



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 19-06-49026 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

לפני כבוד השופט ה' קירש

המבקשת אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד זיו שרון, עמית גליק, שרונה בוחניק וליהי קדם

נגד

המשיבה רשות המסים - אגף המכס והמע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

#### א. מבוא

1. אגד – אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ ("אגד") – הגישה נגד רשות המסים ("המשיבה") המרצת פתיחה בנוגע לאופן חיובה של אגד בבלו על דלק. הדלק נרכש לשם הפעלת צי האוטובוסים של אגד. בפרט הצדדים חלוקים לגבי אופן חישוב ההישבון המגיע לאגד על פי דיני הבלו.

בהמרצת הפתיחה אגד עותרת **לסעד הצהרתי** אשר לפירוש הנכון של החיקוקים הרלבנטיים.

2. המשיבה, אשר ברשות בית המשפט טרם הגישה תשובה להמרצת הפתיחה, הגישה בקשה לסילוק המרצת הפתיחה על הסף ("בקשת הסילוק"). בבקשת הסילוק נטען כי עומדת מאחורי הסוגיה הפרשנית העקרונית המועלית כביכול בהמרצת הפתיחה **תביעה כספית** רבת היקף בקשר לסכומי בלו שלא הושבו לאגד בעבר. לדעת המשיבה אגד העדיפה להביא את עניינה בפני בית המשפט כבקשה לסעד הצהרתי בלבד מתוך שיקול של חסכון באגרת בית המשפט.

#### ב. הטלת בלו על דלק



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

3. כרקע לדיון בבקשה, מן הראוי לתאר בתמצית את הסדרי הטלת הבלו<sup>1</sup> ומתן ההישבון.

סעיף 2(א) לחוק הבלו על הדלק, התשי"ח-1958 ("חוק הבלו") קובע כי: "שר האוצר, רשאי, בצו, להטיל בלו על דלק המיוצר בישראל, בשיעורים שיקבע בצו...".

אופן תשלום הבלו מוסדר בסעיף 4(א) לחוק הבלו: "יצרן המוציא דלק ממקום ייצור, ישלם את הבלו בעת הוצאת הדלק ממקום הייצור ובשיעור שיחול אותה שעה". דהיינו, לא רוכש הדלק אחראי לתשלום הבלו אלא היצרן המוכר.

סעיף 18(א) משלים את ההסדר האמור: "לא יוציא אדם דלק חב בלו ממקום ייצור או מאתר אחסון בלי אישור המנהל כי הבלו עליו שולם או כי תשלומו נדחה". על פי סעיף 1 לחוק, "המנהל" הוא "מנהל כהגדרתו בפקודת מס הכנסה".

4. מכוח חוק הבלו, נקבע צו הבלו על דלק (הטלת בלו), התשס"ד-2004. סעיף 2(א) לצו האמור קובע כי "מוטל בזה בלו על דלק בשיעורים המפורטים בתוספת לצו נקבעים מעת לעת סכומי הבלו על סוגי דלק שונים (למשל, בעת כתיבת שורות אלו, הבלו על ליטר סולר הוא כ-2.94 ש"ח ועל ליטר בנוזין 3.07 ש"ח<sup>2</sup> - סכומים מהותיים בהחלט).

סעיף 9 לחוק הבלו מוסיף:

"(א) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בצו -

(1) ...

(2) הישבון, מלא או חלקי, של הבלו ששולם על דלק המיועד או

המשמש למטרה מסוימת שקבע, שיינתן למי ששילם את

הבלו או למי שהשתמש בדלק למטרה האמורה, הכל כפי

שקבע.

<sup>1</sup> על מקורה הקדום של המילה "בלו", ראו כתבה מאת ד"ר תמר עילם גינדין, <https://www.ynet.co.il/articles/0,7340,L-3986601,00.html>  
<sup>2</sup> אתר משרד האנרגיה [www.gov.il/he/departments/general/fuel\\_tax](http://www.gov.il/he/departments/general/fuel_tax)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

(ב) קבע שר האוצר לפי הוראות סעיף קטן (א) פטור חלקי או הישבון חלקי, רשאי הוא לקבוע כי סכום הפטור או ההישבון לא יעלה על סכום מרבי שיקבע המנהל.

(ג) קבע שר האוצר לפי הוראות סעיף קטן (א) כי יינתן הישבון למי שהשתמש בדלק למטרה מסוימת, יינתן ההישבון למשתמש כאמור, ובלבד ששוכנע המנהל כי הדלק שרכש המשתמש הוא דלק ששולם עליו בלו בידי היצרן, והמשתמש הוכיח כי מתקיימים כל אלה:

(1) המשתמש עשה שימוש בדלק למטרה שקבע שר האוצר; ..."

5. צו הבלו על דלק (פטור והישבון), התשס"ה-2005 נקבע מכוח חוק הבלו. לפי סעיף 3א לצו הפטור וההישבון:

"(ג) סולר... אשר שולם עליו בלו ושימש בייצור הכנסה -

(1) למטרה מן המפורטות בטור א' בתוספת... יינתן עליו הישבון חלקי בשיעור הקבוע בטור ב' בתוספת, למי שהשתמש בדלק למטרה כאמור והוא עוסק מורשה כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף..."

...

(ד) בעד כל מטרה הקבועה בתוספת, יקבע המנהל בהודעה ברשומות סכום שנתי מרבי אחד או יותר לפי סוג המשתמש... לעניין זה - 'הסכום השנתי המרבי' - התוצאה המתקבלת מהכפלת סכום הבלו בצריכה השנתית הממוצעת; 'הצריכה השנתית הממוצעת' - המנה הממוצעת מחלוקת ממוצע השימוש השנתי בייצור הכנסה למטרה הקבועה בטור א' בתוספת, בממוצע השימוש לליטר."

ככלל, לפי סעיף 2 לתוספת לצו האמור, הישבון בשיעור של 50% מן הבלו יינתן לרכב מנועי שהוא "אוטובוס כהגדרתו בתקנות התעבורה...".<sup>3</sup> דהיינו, היקף ההישבון, שהוא

<sup>3</sup> לתיקונים שיביאו בהדרגה לצמצום וביטול הסדר ההישבון לתחבורה, ראו קובץ התקנות (שיעורי מכס, מס קנייה ותשלומי חובה) 1854, התשע"ח, עמוד 96.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19-06 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

לכל היותר 50% מסכום הבלו ששולם, מוגבל גם בהתאם לצריכה שנתית ממוצעת (בליטרים של דלק), כאשר חישוב "הצריכה השנתית הממוצעת" מבוסס על נתוני "ממוצע שימוש שנתי" (המבוטא בקילומטרים של נסיעה).

6. והנה ב"הודעה על סכום שנתי מירבי להישבון חלקי" עליה חתם המנהל ביום 18.1.2009 (י.פ 5915 מיום 12.2.2009), הצריכה השנתית הממוצעת בליטרים לאוטובוס נקבעה ל- 45,000 ליטר. כלומר, לגבי אוטובוס שצרך עד 45,000 ליטרים של דלק בשנה, יתקבל הישבון של 50% מן הבלו, ואילו לגבי אוטובוס שצרך יותר מכמות זו, על החלק העודף לא יינתן הישבון. משמעות הדבר היא כי אוטובוס שנסע רבות במשך שנה פלונית, לא יינתן לגביו מלוא ההישבון האפשרי.

### ג. המחלוקת המהותית הניטשת בין הצדדים

7. אגד מפעילה כמובן אוטובוסים רבים מאוד. אין גם מחלוקת כי מדי שנה היא זכאית להישבון בגין השימוש בדלק. לפי עמדתה, יש ליישם את מגבלת "הצריכה השנתית הממוצעת" ביחס לצי האוטובוסים כולו ולא ביחס לכל אוטובוס בנפרד. המשיבה לעומת זאת סבורה כי הגבלת היקף ההישבון צריכה להיות מחושבת לגבי כל אוטובוס ואוטובוס לפי נתוניו.

8. דוגמה פשוטה תמחיש את המחלוקת: בידי מפעיל אוטובוסים מסויים (לא אגד) ארבעה אוטובוסים. אוטובוסים א', ב' ו-ג' צרכו, כל אחד לחוד, 42,000 ליטר סולר במשך השנה. אוטובוס ד' צרך 50,000 ליטר. על פי עמדת המשיבה, אוטובוסים א', ב' ו-ג', אשר צרכו פחות מ-45,000 ליטר בשנה, מזכים בהישבון המירבי (שהוא 50% מסכום הבלו ששולם). לגבי אוטובוס ד', לא יינתן הישבון בגין 5,000 הליטרים העודפים, מעבר למגבלה.

מנגד, לפי עמדתה של אגד, ממוצע הצריכה יחושב על בסיס הצי כולו, ובדוגמה זו הממוצע עומד על 44,000 בלבד - כך שמגיע הישבון מלא.

9. במרוצת השנים המשיבה נהגה לחשב את סכומי ההישבון המגיעים לאגד בהתאם לשיטתה הני"ל, דהיינו על פי נתוני כל אוטובוס ואוטובוס בנפרד. כתוצאה מכך, לפי עמדתה של אגד, התקבלו סכומי הישבון נמוכים מדי ועל המשיבה לשלם לה את ההפרשים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

על פי האומדן הגס של אגד, הפער בין שיטות הצדדים עשוי להגיע לכדי 12.5 מיליון ש"ח בשנה (פרוטוקול הדיון מיום 27.2.2020, עמוד 2).

### ד. הפנייה להחזר בלו וההליך השיפוטי הקודם

10. ביום 8.5.2017 משרד עורכי הדין זיו שרון ושות' יחד עם משרד רואי החשבון זיו האפט פנו בכתב בשם אגד למנהל היחידה הארצית לדלק ברשות המסים בעניין "החזרי בלו על הסולר". במכתב האמור שוטחים המייצגים את הנימוקים ליישום שיטת הממוצע על בסיס כלל הצי: "... בשום מקום בחוק לא נקבע כי המדידה של התקרה השנתית הממוצעת תהיה לכל כלי וכלי בודד, ויתרה מכך, מדידה זו חוטאת לתכלית החקיקה" (סעיף 4 למכתב). בפנייה זו מבוקש החזר "מיום הגשת הדו"ח הראשון להחזר בלו אשר הוגש על ידי החברה" (סעיף 1 שם). לא נאמר מתי הדו"ח הראשון האמור הוגש ולא נקב במכתב סכום החזר הנתבע.

11. במענה לשאלה שהצגתי בפני הצדדים במסגרת החלטה בכתב מיום 15.1.2020, שני הצדדים השיבו כי הם מסכימים כי על החזרי בלו חלות הוראות חוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), התשכ"ח-1968 ("חוק מסים עקיפים"). הרי בסעיף 1 לחוק זה המונח "מס-עקיף" מוגדר במפורש ככולל בלו, והמונח "יתר" מוגדר כמקיף, בין השאר, "סכום הישבון... ששולם למנהל או הופקד אצלו... ויש להחזירו...".

סעיף 6 לחוק מסים עקיפים קובע כי "יתר יוחזר למי ששילמו, אם הוא ביקש את החזר תוך התקופה הקובעת...". המושג "התקופה הקובעת" מוגדר בסעיף 1 לחוק האמור (לגבי טובין שלא יובאו לישראל) כ"שלוש שנים מן היום שבו נתהווה... היתר".

12. הנה כי כן, בעוד במכתב הפנייה למשיבה של מייצגי אגד בחודש מאי 2017 לא צויינה תקופה מסויימת בגינה נדרש החזר, חוק מסים עקיפים מגביל את חובת ההשבה לתקופה של שלוש שנים שקדמו לפנייה לרשות המסים.

למותר לציין כי מאז הפנייה הנ"ל, נקפו עוד שלוש שנים והמשיבה ממשיכה לחשב את ההישבון המגיע על פי שיטתה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 19-06-49026 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

לפיכך, לכל הדעות מדובר במחלוקת שעשויה להגיע להיקף של עשרות רבות של מיליוני שקלים.

13. הפנייה להחזר מחודש מאי 2017 נענתה בשלילה על ידי המשיבה בחודש אוקטובר 2017.

14. בחודש מרץ 2018 הגישה אגד המרצת פתיחה בבית המשפט המחוזי בירושלים (ה"פ 18-03-14887 - "ההליך הקודם").

בהליך הקודם עתרה אגד לשני סעדים: סעד הצהרתי לפיו יוצהר כי גישתה הפרשנית היא הנכונה (כך שחישוב ההישבון ייעשה על בסיס ממוצע הצי כולו, כמוסבר), וכן סעד כספי לפיו יורה בית המשפט למשיבה לשלם לאגד את סכומי ההישבון הנוספים המגיעים לה בגין העבר.

15. אף בהליך הקודם הוגשה בקשה לסילוק על הסף מטעם המשיבה.

הבקשה האמורה התקבלה על ידי כבוד השופטת ח. זנדברג והמרצת הפתיחה אכן סולקה על הסף ולא נדונה. השופטת זנדברג נימקה את החלטתה בכך ש"כך... ככלל, מקום בו בהמרצת הפתיחה נכלל, כמו בענייננו, סעד כספי, אזי לא ניתן לברר את התובענה בדרך של המרצת פתיחה" (סעיף 10 להחלטה שניתנה ביום 17.10.2018).  
ובהמשך: "... במסגרת המרצת פתיחה לא יכולות המבקשות לתבוע סעד כספי של השבת סכומי הבלו ששולמו על-ידן, והמרצת הפתיחה אינה המסגרת הדיונית המתאימה לכך" (שם, סעיף 20).

16. יצוין כי בהליך הקודם הועלה טיעון נוסף, אשר אליו נחזור בהמשך היות שהוא עולה אף בהליך הנוכחי: לדעתה של אגד, יש לאפשר לה לחלוק על עמדת המשיבה תוך תשלום אגרת בית המשפט הנדרשת במקרה של ערעור מס כי הרי בלו הוא סוג של מיסוי עקיף. וכאן המקום לומר כי חוק הבלו שותק בנושא השגה וערעור על עצם הטלת הבלו או על היקף ההישבון המגיע (בניגוד להסדרי הערעור המצויים באותו חוק הן לגבי הטלת עיצום כספי (סעיף 25) והן לגבי איסור מכירה מינהלי (סעיף 25)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

בית המשפט המחוזי בירושלים לא היה מוכן ללמוד על דרך ההיקש מהסדרי הערעור המפורשים והמפורטים המצויים בחוקי מס אחרים וקבע כי "בהעדר מסלול ערעורי המותווה בדיני הבלו לתקיפת החלטת רשויות המס... הדרך פתוחה בפני המבקשות, התובעות סעד כספי של השבה, להגיש כתב תביעה, שיכלול סעד כספי, כמקובל" (שם, סעיף 20).

כאמור, נשוב בהמשך להיבט דרכי הערעור בענייני מיסוי וגובה האגרה הנדרשת.

17. על החלטת בית המשפט המחוזי בירושלים בהליך הקודם לא הוגש ערעור לבית המשפט העליון.

18. המשיבה סבורה כי לנוכח החלטתה של כבוד השופטת זנדברג, קיימים מעשה בית דין ומניעות, החוסמים את דרכה של אגד בפני הגשת המרצת פתיחה נוספת בגין אותו עניין. יתרה מזאת, לדעת המשיבה מדובר במקרה של forum shopping, ומה שאגד לא הצליחה להשיג במחוז ירושלים היא מנסה להשיג כעת במחוז תל אביב-יפו.

19. אינני מסכים עם המשיבה בשאלת מעשה בית דין. כאמור, המרצת הפתיחה בהליך הקודם סולקה על הסף בראש ובראשונה כי היא הייתה כרוכה בסעד כספי – תשלום סכומי הישבון נוספים. והנה בהליך הנוכחי מתבקש סעד הצהרתי בלבד וזאת לגבי הפירוש הנכון של החיקוקים שנסקרו לעיל. דומה אפוא שהחלטתו של בית המשפט המחוזי בירושלים, לפניו היה מונח הליך בעל אופי שונה, איננה מונעת מניה וביה את עצם הגשת המרצת הפתיחה הנוכחית. אולם לנוכח המסקנה אליה הגעתי, טענת המשיבה בדבר מעשה בית דין ממילא איננה דורשת הכרעה. כמו כן, אינני נדרש להתייחס לטענת ה-forum shopping.

### ה. על אגרות בית המשפט ופיצול הסעדים

20. לדעת המשיבה, הגשת ההליך דנן איננה אלא שלב מקדים להגשת תביעה כספית רחבת היקף הנוגעת להישבון העבר. לעמדת המשיבה, דרך דיונית זו ננקטה אך ורק מתוך שיקול אחד: חסכון באגרת בית המשפט.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

21. ואלה סכומי האגרה הנהוגים כעת בבית המשפט המחוזי:

(א) על פי תקנה 3 לתקנות בתי המשפט (אגרות), התשס"ז-2007, שעניינה "הליכים שרואים את שוויים כבלתי ניתנים לביטוי כספי", בגין תובענה ל"צו הצהרתי... למעט תובענה לסעד כספי כתוצאה מצו כאמור" תשולם אגרה על סך 1,162 ש"ח (בהתאם לפרט 10 לתוספת לתקנות);

(ב) על פי תקנה 2 בצירוף פרט 8 לתוספת לתקנות, בגין תביעה לסכום כסף קצוב תשולם אגרה של 2.5% מהסכום הנתבע, וכן 1% עבור כל סכום נתבע שמעל 24,355,713 ש"ח. משמעות הדבר היא כי במקרה כגון המקרה הנוכחי, בו סכומי החזרי הבלו עשויים להגיע לכדי 80 מיליון ש"ח (וראו עמוד 4 לפרוטוקול הדיון מיום 27.2.2020), האגרה בגין תביעה כספית בקשר לכך עשויה להסתכם בכ- 1,165,000 ש"ח;

(ג) לשם ההשוואה, האגרה הנדרשת בגין ערעור מס הכנסה או ערעור מס ערך מוסף – יהיה סכום השומה השנויה במחלוקת אשר יהיה – עומדת על 910 ש"ח (פרט 17, שם). כך גם לגבי ערעור מס בו סכום המס המונח על כפות המאזניים הוא 80 מיליון ש"ח.

22. המשיבה סבורה כי אגד לא ויתרה על תביעתה הכספית – חרף השוני בין הסעדים שנתבעו בהליך הקודם בירושלים ובין הסעד הנתבע כאן – ובהקשר זה מצביעה המשיבה על בקשתה של אגד לפיצול סעדים. בקשה זו הוגשה ביום 23.6.2019, בד בבד עם הגשת המרצת הפתיחה ("בקשת הפיצול").

בבקשת הפיצול ציינה אגד כי "ככל ותתקבל פרשנותה של המבקשת, תשקול המבקשת להגיש גם סעד כספי ביחס לשנים עד להכרעת בית המשפט הנכבד בהמרצת הפתיחה, וזאת על מנת שהמבקשת תוכל לקבל את החזרי הבלו אותן מנע המשיב בניגוד לפרשנות הנכונה של צו ההישבון."

בקשת הפיצול הוגשה "למען הזהירות בלבד" כי לדעת אגד, כאשר תחילה מוגשת תובענה לסעד הצהרתי בלבד, אין צורך בבקשת פיצול סעדים במסגרת תקנה 45 לתקנות סדר





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19-2020 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

הדין האזרחי, התשמ"ד-1984. לפי גישה זו אם יינתן הסעד ההצהרתי המבוקש, יוכל התובע להמשיך ולתבוע סעד כספי על סמך המוצהר, מבלי שקדמה לכך בקשת פיצול סעדים. דומה כי בנקודה זו הדין עם אגד (וראו א. גורן, סוגיות בסדר דין אזרחי, מהדורה שלוש עשרה (2020), כרך א', עמודים 562-563). אולם גם בעניין זה אין צורך להכריע לנוכח התוצאה.

חשוב יותר לענייננו הוא הטיעון בפי המשיבה כי עצם הבקשה לפיצול סעדים חושפת את כוונתה ומטרתה האמיתיות של אגד – לדרוש מהמדינה סכומי בלו בחזרה. ולמעשה אגד עצמה לא מתכחשת לאפשרות זו: מעבר לכתוב בבקשת הפיצול, הרי בדיון שהתקיים לפניי, אישר ב"כ אגד כי אין כוונה לזנוח את סכומי הבלו אשר לדעת אגד נגבו ביתר (עמוד 5, שורה 4 עד שורה 10).

### 1. תביעה לסעד הצהרתי בלבד

23. כידוע, לפי סעיף 75 לחוק בתי המשפט (נוסח משולב), התשמ"ד-1984, שכותרתו "סמכות כללית לתת סעד", כל בית משפט שדן בעניין אזרחי "מוסמך לתת פסק דין הצהרתי, צו עשה, צו לא-תעשה, צו ביצוע בעין וכל סעד אחר, ככל שיראה לנכון בנסיבות שלפניו".

24. עם זאת, הפסיקה התוותה גבולות לשיקול הדעת הרחב המוקנה לבית המשפט, והדברים המופרים מסוכמים בספרו הנ"ל של המחבר גורן:

"סעד הצהרתי הוא סעד שבשיקול דעת. על בית המשפט לבחון בבואו לשקול אם ליתן סעד הצהרתי, בין היתר, אם יש בידי המבקש לעתור לסעד אופרטיבי, ואם התשובה לכך היא חיובית, משמע שהסעד שנתבקש הוא חלקי, ובית המשפט יטה, בדרך כלל, שלא לתתו.

...

מאחר שהסעד ההצהרתי אינו ממצה את זכויותיו של התובע - שהרי התביעה ההצהרתית מוגשת, בדרך כלל, כשלב מקדמי לתובענה הבאה - על התובע להראות כי יש לו אינטרס לגיטימי לנקוט דרך דיונית זו דווקא. עיקרון נוסף שהתגבש בסוגיה זו קובע כי בדרך כלל אין להיעתר לתובענה לסעד הצהרתי בלבד אם התובע יכול להשיג את



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

מבוקשו בתובענה, שבה יתבע את מלוא הסעד הממשי. במקרה כזה תקובל תובענה הצהרתית רק אם התובע יצביע על קיומו של אינטרס לגיטימי לפיצול הדיון ועל הסתפקות בהצהרה בשלב זה.

...

העובדה שיש לתובע סעד מלא ממשי שאותו הוא יכול לתבוע, מהווה שיקול רב ערך נגד מתן הסעד הצהרתי. התובע יוכל להתגבר על השיקול האמור רק אם יש בכוחו להצביע על אינטרס לגיטימי המצדיק את הדבר. מקום שבו מתברר כי תהליך שבמסגרתו נתבקש הסעד הצהרתי אינו אלא פרק א' של ההתדיינות בין אותם בעלי דין, בדרך כלל אין לראות את התובע כמי שיש לו אינטרס לגיטימי כזה."

(מתוך עמודים 556 ו-557)

25. כאן יש להבחין בין שתי שאלות שונות: שאלה אחת היא באיזה נסיבות מן הראוי לדון בתובענה אשר לכאורה מכוונת למתן סעד הצהרתי בלבד, ומתי יש לסרב לעשות כן בשל קיומה של אפשרות לתבוע סעד ממשי (אופרטיבי) אחר (כגון תביעה כספית). שאלה אחרת היא, בהינתן שנתבע סעד הצהרתי בלבד, האם המרצת פתיחה המוגשת לפי תקנות 248 ו-253 לתקנות סדר הדין האזרחי היא אכן האכסניה המתאימה לאותה תובענה או שמא בנסיבות המקרה יש מקום להגשת "תובענה בדרך הרגילה" – והשוו הוראות תקנה 258. כאן אנו עוסקים בשאלה מהסוג הראשון.

26. גיבוש ההלכה בסוגיה זו נמצא בפסק דינו של כבוד השופט ש. לוי בע"א 227/77 בנק ברקליס דיסקונט בע"מ נ' ברנר (ניתן ביום 27.10.1977), שם הוטעם:

"העובדה שיש לתובע סעד מלא ממשי, שאותו הוא יכול לתבוע מהווה שיקול רב-ערך כנגד מתן הסעד הצהרתי והתובע עשוי להתגבר על השיקול האמור רק אם יש בכוחו להצביע על אינטרס לגיטימי המצדיק את הדבר."

(מתוך סעיף 9 לפסק הדין)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

יצויין כי שם "... גילו המשיבים את דעתם במפורש שההליך הנדון ישמש אך שלב בהתדיינות נוספת והם לא הצביע על קיום אינטרס לגיטימי שיש בו כדי להצדיק היעדרות למבוקשם" (מתוך סעיף 11 לפסק הדין).

בעניין **בנק ברקליס** בית המשפט העליון מנה שלושה מקרים בהם יהיה מוצדק לדון בתביעה לסעד הצהרתי גרידא, חרף העובדה שעל פני הדברים יש לתבוע "סעד מלא ממשי" (ולעניות דעתי, מדובר בשלוש **דוגמאות**, ולא בנסיון להרכיב רשימה ממצה של חריגים):

(1) "נבצר מן התובע לקבל את הסעד המלא..."; (2) "... התובע עותר למתן סעד הצהרתי כדי לנקות את שמו"; (3) "... מבקש התובע הדרכה כיצד עליו לפעול" (מתוך סעיף 9).

בהליך דנן נמצאת במוקד הדיון העילה השלישית הנ"ל, המנוסחת במקום אחר בפסק דין **בנק ברקליס** כ"אינטרס לגיטימי... לקבל הדרכה כיצד על בעלי-הדין לנהוג בעתיד" (שם, בסעיף 8).

27. הלכת **בנק ברקליס**, ופסיקה דומה שניתנה בבית המשפט העליון במרוצת השנים, יושמו אף במקרים הקשורים לתחום המסים, וראו בין היתר: ת"א (חיפה) 1162/06 **מעדני ים (סי פוד) אטלנטיק בע"מ נ' רשות המסים** (החלטה שניתנה ביום 22.10.2007) – שם חידד כבוד השופט עמית כי לפניו תביעה להצהרה על **העדר חבות** במכס, ולא לקבלת סכום החזר מהמדינה – וזאת בשונה מהמקרה הנדון לפניי. כמו כן, בעניין **מעדני ים** נדונה בהרחבה סוגיית חובת תשלום המס השנוי במחלוקת כתנאי לתחילת ההתדיינות מול המדינה, עניין שאיננו עולה כאן כלל, מאחר שהבלו הנדון הוחזק מלכתחילה בידי רשות המס.

בעניין בש"א 5008/08 (ירושלים) **רשות המסים נ' חברת סונול ישראל בע"מ ואח'** (ניתן ביום 1.6.2009) ציין כבוד השופט זילברטל כי "... לא חל כל כרסום בהלכה לפיה כאשר קיימת בידי התובע האפשרות לתבוע סעד אופרטיבי, עליו להצביע על אינטרס ממשי כדי שיצדיק את האפשרות לתבוע סעד הצהרתי גרידא בשלב ראשון" (סעיף 6 לפסק הדין).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

בנסיבות שנדונו שם נמצא כי " ... המשיבות [התאגידים אשר ביקשו סעד הצהרתי בקשר לזכאותן להשבת סכומי בלו] אינן ניצבות בפני כל דילמה כיצד עליהן לנהוג, ואין הן זקוקות להדרכה לבל תיכשלנה..." (שם).

ולבסוף בה"פ 6341-05-09 מדינת ישראל נ' טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ ואח' (ניתן ביום 12.11.2009) מצא כבוד השופט ב. ארנון כי "בפני המשיבות פתוחה כבר כיום הדרך להגיש תובענה כספית על מלוא הסך [של מס קניה שנגבה]... אינני סבור כי יש מקום לדון עתה בתובענה שעניינה פסק-דין הצהרתי בלבד אשר ממילא יוביל, במקרה של מחלוקת בין הצדדים, להתדיינות נוספת ביניהם" (סעיף 7 לפסק הדין).

28. ניתן לסכם אפוא ולומר כי כאשר האזרח טוען לזכות לקבלת כספי מסים חזרה מן המדינה (ולא להעדר חבות בטרם מעשה גבייה), וכאשר מן הסתם זכות זו, ככל שתוכר, תוליד תובענה כספית, אזי רובץ על האזרח נטל של ממש להראות שנחוץ לו סעד הצהרתי במנותק מן התביעה הכספית.

### ז. האם באמת נדרש סעד הצהרתי במקרה דנן?

29. כאמור, אגד מציינת כי אם תוכר זכותה להגדלת היקף ההישבון היא "תשקול" הגשת תביעה כספית - אך היא מוסיפה וטוענת כי כבר בשלב זה נדרשת לה הכוונה כיצד לפעול בהווה ובעתיד בכל הקשור לניהול צי האוטובוסים.

במה הדברים אמורים?

30. אגד מסבירה כי מעבר להיותה כפופה לחיוב בבלו בגין רכישת דלק, היא גם נתונה לדיני הגנת הסביבה בכל הקשור לתפעול מערך האוטובוסים. לדבריה, היא ניצבת בפני מערכות דין מתנגשות: בעוד ההוראות בנושא הישבון הבלו – כפי שהן מתפרשות על ידי רשות המסים - עשויות לגרום לה לעשות שימוש בכלל האוטובוסים השונים שבצי במידה שווה, אזי ההוראות בנושא אוויר נקי מחייבות אותה להעדיף את השימוש באוטובוסים החדשים יותר, והמזהמים פחות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19-06 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

31. כאן יוסבר כי סעיף 3(א) לחוק אוויר נקי, התשס"ח-2008 מורה כי "לא יגרום אדם לזיהום אוויר חזק או בלתי סביר". מטרתו של החוק האמור היא "... להביא לשיפור איכות האוויר וכן למנוע ולצמצם את זיהום האוויר..." (סעיף 1).

בהתאם לסעיף 3(ב) לחוק, "... יראו זיהום אוויר כחזק או כבלתי סביר, בין השאר... [כאשר קיימת] פליטת מזהם לאוויר בניגוד להוראות חוק זה".

בהמשך לכך, סעיף 4 לאותו חוק קובע כי:

"(א) בכפוף להוראות חוק זה, השר [להגנת הסביבה] יקבע הוראות לשם מניעת הפרתו של סעיף 3 ובכלל זה הוראות בעניינים אלה:  
(1) הוראות הקובעות מהו זיהום אוויר חזק או בלתי סביר;  
(2) צעדים ואמצעים שיש לנקוט למניעת זיהום אוויר חזק או בלתי סביר..."

בנוסף להוראות השר לפי סעיף 4 הנ"ל, סעיף 41(א) לחוק מסמיך את הממונה (כהגדרתו בסעיף 2 לחוק) כדלקמן:

"הממונה רשאי ליתן לאדם או לגוף המנוי בתוספת הרביעית, שהוא בעל מקור פליטה, הוראות לשם מניעה וצמצום של זיהום האוויר ממקור הפליטה ולשם קידום מטרות חוק זה, לרבות הוראות בכל עניין שניתן לקבוע לגביו תנאים בהיתר פליטה למקור פליטה טעון היתר."

על פי התוספת הרביעית המוזכרת בסעיף 41(א), ניתן לתת "הוראות נוספות" ל"בעל צי כלי רכב", כמוגדר שם.

32. והנה אגד, כ"בעלת צי כלי רכב" לעניין התוספת הרביעית לחוק אוויר נקי, אכן קיבלה "הוראות למניעה וצמצום של זיהום אוויר", הוראות המופנות כלפי אגד באופן פרטני. על פי אותן הוראות, שניתנו תחילה על ידי הממונה ביום 2.11.2014 ותוקנו ביום 23.11.2015 (נספח ז' להמרצת הפתיחה), נקבעו לאגד "יעדי פליטה ממוצעת לצי רכב", לפיהם



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

"החברה [אגד] תפחית בהדרגה את פליטת החלקיקים הממוצעת, כך שלא תעלה על 0.03 גרם לק"מ..."

על פי ההוראות, יעד זה יושג על ידי הגדלה הדרגתית באחוז האוטובוסים העומדים בתקן הני"ל על פני השנים 2016 ו-2017.

33. להמחשת הדברים, נחזור לדוגמה ששימשה אותנו בסעיף 8 לעיל. נניח כי בדוגמה הני"ל אוטובוסים א', ב' ו-ג' הם ישנים ומזהמים יותר ואילו אוטובוס ד' הוא חדיש ומזהם פחות.

פרשנות רשות המסים לעניין הזכאות להישבון תתמרץ את אגד למתן את השימוש באוטובוס ד' ולהגביר את השימוש ביתר האוטובוסים (הישנים יותר), כדי שצריכת הדלק על ידי כל אחד מן האוטובוסים לא תעלה על 45,000 ליטר, ככל שניתן.

והנה הפחתת השימוש באוטובוס ד' עלולה לעמוד בסתירה למגמתן של הוראות שניתנו למפעיל צי האוטובוסים על פי חוק אוויר נקי, ועלולה להביא לאי עמידה ביעדי הפליטה שנקבעו.

לעומת זאת, אימוץ פרשנותה של אגד להוראות ההישבון – על פיה ממוצע הצריכה על פני כל הצי הוא שקובע - יאפשר מקסום השימוש באוטובוס ד' לפי אותה דוגמה, דבר שעולה בקנה אחד עם מימוש ההוראות לצמצום זיהום האוויר.

34. לטענת אגד, האינטרס שלה לניהול מיטבי של נסועת האוטובוסים – המביא בחשבון הן את נושא הישבון הבלו והן את נושא הוראות האוויר הנקי – מצדיק מתן סעד הצהרתי כדי שהיא תוכל לכלכל את צעדיה מהיום ואילך. אינטרס זה, כך גורסת אגד, הוא מעבר לאינטרס שלה לקבלת סכומי הישבון נוספים בגין תקופות העבר, ועל כן הסעד הצהרתי (הצופה פני העתיד) הוא נפרד מן הסעד הכספי (הצופה פני העבר).

בתצהירו של מר אמנון מנדלאוי, חשב אגד, אשר צורף להמרצת הפתיחה, הוסבר:

"בהתאם לחוק אוויר נקי ולהוראות למניעה וצמצום של זיהום האוויר, עושה המבקשת מאמצים גדולים ביותר על מנת לעמוד בכל ההוראות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

השונות שקבע המחוקק על מנת להפחית את זיהום האוויר במדינת ישראל בין היתר באמצעות הוצאת אוטובוסים מזהמים משימוש פעיל ובעיקר באמצעות הסטת הנסועה, כך שעיקר הנסועה תבוצע ע"י האוטובוסים הנקיים בעלי תקן היורו המתקדם ולעומת זאת האוטובוסים המזהמים יבצעו נסיעות נמוכות ככל הניתן.

...

... על מנת לעמוד [בהוראות] כאמור נדרשת המבקשת להסיט את הנסועה ולהעמיס את הנסועה על האוטובוסים הנקיים גם במקרים בהם הצריכה של האוטובוסים הנקיים חורגת בהרבה מהתקרה הנ"ל."

(מתוך סעיפים 31 ו-36 לתצהיר)

35. בנוסף לכך, ומעבר לנושא זיהום האוויר, טוענת אגד כי הבהרת פרשנות הוראות הישבון הבלו נדרשת לה לצורך "... יצירת מערך תחבורה ציבורית יעיל, כזה השוקל שיקולי אופטימיזציה אחרים כגון תדירות קווים, הפחתת הנסועה, שעות נהיגה ומנוחה של נהגים" (סעיף 37 לתצהיר).

36. לאחר שקילת ההסברים, הגעתי למסקנה כי אגד לא השכילה להרים את הנטל ולהראות "אינטרס לגיטימי" של ממש בניהול המרצת פתיחה דווקא, ולהראות כי באמת נדרשת לה "הכוונה" לעתיד במידה המצדיקה את ניתוק ההליך לסעד הצהרתי מן ההליך לסעד כספי אשר, סביר מאד להניח, בוא יבוא.

37. דומה כי בכל הנוגע לציות להוראות צמצום זיהום האוויר אגד לא עומדת בפני דילמה – היא מחוייבת על פי דין לעמוד באותן הוראות.

על פי סעיף 53(א) לחוק, ניתן להטיל עיצום כספי בגין אי-קיום הוראה שניתנה לתאגיד לפי סעיף 41(א) לחוק. סכום העיצום המירבי עומד היום על 919,700 ש"ח.

יתרה מזאת, על פי סעיף 63 לחוק אוויר נקי, שעניינו "עונשין", "העושה אחד מאלה, דינו מאסר או קנס פי שלושה מהקנס כאמור בסעיף 61(א)(4) לחוק העונשין, ואם נעברה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

**העבירה על ידי תאגיד - קנס פי שישה מהקנס האמור... (6) אינו מקיים הוראה שניתנה לו לפי הוראות סעיף 41(א)..."**

(לפי סעיף 61 לחוק, אם ננקט הליך פלילי נגד אדם, הוא לא יחוייב גם בעיצום כספי).

דהיינו, אי עמידה בהוראות זיהום האוויר היא עילה להטלת עיצום כספי ואף עבירה פלילית, וכל שיקול של קבלת הישבון בלו מירבי אמור לסגת בפני הקפדה על הוראות האוויר הנקי.

אמנם ייתכן שאגד יכולה לעמוד בהוראות האוויר הנקי באופנים שונים, כלומר באמצעות השימוש בהרכבים שונים של אוטובוסים ונסועה, עם תוצאות שונות לעניין היקף ההישבון המגיע לה לפי פרשנות רשות המסים, אך גם בנושא זה לא הובא הסבר קונקרטי הממחיש את מידת החשיבות של ה"הדרכה" המבוקשת.

38. כמו כן, כאמור, הוראות מכוח סעיף 41 לחוק אוויר נקי ניתנו לאגד כבר בחודש נובמבר 2014 ואילו הפנייה הראשונה למשיבה בנושא היקף הישבון הבלו נשלחה בחודש מאי 2017, כשנתיים וחצי לאחר מכן. והנה בפנייתם של משרדי זיו שרון וזיו האפט מסופר כי "נאלצה [אגד] לספוג היקפים משמעותיים של בלו... ללא הישבון" (סעיף 3 למכתב) והוטעם כי "... עצם הרעיון לפיו בעל עסק ינהל את צי הרכבים שלו כך שכל רכב ייסע פחות מהתקרה השנתית ולא לפי דרישות העסק או היגיון קווי הנסיעה וכדומה, משולל כל היגיון. ברור כי על העוסק לתכנן את נסיעות הרכבים בהתאם לצורך העסקי ולא למגבלת הישבון כזו או אחרת" (סעיף 4.1.8 למכתב).

אולם לא נכתבה שם ולו מילה אחת על נושא הוראות צמצום זיהום האוויר או על השפעתן על אופן ניהול הצי. הנימוק שכן הועלה על ידי אגד בפנייה היה קשור להבדל בנסועה ובצריכת סולר בין אוטובוסים המשמשים בקווים עירוניים לאלה המשמשים בקווים בין-עירוניים:

**"הצריכה העודפת של סולר עולה על התקרה השנתית הממוצעת באוטובוסים המשמשים בקווים בין-עירוניים, המתאפיינת באופן מובהק וקונסיסטנטי בצריכת סולר העולה משמעותית על התקרה."**  
(סעיף 3 לפנייה)





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 19-06-49026-06 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

ובהמשך:

"... נוצר חוסר איזון בין מי שעיסוקו רק בנסיעה עירונית וממילא בסך הכל לרוב אינו חורג מהתקרות ומקבל הישבון בגין מלוא צריכת הסולר שלו לבין מי שעורך נסיעות בין-עירוניות וחורג משמעותית מהתקרה ונפגע מאוד משמעותית מהתקרה."  
(סעיף 4.2.6 לפנייה)

39. אם הטענה של אגד הייתה כי תקרת הצריכה השנתית הממוצעת איננה הולמת אוטובוסים המופעלים בקווים בין-עירוניים – וכך מוסבר בפנייה מחודש מאי 2017 – אזי דומה כי אגד לא הייתה זקוקה לכל "הדרכה" או "הכוונה" במובן הנ"ל, כי הרי יש לשער כי אין לאגד גמישות של ממש לשנות את תמהיל הקווים שלה ולהחליט, למשל, לבטל קווים בינעירוניים לטובת קווים עירוניים, הכל בגלל הפרשנות שתינתן להוראות החוק בעניין היקף הישבון הבלו.

לעומת זאת, בהמרצת הפתיחה הנוכחית (וכן בהליך הקודם) נושא צמצום זיהום האוויר הוא זה שהפך למרכזי ומשמש נימוק עיקרי לכך שאגד, לטענתה, זקוקה להדרכתו והכוונתו של בית המשפט לגבי העתיד. אגב כך הודגש פסיקת בית המשפט העליון בע"א 4239/15 דור אלון אנרגיה לישראל 1998 בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל - רשות המיסים, ניתן ביום 29.3.2017 (כלומר, לפני הפנייה הראשונה לרשות המסים בעניין הנדון). אינני נדרש להשלכות פסיקה זאת לגוף העניין כאן, כאשר במסגרת הדיון בבקשת הסילוק נבחנת מידת הצורך בהכוונה כלפי העתיד, ולא עצם הקשר בין הגנת הסביבה והטלת בלו.

40. למותר לציין כי אף אם ייקבע שפרשנותה של המשיבה בנושא חישוב הישבון היא הנכונה, אזי לא יהיה בכך כדי להטיל כל חובה על אגד להמעיט בשימוש באוטובוסים מסויימים; ההחלטה להימנע משימוש מוגבר באוטובוסים חדישים יותר על מנת למנוע חריגה מ"הצריכה השנתית הממוצעת" היא בידיה של אגד בלבד.

41. לבסוף, האמירה הכללית יותר – שאיננה קשורה לנושא אוויר נקי – לפיה הסעד ההצהרתי נדרש לצורך "יצירת מערך תחבורה ציבורית יעיל" (ראו סעיף 35 לעיל), לא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

זכתה לכל פירוט או המחשה מעבר לכך, ועל כן קשה להעריך את משקלה של בעיה זו, אם בכלל.

42. לסיכום, לא הוכח במידה הנדרשת כי קיים צורך ב"הדרכה" כיצד לפעול בעתיד, צורך המצדיק שמיעת תביעה לסעד הצהרתי בלבד, בנפרד מתביעה כספית. אף לא הוכח כי בידי אגד "מרחב תמרון" המאפשר עמידה בדרישות דיני הגנת הסביבה בדרכי היערכות **רבות ושונות**, בהינתן פרשנות המשיבה להסדר הישבון הבלו (ואם לא כן, אזי הצהרה שיפוטית כי זו הפרשנות הנכונה ממילא לא תועיל). דבר זה עשוי להתברר במסגרת תביעה כספית אם תוגש כתובענה רגילה.

ממילא ההכוונה המבוקשת תינתן לאגד בסופה של תובענה כספית רגילה. אם תצא ידה של אגד על העליונה וייקבע כי החישוב אמור להיעשות על בסיס נתוני הצי כולו, או אז היא תוכל להשתמש בכל האוטובוסים כאוות נפשה ללא חשש לאובדן הישבון ואף תזכה להחזר בלו משמעותי ביותר. ואם בסופו של דבר אגד תפסיד במאבקה אזי היא תצטרך להמשיך להתנהל בדיוק כפי שהיא פועלת היום, וכפי שהיא פעלה בכל השנים האחרונות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 19-06-49026 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

### ה. שיקול הכפילות בהליכים

43. למען שלמות התמונה, נזכיר כי אחד השיקולים המובאים בחשבון בסוגיית הניהול הנפרד של תובענה לסעד הצהרתי בלבד, היא מידת הכפילות הדיונית שעלולה להיגרם אם וכאשר תבוא תביעה כספית בעקבות הפסיקה ההצהרתית.

44. במקרה דנן, כאשר מדובר בתביעה נגד המדינה, שיקול זה איננו מתקיים כי חזקה על המדינה שהיא תכבד כל הכרעה עקרונית העשויה להיפסק נגדה בהליך הראשון, ללא צורך בהגשת תובענה כספית נפרדת נגדה; וראו בעניין זה דברי כבוד השופט עמית בעניין **מעדני ים הנ"ל: "להבדיל מסכסוך בין פרטים, חזקה על המדינה כי תיישם את המשמעות הנובעת מההצהרה שניתנה בפסק הדין ללא צורך בהגשת תביעה כספית נוספת של המשיבה, כך שאין חשש לכפל תביעות או לפיצול הליכים"** (סעיף 9 לפסק הדין; כזכור, שם דובר על הצהרה בנושא **העדר** חבות במכס).

45. ואכן, בדיון שהתקיים לפניי ביום 27.2.2020, בי"כ המשיבה אמר, כמצופה, כי **"... ברור שהמדינה תכבד כל פסק דין שיתקבל, אין בכלל מחלוקת בכך"** (עמוד 25, שורות 28-29, אם כי בהמשך הדיון בי"כ המשיבה לא שלל את האפשרות שיהיה צורך בבירור הנתונים ופרטי חישוב היקף ההשבה).

46. אולם משמעות הדבר איננה אך העדר חשש לכפילות דיונית אלא גם החרפת סוגיית האגרה: אם תתנהל תביעה לסעד הצהרתי בלבד (תוך תשלום של אגרה על סך 1,162 ש"ח) וייפסק **לטובת** אגד, אזי היא ככל הנראה תזכה להחזרי בלו בהיקף של עשרות מיליוני שקלים מבלי להידרש לשלם כל אגרה נוספת.

לשאלתי בנושא זה, הסכימו מראש באי כוחה של אגד כי אם ייווצר מצב כאמור, המדינה תהיה רשאית להפחית מכל סכום החזר בלו סכום שהוא שווה-ערך לאגרה שלא נדרשה.

דא עקא, בי"כ המשיבה לא הסכים להסדר כאמור, ככל הנראה מתוך מחשבה כי אם ייפסק **נגד** אגד בשלב הסעד ההצהרתי, אזי היא תזכה לבירור מצבה המשפטי ללא תשלום אגרה משמעותית, כאשר עניינה האמיתי והעיקרי בהליך הוא השגת החזר כספי משמעותי ביותר.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

### ט. היבט נוסף - השוואה להחלטת מיסוי שלא בהסכם

47. יש היבט נוסף המוביל אף הוא למסקנה כי אין מקום להידרש כאן לתביעה לסעד הצהרתי בלבד (נושא שמובא כאן למעלה מן הנדרש וכאשר הוא לא הועלה על ידי הצדדים).

ככל שמדגישה אגד כי עניינה בהליך קשור לעתיד, והאופן בו חוק הבלו אמור להשפיע על התנהלותה להבא, אזי דומה העתירה במהותה לבקשה להחלטת מיסוי.

כידוע, מוסד החלטת המיסוי מעוגן, מאז שנת 2006, בפרק שני-ב לחלק ט' לפקודת מס הכנסה (סעיפים 158ב עד 158ו). ההסדר האמור חל לגבי מס שמוטל לפי "דיני המס", ומונח אחרון זה מוגדר בסעיף 158ב. למרות שמסים כגון מע"מ, מכס ומס קניה כן כלולים ברשימת "דיני המס" שם (כאשר מכס ומס קניה הוספו לרשימה בתיקון מס' 246 לפקודת מס הכנסה משנת 2018), משום מה בלו לא נכלל בהגדרת המונח.

עובדה זו עשויה לעורר את הטיעון הבא: "הנה נבצר מן האזרח מלבקש החלטת מיסוי לפני ביצוע פעולה שעשויה להיות כרוכה בהטלת בלו, אז לכל הפחות תינתן לו הזדמנות להעלות את הקושיה במסגרת תביעה לסעד הצהרתי".

אלא מאי? עיון בהסדר המיסוי המעוגן בפקודת מס הכנסה מביא לדעתי דווקא למסקנה הפוכה. הרי הבקשה להחלטת מיסוי מופנית אל רשות המסים (ולא לערכאה שיפוטית). מה היה הדין אם סעיף 158ב לפקודה היה מחיל את מוסד החלטת המיסוי גם על בלו, ואגד הייתה פונה בבקשה למתן החלטת מיסוי בסוגיה דנן ורשות המסים לא הייתה מסכימה עם הפרשנות המוצעת על ידי אגד (בדיוק כפי שהיא השיבה במכתב מיום 24.10.2017)?

בכגון דא קובע סעיף 158ג(ה) לפקודת מס הכנסה: "על החלטת מיסוי בהסכם לא יהיה ערעור; על החלטת מיסוי שלא בהסכם ניתן לערער כחלק מערר או ערעור על השומה".<sup>4</sup> דהיינו אין ערעור על עצם החלטת המיסוי שלא בהסכם, והנישום שנותר חלוק על עמדת

<sup>4</sup> לדעתי הקריאה המתבקשת והטבעית של סעיף 158ג(ה) סיפא היא "על החלטת מיסוי שלא בהסכם ניתן לערער [רק] כחלק מערר או ערעור על שומה", ולא "ניתן לערער [גם] כחלק מערר או ערעור על שומה".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

רשות המסים חייב להמתין עד שהמחלוקת תלבש צורה קונקרטית וכספית (בעקבות שומה) לפני שיוכל להביא את הסוגיה להכרעת ערכאה שיפוטית.

בהיבט זה, היעדרות לרצונה של אגד לדון בתביעה לסעד הצהרתי בלבד בשל השלכות הסוגיה לעתיד תיצור למעשה מוסד החלטת מיסוי משופר דווקא למס הבלו על דלק: תוכל אגד לחלוק על עמדתה העקרונית של רשות המסים מבלי לקשור את המחלוקת לסכום תביעה מסויים.

### י. סיכום ביניים

48. על פי מכלול החומר המונח לפניי, וכאשר אני מונחה על פי פסיקה רבת שנים בסוגיה זו, הגעתי למסקנה כי אכן ההיבט המרכזי המניע את אגד בנושא ההישבון הוא הכספי, כי קרוב לוודאי תבוא תובענה כספית בהמשך, וכי הצורך בהכוונה והדרכה לגבי העתיד (בנושא תפעול מערך האוטובוסים) הוא משני ולא הוכח כדבעי.

49. עם זאת, לא תם הדיון כי הרי בפי אגד טיעון נוסף: אף אם מדובר בתביעה כספית במהותה, אזי תביעה זו היא למעשה הליך ערעורי בתחום המיסוי ודין הליך זה להיות דומה או שווה לכל שאר הליכי הערעור בתחום. משמעות הדבר – תשלום אגרה על סך 910 ש"ח או סכום בהיקף דומה, ולא אגרה של מיליון ש"ח או יותר.

נפנה עתה לדון בטענה אחרונה זו.

### יא. אגרות בהליכי מסים

50. אין חולק כי הדרישה לשלם אגרת בית משפט כתנאי לפתיחת הליך או להמשכו פוגעת במידת מה בזכות הגישה לערכאות, זכות שנתפסת כחוקתית. במובן מסויים פגיעה זו היא מכוונת: למנוע הצפת בתי המשפט בתביעות סרק, העלולות להסב נזק לנתבעים ולסתום את מערכת המשפט כאשר תביעות ראויות יותר נאלצות להמתין לתורן.

51. דומה כי בתחום המסים התפיסה שונה כי נקודת המוצא היא שונה: האזרח מגיע לבית המשפט במחלוקת אזרחית מול רשות המסים לאחר שהמדינה קבעה כי הוא חייב במס או בהפרש מס. אמנם בהקשר זה האזרח נחשב כמי "שמוציא מחברו", על כל המשתמע



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19-06 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

מכך, אולם במבט רחב יותר תכלית התהליך כולו (שומת המס וכו') היא שהמדינה תוציא כספי מסים מכיסו של האזרח.

52. ככל הנראה על רקע זה נקבעה אגרה צנועה להגשת ערעורים ועררים בתחומי מס הכנסה, מס ערך מוסף ומיסוי מקרקעין (מס שבח ומס רכישה). יתרה מזאת, וכפי שכבר צויין, האגרה איננה גדלה עם היקף המס השנוי במחלוקת. אינני נדרש להביע כאן דעה אם הסדר זה הוא ראוי או מיטבי – הוא קיים כנתון רקע ואף לא השתנה על פני כל השנים.

יש להוסיף ולציין כי בכל תחומי המס הנ"ל נקבעו בחקיקה הליכי ערעור ייחודיים גם מבחינת מהות ותוכן כתבי הטענות, אופן החלת תקנות סדר הדין האזרחי ואף בעניין דיני הראיות (וראו סעיפים 15 ו-16 להחלטת כבוד השופטת זנדברג בהליך הקודם הנ"ל).

53. כידוע, קיימים מספר מוגבל של תחומי מס שלא הונהגו לגביהם הסדרי ערעור מיוחדים ועל כן אזרח החולק על חיובו באותם נושאים נדרש להגיש תובענה אזרחית רגילה. דוגמה בולטת היא מכס ומס קניה על ייבוא טובין (והשוו סעיף 154 לפקודת המכס וסעיף 5(ב) לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952).

כפועל יוצא מכך, וכברירת מחדל, באותם נושאים גם אגרת בית המשפט נקבעת על פי הכללים האזרחיים הרגילים. בכך אין חידוש, ועובדה זו עמדה ברקע להתדיינות בעניינים מעדני ים, סונול, ו- טבע הנ"ל.

54. אין ספק כי בלו הוא מס וכי חוק הבלו על דלק הוא חוק מס: "המנהל" בעל הסמכויות לפי חוק הבלו על דלק הוא מנהל רשות המסים כהגדרתו בפקודת מס הכנסה; הבלו נתון לגבייה לפי פקודת המסים (גבייה) (סעיף 7(א) לחוק); הוראות גבייה נוספות הקבועות בחוק מס ערך מוסף מוחלות על בלו (סעיף 7(ב) לחוק); הסדר להגשת דוחות בלו באופן מקוון מפנה להוראות חוק מס ערך מוסף (סעיף 21א לחוק); הוספו לחוק הבלו על דלק שני הסדרי מיסוי מובהקים – "דיווח בגין חוות דעת" (סעיף 21ב), ו"נקיטת עמדה חייבת במס" (סעיף 21ג) – הוראות אלו הועתקו מסעיפים 131ד ו-131ה לפקודת מס הכנסה.

55. אולם, כמוסבר, חוק הבלו נעדר כל מנגנון להשיג ולחלוק על עצם החבות בבלו, על הזכאות להישבון או על גובה ההישבון.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

56. אכן אני מתקשה להציע הסבר לכך כי בחוקי מס בודדים לא נכלל מנגנון ערעור ייחודי.

יתרה מזאת, אני מתקשה למצוא רציונל לפער הקיצוני בין האגרה הנדרשת בערעור מס הכנסה, מע"מ ומיסוי מקרקעין ובין זו שעלולה להידרש בתובענה אזרחית שעניינה מכס, מס קנייה או בלו.

שוני זה מחייב לדעתי בחינה מחודשת ומעמיקה מצד הרשות המחוקקת.

57. אולם חרף התמיהה שמעורר השוני ברמות האגרה, אין בכוחה של הרשות השופטת כדי להושיע. אין עיגון בחקיקה המצויה כדי להשית על תביעה כספית להגדלת הישבון בלו אגרה אשר יוחדה לערעורי מס מן הסוגים המסויימים המנויים בחוק.

דהיינו, משקבעתי כי במקרה דנן אין מקום לדון בהמרצת פתיחה לסעד הצהרתי בלבד, נותר לאגד להגיש תביעה כספית רגילה ולשלם את האגרה המתאימה לכך.

### י. סוף דבר - הכצעקתה?

58. עם הסילוק על הסף של התובענה לסעד הצהרתי, פנויה בפני אגד הדרך להגשת תביעה כספית רגילה. כאמור, הובע החשש כי הדבר יהיה כרוך בתשלום אגרה של מיליון שקלים או אף יותר ותסריט זה עמד ברקע לדיון בבקשת הסילוק.

59. יש לתהות אם הדבר מוכרח להיות כך. על פי נוהלי הבלו שפורסמו על ידי רשות המסים, ובהתאם לחלק 2.2(ה) לנוהל, "טופס הבקשה להישבון יוגש אחת לחודשיים כדו"ח תקופתי...". עוד יוער כי לפי סעיף 9(ד) לחוק הבלו על דלק, "הישבון כאמור בסעיף קטן (ג) יינתן אם הוגשה על כך בקשה בתוך שנה מיום הוצאת חשבונית מס כמשמעותה בסעיף 47 לחוק מס ערך מוסף, לגבי רכישת הדלק על ידי המשתמש".

על פי תצהירו של מר מנדלאוי, החשב של אגד, "המבקשת הגישה במהלך כל השנים החל מתחילת הסדר הבלו את הבקשות להחזר בהתאם לדרישות בדבר אופן הרישום, כללי ניהול הספרים, אופן הדיווח, מילוי טפסים וקבלת האישורים וכדו' שצויינו בין



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19-06 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

**היתר בנוהלי העבודה של רשות המסים** (סעיף 28 לתצהיר). לא הוברר אפוא אם אגד נהגה להגיש בקשה להישבון מדי חודשיים או מדי שנה.

60. כך או כך, בכל פעם שהתבקש הישבון ורשות המסים שילמה אותו **בהתאם לחישוב על פי פרשנותה**, נוצרה לכאורה עילת תביעה (שמא פרשנותה של **אגד** היא הנכונה). בדיון בבקשה לסילוק על הסף לא נאמר כי אין ביכולתה של אגד להגיש תביעה כספית בשל תקופה של חודשיים או שנה – דבר שעשוי להפחית את היקף האגרה הנדרשת באופן משמעותי ביותר לעומת תביעה כספית כוללת המתייחסת לכל התקופה הפתוחה לפי חוק מסים עקיפים (והשוו טענתה של קבוצת טבע כפי שהיא מובאת בסעיף 8 לפסק דין **טבע תעשיות פרמצבטיות הנ"ל**: "... ממילא [חברות הקבוצה] **יכלו להגיש תביעה ניסיונית על סכום נמוך יחסית המתייחס להישבון מס קנייה בגין תשלום מס קנייה במקרה בודד בשנת מס נתונה. לטענתן הכרעה בתביעה בודדת להישבון אף אם סכומה היה נמוך - הייתה יוצרת ממילא מעשה בית דין שתחולתו גם לגבי יתר החיובים השנויים במחלוקת בין הצדדים.**"

לפי הצהרתה של המשיבה, היא הייתה מכבדת פסק דין הצהרתי נגדה מבלי לאלץ את אגד להגיש נגדה תביעה כספית כלשהי, אזי קל וחומר אם ייפסק נגד המדינה **בתביעה כספית** לגבי אחת התקופות (או אז אף עשוי לקום השתק פלוגתא מכוח הדין).<sup>5</sup>

61. אינני נדרש כאן לקבוע אם אכן תיתכן תביעה כספית מוגבלת כאמור, אולם **ככל שאפשרות זו אכן קיימת** ותעמוד בדרישת תום הלב, יהיה בה כדי להוציא הרבה מן העוקץ הנעוץ בשלילת נתיב הסעד ההצהרתי.

62. לאור כל האמור לעיל, בקשת המשיבה לסילוק המרצת הפתיחה על הסף מתקבלת והתובענה נמחקת מכוח תקנה 100 לתקנות סדר הדין האזרחי.

63. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

<sup>5</sup> מאידך דומה כי הגשת תביעה כספית בקשר לתקופת דיווח אחת **לא** תהיה נגועה בפיצול סעד אחד בניגוד לתקנה 44 לתקנות סדר הדין האזרחי. לכאורה כל תקופת דיווח מקימה **עילה** חדשה ונוספת (וראו ע"א 490/13 **יצחק פלומין ואח' נ' פקיד שומה חיפה**, ניתן ביום 24.12.2014, בסעיף 48 לחוות דעתה של כבוד השופטת ברק ארז).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

20 יולי 2020

ה"פ 49026-06-19 אגד אגודה שיתופית לתחבורה ציבורית בע"מ נ' רשות המסים - אגף המכס והמע"מ

64. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתנה היום, כ"ח תמוז תש"פ, 20 יולי 2020, בהעדר הצדדים.

---

הרי קירש, שופט