



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 2474-04-20 אבקסיס ואח' נ' רשות המיסים בישראל

לפני כבוד השופט, סגן הנשיא אליהו בכר

מבקשים

1. שמואל אבקסיס

2. עזרא שהרבני

שניהם ע"י ב"כ עו"ד מיכאל חינוצ'ין ו/או דפנה גבע

נגד

משיבה

מדינת ישראל - רשות המיסים

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני מפמת"א (אזרחי)

פסק דין

- 1
- 2 1. לפני בקשה לאישור תובענה כייצוגית נגד המשיבה, רשות המיסים, לפי פרט 11 לתוספת
- 3 השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא
- 4 כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר" (להלן: "בקשת האישור" ו-"תביעת השבה", בהתאמה).
- 5 2. עניינה של התובענה בטענות לחיוב בקנסות פיגורים שלא כדין.
- 6 רקע בתמצית
- 7 3. על הרקע לתובענה עמדתי בהרחבה בפסק הדין החלקי בהודעת החדילה שהגישה המשיבה,
- 8 מיום 1.6.2023. על כן, אתייחס להלן רק לחלק הרלוונטי להחלטה שבפניי.
- 9 4. בקשת האישור עניינה במקרים בהן בוצעה עסקה במקרקעין בגינה חויב הנישום במס שבח
- 10 ובהתאם קיבל זיכוי מסוים במס הכנסה/חושב לו מס הכנסה מופחת. לאחר זמן מה (חודשים או
- 11 שנים) – תוקנה שומת מס השבח, ובעקבות התיקון בשומת מס השבח נוצרה לנישום שומת חיוב במס
- 12 הכנסה (לדוגמה – הוא נדרש להחזיר את הזיכוי שקיבל) (להלן: "השומה המתוקנת").
- 13 5. אין מחלוקת כי עד לשנת 2019, השומה המתוקנת יצאה כשהיא כוללת כבר קנס פיגורים
- 14 שחויב ממועד השומה הראשונה.
- 15 6. טיעון המבקשים התחלק למעשה לשני פגמים נטענים בהטלת קנס הפיגורים. הטענה
- 16 הראשונה והמרכזית – שהקנס מוטל על פי מועד השומה המקורית, ולא לפי מועד השומה המתוקנת;
- 17 הטענה השנייה – שהקנס מוטל מידיית עם הוצאת השומה, בעוד המועד החוקי להטלת הקנס הוא "15
- 18 ימים מיום קבלת השומה אצל הנישום בדואר רשום או במסירה ידנית", וזאת כדי לתת לנישום



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20-04-2474 אבקסיס ואח' נ' רשות המיסים בישראל

- 1 הזדמנות לשלם את המס לפני שהוא מחויב בקנס פיגורים (לצרכי נוחות – מכאן ואילך המצאה בדואר
2 רשום הכוונה גם למסירה ידנית).
- 3 7. אשר לטענה הראשונה (חיוב למועד השומה המקורית) – המשיבה הגישה הודעת חדילה, כך
4 שמיום 24.7.2019 (קודם להגשת הבקשה לאישור ובעקבות פניה מוקדמת), תוקנה מערכת המשיבה
5 כך שכל תיקון בשומת מס הכנסה שבוצע בעקבות תיקון שומת מס שבח, הביא בחשבון לעניין קנס
6 הפיגורים את תאריך הוצאת השומה המתוקנת. חדילה זו אושרה בפסק הדין החלקי מיום 1.6.2023.
- 7 8. אשר לטענה השנייה (חיוב מידי בקנס עם הוצאת השומה, ללא מתן הזדמנות לשלם בתוך 15
8 ימים מקבלת השומה) – המשיבה טענה כי הקנס לא מוטל מידית עם הוצאת השומה, אלא בתוך 45
9 ימים מהוצאת השומה. נטען שככלל המשיבה שולחת שומות בדואר רשום, למעט שומות עצמיות
10 ושומות שתוקנו ביוזמת הנישום שאינן מחויבות לשיטתה במשלוח בדואר רשום ונשלחות בדואר רגיל.
11 נטען ש"בשים לב לכך שמועד מסירת/קבלת הדואר לא תמיד ידוע לרשות הוחלט, לפני משורת הדין,
12 להקל על הנישומים ולהטיל את הקנס רק מהיום ה-45 ממועד שידור השומה".
- 13 טענה זו היא העומדת במרכז המחלוקת כעת.
- 14 **טענות הצדדים בתמצית, כעולה מסיכומיהם**
- 15 9. לטענת המבקשים, המשיבה גובה קנסות שלא כדין. לגישתם, על פי סעיפים 149 ו-183
16 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], "מירוץ המועדים לתשלום השומה מתחיל רק עם קבלת הודעת
17 השומה אצל הנישום במסירה ידנית או בדואר רשום, ולא ממועד הוצאת השומה" (ס' 5 לסיכומים).
18 לטענתם בסיכומים, למשיבה אין סמכות לגבות קנסות אם היא לא המציאה את השומה במסירה
19 ידנית או בדואר רשום (ר' ס' 6 לסיכומים): "בהתאם לסעיפים 149 ו-183 לפקודה המשיבה רשאית
20 להטיל את הקנס רק בחלוף 15 ימים מיום קבלת השומה אצל הנישום בדואר רשום או במסירה
21 ידנית [...] המשיבה אינה שולחת את השומות בדואר רשום, ובכל זאת מטילה את הקנס על
22 הנישומים בחלוף 30/45 ימים". בהמשך בס' 8 לסיכומים: "המשיבה הודתה [...] כי היא פועלת
23 בניגוד לדין, כאשר היא מטילה את הקנס במועד שאינו עולה בקנה אחד עם דרישת החוק, וזאת עקב
24 אי יכולתה לדעת מהו מועד קבלת הדואר רשום" (ההדגשות במקור – א.ב.). נטען שכמעט כל
25 השומות, דרישות התשלום וחיובי הקנס נשלחים בדואר רגיל (ס' 13 לסיכומים), וזאת על אף שהחובה
26 למסור את השומה במסירה ידנית או בדואר רשום חלה על כל סוגי השומות הנערכות על פי פקודת
27 מס הכנסה – ללא יוצא מן הכלל, לרבות שומה עצמית (ס' 20 לסיכומים). נטען כי אין למשיבה סמכות
28 לבצע חלוקה לפי סוגי שומות, ולקבוע אלו שומות ישלחו בדואר רגיל ואלו שומות ישלחו בדואר רשום,
29 וכי מדובר בהפרדה מלאכותית ובפעולות הנעשות בניגוד לדין ובהעדר סמכות. נטען שלמשיבה אין
30 סמכות לפרש את החוק כפי ראות עינה ולהשתמש בכך על מנת להכשיר את התנהלותה הלקויה.
- 31 נטען כי על אף שבבקשת האישור הציפו המבקשים מספר ליקויים בהתנהלות המשיבה, ובין היתר
32 שנשלחות שומות בדואר רגיל במקום בדואר רשום, המשיבה החליטה להמשיך לשלוח שומות בדואר



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20-04-2474 אבקסיס ואח' נ' רשות המיסים בישראל

- 1 רגיל, ומחייבת בקנסות ממועד הוצאת השומה ולא מהמועד שבו הנישום קיבל לידי את השומה – כל
2 זאת בניגוד לדין.
- 3 10. המשיבה טענה כי לא מתקיימים התנאים הקבועים בסעיפים 8(א)(1) ו-2(2) בחוק תובענות
4 ייצוגיות לאישור התובענה הייצוגית. ראשית – אין אפשרות סבירה שייקבע שלפי הדין יש לשלוח
5 הודעות ביחס לשומות עצמיות בדואר רשום; ושנית – תובענה ייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת
6 להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין.
- 7 לטענת המשיבה, בניגוד לטענת המבקשים – אין חובה לשלוח את כל הודעות השומה בדואר רשום או
8 במסירה ידנית, ואין מניעה לשלוח בדואר רגיל שומה עצמית או תיקון שומה שביוזמת נישום – שסעיף
9 149 לפקודת מס הכנסה לא חל עליהן. נטען שמלשון סעיף 238 לפקודה, הקובע חזקה ראייתית לעניין
10 מסירת דואר רשום, נלמד כי הפקודה מכירה גם בדרכי המצאה אחרות. נטען שסעיף 149 לפקודה אכן
11 מחייב משלוח בדואר רשום של שומות מסוימות, וזאת כיוון שמהותן העיקרית הוא יידוע הנישום על
12 אודות המס שעליו לשלם וזכותו להגיש השגה או ערעור. אלא שלשיטת המשיבה שומה עצמית היא
13 פרי הצהרת הנישום ומכאן היא אינה במחלוקת ולא ניתן להגיש עליה השגה או ערעור, הנישום הוא
14 לא בגדר מי "שנערכה לו" שומה, וסעיף 149 לא חל עליה.
- 15 המשיבה הפנתה בהקשר זה גם לתשובה שהוגשה מטעמה בבג"ץ 6806/15 **הר שמש נ' מנהל רשות**
16 **המיסים** (9.10.2016). באותה עתירה התבקש בית המשפט לקבוע כי על המשיבה להמציא את כל
17 ההודעות מטעמה לנישומים בדואר רשום. העתירה נדחתה בהיותה כללית וערטילאית. קודם
18 לדחייתה ובעקבות הגשתה, בוצעה על ידי רשות המסים בדיקה מערכתית מקיפה, שתוצאותיה באו
19 לידי ביטוי בתשובה לעתירה. בין היתר, עמדה רשות המסים על כך שחובת ההמצאה בדואר רשום
20 היא רק על הודעות שומה בעקבותיהן קמה לנישום זכות להשגה או ערעור (כגון לפי סעיפים 145(א)(2)
21 רישה, 145(ב) ו-152(ב) לפקודה), בעוד שומות אחרות ניתן לשלוח בדואר רגיל (כגון לפי סעיפים
22 145(א)(2), 145(א)(2), 145(ב) סיפא, 152(א), 156 ושומה בהסכם לפי סעיף 147 לפקודה). בפרט עמדה
23 המשיבה באותה תשובה על הפרשנות הראויה לטעמה של סעיף 145(א)(1) לעניין שומה עצמית שאינה
24 חייבת במשלוח בדואר רשום לפי לשונו ותכליתו של הסעיף.
- 25 נטען כי מדובר בשומה עצמית כיוון שבהתאם לסעיף 48 לחוק מיסוי מקרקעין יש לכלול את השבח
26 בדוח השנתי המוגש לפי סעיף 131 לפקודת מס הכנסה, כשעל פי סעיף 145(א)(1) לפקודה הדוח השנתי
27 מהווה "שומה עצמית". לעמדת המשיבה, כיוון שהדין מחייב את הנישום לעדכן את פקיד השומה
28 בנוגע למס השבח לרבות שינוי בו במסגרת "שומה עצמית", מבחינה מהותית מסווג שינוי כאמור
29 כתיקון ביוזמת הנישום, גם אם בפועל הנישום לא מסר עדכון לפקיד השומה ופקיד השומה הוא
30 שביצע את העדכון על פי מידע שהועבר ממערכות רשות המסים (כפי שנעשה לרוב). הובהר כי מי
31 שקובע את מס השבח הוא לא פקיד השומה אלא מנהל מיסוי מקרקעין. עוד נטען שאמנם בסיפת סעיף
32 145(א)(1) לפקודה מוזכר סעיף 149 "דין הודעה כאמור כדין הודעת שומה לפי סעיף 149", אולם אין



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 2474-04-20 אבקסיס ואח' נ' רשות המיסים בישראל

1 להסיק מכך שיש חובת משלוח בדואר רשום של שומה עצמית. הן לשונית והן מבחינת הרמוניה
2 חקיקתית.

3 המשיבה המשיכה והבהירה כי על הנישום חובה לשלם את המס הנובע משומתו העצמית עם הגשת
4 הדוח (ולא 15 ימים ממסירת הודעת השומה כנטען ע"י המבקשים), וההודעה שפקיד השומה שולח
5 לנישום בהמשך לשומה עצמית אינה על חזרה עליה, קרי הודעה בעלת אופי טכני שהמידע בה ידוע
6 לנישום, ומועד תשלום המס אינו נגזר ממנה. הודגש ששומה עצמית היא אינה "שומה" על פי הפקודה.
7 נטען שאין מקום לקבוע חובת משלוח הודעה בדואר רשום ביחס לשומה עצמית, באופן שיטיל על
8 הקופה הציבורית עלות כלכלית ומנהלית עודפת.

9 כמו כן נטען כי החל מתאריך 13.1.2019 מתווסף קנס פיגורים לחוב מס בחלוף 45 ימים מיום הודעת
10 השומה (לפני כן התווספו 30 ימים), בין אם היא נשלחת בדואר רגיל ובין אם בדואר רשום. זאת על
11 אף שלפי ס' 238 לפקודה, קיימת חזקה ראייתית כי הודעה שנשלחה בדואר רשום "יראוה כהודעה
12 שהומצאה ביום השישי שלאחר יום המשלוח אם נשלחה לבני אדם בישראל..." (וזאת ללא צורך
13 להוכיח כי הדואר אמנם הגיע ליעדו).

14 דיון והכרעה

15 11. כפי שיפורט להלן, לא מצאתי כי יש מקום לאשר את התובענה כייצוגית, משזו אינה הדרך
16 היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין.

17 12. יוזכר בראשית הדברים שהבקשה לאישור הוגשה ע"פ פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות
18 ייצוגיות להשבה של כספים שנגבו שלא כדין. המבקשים לא הגישה עתירה התוקפת באופן ישיר את
19 התנהלות המשיבה בנוגע לאופן המצאת השומות (כפי שנעשה בעניין הר שמש לעיל), אלא הגישו
20 תביעה ייצוגית בדרישה לסעד כספי (השבת הקנסות), כששאלת חוקיות אופן משלוח השומות עולה
21 בה כ"תקיפה עקיפה" (ר' דנ"א 7398/09 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית, פס' 27
22 (14.4.2015) (להלן: "עניין עיריית ירושלים"); עע"מ 7639/20 עזר נ' עיריית רחובות (2.7.2023)).

23 חזית המחלוקת בבקשת האישור לא כללה טענות לגבי חוקיות אופן ההמצאה

24 13. כאן המקום לחדד – בלב בקשת האישור (לעומת הסיכומים) עמדה טענת המבקשים
25 שהקנסות הוטלו בטרם חלף המועד לתשלום, ומכאן שנגבו שלא כדין.

26 ר' לדוגמה ס' 4 לבקשת האישור "מדובר בהתנהלות אבסורדית שכן, הלכה למעשה המשיבה כלל לא
27 נותנת לאותם נישומים הזדמנות לשלם את חובם – ראשית, מאחר שהיא מטילה עליהם קנס מחושב
28 ממועד מוקדם יותר מהמועד בו נולד החוב האמיתי, ושנית, מאחר שהיא מתעלמת מהוראות סעיף
29 183 לפקודת מס הכנסה אשר קובע כי תשלום יתרת המס ייעשה תוך 15 יום מיום מסירת הודעת
30 השומה". כן ר' ס' 95 לבקשת האישור "הוראות סעיפים 149 ו-183 לפקודת מס הכנסה מטרותם
31 להגן על ציבור הנישומים, שכן הם מעניקים לנישום פרק זמן של 15 ימים לשלם את חובו, מיום





בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20-04-2474 אבקסיס ואח' נ' רשות המיסים בישראל

- 1 שנודע לו על החוב. ברי כי אין זה הגיוני להטיל קנס על נישום אשר טרם קיבל לידו את ההודעה
2 בדבר חיוב בשומה, וממילא בטרם ניתנו לו ההזדמנות לשלם את חובו. (ההדגשות שלי – א.ב.).
- 3 14. הדגש אם כן לא היה על אופן המצאת השומה (דואר רגיל או רשום), אלא על מתן פרק זמן
4 של 15 ימים לתשלום המס ("הזדמנות לשלם את החוב" כלשון המבקשים), בטרם יוטל קנס הפיגורים,
5 כפי שכבר ציינתי בפני הצדדים ביום 12.12.2023. (ר' גם ס' 9-10 לבקשת האישור ובה מתוארות
6 העילות האישיות של המבקשים, ולפיהן חוב המבקשים בעקבות תיקון שומת מס השבח "גרר חיוב
7 בקנס לא חוקי, שכן הוא חויב ממועד אחר מהמועד הקבוע בסעיף 183 לפקודת מס הכנסה" (ההדגשה
8 אינה במקור – א.ב.); אמנם ס' 183 לפקודת מס הכנסה עוסק גם באופן ההמצאה, אולם הדגש בבקשת
9 האישור כאמור הוא על המועד. ר' גם ס' 90 לבקשת האישור "התעשרותה של המשיבה נעשתה שלא
10 כדין שכן המשיבה מטילה על הנישומים קנס ממועד קובע המתבסס על הוצאת השומה הראשונה,
11 ולא בחלוף 15 יום ממועד קבלת ההודעה על שומת החיוב במס שהיא השומה המתוקנת (בהתאם
12 להוראות סעיפים 149 ו-183 לפקודת מס הכנסה)" וס' 105 לבקשת האישור "סעיף 183 לפקודה
13 מטיל על המשיבה חובה להמתין 15 יום מיום קבלת ההודעה של שומת החיוב במס בטרם הטלת
14 קנס על נישום".
- 15 15. לא התעלמתי מכך שבבקשת האישור מצוין לעיתים כי יש להמציא את השומה המתוקנת
16 בדואר רשום או במסירה ידנית ובכך הטענה היא חלק מחזית המחלוקת באופן פורמלי (ר' גם בפסק
17 הדין החלקי "אמנם ניכר, כי מוקדה של בקשת האישור נגעה לפער בין מועדי השומה המקורית
18 למועד השומה המתוקנת, אך אין באופן משלוח השומה משום הרחבת חזית – הדבר הוזכר במפורש
19 בבקשת האישור"). ברם, כאמור בפסק הדין החלקי – שאלה זו של אופן ההמצאה לא הייתה במוקד
20 המחלוקת. הטענה הועלתה בצורה אגבית בבקשת האישור כשמהותה היה הדרך לוודא שהשומה אכן
21 נמסרה לנישום, שכן מועד התשלום מחושב מהמצאת השומה. ודוק: בניגוד לנטען בסיכומים, טענת
22 אופן ההמצאה לא עסקה בחוקיות השומה.
- 23 כך לדוגמה בחלק של "הפרת חובה חקוקה" בבקשת האישור, נטען כי "החובה המוטלת על המשיבה
24 מכוח סעיפים 149 ו-183 לפקודת מס הכנסה (קרי, להמציא את הודעת השומה תוך ודאות כי
25 הנישום קיבל אותה לידו, ולהמתין 15 ימים בטרם הטלת קנס), באה להגן על האינטרס של
26 הנישומים ולתת להם פרק זמן סביר לתשלום החוב. המשיבה התעלמה מהדין והטילה על המבקש
27 ויתר חברי הקבוצה קנס אשר חושב ממועד המתבסס על מועד השומה הראשונה ו/או מועד מוקדם
28 יותר, ולא בחלוף 15 ימים מיום קבלת שומת החוב המתוקנת לידיו של הנישום" (ס' 97-98 לבקשת
29 האישור).
- 30 מעת שהטענה לגבי חוקיות הקנס כפועל יוצא מאופן המצאת השומה המתוקנת כלל לא עמדה בחזית
31 המחלוקת בבקשת האישור – אין מקום להידרש לה כעת.
- 32 מדובר בתביעת השבח



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

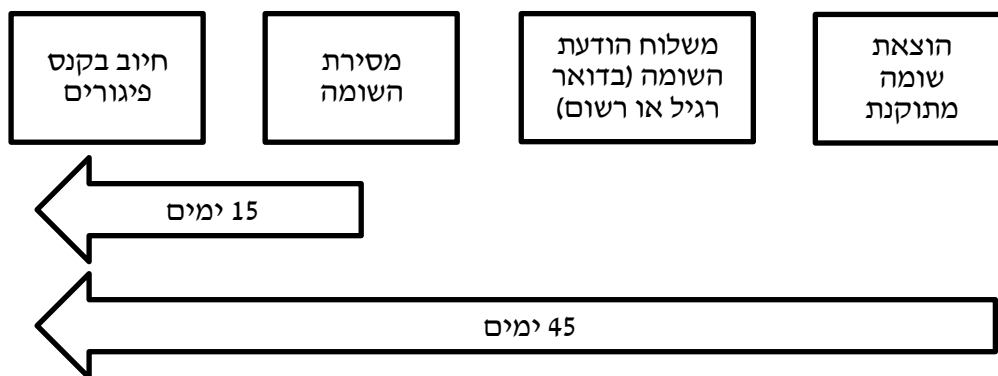
ת"צ 2474-04-20 אבקסיס ואח' נ' רשות המיסים בישראל

16. בסיכומי המבקשים התבקש "לקבל את הבקשה לאישור ולקבוע באופן גורף ש'כל הקנסות אשר מופיעים במערכת של המשיבה בין שנגבו ובין שבוטלו, החל ממועד של שנתיים טרם הגשת הבקשה לאישור ועד לקבלת פסק הדין, אינם חוקיים'" (ס' אחרון לסיכומיהם).
סעד זה בעייתי בשני היבטים.

האחד – כאמור מדובר בבקשה לאישור תובענה ייצוגית מכוחו של פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, ואחד התנאים לניהולה הוא שמדובר בתביעה שהסעד המבוקש בה הוא סעד של השבה, ולא למשל סעד הצהרתי או צו עשה (ר' בר"מ 9100/15 עיריית פתח תקווה נ' מרדכי, ס' 15 וההפניות שם (28.6.2018)). השבה מבוצעת רק לגבי כספים שנגבו שלא כדין או שנתרו שלא כדין בידי המשיבה (שם, ס' 19-17) מכאן קנסות שבוטלו אינם יכולים להיות חלק מהסעד המבוקש, וכך גם לא ניתן לבקש הצהרה גורפת בדבר חוקיות הקנסות.

השני – הבקשה לקביעה "באופן גורף" שכל הקנסות אינם חוקיים, אינה מבדילה בין מי שניתנה לו הזדמנות של 15 ימים לשלם את החוב אך שילם את חובו באיחור – ללא קשר מתי וכיצד הומצאה לו השומה המתוקנת, ובין מי ששילם את חובו במועד אך בכל זאת חויב בקנס כיוון שההודעה לא הומצאה לו במועד או בכלל. יצוין בהקשר זה כי על פי טענות המשיבה, כיוון שמדובר בשומה עצמית, על הנישום לשלם את חובו עם הגשת הדו"ח, אולם לצורך העניין אבחן את טענות המבקשים כעולה מבקשת האישור לפיהן נדרש לתת לנישום 15 ימים ממסירת הודעת השומה המתוקנת.

17. לנוחות הקורא, להלן ציר הזמנים הרלוונטי כעולה מהטענות:



18. ניקח לדוגמה מספר נישומים שונים ונראה כיצד התנהלות המשיבה משפיעה עליהם:

נישום א': הוצאה לו הודעת שומה מתוקנת שנשלחה בדואר רשום והגיעה אליו בתוך 6 ימים, הוא שילם את המס רק 30 ימים לאחר מכן, ולא שילם קנס (סה"כ 36 ימים מהוצאת השומה).

נישום ב': הוצאה לו הודעת שומה מתוקנת שנשלחה בדואר רגיל והגיעה אליו בתוך 20 ימים, הוא שילם את המס 25 ימים לאחר מכן, ולא שילם קנס (סה"כ 45 ימים מהוצאת השומה).



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20-04-2474 אבקסיס ואח' נ' רשות המיסים בישראל

- 1 **נישום ג'**: הוצאה לו הודעת שומה מתוקנת שנשלחה בדואר רגיל והגיעה אליו בתוך 30 ימים, הוא
2 שילם את המס כעבור שנתיים, בתוספת קנס פיגורים החל מ-45 ימים מהוצאת ההודעה.
- 3 **נישום ד'**: הוצאה לו הודעת שומה מתוקנת שנשלחה בדואר רגיל והגיעה אליו בתוך 60 ימים, הוא
4 שילם את המס בתוך 15 ימים, בתוספת קנס פיגורים החל מ-45 ימים מהוצאת ההודעה.
- 5 19. האופן בו נוהגת המשיבה – הטלת הקנס בתוך 45 ימים מהוצאת השומה, מעניק לנישומים
6 תקופת זמן של 30 ימים לקבלת ההודעה, על מנת שהמס ישולם במועד על פי טענות המבקשים (15
7 ימים ממסירה). התנהלות זו משפיעה באופן שונה על נישומים שונים, כדלקמן:
- 8 **נישום א' ונישום ב'** – לא עמדו בזמנים הקבועים בפקודה לתשלום המס הנדרש מהם (שילמו לאחר
9 יותר מ-15 ימים). אולם בשל העובדה שהמשיבה מעניקה 45 ימים לתשלום המס מהוצאת השומה,
10 והמס שולם בתוך פחות מ-45 ימים, הם לא נאלצו לשלם קנס פיגורים. קרי, התנהלות המשיבה
11 היטיבה איתם.
- 12 **נישום ג'** – חויב בקנס פיגורים בשל אי תשלום המס במועד הקבוע בפקודה, ללא קשר לשאלה כיצד
13 הומצאה לו ההודעה. הוא קיבל את ההודעה בתוך 30 ימים והיו לו 15 ימים לשלם כנדרש בפקודה,
14 אלא שהוא בחר להתחמק מתשלום במשך שנתיים והוטל עליו קנס פיגורים. לא יכולה להיות מחלוקת
15 כי גם לפי עמדת המבקשים ניתנה לו הזדמנות הוגנת לשלם את המס, ולו היה משלם במועד (בתוך 15
16 ימים), לא היה מוטל עליו קנס פיגורים.
- 17 **נישום ד'** – שילם במועד, אך בגלל שההודעה הגיעה אליו באיחור, נאלץ לשלם קנס. הוא לכאורה חבר
18 הקבוצה הרלוונטי לתובענה דנן.
- 19 20. קבלת עמדת המבקשים כפי העולה בסיכומים מטעמם (הבקשה לקביעת גורפת), עשויה
20 לזכות בהשבה מלאה גם נישומים כגון נישום ג' בדוגמה לעיל – מי שבמודע לא שילם את חובו מעבר
21 לתקופת הזמן הקבועה בפקודה וחויב בשל כך בקנס פיגורים.
- 22 גם אם נניח לטובת המבקשים כי משלוח הודעת השומה בדואר רגיל נעשית בניגוד לדין (ובהקשר זה
23 יוער כי למשיבה טענות טובות הראויות להישמע וכלל לא בטוח שיש לקבל את עמדת המבקשים), הרי
24 שאל מול חשיבותו של עקרון החוקיות עומדת גם חובת הפרט לשלם את חובו שאינו במחלוקת (ר' סי'
25 20 לבקשת האישור: "יובהר כבר עתה כי במסגרת בקשה זו אין המבקשים מלינים על עצם הפקת
26 שומת החיוב במס [...]), שכן מדובר בחוב אמיתי ועל הנישום להשיב את הכספים בתוספת ריבית
27 והפרשי הצמדה שקיבל ביתר למס הכנסה"; ר' חובת תום הלב של האזרח ביחסיו עם הרשות, ובפרט
28 רשות המסים - ע"א 8294/14 גנגינה נ' פקיד שומה פתח תקוה, פס' 5 לפסק דינו של כב' השופט מלצר
29 (20.3.2018); וראה באופן דומה בענייני ארנונה הקביעה כי מי שלא משלם כלל ארנונה עבור נכס
30 שבחזקתו אמורה להידלק לו "נורה אדומה", וכי במקרה זה יש מעין "אשם תורם" לפרט לנוכח הכרה
31 במידה מסוימת של הגינות הנדרשת ממנו, ובפרט כשברקע הדברים עומד האינטרס הציבורי בגביית



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20-04-2474 אבקסיס ואח' נ' רשות המיסים בישראל

- 1 ארנונה לטובת הציבור כולו, עע"ס 6076/22 עיריית חיפה נ' חברת תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ
2 ((14.1.24)).
- 3 כמו כן, לטובת המשיבה עומדת גם ההגנה על הקופה הציבורית במקום בו הרשות פעלה בתום לב
4 וגבתה קנסות ממי שאיחר בתשלום על אף שידע על החוב. בהקשר זה לא יכול להיות חולק כי
5 "עקרונית, הטלת קנס על חוב מס שלא שולם במועד היא לגיטימית ומשרתת תכלית ראויה. היא
6 מבטיחה אכיפת חוק המס ומעודדת תשלום המס המגיע במועד" (בג"ץ 9909/01 שגיא נ' מנהל אגף
7 המכס ומע"מ נז' 193, 205 (2003)). כבר נאמר כי תרופת ההשבה "באה למנוע התעשרות שלא כדין,
8 והיא מופעלת במקום שתחושת המצפון והיושר ... מחייבת השבה" (ד"נ 20/82 אדרס חמרי בנין
9 בע"מ נ' הרלו אנד גוניס ג.מ.ב.ה., מב(1) 221 (1988), פס' 13 לפסק דינו של כב' השופט (כתוארו אז)
10 ברק)). מקום בו הקנס נגבה בשל איחור בתשלום לאחר הזדמנות הוגנת שניתנה לנישום לשלם, ספק
11 אם ניתן לומר ש"תחושת המצפון והיושר מחייבת השבה". הדבר מקבל משנה תוקף בבחינת יתר
12 נסיבות העניין, ובפרט העוצמה הנמוכה יחסית של הפגיעה בשלטון החוק בהתחשב בין היתר בטענות
13 המשיבה לפרשנות החקיקה בקשר עם שומות עצמיות. במקרה בו אדם קיבל את הודעת השומה אך
14 בחר שלא לשלמה רק מהטעם שזו הומצאה לו בדואר רגיל ולא בדואר רשום, קשה לומר שהתנהלות
15 הרשות עת חיובה את הנישום בקנס פיגורים היא כה מקוממת ומצדיקה השבה.
- 16 21. עוד יצוין בנוסף שקבלת עמדה זו של המבקשים מהווה שינוי משמעותי מהגדרת הקבוצה
17 בבקשת האישור - ר' ס' ב(3) לפתיח של בקשת האישור ובו מתבקש להגדיר את חברי הקבוצה: כמי
18 שבעקבות תיקון שומת מס השבח, נוצרה לו שומת חיוב חדשה במס הכנסה ו"על שומת החיוב
19 החדשה הטילה המשיבה קנס, כאשר המועד הקבוע להטלת הקנס הוא מועד הקודם לתום 15 יום
20 ממועד מסירת שומת החיוב החדשה בידי היחיד/הנישום" – קרי הדגש הוא על מועד המסירה ולא
21 על אופן ההמצאה, שכלל אינו מוזכר.
- 22 22. יוסף כי אף עולה ספק בדבר קיומה של עילת תביעה אישית במקרה דנן. על פי הנטען בבקשה
23 האישור, השומה המתוקנת הוצאה למבקש 1 ביום 26.7.2018, הגיע לידיו ביום 5.8.2018 ושולמה ביום
24 28.8.2018. קרי – אין למבקש 1 עילת תביעה אישית בעניין זה; אשר למבקש 2 – נטען שהוצאה שומה
25 מתוקנת ביום 19.2.2018 אך זו לא הגיעה לידיו מעולם, והוא חויב בקנס החל מיום 22.3.2018 (באותה
26 עת המשיבה חיובה בקנס 30 ימים משידור השומה ולא 45 ימים). לטענת המשיבה, התברר כי ההודעה
27 נשלחה לכתובת שגויה ועל כן בוטל הקנס. קרי – על פניו גם אם המכתב היה נשלח בדואר רשום הוא
28 לא היה מגיע ליעדו והמבקש 2 לא היה מקבל "הזדמנות" לשלם את חובו, ונדמה שוב שהדגש בעילה
29 האישית של המבקש 2 הוא לא על אופן משלוח ההודעה כי אם על פרק הזמן לתשלום מקבלת ההודעה.
30 תובענה ייצוגית אינה יעילה בנסיבות



בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 20-04-2474 אבקסיס ואח' נ' רשות המיסים בישראל

23. אם כן, נותרנו עם הגדרת הקבוצה המקורית – היינו מי שלא ניתנו לו 15 ימים לשלם את הקנס ממועד המסירה, בטרם הוטל עליו קנס פיגורים (נישום ד' בדוגמה לעיל). אולם גם בשאלה זו, לא מצאתי שהתובענה הייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה בנסיבות העניין.
24. הנישומים שנפגעים מהפרקטיקה הקיימת הם מי ששילם במועד את המס אך נאלץ לשלם קנס בשל אי הגעה או הגעה באיחור של ההודעה (נישום ד' בדוגמה לעיל). אין מדובר בקבוצה ייחודית דווקא לנסיבות התובענה דנן. לעיתים קורות טעויות, הודעות מגיעות באיחור או לא מגיעות כלל, ואין מחלוקת שאין הצדקה לחייב בקנס פיגורים מי ששילם במועד.
- ודוק: המשיבה מאשרת שמי שלא קיבל את ההודעה מסיבה מוצדקת אינו חייב בקנס, ושהקנס יוטל רק לאחר חלוף המועד מהמסירה. ר' בס' 15 לסיכומים מטעמה: **"במקרה שבו נישום יוכיח כי הוא לא קיבל הודעת שומה מסיבות שאינן תלויות בו, הוא יחויב בקנס פיגורים בהתחשב במועד המדויק שבו נמסרה לו הודעת השומה, ואפשר שאף הקנס יבוטל כליל..."**
- בהינתן שמוסכם שיש להטיל קנס רק על מי שנמסרה לו הודעה וניתנה לו הזדמנות לשלם את חובו אך הוא לא שילם, אין בענייננו שאלה מהותית של עובדה או משפט המשותפת לחברי הקבוצה שנדרש לדון בה במסגרת תביעה ייצוגית.
- יתרה מכך – כדי לברר מיהם חברי הקבוצה ומה גובה ההשבה לכל אחד, יש לבחון את כל מי ששילם קנס פיגורים בנסיבות המסוימות (תיקון שומת מס הכנסה בעקבות תיקון שומת מס שבח), במועדים הרלוונטיים, ולברר מתי הומצאה להם ההודעה ומתי שולם המס, האם נעשתה מצידו של הנישום פנייה לביטול הקנס ומה עלה בגורלה וכיו"ב. לטענת המשיבה מדובר בבחינה פרטנית מורכבת, והדברים מקובלים עלי. אם תאושר התובענה הייצוגית נדרש יהיה לבחון ברמה עובדתית קונקרטית את זכאותו של כל חבר קבוצה להחזר על פי נתוניו האישיים – מה שיטיל עומס נכבד הן על המשיבה והן על בית המשפט. הדברים מקבלים משנה תוקף מקום בו כאמור מי שקיבל את ההודעה באיחור וחויב בקנס פיגורים יכול (ואף נדרש) לפנות למשיבה.
- בנסיבות אלו – העדר מחלוקת בשאלה המשפטית מצד אחד, ואופיה הפרטני של שאלת הזכאות מהצד השני – תובענה ייצוגית אינה הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת שלפנינו (ר' גם עע"מ 130/21 ג'קרי נ' מדינת ישראל רשות המיסים, פס' 52 לפסק דינו של כב' השופט שטיין (23.1.2023)).
25. עוד יוער שכפי העולה מהדוגמאות לעיל, הפרקטיקה של המשיבה לעיתים מיטיבה עם נישומים, כיוון שניתן להם פרק זמן ארוך יותר לשלם את החוב (ר' בהקשר זה הקביעה כי במקרה שהפרקטיקה הן מיטיבה והן מרעה, תובענה ייצוגית אינה בהכרח הדרך היעילה וההוגנת להכרעה בנסיבות העניין – ת"צ (מינהליים ת"א) 16806-09-20 מנירב נ' מדינת ישראל רשות המיסים בישראל, ס' 44 (6.10.2022)). כך גם, יש טעם בטענות המשיבה כי משלוח הודעות בדואר רשום מטריחה את הנישומים (שבמקום לקבל את ההודעה לתיבת הדואר בביתם, יאלצו לכתת רגליהם לסניף הדואר), ומכאן אינה בהכרח הפתרון שימנע פגיעה בציבור. זאת ועוד, העלות העודפת של משלוח כל ההודעות





בית משפט לעניינים מנהליים בתל אביב - יפו

ת"צ 2474-04-20 אבקסיס ואח' נ' רשות המיסים בישראל

1 בדואר רשום תושט על הקופה הציבורית – הן העלות הישירה של משלוח מכתב בדואר רשום, שמחירו
2 כפי שלושה מעלות משלוח דואר רגיל, והן העלות העקיפה בדמות הגברת הנטל האדמיניסטרטיבי (סי'
3 24 לסיכומי המשיבה). גם טעמים אלו, מהם עולה שקבלת הבקשה עשויה למעשה להגדיל את הנזק
4 לציבור ולא בהכרח להביא לו תועלת, יש בהם כדי לדחות את בקשה האישור.

5 ר' לעניין זה גם סעיף 8(ב)(1) לחוק תובענות ייצוגיות הקובע כי "הוגשה בקשה לאישור נגד המדינה,
6 רשות מרשויותיה, רשות מקומית או תאגיד שהוקם על פי דין ושוכנע בית המשפט כי עצם ניהול
7 ההליך כתובענה ייצוגית צפוי לגרום נזק חמור לציבור הנזקק לשירותיו של הנתבע או לציבור
8 בכללותו לעומת התועלת הצפויה מניהולו בדרך זו לחברי הקבוצה ולציבור, ולא ניתן למנוע את הנזק
9 בדרך של אישור בשינויים כאמור בסעיף 13, רשאי בית המשפט להתחשב בכך בבואו להחליט אם
10 לאשר תובענה ייצוגית".

11 כאמור לעיל, לו הסעד הרלוונטי בתובענה דנן היה בחינת חוקיות משלוח השומות, ייתכן ונימוקים
12 אלו בדבר הנזק שעשוי להיגרם לנישומים ולציבור בכללותו לא היו רלוונטיים. אולם, בהינתן שמדובר
13 בתביעת השבה ייצוגית – החוק מורה לנו לבחון את הנזק לציבור לעומת התועלת בניהול ההליך,
14 ובנסיבות העניין בהינתן כל האמור לעיל, לא מצאתי שידו של ניהול ההליך על העליונה.

סוף דבר

15
16 26. בקשת האישור נדחת.

17 27. המבקשים יגישו בתוך 30 ימים מהיום סיכומים בשאלת הגמול ושכה"ט, המשיבה תגיש
18 סיכומים מטעמה בתוך 30 ימים לאחר מכן. הסיכומים לא יעלו על 3 עמודים לכל צד.

19
20
21
22 ניתן היום, ז' אלול תשפ"ד, 10 ספטמבר 2024, בהעדר הצדדים.

אליהו בכר, שופט, סגן הנשיא

23
24
25
26

