



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

לפני כב' השופט חגי ברנר, סגן נשיא

המבקש

דוד אוחנה

ע"י ב"כ עו"ד רועי בלכר, אליאור כורם וראות כתרי

נגד

משיבים

1. מנהל רשות המיסים

2. רשות המיסים

ע"י ב"כ עו"ד נגה דגן

פסק דין

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13

"מרת נינה קודם כל הייתה שואלת
מה נשמע בעבודה, ובקול עדין,
בליווי של צליל גיטרה מצלצלת,
הוא סיפר לה על מסי העקיפין
שיש לגבות אותם בדרך מקובלת
בתעריף של מצרכים ומטלטלים.
לצלילי הברקרוּלה
הוא סיפר על מס הבלו,
על סחורות בלי בנדרולה
שתופסים אותן או לא."

(מתוך השיר "קונצרטניה וגיטרה"; מילים: נתן אלתרמן)



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

ת"צ 1438-05-20 אותנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1

2

מבוא

3 1. לפניי בקשה לאישור תובענה ייצוגית לפי חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 (להלן: "חוק

4 תובענות ייצוגיות") בסך של 61 מיליון ₪ נגד מנהל רשות המיסים ורשות המיסים (להלן: "הבקשה").

5 כבר כעת אציין שספק אם המשיב 1, "מנהל רשות המיסים", הוא בעל דין רלוונטי שניתן לצרפו כמשיב

6 עצמאי לבקשה, לצד רשות המיסים. מכל מקום, אתיחס לשני המשיבים בכפיפה אחת בתור "הרשות",

7 כפי שעשו המשיבים עצמם בכתבי טענותיהם.

8 2. במוקד הבקשה ניצבת טענת המבקש לפיה כאשר נדרשת הרשות לשלם את 'הישבון הבלו' לזכאי לו,

9 אך חלפו 30 ימים ומעלה בין מועד הגשת הבקשה לתשלום הישבון הבלו לבין מועד תשלומו בפועל

10 לזכאי, הישבון הבלו אינו משולם בערכו הריאלי, שכן לא מתווספים לו הפרשי הצמדה וריבית ממועד

11 רכישת הדלק בגינו קמה הזכאות להישבון הבלו.

12 3. נוכח האמור, התבקש בית משפט זה לאשר את התביעה הייצוגית מושא הבקשה, לפיה תחויב הרשות

13 בתשלום הפרשי הצמדה וריבית בגין הישבון הבלו לכל מי שזכאי, היה זכאי או יהיה זכאי לתשלום זה,

14 בתקופה שתחילתה שנתיים טרם מועד הגשת הבקשה (להלן: "הקבוצה"). כן התבקש בית המשפט

15 להכיר במבקש כתובע ייצוגי ובבאי כוחו כבאי כוח הקבוצה.

16

רקע נורמטיבי לדיון

17 4. בפתח הדברים, אקדים ואסקור בקצרה את המסד הנורמטיבי והמונחים הרלוונטיים לסוגיה. דומני כי

18 אלו אינם שגורים בפי כל ויהיה בכך כדי להקל על ההתמצאות בנבכי טענות הצדדים ובהכרעה עצמה.



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

ת"צ 1438-05-20 אותנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

5. 'בלו', במובנו הלשוני, הוא מס עקיף המוטל על רכישת מוצרים מייצור מקומי, כגון מוצרי דלק, אלכוהול
וטבק (ראה גם מילון אבן שושן (הוצאת המילון החדש בע"מ - 2003)). חוק הבלו על דלק, התשי"ח-
1958 קובע בסעיף 2(א) כי: **"שר האוצר, רשאי, בצו, להטיל בלו על דלק המיוצר בישראל,
בשיעורים שיקבע בצו, אם בדרך כלל או לסוגים של דלק.**" (להלן: **"חוק הבלו"** ו- **"הבלו"**). יוער
כי חוק הבלו מגדיר ייצור דלק באופן רחב, לרבות אחסנת דלק למטרות מסחריות.
מכוח חוק הבלו הותקן צו הבלו (בנוסחו העדכני: צו הבלו על הדלק (הטלת בלו), תשס"ד - 2004)
אשר קובע את שיעורי הבלו על סוגי הדלק השונים, בסכום קצוב בש"ח לכמות מוגדרת: כל אלף ליטרים
– לנוזל; או טונה - לגבי גז.
בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 4 לחוק הבלו, חובת תשלום הבלו חלה על יצרן הדלק והיא מתגבשת
עם הוצאת הדלק ממתקן הייצור. עם זאת, למנהל המס מוקנית הסמכות לדחות את מועד תשלום הבלו
לתקופה שלא תעלה על 10 ימים ממועד הוצאת הדלק מאתר הייצור.
הבלו הוא מס עקיף, והדבר אף הוגדר במפורש בהוראותיו של חוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או
בחסר), תשכ"ח-1968 (להלן: **"חוק מסים עקיפים"**). המשמעות הפיסקאלית היא כי חובת תשלומו
חלה עוד במהלך הפעילות העסקית, ללא קשר לתוצאותיה של פעילות זו. בשים לב לכך, הבלו מהווה
חלק ממחיר הדלק שמשלם צרכן הדלק. על כן, נהוג לומר כי אף שיצרן הדלק הוא הנישום המשלם את
הבלו, הרי שחובת תשלום הבלו 'מגולגלת' – בפועל – אל הצרכן (ראה ע"א 4239/15 **דור אלון**
אנרגיה ישראל 1998 בע"מ נ' **מדינת ישראל רשות המיסים**, פס' 21 (נבו 29.03.2017) (להלן:
"דור אלון"); יוסף גרוס **דיני המס החדשים** (מהדורה שלישית, 2003) עמ' 526; אהרון נמדר **מס**
הכנסה [מס הכנסה, מס חברות, מס רווחי הון] (2010) עמ' 42-41)).



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 עוד יצוין כי גביית מס הבלו מאת היצרן נובעת משיקולים טכניים המתמקדים ביעילות הגביה והפיקוח
2 עליה, בעוד שתכליתו של הבלו, מעבר לתכלית הפיסקאלית הכללית של הגדלת הכנסות המדינה, היא
3 הפנמת ההשפעות החיצוניות השליליות של השימוש בדלק על משתמשיו (דור אלון, פס' 11-12, 16).
- 4 .6 סעיף 9 לחוק הבלו, בנוסחו המקורי של חוק הבלו שפורסם ביום 24.07.1958, הסמיך את שר האוצר
5 להעניק פטור, בנסיבות מסוימות, מתשלום הבלו.
- 6 ביום 20.08.2006 נכנס לתוקפו חוק הבלו על הדלק (תיקון מס' 5), התשס"ו – 2006, שהכניס
7 תיקונים בסעיף 9, והסמיך את שר האוצר, מעבר לסמכותו הקיימת למתן פטור, לאשר תשלום המגלם
8 החזר רעיוני, מלא או חלקי, של רכיב הבלו, המשולם למשתמש בדלק, קרי, לאו דווקא ליצרן ששילם
9 בפועל את מס הבלו, כי אם גם למי שרכש אותו מאת היצרן. תשלום זה מכונה בחוק: "הישבון".
10 להלן ההוראה הרלוונטיות בנוסחה דהיום:
- 11 "9 (א) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע בצו –
12 (1) ...
13 (2) הישבון, מלא או חלקי, של הבלו ששולם על דלק המיועד או המשמש למטרה
14 מסוימת שקבע, שיינתן למי ששילם את הבלו או למי שהשתמש בדלק
15 למטרה האמורה, הכל כפי שקבע."
- 16 יצוין כי חוק הבלו אינו כולל הגדרה משפטית למושג "הישבון", אולם לנוכח משמעותו הלשונית של
17 המושג, ברי כי מדובר בהחזר. נראה כי מבחינה אטימולוגית – משפטית, המונח "יובא" לחוק הבלו
18 מפקודת המכס [נוסח חדש] (להלן: "פקודת המכס"), הקובעת בסעיף 1 הגדרה משפטית למושג, בקשר



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 עם הסדר החזר מס המכס הקבוע שם. אשר לנפקות ההבחנה בין הישבון בלו להישבון מכס, ראה דיון
2 בהמשך.
- 3 7. בעקבות תיקון סעיף 9 לחוק הבלו, תוקן בשנת 2008 צו הבלו על הדלק (פטור והישבון), תשס"ה -
4 2005 (להלן: "צו הישבון הבלו"). בגדר סעיף 3א שנוסף לצו הישבון הבלו נקבעו השימושים
5 והנסיבות אשר בהתקיימם יינתן הישבון מלא, או חלקי, בשיעורים הקבועים בתוספת, בגין תשלום הבלו
6 (לעיל ולהלן: "הישבון הבלו").
- 7 תיקוני החקיקה לעיל נעשו כחלק מ - "הסדר הסולר" אשר נועד להעלות את הבלו המוטל על הסולר
8 עד להשוואת מחירו למחיר הבנוזין, ולצורך צמצום שימוש הציבור בסולר. בצד העלאת הבלו על הסולר,
9 נקבע מנגנון הישבון הבלו שתכליתו הקלת נטל הבלו על קבוצות משתמשים בסולר, שהסולר הוא
10 האמצעי העיקרי לייצור הכנסתם (ראה דו"ח מבקר המדינה השנתי 66א התשע"ו - 2015, עמ' 275;
11 בג"צ 171/09 נ.ט.ל.י. החברה לשירותי דחופה בישראל נ' שר האוצר, פס' 7, 10 (נבו 18.07.2010)
12 (להלן: "נ.ט.ל.י.")).
- 13 עם זאת, יוער כי צו הישבון הבלו והסדר הקבוע בו לעניין הישבון הבלו אינם מתייחסים לדלק מסוג
14 סולר בלבד. התייחסותי להלן לסולר רלוונטית אפוא גם לדלקים נוספים שנקבעו בצו הישבון הבלו.
- 15 8. סעיף 3א לצו הישבון הבלו קובע את מנגנון תשלום הישבון הבלו. בין היתר, מותנה התשלום בהגשת
16 בקשה על גבי טופס ייעודי (להלן: "בקשת ההישבון"):
- 17 "ה) הישבון לפי סעיפים קטנים (א) עד (ג) יינתן רק אם הוגשה על כך בקשה לפי טופס
18 שהורה עליו המנהל, והתקיימו התנאים בדבר רישום, ניהול ספרים, דיווח ואישורים לפי
19 לכל דין והוראות המנהל, לרבות לעניין האסמכתאות לרכישת הדלק."



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 כן נקבעו בסעיף זה המועדים לתשלום הישבון הבלו על ידי הרשות:
- 2 "ו) הישבון לפי סעיפים קטנים (א) עד (ג) יינתן בתוך 30 ימים מקבלת הבקשה, ואולם
- 3 –
- 4 (1) אם הורה המנהל לבדוק את מסמכיו של המבקש כדי לקבוע אם הוא זכאי
- 5 להישבון – יינתן ההישבון בתוך 90 ימים מקבלת הבקשה;
- 6 (2) אם מי שהמנהל הסמיכו לכך או משטרת ישראל החלו בחקירת חשד ביצוע
- 7 עבירה על החוק בידי המבקש – יינתן ההישבון בתוך 180 ימים מקבלת
- 8 הבקשה." (ההדגשה אינה במקור - ח.ב.)
- 9 .9 בצד זה, חוק מסים עקיפים מסדיר את חובת התשלום החלה על הרשות במקרה שנדרשת הרשות לשלם
- 10 לנישומים תשלומי השבה (להלן: "יתר").
- 11 המונח "יתר" מוגדר בסעיף 1 לחוק מסים עקיפים וכולל, בהתאם לחלופה הקבועה בסעיף קטן 2, גם
- 12 הישבון:
- 13 "סכום הישבון וכל סכום אחר ששולם למנהל או הופקד אצלו, על פי חוק מס עקיף, ויש להחזירו,
- 14 וכן סכום מס עקיף שהוחזר על פי החלטת המנהל".
- 15 בסעיף 6א לחוק מסים עקיפים נקבע כי יתר יוחזר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית:
- 16 "חסר ישולם ויתר יוחזר בתוספת ריבית או ריבית והפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 93
- 17 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1976, ולענין זה יחולו הוראות סעיפים 97, 97א ו-105 לחוק האמור
- 18 בשינויים המחוייבים" (להלן: "סעיף 6א"; ההדגשות אינן במקור - ח.ב.).



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

10. הנה כי כן, מצירוף ההוראות לעיל, ניתן לסכם כדלקמן:
- 1 יצרן דלק חב בתשלום מס בלו על הדלק. הבלו על הדלק משולם לרשות על ידי היצרן, ככלל עם
2 הוצאתו ממתקניו של היצרן. רכיב הבלו מגולגל בפועל על משתמש הדלק (הצרכן), ועל כן מבחינה
3 כלכלית משתמש הדלק הוא שנושא בנטל תשלום הבלו.
4
5 במסגרת "הסדר הסולר" הועלה מס הבלו על דלק מסוג סולר ודלקים נוספים, אשר הביא לייקור
6 המחיר שמשלמים המשתמשים בדלקים אלו. עם זאת, על מנת שלא לפגוע במשתמשים מסויימים
7 התלויים לשם פרנסתם בצריכת הדלקים שהתייקרו, נקבע מנגנון הישבון הבלו אשר נועד לנטרל,
8 למצער באופן חלקי, את הייקור במחיר הדלקים הנובע מהעלאת מס הבלו.
9 הישבון הבלו משולם למשתמש הדלק הזכאי לתשלום הישבון הבלו, בכפוף להגשת בקשה
10 מתאימה.
11 בנוסף, הישבון בלו מהווה "יתר", כמשמעו בחוק מיסים עקיפים. משכך, מקום שלא שולם הישבון
12 הבלו על ידי הרשות עד למועד הקבוע בסעיף 3א(ו) לצו הישבון הבלו, תשלומו מאת הרשות
13 לזכאי ייעשה בצירוף הפרשי הצמדה וריבית.
14 בהתאם לברירת המחזל הקבועה בסעיף 3א(ו) לצו הישבון הבלו, מועד תשלום הישבון הבלו הוא
15 30 ימים ממועד הגשת בקשת ההישבון. הוזה אומר, כל עוד שולם הישבון הבלו תוך 30 ימים
16 ממועד הגשת בקשת ההישבון, יוחזר הישבון הבלו בערכו הנומינלי ללא תוספת הפרשי הצמדה
17 וריבית כלשהם.
18 11. אלא מאי? לשון סעיף 6א לחוק מיסים עקיפים אינה קובעת במפורש מהו המועד שהחל ממנו יתווספו
19 ליתר שיוחזר הפרשי הצמדה וריבית. האמור נכון לגבי יתר באשר הוא, ולא רק ביחס להישבון. תחת



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

ת"צ 1438-05-20 אותנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 זאת, סעיף 6א מפנה בעניין זה להוראות סעיף 105 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן: "סעיף
- 2 105" ו- "חוק המע"מ") שכותרתו: "ריבית על איחור בהחזר". סעיף זה מסדיר את הוספת הפרשי
- 3 הצמדה וריבית למי שזכאי להחזרים מכח חוק המע"מ.
- 4 מפאת חשיבותו להמשך הדיון, אביא להלן את הוראותיו העיקריות של סעיף 105 (ההדגשות אינן
- 5 במקור; ח.ב.):
- 6 (א) הזכאי להחזר עודף לפי סעיף 39(א) רישה, ולא הוחזר לו תוך 30
- 7 ימים כמפורט להלן, או תוך תקופה ארוכה יותר שנקבעה כאמור שם, ישולמו
- 8 לו הפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 97 מהיום שבו הגיש את הדו"ח:
- 9 (1) אם הוגש הדו"ח תוך הזמן שנקבע לכך, מונים 30 ימים מהיום שבו
- 10 הוגש;
- 11 (2) אם הוגש הדו"ח באיחור, בתקופה שמן ה-1 בחודש עד ה-16 בחודש,
- 12 מונים את 30 הימים מהיום שבו הוגש;
- 13 (3) במקרה אחר מונים את 30 הימים מן ה-1 בחודש הסמוך לאחר היום
- 14 שבו הוגש הדו"ח.
- 15 (ב) (1) הזכאי להחזר עודף לפי סעיף 39(א)(1), (2) או (3), ולא הוחזר לו
- 16 תוך התקופה הקבועה לכך שם, ישולמו לו הפרשי הצמדה וריבית כאמור
- 17 בסעיף 97 מהיום ה-31 שלאחר היום שבו הוגש הדו"ח;
- 18 (2) הורה המנהל, לאחר 30 ימים מהיום שבו הוגש הדו"ח להחזיר עודף
- 19 שעוכב, ישולמו הפרשי הצמדה וריבית מהיום ה-31 כאמור; הורה המנהל
- 20 כך לפני תום 30 ימים - ינהגו כאמור בסעיף קטן (א).
- 21 (ג) (1) שולם לענין חוק זה סכום כלשהו שיש להחזירו והוראות סעיפים
- 22 קטנים (א) או (ב) אינם חלים לגביו, לרבות מס כאמור בסעיפים 87 או
- 23 88(ב), יוספו לסכום, אם הוחזר לאחר 30 ימים מיום תשלומו, הפרשי
- 24 הצמדה וריבית מיום תשלומו;
- 25 (2) תביעה להחזר סכום כאמור בפסקה (1) ניתן להגיש למנהל בכתב, תוך
- 26 שנתיים מיום תשלום הסכום.



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

ת"צ 1438-05-20 אותנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 (ד) הפרשי הצמדה וריבית שיש לשלם לפי סעיפים קטנים (א) או (ב) ולא שולמו
2 תוך 30 ימים מיום שהוחזר העודף, ייראו כסכום עודף הנושא הפרשי הצמדה
3 וריבית כאמור בסעיף 97א מתום התקופה האמורה."
4
5
6
7 לשון אחר, סעיף 105 לחוק המע"מ כולל שתי חלופות לעניין המועד ממנו יש להוסיף הפרשי הצמדה
8 וריבית בעת תשלום החזר למי שזכאי לכך לפי חוק המע"מ:
9 בהתאם לחלופה הקבועה בסעיף קטן א', החלה על החזר מס תשומות, יחושבו הפרשי ההצמדה והריבית
10 החל ממועד הגשת דו"ח המע"מ על ידי העוסק. ברם, כאשר מדובר בסכום אחר ששילם העוסק הזכאי
11 להחזר, כך שהוראות סעיף 105(א) ו-105(ב) אינן חלות עליו, לרבות החזר מס מכוח סעיפים 87 ו-
12 88(ב) לחוק המע"מ, יחושבו הפרש ההצמדה והריבית החל ממועד תשלום הסכום ע"י העוסק (קרי:
13 תשלומו לרשות).
14 12. דא עקא, סעיף 6א לחוק מסים עקיפים, הגם שהוא מפנה לסעיף 105 "בשינויים המחוייבים", אינו קובע
15 במפורש איזו מבין שתי החלופות הקבועות בסעיף 105 היא הרלוונטית כאשר מדובר בהחזר תשלום
16 יתר בכלל, או בתשלום הישבון בלו בפרט. אקדים את המאוחר ואציין כי זהו לב המחלוקת שבין
17 הצדדים:
18 מחד גיסא, טוען המבקש כי החלופה הקבועה בסעיף 105(ג) היא החלופה הרלוונטית. לעמדתו, מקום
19 שהישבון הבלו לא הוחזר בתוך 30 ימים ממועד הגשת הבקשה להישבון, על הרשות להשיבו בצירוף
20 ריבית והצמדה ממועד רכישת הדלק על ידי מבקש הישבון (משתמש הדלק). הגם שעצם הזכאות
21 להפרשי הצמדה וריבית כפופה לכך שהישבון הבלו לא שולם תוך 30 ימים ממועד הגשת בקשת



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 ההישבון, הרי שהפרשי ההצמדה והריבית שיתווספו במקרה כזה, יתווספו ממועד מוקדם יותר (מועד
2 רכישת הדלק).
- 3 מאידך גיסא, טוענת הרשות כי החלופה הרלוונטית היא זו הקבועה בסעיף 105(א), לפיה מקום שלא
4 הוחזר ההישבון בתוך 30 ימים ממועד הגשת בקשת ההישבון, על הרשות להשיבו בצירוף הפרשי
5 הצמדה וריבית החל ממועד הגשת בקשת ההישבון בלבד.
- 6 זוהי איפוא המחלוקת הטעונה הכרעה בתיק זה.
- 7 השתלשלות ההליך דנן
- 8 13. המבקש, נהג מונית בעיסוקו, צורך סולר דרך קבע לשם ייצור הכנסה וזכאי בשל כך להישבון בלו.
9 המבקש מגיש לרשות בקשות הישבון תקופתיות, מדי חודשיים, בהתאם להוראות הדין ונוהל רשות
10 המיסים שנקבע בעניין ("נוהלי בלו – הישבון בלו על הסולר" מיום 01.11.2018; צורף כנספח 5א'
11 לבקשה) (להלן: "נוהל הישבון הבלו").
- 12 14. ביום 06.11.2019 פנו באי כוח המבקש לרשות במכתב שכותרתו "פנייה מוקדמת טרם הגשת בקשה
13 לאישור תובענה ייצוגית". במכתבם טענו באי כוח המבקש כי הרשות אינה מוסיפה לסכום הישבון הבלו
14 הפרשי הצמדה וריבית ממועד רכישת הדלק, וזאת אף שחלפו מעל 30 ימים ממועד רכישת הדלק (כך
15 במקור) (צורף כנספח 12א' לבקשה). באי כוח המבקש דרשו כי הרשות תודיע בתוך 30 ימים כי חדלה
16 מהתנהלותה המפרה ותבוא עמם בדברים לשם פנייה מוסכמת לבית המשפט לפסיקת גמול למבקש
17 וקביעת שכר טרחתם בשל הטיפול בנושא.
- 18 15. ביום 16.12.2019 השיבה הרשות לפניית באי כוח המבקש ודחתה את הנטען (מכתבה צורף כנספח ב'
19 לבקשה). הרשות טענה כי החבות לתשלום הפרשי הצמדה וריבית חלה רק בחלוף 30 ימים ממועד



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 הגשת הדו"ח (בקשת ההישבון), וכי אלה מחושבים החל ממועד הגשת הדו"ח (ולא ממועד רכישת
2 הדלק). כן טענה הרשות כי זמן קצר טרם תשובתה פורסמה הנחייה עדכנית אשר משקפת את הוראות
3 החוק לעניין זה, כך שפניית באי כוח המבקש מתיירת ואין מקום להגשת בקשה לאישור תובענה
4 ייצוגית.
- 5 16. המבקש לא השלים עם תשובתה של הרשות וביום 3.5.2020 הגיש את הבקשה דנן.
- 6 17. ביום 30.7.2020 הגישה הרשות הודעה הנושאת את הכותרת: "הודעה למען הזהירות על הפסקת
7 גבייה חלקית עובר להגשת הבקשה לאישור התובענה הייצוגית שבכותרת".
- 8 הרשות טענה כי בעקבות פנייה מקדמית אחרת, שהתקבלה ביום 30.12.2018 (להלן: "הפניה
9 המוקדמת"), הובהר כי במקרים מסוימים המערכת הממוחשבת של הרשות לא הוסיפה הפרשי הצמדה
10 וריבית להחזר הישבון הבלו, גם במקרים בהם הישבון הבלו שולם לזכאי לאחר יותר מ- 30 ימים
11 ממועד הגשתה של בקשת ההישבון. בעקבות הפניה המוקדמת עודכנה המערכת הממוחשבת כך
12 שתשלומי הישבון הבלו יישאו הפרשי הצמדה וריבית כמתחייב. בנוסף, שלחה הנהלת הרשות הנחיה
13 לרענון נהלים ליחידות הרשות הרלוונטיות. כן חתמה הרשות על הסכם פשרה עם בא כוח הפונה
14 ושילמה גמול ושכר טרחה במסגרת הפנייה המוקדמת. אשר על כן, החל מיום 02.04.2019, טרם
15 הגשת הבקשה וללא כל קשר אליה, מוסיפה רשות המיסים הפרשי הצמדה וריבית להישבון הבלו,
16 במקרה שהישבון הבלו לא משולם תוך 30 יום ממועד הגשתה של בקשת ההישבון, המחושבים החל
17 ממועד הגשתה של זו. לעמדת הרשות, יש לראות בכך משום חדילה מגבייה, כמשמעה לעניין סעיף
18 9(ב) לחוק תובענות ייצוגיות, ועל כן אין לאשר תובענה ייצוגית בגינה. הרשות ציינה כי אמנם המועד
19 שממנו יש לחשב את הפרשי הצמדה והריבית שנוי במחלוקת בינה לבין המבקש, אך לטענתה בפסיקה



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 נשמעה דעה כי גם הודעה בדבר 'חדילה חלקית' מצדיקה את דחייתה של בקשה לאישור תובענה ייצוגית,
2 בשלמותה.
- 3 18. ביום 30.12.2020 נערך דיון מקדמי בבקשה. ביום 08.03.2021 נערכה ישיבת הוכחות, במסגרתה
4 נחקרו המצהירים מטעם הצדדים: המבקש מטעם עצמו ומר דורון מלר מטעם הרשות.
- 5 19. בהמשך הגישו הצדדים את סיכומיהם.
- 6 **טענות המבקש**
- 7 20. המבקש עומד על כך כי קיימת תמימות דעים בין הצדדים שסעיף 6א לחוק מסים עקיפים חל על הישבון
8 הבלו ומפנה להוראות סעיף 105 לחוק המע"מ. משכך, המחלוקת מתמזה בסופו של יום בשאלה
9 פרשנית: האם ההוראה הרלוונטית לעניין חישוב הפרשי ההצמדה והריבית היא זו הקבועה בסעיף
10 105(א) או זו הקבועה בסעיף 105(ג).
- 11 21. טוען המבקש כי כללי פרשנות החקיקה המקובלים בדין הישראלי מוליכים לקבלת עמדתו. לטענתו,
12 תחולת סעיף 105(ג) על הישבון הבלו נלמדת הן מתכליתן הסובייקטיבית של הוראות הדין והן מתכליתן
13 האובייקטיבית.
- 14 22. לדידו של המבקש, בפן הסובייקטיבי, הרי שדי בקריאה לשונית של הוראות החוק כדי להוליך למסקנה
15 האמורה.
- 16 סעיף 105(א) חל, על פי הרישא, על "הזכאי להחזר עודף לפי סעיף 39(א) רישה...". סעיף 39(א)
17 עוסק בכלל במס תשומות עודף. הבלו אינו מס ערך מוסף והישבון הבלו אינו מס תשומות עודף. על כן,
18 לפי לשונו, סעיף 105(א) לא חל על הישבון הבלו ואין בו להסדיר את תוספת הפרשי ההצמדה והריבית
19 הנלווית אליו.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1 לעומת זאת, לשונו של סעיף 105(ג)(1) היא כללית ושיורית: "שולם לעניין חוק זה סכום כלשהו
2 שיש להחזירו והוראות סעיפים קטנים (א) או (ב) אינם חלים לגביו...". לאמור, סעיף 105(ג) הוא
3 סעיף סל החל על סכומים שאינם באים בגדר סעיף 105(א) וסעיף 105(ב), לרבות הישבון הבלו.
4 המבקש מוסיף ומפנה לדברי בית המשפט העליון בעניין ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה
5 נ' אבו סאלח חוסיין (נבו, 12.05.2010) (להלן: "חוסיין"), שם נקבע לגבי סעיף 105(ג)(1) כי: "ענינו
6 של הסעיף בסכומים אשר הועברו בפועל לידי רשויות מע"מ ואשר מתברר בהמשך כי יש להשיבם
7 לעוסק". טוען המבקש כי גם בענייננו הישבון הבלו הוא סכום אשר "הועבר בפועל" וכעת "יש להשיבו".
8 זאת ועוד, הן לשון סעיף 6א לחוק מיסים עקיפים המסדיר השבת 'יתר' והן לשון סעיף 105(ג), עושות
9 שתיהן שימוש בתיבה המילולית "יש להחזירו". מעבר לכך, ההגדרה הנוכחית ל- "יתר" בחוק מיסים
10 עקיפים וסעיף 105(ג) חוקקו באותו יום בגדר חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 6), התשמ"ו – 1986.
11 יש בכך ללמד כי מדובר בהסדרים משלימים וכי קיימת זיקה בין סעיף 105(ג) לבין סעיף 6א.
12 בנוסף, דינם של כלל המיסים הבאים בגדר "יתר", כמשמעו בחוק מיסים עקיפים – חד הוא. הווה אומר,
13 לשיטת המבקש לא ניתן להחיל על מיסים שונים, שמהווים כולם יתר, חלופות שונות של סעיף 105.
14 טוען המבקש כי גם בחינת תכליתו האובייקטיבית של הסעיף מוליכה למסקנה כי החלופה הרלוונטית
15 היא זו הקבועה בסעיף 105(ג).
16 לשיטת המבקש, מועד תשלום הבלו על ידי משתמש הדלק הוא מועד רכישת הדלק. משכך, תשלום
17 הישבון הבלו בצירוף הפרשי הצמדה וריבית ממועד רכישת הדלק יביא להשבת המס ששולם בערכו
18 הריאלי, תוך קיום עקרון גביית מס אמת והימנעות מצב של התעשרות המדינה על חשבון הזכאי.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 בנוסף, אפילו אם מבחינה לשונית היו שני פירושים שווי משקל לעניין תחולת סעיף 105 על המקרה,
2 הרי שבפרשנות דיני מס חל כלל נוסף – כלל ההכרעה – לפיו יש לבחור בפירוש המקל עם הנישום.
3 24. המבקש מוסיף וטוען כי אין דין עודף מס תשומות, שהריבית הנוספת לו מוסדרת בסעיף 105(א), כדין
4 הישבון הבלו.
5 הזכאות לקבלת עודף מס תשומות צומחת רק במועד בו מגיש העוסק את דו"ח המע"מ לרשות המיסים,
6 שכן רק במועד זה מתבצע ניכוי מס התשומות ויכול להיוותר עודף. לעומת זאת, זכאותו של המשתמש
7 בדלק להישבון הבלו צומחת במועד שבו הוא רוכש את הדלק. במקרה הראשון, פעולת ניכוי מס
8 התשומות נעשית בעת הגשת הדו"ח, כך שאין פער זמנים בין מועד היווצרות עודף המס לבין בקשת
9 ההחזר. במקרה השני, נוצר פער, שכן עודף המס נוצר כבר בעת רכישת הדלק.
10 זאת ועוד, במקרה של מס התשומות, המועדים השונים קבועים במפורש בחוק המע"מ, ואילו ביחס
11 להישבון הבלו, הרי שהמחוקק לא קבע את המועדים להגשת בקשת הישבון הבלו. בפועל, בקשת הישבון
12 מוגשת בהתאם למועדים שנקבעו בנהלי הרשות - מדי חודשיים - ובלא הסמכה מפורשת בדין. מכאן
13 שיש לבחור בפרשנות המשמרת את ערכו הריאלי של הבלו ששולם, ככל הניתן.
14 כך, גם מזווית אחרת: הבלו משולם לקופת רשות המיסים על ידי יצרן הדלק בעת הובלת הדלק. בהמשך,
15 כאשר רוכש המשתמש את הדלק, מגולגל תשלום הבלו היחסי למשתמש בגין הדלק הנרכש. ברם, מקום
16 שקיימת זכאות להישבון בלו, הרי שהחל ממועד רכישת הדלק קיים עודף בקופת רשות המיסים שעליה
17 להשיבו למשתמש. זאת, בשונה מעניין מס התשומות.
18 25. המבקש טוען כי יש להקיש מההסדר החל על הישבון מכוח פקודת המכס (להלן: "הישבון המכס") גם
19 ביחס להישבון הבלו.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1 לדבריו, הרשות הודתה כי כאשר מדובר בהישבון מכס, היא מחילה את הוראות סעיף 105(ג). מכאן,
2 שאין להבחין בין הישבון להישבון ויש להחיל על הישבון הבלו את אותו דין החל על הישבון המכס.
3 מוסיף המבקש וטוען כי מבחינה לשונית, שוגה הרשות בטענתה כי התיקון משנת 1986 בהגדרת "יתר"
4 בחוק מיסים עקיפים, אשר הכליל גם "הישבון", נועד לחול רק על הישבון מכס. חוק המסים העקיפים
5 הגדיר מס בלו כמס עקיף כבר במועד חקיקתו בשנת 1968. זאת ועוד, הגדרת המונח יתר ממילא רחבה
6 וכוללת גם: "כל סכום אחר ששולם למנהל או הופקד אצלו, על פי חוק מס עקיף, ויש להחזירו".
7 אין אפוא כל הבחנה בין יתר שהוא הישבון מכס לבין יתר שמקורו אחר, לרבות הישבון בלו.
8 גם מבחינה תכליתית אין מקום להבחנה כאמור. חרף טענת הרשות כי הישבון המכס נועד להביא להשבת
9 המצב לקדמותו, הרי שבפועל עד לשנת 2018 הישבון המכס עמד על שיעור של 90% בלבד מתשלום
10 המכס ששולם. רק החל משנת 2018 עומד הישבון המכס על מלוא סכום המכס ששולם. מלבד זו,
11 כאשר מדובר בייבוא רכיבים המשמשים לייצור, הישבון המכס ניתן רק על רכיבים מסויימים, וקיימים
12 חריגים בהם ניתן הישבון מכס גם כאשר נעשה שימוש בטובין בתחומי ישראל .
13 הישבון המכס נועד לקידום מטרות חברתיות וכלכליות, בדומה להישבון הבלו. בשני המקרים בחר
14 המחוקק באמצעי ההישבון כדי להשיב מס עקיף ששולם. בשני המקרים ברור כי השבת אותו תשלום
15 שלא בערכו הריאלי, קרי: בלא תוספת של הפרשי הצמדה וריבית ממועד תשלומו, לא תהווה השבה
16 'אמיתית' ותחתור תחת כוונת המחוקק.
17 כן מלין המבקש על כך שטענות הרשות לעניין ההבחנה בין הישבון הבלו לבין הישבון המכס, לא נתמכו
18 בתצהיר מטעמה.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

26. עוד טוען המבקש כי אין יסוד לטענת הרשות לפיה חיובה להוסיף הפרשי הצמדה וריבית החל ממועד רכישת הדלק על ידי המשתמש כרוך בקשיים פרקטיים, ומכל מקום, אין בכך כדי לגבור על הוראות החוק. ודוק, הרשות טוענת לעניין זה כי משתמשי הדלק ייאלצו להוכיח את מועד רכישת הדלק על ידם, והרשות תידרש להשקיע מאמץ בבחינה וביקורת של מידע זה. ברם, לעניין הוכחת מועד רכישת הדלק, הרי שהנטל המוטל על משתמשי הדלק אינו שונה מהותית מנטל ההוכחה שמוטל עליהם ממילא כבר כיום: בהתאם לנוהל הישבון הבלו החל כיום, נדרש המשתמש לעבור על החשבונות שבידיו בגין רכישת הדלק, ולחבר את מספר הליטרים שנרכש בעסקה מושא אותה חשבונית. לו תקבל פרשנותו של המבקש, כל שיידרש משתמש הדלק זה להוסיף בצד כל אחת מהחשבונות את מועד תשלומה, הא ותו לא. מכאן, שגם אין שינוי ממשי באופן הפעלת הפיקוח הנדרש על ידי הרשות. אמנם, הרשות מסתפקת כיום ככלל בדיווח העצמי של משתמש הדלק, לצד דרישתה כי רכישת הדלק תהא מגובה בחשבונית מס שהוצאה למשתמש כדין. אולם, כבר כיום, מוסמכת הרשות לדרוש כל מסמך בעניין רכישת הדלק. כן טוען המבקש כי אין ממש בקשיים להם טוענת רשות המיסים ביחס לחישוב הפרשי הצמדה והריבית, שכן עובדה היא שהרשות מחשבת סכומים אלו בעת שהיא נדרשת לשלם את הישבון המכס. למעשה, תשלום הישבון המכס מורכב יותר ומטיל עול גדול יותר על מבקש ההישבון, לעומת תשלום הישבון הבלו, אף אם תידרש הרשות להוסיף לתשלום הפרשי הצמדה וריבית ממועד רכישת הדלק. ואם לא די בכך, הרי שלעמדת המבקש, טענת הרשות בדבר קשיים פרקטיים נועדה להלך אימים על בית המשפט ועל כן היא ראויה לגנאי. אפילו היה ממש בטענה זו של הרשות, טוען המבקש כי קיים בה חוסר הגינות אינהרנטי. ודוק, משמעותה היא כי המדינה תוסיף ותתעשר שלא כדין רק משום שאינה מוכנה להשקיע כספים בפתרון הקשיים הפרקטיים המונעים את השבת הבלו בערכו הריאלי.
27. המבקש מוסיף וטוען כי הבקשה מתאימה לבירור כתובענה ייצוגית.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1 למבקש עילת תביעה אישית מתוקף היותו משתמש בדלק אשר זכאותו להישבון בלו הוכרה. המבקש
2 דוחה את טענת הרשות כי לא צירף חשבוניות לבקשה לשם הוכחת זכאותו וטוען כי יש בטענה זו משום
3 חוסר הגינות. מעבר לכך, נקבע בפסיקה כי הדרישה לקיומה של עילת תביעה אישית אינה הכרחית
4 לשם אישור התובענה כייצוגית. בסעיף 8(ג)(2) לחוק תובענות ייצוגיות נקבע כי אם מתקיימים יתר
5 התנאים הנדרשים לשם אישור ניהול התובענה הייצוגית, יאשר בית המשפט את ניהול התובענה תוך
6 שיורה על החלפת המבקש.

7 כמו כן, עילת התביעה נמנית על העילות המצוינות בחוק תובענות ייצוגיות, שבגינן ניתן להגיש תובענה
8 ייצוגית. מדובר בפרט מס' 11 לתוספת השנייה הקובע כי ניתן להגיש בקשה לאישור תובענה ייצוגית
9 ב- "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או כל תשלום אחר".

10 בנוסף, התובענה מעוררת שאלה מהותית המשותפת לכלל חברי הקבוצה, שהם משתמשי הדלק הזכאים
11 להישבון בלו. הרשות טענה בהקשר הזה כי אין מדובר בשאלה עובדתית משותפת, שכן ככל שתאושר
12 הבקשה, אזי תידרש הרשות לבחון באופן פרטני לגבי כל חבר קבוצה אם קיימת לו זכאות לקבלת
13 הפרשי הצמדה וריבית ובאיזה סכום. ברם, טוען המבקש כי יש לדחות טענה זו שכן השונות לה טוענת
14 הרשות נוגעת לגובה סכום ההשבה, אך לא לעניין עילת התביעה.

15 כמו כן מתקיימים התנאים הנוספים הקבועים בדין לצורך אישור התובענה הייצוגית: קיימת אפשרות
16 שהיא לכל הפחות סבירה, שהתובענה המבוקשת תאושר לטובת חברי הקבוצה; התובענה הייצוגית היא
17 הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין; וקיים יסוד סביר להניח כי עניינם של כלל
18 חברי הקבוצה ייוצג וינהל בדרך הולמת ובתום לב.

19 עיקר טענות הרשות



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 28. לעמדת הרשות דין הבקשה להידחות.
- 2 בתמצית, טוענת הרשות כי אין לעמדת המבקש אחיזה בהוראות הדין, עמדתו מנוגדת לתכלית החקיקה,
- 3 להיגיון הבריא ולשכל הישר ואף אינה עולה בקנה אחד עם עקרונות היעילות והוודאות.
- 4 הרשות שטחה את טענותיה באריכות והעלתה נימוקים רבים המצדיקים לטעמה את דחיית הבקשה, מן
- 5 הגורן ומן היקב. מפאת קוצר היריעה, אביא את עיקרי טענותיה בלבד.
- 6 29. ראשית, חוזרת הרשות על טענתה כי לנוכח הודעתה בדבר "חדילה חלקית", כמפורט לעיל, הרי שאין
- 7 לאשר את הבקשה.
- 8 30. שנית, טוענת הרשות כי המבקש לא הוכיח קיומה של עילה אישית. לדידה, המבקש לא הוכיח מהם
- 9 המועדים שבהם רכש את הדלק מושא הישבון הבלו שקיבל, ואשר בגינו המבקש טוען להחזר תוספת
- 10 הפרשי הצמדה וריבית. למקרא הבקשה ונספחיה נראה כי למבקש שולם הישבון הבלו התקופתי בתוך
- 11 17 ימים ממועד הגשת בקשת ההישבון (בממוצע), כך שממילא הוא אינו זכאי להפרשי הצמדה וריבית.
- 12 31. שלישית, מועד רכישת הדלק על ידי המשתמש אינו המועד הרלוונטי לעניין חישוב הפרשי הצמדה
- 13 והריבית.
- 14 לדידה של הרשות, המבקש מערב בין שני מועדים בלתי תלויים ובלתי קשורים: האחד, מועד רכישת
- 15 הדלק על ידי המשתמש, והשני, מועד תשלום הבלו על ידי היצרן. לכן, המבקש הוא לא זה ששילם את
- 16 הבלו ולא ניתן לומר שמועד רכישת הדלק על ידי המשתמש הוא מועד תשלום הבלו. משתמש הדלק
- 17 כלל אינו יודע מהו המועד שבו שולם הבלו על ידי היצרן, אם בכלל שולם. למעשה, לא ניתן לעקוב
- 18 אחר מועד תשלום הבלו ביחס לליטר דלק ספציפי שבו השתמש המבקש. ודוק, דלק, מטבעו כנוזל,
- 19 מתערבב עם דלקים אחרים שבגינם שולם הבלו במועדים אחרים.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 לעמדת הרשות, המועד הרלוונטי שממנו יש להוסיף הפרשי הצמדה וריבית הוא מועד הגשתה של בקשת
2 ההישבון. סעיף 3א(ו) לצו הישבון הבלו קובע כי ההישבון יינתן ככלל תוך 30 ימים מקבלת בקשת
3 ההישבון. יש בכך ללמד כי הזכות לקבלת הישבון הבלו אינה "אוטומטית" והיא מותנית בהגשת בקשת
4 ההישבון. כך, תשלום הישבון כפוף לקיומם של תנאים נוספים. אחד התנאים הבסיסיים הוא הוכחה
5 כי השימוש בדלק נעשה לאחת המטרות המזכות בהישבון. מכאן עולה שמועד רכישת הדלק כשלעצמו
6 אינו המועד שבו "נולדת" הזכאות להישבון. הזכאות מתגבשת רק במועד מאוחר יותר, לאחר הגשתה
7 של בקשת ההישבון.
- 8 32. רביעית, סעיף 105(ג) הוא סעיף שיורי שנועד לחול במקרים שבהם מצא המחוקק לנכון להשיב את
9 הגלגל אחורנית. למשל, מס ששולם בטעות, שכן המדינה מלכתחילה לא הייתה אמורה ליהנות מתשלום
10 זה. לא זה המקרה בענייננו.
- 11 אמנם, הרשות מסכימה כי כאשר מדובר בהישבון מכס, חל סעיף 105(ג) לחוק המע"מ, קרי: הפרשי
12 ההצמדה והריבית מצטברים החל ממועד תשלום המכס. ברם, מדובר במס יבוא ששולם בעת יבוא
13 הטובין לארץ, כאשר לבסוף לא נעשה שימוש בטובין או שנעשה בהם שימוש לצורך מוצרים שיוצאו.
14 קיימת לפיכך הצדקה כלכלית להשבת המצב לקדמותו. לא כך לגבי הבלו אשר שולם מלכתחילה על
15 ידי גורם אחר: היצרן. בצד זה, במקרים מסוימים מצא המחוקק לנכון לתת הטבה למשתמשי הדלק
16 בדמות הישבון הבלו, אלא שאין לראות בכך, מבחינה קונספטואלית, השבת מס הבלו למפרע, כפי
17 שנעשה ביחס למכס. במילים אחרות, בעוד שתכלית הישבון המכס היא השבת המצב לקדמותו, לא כך
18 לגבי הישבון הבלו.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 כן טוענת הרשות כי אין קושי בהבחנה "בין הישבון להישבון", כדברי המבקש. הן ביחס להישבון המכס
2 והן ביחס להישבון הבלו, הסעיף הרלוונטי הוא סעיף 6 לחוק המסים העקיפים. לשון סיפת הסעיף
3 קובעת מניה וביה כי יחול "סעיף 105 לחוק האמור בשינויים המחוייבים". מכאן שניתן להתאים את
4 החלופות השונות מכוח סעיף 105, לפי העניין.
- 5 33. חמישית, הרשות ממילא אינה יכולה לשלם את הישבון הבלו אלא רק לאחר שהוגשה לה בקשת
6 ההישבון. לכן, לא ראוי לחייב את הרשות בהפרשי הצמדה וריבית בגין תקופה עבודה מלכתחילה היא
7 לא יכולה הייתה לשלם את ההישבון.
- 8 זאת ועוד, כך טוענת הרשות, מתן אפשרות לקבלת הפרשי הצמדה וריבית החל ממועד רכישת הדלק
9 עלול לתמרץ את משתמשי הדלק לעכב את בקשות ההישבון המוגשות על ידם, על מנת לקבל הישבון
10 בלו גבוה יותר. לעניין זה מציינת הרשות כי הריבית המתווספת להישבון הבלו היא ריבית שנתית
11 בשיעור של 4% לשנה, שיעור גבוה יותר מהריבית הממוצעת במשק.
- 12 בנוסף, בהתאם להוראות סעיף 4 לחוק הבלו רשאי מנהל המס להאריך את המועד לתשלום הבלו עד
13 10 ימים ממועד הובלת הדלק. לא מן הנמנע כי משתמש הדלק ירכוש את הדלק תוך פחות מעשרה ימים
14 ממועד הובלת הדלק, היינו טרם שהיצרן שילם את הבלו. לאמור, אם תתקבל פרשנות המבקש, הרי
15 שהרשות עלולה להידרש לשלם הפרשי הצמדה וריבית בגין תקופה שקדמה בכלל לתשלום מס הבלו
16 בגינו מבוקש ההישבון.
- 17 34. שישיית, כך טוענת הרשות, קיים דמיון רב בין ההסדר הנוגע להישבון הבלו לבין ההסדר הנוגע להחזר
18 מס תשומות ומוסדר בסעיף 105(א). הדמיון מתחיל כבר בלשון החיקוקים הרלוונטיים. טוענת הרשות
19 כי בעת חקיקת הסדר הסולר בחר המחוקק להעתיק כמעט מילה במילה לתוך צו ההישבון את ההסדר



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 שבסעיף 39(א). גם מבחינה מהותית, מדובר בזכות לקבלת החזר מס למי שכלל לא שילם את המס
- 2 אלא המס גולגל אליו בתוך מחיר המוצר/שירות. לעניין החזר מס תשומות, מדובר בהחזר לעוסק א'
- 3 בגין תשומות עליהם דיווח עוסק ב' כמס עסקאות. כך, הישבון הבלו הוא למשתמש הדלק בגין בלו
- 4 ששילם יצרן הדלק. אין חולק כי בהתאם להסדר החל על החזר מס תשומות, הזכאות להפרישי הצמדה
- 5 וריבית קמה בעת הגשת דו"ח. מכאן, בשם עקרון ההקבלה, טבעי כי ההסדר הקבוע ביחס להחזר מס
- 6 תשומות בסעיף 105(א) הוא ההסדר הרלוונטי גם להישבון הבלו.
- 7 35. שביעית, טוענת הרשות, קבלת הפרשנות לה טוען המבקש תביא להשלכות קשות ורחבות היקף.
- 8 לדברי הרשות הישבון הבלו המשולם למשתמשי הדלק מסתכם בסך של כ- 3.5 מיליארד ₪ בשנה.
- 9 משכך, חיוב הרשות בתשלום הפרשי הצמדה וריבית גבוהים יותר הוא בעל משמעות תקציבית נכבדה.
- 10 כן יביא הדבר לנטל רב על המשתמשים בדלק שיידרשו לשכלל ולהרחיב את בקשות ההישבון המוגשות
- 11 על ידם. בד בבד, יגדל הנטל גם על עובדי הרשות שיידרשו לטפל בבקשות אלו, שמספרן מסתכם בכ-
- 12 50,000 בקשות מדי חודשיים. הגם שמדובר בשיקול פרקטי, הרי שבהתאם להלכה הפסוקה אליה
- 13 הפנתה הרשות, יש לתת לו משקל.
- 14 36. שמינית, טוענת הרשות כי המחלוקת אינה מתאימה להתברר בגדר תובענה ייצוגית, בשים לב לעילות
- 15 התביעה.
- 16 אין לומר כי הרשות גבתה מס "שלא כדין". לרשות עומדת החזקה כי גביית הכספים שהשבתם נתבעת
- 17 נעשתה בתום לב. בנסיבות המקרה, לא תיתכן מחלוקת כי הרשות פעלה בתום לב ובהתבסס על הדין,
- 18 לפי פרשנותה. אפילו אם תתקבל כעת טענת המבקש, הרי שקביעה בדיעבד לא תגרע מתום לבה כאמור.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1 ודוק, יש לאשר תובענה ייצוגית בעילה של השבת סכומי מס שנגבו שלא כדין רק באותם מקרים בהם
2 חרף מצב חוקי ברור גבתה הרשות את המס בניגוד לדין.
3 מעבר לכך, לא ניתן לנהל תובענה ייצוגית בגין עילות תביעה מעבר לאלו המנויות בתוספת השנייה
4 לחוק תובענות ייצוגיות, כגון פיצוי בגין עוולת הרשלנות או בגין הפרת חובה חקוקה. בית המשפט
5 לעניינים מנהליים אף אינו מוסמך לדון בכך אגב תובענה ייצוגית. על כן מראש המבקש מוגבל לעילת
6 ההשבה בלבד.

7 37. תשיעית, טוענת הרשות כי הבקשה אינה עומדת בתנאים שנקבעו בחוק תובענות ייצוגיות.

8 נטען כי ככל שאמנם חלות הוראותיו של סעיף 105(ג), הרי שבהתאם להוראות הקבועות בסעיף
9 105(ג)(2) היה על הזכאים להישכון הבלו, חברי הקבוצה, להקדים ולפנות למנהל המס בדרישת השבה.
10 מקום שזולת פנייתו של המבקש לא התקבלו דרישות נוספות ביחס להפרשי ההצמדה והריבית, אין
11 למעשה חברי קבוצה הרשאים לתבוע את השבת הסכומים הללו. התנאי המקדים לתביעת הכספים לא
12 התקיים. כן נטען כי תובענה ייצוגית אינה הדרך היעילה לברר את המחלוקת. תיזרש בדיקה פרטנית
13 של מסמכיו וחשבונותיו של כל אחד מחברי הקבוצה, לשם בחינה אם אמנם נעשתה גביה ביתר ומאיזה
14 מועד יש לשלם לו את הפרשי ההצמדה והריבית.

15 **דיון והכרעה**

16 38. לאחר עיון בטיעוני הצדדים באתי לכלל מסקנה כי דין הבקשה להידחות.

17 הודעת החדילה החלקית



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 39. תחילה, לעניין "הודעת החדילה החלקית" שהגישה הרשות ונפקותה (להלן: "הודעת הרשות"). טענה
- 2 זו היא טענה מקדמית במהותה, שכן ככל שעסקינן בהודעת חדילה שרירה, די בכך להביא לדחיית
- 3 הבקשה.
- 4 40. סעיף 9 לחוק תובענות ייצוגיות קובע כדלקמן:
- 5 (א) "הוגשה בקשה לאישור בתביעה כמפורט בפרט 11 בתוספת השניה (בחוק זה – תביעת השבה
- 6 נגד רשות), לא ידון בה בית המשפט אלא לאחר שחלפה תקופה של 90 ימים מהמועד שבו
- 7 הוגשה הבקשה לאישור ובית המשפט רשאי להאריך תקופה זו מטעמים שיירשמו (בסעיף
- 8 זה – המועד הקובע).
- 9 (ב) בית המשפט לא יאשר תובענה ייצוגית בתביעת השבה נגד רשות, אם הרשות הודיעה כי
- 10 תחדל מהגביה שבשלה הוגשה הבקשה לאישור והוכח לבית המשפט כי היא חדלה מהגביה
- 11 כאמור לכל המאוחר במועד הקובע."
- 12 מנגנון הודעת החדילה הקבוע בסעיף 9 מאפשר לרשות נגדה הוגשה הבקשה להודיע תוך 90 ימים מעת
- 13 הגשת ההליך הייצוגי, כי תחדל מן הגבייה שבגינה הוגשה בקשת האישור; וככל שהוכח כי היא עשתה
- 14 כן עד למועד הקובע, תידחה הבקשה לאישור התובענה כייצוגית.
- 15 מדובר בהסדר ייחודי החל ביחס למדינה ולגופים שלטוניים אחרים המוגדרים כ- "רשות", בהתאם
- 16 להוראות סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות, המפנה בתורו לסעיף 2 לחוק בתי משפט לעניינים
- 17 מנהליים, תש"ס – 2000. הסדר זה מעניק לרשות יתרון משמעותי ביחס לכל נתבע אחר ומאפשר לה
- 18 לתקן את דרכיה עוד לפני שהתבררה בקשת אישור התובענה לגופה.
- 19 לעניין תכליתו של הסדר הודעת החדילה, נפסק כי:



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

ת"צ 1438-05-20 אותנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 "הסדר זה וכן ההסדר הקבוע בסעיף 21 לחוק, המגביל את יכולתו של התובע הייצוגי לתבוע
2 השבה מן הרשות לגבי תקופה העולה על 24 חודשים שקדמו למועד הגשת ההליך, נועדו
3 "לרכך" את פועלו של ההליך הייצוגי ככל שהוא מוגש נגד הרשות לעומת פועלו נגד
4 נתבעים אחרים אשר אינם זוכים ל"פתח מילוט" מן ההליך הייצוגי בדמות הודעת חדילה
5 והם אף חשופים לתביעות השבה עד גבול תקופת ההתיישנות ה"רגילה" המשתרעת על פני
6 7 השנים שקדמו להגשת ההליך. ההסדרים הייחודיים הללו ובכללם הסדר החדילה שבסעיף
7 9 לחוק נועדו לאזן בין עניינם של חברי הקבוצה ובין האינטרס הציבורי, בין היתר, בשל
8 הצורך לשמור על הקופה הציבורית ולמנוע פגיעה בתפקודה של הרשות. זאת מתוך הכרה
9 כי פגיעה בקופת הרשות עשויה בסופו של יום לפגוע בציבור אשר נדרש לשירותיה".
- 10 דנמ 5519/15 יוסף אחמד יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ, פס' 39-40
11 לדברי הנשיאה חיות (נבו 17.12.2019) (להלן: "יונס").
- 12 אם כן, על פי הגיונו של מנגנון החדילה, השיקולים לעיל מצדיקים את שלילת זכותם של חברי קבוצה
13 להגיש תובענה ייצוגית בגין השבת הכספים שנגבו מהם שלא כדין. ברם, ההגנה שמוענקת לרשות
14 כפופה לכך שהגביה הבלתי חוקית תיפסק, מכאן והלאה, בבחינת "מודה ועוזב ירוחם" (משלי כ"ח 23).
- 15 ראה גם: יונס, פס' 40 לדברי הנשיאה חיות; רע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' חגי טיומקין, פס'
16 24 (נבו 13.02.2011); בגץ 6451/18 גיא חיון נ' בית הדין הארצי לעבודה, פס' 5 לדברי השופטת
17 ברון (נבו 21.07.2021).
- 18 41. בענייננו, טוענת הרשות כי בעקבות הפניה המקדמית, כהגדרתה לעיל, ביצעה הרשות את הפעולות
19 הנדרשות לשם תשלום הפרשי הצמדה וריבית לציבור הזכאים להישבון הבלו, החל ממועד ההגשה של



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 בקשת ההישבון. הרשות ערה לכך כי טענת המבקש היא שיש לשלם את הפרשי ההצמדה והריבית
- 2 ממועד רכישת הדלק, אלא שלשיטתה די בתשלום החלקי שהחלה הרשות להוסיף בעקבות הפניה
- 3 המקדמית, כדי לגבש חדילת גבייה.
- 4 42. דין טענתה זו של הרשות להידחות.
- 5 המבקש הרי מיקד את טענותיו בכך שהפרשי ההצמדה והריבית המשולמים הוא חלקי, שכן הם מחושבים
- 6 רק ממועד הגשת בקשת ההישבון ולא ממועד רכישת הדלק. מנגד, הרשות הבהירה מבעוד מועד,
- 7 במכתבה לבאי כוח המבקש מיום 16.12.2019, כי לעמדתה יש לחשב את הפרשי ההצמדה והריבית
- 8 ממועד אחר, הוא מועד הגשתה של בקשת ההישבון. הנה כי כן, הגבייה שבגינה הוגשה הבקשה אינה
- 9 הגבייה שהרשות חדלה ממנה. משכך, לא ניתן לראות בתיקון שערך הרשות, בכך שהחלה לשלם
- 10 הפרשי הצמדה וריבית ממועד בקשת ההישבון, משום חדילה מהגבייה מושא הבקשה. די בכך כדי
- 11 לסתום את הגולל על טענת החדילה.
- 12 43. הרשות הפנתה למספר החלטות בהן הכירו בתי המשפט בתוקפה של הודעת חדילה חלקית, כגון תמ
- 13 (ת"א) 138/07 **דורון עפר נ' רשות המיסים** (נבו 16.01.2008) (להלן: "דורון"). דא עקא, הרשות
- 14 נתפסה בהקשר זה לכלל טעות. בעניין דורון וביתר המקרים, ההכרה בהודעת חדילה חלקית הוגבלה
- 15 רק לאותה גבייה שהופסקה. המבקשים שם לא הוגבלו בניהול התובענה הייצוגית בשל הגבייה השנויה
- 16 במחלוקת שלא נזכרה בהודעת החדילה. ראה דברי בית המשפט בעניין דורון:
- 17 "אני סבורה כי כאשר מוגשת כנגד רשות תובענה המעלה מספר עניינים, וכוללת מספר עילות
- 18 תביעה, הרשות זכאית להודיע על חדילת גבייה בהתאם לתנאים המפורטים בס' 9 לחוק, ואם



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 אכן מתקיימים כל תנאי הסעיף – תדחה התביעה - גם אם היא מתייחסת רק לעילה אחת.
- 2 הדחייה תתייחס כמובן רק לעילה המסוימת שלגביה הופסקה הגביה."
- 3 44. אשר על כן, הודעת הרשות אינה רלוונטית להליך דנן ואין בה, כשלעצמה, כדי להביא לדחיית הבקשה.
- 4 התנאים לאישור תובענה ייצוגית
- 5 45. עסקינן כאמור בהליך בקשה לאישור תובענה ייצוגית. מדובר בשלב דיוני מקדמי שבגדרו יש לבחון
- 6 האם מתקיימים התנאים הקבועים בחוק לשם עצם מתן הרשות לבירור המחלוקת כתובענה ייצוגית
- 7 (ראה רעא 729/04 מדינת ישראל נ' קו מחשבה בע"מ, פס' 10 (נבו 26.04.2010) (להלן: "קו
- 8 מחשבה")).
- 9 הפסיקה עמדה על כך כי הליך התובענה הייצוגית טומן בחובו סכנות לנתבעים, אשר עשויים למצוא
- 10 עצמם חשופים בפני תביעות סרק (ראה רע"א 3489/09 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' חברת צפוי
- 11 מתכות עמק זבולון בע"מ, פס' 39 (נבו 11.04.2013) (להלן: "מגדל")). בשל כך, נקבע בחוק מנגנון
- 12 האישור המקדים, שנועד למנוע אישורן של תובענות סרק, וזאת מבלי להרתיע תובעים מהגשת תובענות
- 13 ייצוגיות צודקות (שם, פס' 41).
- 14 וכפי שנפסק בענין אחר: "יש) לעבור פרוזדור זה בזהירות מרובה וליתן את הרשות רק במקרים
- 15 המתאימים העונים על כל התנאים הדרושים, לבל תתבררנה תביעות סרק ייצוגיות שאינן ראויות
- 16 להתברר ככאלה, על כל המורכבות והבעייתיות הכרוכות בהן" (רע"א 6567/97 בזק – החברה
- 17 הישראלית לתקשורת בע"מ נ' עיזבון המנוח אליהו גת, פ"ד נב(2) 720, 713 (1998)).
- 18 46. התנאים המצטברים לאישור תובענה כייצוגית פזורים על פני מספר סעיפים בחוק תובענות ייצוגיות.
- 19 אחד מאותם תנאים קבוע בסעיף 8(א)(1) כהאי לישנא:



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1 "התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה, ויש
2 אפשרות סבירה שהן יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה."
3 47. אשר לסייפת הסעיף, בדבר קיומה של "אפשרות סבירה" להכרעה לטובת הקבוצה, הרי שהמבקש נדרש
4 להוכיח קיומה של עילת תביעה לכאורה (ראה רע"א 9617/16 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' מיה
5 (מוגרבי) לפינר, פס' 16, (נבו 28.10.2018)).

6 יפים לעניין זה הדברים הבאים:

7 "בשלב המקדמי של אישור התובענה כייצוגית, נדרש בית המשפט להעריך אם יש אפשרות
8 סבירה כי השאלות העובדתיות והמשפטיות הנדונות יוכרעו לטובת קבוצת התובעים.
9 הרציונאל המנחה העומד בבסיסה של דרישה זו הוא שתובענה ייצוגית חושפת את הנתבע
10 לסיכון... לפיכך, מקום שבו אין הצדקה לחשיפת נתבעים לסיכון זה, לאמור: כאשר לא
11 קיימת אפשרות סבירה לכך שקבוצת התובעים תזכה לבסוף בתביעה, קבע המחוקק כי
12 תביעות אלו כלל לא יאושרו כתביעות ייצוגיות ... אשר על כן, ברי כי תכלית החוק היא
13 להורות לבית המשפט לבצע בחינה מקדמית של סיכויי התובענה לשם הגנה מידתית על
14 זכויות הנתבעים. לעניין זה, די לו לבית המשפט לעקוב בדקדקנות אחר לשון המחוקק
15 ולראות האם קיימת 'אפשרות סבירה' להכרעה לטובת קבוצת התובעים; הא, ותו לא." (רע"א
16 2128/09 הפניקס חברה לביטוח בע"מ נ' רחמים עמוסי, פס' 12 ו-15 (נבו 05.07.2012)
17 (להלן: "עמוסי").



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1 48. ודוק, הגם שדי בהוכחת 'אפשרות סבירה' כאמור, המגמה הנשקפת מפסיקת בית המשפט העליון היא
2 שיש לקיים בירור מעמיק כבר בשלב אישור התובענה, במיוחד כאשר, כמו כאן, המחלוקת נסובה סביב
3 שאלות משפטיות בעיקרן:

4 "הלכה היא כי התשתית הלכאורית שעל המבקש להציג לביסוס בקשת האישור אינה
5 נבחנית על-פי אמות המידה ועל-פי הכללים המקלים הנוהגים לעניין סילוק תובענה על
6 הסף בהעדר עילה. הכללים שנקבעו לצורך אישור בקשה לניהול תובענה כייצוגית
7 מחמירים יותר ולפיהם לא ניתן להסתפק בעובדות הנטענות בכתב התביעה ועל מבקש
8 האישור להציג בטיעונים ובראיות לכאוריות בסיס ממשי - עובדתי ומשפטי - התומך
9 בתביעתו. עוד נפסק כי על מנת שבית המשפט ישתכנע כי קיימת לכאורה אפשרות סבירה
10 ש"שאלות מהותיות של עובדה ומשפט יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה" עליו "להיכנס
11 לעובי הקורה ולבחון את התובענה לגופה, אם היא מגלה עילה טובה ואם יש סיכוי סביר
12 להכרעה לטובת התובעים." (ע"א 5378/11 ארתור פרנק נ' אולסייל, פס' 3 לדברי השופט
13 חיות (כתוארה אז) (נבו 22.09.2014)).

14 וגם:

15 "על התובע הייצוגי להניח בפני בית המשפט תשתית משפטית וראייתית התומכת לכאורה
16 בתביעתו. בשונה מן התובע בתביעה רגילה, המבקש לאשר תובענה כייצוגית אינו יכול
17 להסתפק בעובדות הנטענות בכתב התביעה, אלא מוטלת עליו החובה להוכיחן באופן
18 לכאורי. במקרה הצורך, המבקש צריך לתמוך את טענותיו בתצהירים ובמסמכים
19 הרלוונטיים. בית המשפט שדן בבקשה נדרש להיכנס לעובי הקורה, ולבחון היטב -
20 משפטית ועובדתית - האם מתקיימים התנאים לאישור התובענה כייצוגית.... מבחנים



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 אלה לא נקבעו בעלמא, אלא נועדו להביא לשימוש מושכל בכלי התובענה הייצוגית,
2 לנוכח השפעתו המכרעת על הנתבעים ועל התנהלותם העסקית, כמוסבר לעיל." (מגדל,
3 פס' 41)
- 4 49. זאת ועוד. בעניין ע"א 9294/16 אושרת שמעון נ' חברת איי די איי חברה לביטוח בע"מ (נבו)
5 (04.02.2020) (להלן: "שמעון") עמד השופט גרוסקופף על המקרים בהם יכריע בית המשפט בשאלות
6 שמעלה התובענה הייצוגית כבר בשלב אישור התובענה. נקבע כי בית המשפט רשאי להכריע בשאלות
7 מהותיות כבר בשלב זה על יסוד הסמכות המוקנית לו לקבוע את שלבי הדיון בתובענה, באופן המשרת
8 לטעמו בצורה המיטבית את הגינות ההליך ויעילות הדיון. צוין כי מאז הלכת עמוסי, שם קבע בית
9 המשפט העליון כי יש להכריע במחלוקת בדבר פרשנותה של הוראה בפוליסת ביטוח עוד בשלב בקשת
10 האישור, עשו בתי המשפט המחוזיים שימוש בסמכות זו על מנת להכריע בשאלות שבמחלוקת כבר
11 בשלב המקדמי. במרבית המקרים, נעשה הדבר אגב הכרעה הדוחה בקשה לאישור תובענה ייצוגית
12 (ראה פס' 5 לדברי השופט גרוסקופף וההפניות שם).
- 13 אמנם, נקודת המוצא היא כי בקשת האישור לא נועדה על פי טיבה לברר את השאלות במחלוקת אלא
14 להכריע בשאלה האם ראוי לנהל הליך ייצוגי בגינן. משכך, הכלל הוא דיון לכאורי בלבד בשאלות
15 המהותיות, ולא הכרעה בהן. עם זאת, במקרים מסוימים יהיה מקום לחרוג מהכלל האמור, בהתקיימות
16 התנאים שנמנו שם. כך למשל, כאשר השאלה מושא התובענה הייצוגית היא שאלה משפטית:
- 17 "המקרה המובהק בו ראוי לשקול הכרעה בשאלה מהותית לגופה כבר בשלב בקשת האישור
18 הוא כשמדובר בשאלה משפטית טהורה, ולמצער בשאלה משפטית המחייבת בירור עובדתי
19 מצומצם שניתן לעורכו בשלב בקשת האישור, העומדת בלב המחלוקת שבין הצדדים,
20 ואשר נשמע ביחס אליה טיעון שלם. כך, למשל, כשלצורך הכרעה בסכסוך נדרש להכריע



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 בשאלת פרשנותו של חוק (כפי שהדברים בענייננו) או של חוזה אחיד (כפי שהיה בעניין
- 2 עמוסי), והצדדים שטחו את מלוא הרקע העובדתי והטיעון המשפטי הנחוץ להכרעה לפני
- 3 בית המשפט. (שם, פסקה 7 לדברי השופט גרוסקופף).
- 4 יוער כי עמדתו של השופט גרוסקופף היא בגדר דעת יחיד (ראה דנא 1953/20 איי. די. איי חברה
- 5 לביטוח בע"מ נ' אושרת שמעון, פס' 7 (נבו 02.03.2021)). ברם, גם השופטת ברק-ארז, שכתבה
- 6 את עמדת הרוב, ציינה כי: "נקודת המוצא להכרעתי הייתה אכן, כפי שהסביר בפירוט חברי השופט
- 7 גרוסקופף, כי זהו אחד מאותם מקרים שבהם היה מקום לדון בשאלות המשפטיות הרלוונטיות
- 8 לגופן. מסקנה זו מתבקשת מטיב המחלוקת שניטשה בין הצדדים, שהייתה מחלוקת משפטית
- 9 מהותית" (שמעון, פס' 59 לדבריה).
- 10 ראה גם קו מחשבה, פסקה 10.
- 11 50. לסיכום, הנטל הראשוני המוטל על המבקש לנהל תובענה ייצוגית הוא כבד יותר מהנטל הראשוני המוטל
- 12 על תובע אזרחי 'רגיל'. על בית המשפט הדין בבקשת האישור לבחון באופן מעמיק אם אמנם קיימת
- 13 עילת תביעה לכאורה, זאת בין יתר התנאים הנדרשים. מעבר לכך, הגם שכלל לא ייטה בית המשפט
- 14 הדין באישור התובענה לברר את השאלות שבמחלוקת לגופן כבר בשלב מקדמי זה, עדיין רשאי בית
- 15 המשפט, במקרים המתאימים, להכריע בשאלות לגופן. אחד המקרים בהם יעשה בית המשפט שימוש
- 16 בסמכותו זו הוא כאשר השאלה שבמחלוקת היא שאלה משפטית, שאינה כרוכה בהוכחה עובדתית
- 17 משמעותית.
- 18 51. ומן הכלל אל הפרט.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1 כפי שציינתי לעיל, השאלה שמעלה התובענה הייצוגית נוגעת כל כולה לפרשנותם של סעיפים 6א לחוק
2 מסים עקיפים וסעיף 105 לחוק המע"מ, קרי, איזו מבין שתי החלופות שבסעיף 105 חלות על הישבון
3 הבלו. הא ותו לא. מדובר אפוא בשאלה כללית ועקרונית בדבר פרשנותו של הדין, שמבחינת סיווגה
4 כשאלה "משפטית" - אין טהורה ממנה. ההכרעה בה אינה מצריכה היזקקות למסכת עובדתית קונקרטית,
5 שהרי מדובר בעניין רוחבי מטבעו, הנוגע למדיניותה של הרשות ביחס לציבור הזכאים להישבון הבלו.
6 בשים לב לאמור, כאן המקום להעיר כי מראש לא היה צורך ממשי בחקירת המצהירים מטעם הצדדים,
7 וחקירותיהם אכן לא תרמו דבר להכרעה במחלוקת לגופה.
8 מעבר לכך, הצדדים פרשו את טיעוניהם בדבר המחלוקת המשפטית בהרחבה רבה. שני הצדדים הגישו
9 כתבי טענות עבי כרס וכרכי נספחים. לא נותרה אבן על אבן שלא נהפכה. כל זווית, היבט וניואנס של
10 הסוגיה בדבר המועד הנכון לחישוב הפרשי ההצמדה והריבית ביחס להישבון הבלו - נטחנו עד דק.
11 זכויותיהם הדיוניות של הצדדים להשמיע את טענותיהם מוצו איפוא עד תום.
12 לפיכך, אין כל מניעה כי בית המשפט יכריע בשאלה לגופה כבר כעת, ולמעשה שומה עליו לעשות כן.
13 בחינת "האפשרות הסבירה" כי טענות המבקש יתקבלו מחייבת דיון בפרשנות החוק כשלעצמה, ולמעשה
14 מתמזגת עם השאלה המהותית מושא התובענה הייצוגית שניהולה מתבקש.
15 זאת ועוד, מדובר במקרה שבו אין כל צורך וטעם בהמשך ניהול התובענה הייצוגית כדי לשפוך אור
16 נוסף על המחלוקת המשפטית מושא התובענה. המחלוקת כשרה להכרעה כאן ולאחר. כל המידע הנדרש
17 מצוי כעת בפני בית המשפט ולא ניתן לומר כי ניהול התובענה הייצוגית ישפר את יכולתו של בית
18 המשפט להכריע בשאלה המשפטית שעל הפרק באופן צודק או נכון יותר, אף לא כמלוא הנימה. כן יש
19 לציין את החיסכון בעלויות ההתדיינות והמשאבים השיפוטיים, לצדדים ולציבור, בכך ששאלה זו תוכרע
20 כבר כעת.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1 משכך, ובהתאם להלכות שניתנו בעניין עמוסי, קו מחשבה ושמעון, הגיעה העת לאחוז את השור
2 בקרניו ולדון בשאלה המהותית שבמחלוקת לגופה, קרי, האם צודק המבקש בטענתו כי על הישבון הבלו
3 חלה הוראת סעיף 105(ג) מ, ולא הוראת סעיף 105(א) כפי שסבורה הרשות.
4 אם המבקש אינו צודק בטענה זו, ממילא אין אפשרות סבירה שטענות המבקש יתקבלו, ודין הבקשה
5 להידחות, אף בלא צורך לבדוק את יתר התנאים הנדרשים לשם קבלת אישור לניהול התובענה.

המחלוקת לגופה

6
7 52. עסקינן כאמור בשאלה בדבר פרשנותו של חוק.
8 שיטת הפרשנות המקובלת כיום במשפט הישראלי היא פרשנות תכליתית. עיקרה של שיטה זו הוא כי
9 טקסט משפטי יש לפרש על פי תכליתו. מתוך מגוון האפשרויות שהטקסט 'סובל' מבחינה לשונית, נדרש
10 הפרשן 'לחלץ' את המובן שמגשים, יותר מכל מובן אחר, את התכלית המונחת ביסוד הטקסט (ראה ע"א
11 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פד"י לט(2) 70 (1985); אהרון ברק פרשנות במשפט,
12 כרך שני: פרשנות החקיקה (תשנ"ג - 1992) עמ' 85 (להלן: "ברק")).
13 "התכלית" היא למעשה הערכים, העקרונות, המטרות והאינטרסים שהחוק נועד להגשים (בג"ץ
14 4562/92 זנדברג נ' רשות השידור פ"ד נ(2) 793 (1996)). מקובל לומר כי שני יסודות משנה יש
15 לתכלית: סובייקטיבי ואובייקטיבי. בהקשר של פרשנות חוק, היסוד הסובייקטיבי הוא "כוונת המחוקק",
16 העולה מלשון החוק ומההיסטוריה החקיקתית של החוק, לרבות הרקע ההיסטורי המשפטי והחברתי
17 בעת חקיקתו. היסוד האובייקטיבי הוא "כוונת החוק", אשר נלמדת מן המטרות, הערכים והעקרונות
18 שנועד להגשים דבר חקיקה בחברה דמוקרטית ומודרנית (ראה מבין רבים: דנגץ 5026/16 שי גיני נ'
19 הרבנות הראשית לישראל (נבו 12.09.2017); בג"ץ 693/91 אפרת נ' הממונה על מרשם



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 האוכלוסין, פ"ד מז(1) 764, 749 (1993); רע"א 3106/16 עו"ד יעקב כהן המפרק הקודם לקלרין
- 2 טבריה חברה לבניין בע"מ (בפירוק) נ' עו"ד איתן ארז מפרק קלרין טבריה חברה לבניין בע"מ
- 3 (בפירוק), פס' 10 (נבו 30.11.2017).
- 4 הפועל היוצא היישומי של כללי הפרשנות לעיל, הנו מתווה דו שלבי: תחילה מיצוי מלוא החלופות
- 5 האפשריות באופן מילולי ולאחר מכן הכרעה ביניהן לפי תכלית החוק (ראה: ע"א 6455/19
- 6 ירוחמוביץ נ' כונס הנכסים הרשמי, פס' 10 (נבו 28.01.2020); ע"א 8622/07 רוטמן נ' מע"צ –
- 7 החברה הלאומית לדרכים בישראל בע"מ, פסקה 34 (נבו 14.5.2012); ברק לעיל, עמ' 717 ואילך).
- 8 שיטת הפרשנות התכליתית מקובלת גם כאשר מדובר בחקיקה מתחום דיני המס. הפסיקה עמדה על כך
- 9 כי בעוד שבעבר דיני המס פורשו באופן דווקני לטובת הנישום, כיום מתמקדת פרשנות דיני המס
- 10 בתכלית הדין הספציפי העומד על האבניים (ראה ע"א 8958/07 פקיד שומה ת"א-יפו 5 נגד שבטון,
- 11 פס' 20 (נבו 18.0.2011)).
- 12 53. הנה כי כן, בענייננו, "המסע הפרשני" מתחיל בלשונו של סעיף 6 לחוק מסים עקיפים. אין חולק בדבר
- 13 נקודת הפתיחה: הישבון הבלו הוא בגדר "יתר". משכך, מקום שהישבון הבלו שולם לאחר שחלפו יותר
- 14 מ-30 ימים ממועד הגשתה של בקשת ההישבון, יש להוסיף לתשלום הפרשי הצמדה וריבית. בהמשך,
- 15 סייפת הסעיף קובעת כי: "... לענין זה יחולו הוראות סעיפים 97, 97א ו-105 לחוק האמור בשינויים
- 16 המחוייבים". על כן, כאמור, השאלה היא מאיזה מועד יחשבו הפרשי הצמדה והריבית, שכן סעיף
- 17 105 לחוק מע"מ כולל שתי חלופות נפרדות השונות זו מזו תכלית השינוי.
- 18 עניינו הרואות, השאלה אינה מוכרעת על יסוד לשונו של סעיף 6 בלבד. ההפניה שהוא מפנה לסעיף
- 19 105 לחוק מע"מ יכולה להתפרש הן כהפניה לסעיף 105(א) והן כהפנייה לסעיף 105(ג). יש איפוא



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 להתקדם ולבחון את לשונו של סעיף 105, שמא התשובה לשאלה מצויה בלשון הפשוטה של הוראותיו,
2 כפי שטוען המבקש.
- 3 54. אלא מאי? סעיף 105 עוסק בהפרשי הצמדה וריבית בסיטואציה הספציפית של חוק המע"מ. לשונו
4 מתייחסת למונחים הקבועים בחוק המע"מ ולסעיפיו. לשונו של סעיף 105 מבהירה כי הסעיף אינו מנוסח
5 כמעין הסדר מסגרת שנועד מלכתחילה לחול גם על מיסים נוספים. זאת, בשונה, למשל, מחוק מיסים
6 עקיפים שהוראותיו אינן מיוחדות למס ספציפי. בדיוק מן הטעם הזו צויין בסייפת סעיף 6א כי תחולת
7 סעיף 105 תהא "בשינויים המחוייבים". לאמור, המחוקק הכיר בכך שמדובר בהשאלת הסדר פרטני
8 מחוק מע"מ והחלתו על החזר "יתר", כמשמעו בחוק מיסים עקיפים, ולכן תידרשנה התאמות מסויימות
9 ביחס להוראתו של סעיף 105 שעניינו במע"מ בלבד ולא במיסים מסוג אחר.
- 10 55. מסקנה זו מתחדדת גם מבחינת ההיסטוריה החקיקתית של הסעיפים הרלוונטיים, כפי שנראה כעת.
11 סעיף 6א התוסף לחוק מיסים עקיפים מכוח תיקון מס' 2 לחוק מיום 31.03.1981 (חוק לתיקון פקודת
12 המיסים (גביה) (תיקון מס' 2), התשמ"א – 1981). נוסחו של הסעיף היום כמעט זהה לנוסחו המקורי
13 של הסעיף אשר קבע כי: " ... יחולו הוראות סעיפים... 105 לחוק האמור בשינויים המחוייבים".
14 אלא מאי? בעת שחוקק סעיף 6א, סעיף 105 היה שונה מנוסחו דהיום. במקור, הסעיף לא נחלק לסעיפי
15 משנה. נוסח סעיף 105 היה בעת ההיא כדלקמן:
- 16 "הזכאי להחזר עודף לפי סעיף 39, 87 או 88(ב), ולא הוחזר לו תוך התקופה שנקבעה
17 בהם, תשולם לו ריבית והפרשי הצמדה וריבית כאמור בסעיף 97 מיום הגשת הדו"ח אם
18 הוא זכאי להחזר לפי סעיף 39, ומיום התשלום אם הוא זכאי להחזר על פי סעיפים 87
19 או 88(ב)".



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 כלומר, סעיף 6א מפנה לסעיף 105 בכללותו, ולא לסעיפי המשנה, משום שבעת שנחקק סעיף 6א סעיפי
- 2 המשנה כלל לא היו קיימים. נוסחו הנוכחי של סעיף 105, הכולל את סעיפי המשנה (א) - (ג), נחקק
- 3 מאוחר יותר, במסגרת תיקונים מאוחרים לחוק המע"מ: תיקון 4 (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'
- 4 59), תשמ"ד-1984) ותיקון 6 (חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 6), התשמ"ו - 1986).
- 5 מעבר לכך, סעיף 105, בנוסחו דאז, קבע תשלום הפרשי הצמדה וריבית ביחס להחזר מס מכוח שלושה
- 6 סעיפים חלופיים בחוק המע"מ, ומכוח סעיפים אלו בלבד:
- 7 - סעיף 39 לחוק המע"מ, העוסק במקרה של החזר מס תשומות.
- 8 - סעיף 87 לחוק המע"מ, העוסק במקרה של החזר מס מכוח פרק י"ב לחוק המע"מ, בו מוסדרת
- 9 קביעת מס במקרים של היעדר דיווח, תיקון שומה, שומה על פי מיטב השפיטה והליכי השגה
- 10 וערעור. ראה רישת סעיף 87: "נתברר בהליכים על פי פרק זה...".
- 11 - סעיף 88(ב) לחוק המע"מ, העוסק בהחזר מס מכוח דו"ח ארעי.
- 12 נקבע כי כאשר ההחזר הוא בהתאם לסעיף 39 לחוק המע"מ, יחושבו הפרשי ההצמדה והריבית ממועד
- 13 הגשת הדו"ח, ואם ההחזר הוא בהתאם לסעיפים 87 או 88(ב), יחושבו הפרשי ההצמדה והריבית ממועד
- 14 התשלום.
- 15 56. הנה כי כן, בעת שחוקק סעיף 6א כלל לא הייתה החלופה הקיימת כיום בסעיף 105(ג) העוסקת בתשלום
- 16 "סכום כלשהו", לגביה טוען המבקש כי היא חלופה שיורית החלה על השבת יתר, לרבות הישבון. סעיף
- 17 105, בנוסחו ההיסטורי, התייחס מראש לשלושה מקרים מובחנים של החזר עודף מכוח חוק המע"מ,
- 18 ופרש תחולתו עליהם בלבד. משכך, ההפנייה להוראות סעיף 105 מכוח סעיף 6א חייבה את הפרשן
- 19 המשפטי לערוך היקש: מהו ההסדר המתאים ביותר שיש להחיל ביחס ליתר, מבין שלוש החלופות



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 שנזכרו בסעיף 105, בנוסחו הישן. זאת, אף שכל אחת מהחלופות, על פי לשונה, עסקה בהחזרים
2 ייחודיים של חוק המע"מ.
- 3 לפיכך, אם נצעד בגישתו הפרשנית של המבקש, הרי שסעיף 105 בנוסחו הקודם לא התאים בשום
4 מקרה של החזר יתר, שכן על פי לשונו חל הסעיף רק ביחס למקרים מובחנים של החזרים מכוח חוק
5 המע"מ. מובן כי התוצאה המתקבלת אינה יכולה לעמוד, שהרי המחוקק לא השחית מילותיו לריק בסעיף
6 א, כאשר אימץ את הוראות סעיף 105 גם על תשלומים שאינם קשורים לחוק מע"מ. ודוק, המחוקק
7 נתן גושפנקא למהלך פרשני של היקש בהוראותיו של סעיף 6א, העומדות על מכוונן גם כיום. מראש,
8 הוטעם כי תחולת סעיף 105 במקרה של השבת יתר תעשה "בשינויים המחוייבים". המחוקק הבהיר
9 איפוא כי אל לו לפרשן לתור בסעיף 105 אחר הוראות שלשונן מתייחסת במפורש להשבת יתר (מונח
10 שאיננו בנמצא בסעיף 105), אלא שומה עליו ליישם את ההסדרים המשפטיים המתאימים הקבועים
11 בסעיף זה בהקשר, על השבת היתר לפי חוק מסים עקיפים.
- 12 57. לפיכך, טענתו של המבקש כי סעיף 105(א) מתייחס, על פי לשונו, להחזר מס תשומות ולכן לא רלוונטי
13 לענין החזר יתר – אינה יכולה לעמוד. קריאת לשונם של סעיפים 6א ו-105 באופן דווקני תוך התעלמות
14 מנוסחו הקודם של סעיף 105 היא קריאה מגמתית, המניחה את המבוקש. בשים לב לתיבה הקבועה
15 בסעיף 6א לפיה הוראות סעיף 105 יחולו "בשינויים המחוייבים", גבולות הגזרה הלשוניים של סעיף
16 105(א) רחבים דיים כדי לכלול בקרבם גם את הישבון הבלו. המסקנה היא כי הפתרון הפרשני לשאלה
17 איזו מבין החלופות שבסעיף 105 היא המתאימה, אינו נמצא אפוא ברובד הסמנטי הפשוט ואין יסוד
18 לטענת המבקש כאילו סעיף 105(ג) העוסק בתשלום "סכום כלשהו", הוא חלופה שיריית החלה בהכרח
19 על השבת יתר, לרבות הישבון.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 אשר על כן, מבחינה לשונית, הן סעיף 105(א) והן סעיף 105(ג) יכולים לחול ביחס להישבון הבלו. יש
- 2 אפוא להתקדם ולהכריע בשאלה איזו מבין החלופות היא המתאימה בראי תכליתן של ההוראות.
- 3 58. תחילה, לתכלית הסובייקטיבית, המזוהה בעיקרו של דבר כ- "כוונת המחוקק".
- 4 בנסיבות המקרה, איני סבור כי יש בלשון החוק כשלעצמה כדי ללמד אודות כוונת המחוקק בשאלה
- 5 הנדונה, קרי: מהו המועד שהחל ממנו יש להוסיף הפרשי הצמדה וריבית בעת תשלום הישבון הבלו.
- 6 כפי שכבר ראינו, הדבר נובע מכך שמראש הוראות סעיף 105 אינן עוסקות כלל ועיקר בהישבון, והן
- 7 מוחלות לגביו "בשינויים המחוייבים", כמבואר לעיל, שאת טיבם לא פירט המחוקק בסעיף 6א.
- 8 בנוסף, איני מוצא רבותא בכך שהתיקון למונח יתר בחוק מיסים עקיפים נעשה במסגרת תיקון מס' 6
- 9 לחוק המע"מ מיום 24.08.1986, בגדרו נוסף גם נוסח סעיף 105(ג). לשיטת המבקש, התיקון במונח
- 10 "יתר" כך שיכלול גם הישבון, מלמד על כך שהמחוקק ביקש להחיל את סעיף 105(ג) כאשר מדובר
- 11 בהחזר הישבון. ברם, אם כך הוא הדבר, מדוע לא תוקן גם סעיף 6א כך שחלף ההפניה ההיסטורית
- 12 לסעיף 105 בכללותו, יירשם במפורש כי יחולו הוראות סעיף 105(ג)?
- 13 אמנם, תכליתה של הרחבת המונח יתר היא הטלת חובת תשלום הצמדה וריבית גם על סכומים שיש
- 14 להחזירם מכוח אותה הרחבה, כגון הישבון (ראה ע"א 180/99 מנהל מס קנייה נגד טמפו תעשיות
- 15 בירה בע"מ פ"ד נז(3) 625, 636 (2003)). ברם, לא מצאתי כל תימוכין לכך שהסעיף שיחול לגבי
- 16 סכומים אלו הוא דווקא סעיף 105(ג). כמו כן יש לציין כי בעת ההיא ממילא הישבון הבלו טרם בא
- 17 לעולם (שהרי סעיף 3א לצו הישבון הבלו הותקן רק בשנת 2008), כך שבכל מקרה לא ניתן להסיק



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

ת"צ 1438-05-20 אותנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 כי מחוקק תיקון 6 ביקש להחיל את סעיף 105(ג) גם על הישבון הבלו, שכלל לא היה קיים בעת שנחקק
2 תיקון 6.
- 3 59. מנגד, ניתן למצוא אינדיקציה מהימנה המלמדת אודות כוונת המחוקק ביחס לתיבה הקבועה בסעיף
4 105(ג): "סכום כלשהו שיש להחזירו", וזאת בדברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס'
5 5), התשמ"ו – 1986, ה"ח 1767 (מיום 20.01.1986).
- 6 נוסחו המוצע של סעיף 105(ג) היה כדלקמן: "שולם לענין חוק זה סכום כלשהו שיש להחזירו
7 והוראות סעיפים קטנים (א) או (ב) אינם חלים לגביו, יווספו לסכום, אם הוחזר לאחר 30 ימים
8 מיום תשלומו, הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלומו". (ההדגשה אינה במקור; ח.ב.).
- 9 ליד התיקון המוצע, בדברי ההסבר, נכתב כך:
- 10 "מוצע להוסיף הוראה שתתייחס למקרים שבהם יש להחזיר סכומים שאינם בגדר מס או מס
11 תשומות, כמו סכומי עירבון, פיקדונות וכיוצא בזה, שהעוסק נדרש לשלם ויש להחזירם לו. לפי
12 ההצעה תחול חובת תשלום הפרשי הצמדה וריבית בשל סכומים כאמור שלא הוחזרו בתוך 30
13 ימים מיום תשלומם, החל מיום התשלום ועד יום ההחזר. בכך תיווצר הקבלה בין זכויותיו של
14 העוסק לזכויותיה של רשות המס" (ההדגשה אינה במקור; ח.ב.).
- 15 ברם, בסופו של יום, נוסחו של סעיף 105(ג) שחוקק שונה במקצת ביחס לנוסח שהופיע בהצעת החוק:
16 "שולם לענין חוק זה סכום כלשהו שיש להחזירו והוראות סעיפים קטנים (א) או (ב) אינם חלים
17 לגביו, לרבות מס כאמור בסעיפים 87 או 88(ב)..."



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1 עיינו הרואות, בהתאם לנוסחו המוצע של סעיף 105(ג), נועד הסעיף לחול אך ורק כאשר מדובר
2 בהחזר תשלומים אחרים, הנלווים להליך גביית המס, ולא ביחס לתשלומים שהם בגדר החזר המס עצמו.
3 חישוב תוספת ההצמדה והריבית ממועד התשלום (ולא ממועד הגשת הדו"ח) יוחד להחזר אותם
4 תשלומים "אחרים". במילים אחרות, הדיבור "סכום כלשהו שיש להחזירו" נתפס אצל מנסח התיקון
5 לסעיף 105 כסכום שאיננו מס (ואילו הישבון הוא החזר של מס). אמנם, בסופו של יום ההסדר שנקבע
6 בסעיף 105(ג) חל גם במקרים של החזר מס, אולם תחולתו הוגבלה במפורש רק להחזרי מס מאוד
7 מסויימים, הלא הם החזרים מכוח סעיפים 87 ו-88(ב).
8 נוכח האמור, סבורני כי כאשר אין עסקינן בהחזר מס מכוח סעיף 87 או 88(ב), אלא מדובר בהחזר
9 "יתר" מכוח סעיף 6א, סיווגו של ההחזר תחת התיבה הכללית של "סכום כלשהו שיש להחזירו", אינו
10 עולה בקנה אחד עם כוונתו של המחוקק. בדברי ההסבר המחוקק הביע את דעתו במפורש כי התיבה
11 האמורה לא נועדה לחול על החזרי מס, ובנוסף הסופי הורחבה אמנם תחולתה של הוראה זו, אך זאת
12 רק ביחס להחזרי מס מאוד מסויימים מכוח סעיפים 87 ו-88(ב), שלא ניתן לזהות את ההישבון עימם.
13 במילים אחרות, כעולה מדברי ההסבר, כוונת המחוקק היתה להחיל את סעיף 105(ג) על סכומים
14 שאינם בגדר מס, וכן על החזרי מס מאוד ספציפיים מכוח סעיפים 87 ו-88(ב). איני סבור שניתן
15 לראות בהישבון הבלו משום "סכום שיש להחזירו" כמשמעות מונח זה בסעיף 105(ג), שהרי הבלו הוא
16 בבחינת מס מובהק. בהתאמה, הישבון הבלו, מהווה בהקשר זה, ולו מבחינה רעיונית, מעין החזר מס.
17 על כן, בפריזמת "כוונת המחוקק" אין לראות בהישבון הבלו משום "סכום כלשהו" בהקשר סעיף
18 105(ג).



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 לסיכום עניין זה, כוונת המחוקק בתיבה "סכום כלשהו שיש להחזירו" היא לסכום שאינו מס, למעט
- 2 חריג אחד, של החזרי מס מסויימים מכוח סעיפים 87 ו-88(ב). יש בכך כדי להפריך במידה רבה את
- 3 טענת המבקש לפיה עמדתו הפרשנית עולה בקנה אחת עם התכלית הסובייקטיבית של סעיף 105.
- 4 60. כפי שנראה כעת, גם בראי התכלית האובייקטיבית, המסקנה המתבקשת היא כי ההוראה הרלוונטית
- 5 לעניין הישבון הבלו היא זו המצויה בסעיף 105(א), כפי שגורסת הרשות.
- 6 61. ביסוד חקיקת המס עומדות תכליות שונות. אחת התכליות העיקריות והמקובלות בדינים אלו היא גביית
- 7 מס אמת (ראה דנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נגד איקאפוד בע"מ, פס' 57 (נבו
- 8 14.07.2011); ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1, פ"ד
- 9 נג(1) 699, 719 (1999); חוסין, פס' 14 לדברי השופטת פרוקצ'יה).
- 10 נקבע בפסיקה כי "תכלית זו, העוברת כחוט השני בין דיני המס השונים, חותרת להטלת מס אמת
- 11 באופן שישקף את הפעילות הכלכלית לאשורה" (ע"א 5245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר-
- 12 שבע נגד א. ר. אלירם בע"מ, פסקה 9 (נבו 24.10.2006)), וזאת על מנת שלא לפגוע בקניינו של
- 13 האזרח משלם המיסים מעבר להגשמתה של מטרת המס שנקבעה בדין.
- 14 זו איפוא גם התכלית העיקרית העומדת בבסיסו של סעיף 105, שכן החיוב בתשלום הפרשי הצמדה
- 15 וריבית מביא לכך כי תשלום החזר לעוסק ייעשה בערכו הריאלי (ראה ע"א 2112/95 אגף המכס
- 16 ומע"מ נגד אלקה אחזקות בע"מ פ"ד נג(5), 769, 804 (1999) (להלן: "אלקה")). בכך הבטיח
- 17 המחוקק כי העוסק הזכאי להחזר לא יינזק מפער הזמנים שבין מועד הזכות להחזר לבין מועד תשלום
- 18 החזר בפועל. יש בהוראה זו גם תמריץ שלילי לרשות שלא לאחר בתשלום החזר.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 אם כן, אשר להישכון הבלו, עלינו לבחון איזו מבין החלופות שבסעיף 105 מגשימה טוב יותר את
2 התכלית של תשלום מס האמת. האם החלופה שבסעיף 105(א) לפיה הפרשי ההצמדה והריבית ישולמו
3 ממועד הגשתה של בקשת ההישכון, או לחלופין החלופה שבסעיף 105(ג) שעניינה מועד התשלום
4 שבגיניו מגיע החזר.
- 5 62. גם בעניין זה, טענותיה של הרשות מקובלות עליי.
- 6 63. ראשית, מנגנון תשלום ההישכון, כפי שעוצב מכוח החיקוקים השונים, דומה במאפייניו למנגנון החזר
7 מס התשומות מכוח חוק המע"מ. על כן, ראוי ומתבקש להקיש מההסדר הקבוע לעניין החזר מס תשומות
8 בסעיף 105(א) גם לעניין הישכון הבלו.
- 9 הפסיקה עמדה על כך כי ניכוי מס תשומות הוא בגדר זכות של העוסק, אך לא חובה. הניכוי תלוי בהגשת
10 דו"ח בתוך תקופה קצובה. אם לא בוצע ניכוי בדו"ח העוסק בתוך מגבלת הזמן הקבועה, פקעה זכותו.
11 כאשר סכום מס התשומות שנוכה גבוה ממס העסקאות, קמה לעוסק זכות להחזר. הזכות מתגבשת מעצם
12 פעולת הניכוי בגדר הדו"ח, כך שמועד הגשת הדו"ח הוא המועד אשר מכונן את הזכות להחזר. משכך,
13 המועד שבו נדרשת הרשות להשיב את החזר לעוסק, כמו גם זכותו לקבל הפרשי הצמדה וריבית,
14 נמנים ביחס למועד הגשת הדו"ח (ראה סעיפים 38 ו-39 לחוק המע"מ; ע"א 773/86 **ערגול פלדות**
15 **בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מג(1) 516 (1989); חוסין, פס' 5 לדברי השופט גרוניס).**
- 16 כך, גם הישכון הבלו. נקבע כי אין מדובר בזכות קנויה כי אם בהטבה שהעניק המחוקק לקבוצת
17 משתמשים מוגדרת (ראה גם **נ.ט.ל.י., פסקה 6**). בהתאם להוראות הדין ולנוהל הרשות, מימוש הזכאות
18 לקבלת הישכון הבלו כפוף לעמידה במספר תנאים, לרבות הגשת דו"ח ואישורו. זאת, בדומה לניכוי מס
19 תשומות (ראה פר"ק 18-11-6333 **עו"ד בר הלל נגד בנק מרכנתיל דיסקונט בע"מ, פס' 10-11** (נבו)



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 לא למותר לציין כי קיים דמיון רב בין הוראות סעיף 3א(ו) לצו הישבון הבלו הנוגעות
2 להחזר הישבון הבלו, לבין הוראות סעיף 39(א) לחוק המע"מ המסדיר החזר מס תשומות.
3 64. המבקש הוסיף וטען כי יש לאבחן את הישבון הבלו מהחזר מס התשומות, שכן רק במועד הגשת דו"ח
4 המע"מ ניתן לראות בנישום כמי ששילם מס תשומות עודף. לכן, במקרה של החזר מס תשומות, אין
5 לכאורה פער זמנים בין מועד התשלום לבין מועד התגבשות הזכות להחזר, שכן שניהם נובעים מהגשת
6 הדו"ח. לא כך, לכאורה, כאשר מדובר בתשלום הבלו. שכן הבלו שולם כבר במועד רכישת הדלק.
7 אלא מאי, מדובר בהבחנה מלאכותית. בפועל, מס התשומות לא משולם במועד הגשת הדו"ח אלא לפני
8 הגשתו בהכרח. מס התשומות הוא המס ששולם לעוסקים אחרים במסגרת פעילותו השוטפת של הנישום:
9 רכישת ציוד, תשלום לנותני שירות וכיו"ב. עם זאת, החזר תשלום מס התשומות ששילם העוסק ביתר,
10 יעשה בהתאם לסעיף 105(א) ולאחר הגשת הדו"ח.
11 65. שנית, יש להידרש להבחנה חשובה נוספת, הנוגעת לכך שבפריזמת הקטיגוריות המקובלות בדיני
12 המיסים, הישבון הבלו הוא במידת מה: "יצור היברידי".
13 כאמור לעיל, בהקשר לסיווג הדיכוטומי שביקש המחוקק לקבוע בסעיף 105(ג), המבחין בין החזר מס
14 לבין סכום שאינו החזר מס, מתאים יותר לסווג את הישבון הבלו כהחזר מס. אלא מאי? מאידך גיסא,
15 בראייה כוללנית, לא ניתן לסווג את הישבון הבלו כהחזר מס כדבעי, במובן זה שלא מדובר בהחזר
16 תשלום המס לנישום המסויים ששילם אותו. ושוב, מבלי לגרוע מכך שבהקשר הספציפי של סעיף
17 105(ג) ניתן לסווג את הישבון הבלו כמעין החזר מס, בשים לב למהותו הכלכלית.
18 ויוסבר: תשלום הבלו לרשות לא נעשה במועד רכישת הדלק על ידי המשתמש, ולא המשתמש הוא
19 שמשלם את מס הבלו לרשות. תשלום הבלו נעשה במועד אחר, ועל ידי היצרן. למעשה, קבלת הישבון



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 הבלו על ידי משתמש הדלק כלל אינה תלויה בתשלום הבלו בפועל. למשל, ככל שנרכש הדלק על ידי
- 2 משתמש הדלק תוך פחות מעשרה ימים ממועד הובלת אותו דלק על ידי היצרן, ייתכן שהבלו בגינו טרם
- 3 שולם לרשות (ראה סעיף 4(ב) לחוק הבלו).
- 4 מעבר לכך, נניח כי לאחר שהוביל היצרן את הדלק וטרם תשלום מס הבלו, נקלע היצרן לחדלות פירעון,
- 5 ומשכך נבצר ממנו לשלם את חוב המס. האם יהיה בכך כדי לשלול את זכותו של משתמש הדלק, שרכש
- 6 את הדלק מאותו יצרן, להישבון? התשובה על כך היא שלילית.
- 7 מן הטעם הזה יש ממש בעמדתה של הרשות כי בהקשר דגן, נכון לסווג את הישבון הבלו כהטבת מס
- 8 ולא כ- "חזור מס" ששולם ביתר, כפי שטוען המבקש. ואם עסקינן בהטבת מס, הרי שהזכות ליהנות
- 9 ממנה מתגבשת במועד שבו מוגשת הבקשה להישבון, ולא במועד בו רכש המשתמש את הסולר מאת
- 10 היצרן.
- 11 אכן, המחוקק היה ער לכך כי הנשיאה בתשלום הבלו, כמס עקיף, תגולגל אל משתמש הדלק. למעשה,
- 12 הדבר עומד בבסיס הנימוקים להטלת הבלו, אשר נועדה למתן את השימוש הציבורי בדלק. כך, הישבון
- 13 הבלו ניתן לציבור משתמשי הדלק אשר המחוקק ביקש להקל עמם, מתוך ההנחה שהעלאת שיעור הבלו
- 14 על הסולר (ועל דלקים אחרים) תביא לפגיעה ישירה בהם. ניתן לומר כי מבחינה כלכלית - רעיונית,
- 15 הישבון הבלו מבטא במובן מסוים "חזור" שכן הרשות "משיבה" למשתמש סכום המגלם, ולו באופן
- 16 חלקי, את רכיב הבלו שגולגל אליו. רכיב זה שולם בשעתו לרשות על ידי יצרן הדלק.
- 17 ברם, המישור הכלכלי אינו מתמזג בהכרח עם המישור הפיסקאלי. איון נטל הבלו באמצעות מנגנון
- 18 ההישבון, אין בו כדי להפוך את ציבור משתמשי הדלק לנישומים. הם אינם משלמי מס הבלו, על כל
- 19 המשתמע מכך (גם אם היצרן "גלגל" אליהם את מחיר המס). מכאן שהישבון הבלו אינו בבחינת החזר



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 מס ששולם על ידי משתמשי הדלק עצמם. המס שולם על ידי יצרן הדלק. ההחזר מבוצע לגורם אחר,
- 2 הוא משתמש הדלק. כך גם, המועד בו שולם מס הבלו איננו המועד בו רכש המשתמש את הדלק, שכן
- 3 מי ששילם את מס הבלו היה בכלל היצרן, ולא מי שרכש את הדלק. אין בהכרח חפיפה בין המועד בו
- 4 שולם מס הבלו על ידי היצרן, לבין המועד בו רכש המשתמש את הדלק, ולכן המועד לו טוען המבקש,
- 5 איננו המועד שסעיף 105(ג) יכול לחול עליו.
- 6 .66 גם בהקשר הזה, יפה ההקבלה לתשלום המע"מ. אכן, רכיב המע"מ מגולגל בפועל לצרכן, אולם תשלום
- 7 המע"מ לרשות לא נעשה על ידי הצרכן והוא אינו חב בביצוע פעולת תשלום או דיווח בשל כך. הצרכן
- 8 אינו הנישום.
- 9 .67 ומה נפקות הבחנה זו? לא ניתן לומר כי הבלו הוא בבחינת סכום שמשתמש הדלק שילם לרשות
- 10 וכעת היא משיבה לו אותו בדרך של תשלום הישבון הבלו. מי ששילם את הבלו הוא בכלל יצרן
- 11 הדלק. משכך, ישנו קושי לקבוע כי סעיף 105(ג) אמור לחול על הישבון הבלו, גם מן הטעם הזה
- 12 שהוא עוסק בהחזר בצירי יחסים שבין המשלם לבין הרשות, ולא בין צד שלישי (משתמש הדלק)
- 13 לבין הרשות.
- 14 ודוק, סעיף 105(ג) אשר מתייחס לחלופת החזר "סכום כלשהו", קובע כי הפרשי ההצמדה והריבית
- 15 שתידרש הרשות לשלם יתווספו החל ממועד תשלום הסכום. לאמור, משמעות החלת הסעיף ביחס
- 16 להישבון הבלו היא כי הפרשי ההצמדה והריבית יתווספו להישבון הבלו החל מתשלום הבלו לרשות
- 17 מאת היצרן. משתמש הדלק מתעשר אפוא כתוצאה מזכאותו להישבון הבלו גם ביחס לתקופה שקדמה
- 18 לרכישת הדלק על ידו. מדובר בתוצאה בלתי סבירה (ולא בכדי מסביר המבקש כי הוא איננו מבקש
- 19 הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלום הבלו, אלא רק מיום רכישת הדלק על ידו).



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

ת"צ 1438-05-20 אותנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 זאת ועוד, חישוב הפרשי ההצמדה והריבית במקרה שכזה אינו ישים נוכח העדר היכולת לקבוע מהו
2 מועד תשלום הבלו בגין הדלק מושא הישבון הבלו הספציפי. אין אפשרות מעשית לעקוב אחר הדלק
3 "הספציפי" ממועד הובלתו ועד לרכישתו. הדלק, בשל תכונותיו הפיזיות, קשה לעקובה, הגם, שעל
4 משקל האמרה הידועה ביחס לכסף, לדלק דווקא יש ריח.
- 5 נראה כי המבקש מודע לקושי האמור ועל כן הוא טוען כי יש לקרוא את הוראות הסעיף באופן סלקטיבי,
6 ולפרש את "מועד התשלום" כמועד רכישת הדלק על ידי הזכאי להישבון הבלו, קרי, משתמש הדלק.
7 אלא מאי? אין תימוכין לפרשנות זו בנוסח סעיף 105(ג). מועד התשלום הקבוע בסעיף זה הוא בהכרח
8 מועד התשלום לרשות, ולא ניתן לבחור מועד שרירותי אחר, קל וחומר: מועד שלרשות אין שליטה או
9 נגיעה ביחס אליו, ולחייבה בתשלום הפרשי הצמדה וריבית דווקא החל מאותו מועד.
- 10 68. שלישית, אין חולק כי על פי הוראות צו הישבון הבלו בשילוב עם סעיף 6 לחוק מסים עקיפים, המועד
11 שממנו קמה זכאות לתוספת הצמדה וריבית, הוא חלוף 30 ימים ממועד הגשתה של בקשת ההישבון,
12 כברירת מחזל. זאת, בדומה להחזר מס תשומות, שאף אותו יש לשלם, ככלל, תוך 30 ימים ממועד
13 הגשת דו"ח המע"מ (ראה סעיף 39 לחוק המע"מ). אם שולם הישבון הבלו תוך פחות מ- 30 ימים
14 ממועד הגשתה של בקשת ההישבון, אין זכאות לתוספת הצמדה וריבית.
- 15 משכך, אך טבעי ומתבקש הוא, כי מקום ששולם ההישבון לאחר שחלפו 30 ימים, ולפיכך קמה זכאות
16 לתוספת הפרשי הצמדה וריבית, מכוח הוראות סעיף 6 לחוק מסים עקיפים, יחושב ההפרש החל ממועד
17 הגשת הדו"ח, בהתאם להוראות סעיף 105(א). מעבר לכך שהדבר מבטא הרמוניה וקוהרנטיות בין
18 סעיפי החוק, הרי שיש בכך גם הגשמת התכלית של גביית מס אמת.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1 ויובהר, המועד שבו הורה צו הישבון הבלו לרשות לשלם את ההישבון הוא תוך 30 ימים ממועד הגשתה
2 של בקשת ההישבון (ס' 3א(ו) לצו הישבון הבלו). כפי שציינתי לעיל, חיוב הרשות בתשלום הפרשי
3 הצמדה וריבית במקרה של איחור, קרי: כאשר ההישבון שולם לאחר שחלפו 30 ימים, נועד להבטיח
4 כי הנישום יקבל את סכום ההישבון בערכו הריאלי. ודוק, רכיב ההצמדה נועד לפצות בגין ירידת ערך
5 הכסף בעוד שהריבית גם מהווה פיצוי המגלם את השימוש בכסף. הווה אומר, תוספת הריבית מבטאת
6 את העובדה שכסף שהיה אדם זכאי לקבלו, עוכב על ידי אחר במקום להיות בשליטתו (ראה ע"א
7 3381/17 שאול אשכנזי נ' ציון בן שלמה, פס' 45 (נבו 22.08.2018); ע"א 330/78 המהפך
8 אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד השומה למס הכנסה, פ"ד לה(2) 499, 504 (1981))
9 משכך, תוספת ההצמדה והריבית אמורה לשפות את הנישום בגין התקופה שבה היה זכאי לקבל את
10 הכספים, אך לא קיבלם, קרי: לאחר שחלפו 30 ימים ממועד הגשת הדו"ח, שהוא זה שיוצר את הזכות
11 להישבון. הדבר משתלב היטב עם תכלית גביית מס האמת. אין נימוק מניח את הדעת להתעלם מכך
12 ולקבוע כי הפרשי ההצמדה והריבית יחלו להצטבר במועד שרירותי בעבר, שחל עוד טרם שהוגשה
13 בקשת ההישבון, שרק היא הצמיחה את הזכות לקבלת ההישבון.
14 ולהמחשה: נישום א' ונישום ב' רכשו דלק ביום 1 לינואר והגישו בקשות הישבון ביום 1 למרץ. לנישום
15 א' שולם ההישבון בתוך 29 ימים, כך שאינו זכאי לתוספת הצמדה וריבית. לנישום ב' שולם ההישבון
16 יומיים לאחר מכן, היינו: לאחר 31 ימים ממועד הגשת בקשת ההישבון. לפיכך, לשיטת המבקש, יהא
17 נישום ב' זכאי להפרשי ריבית והצמדה רטרואקטיבית החל מיום 1 לינואר, קרי: עבור 4 חודשים.
18 התוצאה אינה הגיונית ויותר מכך: היא אינה עולה בקנה אחד עם העקרון של גביית מס האמת, משום
19 שנישום ב' יתעשר ללא הצדקה על חשבונה של הקופה הציבורית, רק בשל האיחור בתשלום ההישבון.



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 69. לסיכום, פרשנות תכליתית של הוראות סעיפים 6א ו-105 מוליכה למסקנה כי הישבון הבלו יישא
2 הפרשי הצמדה וריבית בהתאם לחלופה הקבועה בסעיף 105(א), קרי החל ממועד הגשתה של בקשת
3 ההישבון, ולא החל מהמועד בו נרכש הדלק על ידי המשתמש.
- 4 הישבון בלו לעומת הישבון מכס
- 5 70. המבקש התייחס בהרחבה להישבון המכס, אשר תשלומו נעשה, בהתאם לעמדת הרשות, על פי הוראות
6 סעיף 105(ג). במילים אחרות, כאשר נדרשת הרשות לשלם את הישבון המכס, נוספים להישבון הפרשי
7 הצמדה וריבית ממועד תשלום המכס. מכאן טוען המבקש כי אין להבחין בין הישבון להישבון ועל
8 הרשות לשלם את הישבון הבלו בתנאים דומים, בהתאם לחלופה הקבועה בסעיף 105(ג).
- 9 71. גם דינה של טענה זו להידחות.
- 10 72. נקדים ונאמר כי בהליך הנוכחי אין עסקינן בשאלה הנוגעת להישבון המכס, אלא בשאלה הנוגעת כל
11 כולה להישבון הבלו. על כן, האופן בו נוהגת הרשות ביחס להישבון המכס, איננו משליך בהכרח על
12 האופן בו עליה לנהוג בנוגע להישבון הבלו ועל האופן בו יש לפרש את הדין בקשר להישבון הבלו.
- 13 73. זאת ועוד. אמנם קיים דמיון בין מס המכס לבין מס הבלו, מבחינת מאפייניהם הפיסקאליים הכלליים.
14 בשני המקרים, מדובר במס עקיף החל ביחס לטובין מוגדרים: הבלו על צריכה ואילו המכס על יבוא.
15 ברם, קווי הדמיון אינם מוליכים למסקנה כי דינם של מיסים אלו – חד הוא.
- 16 74. ראשית, כפי שציינתי לעיל, בכל הנוגע לבלו על הדלק, המונח 'הישבון' אינו מוגדר בחיקוק כלשהו
17 (הגם שהוא נזכר בחוק הבלו). השימוש במונח הישבון ביחס לחיקוקים הנוגעים לבלו נעשה בהשאלה
18 מפקודת המכס, אך לא במשמעות המשפטית המוקנית לו בסעיף 1 לפקודת המכס, אלא באופן מילולי



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 בלבד, כחלופה לשונית לתשלום המגלם החזר. במילים אחרות, לא ניתן לגזור גזירה שווה ביחס להישבון
2 הבלו מהישבון המכס מעצם השימוש במונח זה.
- 3 75. שנית, מקובלת עליי טענתו של המבקש כי הסעיף הרלוונטי המחיל חובת תשלום הפרשי הצמדה וריבית
4 הוא סעיף 6א לחוק המסים העקיפים, שמהווה ממילא הסדר כללי גם ביחס להישבון בלו, גם ביחס
5 להישבון מכס, וגם ביחס למיסים אחרים, המהווים כולם "יתר".
- 6 אלא מאי? נקודת המוצא למחלוקת מושא ההליך דנן היא כי סעיף 6א מסתפק בהפניה לסעיף 105, אך
7 אינו קובע איזו חלופה בסעיף 105 תחול. תחת זאת, קובע סעיף 6א "מרקם פתוח" בציינו כי ההוראות
8 יחולו "בשינויים המחוייבים". משכך, איני מוצא כל מניעה למצב בו על מיסים שונים יחולו חלופות
9 שונות מתוך סעיפי המשנה של סעיף 105. לאמור, על יתר שהוא הישבון מכס יחול סעיף 105(ג) ועל
10 יתר שהוא הישבון בלו יחול סעיף 105(א). כל מס ומס, לגופו, בשים לב לתכלית הדינים הרלוונטיים.
- 11 מכאן שטענת המבקש לפיה הרשות אנוסה להחיל את אותה מדיניות שהיא מיישמת על הישבון המכס
12 גם ביחס להישבון הבלו – דינה להידחות.
- 13 76. שלישית, מקובלת עליי טענת הרשות כי קיים הבדל תכליתי בין הישבון הבלו לבין הישבון המכס.
- 14 בדיני המס, ניתן להבחין בין מיסים שכל תכליתם הגדלת הכנסות המדינה, לבין מיסים שבצד התכלית
15 הפיסקאלית הכללית, מונחת בבסיסם תכלית פרטנית נוספת כגון עידוד פעילות משקית מסוימת, או
16 קידום יעד חברתי (ראה ע"א 6126/92 אטלנטיק, חברה לדייג ולספנות בע"מ נ' דג פרוסט תעשיות
17 דייג בע"מ, פ"ד נ(4) 471, 476 (1997)). אשר למכס, מקובל לומר כי תכליתו העיקרית היא הגנה
18 על התוצרת המקומית מפני ייבוא של מוצרים מתחרים (ראה ע"א 2102/93 מדינת ישראל נ' מירון,
19 פ"ד נא(5) 160, 165 (1997) (להלן: "מירון"); ע"א 9647/05 פוליבה בע"מ נ' מדינת ישראל –



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

1 אגף המכס ומע"מ ומשרד המסחר והתעשייה, פס' 42 (נבו 22.07.2007). עם זאת, יוער כי הגנת
2 התוצרת המקומית אינה התכלית הבלעדית של תשלום המכס ונקבע כי "בקביעת תעריפי המכס
3 רשאיות הרשויות לשקול שיקולים כלכליים כלליים כמו היסכון ויעילות... ושיקולים אחרים
4 הקשורים בתקנת הציבור...." (מירון, עמ' 165).

5 כך, את תכליתו של הישבון המכס יש לפרש על רקע תכליתו של החיוב במכס עצמו. עיינו הרואות,
6 הישבון המכס משתלם, ככלל, מקום שהיבואן לא הפיק תועלת מהטובין המיובאים או שהטובין שימשו
7 לייצוא (ראה סעיפים 156 ו-160 לפקודת המכס). משכך, בדעבד לא קם הצורך להגן על היצרן
8 המקומי בשל ייבוא טובין אלו, תוך חיובו של היבואן בתשלום מכס (ראה ע"א 4219/99 מדינת
9 ישראל, אגף המכס והמע"מ נ' שלדות מפעלי מתכת בע"מ פ"ד נז(4) 135, 141-142 (2003)).

10 במילים אחרות, נכון לראות בהישבון המכס, על פי מהותו, משום החזר מס לנישום אשר שילמו, כאשר
11 מתברר לאחר מעשה כי לא הייתה הצדקה לחיוב בתשלום מכס, בראי תכליתו העיקרית של המכס והיא
12 הגנה על התוצרת המקומית (ראה ע"א 9767/11 גוטקס מותגים נ' מדינת ישראל - אגף המכס
13 והמע"מ (נבו 30.10.2013) (להלן: "גוטקס")).

14 ודוק, בעניין גוטקס לעיל, עמד בית המשפט העליון על כך שהישבון המכס מגשים שתי תכליות נוספות:
15 עידוד הייצוא והקטנת נזקיו של היבואן, אלא שתכליות משנה אלו שלובות בתכליתו העיקרית של
16 הישבון המכס והיא הימנעות מחיוב בתשלום מכס כאשר הייבוא אינו בא על חשבוננו של היצרן המקומי
17 (ראה גוטקס, פסקה כ"ג).



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 77. מאידך גיסא, כפי שציינתי לעיל, הישבון הבלו אינו בגדר החזר מס מובהק. הישבון הבלו הוא בגדר
2 הטבה, בשיעורים משתנים, שנועדה למתן, או לאיין, את הפגיעה הנגרמת לחלק מציבור משתמשי הדלק.
3 ברם, עצם ההכרה בזכאות להישבון בלו אין פירושה הכרה רטרואקטיבית בכך ששולם בלו עודף.
4 הבחנה זו, משמעותית היא. במקרה של הישבון המכס, קיימת הצדקה להשיב את הגלגל אחורנית
5 ולהעמיד את הנישום במקום שבו היה אלמלא שולם המכס, שהרי אפריורי לא היה מקום לגבייתו. דינו
6 כמס ששולם בטעות. לכן, בראי התכלית הכללית של גביית מס אמת והתכלית הספציפית של הגנה על
7 תוצרת הארץ, החלופה המתאימה ביחס להישבון מכס היא סעיף 105(ג) שמשפה את הנישום גם בגין
8 הפרשי ההצמדה והריבית מיום תשלום המס. לא כך, כאמור, כאשר מדובר בהישבון הבלו.
9 78. אף על פי כן, אין לכחזר כי קיימים קשיים מסוימים בהחלת סעיף 105(ג) על הישבון מכס.
10 79. ראשית, כפי שדנתי בהרחבה לעיל, הרי שכוונת המחוקק הייתה כי התיבה "סכום כלשהו" שבסעיף
11 105(ג) לא תחול על החזר מס, ואילו הישבון המכס הוא החזר מס מובהק. יש לפנינו אפוא התנגשות
12 מסוימת בין התכלית הסובייקטיבית, לפיה הוראות סעיף 105(ג) אינן מתאימות להחלה על הישבון
13 המכס בהיותו החזר מס, לבין התכליות האובייקטיביות שמצדיקות את החלת סעיף 105(ג) על הישבון
14 המכס, כמפורט לעיל.
15 עם זאת, התנגשות כגון דא אינה מאורע נדיר, גם בדיני המס. ראה לדוגמא את עניין **אלקה** לעיל, שם
16 קבע בית המשפט העליון, ביחס לסעיף מסוים בחוק המע"מ, כי על התכלית הסובייקטיבית לסגת מפני
17 האובייקטיבית (**שם**, פס' 8 לדברי השופטת שטרסברג – כהן). על כל פנים, הדיון בעניין זה ביחס
18 להישבון המכס אינו רלוונטי למסגרת זו ודי בכך שהובהר כי אין מניעה קטיגורית להעדיף את התכלית



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

ת"צ 1438-05-20 אותנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 האובייקטיבית על פני זו הסובייקטיבית. לעניינו, די בכך שביחס להישבון הבלו, לעומת הישבון המכס,
2 אין הצדקה להחלת סעיף 105(ג) גם בראי התכלית האובייקטיבית של ההוראות הרלוונטיות.
- 3 80. שנית, צודק המבקש כי קיימים מקרים, הגם שחריגים ובודדים, בהם משולם הישבון המכס גם כאשר
4 נעשה שימוש במוצר המיובא בתחומי ישראל. כך למשל, כאשר המוצר המיובא נמכר לעולה חדש
5 בתחומי מדינת ישראל (ראה סעיף 160 לפקודת המכס). במקרים אלו, קשה לומר כי הישבון המכס הוא
6 בגדר החזר מס ששולם בטעות, ואמנם נכון יהיה לסווגו כהטבת מס, בדומה להישבון הבלו. הווה אומר,
7 במקרים כאלו אין הצדקה להחלת סעיף 105(ג) גם בראי התכליות האובייקטיביות המיוחסות להישבון
8 המכס.
- 9 81. אלא מאי? מדובר כאמור במקרים בודדים שאינם מעידים על הכלל ויש ממש בעמדת הרשות כי
10 המשמעות הכלכלית של החרגת מקרים אלו היא זניחה. על כן החלת המדיניות הכללית ביחס להישבון
11 מכס גם ביחס למקרים אלו, אינה בלתי סבירה.
- 12 לא זו אף זו, נניח וצודק המבקש כי אין מקום להחיל את סעיף 105(ג) על הישבון מכס במקרים שבהם
13 נעשה בטובין המיובאים שימוש בישראל, ואין הצדקה לשלם הפרשי הצמדה וריבית החל ממועד תשלום
14 המכס. ממה נפשך? הרי מדובר לכל היותר במעין "פרצה" שהרשות מאפשרת על חשבון הציבור הכללי.
15 הבקשה דגן אינה האכסניה המתאימה לבירור עניין זה ובכל מקרה, ברי כי אין בכך משום צידוק להחלת
16 המדיניות האמורה גם ביחס לציבור משתמשי הדלק ומס הבלו.
- 17 **סיכום**
- 18 82. סיכומו של דבר, יש לקבוע כי על הישבון הבלו חלה הוראת סעיף 105(א), ולכן המועד הקובע לצורך
19 תשלום הפרשי הצמדה וריבית הוא מועד הגשת הבקשה להישבון, ולא מועד רכישת הדלק בידי



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

ת"צ 1438-05-20 אוחנה נ' רשות המיסים ואח'

17

אוקטובר 2021

- 1 המשתמש. משכך, הבקשה אינה מגלה עילת תביעה נגד הרשות והיא נדחית בזאת. נוכח תוצאה זו, אין
2 צורך להדרש לטענותיהם הנוספות של הצדדים, אשר אין בהן כדי לשנות את התוצאה אליה הגעתי.
3 83. המבקש יישא בהוצאות הרשות בסך של 20,000 ש"ח.
4 84. המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.
5
6
7 ניתן היום, י"א חשוון תשפ"ב, 17 אוקטובר 2021, בהעדר הצדדים.
8

9 חגי ברנר, שופט, סגן הנשיא
10