



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

1

לפני כבוד השופט ארז יקואל

**1. דרור שלי** התובעים/המבקשים  
**2. ALL For Hair שגיא שויקה**  
 ע"י ב"כ עו"ד מ' רשף ו-י' גותי

נגד

**רשות המיסים** הנתבעת/המשיבה  
 ע"י ב"כ עו"ד מ' רצ'ולסקי, מפרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

2

### החלטה

3 ההוראות שבחוק הגנת הצרכן, התשמ"א-1981 (להלן: "חוק הגנת הצרכן") ובתקנות הגנת הצרכן  
 4 (ביטול עסקה), התשע"א-2010 (להלן: "התקנות"), מגדירות מקרים בהם צרכן רשאי לבטל עסקה  
 5 בה התקשר – שלא מחמת פגם, אי-התאמה, הפרה, או אי-מסירה (להלן: "זכות ביטול חד צדדית").  
 6 זאת, בכפוף לתשלום קבוע וידוע מראש, בסכום של 100 ₪ או 5% ממחיר העסקה, לפי הנמוך  
 7 מביניהם (להלן: "דמי הביטול").

8 המבקשים הגישו תובענה כנגד המשיבה, לצד בקשה לאשרה כייצוגית (להלן: "הבקשה"). עיקר  
 9 הדיון בבקשה התמקד בשאלת קיומה של עילת התובענה הנטענת, בדמות היעדר הצדקה לחיוב  
 10 במע"מ בגין דמי הביטול. המשיבה סבורה כי קיימת הצדקה לחיוב במע"מ בגין דמי הביטול ומכאן  
 11 החלטה זו.

12

### רקע

13 1. המבקש 1 הוא צרכן שחויב במע"מ בגין עסקה שבה התקשר וביטלה לאחר מכן. על פי המתואר  
 14 בבקשה), ביום 7.5.15, רכש המבקש 1 מסך טלוויזיה בסכום כולל של 1,449.9 ₪ (ראו נספח 1  
 15 לבקשה). ביום 8.5.15, השיב המבקש 1 את המוצר לחנות וביקש לבטל את העסקה. העסקה  
 16 בוטלה והמבקש 1 קיבל שובר זיכוי חלקי בסכום של 1,377.40 ₪, כך שהמבקש שילם את  
 17 ההפרש בסכום של 72.5 ₪ ומתוכם נוכה במקור תשלום למע"מ בסך 11.059 ₪ (ראו נספח 2  
 18 לבקשה).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

2. המבקש 2 הוא בית עסק ששילם למשיבה 18% מדמי הביטול שגבה כתשלום מע"מ, בסברה כי דמי הביטול חייבים במע"מ. הבקשה מתארת, כי ביום 11.1.15 רכש צרכן מחליק שיער מהמבקש 2, בסכום של 399 ₪ (ראו נספח 3 לבקשה). ביום 19.1.15, ביטל הצרכן את העסקה וזוכה על ידי המבקש 2 בסכום של 379 ₪. ההפרש, בסכום של 20 ₪, נותר בידי המבקש 2 כדמי ביטול עסקה ומתוכו הועבר למשיבה סכום של 3.6 ₪ כתשלום מע"מ בגין דמי ביטול העסקה (ראו נספח 4 לבקשה).

7 המבקש 1 פנה למשיבה במכתבים בהם שטח את טענותיו מלפניה, מבלי שניתן להן מענה מצד המשיבה.

### 9 עיקרי טענות המבקשים

3. לשיטת המבקשים, אין בסיס חוקי לחיוב דמי הביטול במע"מ. תימוכין בגישתם, מוצאים המבקשים בלשון הוראות הדין ובתכליתו.

4. נטען, כי דמי הביטול מוגדרים כ- 100 ₪ או 5% מ- "מחיר העסקה" ואילו רכיב המע"מ אינו חלק מ-"מחיר העסקה", בהיותו חיוב חיצוני המוטל על העוסק. כך, מבלי שצוין כי ככל שדמי הביטול יעמדו על 100 ₪, יתווסף עליהם מע"מ. המבקשים מוסיפים על כך וטוענים, כי דמי ביטול אינם מהווים "תמורה במסגרת עסקה", או חלק "ממחיר העסקה או הטובין", כהגדרתם בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק המע"מ") וכי אין המדובר ב- "מכירת נכס", או ב- "מתן שירות בידי עוסק", "במהלך עסקו", כהוראת סעיף 2 בחוק המע"מ. במיוחד כך, לנוכח השכיחות הנמוכה של ביטול עסקאות. הוטעם, כי דמי הביטול משולמים בגין עצם מעשה ביטול העסקה, שמשמעו הימנעות ממתן שירות והימנעות זו אינה בגדר שירות. המבקשים סבורים, כי ככל שהמחוקק היה מוצא שמדובר בחיוב המצדיק השתת מע"מ, היה הדבר מצוין במפורש ואת הספק הפרשני שנוצר יש לזקוף לזכות הנישומים.

22 המבקשים מוסיפים על כך וטוענים, כי סכום דמי הביטול הוא קבוע מראש ואינו משתנה כתוצאה מעליית שיעור המע"מ, או מירידתו. כך, למעשה, עליית שיעור המע"מ עלולה להקטין את הסכום שיתקבל בידי העוסק בגין ביטול העסקה, באופן שאינו מתיישב עם כך שדמי הביטול הם סכום קבוע.

26 המבקשים מפנים להוראת סעיף 7 בחוק המע"מ, הקובעת כי תשלום חובה אינו נכלל בגדר מחיר העסקה. לגישת המבקשים, אין עוררין על כך שדמי הביטול הם בגדר תשלום חובה. תימוכין בכך, מוצאים המבקשים בעובדה שאין הלימה בין דמי הביטול, המגיעים כדי 100 ₪ לכל היותר, כהוראת סעיף 15(ד) בחוק הגנת הצרכן, בעוד שהוצאות הביטול עלולות להיות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

- 1 גבוהות הרבה יותר וכן כי המחוקק התיר לעוסק לגבות תשלומים נוספים בגין הוצאות כגון  
2 התקנה, סליקה. חיזוק נוסף לגישתם, מוצאים המבקשים מהדברים שנאמרו לפרוטוקול הדיון  
3 בוועדת הכספים של הכנסת על ידי היועצת המשפטית של משרד הכלכלה – לפיהם תכלית דמי  
4 הביטול היא לאזן בין הזכות לבטל עסקה ללא השתתפות סכומים מופרזים על הצרכנים, לבין  
5 האינטרס שבמניעת ביטולי עסקאות שלא לצורך ובהרתעת הצרכן משימוש מופרז ובלתי  
6 מוצדק בזכות הביטול.
- 7 עוד לגישת המבקשים, לא ניתן לגרוס כי מדובר בתשלום בגין ביצוע חלקי של הסכם, משום  
8 שהוא מותנה בביטול העסקה ולא ניתן לסווג את דמי הביטול כפיצויים מחמת הפרת הסכם,  
9 משתכליתם לא נועדה לשמש כפיצוי ומשאין בהכרח הפרה ביסוד תשלומם.
- 10 5. ביחס לתכליתו של המע"מ, טוענים המבקשים כי גם לגישת המשיבה, מהותו של המע"מ היא  
11 "מיסוי כל יחידה עסקית הלוקחת חלק בשרשרת הייצור וההפצה של מוצר, בגין הערך המוסף"  
12 (ראו ע"ש 143/89 מבני פלס בע"מ נ' מנהל המכס והבלו (18.2.91); 729/11 סדרון פרופרטיז  
13 לימיטד נ' מנהל איזורי מע"מ (17.10.13) (להלן: "עניין סדרון"). נטען, כי בניגוד לכך, בביטול  
14 עסקה אין תוספת ערך בידי היחידה העסקית שביטלה את המוצר או השירות. כך, למעשה, לא  
15 נוצרה עסקה, לא נוצר ערך מוסף וביטול הרכישה אינו חלק משרשרת הייצור וההפצה.
- 16 6. עוד לגישת המבקשים, חיוב דמי הביטול במע"מ, משמעו השתתפות כפל מס, שעה שבגין אותו  
17 מוצר, ישולם מע"מ בגדר דמי הביטול וככל שיימכר המוצר לאחר מכן לצרכן אחר, ישולם  
18 בגדרו מע"מ בשיעור מלא. כפועל יוצא מכך, בגין אותו מוצר, משולם מע"מ בשיעור העולה על  
19 סכום המע"מ המרבי.
- 20 7. לעמדת המבקשים, לא ניתן לקבל את גישת המשיבה לפיה מדובר בתשלום בגין "אופציה  
21 הפוכה", או בגין השירות שניתן לצרכן בגדר ביטול העסקה, בהיותן טענות עובדתיות סותרות.  
22 ביחס לטענה כי המבקש 1 אינו מתאים לשמש כתובע ייצוגי מאחר שאינו חב במע"מ, אלא  
23 העוסק שממנו רכש את המוצר, מפנים המבקשים לתכלית חוק המע"מ "לגלגל" את החיוב בו  
24 אל הצרכן הסופי וטוענים, כי אין מניעה שהוא ישמש כתובע ייצוגי. ביחס לטענה לפיה המבקש  
25 2 אינו מתאים לשמש כתובע ייצוגי מפני שהיה עליו למצות את ההליך השומתי שעמד לרשותו,  
26 מדגישים המבקשים, כי ההליך הייצוגי מתאים כאשר מדובר בסוגיה פרשנית עקרונית כבעניין  
27 הנדון וכן כי תיקון הדו"חות בגין ביטולי עסקאות אינו פרקטי לאור עלותו הגבוהה, שתאיין  
28 את התועלת העשויה לצמוח ממנו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

8. המבקשים סבורים, כי גביית מע"מ בגדר דמי ביטול עסקה, בהיעדר הצדקה כדין, עולה כדי עשיית עושר שלא במשפט, רשלנות, גזל, חוסר תום לב, הפרת חובה חקוקה וחריגה ממתחם הסבירות המנהלי. המבקשים מציינים, כי מתקיימים התנאים הנדרשים לאישור התובענה כייצוגית, בכללם קיומה של עילת תביעה אישית העומדת להם; קיומן של שאלות מהותיות של עובדה ומשפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה; קיומה של אפשרות טובה להכרעת התובענה לטובת הקבוצה; היות התובענה הייצוגית הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת וקיומו של יסוד סביר להנחה שעניינה של הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך הולמת ובתום לב. המבקשים מעריכים את היקף הנזק לקבוצה המיוצגת בסכום כולל של 48,000,000 ₪.

9 **עיקרי טענות המשיבה**

9. המשיבה טוענת, מנגד, כי חיוב דמי ביטול עסקה במע"מ עולה בקנה אחד עם הוראות חוק המע"מ ועם תכליתו וכן כי הוא מהווה תמורה בגין "עסקה", על פי הוראות חוק המע"מ.
10. לגישת המשיבה, דמי הביטול נועדו לשמש כתמורה מסוימת המגלמת חלק מסוים מרכיב הרווח וההוצאות של העוסק בגין השירותים לצרכן ולכן היא חייבת במע"מ. המשיבה מוסיפה על כך וטוענת, כי יש לראות את דמי הביטול כתשלום עבור הזכות, או האופציה, הניתנת לצרכן מראש, לסגת מהעסקה שבה התקשר וכן בגין שירות ביטול העסקה וזאת ללא כל קשר לקיומה או להיעדרה של הפרה מצד מי מהצדדים. תימוכין בטענתה, מוצאת המשיבה, בין היתר, בהוראות חוק המע"מ המגדירות "טובין", בין היתר, כ- "זכות" וכן בהוראות המאפשרות לעוסק לנכות מס תשומות כנגד החיוב במע"מ. המשיבה סבורה, כי לפרש את הוראות סעיף 1 בחוק המע"מ, המגדירות מהו "מכר", באופן מרחיב המתיישב עם תכליתו של המע"מ, שעניינה להטיל מס על הערך המוסף שנוצר בידי כל יחידה עסקית הנוטלת חלק בשרשרת הייצור וההפצה ושיש להחילו על בסיס רחב ואחיד ככל האפשר ועל כלל הפעילות הכלכלית במשק.
11. המשיבה מוסיפה על כך ומדגישה, כי גובה דמי הביטול מושפע ממחיר העסקה "הכולל", כהגדרתו בסעיף 17א בחוק הגנת הצרכן, לרבות רכיב המע"מ הכלול בו. לכן, נטען כי הותרת רכיב המע"מ בידי העוסק בעת ביטול העסקה, משמעה שיתקבלו לידיו כספים העולים על 5% ממחיר העסקה.
12. המשיבה סבורה, כי לא עומדת למבקשים עילת תביעה אישית. ביחס למבקש 1, נטען כי בהיותו הצרכן, הוא אינו החייב בתשלום המע"מ ובהתאם להוראות סעיף 16 בחוק המע"מ, החיוב במע"מ חל על העוסק. המשיבה מפנה להוראת סעיף 17ב(א) בחוק המע"מ לפיה על העוסק להציג לצרכן את מחיר המוצר הכולל, לרבות המסים החלים עליו. מכאן מבקשת המשיבה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

- 1 ללמוד, כי דמי הביטול אינם משתנים ביחס לצרכן שיידרש לשלם את שיעורם המלא, בין אם  
2 הם פטורים ממע"מ ובין אם לאו, כך שברור כי החיוב במע"מ אינו מתייחס לצרכן.
- 3 ביחס למבקש 2, נטען כי הוא לא פעל בהתאם למסלול השומתי שהתווה המחוקק. המשיבה  
4 מפנה להוראות חוק המע"מ לפיהן עוסק רשאי לקבל החזר מס שנגבה ביתר, לטענתו, בדרך  
5 שנקבעה לשם כך. נטען, כי תובע ייצוגי נדרש תחילה לפסוע במסלול השומתי שיסודו בפקודת  
6 המסים ורק לאחר מכן יוכל להגיש תובענה ייצוגית. לגישת המשיבה, בהינתן שהמבקש 2 לא  
7 פעל כך, לא עומדת לו עילת תביעה אישית כלפיה.
- 8 13. המשיבה סבורה, כי המקרה הנדון אינו נכלל ברשימת המקרים הסגורה שבהם ניתן להגיש  
9 תובענה ייצוגית, על פי חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006. המשיבה מוסיפה על כך  
10 ומבהירה, כי תובענה ייצוגית שיסודה בטענה להשבת מס, יכול שתתקיים רק כאשר מדובר  
11 במקרים שבהם גבתה הרשות מס בלא היתר, חרף מצב חוקי ברור, או שלא בהתאם להלכה  
12 משפטית פסוקה ומחויבת.
- 13 כן סבורה המשיבה, כי הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת אינה תובענה ייצוגית ואף  
14 אם יימצא פגם בגביית מע"מ בגין דמי ביטול עסקה, לא יהא בכך כדי לחייבה בהשבת הכספים.  
15 המשיבה הבהירה שעל מנת להשיב את סכומי המע"מ שנטען כי שולמו ביתר, יהיה צורך  
16 בעריכת חישובים פרטניים ביחס לכל אחד ואחד מחברי הקבוצה. אף יעלה צורך בחישוב פרטני  
17 של תשומות, שכן ככל שיימצא כי דמי הביטול פטורים ממע"מ, לא ניתן לנכות תשומות כנגדן  
18 ויתחייב חישוב מחדש של המס ששולם בגין דמי הביטול, מבלי שיופחתו ממנו עלויות  
19 התשומות. במיוחד כך, בהינתן שכל עוסק רשאי לנקוט במסלול שהתווה עבורו לשם השגה על  
20 חיובי המס שהושתו עליו. מכאן נטען, כי לא די בקיומן של שאלות משותפות בין חברי הקבוצה,  
21 אלא יש להראות שגם הסעד עבורם זהה והמבקשים לא נשאו בנטל זה.
- 22 הצדדים הפנו לאסמכתאות בתימוכין בטענותיהם.

### דיון והכרעה

- 23
- 24 14. לאחר שעיינתי בטענות הצדדים ולאחר שביקשתי להתחשב במכלול הנסיבות והשיקולים  
25 הנדרשים לעניין – הגעתי לכלל מסקנה כי יש לדחות את הבקשה. בתמצית אציין, כי התרשמתי  
26 שדמי הביטול חייבים במע"מ ודי בכך כדי לקבוע, כבר בשלב בחינת הבקשה, כי אין עילה ביסוד  
27 התובענה. אבאר להלן את הנימוקים שביסוד מסקנתי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

15. דמי ביטול עסקה נועדו להגשים מספר תכליות, ביניהן אף פיצוי העוסק בגין ההוצאות שנגרמו לו. היסוד להשתת חובת תשלום מע"מ נקבע בהוראת סעיף 2 בחוק מע"מ, שזוהי לשונה:
- "2. על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת".**
- עסקה, מוגדרת בסעיף 1 בחוק זה, כך:
- "עסקה" – כל אחת מאלה:**
- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
- (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
- (3) עסקת אקראי".
16. הכלל המרכזי בבחינת התקשרויות, עסקאות, או הכנסות, לצרכי מס, הוא כי סיווגן ייעשה על פי מהותן הכלכלית האמיתית ולא על פי סממנים חיצוניים הנתונים לשליטת הנישומים (ראו ע"א 7115/14 שרון סירוגה-ברניר נ' סלקום ישראל בע"מ (3.7.17); ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (2.2.14); עע"מ 5920/14 שערי כרמיאל בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור חיפה (1.9.16)). על מנת לאמוד את מהותן הכלכלית האמתית של אותן התקשרויות, על בית המשפט להתחשב במכלול הנסיבות העובדתיות והנתונים הנקשרים להן, לרבות ההסכמים שנכרתו בין הצדדים והתכלית שנועדו להגשים (ראו ע"א 2640/11 הנ"ל; ע"א 4710/12 ברק גז סוכנויות בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (13.1.15)).
- על מנת לבחון את קיומה של חובת מע"מ בגין דמי הביטול יש להתייחס, בראש ובראשונה, לשאלה האם דמי הביטול עונים על אחת ההגדרות של המונח "עסקה", כהוראת סעיף 1 בחוק מע"מ. אקדים ואציין, כי מצאתי שדמי הביטול המשולמים בגדר ביטול עסקה, עולים כדי "שירות", הניתן מידי "עוסק" ל- "צרכן", "במהלך עסקו". אתייחס להלן לכל אחד ממושגים אלו, בראי הנסיבות המאפיינות את דמי הביטול על תכליתם.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

- 1 "מתן שירות"
- 2 17. "מתן שירות", מוגדר בחוק מע"מ כ- **"כל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות**  
 3 **עסקת אשראי והפקדת כסף...".** בע"ש 4//88 מזרחי נ' מנהל המכס ומע"מ (8.7.88) נקבע, כי  
 4 עשייה למען הזולת משמעה פעולה אקטיבית והיא אינה יכולה להתפרש כהפקעת נכס, או  
 5 נטילתו.
- 6 18. על מנת לקבוע אם דמי ביטול המשולמים בגין ביטול עסקה שלא מחמת פגם במוצר או בתהליך  
 7 ההתקשרות, עולים כדי מתן "שירות", יש לבחון את תכלית דמי הביטול על משמעותם  
 8 הכלכלית האמיתית. מלאכת פרשנות זו תתבסס, בראש ובראשונה, על הלשון שבה נקט  
 9 המחוקק ביחס לדמי הביטול, על תכליתם ועל הנסיבות האופפות את השימוש בהם.
- 10 19. אשר ללשון שבה נקט המחוקק, הוראת סעיף 14ה(ד) בחוק הגנת הצרכן מגדירה את דמי  
 11 הביטול, כהאי לישנא:
- 12 **"בסעיף זה, "דמי ביטול" - לרבות הוצאות או התחייבות בשל משלוח, אריזה או**  
 13 **כל הוצאה או התחייבות אחרת, שלטענת העוסק הוצאו על ידו או שהוא התחייב**  
 14 **בהן בשל ההתקשרות בעסקה או בחוזה, או בשל ביטולה".**
- 15 20. נחזה כי כבר מכאן ניתן ללמוד שמדובר בתשלום המשולם לעוסק עבור ביצועה של עשייה  
 16 לטובת הצרכן. עשייה זו, יכול שתכלול "הוצאות בשל התחייבות", "משלוח", "אריזה", או כל  
 17 הוצאה אחרת וכן עבור המוצרים וההוצאות השונות הכרוכות – מטיבן ומטבען – בפעולת  
 18 ביטול הרכישה. מסקנה זו מתכתבת עם הלשון שבה נקט המחוקק ועם תכליתם של דמי  
 19 הביטול. בדנ"א 5783/14 צמח נ' אל על נתיבי אויר לישראל בע"מ (12.09.2017) (להלן: "עניין  
 20 צמח"), נקבע כי דמי הביטול נועדו, בין היתר, לצמצמם את פערי הכוחות שבין עוסקים  
 21 לצרכנים, להרתיע את הצרכן מביטול תדיר של עסקאות וכן לפצות את העוסק על ההוצאות  
 22 המנהליות שהוציא במהלך ביצוע העסקה וביטולה (ראו גם ע"א 7187/12 צמח נ' אל על נתיבי  
 23 אויר לישראל (17.08.2014)).
- 24 תכליות אלו מעוגנות בלשון החוק ובהלכה הפסוקה ונעוצות במציאות המסחרית-כלכלית  
 25 הנוהגת, שבה ביטול עסקה לרכישת טובין יכול שיכרוך אחת או יותר מהפעולות הבאות -  
 26 בדיקת המצב שבו הוחזר המוצר; קליטת המוצר למחסן או למערכת ניהול המוצרים; ביצוע  
 27 פעולות חשבונאיות הכרוכות בביטול רכישת המוצר או הזמנת השירות, לרבות מתן תעודת  
 28 ביטול ללקוח, ביטול החשבונית או החיוב שבוצע בגין הרכישה, השבת התמורה לידי הצרכן וכן  
 29 אריזת המוצר מחדש, תוך שימוש בחומרי אריזה. גם ביטול עסקת שירותים יכול שיכרוך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

- 1 פעולות מנהליות דומות, בדמות ביטול העסקה ועדכון פעולת הביטול במערכות ניהול העסק,  
 2 השבת התשלום ללקוח ועדכון הביטול במסמכי הנהלת החשבונות, על הוצאות כוח האדם  
 3 הנלוות לכך.
- 4 לנוכח פעולות אלו, הקשורות בטבורן בתהליך ביטול עסקאות צרכניות - שוכנעתי כי פעולת  
 5 הביטול משמעה "עשייה בתמורה למען הזולת", באופן העולה כדי שירות, כמשמעו בחוק  
 6 מע"מ.
- 7 על ידי "עוסק" ו- "במהלך עסקו"
- 8 21. על אף שלא נחזית מחלוקת של ממש בשאלה האם דמי הביטול שולמו לידי עוסקים ב- "מהלך  
 9 העסק", אני סבור כי דרישה זו אכן מתקיימת בנסיבות הנקשרות לביטול עסקה צרכנית וכן  
 10 בנסיבותיהן של שתי העסקאות שביצעו המבקשים. גם על כך ניתן ללמוד מלשון הוראות החוק  
 11 ומתכליתן.
- 12 22. אשר ללשון הוראות החוק. הוראות סעיפים 14, 14ג(ג), 14ג1, 2ג14, 14ה ו- 14ו בחוק הגנת  
 13 הצרכן, בהן מעוגנת הזכות לבטל עסקה, עוסקות ביחסים שבין "עוסק" ו- "צרכן", במהלך  
 14 מכירת נכסים, או מתן שירות מצד העוסק לצרכן. כך, הוראות סעיף 14א(ב) בחוק הגנת  
 15 הצרכן, מגדירות את זכות הצרכן לבטל עסקה באופן חד צדדי, תוך שמצוין כי מדובר ב-  
 16 "בעסקה ברוכלות", בין אם מדובר במכר ובין אם מדובר בשירות. הוראות סעיף 14א(ג), 14ג(ג)  
 17 ו- 14ג1(ד) בחוק הגנת הצרכן, מוסיפות על כך וקובעות, כי הזכות לבטל עסקה באופן חד צדדי  
 18 קיימת גם בעסקאות מסוג מכר מרחוק, רכישת דירת נופש וכן בעסקאות רוכלות וכאלו שנערכו  
 19 למול אדם עם מוגבלות, עולה חדש ואזרחים ותיקים. בחלק מהמקרים, נקבע פרק זמן ארוך  
 20 יותר למימוש זכות הביטול מצד הצרכן.
- 21 23. "עסקה ברוכלות" מוגדרת בחוק הגנת הצרכן כמכירת נכס או מתן שירות לצרכן מאת עוסק,  
 22 שלא לפי הזמנה למקום הצרכן (שאינו בית העסק שלו), או פנייה יזומה של עוסק לצרכן בכל  
 23 דרך שהיא, שבעקבותיה הגיע העוסק למקום הצרכן כדי לקשור עסקה (ראו סעיפים 1 ו- 8 בחוק  
 24 הגנת הצרכן). "עוסק", מוגדר בחוק הגנת הצרכן כ- "מי שמוכר נכס או נותן שירות דרך עיסוק"  
 25 ו- "צרכן" מוגדר כמי שקונה נכס או מקבל שירות מעוסק במהלך עיסוקו, לשימוש שעיקרו  
 26 אישי, ביתי, או משפחתי.
- 27 24. הנה כי כן, לשון הוראות חוק הגנת הצרכן והתקנות בהן מעוגנת הזכות לבטל עסקה, עוסקות  
 28 ביחסים שבין "עוסק" ו- "צרכן", במהלך מכירת נכסים או מתן שירות, שיסודם ביוזמת  
 29 העוסק. ברור, אפוא, כי הוראות החוק המתייחסות לזכות הביטול ולדמי הביטול המשולמים





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

- 1 מאת הצרכן ל- "עוסק" בגין מימושה, נועדו לחול על עסקאות מסחריות-צרכניות, המבוצעות  
2 "במהלך העסק". גם בעניין צמח, עמד בית המשפט על התכליות שביסוד זכות הביטול, ביניהן  
3 – ריסון כוחו של העוסק מול הצרכן; הגברת האמון בין הצרכן לעוסק; צמצום השפעותיו של  
4 העומס ההכרני בו מצויים צרכנים במעמד הרכישה והגברת היציבות והוודאות בשוק הצרכני  
5 (ראו עניין צמח, בפסקה 63-64 לפסק דינו של כב' המשנה לנשי' (כתוארו דאז), השו' ס' גיבראן).  
6 יוצא, אם כן, שגם התכלית שביסוד זכות הביטול, ממוקדת בחיי המסחר והצרכנות השוטפים,  
7 המתיישבים עם העובדה כי מדובר בפעולה הנעשית, כדרך כלל, בין ה- "עוסק" ל- "צרכן" ו-  
8 "במהלך העסק".
- 9 25. יתרה מכך, אני סבור כי בטיבה ובמהותה, פעולת ביטול עסקה צרכנית כרוכה באותה עסקת  
10 יסוד שकेת מתבקש ביטולה. כשם שאותה עסקה צרכנית שמבוקש לבטלה נעשתה במהלך  
11 העסק, כך גם לא יכול להתעורר ספק ממשי כי ביטול אותה עסקה מהווה חוליה נוספת  
12 בשרשרת המסחרית-צרכנית שבוצעה "במהלך העסק". לא מצאתי ממש בטענה המתייחסת  
13 לתדירות פעולות הביטול ואינני סבור שתדירות זו מלמדת על היותן, או אי-היותן פעולות  
14 המתבצעות "במהלך העסק" (ראו א' ביבי ו- י' רכשטאפן, הגדרת "עסק" בחוק מע"מ, מיסים  
15 2/ז (אפריל 2002) א-124, בעמ' 135).
- 16 26. גם במקרה הנדון, מדובר בשתי עסקאות שנערכו בין עוסקים לצרכנים ובגדרן שולמו לעוסקים  
17 דמי ביטול בגין עסקה צרכנית שבוצעה ביניהם ולאחר מכן בוטלה. אין עוררין על כך שהמוצרים  
18 שעמדו ביסוד העסקאות תואמים לרציונל שביסוד הוראות חוק הגנת הצרכן והתקנות. אין  
19 המדובר במכירת נכס הוני, או בפעולה מסחרית פסיבית, אלא בפעילות עסקית-מסחרית  
20 שוטפת. אין אף עוררין על כך שהרווחים שהיו מופקים מעסקאות אלו, ככל שהיו מופקים, היו  
21 חייבים במס הכנסה (ראו ע"א 44/85 נווה אריאל בע"מ נ' מנהל מע"מ 10.8.87); א' פרידמן,  
22 "מס ערך מוסף: החוק וההלכה", מהדורה שלישית (2018) (להלן: "פרידמן"), בעמ' 210).
- 23 27. לאור כל אלו, שוכנעתי כי דמי הביטול המשולמים במערכת העסקית-מסחרית הצרכנית, עונים  
24 על דרישות חוק המע"מ ביחס להיותם משולמים לידי "עוסק" ו- "במהלך העסק", בגין  
25 "שירות" שניתן לצרכנים מידי העוסק וכן עבור ההוצאות המנהליות הכרוכות בכך.
- 26 28. אינני סבור כי העובדה שדמי הביטול נועדו לשרת מספר תכליות שונות, ביניהן הרתעת צרכנים  
27 מפני שימוש בזכות הביטול בקלות דעת, הגנה על הצרכנים, הגברת היציבות בחיי המסחר  
28 ושיפוי העוסק בגין ההוצאות המנהליות הכרוכות בביצוע פעולת הביטול כשירות עבור הצרכן  
29 – משמעה העדר יכולת לסווג את דמי הביטול כתשלום עבור שירות. אין בידי לקבל אף את  
30 טענת המבקשים לפיה מדובר בתשלום חובה, משהחויב לשאת בו קבוע בדין והוא אינו נתון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

- 1 לבחירת הצרכן. השאלה האם תשלום מסוים הוא יותר בבחינת "מחיר", המחויב במס, או שמא  
2 הוא יותר בבחינת "תשלום חובה", טעונה הבחנה בין כמות ועוצמת המאפיינים הקושרים אותו  
3 לאחד משני צדי המתרת. עמדה על כך כב' הנשיאה א' חיות, בעע"מ 7705/16 רונן נ' מדינת  
4 ישראל – רשות המיסים (15.7.18), לאמור:
- 5 "לטענת המערער, התשלום בעבור הנסיעה בכביש 6 אינו "מחיר" המשולם  
6 במסגרת עסקה כאמור בסעיף 2 הנ"ל, כי אם תשלום חובה שאינו חייב במע"מ.  
7 טענה זו אינה מקובלת עליי. "מס" הנו תשלום כפוי שאין תמורה ישירה בעדו  
8 ואילו "מחיר" הוא תשלום רצוני הניתן בתמורה לנכס או לשירות. בתווך שבין  
9 מס "טהור" ומחיר "טהור" ישנה שורה ארוכה של תשלומים "מעורבים"  
10 הנושאים מאפיינים של מס מצד אחד ומאפיינים של מחיר מצד שני. על מנת  
11 לקבוע האם תשלום "מעורב" כאמור הוא בגדר מחיר או תשלום חובה, על בית  
12 המשפט לבחון היכן הוא ממוקם על הספקטרום שבין מס למחיר. ככל  
13 שמאפייניו המסיים של התשלום הם דומיננטיים יותר, קרי, ככל שהאפשרות  
14 להימנע מלשאת בו מצומצמת יותר וככל שאין קשר בין שיעורו לעלות השירותים  
15 או המוצרים שהוא משמש כדי לממנם, כך ייטה בית המשפט לסווגו כתשלום  
16 חובה. לעומת זאת, ככל שמדובר בתשלום רצוני המשקף שווי של נכס או שירות  
17 הניתנים בעדו, כך ייטה בית המשפט לסווגו כמחיר" (ראו גם פרידמן, בעמ' 190-  
18 191).
- 19 29. אני סבור כי גם במקרה הנדון, ניצבים דמי ביטול עסקה על הספקטרום שבין תשלום חובה  
20 למחיר. מחד גיסא, תשלום דמי הביטול הם חובה סטטוטורית המעוגנת, כאמור, בהוראות חוק  
21 הגנת הצרכן ובתקנות. יחד עם זאת, החובה לשלם דמי ביטול מותנית בבחירת הצרכן אם  
22 לעשות שימוש בזכותו לבטל את העסקה וסכומם נגזר במישרין משווי הנכס שנרכש ושביטולו  
23 מבוקש, ולו בעסקאות ששווין אינו עולה על 2,000 ₪. עובדות אלו מטות את הכף לטובת סיווג  
24 דמי הביטול כמחיר.
- 25 30. אין בידי לקבל את טענת המבקשים לפיה ביטול עסקה משמעה אי-מתן שירות. כפי שצינתי,  
26 עצם ביטול העסקה כרוך במתן שירות מצד העוסק לצרכן. שלא כטענת המבקשים, דמי הביטול  
27 אינם משולמים לצרכן עבור הימנעות ממתן השירות, או עבור הימנעות ממכירת נכס מושא  
28 העסקה שאותה מבוקש לבטל. דמי הביטול משולמים מהצרכן לעוסק עבור עצם פעולת הביטול  
29 ותכליתם, כפי שהכברתי, להרתיע צרכנים מביטול עסקאות שלא לצורך, להגביר את הוודאות  
30 והאמון בין עוסקים לצרכנים ולשפות את העוסקים בגין ההוצאות שנגרמות להם בגין הביטול.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

- 1 תימוכין בגישתי מצאתי אף בטענת המשיבה לפיה דמי הביטול נגזרים ומחושבים, בין היתר,  
 2 על פי "מחיר העסקה", בהיותו כולל את רכיב המע"מ. כך קובעת הוראת סעיף 17א בחוק  
 3 מע"מ:  
 4 **"17א. פרק זה, "המחיר הכולל" - מחיר הכולל את סך כל התשלומים בעבור נכס**  
 5 **או שירות ואת סך כל המסים החלים עליהם או על מכירתם והנגבים על ידי**  
 6 **עוסק, לרבות -**
- 7 (1) **מס ערך מוסף, אגרות או תשלומי חובה;**
- 8 (2) **כל תשלום אחר הנלווה לרכישת אותו נכס או שירות, בלי שניתנת לצרכן**  
 9 **אפשרות מעשית לוותר עליו במסגרת העסקה".**
- 10 על אף שהביטוי "בפרק זה", לא מתייחס לפרק הדין בזכות הביטול החד צדדית, בהיעדר מקור  
 11 פרשני אחר, או הוראה סותרת, אני סבור כי עיקרו של ביטוי זה מתיישב עם תכלית הוראות  
 12 החוק, עם לשונן הברורה ועם פרשנות סבירה והגיונית שיש ליתן להן. לפיכך, גם את דמי  
 13 הביטול מצאתי לנכון לחשב על-פי סכום העסקה הכולל, לרבות ביחס לרכיב המע"מ שבו.
- 14 פרשנות לפיה דמי הביטול המחושבים כ- 5% ממחיר העסקה כשהוא כולל מע"מ, בעוד שרכיב  
 15 זה יוותר בידי העוסק ככל שדמי הביטול לא יחויבו במע"מ – עלולה להוביל לתוצאה לפיה  
 16 יוותרו בידי העוסק סכומי מע"מ שלא כדין. טול דוגמא. צרכן רכש מעוסק מוצר בסכום כולל  
 17 של 1,000 ₪. הצרכן מחויב להפריש למע"מ 17% מסך העסקה, השווים ל- 170 ₪. לאחר מספר  
 18 ימים, יבקש הצרכן לבטל את העסקה. העוסק יחייב את הצרכן בסכום של 5% ממחיר העסקה  
 19 הכולל (1,000 ₪), השווה ל- 50 ₪. ברם, סכום זה הוא תוצאה של 5% שחושבו גם מתוך רכיב  
 20 המע"מ שבעסקה המקורית. כך יוצא כי הצרכן יחויב לשלם לעוסק סכום על חשבון המע"מ,  
 21 מבלי שהחלק היחסי מסכום זה אכן יגיע לרשויות המע"מ ולמעשה, חלק מרכיב המע"מ יוותר  
 22 בידי העוסק. מקובלת עליי עמדת המשיבה לפיה תוצאה שכזו, אינה עולה בקנה אחד עם  
 23 הוראות הדין החל ועם תכליתו.
- 24 32. אין בידי לקבל את טענת המבקשים לפיה דמי ביטול עסקה אינם חבים במע"מ, מאחר שאין  
 25 המדובר ביחידה עסקית הלוקחת חלק בשרשרת הייצור והיא אינה תורמת לערכו את הערך  
 26 המוסף על הערך שקדם לו. אכן, תכלית המע"מ היא למסות "כל יחידה עסקית הלוקחת חלק  
 27 בשרשרת הייצור או ההפצה של מוצר, בגין הערך המוסף – הוא תוספת הערך" – שהיא תורמת  
 28 למוצר" (ראו עניין סדרון, כהפניית המבקשים). עם זאת, שוכנעתי כי אין בהפניה זו לכשעצמה  
 29 כדי להטות את הכף לעבר קבלת הבקשה. העובדה שמכירת מוצר טעונה חיוב במע"מ שישודו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

- 1 בערך שהתווסף על ידי אותה חולייה בשרשרת המסחרית-עסקית, אינה מנוגדת לתכלית דמי  
 2 הביטול שביסוד חיובם במע"מ. כפי שציינתי, פעולת הביטול, לכשעצמה, חבה במע"מ משום  
 3 השירות וההוצאות הכרוכים בה, העולים כדי "עסקה" (שירות - במקרה זה) הנעשית על ידי  
 4 "עוסק", "במהלך עסקו". אני סבור שהשירות שניתן לצרכן בגדרי ביטול העסקה, כשלעצמו,  
 5 יש בו משום ערך מוסף לחיי המסחר והכלכלה, באופן ההולם את תכליתו.
- 6 33. לא שוכנעתי כי יש ממש בטענת המבקשים לפיה חיוב דמי הביטול במע"מ יוביל לגביית כפל  
 7 מע"מ. מהעת שבוטלה רכישת המוצר, או השירות, כך בוטל החיוב המקורי במע"מ. המחיר  
 8 הכולל ששילם הצרכן לעוסק יושב לו, לרבות רכיב המע"מ שבו ובניכוי דמי הביטול. דמי  
 9 הביטול, המחויבים במע"מ, כשלעצמם, אינם גורעים מהשבת המע"מ מושא המוצר או השירות  
 10 שבוטלו. אין ברכישה חוזרת של אותו מוצר, או אותו שירות, שבוטלו, כדי להוביל לגביית כפל  
 11 מע"מ. אוסיף ואבהיר העדר חלות כפל מע"מ לדידי, בהבחנה שיש לערוך בין המע"מ המשולם  
 12 בגין המוצר עצמו, לבין המע"מ המשולם בגין שירות שניתן מאת העוסק לצרכן בגדרי ביטול  
 13 עסקה. לשם המחשה, ניתן להמשיל את האמור לשני מסלולים נפרדים. המסלול הראשון - נעוץ  
 14 במע"מ המשולם בגין מוצר שנרכש. מעת שבוטלה העסקה, משיב הצרכן לעוסק את הסכום  
 15 ששילם, לרבות את המע"מ ששולם בגין המוצר. המסלול השני – נעוץ בתשלום שמשלם הצרכן  
 16 לעוסק בגין השירות שניתן לו בגדרי ביטול העסקה, על ההוצאות הכרוכות בו והערך הנלווה  
 17 לחיי המסחר. על שירות זה, משלם הצרכן לעוסק מע"מ, בהיותו שירות שניתן מידי עוסק  
 18 במהלך עסקו. ככל שהעוסק ימכור את אותו מוצר לצרכן אחר, הוא יחויב במע"מ בגין המוצר  
 19 עצמו.
- 20 34. לאור המסקנה אליה הגעתי, לפיה יש לסווג את דמי הביטול כתשלום בגין שירות שניתן על ידי  
 21 עוסק במהלך עסקו, נשמטת עילת התביעה העומדת ביסוד הבקשה ואין בידי לקבלה. תוצאה  
 22 זו, מייטרת את הצורך בהרחבת יריעת הדיון ביחס לטענותיהם הנוספות של הצדדים.
- 23 אך אציין ובבחינת למעלה מן הצורך, כי לא מצאתי ממש בטענות המשיבה לפיה המבקשים  
 24 עצמם אינם עומדים בתנאים הנדרשים לשמש כתובעים ייצוגיים. כך, נטען כי המבקש הוא  
 25 הצרכן ולכן אינו חב במע"מ. ביחס למבקש 2, נטען כי בהיותו העוסק, היה עליו למצות את  
 26 המסלול השומתי שהתווה המחוקק, חלף נקיטה בהליכים ייצוגיים. מקובלת עליי עמדת  
 27 המבקשים לפיה, ביחס למבקש 1, תכלית חוק המע"מ היא לגלגל את הערך המוסף על הצרכן  
 28 הסופי, לא ניתן לגרוס כי אין יריבות בינו לבין המדינה ואין להפנותו לעוסקים על מנת שאלו  
 29 ינקטו בשמו, בהליך השומתי. על כך נקבע:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

- 1 "טענת המדינה להעדר יריבות בין הצדדים מוקשית לטעמי, וספק אם ראוי היה  
2 להעלותה. כפי שציינה א.ב.א בתגובתה, המדינה הנחתה את בתי הדיור המוגן  
3 לגבות מע"מ מהדיירים וכך נהגו ונוהגים בתים לדיור מוגן לאורך השנים. אכן,  
4 החייב במס לפי סעיף 16 לחוק הוא המוכר או נותן השירות, אך תכליתו של החוק  
5 היא "לגלגל" את הערך המוסף על הצרכן הסופי, במקרה דנן הדייר, כאשר  
6 המוכר או נותן השירות הוא מעין גובה המס עבור המדינה" (ראו בג"ץ 438/10  
7 עמותת דיירי הדיור המוגן בישראל נ' שר האוצר (7.3.12), כהפניית המבקשים).
- 8 גם ביחס למבקש 2, מקובלת עליי עמדת המבקשים לפיה משמדובר בסוגיה עקרונית, אין  
9 להוליכו במסלול השומתי על מנת למצות את טענותיו, כאשר מדובר במחלוקת פרשנית  
10 עקרונית שעמדת הרשות לגביה ידועה מראש (השוו: בש"א 32091/07 רדעי נ' רשות המסים  
11 (22.9.09); ת"מ 124-08 גוילי נ' מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ (21.6.10), כהפניית  
12 המבקשים; בש"א (ת"א-יפו) 30602/07 מדינת ישראל - רשות המסים נ' עו"ד אריה גבע,  
13 [פורסם בבנו] תק-מח (1)2009, 5234, 5248 (2009)). במיוחד כך, כאשר הסכום השנוי במחלוקת  
14 הוא זעום, באופן שאינו מתיישב עם התשומות הכרוכות בניהול הליך שומתי, כשלעצמו.
- 15 אף לא מצאתי כי הצורך בעריכת חישובים פרטניים גובר על ההצדק שבניהול תובענה ייצוגית,  
16 ככל שהייתה נמצאת עילה לכך. בנסיבות אלו, לא ניתן לשלול מצב דברים לפיו הבקשה הייתה  
17 מתקבלת, ככל שהייתה נמצאת עילה ביסוד התובענה.
- 18 טוף דבר
- 19 35. ביתרת טענות הצדדים לא מצאתי די כדי לשנות ממסקנותיי. ולאור המקובץ, סבורני כי  
20 התובענה הייצוגית שמבוקש לנהל בענייננו, אינה מקיימת אחר התנאי הקבוע בהוראת סעיף  
21 8(א)(1) בחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006, במובן זה שלא ניתן לקבוע כי קיימת אפשרות  
22 סבירה שהשאלות המהותיות שבעובדה או משפט, תוכרענה לטובת הקבוצה.
- 23 הבקשה נדחית בזאת.
- 24 36. על אף התוצאה אליה הגעתי, בהתחשב במכלול נסיבות העניין ובסוגיה שהובאה לדיון - לא  
25 ראיתי לנכון לעשות צו להוצאות ואני מורה כי כל צד יישא בהוצאותיו.
- 26 זכות ערעור – כדין.
- 27 לידיעת הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 53101-06-16 שלי ואח' נ' רשות המיסים

1

המזכירות תסגור את התיק.

2

ניתן היום, כ"ב אלול תשע"ט, 22 ספטמבר 2019, בהעדר הצדדים.

3

4

ארז יקואל, שופט

5

6

7