פ"ד נה (1) 168.

<sup>46</sup> בג"צ 4422/92 **שלמה עפרן נ' מינהל מקרקעי ישראל**, פ"ד מז(3) 853.

<sup>47</sup> בג"צ 170/87 **דוד אסולין ואח' נ' ראש עיריית קרית גת** פ"ד מב (1) 678.

<sup>48</sup> עע"מ 3874/02 **עיריית חדרה ואח' נ' חברת שיקרצ'י תעשיות בע"מ** פ"ד נח (5) 877.

<sup>49</sup> עמ"נ 227/04 **פרץ בוני הנגב - אחים פרץ בע"מ נ' עיריית בית שמש** [פדאור (לא פורסם) 05 (1) 501], עמוד 3.

## ד.6. נקיטת אפליה פסולה

179. חובתה של הרשות היא לנהוג כלפי כלל הציבור בהגינות, בסבירות, תוך שיוויון, ללא אפליה וללא משוא פנים. הלכה היא כי על הרשות לפעול בצורה שוויונית ומבלי להפלות לרעה נישומים כאלה או אחרים, עקב שיקולים זרים או שרירותיים (ר' עניין **מיגדה**<sup>50</sup> ועניין **אליצור**<sup>51</sup>).
180. כפי שהוסבר בהרחבה לעיל, הגבייה בה עסקינן יותרת אפליה פסולה בין רוכשי דירות שהם בגדר עוסק לבין מי שאינם עוסק. מדובר בפגיעה בלתי מידתית ואסורה בעיקרון השיוויון, קל וחומר מקום שחוק מע"מ קבע מפורשות כי אין לגבות את הסכום בו עסקינן.
181. לאור אפליה זו, מן הדין לבטל את הגבייה מכאן ואילך, ולהורות על השבה של גביית היתר כנדרש בתביעה.

## ד.7. טענות נוספות לעניין חובת השבה

182. שלל העילות שפורטו לעיל, המתקיימות בענייננו, מובילות כולן למסקנה כי על רשות המיסים להשיב את כספי הגבייה היתרה שגבתה. כלומר, כל עילות התביעה שצויינו מקימות לרשות המיסים חובת השבה ומקימות לחברי הקבוצה זכות להשבה.
183. השבה זו היא המוצא היחיד בו ניתן לנקוט מבחינה מוסרית, כלכלית ומשפטית. הכלל מבוסס על עקרונות יושר טבעיים. בהקשר זה נפסק בפרשת **רשות העתיקות**<sup>52</sup> כי:

*"דיני עשיית עושר ולא במשפט מייסדים עצמם על עקרונות הצדק והיושר הטבעי... הרוח המנשבת בהם היא תחושת המצפון והיושר המורה אותנו כי יש למנוע התעשרות לא מוצדקת של ראובן על חשבונו של שמעון. ומכוח תחושת צדק עמוקה זו נקבעה חובת ההשבה בדין".*

184. חובת ההשבה החלה על רשות ציבורית כאשר זו גבתה אגרה שלא כדין, חרוטה בדין הישראלי, והדברים סוכמו לאחר דיון מעמיק בעניין **רובינשטיין**<sup>53</sup>, כדלקמן:

*"גם בישראל הכלל הוא כי במקרה בו רשות ציבורית גבתה תשלום שלא כדין זכאי האזרח להשבה מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט".*

185. הדברים קיבלו ביטוי רב עוצמה בפסיקה העוסקת בתחומי משפט רבים אחרים, ובפרט בתחום התובענות הייצוגיות הצרכניות.

186. כך, למשל, בעניין **רחמן-נוני**<sup>54</sup> קבע בית המשפט המחוזי בתל-אביב, כב' השי' ד"ר פלפל, כי דין גביית עמלה שנגבתה ללא גילוי נאות (כנדרש בדין) - השבה:

*"בהיעדר פרסום וגילוי נאות של העמלה, אזי גביה שלה הינה למעשה גביה שלא כדין, ועל כל פנים שלא בהסכמה של הלקוח. דין גביה שלא כדין הוא שהיא תוחזר".*

<sup>50</sup> בג"צ 688/81 מיגדה בע"מ נ' שר הבריאות פ"ד לו (4) 85.

<sup>51</sup> בג"צ 720/82 אליצור איגוד ספורטיבי דתי סניף נהריה נ' עיריית נהריה, פ"ד לו (3) 17.

<sup>52</sup> ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות, תק-על 2006 (1) 2249, בפסקה 26.

<sup>53</sup> ע"א 7664/00 אברהם רובינשטיין נ' עיריית חולון, פ"ד נו (4) 117, פסקה 8 לפסה"ד, והפסיקה הענפה המצוטטת שם.

<sup>54</sup> ת.א. 2370/02 רחמן נוני נ' בנק לאומי לישראל בע"מ [פדאור (לא פורסם) 08 (16) 1], עמוד 6-7.



187. עמדה זו ניתנה בקשר לעמלת פרעון מוקדם שגבה בנק לאומי מלווים שפרעו הלוואות מסויימות, וזאת בניגוד להוראות הניהול הבנקאי התקין. פסיקה זו מתיישבת עם דברים אחרים שכתבה כב' השי' ד"ר פלפל בעניין פרמינגר<sup>55</sup>. שם אושרה תובענה כייצוגית בין היתר בשל הפרה של סעיף 25 לתקנות הפיקוח על עסקי ביטוח (תנאי חוזה לביטוח רכב פרטי), התשמ"ו - 1986. כב' השי' ד"ר פלפל קבעה כי -

*"יתר על כן, במקרה הנוכחי, מאחר וקבעתי שהמשיבה לא היתה יכולה לגבות דמי כינון ללא היתר מאת המפקח, והיתר כזה לא היה בנמצא - לא ראיתי מקום להיכנס לתחשיבי הצדדים, מכיון שהנוק הקיים הוא מלוא דמי הכינון שנגבו מהמבקש, ואו מאחרים, ללא ההיתר".*

188. וכן ר' את קביעת בית המשפט העליון בעניין **אביב שירותים משפטיים**<sup>56</sup>:

*"תכלית האיסור על הטעייה היא להבטיח את יכולתו של ציבור הלקוחות להתקשר ולצרוך באופן מיודע. אין מטרת האיסור ליידע את הלקוחות בדבר הפרות דין של נותן השירות. ודוק: התרופה לגביית העמלה שלא כדין אינה חשיפתה בפני הלקוחות אלא איונה מניה וביה." (שם, בפסקה 6).*

189. ולא יהיה זה מיותר לציין גם את דבריה הנכוחים של כב' השי' שטמר בעניין **הירש נ' מנורה**<sup>57</sup>. בעניין הירש טען התובע כי מנורה גבתה ממנו פרמיה בגין ביטוח כלי-שיט, בשעה שלא היה לה רשיון להוציא פוליסות ביטוח לכלי-שיט. מנורה טענה כי מבחינתה, התובע ויתר הלקוחות אכן היו מבוטחים והיא אף שילמה דמי ביטוח למבוטחים שתבעו בגין אירוע-ביטוחי. אחת הטענות בהן דנה השופטת שטמר הייתה טענת התובע כי גביית הפרמיה היא **עשיית עושר ולא במשפט**. במסגרת החלטתה העיר בית המשפט את ההערה הבאה:

*"כל הפרה של זכות (חוקתית?) צפויה לפסיקת פיצויים, בין כאלו שניתן להוכיחם, בין אחרים, בשל עצם הפגיעה בזכות".*

190. זיקוק הדברים מצביע על מגמה פסיקתית שעל פיה **גבייה שנגבתה שלא כדין - בטלה, בין שלמשלם צמחה תועלת, בין שמצבו הוטב, בין שהוא קיבל שירות ובין שלא. ואם לא צמחה למשלם כל תועלת - שאני.**

191. מגמה פסיקתית זו, לאור חובת תום הלב המוגברת שחבה בה רשות המיסים כרשות שלטונית, מחדדת את האינטרס הציבורי להשבת הכספים שנגבו ביתר.

192. הרי הציבור יוצא מנקודת הנחה כי הרשות פועלת כדין וגובה ממנו כסף כדין. או כפי שמוצו הדברים בעניין **שוקרון**<sup>58</sup>:

*"תושבים המקבלים חשבונות לתשלום עבור שירותים או מצרכים שונים מגופים ציבוריים, או גופים גדולים ונכבדים אחרים העוסקים במתן שירותים כאלו, אינם נוהגים בדרך כלל להרהר את מידותיו וחשוביו של אותו חשבון".*

<sup>55</sup> ת.א. 1980/04 (בש"א 15365/04) פרמינגר נ' כלל חברה לביטוח בע"מ, פדאור (לא פורסם) 07(24) 333 (ניתן ביום 12/7/2007).

<sup>56</sup> **אביב שירותים משפטיים בע"מ נ' בנק הפועלים בע"מ**, פדאור (לא פורסם) 08(38) 741, ניתן ביום 11.12.2008.

<sup>57</sup> ת"צ 4944-08-07 הירש נ' מנורה חברה לביטוח בע"מ (ניתן ביום 23/1/2009, טרם פורסם).

<sup>58</sup> ת.א. 99 / 1114 אליהו שוקרון ואח' נ' עיריית ירושלים ס (1) 500, עמוד 514.

193. ואין להתעלם גם מן ההיבט החינוכי של ההשבה: ככל שהרשות תדע שיוטל עליה להשיב כספים שגבתה מהאזרח שלא כדין, כך תגבר מצידה המודעות לזהירות ולאחריות הנדרשת בגביית תשלומי חובה (ר' בעניין פרץ בוני הנגב<sup>59</sup>; וכן ר' בפרשת קופת חולים<sup>60</sup>):

*8. אני סבורה כי קיומה של חובת השבה על ידי הרשות (בין אם מכוח עילות האילוץ והטעות המסורתיות ובין אם מכוח הכרה בחובת השבה כללית מכוח עקרונות דיני עשיית עושר), מחזקת את השאיפה להרמוניה בין הכללים החלים על רשויות מנהליות לבין הכללים החלים על יתר בעלי הדין. בנוסף, מחזק כלל כזה את שלטון החוק (כפי שנקבע בעניין רשות העתיקות), והוא משמש תמריץ לרשות, לבחון היטב את מעשיה, ולא לגבות כספים שלא כדין".*

וכן ר' הדברים הבאים בעניין שוקרון<sup>61</sup>:

*"אחת הערובות לדרבון ה"נפילים" למען הפנמת החובה המוטלת עליהם, למען פקיחת עיניים (בניגוד לעצימתן), ולטובת יצירת משקל שכנגד למחשבות בלתי רצויות אחרות שיכול שיתרוצצו במנגנונים שלהם, היא הידיעה כי מי שלא ימלא חובה זו שביום פקודה שלם ישלם והשב ישיב לבעליו את המגיע לו... זהו גם ההיגיון של מוסד התביעה הייצוגית המרחפת מעל לראשי תאגידים גדולים, שאלמלא החשש ממנה הם לא היו מוטרים מהסיכון שבתביעות קטנות וספורדיות להשבת סכומי כסף לא גדולים. "*

ומנגד, להשבת כספים שנגבו ביתר יהיה אפקט מחנך גם כלפי הציבור, משום שהיא תגביר את אמון הציבור ברשויות השלטון. אזרח היודע כי כספו יושב לו אם נגבה ביתר, ישלם בקלות רבה יותר את המיסים הנדרשים ממנו. אמונה זו היא אשר מאפשרת לקיים פעילות סדירה ותקינה של מוסדות הציבור, משום שההנחה כי התשלום הנדרש על ידי הרשות הינו התשלום הנכון והמעוגן בדין, היא אשר מדרבנת את הציבור לשלם את המיסים המממנים את פעילות השלטון.

194. חומרת הפגיעה בחברי הקבוצה, שרוב מניינם ובניינם נאנק תחת עול המשכנתאות, מכבירה את ההפרה הבוטה של הדין וההגיון הנובעת מגביית מס הרכישה על תשלומי המע"מ. חומרת פגיעה זו, מגמדת את כל השיקולים שמנגד, שרשויות הנתבעות להשבה מורגלות לטעון: שיקולי צדק חלוקתי או צדק חברתי, גורם הזמן, יציבות הקופה הציבורית, נטל הבדיקה וכיו"ב. לעניין זה ר' את פרשת רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות<sup>62</sup> ואת פרשת קופת חולים<sup>63</sup>.

195. למעשה, המחוקק עצמו איזן את השיקולים הללו בכך שקצב את התקופה בה ניתן לתבוע מן הרשות השבה, ל- 24 חודשים בלבד (ר' ס' 21 לחוק תובענות ייצוגיות). תקופת השבה מקוצרת זאת, ממנה נהנית רק הרשות ולא כל גורם אחר שנתבע בתובענה ייצוגית, ממצה את "ההנחה" שניתנה לרשות, ואין ליתן לה הנחות נוספות.

196. כל הטעמים הללו ממחישים כי השבה של הגבייה היתרה בשנתיים שקדמו להגשת התביעה (לצד הפסקת הגבייה) היא צעד ראוי, הולם ומתחייב בנסיבות העניין.

<sup>59</sup> ר' הערת שוליים 49 לעיל.

<sup>60</sup> ת.א. 1287/04 קופת חולים לעובדים לאומיים של הסתדרות העובדים הלאומית בארץ ישראל נ' עיריית תל אביב יפו [פדאור (לא פורסם) 09 (6) 882].

<sup>61</sup> ר' הערת שוליים 58 לעיל.

<sup>62</sup> ר' בהערת שוליים 40 לעיל.

<sup>63</sup> ר' הערת שוליים 60 לעיל.

## חלק ה' - הבקשה לאשר את התובענה כייצוגית

197. בד בבד עם הגשת הבקשה לאישור התובענה כייצוגית, מגישים התובעים לבית המשפט הנכבד את התובענה שבכותרת. כפי שיפורט להלן, הן התובענה שבכותרת והן בקשה זו, מוגשות מכוח חוק תובענות ייצוגיות בהתאם לקבוע בסעיף 11 לתוספת השנייה. סעיף 29 לחוק תובענות ייצוגיות קובע, כי "חוק זה יחול על המדינה".

198. חוק תובענות ייצוגיות קובע כמטרה ראשונית ניהול תביעות ייצוגיות, כבמקרה זה, תחת מסגרת יעילה. כך קובע סעיף 1 לחוק:

**"מטרתו של חוק זה לקבוע כללים אחידים לענין הגשה וניהול של תובענות ייצוגיות, לשם שיפור ההגנה על זכויות, ובכך לקדם בפרט את אלה:**

- (1) מימוש זכות הגישה לבית המשפט, לרבות לסוגי אוכלוסיה המתקשים לפנות לבית המשפט כיחידים;
- (2) אכיפת הדין והרתעה מפני הפרתו;
- (3) מתן סעד הולם לנפגעים מהפרת הדין;
- (4) ניהול יעיל, הוגן וממצה של תביעות".

199. כפי שנראה להלן התאמתה של תביעה זו לניהול כתביעה ייצוגית בולטת וברורה, במיוחד על רקע מטרת החוק של "אכיפת הדין והרתעה מפני הפרתו" והמטרה של "ניהול יעיל, הוגן וממצה של תביעות".

200. מספר נקודות מקדמות את הדיון בסוגיית ה"ייצוגיות" של התובענה דנן עולות במובהק בענייננו:

- א. ב"כ רשות המיסים הודה בפני ועדת הערר, בפרוטוקול מיום (ר' **נספח 7**), כי אין מחלוקת עובדתית בעניינם של התובעים וכי יש רק מחלוקת משפטית על שאלה משפטית אחת.
- ב. רשות המיסים אינה מכחישה כי מדובר במדיניות גבייה אחידה;
- ג. הוראות הדין זהות כלפי כל חברי הקבוצה
- ד. ביצוע העוולות שפורטו לעיל משותף וזהה כלפי כל חברי הקבוצה.

201. נסיבות המקרה מעידות על עוולה שיטתית, סדרתית ומשותפת כלפי קבוצה עצומה.

202. כפי שנראה להלן התאמתה של תביעה זו לניהול כתביעה ייצוגית בולטת וברורה.

203. התנאים להגשתה ולאישורה של תביעה כתובענה ייצוגית קבועים בחוק תובענות ייצוגיות. תנאי הסף להגשת בקשה לאישור קבועים בסעיפים 3, 4 ו-5 לחוק תובענות ייצוגיות והתנאים לאישור בקשה שהוגשה קבועים בסעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות.

204. בפרק הראשון של חלק זה של כתב הטענות יעמד התובעים על תנאי הסף להגשת בקשה לאישור תביעה כתובענה ייצוגית ובפרק השני להלן יעמדו התובעים על התנאים לאישור הבקשה. התובעים יוכיחו לבית המשפט הנכבד, כי הם ותביעתם נגד רשות המיסים, עומדים בכל אחד ואחד מתנאים אלה, כך שיש לאשר את תביעתם כנגד רשות המיסים כתובענה ייצוגית.

## **ה.1. מתקיימים בבקשה ובתובעים תנאי הסף להגשתה של תובענה כייצוגית**

205. התובעים עומדים בכל תנאי הסף להגשת בקשה לאישור, הקבועים בסעיפים 3, 4 ו-5 לחוק תובענות ייצוגיות. נעמיק בכך להלן.

### **ה.1.א) - ניתן להגיש תובענה ייצוגית בתביעה של התובעים נגד רשות המיסים**

206. תנאי סף ראשון להגשתה ולאישורה של תביעה כתובענה ייצוגית, עולה מסעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות (שכותרתו "הגשת תובענה ייצוגית"). הסעיף מגדיר את הנושאים והעילות בהן ניתן להגיש תובענות ייצוגיות, וקובע כך:

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

207. כלומר, תנאי סף ראשון להגשתה ולאישורה של תביעה כתובענה ייצוגית, הוא שהתביעה היא באחד העניינים המפורטים בתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות. פרט 11 בתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות קובע, כי ניתן להגיש תובענה ייצוגית:

**"[ב]תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר"**

208. כמפורט לעיל, גבתה רשות המיסים מס בניגוד לחוק, וכתוצאה מכך התעשרה שלא כדין. כך רשות המיסים הינה בבחינת מי שגבתה "סכומים שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר", ומכאן שעניינינו עונה על ההגדרה המנויה בסעיף 11 לתוספת השנייה לחוק, ועומד בתנאי הקבוע בסעיף 3 הנ"ל. לכן, על פי חוק תובענות ייצוגיות, ניתן להגיש את התביעה של התובעים נגד רשות המיסים, כתובענה ייצוגית.

### **ה.1.ב) - בית המשפט לעניינים מינהליים מוסמך לדון בבקשה לאישור**

209. תנאי סף שני להגשתה ולאישורה של תביעה כתובענה ייצוגית, הוא שלבית המשפט קיימת סמכות עניינית ומקומית לדון בה.

210. סמכותו העניינית של בית המשפט הנכבד עולה מאלו: סעיף 5(3) ופרט 2 בתוספת השלישית לחוק בתי משפט לעניינים מינהליים, התשי"ס-2000 הקובעים, כי בית המשפט לעניינים מינהליים הוא בית המשפט המוסמך לדון בתביעה ובבקשה לאישורה כתובענה ייצוגית.

על פי סעיף 5(ב)2 לחוק תובענות ייצוגיות, בית משפט זה מוסמך לדון בתביעה "... שעילתה החלטה של הרשות ושהסעד המבוקש בה הוא פיצויים או השבה, לרבות השבת סכומים שגבתה הרשות כמס, אגרה או תשלום חובה אחר ...".

211. כפי שהסביר כב' הש' ד"ר בנימיני בעניין **סריגי שלום ומלכה בע"מ**<sup>64</sup>, במסגרת תובענה מנהלית ייצוגית ניתן לתקוף גם את החוקיות של הגבייה:

*"התובענה דנא איננה עתירה שהוגשה מכוח סעיף 15(1) לחוק הנ"ל, אלא תובענה ייצוגית מנהלית שהוגשה מכוח סעיף 35(3) לחוק זה. סעיף 2 לתוספת השלישית לחוק מאפשר הגשת*

<sup>64</sup> ת.מ. 113/06 (בש"א 31032/06) סריגי שלום ומלכה בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פדאור (לא פורסם) 09 (19) 439, בפסקה 15.

תובענה מנהלית ייצוגית לפי סעיף 5(ב)2 לחוק תובענות ייצוגיות, קרי: "בקשה לאישור נגד רשות שעילתה החלטה של הרשות ושהסעד המבוקש בה הוא פיצויים או השבה, לרבות השבת סכומים שגבתה הרשות כמס, אגרה או תשלום חובה אחר"; סעיף 5(ב)2 הנ"ל קובע כי תובענה ייצוגית שכזו תוגש לבית משפט לעניינים מנהליים. סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות מאפשר הגשת תובענה ייצוגית בכל ענין שבתוספת השנייה, כאשר סעיף 11 לתוספת השנייה מתייחס ל"תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר". בתובענה השבה ייצוגית מעין זו, המוגשת נגד "רשות" שגבתה תשלום חובה שלא כדין, אין קיימת ההגבלה שבסעיף 15(1) לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים, או זו שבסעיף 1 לתוספת הראשונה לחוק זה, המונעת מבית המשפט לדון בהחלטות שרים בענייני ארנונה. המונח "רשות" הנזכר בסעיף 5(ב) לחוק תובענות ייצוגיות, כולל כל רשות מרשויות המדינה וכן גופים ואנשים הממלאים תפקידים ציבוריים על פי דין, ואין היא מוגבלת להחלטת רשות מקומית (ראה ההגדרה בסעיף 2 לחוק בתי משפט לעניינים מנהליים). לכן, כאשר בתביעת השבה ייצוגית עסקינן - אין כל מניעה לדון בשאלת החוקיות של מס או תשלום חובה אחר שהוטל, גם אם מקורו בהחלטת שר".

212. תקנה 29 לתקנות בתי משפט לעניינים מנהליים (סדרי דין), התשס"א-2001 קובעת, כי "תובענה מינהלית תוגש על דרך הגשת כתב תביעה והדיון בה יתקיים לפי תקנות סדר הדין האזרחי ...". בהתאם להוראת תקנה 3 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, ניתן להגיש תביעה נגד אורגן של המדינה בכל מחוז של מערכת בתי המשפט.

213. לאור זהות הנתבעת, המקנה לתובעים את האפשרות להגיש את תביעתם בכל מקום בארץ, מוקנית לבית המשפט הנכבד סמכות מקומית ועניינית לדון בתובענה.

214. לפיכך, לבית המשפט הנכבד בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים ישנה סמכות עניינית ומקומית לדון בתביעה המינהלית ובבקשה לאישורה כתובענה ייצוגית.

#### **ה.1.ג) - לתובעים יש עילת תביעה אישית**

215. תנאי סף שלישי להגשתה ולאישורה של תביעה כתובענה ייצוגית, הוא כי למבקש קיימת עילת תביעה אישית, מאחד הסוגים המנויים בסעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות.

216. סעיף 4 (א) לחוק תובענות ייצוגיות מפרט את הרשאים להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית, ובין היתר קובע, כי:

**"4. (א) אלה רשאים להגיש לבית המשפט בקשה לאישור תובענה ייצוגית כמפורט להלן:**

**(1) אדם שיש לו עילה בתביעה או בענין כאמור בסעיף 3(א), המעוררת שאלות**

**מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל החברים הנמנים עם**

**קבוצת בני אדם - בשם אותה קבוצה;"**

217. התובעים עונים על ההגדרה הקבועה ברישא של סעיף 4 לעיל, שכן התובעים נמנים עם הקבוצה שנפגעה ממעשיה ומחדליה של רשות המיסים, ולפיכך, יש להם עילה בתביעה שבכותרת.

218. הפירוט הנרחב של יסודות העילות שעומדות לתובעים מלמד כי קמו להם, לכאורה, עילות אישיות, ברות-תביעה בתובענה ייצוגית.

219. בהקשר זה נזכיר כי על התובע הייצוגי להוכיח את עילתו ועמידתו בתנאי הסף רק באופן לכאורי, וזאת כדי לא להכביד על הדיון ולא להרתיע תובעים פוטנציאליים. לעניין זה נקבע כי נטל השכנוע ומידת ההוכחה הנדרשים מן התובע, לשם עמידה בתנאי הסף הקבועים בסעיפים הרלוונטיים של חוק ניירות ערך (הדומים ברובם לתנאים שבחוק התובענות הייצוגיות), לשם אישורה של התובענה כייצוגית, הם אחידים וזהים לכל התנאים ולפיהם על בית המשפט להשתכנע, במידת סבירות ראויה, שהתובע ממלא באופן לכאורי, אחר התנאים. ובלשונו של בית המשפט בפרשת מגן וקשת<sup>65</sup> (בעמ' 329-330):

"...על המבחן למילוי התנאים שבסעיף 54א ו-54ב מבחינת נטל ומידת ההוכחה, להיות אחיד לכל סעיפיו המשניים לגבי כל התנאים הנדרשים מהתובע, ועליו לשכנע את בית המשפט במידת הסבירות הראויה ולא על פי האמור בכתב התביעה בלבד, כי הוא ממלא לכאורה אחר כל דרישות סעיף 54א... אין להעמיד דרישות מחמירות מדי, לענין מידת השכנוע, משום שאלה עלולות להטיל על הצדדים ועל בית המשפט עומס יתר בביורר הנושא המקדמי, דבר העלול לגרום להתמשכות המשפט, לכפילות בהתדיינות ולרפיין ידיים של תובעים ייצוגיים פוטנציאליים. את כל אלה יש למנוע על ידי קריטריון מאוזן בנושא נטל ומידת ההוכחה הנדרשים מהתובע הייצוגי, שמצד אחד שלא יפטור אותו מחובת שכנוע ומצד שני לא יטיל עליו נטל כבד מדי".

הלכה זאת שב בית המשפט העליון ואישר בעניין שמש נ' רייכרט<sup>66</sup>.

220. לאמור, המבקש להגיש תובענה ייצוגית נדרש להוכיח את טענותיו רק באופן לכאורי, ועל בית המשפט להשתכנע כי קיים סיכוי סביר כי במהלך המשפט יוכיח התובע הייצוגי את כל התנאים הדרושים לשם קבלת התביעה הייצוגית (ורי' גם פרשת תדיראן<sup>67</sup> ואת עניין נהור<sup>68</sup>).

221. דרישה זו מעוגנת כיום בסעיף 8(א)(2) לחוק, הדורש מן המבקש להוכיח כי "יש אפשרות סבירה" שאותן שאלות מהותיות של עובדה או משפט, המשותפות לכלל חברי הקבוצה, תוכרענה בתובענה לטובת הקבוצה, וברור כי הדבר כולל, בראש ובראשונה, את עילת התביעה האישית. בית המשפט העליון הדגיש כי אין להעמיד דרישות מחמירות מדי לענין מידת השכנוע בקיומה של עילה לכאורה, על מנת שלא לגרום להתמשכות השלב המקדמי, וכדי לא להרתיע תובעים ייצוגיים פוטנציאליים.

222. הרקע לכך הוא הרצון של המחוקק להגן על הציבור. בית המשפט העליון הבהיר כי תובענה ייצוגית נועדה להגן על אינטרס היחיד שנפגע, דווקא באותם המקרים בהם הוא איננו טורח להגיש תביעה, אך קיים אינטרס ציבורי לאכיפת הוראות החוק שבגדרו באה התובענה הייצוגית, על מנת להרתיע מפני הפרת החוק, ולמנוע שימוש לרעה בכוח הנתון בידי גופים בעלי עוצמה כלכלית מרובה (רי' פרשת שמש נ' רייכרט<sup>69</sup> בפסקה 8; ורי' פרשת טצת<sup>70</sup> בפסקה 7).

<sup>65</sup> ע"א 2967/95 מגן וקשת בע"מ ואח' נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ ואח', פ"ד נא (2) 312.

<sup>66</sup> רע"א 8332/96 שמש נ' רייכרט, פ"ד נה (5) 276.

<sup>67</sup> ת.א. 165/05 אמיר שהי שאול נ' תדיראן מוצרי צריכה בע"מ, תק-מח 2008 (1) 7156.

<sup>68</sup> ת.א. 2695/04 נהור רונן נ' הכשרת הישוב חברה לביטוח בע"מ, תק-מח 2007 (4) 8328.

<sup>69</sup> ר' הערת שולים 66 לעיל.

<sup>70</sup> רע"א 4556/94 טצת ואח' נ' זילברשץ ואח', פ"ד מט (5) 774.

223. כיום, לאור המטרות אשר נקובות בסעיף 1 לחוק תובענות ייצוגיות, הדברים מקבלים משנה תוקף. ולעניין זה ר' גם את מאמרו של המלומד **אלון קלמנט**<sup>71</sup>.

224. **הפירוט דלעיל בדבר שלל העולות אשר ביצעה רשות המיסים, מהווה הוכחה לכאורה לעילות התביעה של התובעים.**

225. **התובעים זכאים לסעדים האישיים הבאים**, שאותם מתבקש בית המשפט הנכבד לפסוק כנגד רשות המיסים, כדלקמן:

א. **סעד הצהרתי**: המצהיר, כי החלטת רשות המיסים לגבות מס רכישה גם בגין רכיב המע"מ ששולם מעבר למחיר הבסיסי של המקרקעין שרכשו התובעים, היא החלטה בלתי חוקית ו/או בלתי סבירה ועל כן בטלה מדעיקרא או בטלה; כי רשות המיסים גובה וגבתה סכומי מס ביתר; וכי הסכומים הנכונים שרשות המיסים רשאית לגבות כמס רכישה, לא יכולים לכלול מס רכישה בגין רכיב המע"מ שמשלם אדם פרטי שרוכש מקרקעין.

ב. **סעד כספי**: המורה והמחייב את רשות המיסים להשיב לתובעים את סכומי מס הרכישה ששילמו ביתר, **בסך 6,631 ש"ח**, והכל, כשהם נושאים ריבית חוקית, כאמור בסעיף 2 לחוק פסיקת ריבית והצמדה, התשכ"א-1961, או כשהם צמודים ונושאים ריבית חוקית כאמור בסעיף 3א' לחוק הנ"ל, לפי הגבוה מביניהם, מיום תשלומם בפועל ועד יום השבתם.

226. **בנסיבות אלה, התובעים עמדו בנטל השכנוע המוטל עליהם, בשלב דיוני זה, להוכיח קיומה של עילת תביעה אישית שיש להם כנגד רשות המיסים ואף סיכויי הצלחה לתביעתם זו.**

### **ה.1. (ד) - קיומה של קבוצה והגדרת הקבוצה**

227. סעיף 4(א)1 לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי **"אדם שיש לו עילה בתביעה או בעניין כאמור בסעיף 3(א)"** רשאי להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית בשם **"קבוצה"**. ברי כי נתקיימו תנאי סעיף זה:

- א. ראשית, התובעים מגישים את התביעה בעילות אשר על-פיהן הם יכולים לתבוע, ופורטו לעיל.
- ב. שנית, התביעה מוגשת בשם כל מי ששילם מס רכישה בגין רכיב המע"מ ששילם מעבר למחיר הבסיסי של הדירה.
- ג. **"הקבוצתיות"** וההומוגניות של הקבוצה נגזרת מאחידות הוראות החוק ומאחידות המנגנון בו פעלה רשות המיסים מול חברי הקבוצה.

228. **הגדרת הקבוצה הינה:**

**"אנשים פרטיים, אשר רכשו זכות במקרקעין מעוסק מורשה, ושילמו מע"מ במסגרת עסקת הרכישה, ולאחר מכן, שילמו מס רכישה גם בגין רכיב המע"מ ששולם. והכל, בשנתיים שקדמו למועד הגשת התביעה"**.

229. המספר המדויק של חברי הקבוצה וסכום המס העודף ששולם על ידם, מצויים כולם בידיעתה המלאה של רשות המיסים. התובעים שומרים על זכותם לתקן את התובענה ואת הבקשה דן לאחר קבלת פרטים מלאים בעניין זה מרשות המיסים.

<sup>71</sup> א' קלמנט, **קווים מנחים לפרשנות חוק התובענות הייצוגיות**, התשס"ו-2006, הפרקליט מט (1) 131.

## ה.1.ה) - קיומו של נזק לכאורי לתובעים ולקבוצה

230. סעיף 4(ב)1 לחוק תובענות ייצוגיות קובע כדלקמן:
- ”(ב) לענין סעיף זה, כאשר אחד מיסודות העילה הוא נזק -  
(1) בבקשה לאישור שהוגשה בידי אדם כאמור בסעיף קטן (א)1 - די בכך שהתובע יראה כי לכאורה נגרם לו נזק.”
231. הנתונים שהוצגו לעיל הוכיחו כי לתובעים נגרם לכאורה נזק בגבייה הבלתי-חוקית בסך של 6,631 ש”ח (שהם ההפרש בין מס הרכישה ששילמו לבין מס הרכישה שהיה עליהם לשלם).
232. השאלה הבאה שנידרש אליה היא שאלת הנזק לקבוצה, אך לפני כן נעיר מספר הערות.
233. מקריאת לשון החוק ברור כי מדובר בנזק לכאורי, שנגרם ל”מבקש”, ולא בהכרח לקבוצה. בעניין **תדיראן**<sup>72</sup> קבע כב’ השי’ ד”ר בנימיני כי יסעיף 4(ב)1 לחוק תובענות ייצוגיות מסתפק, לצורך אישור התובענה, בכך שהמבקש יראה כי לכאורה נגרם לו נזק” (ההדגשה במקור, הח”מ). ולמען הסר ספק, נקבע בפסקה 31 שם כי -
- ”כאשר אחד מיסודות העילה הוא נזק, ”די בכך שהמבקש יראה כי לכאורה נגרם לו נזק” (סעיף 4(ב)1 לחוק). בשלב זה, אין צורך להראות נזק שנגרם לכאורה לכל חברי הקבוצה.”
234. לאור זאת, אין התובע נדרש להוכיח, אף לא לכאורה, כי נגרם נזק לקבוצה. די בכך שיוכיח את הנזק שנגרם לו, וגם זאת לכאורה.
235. הדברים עולים מן השלב הדיוני בו אנו מצויים, כעולה מן ההנמקה של בית המשפט העליון בפרשת **רייכרט**<sup>73</sup> הנודעת:
- ”בנסיבות העניין ובשלב הדיוני בו אנו מצויים אין להחמיר עם התובע על ידי הצבת דרישות פירוט דקדקניות. יש לראות בבקשה לאישור תובענה ייצוגית הליך הקרוב באופיו להליך ביניים, שבו מידת הפירוט הנדרשת נופלת מזו שבהליך העיקרי... ככלל, מן הראוי לדרוש פירוט והגדרה של מהות ההטעיה תוך ציון חלקו של כל נתבע ואחריותו לאותה הטעיה. אולם, בנסיבות המיוחדות של המקרה שלפנינו, כאשר קיימת אפשרות סבירה ואולי אף קרובה לוודאי בדבר קיומם של פרטים בלתי נכונים במסמכי החברה, ובדבר קיום זיופים ועיוותים בניהול ספרי החברה, כפי שדווח על ידי מנהל החברה, אין לדרוש פירוט קונקרטי בשלב של אישור התובענה הייצוגית. פירוט מלא של העיוותים, הזיופים, ההטעיה ומהותה, במצב בו כל המידע מצוי בידי התובעים, הוא משימה קשה אם לא בלתי אפשרית, לתובע. כאשר קיימת תשתית ראייתית כה נרחבת באשר לעצם קיומם של שיבושים בדו”חות הכספיים ואי סדרים במערך הכספי של החברה, אין לדקדק עם התובע ולגזור עליו גזירה שאין הוא יכול לעמוד בה”.
236. והשווה לקביעת בית המשפט העליון בעניין **אדטו**<sup>74</sup> כי -

<sup>72</sup> ת.א. 1065/05 אמיר שהי שאול נ’ תדיראן מוצרי צריכה בע”מ, פדאור (לא פורסם) 13)05, 807, בפסקה 41.

<sup>73</sup> רע”א 8332/96 שמש נ’ רייכרט, פ”ד נה (5) 276.

<sup>74</sup> ברע”א 10198/02 עירית ראשון לציון נ’ מריסה אדטו, תק-על 2003 (2), 1486.



"כאשר מוגשת תובענה ייצוגית, מגיש התובענה אינו יודע, ברגיל, מהו גודלה של קבוצת התובעים ומי מבין חברי הקבוצה בשמם מוגשת התובענה יבקש לצאת מן התביעה (opt-out) (השוו: רע"א 7633/98 דיסקונט ישראל שוקי הון והשקעות נ' משה שמש ואח', תק-על 99 (3) 886). משכך, חרף לשונה הברורה של תקנה 16(א), דומה כי יש לקבוע, כי בכל הנוגע לתובענות ייצוגיות, אין מגיש התובענה נדרש לכתוב בכתב תביעתו מהו סכום התביעה המדויק, והוא יכול לצאת ידי חובתו בכך שיעריך, ככל שביכולתו, את סכום התובענה של כלל חברי הקבוצה הפוטנציאליים".

237. הגם שאין כל חובה כי יוכיחו נזק לקבוצה, התובעים ינסו לאמוד את הנזק לקבוצה, כדלקמן:

- א. התובענה שבכותרת מתייחסת לתקופה של 24 חודשים שקדמו להגשתה, בהתאם להוראת סעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות.
- ב. מנתונים המפורסמים על ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, בנוגע לדירות חדשות שנמכרו - ביוזמה פרטית, ומפרסום של משרד הבינוי והשיכון העוסק בגמר בניית דירות ביוזמת משרד הבינוי והשיכון (אין נתון לגבי קצב המכירה של הדירות הנ"ל), עולים הפרטים הבאים:

שנה	דירות ביוזמה פרטית	דירות ביוזמה ציבורית	סך הכל
2007	13,876	4,854	18,730
2008	13,271	3,703	16,974
<sup>75</sup> 2009	10,028	2,838	12,866

**נספח 14 < מצ"ב פרסום הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה**

**נספח 15 < מצ"ב פרסום משרד הבינוי והשיכון**

- ג. רואים אנו כי ב- 32 החודשים שבין ינואר 2007 לאוגוסט 2009, נמכרו 48,570 דירות, שהן כ- 1,517 דירות לחודש, בממוצע.
- ד. כלומר, ב- 24 החודשים שקדמו להגשת התביעה נרכשו כ- 36,000 דירות חדשות, ביוזמה פרטית וציבורית.
- ה. לצרכי אומדן, יעריכו התובעים כי הנזק הממוצע שנגרם לכל אחד מחברי הקבוצה הוא בשיעור הנזק שנגרם להם, היינו, כ- 6,600 ש"ח. נזק זה משקף מחיר ממוצע לדירה, בתוספת מע"מ, בסך 1,000,000 ש"ח.
- ו. ועל כן אומדן סכום התביעה הייצוגית הינו:

מספר דירות חדשות שנמכרו	-	כ- 36,000
סכום המס ששולם ביתר	-	כ- 6,600 ₪
סך הנזק לכלל חברי הקבוצה	-	₪ 237,600,000

- ז. נתון זה בדבר מכירת דירות חדשות, אינו כולל מטבע הדברים עסקאות מקרקעין אחרות בהן יש חיוב במע"מ, כגון רכישה של מגרשים מעוסקים המוכרים מלאי אדמות. לצרכי התחשיב כאן, לא הובאו בחשבון אלפי עסקאות מעין אלו.

<sup>75</sup> הנתונים מתייחסים לשמונת החודשים הראשונים של שנת 2009.

238. סיכומו של דבר, התובעים אומדים את הנזק לכלל חברי הקבוצה בסך של כ- 237 מיליון ש"ח, וזאת כמובן בשנתיים שקדמו להגשת התביעה.

239. כאמור, בשלב זה, מצויים אנו בפרוזדור המוליך אל הטרקלין, כלומר בשלב אישור התובענה כייצוגית. על פי הדין הנוהג. גם אם התובעים לא דייקו בהערכת הנזק לקבוצה, אין בקושי זה לקצוב את הנזק לחברי הקבוצה כדי להכשיל את אישור התביעה הייצוגית, ואף לא את התביעה עצמה.<sup>76</sup>

240. התובעים שומרים על זכותם לתקן סכומים אלה ולהתאימם לנזק המלא שנגרם לנישומים הרלוונטיים כתוצאה מהתנהגותה הפסולה של רשות המיסים, כאמור לעיל.

241. מכל העולה לעיל עולה כי התובעים מוכיחים, לפחות במידת ההוכחה הלכאורית הנדרשת בשלב זה, את עמידתם בתנאי הסף להגשתה ולאישורה של תביעה כתובענה ייצוגית.

## **ה. התקיימות תנאי הסף לאישור התובענה כייצוגית**

242. להלן נסקור את התנאים לאישור תביעה כתובענה ייצוגית, התנאים הקבועים בסעיף 8(א) לחוק תובענות ייצוגיות ונראה כי הבקשה והתובעים עומדות בתנאים אלה במלואם.

243. סעיף 8(א) לחוק תובענות ייצוגיות מונה את התנאים לאישור התובענה כייצוגית:

”(א) בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא שהתקיימו כל אלה:

(1) התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות

לכלל חברי הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה;

(2) תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות הענין;

(3) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על החלטה

בענין זה;

(4) קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל

בתום לב.”

244. יוזכר, כי נטל ההוכחה המוטל על התובעים גם בקשר עם התקיימותם של תנאים אלה, דומה לנטל ההוכחה המוטל עליהם בקשר עם הוכחת קיומה של עילת תביעה אישית - נטל הוכחה לכאורי בלבד.<sup>77</sup>

### **תנאי 1 - קיומן של שאלות מהותיות משותפות של עובדה ומשפט**

245. התנאי הראשון לאישורה של תובענה כייצוגית הוא כי “התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה”.

<sup>76</sup> ר' הפסיקה שאזכרה לעיל וכן ר' ת.א. (ת"א) 2036/01, בש"א 14571/01 מנלה אברהם נ' מפעל הפיס, פדאור (5)02 426, עמ' 9; ת.א. (ת"א) 2477/99, בש"א 57254/99 סבו נ' רשות שדות התעופה בישראל, תק-מח (2)2002 11496; ות.א. 1065/05 אמיר שהי שאול נ' תדיראן מוצרי צריכה בע"מ, פדאור (לא פורסם) (13)05 807, בפסקה 47.  
<sup>77</sup> ע"א 2967/95 מגן וקשת בע"מ נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, פ"ד נא (2) 312.

246. בעניין תנאי זה הבהיר כב' הנשיא ברק בעניין **טצת**<sup>78</sup> כי: "אין כל צורך שכל השאלות המתעוררות ביחס לקבוצה תהיינה משותפות. די בכך שהיסוד המשותף מהווה מרכיב מהותי בהתדיינות". ר' גם דברי כב' השופטת שטרסברג-כהן בעניין **רייכרט**<sup>79</sup>. תנאי זה מתקיים בענייננו.

247. העובדות המשמשות יסוד לתובענה כפי שפורטו לעיל, ברורות ואינן שנויות במחלוקת כלל, הן משותפות לכלל חברי הקבוצה, מאחר והעובדות היוצרות עילות אלה, מתייחסות כולן לרשות המיסים ולמעשיה, ואין ביסודות העילות כל מאפיין אישי.

248. הוא הדין בשאלות המשפטיות, אשר עשויות להתעורר בתיק זה. כולן נוגעות לרשות המיסים, למעשיה ומחדליה, וככאלה הן אינן נושאות כל מאפיין אישי ייחודי לאחד מחברי הקבוצה והן משותפות לכל חברי הקבוצה.

#### **(א) השאלות המשותפות**

249. בתביעה זו עולות שאלות משותפות של **עובדה** הנוגעות לקבוצה, שראויות להתברר באופן ייצוגי:

א. שאלת עצם הגבייה של סכומי מס רכישה גם בגין רכיב המע"מ המתווסף למחיר הבסיסי של מקרקעין (ככל שתוכחש עובדה זו).

ב. השאלה באילו מקרים, אם בכלל, רשות המיסים אינה מחשבת ומחייבת במס רכישה בגין רכיב המע"מ ברכישת מקרקעין.

יצוין כי שאלות עובדתיות אלו ייבחנו לאור מסמכים של רשות המיסים בלבד ונתונים שברשותה.

250. בתביעה זו עולות שאלות משותפות של **משפט** הנוגעות לקבוצה, וראויות להתברר באופן ייצוגי:

א. שאלת חוקתיות הגבייה של מס רכישה בגין רכיב המע"מ.

ב. שאלת היותה של הגבייה על ידי רשות המיסים, כאמור, משום עשיית עושר ולא במשפט ו/או פגיעה בזכויות חוקתיות ו/או הפרת חובות חקוקות ו/או חוסר תום לב ו/או גזל ו/או אפליה פסולה ו/או פעולה בחוסר סבירות מצד רשות המיסים כלפי חברי הקבוצה.

ג. שאלת חובתה של רשות המיסים להשיב למי ששילם ביתר את עודף מס הרכישה ששילם.

#### **(ב) הסעדים המשותפים**

251. הגדרת השאלות המשותפות לכלל חברי הקבוצה מצריכה בירור של הסעדים המבוקשים בבקשה לאישור התובענה הייצוגית. "מגמת החוק החדש להעניק לבית המשפט שיקול דעת רחב בעניין אישור התובענה הייצוגית ודרך ניהולה, מוצאת את ביטוייה גם בנושא הסעדים שניתן לפסוק בתובענה ייצוגית"<sup>80</sup>.

252. **הסעדים המשותפים המתבקשים הינם אלו:**

א. **סעד הצהרתי:** המצהיר, כי גביית מס רכישה בגין רכיב המע"מ שמשלם אדם פרטי שרוכש זכות במקרקעין, היא גבייה בלתי חוקית ו/או בלתי סבירה ועל כן בטלה מדעיקרא או בטלה; כי רשות המיסים גובה וגבתה סכומי מס רכישה ביתר; וכי הסכומים הנכונים שרשות המיסים

<sup>78</sup> רע"א 4556/94 **טצת ואח' נ' זילברשץ ואח'**, פ"ד מט (5) 774, בעמ' 789.

<sup>79</sup> רע"א 8332/96 **שמש נ' רייכרט**, פ"ד נה (5) 276, בפסקה 15.

<sup>80</sup> ר' ת.א. 1065/05 **אמיר שהי שאול נ' תדיראן מוצרי צריכה בע"מ**, פדאור (לא פורסם) 05(13) 807, בפסקה 52.

רשאית לגבות כמס רכישה, לא יכולים לכלול מס רכישה בגין רכיב המע"מ שמשלם אדם פרטי שרוכש זכות במקרקעין.

ב. **סעד של צו עשה**: האוסר על רשות המיסים להוסיף ולגבות מס רכישה בגין רכיב המע"מ ברכישת זכות במקרקעין על-ידי אדם פרטי.

ג. **סעד כספי**: המורה והמחייב את רשות המיסים להשיב לכל חברי הקבוצה את סכומי מס הרכישה ששילמו ביתר - והכל, כשהם נושאים ריבית חוקית, כאמור בסעיף 2 לחוק פסיקת ריבית והצמדה, התשכ"א-1961, או כשהם צמודים ונושאים ריבית חוקית כאמור בסעיף 3א' לחוק הנ"ל, לפי הגבוה מביניהם, מיום תשלומם בפועל ועד יום השבתם.

לחלופין יתבקש להורות על מתן פיצוי לחברי הקבוצה במישרין או על מתן סעד לטובת כלל חברי הקבוצה או לטובת הציבור כפי שימצא לנכון בנסיבות העניין, בין על דרך הקמת קרן לטובת חברי הקבוצה או לטובת הציבור, הכל כפי שיקבע בית המשפט לפי סעיף 20(ג) לחוק תובענות ייצוגיות.

ד. כל סעד אחר שנראה לבית המשפט הנכבד צודק, נכון וראוי בנסיבות העניין.

253. כל הסעדים הללו הינם הומוגניים ומשותפים לכלל חברי הקבוצה.

254. בעניין הסעד הכספי הנתבע יצויין, כי המחוקק לא קבע דרישה בדבר זהות הנזק הנתבע כתנאי לאישור תביעה כתובענה ייצוגית. נהפוך הוא; בסעיף 20 לחוק תובענות ייצוגיות נקבע במפורש, כי במסגרת ההכרעה בתובענה ייצוגית רשאי בית המשפט ליתן הוראות בקשר עם הוכחת נזק פרטני על ידי כל אחד מחברי קבוצת התובעים. לכן, אין צורך בכך שסכום ההשבה יהיה זהה לכל אחד מחברי הקבוצה ודי בכך שהשאלות המרכזיות - המשפטיות והעובדתיות - הן משותפות לכל חברי הקבוצה. הדברים נכונים גם בענייננו, שכן ההכרעה בשאלות המשותפות תהווה הכרעה בשאלת חובתה של רשות המיסים להשיב לחברי הקבוצה את סכומי מס הרכישה שגבתה מהם ביתר - והחישוב הפרטני של סכום ההשבה יכול להיעשות על ידי רשות המיסים בנקל, מתוך מאגר המידע שמצוי אצלה.

255. **לתובעים ולקבוצה קיימת הזכות לתבוע את הסעד ההצהרתי, את הסעד המניעתי ואת צו העשה, במסגרת תובענה ייצוגית.** בע"א ברזני<sup>81</sup>, פסק כב' הנשיא ברק כי גם בהעדר זכות לפיצוי כספי, ניתן לתבוע בתובענה ייצוגית צו למניעת המשך ההטעייה של הצרכנים (פסקה 2). כב' הנשיא ברק הדגיש כי גם בהעדר זכות לפיצוי, ניתן לאכוף את הוראות חוק הגנת הצרכן באמצעות תרופות פליליות ואזרחיות (פסקה 8). אך הוא הותיר בצריך עיון את השאלה האם רשאי תובע ייצוגי, שאין לו עילה לקבלת פיצוי בשל הטעייתו כצרכן, לעתור לקבלת סעד הצהרתי בשם הקבוצה למניעת המשך ההטעייה של כלל הצרכנים (פסקה 13). כב' השופט א. מצא סבר בדנ"א ברזני<sup>82</sup>, כי אין מניעה לתבוע בתובענה ייצוגית סעד הצהרתי וצו מניעה, גם בהעדר זכאות לסעד של פיצוי (פסקה 22). כך סברה גם כב' השופטת ט' שטרסברג-כהן, אך היא ציינה כי האפשרות שצרכן ישקיע מאמצים וכספים רבים לשם קבלת סעד של צו מניעה לטובת ציבור הצרכנים היא קלושה (פסקה 9).

256. **המקרה שבפנינו ממחיש את הצורך בצו מניעה, בצו ההצהרתי ובצו העשה, משום שהפגיעה ממשיכה להיגרם לעשרות אנשים מדי יום, ולאלפים מדי שנה. אין מדובר רק בפגיעה שנגרמה בעבר. מדובר בפגיעה שממשיכה להיגרם בהווה ותמשיך להצטבר בעתיד.** צו המניעה, צו העשה

<sup>81</sup> 1977/97 ברזני נ' בזק חברה ישראלית לתקשורת בע"מ, פ"ד נה (4) 584.  
<sup>82</sup> דנ"א 5712/01 ברזני נ' בזק חברה ישראלית לתקשורת, פ"ד נו (6) 385 (2003).

והצו ההצהרתי אינם נלווים לסעד הכספי. הם סעדים עצמאיים שנועדו למנוע ממעגל הניזוקים להתרחב (אל מי שעדיין אינם נמנים על הקבוצה אך יצורפו אליה בעל כורחם על ידי רשות המיסים). והשווה לפרשת **תדיראן**<sup>83</sup>. בכל מקרה, ברי כי סעדים אלו הינם הומוגניים.

257. סיכומו של דבר, גם לאור סעדים משותפים אלו, מתחדד הצורך לאשר את התובענה כייצוגית, והתנאי בדבר קיומן של שאלות משותפות של עובדה ומשפט, נתקיים באופן מובהק.

258. המכנה המשותף בתובענה דנן רב על הברור של הנסיבות האישיות של כל לקוח. מאחר ומדובר בדיון הנוגע להוראות החוק ומאחר ומדובר בדיון זהה ומשותף לכל חברי הקבוצה, אין צורך בברור פרטני לגבי כל לקוח. המקרה שלפנינו הינו מקרה מובהק בו הדיון מבסס את עילות התביעה.

### **(ג) יש אפשרות סבירה שהשאלות המשותפות יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה**

259. סעיף 8(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות דורש כי בית המשפט ישתכנע כי "יש אפשרות סבירה" שאותן שאלות מהותיות של עובדה או משפט, המשותפות לכל חברי הקבוצה, תוכרענה בתובענה לטובת הקבוצה.

260. תנאי זה פורש בפסיקה (ר' למשל בעניין **סריגי שלום ומלכה**<sup>84</sup>) באופן הבא:

*"גם אם הוכיח המבקש עילת תביעה אישית לכאורה, על בית המשפט לבחון האם אין מדובר בנסיבות מיוחדות המבססות את העילה האישית, ואשר אינן מתקיימות בהכרח לגבי כלל חברי הקבוצה שהמבקש מעוניין לייצג. הוכחת תנאי זה נגזרת מהוכחה מצטברת של שני התנאים הקודמים: עילה אישית לכאורה של המבקש וההומוגניות של הקבוצה, קרי: קיומן של שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה. משהוכחה לכאורה עילת תביעה אישית של המבקשת, ומשהוכח כי התובענה שהיא מבקשת להגיש מבססת לכאורה עילת תביעה משותפת לכל חברי הקבוצה, או לחלק מהותי מהם, נסללה הדרך להוכחת התנאי בדבר קיומה של אפשרות סבירה ששאלות אלה תוכרענה לטובת הקבוצה".*

261. התובעים הניחו בפני בית המשפט הנכבד תשתית עובדתית ומשפטית המבססת את עילת התביעה נגד רשות המיסים. לאור הטענות שפורטו לעיל ברור כי התובעים עומדים בנטל ההוכחה שקיימת סבירות שהשאלות המשותפות, כאמור לעיל, יוכרעו לטובת חברי הקבוצה. בכך התגבש גם התנאי הנוסף של "אפשרות סבירה".

### **תנאי 2 - תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת לניהול התביעה**

262. התנאי השני לאישורה של תובענה כייצוגית הוא כי "תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין".

263. הרעיון העומד מאחורי תובענה ייצוגית הוא כי לאור שיעור הנזק הנמוך יחסית שנגרם לכל אחד מחברי הקבוצה - מחד גיסא, ולאור העלויות והטרחה הכרוכות בניהול תובענה נגד גוף גדול במשק - מאידך גיסא, קיים חשש שהנפגעים לא יטרחו כלל להגיש תובענה. בכך ייפגעו הן זכותם האישית

<sup>83</sup> ת.א. 1065/05 אמיר שהי שאול נ' תדיראן מוצרי צריכה בע"מ, פדאור (לא פורסם) (13)05, 807, בפסקאות 55 ו-56.

<sup>84</sup> ת.מ. 113/06 (בש"א 31032/06) סריגי שלום ומלכה בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פדאור (לא פורסם) 09 (19) 439, בפסקה 42.

לפיצוי, והן האינטרס הציבורי הכרוך בהרתעת גופים גדולים מפגיעה בזכויות צרכנים<sup>85</sup>. או במילים הברורות של בית המשפט העליון בעניין **א.ש.ת.**<sup>86</sup>:

*"תכליתה של התובענה הייצוגית היא למנוע עשיית עושר ולא במשפט על ידי אותם גופים המתעשרים שלא כדין על חשבון היחידים, המצטרפים לציבור גדול. כמו כן, היא מהווה אמצעי לאכיפת החוק במישור האזרחי, מקום בו הסנקציה הפלילית-עונשית וסנקציות הרשויות המפקחות אינן מספיקות".*

264. התביעה שבפנינו מעוררת שאלות חשובות של עובדה ומשפט, שהן משותפות בעצם לציבור המונה עשרות אלפים. מוטב להן לשאלות אלו להתברר כמקשה אחת, ולא בתביעות רבות ומפוזרות. הדבר יביא ליעילות ולחיסכון במשאבים, ימנע כפל התדיינויות וחוסר אחידות בפסיקה, ויאפשר לחברי הקבוצה, בהיותם מאוחדים, לאכוף את הוראות הדין בצורה טובה יותר. זה הרעיון העומד מאחורי התובענה הייצוגית, והוא מתקיים בענייננו בצורה מובהקת<sup>87</sup>.

265. אחד מן הסממנים להיותה של התביעה מתאימה לניהול כייצוגית, הוא היותה תובענה רצינית ובעלת סיכויי הצלחה טובים<sup>88</sup>. אין צורך לחזור על כל שהוסבר בעניין זה לעיל ובית המשפט הנכבד מופנה לפירוט ולהסביר בדבר עילת התביעה כנגד רשות המיסים, אשר מבהיר די הצורך, כי התובענה דן היא רצינית ובעלת סיכויי הצלחה טובים.

266. שיקול נוסף הוא גודלה של הקבוצה, המונה עשרות אלפי אנשים, וסכום התביעה הקטן יחסית (כמה אלפי ש"ח בממוצע), אשר אינו מצדיק ניהול הליכים פרטיים<sup>89</sup>. הדברים חודדו על ידי בית המשפט בעניין **סריגי שלום ומלכה**<sup>90</sup>:

*"על מנת להשיב על השאלה האם מדובר בסכום שאיננו מצדיק אישור תובענה ייצוגית, עלינו לשאול עצמנו האם לנוכח גודל הסכום הנתבע יהיה זה סביר להניח שרוב חברי הקבוצה יגישו תובענה לקבלת סכום זה. אם התשובה על שאלה זו שלילית, יש לאשר את התובענה כייצוגית, על מנת להבטיח שכל חברי הקבוצה התובעת, או לפחות מרביתם, יזכו בסעד הולם, ותושגנה גם המטרות של אכיפת הדין, הרתעה מפני הפרתו ונטילת הרווח הבלתי-חוקי מידי מי שקיבלו שלא כדין. אלו הן התכליות העומדות בבסיס התובענה הייצוגית בענייננו, סביר להניח שרוב הנישומים לא יגלו כלל את אי-החוקיות הנטענת הנוגעת לארנונה שנגבתה מהם, וגם אם מקצתם יגלו זאת - עדיין מדובר בסכום אשר סביר להניח שרוב הנישומים לא יטרחו להתמודד עם גוף גדול וחזק כמו העיריה בתביעה להשבתו. לכן קיימת הצדקה לאשר לתבוע אותו בתובענה ייצוגית. בנוסף, כנגד סכום התביעה, גם אם איננו קטן יחסית, עומדת העובדה שרשות ציבורית גבתה, לכאורה, סכומים שאסור היה לה לגבות, וסירבה להשיב הסכומים גם לאחר שעמדה על טעותה. בנסיבות אלו מחייב האינטרס הציבורי את אישור התובענה הייצוגית".*

<sup>85</sup> ר' רע"א 3126/00 מ"י נ' **א.ש.ת. ניהול פרויקטים וכוח אדם בע"מ**, פ"ד נו (3) 220, 278; ע"א 3613/97 **אזוב נ' עיריית ירושלים**, פ"ד נו (2) 787, 801; ע"א 2967/95 **מגן וקשת בע"מ נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ**, פ"ד נא (2) 312, 322-323.  
<sup>86</sup> רע"א 3126/00 **א.ש.ת. נגד מדינת ישראל**, פ"ד נו (3) 220.  
<sup>87</sup> ר' סעיף 1 לחוק תובענות ייצוגיות, ולענין מטרות התובענה הייצוגית ר' דברי כבי השופטת שטרסברג-כהן בדנ"א 5712/01 **ברזני נ' בזק חברה ישראלית לתקשורת**, פ"ד נו (6) 385 (2003), פסקה 4, והאסמכתאות שצוטטו שם. כן ר' רע"א 4556/94 **טצת נ' זילברשץ**, פ"ד מט (5) 774, 784.  
<sup>88</sup> ר' ג' לוטן א' רו, **תובענות ייצוגיות** (כרך א') (הוצאת תמר חברה להפצה בע"מ) עמ' 385-2.  
<sup>89</sup> רע"א 4474/97 **רמי טצת נ' אברהם זילברשץ**, פ"ד נד (2) 577; בש"א 6318/02 **בנימין קנכט נ' אמד פתוח נדל"ן והשקעות בע"מ**, תק-מח (4) 2003 (1134).  
<sup>90</sup> ת.מ. 113/06 (בש"א 31032/06) **סריגי שלום ומלכה בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו**, פדאור (לא פורסם) 09 (19) 439, בפסקה 44.

267. כלומר, המסגרת הייצוגית מתאימה שבעתיים מקום שהאדם הבודד יתקשה לעמוד מול הרשות רבת-הכוח. חוסר הסימטריה ביחסי הכוחות בין הצדדים ואופי ההפרה הנטענת מהווים שיקול בולט להכרה בתובענה כייצוגית. קיים חשש ממשי מקושי בניהול תביעות נגד רשויות המנהל: אלו התלויים בחסדן יהססו להגיש נגדה תביעות ואחרים יתקשו לממן את ההליך היקר.

268. לעניין זה הסביר בית המשפט בעניין **סריגי שלום ומלכה** (בפסקה 30):

"תכליות אלו של התובענה הייצוגית באות לידי ביטוי גם, ואולי ביתר שאת, ביחסי האזרח עם רשות הגובה תשלומי חובה. האזרח מניח - ובוודאי רשאי לצפות - שגביית תשלום החובה נעשית בדרך חוקית, והוא נאלץ לשלם את המס הנדרש ממנו, פן יהא צפוי לסנקציות אזרחיות, ולעיתים גם פליליות. מסתבר, למרבה הצער, ששימוש לרעה בכוח השלטון, ביחסיו עם האזרח, מתגלה מדי פעם אצל רשויות ציבוריות. המחוקק הכיר בכך בחוק החדש, כאשר התיר (אמנם במגבלות מסויימות, ותוך קיצור תקופת ההתיישנות לשנתיים) הגשת תובענה ייצוגית מנהלית נגד רשות, להשבת תשלומי חובה שנגבו שלא כדין (ראה פרק ג(1) לעיל). גם כאן מתקיימת התכלית הנוגעת לצורך לאפשר מימוש זכות הגישה וקבלת סעד יעיל לאזרחים רבים שנפגעו ממעשה הרשות, ולא היו טורחים או מעיזים להתמודד עם הרשות בגין נזק שאיננו גדול יחסית, אלמלא קיומו של מכשיר התובענה הייצוגית. כך גם מתקיימת בתביעה ייצוגית נגד רשות התכלית הנוגעת לפיקוח ואכיפה של נורמות התנהגות ראויות של הרשות ביחסיה עם האזרחים, והצורך בניהול יעיל וחסכוני של מספר רב של תביעות בהליך אחד. על אחת כמה וכמה רלבנטית לענייננו התכלית הנוגעת להשבת רווח לא-חוקי שעשתה רשות על חשבון האזרח, כאשר גבתה ממנו תשלום חובה שלא כדין."

269. על פי הדברים הנכוחים הללו, המקרה שבפנינו הוא המקרה המובהק ביותר לתביעה מנהלית ייצוגית.

### **תנאי 3 - יסוד סביר להניח כי עניינם של חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך הולמת**

270. התנאי השלישי הנקוב בחוק לאישורה של תובענה כייצוגית הוא כי "קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על החלטה בענין זה".

271. מבחן בולט להולמות הייצוג של התובע הייצוגי הוא, כי הוא יפעל במרץ למיצוי זכויותיהם של חברי הקבוצה וכי אין לו ניגוד עניינים עם מי מהם. יפים לעניין זה דבריו של בית המשפט העליון בעניין **רייכרט**<sup>91</sup>, כדלקמן: "הדרישה של הייצוג ההולם של ענייני הקבוצה, מופנית בעיקר לשאלה אם התובע הייצוגי יוכל לפעול במידת המרץ הראויה לניהול התובענה, ואם לא יהיה ניגוד עניינים בינו לבין שאר חברי הקבוצה".

272. בענייננו, אין כל ספק כי התובעים ובאי-כוחם פועלים במרץ על מנת להביא את רשות המיסים לחדול מן הגבייה הפסולה. הרי התובעים הגישו ערעור לבית המשפט העליון על החלטת ועדת הערר.

273. בנוסף, לתובעים אין כל ניגוד עניינים עם מי מחברי קבוצת התובעים. בין התובעים לבין כל חברי קבוצת התובעים קיימת זהות אינטרסים - של השבת כספי מס הרכישה שנגבו מהם ביתר ושלא כדין, על ידי רשות המיסים.

<sup>91</sup> רע"א 8332/96 שמש נ' רייכרט, פ"ד נה (5) 276, בעמ' 302-303.

274. בית המשפט העליון הבהיר בעניין **רייכרט** כי אין צורך בתובע מתוחכם או מלומד בתחום התביעה, ודי בכך שיש לו אינטרס כלכלי של ממש בתביעה, וכי *"גישה מקלה זו נועדה למנוע מהגוף הפוגע את ניצול כוחו ועצמתו לשם עשיית עושר על חשבון הציבור ופרטיו"*. הדין הוא שאין להקפיד עם כישוריו וידיעותיו של התובע הייצוגי וכי בדרך כלל התובע הייצוגי ההולם הוא מי שיש לו אינטרס אמיתי ועניין ממשי בתביעה והבנה מסוימת בתביעה אותה הוא מבקש להוביל נגד הנתבע ובסוגיותיה המרכזיות. אין הכרח שהתובע יהיה מצוי בכל פרטי התובענה ויפגין בקיאות בכל הקשור למאטריה ודי בכך שיוצג על ידי עורך דין בעל כישורים, בקיאות, ניסיון ויכולת לנהל את התובענה הייצוגית באופן מקצועי.

275. התובעים מגישים את התובענה באמצעות באי-כוח הבקאים בתחום. התובעים מאמינים כי באי-כוחם ייצגו בדרך הולמת את עניינם של כל הנמנים על הקבוצה:

א. משרד עו"ד שקל הוא מהמובילים בתחום המיסוי, על כל סוגיו (ובכלל זה - מס הכנסה, מיסוי מקרקעין, ארנונה, מס רכוש, מיסוי בינלאומי, מע"מ וכן ליטיגציה בתחומי המיסוי השונים). המשרד מייצג את החברות המובילות במשק בתחומי התעשייה, האנרגיה, הרכב, הבניה והנדל"ן, ההיי-טק, חברות השקעות וبنקים, תקשורת קווית וסלולרית, חברות ביטוח ומערכת הבריאות, וכן חברות בינ"ל וחברות זרות הפועלות בארץ. המשרד אחראי למספר פסקי דין תקדימיים בתחום המיסוי, ובכללם פסה"ד בעניין ורד פרי (הכרה בהוצאות השגחה על ילדים), ופסה"ד בעניין פז גז ופי גלילות (הכרה בהוצאות מימון על דיבידנדים), ועוד.

ב. עוה"ד יצחק אבירם ונועם שכנר מתמחים בתביעות פיננסיות נגד בנקים, חברות ביטוח, חברות תקשורת, חברות ציבוריות וגופים כלכליים, ובכלל זה עוסקים בתביעות ייצוגיות בנקאיות וצרכניות שהביאו גופים אלו להשיב כספים לציבור ולתקן דרכיהם;

#### **תנאי 4 - יסוד סביר להניח כי עניינם של חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בתום לב**

276. התנאי הרביעי לאישור התובענה כייצוגית הוא כי **"קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בתום לב"**.

277. תנאי תום הלב נבחן במבחן אובייקטיבי ובמבחן סובייקטיבי, אשר התובעים עומדים בשניהם, באופן מלא.

278. תום הלב האובייקטיבי של התובע הייצוגי, נבחן בשאלה האם מדובר בתביעה שהיא סבירה והגונה: *"יתביעה סבירה והגונה משמעה, תביעה המבוססת על עילה אמיתית ורצינית שעשויה להביא תועלת של ממש לכל חברי הקבוצה, וכן שהתביעה אינה מכוונת להשיג מטרה של התובע שאינה מתיישבת עם האינטרסים של כלל חברי הקבוצה בתביעה"*<sup>92</sup>.

279. תום הלב הסובייקטיבי של התובעים בא לידי ביטוי, בין היתר, בכך שהתובעים פנו לרשות המיסים, הגישו ערר ואף ערעור לבית המשפט העליון, בטרם פנו לערוץ התביעה הייצוגית. כשכל ניסיונותיהם להביא את רשות המיסים לשנות את דרכיה עלו בתוהו - הגישו את התובענה דנן וזאת כמוצא אחרון.

280. התובעים מאמינים בתום לב ויודעים כי התביעה תעשה צדק עימם ועם שאר הציבור. התביעה דנן מוגשת על ידי התובעים בתום לב ותנוהל על ידם ועל ידי באי-כוחם בתום לב.

<sup>92</sup> יו' לויט, **תביעה ייצוגית לפי חוק ניירות ערך**, הפרקליט מב (תשמ"ו), 465.



## חלק ו' - לעניין סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות

### 1.1. סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות - כללי

281. כפי שהסברנו לעיל, התובעים אמדו את הנזק לכלל חברי הקבוצה, ב- 24 החודשים שקדמו להגשת התביעה, כדלקמן:

א. ב- 32 החודשים שבין ינואר 2007 לאוגוסט 2009, נמכרו 48,570 דירות, שהן כ- 1,517 דירות לחודש, בממוצע.

ב. לצרכי אומדן, העריכו התובעים כי הנזק הממוצע שנגרם לכל אחד מחברי הקבוצה הוא בשיעור הנזק שנגרם להם, היינו, כ- 6,600 ש"ח. נזק זה משקף מחיר ממוצע לדירה, בתוספת מע"מ, בסך 1,000,000 ש"ח. ועל כן אומדן סכום התביעה הייצוגית הינו: 36,000 דירות חדשות שנמכרו בתקופה  $36,000 \times 6,600$  ש"ח סכום המס ששולם ביתר = 237,600,000 ש"ח סך הנזק לכלל חברי הקבוצה.

ג. הנתון הזה בדבר מכירת דירות חדשות, אינו כולל מטבע הדברים עסקאות מקרקעין אחרות בהן יש חיוב במע"מ, כגון רכישה של מגרשים מעוסקים המוכרים מלאי אדמות. לצרכי התחשיב דלעיל לא הובאו בחשבון אלפי עסקאות מעין אלו.

282. כך הם הדברים לגבי הנזק שנגרם ב-24 החודשים שחלפו. אולם הערכה זו יפה גם לגבי הנזק שממשיך להצטבר מדי יום:

א. אם מצינו כי מדי חודש נמכרות בממוצע כ- 1,500 דירות חדשות, הרי שמדי יום נמכרות כ- 50 דירות חדשות בהן משולם מע"מ, ולאחר מכן מס רכישה.

ב. ואם הנזק הממוצע הוא כ- 6,660 ש"ח, הרי שמדי יום נגרם לציבור נזק בסך של 330,000 ש"ח  $(6,660 \times 50)$ .

ג. נתון זה אינו כולל רכישה של זכויות אחרות במקרקעין בהן משולם מע"מ (מגרשים וכד').

283. כל יום שחולף, מגדיל את הנזק בהיקף של מעל 330,000 ש"ח. כל שלושה ימים מיליון ש"ח, כל חודש 10 מיליון ש"ח, וכו'. ועל כן נתבקשו גם סעדים של צו הצהרתי וצו מניעה; על מנת לגרום להפסקת הגבייה והנזק.

284. לאור נתונים אלו, יתייחסו התובעים לסוגיית סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות, סעיף ה- moratorium. הסעיף קובע כדלקמן:

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

(ב) 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.

(ג) החליט בית המשפט כאמור בסעיף קטן (ב), רשאי הוא –  
(1) על אף הוראות סעיף 22, לפסוק גמול למבקש בהתחשב בשיקולים כאמור בסעיף 22(ב);

(2) לקבוע שכר טרחה לבא כוח המייצג בהתאם להוראות סעיף 23."

285. על פי סעיף זה, מוקצבים לרשות 90 ימים מיום הגשת התביעה ליתן הודעה "כי תחדל מהגבייה שבשלה הוגשה הבקשה לאישור והוכח לבית המשפט כי היא חדלה מהגבייה כאמור לכל המאוחר במועד הקובע", ואז, נסתם הגולל על תביעת ההשבה הייצוגית משום שבית המשפט "לא יאשר" את התובענה הייצוגית.

286. התובעים יטענו כי אין ליתן לרשות המסים כל ארכה לשם מתן ההודעה כאמור בסעיף זה, וכי על רשות המיסים להחליט מיידית אם היא ממשיכה בגבייה או מפסיקה את הגבייה בה עסקינן.

## 2.1. הרקע לחקיקת סעיף 9

287. אין חולק כי מדובר בסעיף חריג, המקנה לרשות הקלה והטבה שאין לנתבע אחר, בבחינת מודה ועוזב ירוחם. וממש בשל כך, יש לפרש את הסעיף באופן צר ודוקני. נבחן את הדברים להלן.

288. נפתח בדברי כבי השי' רונן בעניין עופר<sup>93</sup>:

"ס' 9 מקנה לרשות זכות יתר, שאיננה קיימת ביחס לנתבעים אחרים. הוא נועד לאפשר לרשות להימנע מתשלום פיצוי עבור גביית יתר בעבר - אם תודיע על הפסקת גבייה בעתיד. הרציונל שהנחה את המחוקק בחקיקתו את הסעיף היה רצון להגן על רשויות הפועלות במסגרת תקציבית, ושפירות פעולתן נועדו לסייע לכלל הציבור, מפני חובת השבה של סכומים גבוהים בגין פעולות ומעשים שבוצעו בעבר, במסגרת שנות תקציב קודמות".

289. דברים אלו אומצו על ידי כבי השי' ד"ר בנימיני בעניין סריגי שלום ומלכה<sup>94</sup>, אשר הוסיף:

"הרעיון העומד מאחורי סעיף 9 לחוק נעוץ בכלל של "מודה ועוזב ירוחם", כפי שעולה מדברי ח"כ רשף חן שהציג בפני הכנסת בישיבת יום 1.3.06, בשם וועדת חוקה, חוק ומשפט, את הצעת החוק הסופית בקריאה שניה ושלישית. מן הדיון שהתנהל בכנסת בעניין זה ניתן להיווכח כי היו חברי כנסת שסברו כי ניתנת לרשות פריבילגיה שאיננה ראויה. אולם בסופו של דבר אושר סעיף 9, ומדברי הכנסת ברור שהחשש היה לפגיעה ברשויות הציבוריות, הפועלות במסגרת תקציבית ברורה למטרות הכלל, שמא תעמודנה הן בפני חובת השבה של סכומים גבוהים בגין טעויות שעשו".

290. בדומה, הסביר כבי השי' ישעיה בעניין הלוי<sup>95</sup>, כי סעיף 9 נועד לאפשר לרשויות שהכירו בטעות ואו באי חוקיותם של תשלומים, כאלה או אחרים, שגבו מהציבור, לחדול מהגבייה תוך פרק זמן שקבע המחוקק. מחמת חשיבות הדברים נביאם במלואם:

"תכליתה של הוראת דין יוצאת דופן וחריגה זו, אשר, כנראה, נולדה ובאה לאוויר העולם במהלך הדיונים שהתקיימו במסגרת הליכי החקיקה (אין לה זכר בהצעת החוק שפורסמה ביום 26.1.06), נועדה לאפשר לרשויות המדינה, שהכירו בטעות ואו באי חוקיותם של תשלומים, כאלה או אחרים, שגבו מהציבור, לחדול מהגבייה תוך פרק זמן שקבע המחוקק, ובכך למנוע חיוב גורף להשבת כל הכספים שנגבו בתקופות קודמות,

<sup>93</sup> ת.מ. (תי"א) 138/07 דרון עופר נ' רשות המסים, תק-מח 2008(1) 2197, פסקה 11.

<sup>94</sup> ת.מ. 113/06 (בשי"א 31032/06) סריגי שלום ומלכה בע"מ נ' עיריית תל-אביב-יפו, פדאור (לא פורסם) 09 (19) 439, בפסקה 15.

<sup>95</sup> תמ 06 / 122 מדינת ישראל נ' אלעזר לוי [פדאור (לא פורסם) 07 (21) 29], בפסקאות 4-5.

מכת פסק דין שיינתן בתובענה הייצוגית שהוגשה נגדה. (אין כמובן בהוראה זו כדי לחסום את דרכו של היחיד לתבוע השבה במסגרת תובענה אישית).

בחוקקו הוראת דין זו, ביקש המחוקק למזער את הנוקים, או ההפסדים הכספיים הכבדים, העלולים להגרם לרשויות המדינה, כתוצאה מאישור תובענות ייצוגיות וחיובן להשיב סכומי עתק לציבור, ללא שימצאו לכך מקורות מימון תקציביים.

תכלית זו של המחוקק באה לידי ביטוי נוסף בהוראת סעיף 21 לחוק, אשר הגביל את חובת ההשבה לתקופה של 24 חודשים בלבד, אף אם אושרה התובענה כייצוגית ונמצאה מוצדקת ע"י בית המשפט.

5. הוראות סטטוטוריות אלה נכללו בחוק התובענות הייצוגיות כדי לאזן, במידת האפשר, בין האינטרס הציבורי הדורש פיקוח צרכני יעיל וראוי על רשויות המדינה הגובות כספים רבים מהציבור הרחב לשם מימון פעילותן (מיסים, אגרות וכיוצא באלה תשלומים) לבין האינטרס, אף הוא של הציבור, למנוע פגיעה כלכלית קשה מדי ברשויות, כתוצאה מחיובן להשיב סכומי עתק שנגבו בעבר ואשר הוצאו במסגרת פעילותן ותקציביהן בשנים עברו, ואינם עוד ברשותן.

מלאכת איזון זו הביאה להרחבת מעגל התובעים הפוטנציאליים והוספת עילות תביעה ייצוגיות, שלא עמדו לרשות הציבור קודם לחקיקת חוק התובענות הייצוגיות על מנת לאפשר פיקוח צרכני הרחב יותר, כאמור בסעיף 1 לחוק.

בד בבד ובמקביל, ובהתחשב באינטרס הציבורי המתנגש, כאמור לעיל, צמצם המחוקק את היקפן הכספי הפוטנציאלי של התובענות הייצוגיות שניתן לחייב על פיהן את רשויות המדינה. כך ע"י קיצור תקופת ההתיישנות (סעיף 21 הני"ל) וכך ע"י הגבלת הזכות לנהל תביעות ייצוגיות, כאמור בסעיף 9.

291. משמע, האיזון שמצא המחוקק בסעיף 9, בו נקצבו לרשות 90 ימים להודיע על הפסקת הגבייה ולהפסיק אותה בפועל, הוא הראוי ואין להפר אותו.
292. לאור מצע ערכי זה, נבחן להלן ביתר פירוט את האופן הדווקני והמצמצם בו יישמו בתי המשפט את סעיף 9 האמור.

### 3.1. הפרשנות המצמצמת של סעיף 9

293. בתי המשפט נהגו יד קפוצה בקבלת ההודעה על הפסקת הגבייה, אשר סותמת את הגולל על תביעת ההשבה הייצוגית. בית המשפט בעניין **סריגי שלום ומלכה** (בפסקה 21) הסביר את הטעמים לפרשנות הדווקנית והמצמצמת, כדלהלן:

**"סבורני כי על מנת ליהנות מזכות היתר המוקנית לרשות לפי סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות, עליה לקיים בדקדוק את דרישות הסעיף. די בכך שחוק תובענות ייצוגיות מאפשר לרשות לחמוק מן התוצאות של תובענה ייצוגית בגין מס שנגבה שלא כדין, ואף מגביל את תקופת ההתיישנות בתובענה שכזו למשך שנתיים ימים. אין להוסיף על הגבלות אלו מעבר למה שקבע המחוקק, משום שהתוצאה הבלתי-צודקת תהיה שאזרחים לא יוכלו לתבוע בצורה יעילה כספים שנגבו על-ידי הרשות שלא כדין. הברירה של הגשת תובענות אישיות נגד הרשות - איננה ברירה מעשית מבחינת רוב הנישומים, ולשם כך נועד מכשיר התובענה הייצוגית".**

294. וכן את דברי כבי' השי' רונן בעניין **חצובי**<sup>96</sup>:

"בהיותו של סעיף זה סעיף חריג, המקנה זכות מיוחדת לרשות, יש מקום לדקדק ביישום הוראותיו. הסעיף קובע, כאמור, פרק זמן שעד אליו על הרשות להודיע על חדילה מהגביה, וכן הוא קובע כי הרשות צריכה להודיע על חדילה מהגביה 'שבשלה הוגשה הבקשה לאישור'.

... לטעמי, יש לפרש את הוראת החוק באופן שהרשות צריכה להודיע על חדילה מוחלטת מהגביה שהיא נושא בקשת האישור..."

295. **בהתאם לרוח זו, בתי המשפט סייגו סייגים והתנו תנאים להפעלת הסעיף, וביניהם:**

א. הכרה בטעות;

ב. הפסקת הגבייה צריכה להתבצע בשל התביעה הייצוגית;

ג. חדילת הגבייה בפועל;

נבחן את הדברים להלן.

296. **לעניין הכרה בטעות**, ר' את עניין **בן-ישי**<sup>97</sup> בו הסבירה כבוד השופטת ד"ר ד' פלפל כי סעיף 9 לחוק דורש קשר סיבתי בין הגשת התביעה הייצוגית לבין הפסקת הגביה, במובן זה שהרשות צריכה להכיר בצדקת טענותיו של האזרח ולהיעתר להן, על מנת שתהיה חסינה מתביעה.

כן ר' את דברי בית המשפט בעניין **הלוי** שצוטטו בס' 290 לעיל (ינועדה לאפשר לרשויות המדינה, שהכירו בטעותן ו/או באי חוקיותם של תשלומים, כאלה או אחרים, שגבו מהציבור, לחדול מהגביה תוך פרק זמן שקבע המחוקק").

297. **לעניין הקשר הסיבתי בין התביעה להפסקת הגבייה**, הסביר בית המשפט בעניין **הלוי** (בפסקה 5):

"מעיון בלשון פסקאות המשנה (א) ו-(ב) של סעיף 9, ניתן להסיק כי "ההגנה" שהעניק המחוקק לרשות מפני ניהול תובענה ייצוגית נגדה, מוגבלת למקרים בהם חדלה הגביה בשל הגשת הבקשה והתביעה..."

לא כל הפסקת גביית כספים שלא כדין ע"י הרשות חוסמת את האפשרות לנהל נגדה תובענה ייצוגית. על הפסקת הגביה להתבצע תוך פרק זמן קצוב לאחר הגשת הבקשה לאישור התובענה כיייצוגית, היינו תוך 90 יום (או מועד ארוך יותר שקצב ביהמ"ש), לאחר הגשת התובענה. משכך ועל מנת לאפשר לרשות לשקול האפשרות להפסיק את הגביה ולמנוע ע"י כך ניהול תובענה ייצוגית נגדה, הורה המחוקק לבית המשפט להמנע מדיון בבקשה בטרם חלף פרק הזמן שקצב לשם כך (90 יום). בכך הבהיר המחוקק את כוונתו באשר להיקף תחולתה של "ההגנה" שהעניק לרשות בסעיף 9 הנ"ל ונתן ביטוי ראוי, לדעתו, למדיניות המאוזנת בה נקט, כאמור, ולתכלית שביקש להשיג בחוקקו הוראת דין זו.

סבור אני כי סעיף 9 לחוק יוצר זיקה ברורה בין הגשת בקשה להכיר בתובענה כיייצוגית לבין הפסקת גביית הכספים (שבגינה הוגשה הבקשה והתובענה) ע"י הרשות. רק קיומה של זיקה כזו, לאמור: אך הפסקת הגביה, בעטיה הוגשה הבקשה, לאחר הגשת הבקשה, תביא למניעת אישורה כיייצוגית ע"י בית המשפט".

<sup>96</sup> בת.מ. (ת"א) 134/07 חצובי נ' עיריית רחובות, תק-מח 2007 (4) 13808.

<sup>97</sup> ת.מ. (ת"א) 109/06 בן ישי נ' עיריית לוד, תק-מח 2006 (4).

298. כלומר, על הרשות להכיר בטעות שלה, במובן "מודה ועוזב", ולחדול מן הגבייה בשל הגשת הבקשה והתביעה. ולהבדיל: לא בשל החלטה כזו או אחרת של בית המשפט העליון.

ובנוסף, התקופה של 90 ימים היא המסגרת שמצא המחוקק כמסגרת הזמן המתאימה למתן ההודעה, והיא המאזנת את זכויות הציבור ואת זכויות הרשות (ר' עניין הלוי בפסקה 5).

299. **גם לעניין התנאי של חדילת הגבייה בפועל, עמדו בתי המשפט על קוצו של יוד.** כך למשל, כבי השי' רונן בעניין עופר (בפסקה 12) הסבירה כי -

*"המחוקק לא הסתפק בסעיף 9 בדרישה לפיה הרשות תודיע על חדילת גבייה, אלא דרש במסגרת תנאי הסעיף גם כי יוכח שהרשות אכן חדלה מגבייה כאמור. לכן, אין די בהודעה על חדילה, אלא יש לברר קיומה של חדילה בפועל. הנטל בהקשר זה מוטל על הרשות. ואם המבקש מעלה טענה לפיה לא הועברה הנחיה למוסדות כספיים שאינם בנקים - יש מקום לברור ענין זה, ולבחינת השאלה האם גם ביחס למוסדות אלה, נפסקה הגבייה."*

300. רואים אנו כי הפסקת הגבייה בפועל היא תנאי בלעדיו אין. לא ניתן להסתפק בהודעה על הפסקת הגבייה. הדברים ממחישים את האופן הדווקני בו פורש סעיף חריג זה על ידי בתי המשפט.

#### **4.1. אין לתת ארכה למתן הודעה על פי סעיף 9 כל עוד הרשות ממשיכה בגבייה**

301. הגיעה העת כי הרשות תודה בטעותה ותפסיק את הגבייה. רבים יודו לה על כך שהרשות תתחיל לכבד את החוק ולהקל את הנטל המוטל על האזרח.

302. כזכור, כל יום שחולף מגדיל את הנזק לציבור בכ- 330,000 ש"ח, וכל שבוע בכ- 2 מיליון ש"ח.

303. הפרשנות הדווקנית בה נקטו בית המשפט, המצמצמת את הפעלת הסעיף ואת תחולתו, ראוי שתנהג גם בכל הקשור למתן ארכה למתן ההודעה על פי סעיף 9. הסבירו זאת מספר בתי משפט במספר מקרים שנבחן להלן.

304. השי' ד"ר בנימיני הטעים בעניין סריגי שלום ומלכה (בפסקה 21) כך :

*"אינני רואה הצדקה להרחבת תחולתו של סעיף 9 גם למקרים בהם הרשות לא הפסיקה את הגבייה במסגרת 90 הימים האמורים, אלא שבדיעבד, נוכח תחולתו הרטרואקטיבית של אישור השרים, היא טוענת כי יש לראות את הגבייה כאילו הופסקה במועד. מה שהעיריה טוענת הוא, שהיא רשאית ליהנות מהגנת סעיף 9 לחוק גם אם לא חדלה מן הגבייה הבלתי-חוקית בתוך 90 יום, כאשר היא מחליטה לערוך מחדש רטרואקטיבית את חשבון המס לאחר שחלפה התקופה הקבועה בסעיף 9 למתן ההודעה והפסקת הגבייה שבשלה הוגשה הבקשה. פרשנות זו איננה מתיישבת עם לשונו החד-משמעית של סעיף 9 לחוק, אשר דורש הוכחה על כך שהרשות חדלה מהגבייה "לכל המאוחר במועד הקובע". הוראת חוק זו ברורה לחלוטין, ואין סיבה שהרשות לא תקיים אותה ככתבה וכלשוונה אם היא מעוניינת ליהנות מהפריבילגיה שמקנה לה סעיף 9."*

305. כן ר' את דברי בית המשפט בעניין הלוי :

"ועל מנת לאפשר לרשות לשקול האפשרות להפסיק את הגביה ולמנוע ע"י כך ניהול תובענה ייצוגית נגדה, הורה המחוקק לבית המשפט להמנע מדיון בבקשה בטרם חלף פרק הזמן שקצב לשם כך (90 יום). בכך הבהיר המחוקק את כוונתו באשר להיקף תחולתה של "ההגנה" שהעניק לרשות בסעיף 9 הנ"ל ונתן ביטוי ראוי, לדעתי, למדיניות המאוזנת בה נקט, כאמור, ולתכלית שביקש להשיג בחוקקו הוראת דין זו."

306. ההחלטה האם להמשיך את הגביה או להפסיק אותה, היא החלטה שמסורה לשיקול דעתה של רשות המיסים. רשות המיסים אינה תלויה בהחלטה של ועדת שרים או בהחלטה של בית המשפט העליון. היא יכולה על דעתה ומרצונה להודיע על הפסקת הגביה, כבר עתה. או כדברי בית המשפט בעניין **סריגי שלום ומלכה** (בפסקאות 22 ו-23):

"משהבינה העירייה כי היא גובה מן הנישומים סכום שאינו עולה בקנה אחד עם התעריף המירבי הקבוע בחוק, לפחות על-פי הנטען כנגדה, היה עליה לחדול מן הגביה האסורה לאלתר, אם רצתה להסתמך על סעיף 9 לחוק. **ניסיונה להאחז בצורך לקבל את אישור השרים לשינוי התעריף - איננו אלא התחכמות משפטית ריקה מתוכן. איש לא חייב את העירייה לגבות בשנת 2006 ארנונה בשיעור הקבוע בצו הארנונה שלה, כאשר עלתה הטענה שהתעריף הנקוב בצו ל-100 המ"ר הראשוניים (155.94 ש"ח למ"ר בשנה) חורג מן התעריף הקבוע בתקנות (125.70 ש"ח למ"ר בשנה), וכאשר העירייה הודתה, בעקבות השגה שהוגשה בעניין, כי התעריף שבצו חורג מן התקנות, ואף בבקשה לאישור הצו המתוקן לשנת 2006 הודתה בכך..**  
אם אין מניעה להעלות את תעריף הארנונה כדי לגבות את הסכום שהיה צריך להיגבות על פי דין - אין גם מניעה להפחית את הארנונה למטרה זו. **לכן אין לקבל את טענת המשיבה, כי הרשות מנועה מלהפסיק ולגבות ביוזמתה ארנונה שנגבתה שלא כדין, כל עוד לא התקבל לכך אישור השרים."**

כך גם בענייננו. איש אינו מחייב את רשות המיסים להמשיך לגבות את מס הרכישה באופן המתואר בתביעה ובבקשת האישור. רשות המיסים מוסמכת ויכולה להחליט על הפסקת הגביה לאלתר, אם חפצה היא ליהנות מהגנת סעיף 9.

307. כך גם פסקה כב' השי' גדות בעניין **משטא**<sup>98</sup>. באותו מקרה הוגשה בקשה על-ידי עיריית חולון להארכת המועד הקובע להפסקת הגביה לפי סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות. העירייה הודיעה כי בכוונתה לחדול בעתיד מן הגביה שבשלה הוגשה הבקשה לאישור, אך טענה כי עליה להמתין לשם כך לאישור השרים. בית המשפט דחה את הבקשה להארכת מועד, וקבעה כי הפסקת הגביה האסורה יכולה להיעשות גם ללא אישור השרים, ואל לה לעירייה להמתין עם הפסקת הגביה לשינוי כולל של צו הארנונה, באופן שיאפשר לה לאזן את תקציבה. כבוד השופטת גדות פסקה:

"הצורך להתגבר על חיסרון תקציבי איננו נימוק ראוי לכך שהפסקת הגביה (אשר נטענת להיות בלתי חוקית), תיעשה דווקא במסגרת צו הארנונה. אי לכך גם פניית הנתבעת לשרים לאישור צו הארנונה אינה מהווה נימוק להארכת מועד להפסקת הגביה לפי סעיף 9 לחוק, עד לאישורו של הצו... **אשר על כן, לא מצאתי לקבל את טיעוני**

<sup>98</sup> ת.מ. (ת"א) 102/06 (בש"א 31160/06) עיריית חולון נ' **אתי משטא**, תק-מח (2)2008, 1685, בעיקר בפסקאות 23 ו-24. על החלטה זו תלוי ועומד ערעור-בר"ם 4676/08.

הנתבעת לפיהם לא יכולה הייתה לחדול מהגבייה כבר במועד הגשת הבקשה להארכת מועד או בסמוך לו, וכי היה עליה להמתין משך ששה חודשים עד לאישורו של הצו... סעיף 9 לחוק מקנה לרשות זכות יתר, אשר אינה מוקנית לנתבעים אחרים, לפיה תוכל להימנע מהסיכון בתובענה, לרבות מהשבת סכומי גביית יתר בעבר, אם תודיע על הפסקת הגבייה ואכן תפסיק את הגבייה, ביחס לעתיד. לפיכך, השימוש בסעיף 9 לחוק, ראוי שיעשה בזהירות ובמשורה".

308. האוטונומיה של הרשות בהחלטתה להפסיק את הגבייה לאחר הגשת התביעה הייצוגית, כמו גם תורות ההשתק, מביאות למסקנה חד-משמעית וחד-ערכית כי לא ניתן להעניק לרשות גם את הזכות - הקיצונית והנדירה - ליהנות ממחילה, וזאת תוך כדי שהיא ממשיכה בגבייה. את זאת סיכם כב' הש' בנימיני בעניין סריגי שלום ומלכה (בפסקה 24):

**"מכל האמור לעיל מתבקשת המסקנה שהעיריה היתה רשאית - ואף חייבת אם יסתבר כי הגבייה נשוא הבקשה היתה בלתי-חוקית - להפסיק את הגבייה שבשלה הוגשה הבקשה לאישור, בלא כל צורך להמתין לאישור השרים לתיקון צו הארנונה. אין מדובר בעניין טכני. נראה כי העיריה נמנעה מליתן במועד הקבוע בחוק הודעה לפי סעיף 9 לחוק משום שהייתה מעוניינת ליהנות מכל העולמות. היא רצתה להמשיך בגביית הארנונה על-פי הצו הישן, חרף הטענה בדבר אי-חוקיותה, כל עוד לא אושר התעריף החדש המאפשר לה לתקן את אי-החוקיות בצו הישן מבלי להפחית את שיעור הארנונה הכולל המשולם בגין הנכס. אכן, הצו המתוקן הפחית את שיעור הארנונה בגין 100 המ"ר הראשונים לסכום המירבי המותר, אך במקביל העלה את שיעור הארנונה הכולל לגבי נכסים רבים (ראה סעיפים 3 ו-4 לעיל). זאת ועוד, לו הייתה העיריה מעוניינת באמת ובתמים להפסיק את הגבייה במסגרת סעיף 9 לחוק, הייתה יכולה לפנות לבית-המשפט בבקשה להארכת מועד לפי סעיף 9, ולהסביר שהיא ממתינה לאישור השרים. סביר להניח שבקשה זו היתה מתקבלת, לו היתה העיריה מודיעה כי תחדל מן הגבייה הבלתי-חוקית אם לא יאושר צו הארנונה המתוקן על ידי השרים. אך העיריה לא עשתה כן. היא המשיכה לגבות במשך כל שנת 2006 את הארנונה לפי התעריף הבלתי-חוקי, על-פי הנטען, גם כאשר הודתה בדברי ההסבר לצו הארנונה משנת 2006 שגביה זו חורגת מן המותר לפי תקנות ההסדרים. בכך שונה מקרה זה באופן תהומי ממקרים אחרים, בהם נדחתה בקשה לאישור תובענה ייצוגית כאשר העיריה חדלה מן הגבייה הבלתי-חוקית עוד טרם הגשת הבקשה (ראה עניין בן ישי הנ"ל, וכן ת.מ. (ת"א) 112/06 אלבו נ' עירית חולון, תק-מח 2007(2) 8944, כבוד השופט ד"ר ע' מודריק; והשווה דעתו השונה של כב' השופט נ' ישעיה בעניין לוי הנ"ל)...**

**סעיף 9 נועד להעניק לרשות זכות יתר, כאשר היא מודה בגבייה הבלתי-חוקית ומפסיקה אותה בתוך 90 יום. אין להתיר לעיריה להסתמך על סעיף 9 לחוק כאשר היא עומדת על טענתה (גם עתה) כי גביית הארנונה נשוא הבקשה היתה חוקית, והיא אף לא חדלה ממנה במועד הקבוע. העובדה שהעיריה ערכה בשנת 2007 חישוב מעודכן לשנת 2006, איננה מספיקה על מנת לעמוד בדרישות הברורות של סעיף 9 לחוק. ודוק: אמנם קבעתי כי נישומים ששילמו ארנונה בשנת 2006 לא יוכלו להיות חלק מן הקבוצה התובעת, שכן הצו לאותה שנה תוקן בדיעבד. אך אין זאת אומרת שלעניין סעיף 9 לחוק**

ניתן לומר שהעירייה חדלה מן הגביה האסורה במועד הקובע, כאשר בפועל היא המשיכה בה.

לפיכך, אני דוחה את הודעת המשיבה לפי סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות, וקובע כי העירייה לא חדלה מן הגביה נשוא התובענה בתוך 90 הימים הקבועים בחוק."

309. כלומר, הרשות לא יכולה "ליהנות מכל העולמות", כלשון כב' הש' בנימיני. היא לא יכולה להמשיך בגבייה אשר נטען לגביה כי היא גבייה בלתי חוקית, ואחר כך לבקש מורטוריום. אם תעמוד רשות המיסים על דעתה כי מדובר בגבייה חוקית, ותטען זאת בפני בית המשפט העליון בערעור שהגישו התובעים או בפני בית המשפט כאן, הרי שהיא תשלול מעצמה את הזכות להגנת סעיף 9. וזאת, כי "סעיף 9 נועד להעניק לרשות זכות יתר, כאשר היא מודה בגבייה הבלתי-חוקית ומפסיקה אותה בתוך 90 יום. אין להתיר לעירייה להסתמך על סעיף 9 לחוק כאשר היא עומדת על טענתה (גם עתה) כי גביית הארנונה נשוא הבקשה היתה חוקית, והיא אף לא חדלה ממנה במועד הקובע".

310. ולעניין זה ר' גם את הנמקת בית המשפט בפרשת חצובי (בפסקה 13):

"לטעמי, יש לפרש את הוראת החוק באופן שהרשות צריכה להודיע על חדילה מוחלטת מהגבייה שהיא נושא בקשת האישור. לכן, אם הרשות מודיעה כי היא מתכוונת לחדול מהגבייה לפרק זמן מסוים, אך בכוונתה לשוב ולגבות תשלום מאותו סוג שבגינו הוגשה הבקשה לאישור, ובאותו אופן אליו מתייחסת התביעה, הרי שאין מקום להעניק לרשות את ה"מחילה" המיוחדת שזכרת בס' 9 הנ"ל לחוק.

פרשנות אחרת תביא למצב בו רשות תוכל להפסיק את הגבייה האסורה לפרק זמן מסוים לאחר הגשת תביעה ייצוגית נגדה, ובסמוך לאחר מכן - לשוב ולגבות אותם תשלומים מכוח הוראה פנימית אחרת. מובן כי לא לכך התכוון המחוקק כאשר חוקק את הוראת ס' 9 הנ"ל לחוק.

לכן, יש לומר שאם הרשות מודיעה על הפסקת גבייה, אך בד בבד מודיעה כי תמשיך לגבות בעתיד את התשלום - בענייננו את אגרת הגרירה, כאשר חלק מהפגמים שצויינו בבקשת האישור ובתביעה אינם מתוקנים - הוראת ס' 9 לא תחול - שכן לא ניתן לקבוע כי הרשות הודיעה על חדילה מהגבייה בשלה הוגשה הבקשה."

311. גם בענייננו רשות המיסים יכולה וצריכה לתת את הודעתה בתוך 90 ימים, ואין להתיר לה כל ארכה, כל עוד היא ממשיכה בגבייה (שנטען כי היא בלתי חוקית).

## 5.1. הרשות מנועה להמשיך בגבייה ולבקש את הגנת סעיף 9 בשל השתק שיפוטי

312. למעלה מן הצורך, ומעבר לפסיקה שצוטטה בהרחבה לעיל, יטענו התובעים כי הרשות תהא מנועה ומושתקת מלטעון לתחולת סעיף 9 ולהגנתו, אם וככל שתמשיך בגבייה בחלוף 90 הימים. בנוסף, רשות המיסים תהיה מושתקת מלבקש ארכה מעבר ל-90 ימים, וזאת גם בשל דוקטרינות ההשתק השיפוטי.

313. כאמור, תנאי להחלת סעיף 9 הוא שהרשות מתכוונת להפסיק את הגבייה ואכן מפסיקה אותה.

314. דוקטרינת ההשתק השיפוטי משמעה שהצד שכנגד מושתק מלטעון טענה והיפוכה במסגרת שני הליכים, או כלפי צדדים אחרים.



315. דומה שהמובאה היפה ביותר בפסיקה הישראלית לעניין השתק שיפוטי היא פרי עטו של כבי השי רובינשטיין בעניין **פי גלילות**<sup>99</sup>:

*"והריהי איפוא כאותו אדם הבא לשכור דירה ברחוב הירקון בתל-אביב ושואל את המשכיר, היש בדירה משב רוח בקיץ מהים? המשכיר אומר, בודאי, הנה הבית והנה הים, ואז שואל השוכר, היש טחב בחורף מהים? והמשכיר משיב: חלילה, איפה הבית ואיפה הים? כך, אוחזת המערערת בחבל בשני קצותיו כאמור, וטוענת דבר והיפוכו במקומות שונים... אם נרצה, לפנינו השתק שיפוטי ככל משפטו וחוקתו".*

316. כבי השי רובינשטיין חזר לאחרונה על מובאה זו בעניין **יורקום**<sup>100</sup>. באותו עניין הציגה בזק מצג כלפי משרד התקשורת, כי בכוונתה להיכנס לתחום הטלוויזיה על גבי אינטרנט מהיר (IPTV), לטובת הצרכן. ואילו בפני הממונה על ההגבלים העסקיים ניסתה לטעון **ההיפך**, על מנת לשכנע את הממונה ואת בית הדין להגבלים עסקיים כי יש להתיר לה את המיזוג עם חברת די. בי. אס שירותי לוויין (1998) בע"מ (YES).

על הלהטוטנות הזו, של טיעון והיפוכו בפני שני רגולאטורים שונים, העיר כבי השי רובינשטיין:

*"אטעים בכל לשון: כשלעצמי מייחס אני, כאן ובמקרים אחרים, חשיבות רבה לעמדות בעלי דין. אמנם את המלים הגבוהות והמלהיבות של הירתמות "לקידום טובת הצרכן" אפשר לקבל בקב חומטין - בקמצוץ מלח - אבל עצם המחוייבות יוצרת לדידי מעין "השתק שיפוטי"."*

317. **התיזה בדבר השתק שיפוטי יונקת את חיותה מחובת תום הלב**. הדברים קנו אחיזה במשפט הישראלי, ונזכיר בקצרה את עיקרי הדברים, כפי שסוכמו ע"י כבי השי ברוך בעניינו של **דוד אפל**<sup>101</sup>:

*"האם יכול המבקש לטעון טענות סותרות בהליכים שונים? לדעתי, התשובה לשאלה זו הינה בשלילה.*

*כזכור, המבקש החזיק בטענה עובדתית, לפיה הסך של 3 מיליון דולר הנתבע במסגרת ההליך הנוכחי, הינו חלק מהלוואה שאותה קיבל המשיב מהחברה, אלא שכיום הוא מעלה טענה שונה ולפיה מדובר בעמלה אותה קיבל המשיב בגין עסקת חברת הסלולר ומשכך הוא חב בתשלום מחצית ממנה לידיו. הטענה עולה אמנם בקנה אחד עם קביעת כבי השופטת פלפל בתובענה השיטירית אך אינה מתיישבת עם טענותיו של המבקש עצמו בעבר ולמעשה היא הפוכה להן לחלוטין. קראתי את התגובה לבקשת הביטול ואת סיכומי המבקש, וקשה לומר שמצאתי תשובה ראויה לטענה זו.*

*ברע"א 4224/04 בית ששון בע"מ ואח' נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ ואח', פ"ד נט (6) 625, 632, אמר בית המשפט העליון, מפי כבי השופט גרוניס:*

*"הטענה בדבר השתק שיפוטי יכולה להתעורר מקום בו אחד מבעלי הדין מעלה טענות עובדתיות או משפטיות סותרות באותו הליך עצמו או בשני הליכים שונים (...). התכלית שמאחורי ההשתק השיפוטי היא למנוע פגיעה בטוהר ההליך*

<sup>99</sup> ע"א 8301/04 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' פי גלילות (לא פורסם).

<sup>100</sup> ע"א 2082/09 יורקום די.בי.אס בע"מ נ' בזק חברת התקשורת הישראלית בע"מ (לא פורסם, ניתן ביום 20.8.2009).

<sup>101</sup> בשי"א 9877/09 זאב רום נ' דוד אפל [פדאור (לא פורסם) 09 (17) 245].

**השיפוט ונאמון הציבור במערכת המשפט וכן להניא מפני ניצולם לרעה של בתי המשפט.**

עם זאת, תנאי לקבלת הטענה, היא כי אותו טיעון התקבל בהליך הראשון, ובלשון בית המשפט העליון:

"השאלה הנוספת שיש ליתן עליה את הדעת היא מה המשמעות של הדרישה בדבר הצלחה בהליך הראשון. האם מתחייב מכך בהכרח שהמתדיין זכה בדין בהליך הראשון? התשובה לכך היא שלילית. די בכך, שהטענה התקבלה על ידי בית המשפט אף אם בסופו של יום בעל הדין לא צלח במשפט."

אך הוסיף:

"אעיר, כי איני משוכנע שאומנם הדרישה של הצלחה קודמת תהא בכל מקרה ומקרה תנאי שאין בלתו לתחולתו של השתק שיפוטי."  
על דברים אלה הוסיף כב' השופט רובינשטיין ואמר:

"אף אני איני סבור - על פני הדברים - כי לשם השתק שיפוטי נחוץ בכל מקרה התנאי של הצלחה קודמת בטענה כחוסמת העלאתה שוב, קרי שאם נתקבלה הטענה יש חשש להיווצרותן של החלטות סותרות של בתי המשפט, אך אם נדחתה אין החשש קיים וניתן להעלות את הטענה. לדידי, באספקלריית תום הלב - ובלשון פשוטה, הגינות - אין צורך ככלל בהצלחה קודמת בטענה זו. אי אפשר שהצד שכנגד, ובהכרח גם בתי המשפט, יהיו לטוען בחינת "תכנית כבקשתך"."

כפי שניתן לראות מפסיקה מאוחרת יותר של בית המשפט העליון, דומה כי התנאי לפיו נדרשת הצלחה בהליך המקורי, הולך ונזנח (ע"א 3991/06 ארווין כץ ואח' נ' בנק דיסקונט לישראל בע"מ ואח' (לא פורסם, 13.7.08), ע"א 10704/05 חיים לוגסי נ' פקיד שומה אשקלון (לא פורסם, 10.7.08), רע"א 9288/07 גאזי איוב נ' שפיגל צבי (לא פורסם, 7.11.07)).

**בכל מקרה, במקרה הנוכחי, בו אין מדובר ב"סתם" טענות עובדתיות סותרות, אלא בטענות הסותרות חזיתית האחת את רעותה, בצורה כה מובהקת ובטוה, קשה להלום מצב בו התנאי להצלחת ההליך יוותר כמכשול בפני העלאת הטענה להשתק שיפוטי.**

318. זוהי תמצית הדין בעניין. במשפט הישראלי, וגם בארצות אחרות הסרות למרות המשפט המקובל, אין ניתן לטעון דבר והיפוכו.

319. על רשות המיסים להפנים הלכה זו, ולהבין את משמעותה. רשות המיסים לא תוכל לבקש ארכה לשם הפסקת הגבייה או מתן הודעה על הפסקת הגבייה, ובה בעת לטעון כי עסקינן בגבייה חוקית ומן הדין להמשיך בה. היא גם לא יכולה לבקש ארכה, כל עוד לא הצהירה כי היא מתחייבת להפסיק את הגבייה בשל התביעה הייצוגית, ובה בעת לטעון כי יש להמשיך את הגבייה או להמשיך בה בפועל.

320. כאמור, הדברים הובהרו למעלה מן הצורך, באשר הפסיקה הנוהגת היא חד משמעית.

321. סופו של דבר, סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות הינו סעיף חריג, המקנה לרשות הקלה והטבה שאין לנתבע אחר, בבחינת מודה ועוזב ירוחם. האיזון שמצא המחוקק בסעיף 9, בו נקצבו לרשות 90 ימים להודיע על הפסקת הגבייה ולהפסיק אותה בפועל, הוא האיזון הראוי, ואין להפר אותו.

322. איש אינו מחייב את רשות המיסים להמשיך לגבות את מס הרכישה באופן המתואר בתביעה ובבקשת האישור. רשות המיסים מוסמכת ויכולה להחליט על הפסקת הגבייה לאלתר, אם חפצה היא ליהנות מהגנת סעיף 9.

323. דברים אלו הוסברו בהרחבה רבה, ונטענו כבר בכתב הטענות הראשון שמטעם התובעים, למען תדע רשות המיסים כי עליה לקבל החלטה לאלתר. רשות המיסים מצופה ונדרשת ליתן הודעתה בתוך 90 ימים, או שתאבד את זכותה להגנת סעיף 9 האמור.

## **חלק ז' - סעדים וסיכום**

324. העולה מכל האמור לעיל הוא, כי הבקשה והתובעים עומדים בכל התנאים להגשה ולאישור התביעה כתובענה ייצוגית.

325. **בקשה ובתובעים מתקיימים תנאי הסף להגשה של התביעה כתובענה ייצוגית:**

א. ניתן להגיש תובענה ייצוגית בתביעה של התובעים נגד רשות המיסים. העילה המרכזית היא גביית כספי מס רכישה שלא כדין ו/או בחוסר סבירות קיצונית. המדובר בעילות פשוטות וברורות, אשר אין צורך בדיון מורכב וממושך כדי להכריע בהן. חוק תובענות ייצוגיות רואה בהליך הייצוגי הליך מתאים וראוי לבירור והכרעה של עילת תביעה מסוג זה בדיוק (פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות).

ב. בית המשפט לעניינים מינהליים מוסמך לדון בבקשה לאישור;

ג. לתובעים יש עילות תביעה אישיות, המתקיימות בעניינם וגם לגבי כל יתר חברי הקבוצה.

ד. קיימת קבוצה הומוגנית המוגדרת היטב כדלקמן:

”אנשים פרטיים, אשר רכשו זכות במקרקעין מעוסק מורשה, ושילמו מע”מ במסגרת עסקת הרכישה, ולאחר מכן, שילמו מס רכישה גם בגין רכיב המע”מ ששולם. והכל, בשנתיים שקדמו למועד הגשת התביעה”.

ה. מוכח לכאורה כי נגרם לתובעים נזק אישי, בסך 6,631 ש”ח (ללא הפרשי הצמדה וריבית).

ו. למעלה מן הצורך, הציגו התובעים אומדן לקיומו של נזק לכאורי לכלל הקבוצה, הנאמד (בשלב זה) בסך של 237 מיליון ש”ח.

326. בדומה, **מתקיימים בתובענה זו כל היסודות הדרושים כדי לאשר ולנהל אותה כתובענה ייצוגית** ובין היתר, כדלקמן:

א. השאלות המשפטיות והעובדתיות המרכזיות הדרושות לצורך הכרעה בתובענה משותפות לכל חברי הקבוצה, וקיימת אפשרות סבירה שהן יוכרעו לטובת הקבוצה. גם הסעדים המתבקשים הינם סעדים משותפים והומוגניים.

ב. תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת לניהול התביעה. גביית היתר נעשתה כלפי קבוצה שמונה עשרות אלפי אנשים, באופן הומוגני.

- ג. קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של חברי הקבוצה ייוצג וינהל בדרך הולמת. עניינם של התובעים הוא העניין הטיפיקלי בסוגייה זו. באי כוחם של התובעים בקיאים בתחום המיסוי ובתחום התובענות הייצוגיות.
- ד. קיים יסוד סביר להניח כי עניינם של חברי הקבוצה ייוצג וינהל בתום לב. התובענה מוגשת בתום לב, לאחר שהעובדות העומדות ביסודה נבדקו היטב על ידי התובעים.
327. בנסיבות העניין, המפורטות לעיל, אישורה וניהולה של תובענה ייצוגית עולה בקנה אחד עם מטרתו של חוק תובענות ייצוגיות, וכאמור לעיל, עם כל התנאים לאישורה וניהולה ככזו.
328. **בית המשפט הנכבד יתבקש שלא ליתן לרשות המיסים ארכה למתן הודעה על פי סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות :**
- א. כל יום שחולף, מגדיל את הנזק בהיקף של מעל 330,000 ש"ח. כל שלושה ימים מיליון ש"ח, כל חודש 10 מיליון ש"ח, וכו'.
- ב. סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות הינו סעיף חריג, המקנה לרשות הקלה והטבה שאין לנתבע אחר, בבחינת מודה ועוזב ירוחם. סעיף 9 נועד להעניק לרשות זכות יתר, כאשר היא מודה בגביה הבלתי-חוקית ומפסיקה אותה בפועל בתוך 90 יום. זהו האיזון שמצא המחוקק, ואין להפר אותו.
- ג. איש אינו מחייב את רשות המיסים להמשיך לגבות את מס הרכישה באופן המתואר בתביעה ובבקשת האישור. רשות המיסים מוסמכת ויכולה להחליט על הפסקת הגבייה לאלתר, אם חפצה היא ליהנות מהגנת סעיף 9.
- ד. אין להתיר לרשות המיסים להסתמך על סעיף 9 לחוק אם היא תעמוד על טענתה (בפני בית משפט זה או בפני בית המשפט העליון) כי גביית מס הרכישה נשוא הבקשה היתה חוקית, והיא לא תחדל ממנה בתוך 90 ימים.
- ה. אין ליתן לרשות המיסים כל ארכה למתן הודעה על פי סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות, וזאת לנוכח העובדה כי הנזק לציבור, היינו היקף הגבייה הבלתי-חוקית, מאמיר בהיקף של מיליוני שקלים לשבוע.
- ו. רשות המיסים מצופה ונדרשת ליתן הודעתה בתוך 90 ימים, או שתאבד את זכותה להגנת סעיף 9 האמור.
329. **לפיכך יתבקש בית המשפט הנכבד לאשר את התובענה כייצוגית וליתן הוראות כדלקמן :**
- א. הוראות בעניין הגדרת הקבוצה ;
- ב. הוראות בעניין הדיון בתובענה ;
- ג. הוראות בדבר אופן פרסום ההחלטה ונוסחה, וכן מתן הוראה כי רשות המיסים תישא בהוצאות הפרסום ;
- ד. הוראות לעניין שכר טרחת ב"כ התובעים וכן בדבר גמול לתובעים על שטרחו והגישו את התובענה.

330. כן יתבקש בית המשפט הנכבד להורות על מתן הסעדים כדלקמן:

א. **סעד הצהרתי:** המצהיר, כי גביית מס רכישה בגין רכיב המע"מ שמשלם אדם פרטי שרוכש זכות במקרקעין, היא גבייה בלתי חוקית ו/או בלתי סבירה ועל כן בטלה מדעיקרא או בטלה; כי רשות המיסים גובה וגבתה סכומי מס רכישה ביתר; וכי הסכומים הנכונים שרשות המיסים רשאית לגבות כמס רכישה, לא יכולים לכלול מס רכישה בגין רכיב המע"מ שמשלם אדם פרטי שרוכש זכות במקרקעין.

ב. **סעד של צו עשה:** האוסר על רשות המיסים להוסיף ולגבות מס רכישה בגין רכיב המע"מ ברכישת זכות במקרקעין על-ידי אדם פרטי.

ג. **סעד כספי:** המורה והמחייב את רשות המיסים להשיב לכל חברי הקבוצה את סכומי מס הרכישה ששילמו ביתר - והכל, כשהם נושאים ריבית חוקית, כאמור בסעיף 2 לחוק פסיקת ריבית והצמדת, התשכ"א-1961, או כשהם צמודים ונושאים ריבית חוקית כאמור בסעיף 3א' לחוק הנ"ל, לפי הגבוה מביניהם, מיום תשלומם בפועל ועד יום השבתם.

לחלופין יתבקש בית המשפט להורות על מתן פיצוי לחברי הקבוצה במישרין או על מתן סעד לטובת כלל חברי הקבוצה או לטובת הציבור כפי שימצא לנכון בנסיבות העניין, בין על דרך הקמת קרן לטובת חברי הקבוצה או לטובת הציבור, הכל כפי שיקבע בית המשפט לפי סעיף 20(ג) לחוק תובענות ייצוגיות.

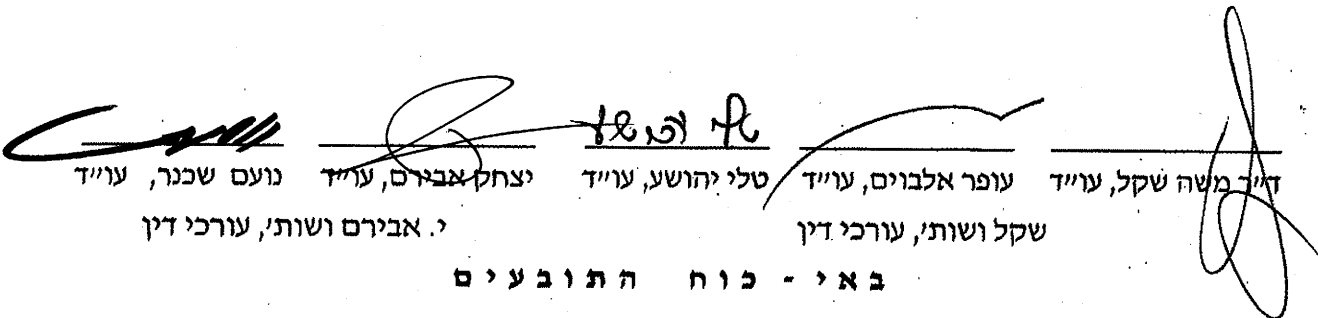
ד. להעניק כל סעד אחר שנראה לבית המשפט הנכבד צודק, נכון וראוי בנסיבות העניין.

331. **סמכות עניינית:** בהתאם לקבוע בסעיף 5(ב)(2) לחוק תובענות ייצוגיות, תובענה ייצוגית נגד המדינה יש להגיש בבית המשפט לעניינים מנהליים.

332. **סמכות מקומית:** לאור זהות הנתבעת, המקנה לתובעים את האפשרות להגיש את תביעתם בכל מקום בארץ, מוקנית לבית המשפט הנכבד סמכות מקומית ועניינית לדון בתובענה.

333. בקשה זו נסמכת על תצהיר המבקש 1 המכיר את העובדות מידיעה אישית. כל האמור בבקשה זו נאמר במצטבר או לחילופין, הכול לפי הדבק הדברים והקשרם. הסעדים המבוקשים בבקשה הינם מצטברים.

334. מן הדין ומן הצדק לקבל את הבקשה.

  
די"ר משה שקל, עו"ד עופר אלבוים, עו"ד טלי יהושע, עו"ד יצחק אבירם, עו"ד נועם שכנר, עו"ד  
שקל ושות', עורכי דין י. אבירם ושות', עורכי דין  
ב א י - כ ו ח ה ת ו ב ע י ם