

**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים****ת"צ 51347-05-20 אהרוני נ' מדינת ישראל - רשות המסים בישראל**

תיק חיצוני:

**בפני כבוד השופטת דנה כהן-לקח****מבקש****משה אהרוני**

ע"י ב"כ עו"ד רוברט אפשטיין, עו"ד תומר ברם ועו"ד אייל גולדנברג

**נגד****משיבה****מדינת ישראל - רשות המסים בישראל**

ע"י ב"כ עו"ד אפרת בוגנים-שאג (פמ"י)

חקיקה שאוזכרה:

חוק-יסוד: הממשלה: ס' 30

חוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006: ס' 3, 5(ב), 8, 11

חוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט-1979

חוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים (מענק עבודה), תשס"ח-2007

**פסק דין**

לפניי בקשת המשיבה (רשות המיסים) לסילוק על הסף של בקשה לאישור תובענה ייצוגית מנהלית.

**רקע**

1. בעקבות התפרצות נגיף הקורונה, החליטה ממשלת ישראל לסייע לבעלי עסקים קטנים ובינוניים שהכנסתם ירדה בצורה משמעותית עקב התפרצות הנגיף. לצורך כך, ובהתאם לסמכותה לפי [סעיף 30 לחוק יסוד: הממשלה](#), התקינה הממשלה ביום 24.4.2020 את תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (מענק סיוע לעצמאים ולשכירים בעלי שליטה בחברת מעטים), התש"ף-2020 (להלן: תקנות הסיוע או: התקנות). בתקנות הסיוע נקבע כי הוראות התקנות באות להוסיף על האמור [בחוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים](#) (מענק עבודה), התשס"ח-2007 (להלן: חוק מענק עבודה), וזאת כהוראת שעה.

במסגרת תקנות הסיוע האמורות, נקבעו שורה של תנאים אשר בהתקיימם קמה זכאות למענק סיוע בשיעור של עד 10,500 ש"ח לעצמאים, וכן לשכירים בעלי שליטה בחברת מעטים (תקנה 18טז(ב)(1)). לצורך ההליך שלפניי אין הכרח לעמוד על מלוא תנאי הזכאות שנקבעו בתקנות. די בכך שנציין כי ביחס לעצמאי נקבע כי הוא זכאי למענק אם: "הכנסתו החייבת לשנת המס 2018, ולעניין עצמאי בעל עסק חדש – הכנסתו החייבת לשנת המס 2019, אינה עולה על 1,000,000 שקלים חדשים; הייתה לעצמאי ולבן זוגו הכנסה חייבת שאינה הכנסה מיגיעה אישית, יראו...מחצית מאותה הכנסה חייבת, כהכנסה חייבת של כל אחד מבני הזוג" (תקנה 18יב(1)); ההדגשות בקו תחתון אינן במקור-ד.כ.ל). הסדר דומה נקבע לעניין שכיר בעל שליטה בחברת מעטים (תקנה 18יג(1)). הנה כי כן, בתקנות הסיוע נקבע כי הזכאות למענק קמה בנסיבות בהן לעצמאי, או לשכיר בעל שליטה בחברת מעטים, הכנסה חייבת בשנת מס קודמת של עד מיליון ₪. בהקשר זה נקבע כי אם לעצמאי, או לשכיר בעל שליטה בחברת מעטים, וכן לבן זוגו הייתה במשותף הכנסה חייבת שאינה מיגיעה אישית, כי אז יש לראות את מחציתה של אותה הכנסה משותפת כהכנסה חייבת של כל אחד מבני הזוג. זאת, לצורך חישוב סך ההכנסה החייבת בשנת המס הקודמת, במסגרת התקרה של עד מיליון ₪.

למען שלמות התמונה אציין כי התקנות הוסיפו וקבעו כי תביעה לקבלת מענק תוגש למנהל רשות המיסים בתוך 70 ימים מיום 5.5.2020 (כך בנוגע לעצמאים, אשר בעניינם מדובר במתן מענק בפעימה שנייה), ומיום 21.5.2020 (כך בנוגע לשכירים בעלי שליטה בחברת מעטים). עוד נקבע בתקנות כי התביעה תוגש באמצעות טופס מקוון באתר האינטרנט של המשיבה (תקנה 18יז). אין חולק כי במסגרת מילוי הטופס המקוון, מבקש המענק לא נדרש להזין נתונים, מלבד הצהרה לפיה חלה ירידה במחזור העסקי שלו בשיעור של למעלה מ-25% ביחס לתקופה המקבילה בשנת המס הקודמת. לצורך בירור יתר תנאי הזכאות למענק ולצורך חישוב סכום המענק שישולם, רשות המיסים אמורה לעשות שימוש בנתונים כספיים שדווחו לה בעבר על-ידי הנישומים עצמם, כפי שנשמרו במאגרי המידע שלה. בהתאם לתקנות, עם קביעת הזכאות ישולם המענק לא יאוחר מתום 5 ימים באמצעות רשות המיסים (או משרד ממשלתי אחר כמפורט בתקנות), וזאת דרך של זיכוי חשבון הבנק של העצמאי או השכיר בעל השליטה בחברת מעטים. בכל הנוגע לאופן הגשת השגה וערעור, התקנות הפנו להסדרים שנקבעו לעניין זה בחוק מענק עבודה (תקנה 18כ).

2. לטענת המבקש, למרות האמור בתקנות הסיוע, מערכת המחשוב של המשיבה הוגדרה באופן שגוי, כך שלעניין עצמאים ולעניין שכירים בעלי שליטה בחברת מעטים, נלקחה בחשבון מלוא ההכנסה החייבת שאינה מיגיעה אישית שלהם ושל בני זוגם, במקום מחציתה. לשיטת המבקש, התוצאה היא כי חלק מהעצמאים וכן חלק מהשכירים בעלי שליטה בחברות מעטים (ובהם המבקש עצמו), קיבלו הודעה מוטעית מטעם המשיבה לפיה הם אינם עומדים בתנאים לקבלת מענק סיוע. זאת למרות שבהתאם לתקנות, אותם מבקשי סיוע זכאים למענק שכן התחשבות במחצית ההכנסה החייבת שאינה מיגיעה אישית שלהם ושל בני זוגם, מובילה לכך שההכנסה החייבת לשנת מס קודמת נמוכה מהתקרה של מיליון ₪ שנקבעה בתקנות. נטען כי בדרך זו המשיבה שללה באופן פסול מאותם מבקשי סיוע את האפשרות ליהנות מהמענק, ובכך גבתה מהם מס שלא כדין. עוד נטען כי מרבית מבקשי הסיוע אינם מודעים לכך שבקשתם למענק נדחתה ללא הצדקה, ובכל מקרה הם עלולים להירתע מעריכת בירורים בעניין. זאת נוכח מורכבות הסוגיה; העובדה שההודעה על אי זכאות למענק ניתנת ללא פירוט נימוקים; העובדה שישנה רתיעה בקרב נישומים מלהתעמת עם רשויות המס; וכן העובדה שעלות הסתייעות ברואה חשבון כדי לערוך בירור האם נפלה טעות בהחלטת רשות המיסים, עשויה להיות קרובה לשיעור המענק הצפוי אם הבירור יישא פרי, באופן היוצר תמריץ שלילי לעצם עריכת הבירור.

3. על רקע טענות אלה, המבקש הגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית כנגד המשיבה (בקשת האישור תוקנה זמן קצר לאחר הגשתה ובטרם המשיבה הגיבה לה. ההתייחסות להלן היא לבקשה המתוקנת).

הקבוצה המבוקשת בהליך הייצוגי היא כל מי שהנו עצמאי, או שכיר בעל שליטה בחברת מעטים, אשר יש לו בן זוג ואשר בקשתו למענק נדחתה או צפויה להידחות למרות שהתקיימו לגביו מלוא התנאים לקבלת המענק כאמור בתקנות הסיוע, לרבות התנאי לפיו ההכנסה החייבת לא עלתה על מיליון ₪ בשנת המס הרלוונטית לבחינת הזכאות. סכום התביעה האישית של המבקש הנו 10,500 ₪, וסכום התובענה הייצוגית מוערך בסך של 12 מיליון ₪. עילות התביעה הנטענות הן הפרה של תקנות הסיוע ושל חוק עשיית עושר ולא במשפט, עוולת הרשלנות ועוולת הפרת חובה חקוקה. הסעד המבוקש הוא להורות למשיבה לשלם לחברי הקבוצה את המענק לו הם זכאים מכוח תקנות הסיוע בתוספת הפרשי הצמדה וריבית ממועד הזכאות ועד מועד התשלום בפועל, וכן סעדים נלווים ובהם בקשה להורות למשיבה לבצע התאמה

במערכת המחשוב שלה. לטענת המבקש, בית משפט זה מוסמך לדון בבקשת האישור בהתאם לפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: חוק תובענות ייצוגיות או: החוק).

#### בקשת המשיבה לסילוק בקשת האישור על הסף וטענות הצדדים בעניין

4. ביום 17.12.2020 הגישה המשיבה בקשה לסילוק על הסף של בקשת האישור. בהסכמת המבקש, ניתנה למשיבה לפי בקשתה אורכה להגשת כתב תשובה לבקשת האישור לגופה, וזאת עד לאחר מתן הכרעה בבקשה לסילוק ההליך על הסף.

5. בבקשת הסילוק מטעם המשיבה וכן בתשובתה מיום 22.2.2021, העלתה המשיבה שלושה טעמים מרכזיים לעמדתה לפיה יש לסלק את ההליך הייצוגי על הסף: ראשית, נטען כי בקשת האישור אינה עומדת בדרישות המקדמיות הקבועות בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, שכן אין מדובר בגבייה שלא כדין של "מס, אגרה או תשלום חובה אחר", אלא עסקינן בתשלום מענק על-ידי המדינה לזכאים לכך. ממילא, אין מדובר בתביעת השבה. שנית, נטען כי אין לאפשר את ניהול ההליך הייצוגי בטרם המבקש מיצה את הליכי ההשגה הייחודיים שנקבעו לכך בדין, אשר אין חולק כי המבקש לא נקט בהם במישור האיש. שלישית, לדברי המשיבה, אם מאן דהוא יוכיח את זכאותו למענק, הרי המענק יוענק לו. בנסיבות אלה, נטען כי הלכה למעשה המבקש טוען כנגד הליך הבירור הסטטוטורי שנקבע בתקנות לצורך בחינת הזכאות למענק. לטענת המשיבה, יש בכך כדי להצדיק את סילוק ההליך הנוכחי על הסף, שכן אין לאפשר במסגרת תובענה ייצוגית תקיפה עקיפה של תקנות הסיוע המהוות אקט שלטוני, וזאת בהעדר נסיבות חריגות שמצדיקות זאת.

במאמר מוסגר ולמען שלמות התמונה, אציין כי המשיבה חלקה לגוף הדברים על טענת המבקש לפיה מערכת המחשוב שלה הוגדרה באופן שגוי ובניגוד לתקנות הסיוע. לטענת המשיבה, ההודעה שניתנת לפונים באמצעות מערכת המחשוב, מהווה תמונת ראי של הדיווחים השנתיים הקודמים של מבקש המענק למשיבה. ככל שבדיווחים השנתיים הקודמים, מבקש המענק דיווח על הכנסות שאינן מיגיעה אישית אשר הן שלו בלבד (להבדיל מהכנסות משותפות לו ולבן זוגו), כי אז נלקחת בחשבון מלוא ההכנסה החייבת של מבקש המענק לצורך בחינת זכאותו, שכן בהתאם לדיווח הקיים בידי רשות המיסים לא מדובר בהכנסה משותפת. מנגד, ככל שביחס לשנת המס הקודמת, מבקש המענק דיווח על הכנסה חייבת שאינה מיגיעה אישית כהכנסה

משותפת השייכת לשני בני הזוג, כי אז הכנסה זו מחולקת באופן שווה בין שני בני הזוג (מחצית לכל אחד) כנדרש בתקנות הסיוע. לפיכך, לשיטת המשיבה היא פועלת בהתאם לתקנות, והתובענה נעדרת עילה לגוף העניין.

6. מנגד, בתגובת ב"כ המבקש מיום 12.1.2021 הודגש כי בקשה לאישור תובענה ייצוגית תסולק על הסף רק בנסיבות חריגות ביותר. נטען כי נסיבות כאלה אינן מתקיימות במקרה דנן, וכי דין מלוא טענותיה של המשיבה בבקשת הסילוק להידחות: ראשית, לטענת המבקש, בקשת האישור עומדת במלוא הדרישות המקדמיות הקבועות בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות. בהקשר זה נטען כי המענק מכוח תקנות הסיוע הוא במהותו החזר מס בגין שומת עבר. בהתאם לכך, הבקשה לאישור תובענה ייצוגית מהווה תביעת השבה בגין גבייה עודפת של מס ללא הסמכה בדין, וזאת בעקבות אי תשלום מענק הסיוע באופן שגוי על-ידי המשיבה. ובלשונם של באי-כוח המבקש: "כל עוד לא שולם המענק לו זכאים חברי הקבוצה, הרי שבידי המשיבה מצויים כספי מיסים שבעת גבייתם נגבו אמנם כדין אולם לאור השינוי הקיצוני בנסיבות, החליטה ממשלת ישראל (המשיבה עצמה!) שהם נגבו ביתר (עניין שמתן המענק היה אמור לתקן)...משנמנע מהמבקש ומיתר חברי הקבוצה לקבל השבה של אותם כספים (שלילת המענק) בניגוד לדין, הרי שיש להם עילת השבה של מס שנגבה ביתר ולמותר לציין – שאי השבתו אינה כדין...המענק עליו החליטה הממשלה משולם מתוך כספי המסים והמענק מהווה החזר מס לבעלי עסקים. שלילת המענק מחברי הקבוצה מהווה מיסוי אסור המנוגד להחלטת ממשלה שעוגנה במסגרת תקנות הסיוע. הדבר מחייב את קבלת בקשת האישור תוך חיוב המשיבה בתשלום המענק לחברי הקבוצה בהתאם לתקנות..." (פס' 25 ופס' 30 לתגובת המבקש מיום 12.1.2021). שנית, לשיטת המבקש, בנסיבות המקרה דנן לא הייתה מניעה להגשת הבקשה לאישור תובענה ייצוגית ללא מיצוי הליך ההשגה הסטטוטורי במישור האישי. בהקשר זה נטען כי טענות המבקש אינן מושתתות על נסיבות אישיות מיוחדות המצריכות בחינה פרטנית, אלא טענותיו הן ליישום שגוי באופן גורף של תקנות הסיוע על-ידי המשיבה. עוד נטען כי אין הצדקה לחייב את חברי הקבוצה לנקוט בהליך השגה אישי, בין היתר מאחר שלפי הנטען מרבית חברי הקבוצה, אם לא כולם, אינם מודעים לכך שהמענק נשלל מהם שלא כדין. כמו כן, מערכת המחשוב של המשיבה הוגדרה כך שלא הוצג נימוק לסירובה לתשלום המענק לחברי הקבוצה, דבר שמקשה על הגשת הליך השגה. שלישית, נטען כי ההליך הייצוגי אינו תוקף באופן ישיר או עקיף את חוקיות וסבירות תקנות הסיוע, וממילא אין בו כדי לתקוף אקט שלטוני.

המבקש הוסיף וטען כי יש לדחות את טענות המשיבה גם לגופם של הדברים. בהקשר זה נטען כי המקרה הפרטני של המבקש מוכיח כי מערכת המחשוב של המשיבה הוגדרה באופן שגוי. לפי הנטען, למרות שהמבקש דיווח על הכנסה שאינה מיגיעה אישית כהכנסה משותפת לו ולבת זוגו, הרי בקשתו למענק נדחתה באורח גורף על-ידי מערכת המחשוב של המשיבה שכן מערכת זו נמנעה מלחלק לשתיים את ההכנסה שאינה מיגיעה אישית שמשותפת לשני בני הזוג. מכל מקום, המבקש הדגיש בטיעונו כי מדובר במחלוקת עובדתית. לפיכך, אין מקום להכריע במחלוקת זו במסגרת בקשה לסילוק על הסף, אלא יש להיזקק לה במסגרת דיון בהליך הייצוגי לגופו, לאחר בירור מעמיק של העובדות לעיצומם של הדברים.

#### המסגרת הנורמטיבית והשאלה הטעונה הכרעה

7. בהתאם להלכה הפסוקה, ככלל אין מקום לדון בבקשה לסילוק על הסף של בקשה לאישור תובענה ייצוגית, בנפרד מבקשת האישור עצמה. זאת, בשים לב לכך שבקשת האישור מהווה הליך מקדמי, אשר פיצולו לתתי הליכים עלול לפגום ביעילותו. עם זאת, אין מדובר בכלל בל יעבור, שכן כבר נקבע כי יתכנו מקרים חריגים שבהם יתאפשר סילוק על הסף של בקשה לאישור תובענה ייצוגית בלא דיון בבקשת האישור לגופה. מדובר במצבים במסגרתם מועלית טענת הגנה אשר ניתן להכריע בה בקלות יחסית ללא בירור עובדתי או משפטי נכבד, וכאשר יש בכוחה לשמוט את הקרקע מתחת לבקשת האישור כולה. אחד המקרים החריגים לגביהם נפסק כי קיימת הצדקה לסילוק על הסף הוא: "...כאשר התובענה איננה מסוג העניינים המנויים בתוספת השנייה לחוק, או בהוראת חוק מפורשת אחרת (סעיף 3 לחוק)" (רע"א 5154/08 קסירר נ' קדמי, פס' 5 (2.4.2009); וראו גם לאחרונה: עע"מ 4784/19 הרינג נ' משרד המשפטים, פס' 4 (12.11.2020)). כפי שיפורט בהמשך הדברים, אני סבורה כי המקרה שלפניי נכנס בגדר המקרים החריגים האמורים בהם יש מקום לסילוק על הסף של הבקשה לאישור תובענה ייצוגית.

8. כידוע, המחוקק הגביל את העילות בגינן ניתן להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית והגדיר אותן בתוספת השנייה לחוק שהיא בבחינת רשימה סגורה. משמעות הדבר היא כי רק בנסיבות בהן מתקיימת עילת תביעה סטטוטורית המאפשרת הגשת בקשה לאישור תובענה ייצוגית, יהיה מקום לבחון את התנאים הקבועים בסעיף 8 לחוק בנוגע לאישור תובענה כייצוגית בידי בית המשפט (ראו: ע"א 4345/10 מחלב נ' רשות המיסים, פס' 8 ואילך (20.11.2012)). בכל הנוגע לקיומה של עילת תביעה אשר בגינה

ניתן להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית, קובע [סעיף 3](#) לחוק בזו הלשון: "לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השנייה או בעניין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית..."

9. המבקש הפנה בבקשת האישור מטעמו אל פרט [11](#) לתוספת השנייה לחוק, ואליו בלבד. פרט [11](#) הנ"ל מאפשר להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית בעניין: "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה, או תשלום חובה אחר...". בהקשר זה, ניתן להפנות גם [לסעיף 5\(ב\)\(2\) לחוק תובענות ייצוגיות](#) שלפיו: "בקשה לאישור נגד רשות בתביעה שעילתה החלטה של הרשות ושהסעד המבוקש בה הוא פיצויים או השבה, לרבות השבה שגבתה הרשות כמס, אגרה או תשלום חובה אחר, תוגש לבית המשפט לעניינים מינהליים..." (ההדגשות אינן במקור-ד.כ.ל).

עינינו רואות כי האפשרות להגשת בקשה לאישור לתובענה ייצוגית מנהלית כנגד רשות ציבורית לצורך השבת כספים ממנה, מוגבלת לסכומים שנגבו על-ידי הרשות הציבורית שלא כדין כמס, אגרה או תשלום חובה אחר. על המבקש להוכיח, אפוא, שתי דרישות מצטברות: (א) כי מדובר במס, אגרה או תשלום חובה אחר. (ב) כי הרשות גבתה סכומים אלה שלא כדין, והמבקש זכאי להשבתם. דרישות אלה מהוות חלק מן המגמה הרחבה של [חוק תובענות ייצוגיות](#), לאזן בין תחולתו של החוק ותקנותיו על רשויות ציבוריות, לבין החשש מפני פגיעה בציבור כולו אם יפתח פתח רחב מדי להטלת עלויות משמעותיות על הרשויות הציבוריות כתוצאה מההליך הייצוגי.

10. הסוגיה המתעוררת בנסיבות המקרה דנן הנה האם קיימת בידי המבקש עילת תביעה שבאה בגדרי פרט [11](#) הנ"ל כנטען בבקשתו, וליתר דיוק - האם בקשת האישור שהגיש המבקש נוגעת להשבת סכומי מס שהרשות גבתה שלא כדין.

לאחר ששקלתי את טענות הצדדים, אני סבורה כי התשובה לשאלה האמורה היא שלילית, וכי די בכך כדי להביא לסילוקה של בקשת האישור על הסף. להלן הטעמים לכך.

### דיון והכרעה בבקשת הסילוק על הסף

11. מאחר שעסקינן בבקשה לסילוק על הסף, אצא מנקודת הנחה לפיה מבחינה עובדתית המבקש צודק בטענתו לפיה מערכת המחשוב של המשיבה הוגדרה באופן

שגוי כנטען בבקשת האישור, ולפיכך המבקש ואחרים כמותו קיבלו הודעה מוטעית לפיה הם אינם זכאים לקבל את המענק על-אף שהם זכאים לקבלו לפי תקנות הסיוע (ויודגש כי אינני קובעת כי זהו המצב במישור העובדתי, אלא מדובר בהנחה לצורך הדיון בלבד). דא עקא, אף אם אניח כי כך הם פני הדברים, אני בדעה כי הימנעות המשיבה מתשלום המענק שלא כדין לחברי הקבוצה הנטענת, אינה מהווה גביית יתר של מס כנטען על-ידי המבקש, ואסביר.

12. העמדה עליה מבוססת בקשת האישור שלפניי היא כי המענק הכספי לפי תקנות הסיוע, מהווה החזר מס בגין שומת עבר. בהתבסס על עמדה זו, המבקש טוען כי המענק הוא בגדר מס שיש להשיבו לנישומים, ולפיכך שלילת המענק מחברי הקבוצה עקב הגדרה שגויה במערכת המחשוב של המשיבה, מהווה גביית עודפת של מס שאינה כדין.

בהתייחס לעמדה האמורה של המבקש, אציין כי אני נכונה לקבל כי בהתאם לפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, ניתן לנהל תובענה ייצוגית להשבת סכומים גם כאשר אלה נגבו מלכתחילה כדין, אולם במועד מאוחר יותר נשמט הבסיס החוקי שמכוחו הם התקבלו וקמה חובה להשיבם, באופן שהמשך החזקתם על-ידי הרשות הופכת לגבייה שאינה כדין. כך נפסק במפורש בבר"ם 9100/15 עיריית פתח תקווה נ' מרדכי, פס' 19 (28.6.2018). יחד עם זאת, לצורך פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, אין די בגביית סכומים שלא כדין על-ידי הרשות. ובלשונה של כב' המשנה לנשיא (כתוארה אז) נאור: "...לא כל סכום שגובה הרשות - גם אם הוא נגבה שלא כדין - מאפשר לתבוע בעילה המנויה בפרט 11" (עצ"מ 7373/10 לוי נ' מדינת ישראל, פס' 3 (13.8.2012)). לצורך פרט 11 הנ"ל, נדרש כי הגבייה שלא כדין על-ידי הרשות המקימה עילת השבה, תהיה של "מס, אגרה או תשלום חובה אחר" (ראו בעניין זה: עצ"מ 4784/19 הרינג הנ"ל, פס' 6-7).

13. בנסיבות העניין, לא מצאתי בסיס לטענת המבקש לפיה המענק לפי תקנות הסיוע בגין נגיף הקורונה, הוא בגדר מס שיש להשיבו לנישומים:

14. מבחינה לשונית - תקנות הסיוע עושות שימוש במונח "מענק סיוע", ולא במונח "מס", "החזר מס" או דומיהם.



15. מבחינה מהותית – "מס" כמשמעותו בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, הוא "תשלום כפוי לרשות ציבורית שאין תמורה ישירה בעדו" (עצ"מ 7373/10 לוי הנ"ל, פס' 28; ההדגשה אינה במקור-ד.כ.ל). לעומת זאת, המענק נושא תקנות הסיוע הוא תשלום שהרשות הציבורית היא זו שאמורה לשלם לזכאים, ולא להפך.

16. מבחינה תכליתית – תקנות הסיוע לא נועדו לתקן גביית מס בשנה קודמת או ליצור מנגנון של החזר מס בגין העבר. התקנות אינן כוללות קביעה כלשהי, מפורשת או משתמעת, לפיה בעקבות התפרצות נגיף הקורונה בשנת 2020, מס הכנסה שנגבה כדין בשנת מס קודמת טרם התפרצות הנגיף (קרי- בשנת 2018 או בשנת 2019 כמפורט בתקנות), הפך בדיעבד להיות מס שנגבה ביתר שיש להשיבו לנישום בעקבות התפרצות הקורונה. מטרת תקנות הסיוע הייתה לסייע לבעלי עסקים קטנים ובינוניים שהכנסתם ירדה בצורה משמעותית בעקבות התפרצות הנגיף בישראל, וזאת בדרך של תשלום מענק כספי לצורך הגדלת הכנסותיהם של בעלי עסקים שזכאים לכך. ההתייחסות בתקנות הסיוע לנתוני שנת מס קודמת, נועדה לאפשר השוואה לתקופה המקבילה בשנת 2020 בה פרץ הנגיף, וזאת כדי לבחון את היקף פעילות העסק ואת השאלה האם בעל העסק סבל מפגיעה בהכנסותיו בעקבות התפרצות הקורונה. על רקע זה, ברי כי ההשוואה לנתוני ההכנסה החייבת בשנת מס קודמת, אין משמעותה כי המענק מהווה החזר מס בגין העבר. מדובר אך באמצעי השוואתי לצורך בחינת הזכאות למענק ולצורך חישוב שיעורו, וזאת בשים לב לתכלית של מתן סיוע כספי למי שהכנסתו מן העסק נפגעה בעקבות הקורונה. בהתחשב בכך, העובדה שלשם הגשמת התכלית הנדונה נעשה שימוש במסד הנתונים השמור אצל המשיבה (רשות המיסים) בשאיפה לייעל את תהליך קביעת הזכאות ולקצר את לוח הזמנים להשלמתו, אינה הופכת את המענק הנדון להחזר מס בגין שומת עבר.

17. מבחינת ההיסטוריה החקיקתית – כפי שצוין לעיל, תקנות הסיוע משנת 2020 קבעו כי בתקופת תוקפן הוראות התקנות יהוו חלק מחוק מענק עבודה. מלכתחילה, חוק מענק עבודה הנ"ל נחקק בשנת 2007, ונועד להוביל לצמצום פערים חברתיים ולהגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה. אחת הדרכים שנמצאו לכך במסגרת החוק האמור, היה מתן סיוע לעובדים שכירים שלהם ילדים, ואשר הם משתכרים ברמת שכר נמוכה. זאת, באמצעות מתן מענק כספי ששיעורו נגזר מהיקף ההכנסה של העובד, כדי ליצור תמריץ ותגמול על עבודה. בראשית הדרך, חוק מענק עבודה עשה שימוש במונח

"מס הכנסה שלילי" ביחס למענק שנדון במסגרתו. בשנת 2016 שמו של החוק תוקן, והמונח "מס הכנסה שלילי" הוחלף בביטוי: "מענק עבודה" בשאיפה להימנע מקונוטציה שלילית שעלולה להרתיע זכאים פוטנציאליים (ראו: דברי ההסבר להצעת [חוק להגדלת שיעור ההשתתפות בכוח העבודה ולצמצום פערים חברתיים \(מס הכנסה שלילי\)](#) (תיקון מס' 9), התשע"ו-2016, הצ"ח 1022, עמ' 552 (22.2.2016)).

המבקש לפניי טען כי מאחר שהוראותיהן של תקנות הסיוע בגין נגיף הקורונה שולבו כהוראת שעה בחוק מענק עבודה משנת 2007; ומאחר שחוק מענק עבודה הגדיר מלכתחילה מענק עבודה שניתן לפיו כ"מס הכנסה שלילי" כאמור לעיל; כי אז מענק הסיוע בגין התפרצות נגיף הקורונה מהווה גם הוא "מס הכנסה שלילי", כך שמדובר במס או בהחזר מס לצורך פרט 11 לתוספת השנייה ל[חוק תובענות ייצוגיות](#).

טענה זו דינה להידחות, בלא צורך להיזקק לשאלת מהותו של מענק עבודה לפי חוק מענק עבודה, ולשאלה האם מענק העבודה לפי החוק הנ"ל מהווה מס. אין צורך להכריע בשאלות אלה שנוגעות לטיבו של התשלום נושא חוק מענק עבודה, שכן לא יכול להיות חולק כי התכלית של תקנות הסיוע בגין נגיף הקורונה, אינה זהה לתכליתו של חוק מענק עבודה. כאמור, בעוד שחוק מענק עבודה נועד לתמרץ יציאה לעבודה בדרך של מתן מענק כספי ששיעורו נגזר מהיקף ההכנסה של עובד בעל רמת הכנסה נמוכה, תקנות הסיוע נועדו לתכלית עצמאית של סיוע לעסקים קטנים ובינוניים שהכנסתם ירדה משמעותית בגין התפרצות נגיף הקורונה. תקנות הסיוע לא אימצו את מלוא סעיפיו של חוק מענק עבודה, אלא אימצו סעיפים ספציפיים בלבד מתוכו. מדובר בהסדרים נפרדים הן במישור הכרונולוגי והן במישור התכליתי, כך שאין באחד כדי להשליך בהכרח על השני. ממילא, אין בעצם העובדה שתקנות הסיוע משנת 2020 מצאו אכסניה בחוק מענק עבודה משנת 2007, כדי ללמד כי המענק לפי תקנות הסיוע הוא בגדר מס לצורך פרט 11 ל[חוק תובענות ייצוגיות](#) כנטען על-ידי המבקש.

18. המסקנה המתבקשת מכל אלה היא כי בניגוד לטענת המבקש, המענק נושא תקנות הסיוע אינו בגדר מס. ממילא, אפילו אם אניח כי כל טענותיו העובדתיות של המבקש נכונות וכי מערכת המחשוב של המשיבה הוגדרה באופן שמנוגד לתקנות הסיוע; ואפילו אם אקבל את טענת המבקש לפיה עקב ההגדרה השגויה של מערכת המחשוב של המשיבה, דחיית בקשות למענקי סיוע של מבקשים שזכאים לכך נעשתה שלא כדין (ואדגיש כי אינני מכריעה בכל אלה); הרי אין לפניי תביעת השבה של מס

שנגבה שלא כדין כנדרש בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות. בהתחשב בכך, לא ניתן להיזקק לתובענה ייצוגית מטעם המבקש, בהעדר התקיימות הדרישות הקבועות בפרט 11 הנ"ל. למען שלמות הדברים, אעיר כי המסקנה האמורה אינה נובעת ממחלוקת עובדתית אלא ממחלוקת משפטית באופייה. לפיכך, ניתן להכריע בדבר כעניין מקדמי במסגרת בקשה לסילוק על הסף (הצדדים לא טענו אחרת בהקשר זה). עוד אעיר כי המבקש לא טען לחלופות אחרות שנקבעו בפרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, אשר עניינן באגרה או בתשלום חובה אחר. לפיכך, לא ראיתי לדון בחלופות אלה בהעדר כל טענה לגביהן.

19. בטרם סיום אציין כי נוכח המסקנה אליה באתי, לא מצאתי להכריע ביתר טענותיה של המשיבה בבקשת הסילוק, אשר הועלו על-ידה בבחינת למעלה מן הצורך. כך, אינני רואה לקבוע מסמרות בשאלה - אשר ניתן למצוא לגביה פנים לכאן ולכאן - האם בטרם הגשתה של בקשת האישור שלפניי, המבקש היה חייב למצות תחילה במישור האישי את הליך ההשגה הסטוטורי הקבוע בדין (ראו והשוו בהקשר זה: ע"מ 6685/15 עיריית תל-אביב-יפו נ' אספיאדה בע"מ (16.8.2016)). באותה פרשה נפסק בדעת רוב כי על דרך הכלל לא ניתן לברר טענות הנוגעות לסיווג נכסים לצרכי ארנונה במתכונת של תובענה ייצוגית, בלא למצות במישור האישי את מסלול ההשגה והערר הייחודיים שנקבעו לצורך כך בדין. לצד זאת, הודגש כי ההלכה האמורה נובעת מן הייחוד של מסלול ההשגה בדיני ארנונה, וכי אין בכך כדי להכריע בשאלת היחס בין הליכי השגה סטוטוריים לבין תובענות ייצוגיות בנושאים אחרים, לרבות בתחום (המס).

זאת ועוד; נוכח המסקנה אליה הגעתי, אין הכרח להכריע בשאלה האם המשיבה צודקת בטענתה הנוספת, לפיה דין ההליך שבכותרת להיות מסולק על הסף מחמת תקיפה עקיפה של אקט שלטוני (ראו והשוו: ע"א 4291/17 אלפריח נ' עיריית חיפה (6.3.2019)). אסתפק בכך שאציין כי אלמלא התוצאה אליה באתי, הייתי נוטה לקבל את טענת המבקש לפיה עיקר עניינו של ההליך הייצוגי הנוכחי הוא באופן יישום תקנות הסיוע, ולא בתקיפת תוקפן וסבירותן של התקנות עצמן, או בתקיפת מנגנון בירור הזכאות למענק שנקבע במסגרת תקנות אלה. אם אמנם כך, כי אז במקרה דנן לא מתעוררת סוגיית התקיפה העקיפה של אקט שלטוני במסגרת הליך ייצוגי, ולא היה צורך להידרש לסוגיה זו.

**סוף דבר**

20. משתנאיו של פרט [11](#) לתוספת השנייה לחוק אינם מתקיימים, נשמטת הקרקע מתחת לבקשת האישור שבכותרת, שכן אין עילה להגשת תובענה ייצוגית מנהלית כנגד המשיבה לפי פרט [11](#) הנ"ל לו טען המבקש. בהתחשב בכך, מתייחר הצורך להוסיף ולבחון האם בקשת האישור עומדת ביתר התנאים המנויים [בסעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות](#). מטעמים אלה, אני מורה על סילוק על הסף של הבקשה לאישור התובענה כייצוגית. במכלול נסיבות העניין, לא ראיתי לעשות צו להוצאות.

ניתן היום, ט"ז ניסן תשפ"א, 29  
מרץ 2021, בהעדר הצדדים.

דנה כהן לקח 54678313  
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)