

## מעקב פסיקה

ת"צ (י-ם) 19-09-23894 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' מרינה גורביץ' (פורסם בנבו, 19.11.20):

בית המשפט המחוזי בשבתו כבית משפט לעניינים מנהליים, מפי השופט אביגדור דורות, דן בבקשה לעכב הליך תובענה ייצוגית עד לאחר שיוכרע הליך ערעור מס אישי שהגישו המשיבים.<sup>1</sup> עניינה של ההחלטה הוא בבקשה לאישור תובענה ייצוגית שהוגשה כנגד רשות המיסים לפי פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות,<sup>2</sup> בעילה של גביית מס יסף ביתר.<sup>3</sup> לצד הבקשה לאישור הגישו המשיבים ערעור לבית המשפט המחוזי בהליך מס ייחודי, לפי סעיף 153 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].<sup>4</sup> ביהמ"ש דחה את הבקשה לעכב את בירור בקשת האישור עד להכרעה בערעור המס האישי ובכך אפשר את התנהלותם במקביל של שני הליכים שונים, ערעור מס ובקשת אישור, אשר בבסיסם סוגיה מהותית זהה.<sup>5</sup>

זכות הערעור לבית המשפט המחוזי על החלטתו של פקיד שומה לפי סעיף 153(א) לפקודת מס הכנסה, היא דוגמה לקיומם של ערוצי התדיינות שונים בעניינים מנהליים.<sup>6</sup> ביזור הביקורת השיפוטית המנהלית נועד להקל על העומס בבג"ץ ככתובת המסורתית לביקורת שיפוטית על החלטות מנהליות ולאפשר דיון דו-שלבי בערכאה ובערעור.<sup>7</sup> מנגנון תביעה נוסף כנגד פעולות מנהליות מסוימות של המדינה הוא התובענה הייצוגית.<sup>8</sup> עם זאת, מנגנון זה מוגבל מבחינת סוג התביעות בגינן ניתן להגיש תובענה ייצוגית כנגד רשות ובמקרים מסוימים, מבחינת היקף הפיצוי אשר ניתן לקבל במסגרת תובענות אלו.<sup>9</sup> לאור קיומם של מספר אפיקים להגיש תביעה כנגד המדינה, התעוררה שאלה בפסיקה האם ובאילו נסיבות יש להעדיף את ההליך המנהלי על-פני ההליך הייצוגי.

בעניין **גורביץ'**, המדינה טענה כי כאשר המחוקק התווה מסלול השגה וערעור ייחודיים לקביעת חבותו של נישום, אין לפנות להליכי תביעה רגילים כדי לערער על החלטת רשויות המס.<sup>10</sup> טענה זו מתבססת על הקביעה כי יש להחיל על ההליך הייחודי בדיני המס את עניין **אספיאדה** שם ניתנה בכורה להליך סטטוטורי הנוגע לתשלום ארנונה.<sup>11</sup> לעומת זאת, המשיבים טענו להבדלים בין הליך שומת הארנונה לבין ההליך בתחום מס הכנסה. בעוד

<sup>1</sup> ת"צ (י-ם) 19-09-23894 מדינת ישראל - רשות המיסים נ' מרינה גורביץ', פס' 4 לפסק דינו של השופט דורות (פורסם בנבו, 19.11.20) (להלן: "עניין גורביץ'").

<sup>2</sup> חוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006, (להלן: "החוק"). במסגרת פרט 11 לתוספת השנייה ניתן להגיש תובענה ייצוגית נגד רשות מנהלית להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר.

<sup>3</sup> עניין **גורביץ'**, לעיל ה"ש 1, בפס' 1 לפסק דינו של השופט דורות.

<sup>4</sup> שם, בפס' 2 לפסק דינו של השופט דורות. בבית המשפט המחוזי מתנהלים שני הליכי ערעור מנהליים שאוחדו: ע"מ 19-04-1991. מדובר בשני תיקים חסויים, הנדונים בדלתיים סגורות בהתאם לסעיף 154(ג).

<sup>5</sup> עניין **גורביץ'**, לעיל ה"ש 1, בפס' 20-21 לפסק דינו של השופט דורות.

<sup>6</sup> דפנה ברק-ארז **משפט מינהלי - משפט מינהלי דינוי כרד ד, עמ' 193 (2017)**. המחוקק עיצב מגוון הליכים מנהליים מחוץ לבתי המשפט, לדוגמה: ס' 153, 160 לפקודת מס הכנסה; ס' 6 לחוק הרשויות המקומיות (ע"ר על קביעת ארנונה כללית), תשל"ו-1976 (להלן: "חוק העררי"); ס' 88 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963.

<sup>7</sup> שם, עמ' 221-222.

<sup>8</sup> סעיף 29 לחוק; פרט 11 לתוספת השנייה לחוק.

<sup>9</sup> ההגבלות על הגשת תובענה ייצוגית כנגד המדינה מצויות בסעיפים (א), (ב)8, (ד)20(1), 9, 21 לחוק. לדוגמה: בסעיף 9 לחוק נקבע כי בתובענה ייצוגית לפי פרט 11 לתוספת השנייה לחוק, הרשות רשאית להודיע על חדילתה מהגבייה עליה הוגשה התובענה ובכך תיחדה בקשת האישור.

<sup>10</sup> עניין **גורביץ'**, לעיל ה"ש 1, בפס' 5 לפסק דינו של השופט דורות.

<sup>11</sup> עניין **גורביץ'**, לעיל ה"ש 1, בפס' 6 לפסק דינו של השופט דורות; ע"מ 6993/15 עיריית תל אביב-יפו נ' אספיאדה בע"מ, פס' 20, 25, 29 לפסק דינה של השופטת דפנה ברק-ארז (פורסם בנבו, 16.8.16), בעניין זה, נדרש בית המשפט העליון לדון בשאלה האם ניתן להגיש תובענה ייצוגית כאשר קיים הליך מנהלי ספציפי המוגדר בחוק לתקיפת ההחלטה המנהלית. בניגוד לעניין **גורביץ'**, בו מדובר על הליך

שבתחום דיני הארנונה, ההליך הביקורתי הראשוני נעשה בפני ועדת ערר - גוף מקצועי, מעין שיפוטי מחוץ למערכת בתי המשפט, בתחום דיני מס הכנסה, הביקורת השיפוטית הראשונית על החלטת הרשות מתבצעת על-ידי בית המשפט.<sup>12</sup> בנוסף, טענו המשיבים, כי במקרה הנדון, אין מחלוקת עובדתית המצריכה בירור פרטני ומדובר בשאלה משפטית פרשנית.<sup>13</sup> השופט דורות, דחה את טענת המדינה והכריע כי אין מניעה לנהל את שני ההליכים במקביל משום שההלכה שנקבעה בעניין **אספיאדה** היא ייחודית לדיני הארנונה ואין ליישמה באופן פשטני ביחס לערעורי מס.<sup>14</sup>

בעניין **אספיאדה**, דעת הרוב נתנה בכורה להליך ההשגה המנהלי בתחום הארנונה, ושמה את הדגש על היתרון שבבירור פרטני, עובדתי-מקצועי, זול ויעיל.<sup>15</sup> לפי גישה זו, פעמים רבות ההליך המנהלי מסדיר סוגיות בעלות אופי עובדתי-קונקרטי, המצריכות בחינה מעמיקה של כל מקרה לגופו בערכאה המנהלית המקצועית. השונות בין חברי הקבוצה והצורך להכריע בשאלות פרטניות עשויים להוביל למסקנה כי התובענה הייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת להכריע במחלוקת, וכן כי לא מתקיימים התנאים לאישור התובענה הייצוגית.<sup>16</sup> בנוסף, קיים חשש כי עקיפה של הטריבוטל המנהלי דרך חוק תובענות ייצוגיות תאיין את הדרך הסטטוטורית שהותוותה בחקיקה לפתרון סוגיות אלו, ותסתור את כוונת המחוקק.<sup>17</sup>

מנגד, דעת המיעוט סברה כי יש לאפשר להמיר את זכות הערר האישית בזכות קולקטיבית בהליך הייצוגי. לפי גישה זו, כיוון שהמחוקק לא סייג את האפשרות להגיש תובענה ייצוגית לפי פרט 11 לתוספת השנייה לחוק במקרים בהם נקבע הליך מנהלי חלופי, אין לשלול מהפרט את זכות הבחירה בין ההליך הייצוגי להליך המנהלי.<sup>18</sup> בנוסף לכך, קביעת כלל נוקשה המחייב הגשת תביעות במסלול המנהלי בגין גביית יתר שלא כדין תצמצם את העילות בגינן ניתן להגיש תובענה ייצוגית לפי פרט 11 לתוספת השנייה לחוק.<sup>19</sup> מחד גיסא, גישה זו מבטלת את החשש לפיו יוגשו תובענות ייצוגיות לא יעילות, בהן השונות בין חברי הקבוצה היא גדולה ונדרש בירור פרטני של שאלות עובדתיות מקצועיות, שכן אם ההליך לא מתאים להתברר כתובענה ייצוגית, הוא לא יצלח את שלב אישור התובענה הייצוגית. מאידך גיסא, בתובענות ייצוגיות המתאימות להתברר ככאלו יתקיימו התנאים לאישור התובענה, וכך יקודמו תכליות אכיפת הדין וההרתעה מפני הפרתו בקרב רשויות מנהליות, וזכות הגישה לערכאות תמומש גם כן.<sup>20</sup>

---

ערעור על מס הכנסה, מקרה זה עסק בהליך ערר וערעור על שומת ארנונה. בית המשפט העליון, מפי השופטת העליון, מפי השופטות דפנה ברק ארז ומרים נאור, כנגד דעת המיעוט של השופטת אסתר חיות, קיבל את הערעור של העירייה וקבע כי לא ניתן לברר טענות הנוגעות לסיווג נכסים לצורכי ארנונה במתכונת של תובענה ייצוגית מחמת קיומו של מסלול סטטוטורי חלופי שנקבע בדין לצורך כך (להלן: "עניין **אספיאדה**").

<sup>12</sup> עניין **גורביץ'**, לעיל ה"ש 1, בפס' 8 לפסק דינו של השופט דורות.  
<sup>13</sup> עניין **גורביץ'**, לעיל ה"ש 1, בפס' 9 לפסק דינו של השופט דורות.  
<sup>14</sup> עניין **גורביץ'**, לעיל ה"ש 1, בפס' 14-15 לפסק דינו של השופט דורות.  
<sup>15</sup> עניין **אספיאדה**, לעיל ה"ש 11, בפס' 21-22 לפסק דינה של השופטת דפנה ברק-ארז.  
<sup>16</sup> עניין **אספיאדה**, לעיל ה"ש 11, בפס' 33 לפסק דינה של השופטת דפנה ברק-ארז; ס'8(א)(1),8(א)(2) לחוק תובענות ייצוגיות.  
<sup>17</sup> עניין **אספיאדה**, לעיל ה"ש 11, בפס' 25 לפסק דינה של השופטת דפנה ברק-ארז.  
<sup>18</sup> עניין **אספיאדה**, לעיל ה"ש 11, בפס' 1-3 לפסק דינה של השופטת אסתר חיות.  
<sup>19</sup> עניין **אספיאדה**, לעיל ה"ש 11, בפס' 4 לפסק דינה של השופטת אסתר חיות.  
<sup>20</sup> עניין **אספיאדה**, לעיל ה"ש 11, בפס' 1 לפסק דינה של השופטת אסתר חיות.

גישת הרוב בעניין **אספיאדה**, הנותנת בכורה להליך המנהלי וחוסמת את ההליך הייצוגי במקרים בהם ישנו מסלול מנהלי נפרד עלולה ליצור בעיית אכיפה והרתעה ביחס לרשות המנהלית. **ראשית**, פעמים רבות תביעות פרטניות נגד רשויות מנהליות הן תביעות בעלות ערך נטו שלילי, משום שהעלויות בהגשת התובענה גבוהות מתוחלת הזכייה בתובענה.<sup>21</sup> כלומר, התמריצים של התובע היחיד לא גבוהים מספיק כדי להגיש ערעור מנהלי, ולכן בשל מיעוט ההליכים הפרטניים כנגד הרשויות המנהליות, נפגעות מטרות האכיפה וההרתעה מפני הפרת הדין. **שנית**, במקרים בהם יש שאלות משותפות לקבוצה של ניזוקים אשר לא יוכלו להביא את עניינם להליך המנהלי, מתן עדיפות להליך המנהלי פוגע בתכלית חוק תובענות ייצוגיות כמקדם את זכות הגישה לבתי המשפט.<sup>22</sup> **שלישית**, גם במקרה בו ישתלם לפרט להגיש תביעה פרטנית נגד הרשות, ישנו חשש שתכלית האכיפה של החוק לא תמומש, שכן ייתכן שתוצאותיו של הליך הבירור המנהלי הפרטני לא ייושמו כלפי יתר הנישומים. כנגד הטענה האחרונה, נקבע בעניין **אספיאדה**, שקיימת חזקה כי הרשות תיישם קביעות בפסקי דין סופיים ומחייבים גם בעניינם של נישומים אחרים באותו מצב.<sup>23</sup> אולם חזקה זו נסתרה בעניין **שחף טקס**, בו עיריית תל אביב-יפו, לא יישמה את מסקנותיו של פסק דין סופי ומחייב גם ביחס לתושבים אחרים בנסיבות בהן התעוררו סוגיות דומות.<sup>24</sup>

אחד הפתרונות לקשיים בהעדפת ההליך המנהלי הוא לפתח חריגים בהם רשאי בית המשפט להעדיף את ההליך הייצוגי גם כאשר נקבע מסלול מנהלי נפרד בחוק.<sup>25</sup> בעניין **שחף טקס** נקבע כי המקרים החריגים הם אלו אשר קיימת בהם חשיבות ציבורית עקרונית מיוחדת.<sup>26</sup> כך לדוגמה, בעניין **שחף טקס**, נקבע כי חיובי ארנונה ביתר אינם מעוררים חשיבות ציבורית באופן שמצדיק לעקוף את ההליך המנהלי הפרטני ולהגיש תובענה ייצוגית. כמו כן, נקבע כי עילת תביעה משותפת לנישומים רבים אינו עולה כדי חריג המצדיק את העדפת ההליך הייצוגי על-פני ההליך המנהלי, שכן מצב זה מאפיין כל תובענה ייצוגית.<sup>27</sup> לעומת זאת, בעניין **רחמים** נקבע כי קיומה של קבוצה גדולה של נישומים נופלת תחת חריג "חשיבות ציבורית עקרונית מיוחדת".<sup>28</sup> בעניין זה, השופט סולברג קבע כי היקף הקבוצה מלמד על ההשפעה הנרחבת שיש להכרעה בשאלה הפרשנית. כמו כן, מבחינת תכלית

<sup>21</sup> אלון קלמנט, "התביעה הייצוגית כמכשיר לנטרול יתרונותיו של נתבע יחיד על פני תובעים רבים: בעקבות פסק-הדין ברע"א 3126/00 מ"י נ' א.ש.ת. ניהול פרויקטים וכוח אדם בע"מ" מחקרי משפט כא 387, 390-391, 395-396 (2004).

<sup>22</sup> ס' 1 לחוק תובענות ייצוגיות.

<sup>23</sup> עניין **אספיאדה**, לעיל ה"ש 11, בפס' 21-22 לפסק דינה של השופטת דפנה ברק-ארז.

<sup>24</sup> עעמ 9962/16 **שחף טקס בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו**, פס' 14 לפסק דינו של השופט מינץ (פורסם בנבו, 4.10.18), ערעור על פסק

דינו של בית המשפט לעניינים מנהליים אשר דחה את בקשת המערערת לאישור תובענה ייצוגית נגד עיריית תל אביב. המערערים טענו

כי התנהלות העירייה אינה עולה בקנה אחד עם עניין **אספיאדה**, בו הייתה ציפיה מהעירייה ליישם קביעות בפסקי דין סופיים

ומחייבים גם כלפי נישומים אחרים באותו המצב. נקבע כי למרות שהרשות לא יישמה פסק דין באופן רחבי כלפי כל הנישומים

הרלוונטיים, אין לעקוף את ההליך המנהלי בהליך הייצוגי (להלן: "עניין **שחף טקס**"); דנמ 7108/18 **שחף טקס בע"מ נ' עיריית תל**

**אביב-יפו** (פורסם בנבו, 2.5.19), בדיון הנוסף, אושררה קביעתו של בית המשפט העליון באשר לאי התקיימותם של החריגים

המאפשרים את עקיפתו של המסלול הסטטוטורי, בהליכים אחרים, דוגמת ההליך הייצוגי.

<sup>25</sup> עניין **אספיאדה**, לעיל ה"ש 11, בפס' 23 לפסק דינה של השופטת דפנה ברק-ארז; עניין **שחף טקס**, לעיל ה"ש 27, בפס' 3 לפסק דינו

של השופט דוד מינץ.

<sup>26</sup> עניין **אספיאדה**, לעיל ה"ש 11, בפס' 12 לפסק דינו של השופט דוד מינץ.

<sup>27</sup> עניין **אספיאדה**, לעיל ה"ש 11, בפס' 15-16 לפסק דינו של השופט דוד מינץ.

<sup>28</sup> עע"מ 728-17 **רחמים שמואל נ' עיריית רעננה**, פס' 22 לפסק דינו של השופט סולברג (פורסם בנבו, 4.2.18), ערעור על החלטת בית

המשפט המחוזי אשר עיין מחדש בתובענות ייצוגיות אשר אושרו לפני עניין **אספיאדה** ודחה תובענות אלה על בסיס החלטת הלכת

**אספיאדה**. בית המשפט העליון, מפי השופט סולברג ובהסכמת השופטים שהם ואלרון, קיבלו את הערעור בטענה כי התובענות

היייצוגיות אינן בגדר העלות המנויות בסעיף 3(א) לחוק הערר ועל כן אין להחיל את הלכת **אספיאדה** בעניין זה. בנוסף לכך, נקבע כי

התובענות הייצוגיות נופלות תחת חריג החשיבות הציבורית העקרונית המיוחדת ומסיבה זו אין לדחות את ההליך הייצוגי. יתר על כן,

בהערת אגב, הציע השופט סולברג החלה פרוספקטיבית בלבד של הלכת **אספיאדה** באופן שלא תחול על תובענות ייצוגיות שאושרו לפני

מתן פסק דין בעניין **אספיאדה** כפי שקרה בעניין זה (להלן: "עניין **רחמים**").

יעילות ומהירות ההליך, כאשר מדובר בקבוצה גדולה של נישומים להם שאלה אחת משותפת, הליך ייצוגי עדיף על פני ניהול של אלפי הליכי השגה פרטניים. בנוסף, השופט סולברג מדגיש כי לבתי המשפט בניגוד להליכי הערר יש את המומחיות המשפטית הדרושה לפרשנות צו הארנונה.<sup>29</sup> כלומר, עניין **רחמים**, מרחיב את החריג לכלל שנקבע בעניין **אספיאדה** באשר לחובה לפנות תחילה למסלול הסטטוטורי.

כפי שנקבע בעניין **אספיאדה**, קיימת שונות בין הליכי השגה בארנונה לבין ההליכים המקבילים במס הכנסה. כך למשל, בדיני הארנונה השאלות הן יותר עובדתיות ומצריכות בדיקה מקצועית-פרטנית, גם בהליך הערעור.<sup>30</sup> לעומת זאת, ההליך המנהלי בענייני מס הכנסה כרוך פעמים רבות בשאלות משפטיות, ומסיבה זו גם הליך הערעור על החלטות שומתיות אינו מתקיים במסגרת הטריבונל המנהלי אלא בבית המשפט המחוזי.<sup>31</sup> בשל מאפיינים אלה, הפסיקה ביחס להליכי מס לפני עניין **אספיאדה**, אפשרה בשלב הערעור לפנות להליך הייצוגי ובנסיבות חריגות אף להעדיף את ההליך הייצוגי על פני ההליך המנהלי. לדוגמה, עניין **גבע**, קבע שאמנם ההתדיינות של הנישום ורשות המס במסלול השומתי הם חיוניים לביורר עילת התביעה ולמניעת עקיפת ההוראות הדיונית לפי חוקי המס, אך בשלב הערעור, ניתן להגיש בקשה לאישור במקביל להליך השומתי והדיון בשניים יאוחד מטעמי יעילות דיונית ומניעת הכרעות סותרות.<sup>32</sup> בעניין **קירשבלום**, בדומה לעניין **רחמים** שהוזכר לעיל, ניתנה עדיפות להליך הייצוגי במקרה בעל חשיבות עקרונית לציבור רחב של נישומים, כשהמדינה פירשה את דיני המיסים באופן שלכאורה גרם לגבייה שלא כדין.<sup>33</sup>

עניין **גורוביץ**, שנדרש לדון במידת החלתה של הלכת **אספיאדה** על הליכי מס, ממשיך במגמה העולה מהפסיקה בענייני המס, המאפשרת ניהול הליך ייצוגי במקביל להליך השומתי בשלב הערעור. בפסק דינו, השופט דורות מאמץ את הערת השופטת דפנה ברק-ארז בעניין **אספיאדה** באשר להבדלים בין הליכי המס להליכי הארנונה וקובע כי בשל השונות בין ההליכים אין להחיל באופן פשטני את הלכת **אספיאדה** וניתן לקיים את שני ההליכים במקביל.<sup>34</sup> כאמור לעיל, גישה זו המאפשרת את התקיימותו של ההליך הייצוגי לצד ההליך המנהלי בנוגע לגבייה שלא כדין על-ידי המדינה, מגדילה את זכות הגישה לערכאות ומבטיחה אכיפה והרתעה יעילה.

<sup>29</sup> עניין **רחמים**, לעיל ה"ש 28, בפס' 22 לפסק דינו של השופט סולברג.

<sup>30</sup> עניין **אספיאדה**, לעיל ה"ש 11, בפס' 38 לפסק דינה של השופטת דפנה ברק-ארז.

<sup>31</sup> **ס' 153 לפקודת מס הכנסה**.

<sup>32</sup> **בש"א 30602/07 מדינת ישראל-רשות המיסים נ' עו"ד אריה גבע (פורסם בנבו, 4.2.09)** המבקש הגיש עתירה מנהלית כנגד רשות המיסים בגין גביית יתר. במקביל הוא הגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית באותו עניין. כתגובה, רשות המיסים טענה שיש לדחות אישור העתירה כתובענה ייצוגית משום שזה לא מסלול הביורר המתאים ויש להישאר במסלול הביורר המנהלי הייחודי. בית המשפט המחוזי דחה את גישת רשות המיסים וקבע כי חוק תובענות ייצוגיות מממש את זכות הייצוג של חברי הקבוצה ושל התובע המייצג וכי אין מקום לחסום זכות זו על-ידי ההליך הקבוע בחוקי המס וכי אין צורך להעביר כל יחיד בהליך השומתי כדי לממש את זכותו להשבת מס, היטל או אגרה ששולמה שלא כדין כאשר זה אפשרי במסגרת פרט 11 לתוספת השנייה לחוק (להלן: "עניין **גבע**").

<sup>33</sup> **ת"צ (מרכו) 58029-11-14 מנחם קירשבלום נ' מדינת ישראל משרד האוצר - רשות המיסים, פס' 70-73, 88 לפסק דינו של השופט שמואל בורנשטיין (פורסם בנבו, 14.2.17)** הוגשו שתי בקשות לאישור תובענה ייצוגית שעניינן חיוב במס ובית המשפט לעניינים מנהליים מאשר את הבקשות בטענה כי המבקש הוכיח כי מתקיימים התנאים הנדרשים לאישור תובענה ייצוגית (להלן: "עניין **קירשבלום**").

<sup>34</sup> עניין **גורוביץ**, לעיל ה"ש 1, בפס' 15 לפסק דינו של השופט דורות.