



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

בפני כבוד השופט אביגדור דורות

המבקשת: הר שמש מושב שיתופי בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד משה הר שמש

נגד

המשיבים: 1. מנהל רשות המיסים  
2. היועץ המשפטי לממשלה  
באמצעות ב"כ עו"ד מ' בראון ועו"ד ח' דומברוביץ  
מפרקליטות מחוז י-ם (אזרחי)

### החלטה

- 1  
2 לפניי בקשה לאישור תובענה מינהלית כתובענה ייצוגית, לפי סעיף 5(ב) לחוק תובענות  
3 ייצוגיות, תשס"ו-2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות"). עניינה של הבקשה הוא בדרישתו  
4 של המשיב 1 לחייב נישומים לרכוש מכספם ערכת "כרטיס חכם" לשם דיווח מקוון על פי  
5 חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ").  
6 במסגרת התובענה נתבע סעד כספי של השבת הסכומים אשר שילמו חברי הקבוצה בגין  
7 רכישת ערכת כרטיס חכם לשם ביצוע הדיווח המקוון בו חברי הקבוצה מחויבים.  
8  
9 1. חוק מע"מ מטיל על חייב במס חובה להגיש לרשות המסים דיווחים תקופתיים בהתאם  
10 לקבוע באותו חוק (פרק י"א לחוק מע"מ). סעיף 72א(א) לחוק קובע כי בנסיבות מסוימות,  
11 החייב במס יגיש את הדו"ח לרשות המסים באופן מקוון, כשהוא חתום ב"חתימה  
12 אלקטרונית מאושרת" או ב"חתימה אלקטרונית מאובטחת". שר האוצר ושר המשפטים לא  
13 עשו שימוש בסמכותם לפי סעיף 145(א) לחוק ולא קבעו הוראות לעניין הנפקת "חתימה  
14 אלקטרונית מאובטחת" לצרכי מס ערך מוסף, לכן, הגשת דו"ח מקוון לרשות המסים  
15 אפשרית היום רק אם הדו"ח חתום ב"חתימה אלקטרונית מאושרת".  
16 2. לצורך חתימת דוחות באמצעות "חתימה אלקטרונית מאושרת", נדרש חייב המס, תמורת  
17 עלות של כמה מאות שקלים חדשים, לרכוש ערכה הכוללת כרטיס חכם, תוכנה מתאימה  
18 וקורא כרטיסים (לשם הנוחות ערכה זו תיקרא להלן: "ערכת כרטיס חכם"), מאחת משתי  
19 חברות המוכרות אותן. על כך מלינה המבקשת ומכאן הבקשה לאישור התובענה המינהלית  
20 כתובענה ייצוגית (להלן: "הבקשה").



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

### טענות המבקשת

- 1
- 2 3. המבקשת, הר שמש מושב שיתופי בע"מ (להלן: "המבקשת") הינה אגודה שיתופית חקלאית.
- 3 המבקשת טוענת שהיא עוסק החייב בדיווח מפורט כאמור בסעיף 69א(ז)(2)א(א) לחוק מע"מ,
- 4 ולפיכך, היא חייבת בהגשת דיווח תקופתי בהתאם לסעיף 67א(א) לחוק, והיא חייבת כי דיווח
- 5 זה יוגש באופן מקוון כשהוא חתום ב"חתימה אלקטרונית מאושרת" או חתימה אלקטרונית
- 6 מאובטחת בהתאם לסעיף 72א(א) לחוק.
- 7 4. המבקשת מפנה לפסקה (6)(2) בסעיף 2.2.3 להוראת הביצוע שכותרתה "שינוי בשיטת הדיווח
- 8 למע"מ – הוראה מעודכנת (ינואר 2012)", שם נקבע ש"על מנת לחתום על הדוחות בחתימה
- 9 אלקטרונית מאושרת, יש להצטייד בכרטיס חכם, קורא כרטיס ותכנה מתאימה". אותה
- 10 פסקה קובעת כי את הכרטיס החכם וקורא הכרטיסים ניתן לרכוש משתי חברות אשר אושרו
- 11 לצורך כך על פי חוק חתימה אלקטרונית: "פרסונל איי. די בע"מ" ו"קומסיין בע"מ".
- 12 5. המבקשת טוענת שמבירור שערכה עם החברות הנ"ל, התברר כי עלות השכרת ערכה כאמור
- 13 מגיעה למאות שקלים לתקופה של בין שנתיים לארבע שנים. המבקשת צירפה אף הצעת מחיר
- 14 מטעם אחת החברות הנ"ל לפיה עלות ההנפקה של כרטיס חכם למשך 4 שנים עומדת על 380
- 15 ש"ח (נספח 6 לכתב התובענה הייצוגית).
- 16 6. המבקשת טוענת כי היא אינה מפיקה תועלת כלשהי מרכישת הכרטיס החכם ואף מהגשת
- 17 הדו"ח המפורט לרשויות המס.
- 18 7. המבקשת טוענת כי התשלום בגין הערכה האלקטרונית הוטל על הנישומים ללא הרשאה בדין.
- 19 חוק מע"מ כלל אינו מסמיך את המנהל לחייב נישומים לרכוש את הערכה וההוראה המחייבת
- 20 את הנישומים לרכוש את ערכת הכרטיס החכם היא בבחינה החלטה מנהלית של מנהל רשות
- 21 המסים. החלטה זו היא בגדר הטלת מס או אגרה על הציבור, וזאת ללא עיגון חוקי ובניגוד
- 22 לסעיף 1א(א) לחוק יסוד: משק המדינה.
- 23 8. המבקשת טוענת כי רשות המסים צריכה הייתה להנפיק לנישומים את האמצעים הדרושים
- 24 כדי לקיים את הוראות החוק בנוגע לדיווח המקוון, או לממן את רכישתם של אמצעים אלו.
- 25 לטענתה, המשיב לא היה מוסמך להחמיר את נוהלי הדיווח תוך שהוא מטיל את העלויות
- 26 הכרוכות בכך על הנישומים.



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

9. המבקשת טוענת כי תנאי בסיסי להטלת חובה על האזרח מטעם הרשות הוא כי הרשות תעמיד  
1 לאזרח אמצעים וכלים מתאימים על מנת שיוכל לקיים את החובה האמורה.  
2
10. המבקשת טוענת כי המדינה עצמה יכלה לקבל מעמד של "גורם מאשר" בהתאם לסעיף  
3 11(א)(ד) לחוק חתימה אלקטרונית, התשס"א-2001 (להלן: "חוק חתימה אלקטרונית"), ובכך  
4 יכלה המדינה להנפיק ולחלק תעודות אלקטרוניות לכלל הנישומים.  
5
11. המבקשת טוענת שהיא פנתה ביום 8.2.2016 למשיב לצורך קבלת דחייה זמנית בהגשת דיווח  
6 מפורט, אך עד למועד הגשת בקשה זו לא קיבלה שום מענה. לפיכך, חשופה המבקשת,  
7 לטענתה, להטלת קנסות בהתאם לסעיף 94 לחוק, אלא אם תרכוש כרטיס חכם אשר יאפשר  
8 את הדיווח המקוון כדרישת החוק.  
9
12. המבקשת טוענת כי קיימת לה עילת תביעה אישית על פי דיני עשיית עושר ולא במשפט נגד  
10 המשיב המסתמכת על שני אדנים. המשיב חב בהשבה משום שהוא חייב את המבקשת לרכוש  
11 מוצר שהיא כלל אינה זקוקה לו; המשיב חב בהשבה בשל גביית שלא כדין של קנסות אשר  
12 הוטלו על נישומים אשר לא עמדו בחובת הדיווח אשר הוטלה עליהם מכוח סעיף 72א(א)  
13 לחוק.  
14
13. המבקשת טוענת כי היא שלחה פניה מוקדמת למשיב בהתאם לקווים המנחים שנקבעו בעניין  
15 עע"מ 2978/13 מי הגליל נ' יוסף אחמד יונס (23.7.2015), אך המשיב התעלם מפניה זו.  
16
14. המבקשת מבקשת מבית המשפט להגדיר את הקבוצה בשמה מוגשת התובענה הייצוגית כ"כל  
17 מי שאולץ לרכוש כרטיס חכם ותוכנה תומכת מיום 1.1.2010 ואילך" או בכל דרך אחרת כפי  
18 שימצא בית המשפט לנכון. המבקשת טוענת שעל פי פנייה שנעשתה על פי חוק חופש המידע  
19 הונפקו עד כה בערך 13,000 כרטיסים חכמים. להערכת המבקשת 10% מכלל הנישומים  
20 החזיקו בכרטיס חכם לצרכים אחרים ולא רק לצורך דיווח למע"מ. מכאן שהנזק המוערך,  
21 לטענת המבקשת, לכלל חברי הקבוצה, מסתכם לכל הפחות בסך של 4,680,000 ₪.  
22
15. המבקשת טוענת כי התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה ומשפט המשותפות לכלל  
23 חברי הקבוצה ושיש אפשרות סבירה שהן יוכרעו בתובענה לטובת הקבוצה; כי הליך התובענה  
24 הייצוגית הוא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין; כי קיים יסוד סביר  
25 להניח כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בדרך הולמת; וכי קיים יסוד סביר להניח  
26 כי עניינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג וינוהל בתום לב. הכל בהתאם לסעיף 8(א) לחוק  
27 תובענות ייצוגיות.  
28



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

16. המבקשת ביקשה לאשר התובענה כייצוגית; להשיב לחברי הקבוצה את הסכומים ששולמו עבור רכישת הערכות בניגוד לחוק בתוספת הפרשי הצמדה וריבית; ליתן צו קבוע המורה למשיבים להימנע מלחייב את הנישומים לרכוש את הערכה; לקבוע כי התובעת המייצגת בתובענה הייצוגית תהא המבקשת; להורות על תשלום גמול למבקשת בתור תובעת מייצגת; לקבוע את שכר טרחתם של עורכי הדין המייצגים.

### 6 טענות המשיבים

17. המשיבים טוענים כי תיקון 37 לחוק מע"מ, אשר במסגרתו נחקק סעיף 72א לחוק, נחקק כחלק מ"לחימה" בתופעת החשבונאיות הפיקטיביות. סעיף 72א הנ"ל קובע שורה של דיווחים שעל עוסקים להגיש באופן מקוון.
18. המשיבים טוענים כי אמנם חוק חתימה אלקטרונית והתקנות מכוחו קובעים תנאים לקבלת אישור של "גורם מאשר", אך הם אינם מסמיכים את המדינה להתערב בעניין המחיר שייגבה עבור מתן שירות של חתימה אלקטרונית מאושרת, על ידי הגורמים המאשרים המוסמכים.
19. המשיבים טוענים כי מחיר הכרטיס החכם נקבע על ידי הגורמים המאשרים, שהם שתי חברות פרטיות, שקובעות ככל גורם עסקי, בהעדר אסדרה ספציפית או פיקוח מחירים, את מחירי המוצרים והשירותים המסופקים על ידם.
20. המשיבים טוענים כי בשל הדרישות הרבות המוטלות על הגורם המאשר, הן במסגרת הליך הגשת הבקשה לרישום והן לנוכח התנאים שעליו לעמוד בהם כאמור בחוק חתימה אלקטרונית והתקנות מכוחו, גובה הגורם המאשר, שהוא גורם הפועל בשוק הפרטי, מחיר עבור המוצר שהוא מספק.
21. המשיבים טוענים כי רשות המסים אינה גובה ואינה מוסמכת לגבות כל סכום בגין הנפקת כרטיס חכם על ידי החברות "פרסונל איי. די" או "קומסיין" ושאינן גורם שהוסמך לפי חוק חתימה אלקטרונית, או חוק מס ערך מוסף, לקבוע או להתערב במחיר שגובה הגורם המאשר בגין המוצרים שהוא מספק.
22. המשיבים טוענים כי אף בפועל הרשות לא גבתה כל תשלום בגין רכישת כרטיסים חכמים על ידי חייבי מס גם לא באופן עקיף דרך הגורמים המאשרים.





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

23. בתגובה לבקשת המבקשת להגדיר את הקבוצה בשמה מוגשת התובענה כ"כל מי שאולץ לרכוש כרטיס חכם ותוכנה תומכת מיום 1.2.2010 ואילך", טוענים המשיבים כי סעיף 21 לחוק תובענות ייצוגיות קובע שבית המשפט לא יאשר תובענה ייצוגית בתביעת השבה נגד רשות לגבי תקופה העולה על 24 חודשים שקדמו למועד שבו הוגשה הבקשה לאישור, ועל כן, הגדרת הקבוצה על ידי המבקשת, כך לטענת המשיבים, היא בניגוד לדין. בדיון שהתקיים במעמד הצדדים הסכים ב"כ המבקשת לצמצום הקבוצה בהתאם לאמור.
24. המשיבים טוענים כי רשות המסים לא "אילצה" עוסקים לרכוש כרטיסים חכמים וכי רבים מהעוסקים מדווחים באמצעות מייצגים המחוברים למערכת שע"מ. עוד נטען, כי רבים רוכשים כרטיסים חכמים לצרכים שונים, ולא בהכרח לטובת הדיווח המקוון למע"מ.
25. ביחס למבקשת, המשיבים טוענים כי היא עוסק מס' 570055368 וכי היא מדווחת למע"מ על בסיס חודשי. בהתבסס על דיווחי המבקשת, המחזור השנתי שלה נע בין 1,537,927 ₪ בשנת 2014 עד 3,170,869 ₪ בשנת 2016. המשיבים מציינים כי בניגוד לנטען על ידי המבקשת, האחרונה לא הייתה חייבת בדיווח מפורט מקוון עובר לשנת 2017, וכי חובה זו הוטלה עליה, בהתאם לדין, החל מינואר 2017, וכי בעבר דיווחה המבקשת למע"מ ידנית דרך "פנקס דיווח". בשל מחזור עסקאותיה בשנת 2016, חייבת המבקשת החל משנת 2017 בדיווח מפורט מקוון והודעה בעניין נשלחה למבקשת ביום 26.12.2016.
26. המשיבים טוענים כי על מנת שתובענה תכנס לגדרו של פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, סכומים אשר נדרשת השבתם, חייבים להיות סכומים אשר המדינה גבתה לקופתה. במקרה הנוכחי, טוענים המשיבים, רשות המסים לא ביצעה כל גבייה של תשלומים עבור רכישת כרטיסים חכמים. בהעדר פעולת הגבייה, אין תחולה לפרט 11 לתוספת השנייה ולא ניתן לאשר את התובענה כייצוגית.
27. המשיבים טוענים כי המבקשת תוקפת באמצעות הליך של תובענה ייצוגית, בתקיפה עקיפה את הוראות תיקון 37 לחוק מע"מ. נטען כי לתקיפה עקיפה מסוג זה אין מקום במסגרתה של תובענה אזרחית בהתאם לרע"א 2063/16 הרב יהודה גליק נ' משטרת ישראל (19.1.2017).
28. המשיבים התייחסו לפסק הדין בעע"מ 980/08 עופר מנירב, רו"ח נ' מדינת ישראל – משרד האוצר (להלן: "עניין מנירב"). המשיבים טוענים כי עניינה של המבקשת שונה מעניין מנירב, שכן בענייננו המדינה אינה קובעת את עלות הכרטיס החכם ואינה גובה עלות זו. משכך, הדיון



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

- 1 הרלוונטי, לטעמם של המשיבים, אינו בשאלת סיווג התשלום כ"מס, אגרה או תשלום אחר",  
2 כי אם בשאלת עילת ההשבה בגין סכומים שנגבו על ידי הרשות שלא כדין.
- 3 מטעמי זהירות, הוסיפו המשיבים המשיבה כי גם אם יקבע בית המשפט כי מדובר בגבייה של  
4 הרשות או מטעמה, הרי שהתשלום עבור הכרטיס החכם הינו בבחינת תשלום עזר מסוג מחיר  
5 שאין צורך בהסמכה בחקיקה ראשית כדי לגבותו. נטען, כי אין חולק כי התשלום עבור  
6 הכרטיס החכם אינו מס שכן התשלום נגבה בזיקה ישירה למוצר ספיציפי. הטענה היא כי  
7 התשלום הנ"ל הינו בבחינת מחיר שכן הוא מצוי בזיקה ברורה לערך המוצר הניתן תמורתו  
8 והוא משמש למימון מלא או חלקי של השירות הניתן. נטען כי הסיווג התשלום עבור הכרטיס  
9 החכם כמחיר יישאר ככזה גם אם השירות הנ"ל היה מסופק על ידי הרשות באופן ישיר, שכן  
10 יש לראות בשירות במקרה זה (אספקת הכרטיס החכם) ככלי עזר להפעלת הסמכות  
11 השלטונית.
- 12 בעניין עילת התביעה האישית של המבקשת טוענים המשיבים כי המבקשת לא הצביעה על  
13 עילה כזו. המבקשת לא נשאה בתשלום עבור רכישת הכרטיס החכם. כל שעשתה המבקשת  
14 היה קבלת הצעות מחיר עבור כרטיס חכם מאחד מהגורמים המאשרים. נטען כי יתכן  
15 שדו"חות המבקשת מוגשים על ידי מייצג שלה, וגם לפי אפשרות זו המבקשת לא נשאה בעלות  
16 כלשהי ואינה מתעתדת לשאת בעלות כזו.
- 17 לטענת המשיבים, אין למבקשת עילת תביעה על פי דיני עשיית עושר ולא במשפט שכן המדינה  
18 לא התעשרה מכך שהמבקשת, או כל עוסק אחר, רכשו כרטיס חכם. הופנתה תשומת הלב  
19 לפסק הדין בעניין בר"ם 6372/15 שלומית זרביב נ' מדינת ישראל (16.1.17) (להלן: "עניין  
20 זרביב") ונטען כי בהתאם לדין הקיים, המוצא ביטוי בפסק הדין הנ"ל, בנסיבות שבהן  
21 המדינה לא התעשרה, הרי שאין לתובע כל עילת תביעה אישית המבוססת על חוק עשיית  
22 עושר ולא במשפט.
- 23 בעניין הסעד המבוקש טוענים המשיבים כי המבקשת זכאית לנכות את עלות רכישת ערכת  
24 הכרטיס החכם כהוצאה בייצור הכנסה, ולפיכך, הסכום המבוקש על ידה לא מבטא את הנזק  
25 שנגרם למי רכש את הכרטיס בפועל.
- 26 **תשובת המבקשת לתגובת המשיבים**
- 27 המבקשת הגישה תשובה לתגובת המשיבים, ובה התייחסה לטיעונים שהועלו בכתב התגובה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

34. המבקשת טוענת כי היא אינה חולקת על כך שהמחוקק רשאי להטיל נטל דיווח נוסף על ציבור הנישומים, אך תלונתה נעוצה בכך שרשות המסים קבעה בהוראה מנהלית (נספח 3 לבקשה) כי הכרטיס החכם לא יסופק על ידי המדינה או על חשבונה. המדינה חייבה את הנישומים לרכוש את הכרטיס החכם, אחרת יוטלו עליהם עונשים כקבוע בחוק.
35. המבקשת טוענת כי כאשר המדינה דורשת מאזרח לשאת בעלות שהייתה צריכה לחול עליה ומשרתת רק את מטרותיה, מדובר במס או בתשלום חובה. המבקשת מפנה למבחנים שנקבעו בבג"ץ 1195/10 מרכז השלטון המקומי נ' הרשות הממשלתית למים ולביוב (13.11.2014) וטוענת כי במקרה שלפנינו רכישת הערכה נכפית על הנישום ועל כן התשלום בגינה מהווה מס.
36. לטענת המבקשת, גם אם מחיר הערכה שנקבע על ידי הגורמים המאשרים (הדאופול בלשון המבקשת), מהווה 'מחיר' כטענת המשיבים, אין כל סיבה כי הנישום הוא שישלם מחיר זה במקום רשות המסים ואין נפקות לגוף הקובע את מחיר הערכה.
37. המבקשת טוענת כי שכירת שירותיו של מייצג במקום רכישת הערכה לא מהווה תחליף ריאלי לרכישת הערכה עבור הנישומים שכן עלות השירות של המייצגים גבוהה בהרבה ממחיר הערכה.
38. לטענת המבקשת, טענת המשיבים כי הרשות לא ביצעה 'גביה' אינה טענה נכונה. בהסתמך על טענת המבקשת כי התשלום עבור הכרטיס החכם מהווה מס או תשלום חובה אחר, יש לזהות את הגוף שכפה את התשלום כגובה המס, גם אם בפועל המס שולם לצד ג'. פרשנות זו, לטענת המבקשת, מתחייבת מהעיקרון המנחה בדיני המס לפיו יש לתור אחר התוכן הכלכלי של הפעולה ולא להיצמד לצורתה החיצונית. נוכח זאת, יש לפרש את המונח "להשבת כספים שגבתה שלא כדין ... " בסעיף 11 לתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות, באופן שיכלול גם החצנת תשלומים המשולמים על ידי הנישום לכיסו של צד ג'. לטענת המבקשת, גם אם המדינה לא קיבלה את התשלום עבור הכרטיס החכם, הרי שהיא התעשרה ממנו, ולפיכך, ההלכה בעניין זרביב תומכת דווקא בעמדה של המבקשת.
39. המבקשת טוענת כי בניגוד לטענת המשיבים, היא כן הייתה חייבת בדיווח מקוון עוד בשנת 2016. לחילופין, טוענת המבקשת, כי אף אם נקבל את טענת המשיבים לפיה לא הייתה למבקשת עילת תביעה אישית במועד הגשת התביעה, אין חולק כי היום מוטלת עליה חובת דיווח כאמור ולכן קיימת לה עילת תביעה אישית.



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

- 1 40. המבקשת מודה כי היא טרם רכשה את הערכה, אך נטען כי היא תיאלץ לרכוש אותה, כמו כל  
2 יתר הנישומים החייבים בדיווח מקוון.
- 3 41. המבקשת טוענת כי העלות הזניחה של הכרטיס החכם מאפשרת את הגביה הנעשית שלא כדין  
4 על ידי המשיב. בשל הסכום הזניח הנ"ל אין לנישום בודד כדאיות כלכלית בנקיטת הליכים  
5 להפסקת הפעולה הלא חוקית של המשיב ולכן מקרה זה מתאים לבירור בדרך של תובענה  
6 ייצוגית.
- 7 42. לבסוף, מציינת המבקשת כי היא מקבלת את טענת המשיבים כי טעתה בהגדרת הקבוצה, וכי  
8 הקבוצה צריכה לכלול רק נישומים אשר רכשו את הערכה, או נדרשו לרכוש אותה, במשך  
9 שנתיים לפני הגשת הבקשה.

### 10 דיון והכרעה

- 11 43. המבקשת טוענת כי התשלום הנגבה בגין ערכת הכרטיס החכם הינו תשלום חובה ובהתאם,  
12 ניתן לגבותו רק על פי הסמכה בחוק. מאחר שהסמכה כגון זו אינה קיימת בחוק מע"מ, הרי  
13 שהתשלומים הנגבים מחברי הקבוצה נגבים שלא כדין ונדרשת השבתם. מנגד טוענים  
14 המשיבים, כי תשלומים אלו הם בגדר מחיר שלא נדרשת הסמכה חוקית של הרשות לגבותם.
- 15 44. סעיף 67א לחוק מע"מ מחייב עוסק החייב בדיווח מקוון מפורט להגיש דו"ח מיוחד:

16 "67א. (א) עוסק החייב בדיווח מפורט כאמור בסעיף 69א(ז) יגיש, נוסף על כל דוח  
17 תקופתי שהוא מגיש, דוח מיוחד, בתוך 15 ימים ממועד הגשת הדוח התקופתי או  
18 במועד מאוחר יותר שיורה המנהל.

19 (ב) עוסק רשאי להגיש דוח כאמור בסעיף קטן (א) במקום הדוח התקופתי, אם  
20 אישר זאת המנהל, ובתנאים שיורה, ובלבד שדוח כאמור יוגש במועד שבו יש להגיש  
21 דוח תקופתי לפי חוק זה".

- 22 45. סעיף 69א לחוק מע"מ קובע את התוכן של הדוח המפורט:

23 "69א (א) על אף האמור בסעיף 69, בדוח תקופתי של עוסק החייב בדיווח מפורט  
24 כאמור בסעיף קטן (ז), יפורטו כל אלה, ובלבד שלא נכללו בדוח תקופתי קודם:





## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

- 1 (1) כל חשבוניות המס שהמועד להוצאתן חל בתקופת הדוח, אף אם העוסק  
2 הופטר מהוצאתן וסכומן הכולל;
- 3 (2) כל חשבוניות המס שהעוסק הוציא, אף אם המועד להוצאתן טרם הגיע,  
4 וסכומן הכולל;
- 5 (3) סכומן הכולל של כל חשבוניות העסקה שהמועד להוצאתן לפי סעיף 46  
6 חל בתקופת הדוח, אף אם העוסק הופטר מהוצאתן, וסכום המס הכולל  
7 הנובע מהן;
- 8 (4) כל הצהרות הייצוא וכל מסמך אחר שאישר המנהל לפי סעיף 30(א)(1)  
9 הנושאים את שמו של העוסק, שניתנה לגבי הטובין הכלולים בהם התרה  
10 בתקופת הדוח, ושנכללים בדוח, וסכומם הכולל של כל אחד מסוגי  
11 המסמכים כאמור;
- 12 (5) כל חשבוניות המס, הצהרות הייבוא וכל מסמך אחר שאישר המנהל  
13 לפי סעיף 38(א), שהעוסק דורש בדוח לנכות על פיהם מס תשומות לפי  
14 הסעיף האמור, וסכומם הכולל של כל אחד מסוגי המסמכים כאמור.
- 15 (ב) לגבי כל חשבונות מס ומסמך אחר שאישר המנהל, יפורטו בדוח התקופתי  
16 מספרם הסידורי, הסמל שלהם לפי הסימן שקבע להם המנהל, תאריכם, סכומם,  
17 וסכום המס הנובע מהם, וכן מספר הרישום של המוכר או של נותן השירות, לפי  
18 העניין, ומספר הרישום של הקונה, ולגבי כל הצהרת ייבוא והצהרת ייצוא כאמור  
19 בסעיף קטן (א) - יפורט מספרן הסידורי".
- 20 46. סעיף 72א לחוק מע"מ מחייב את הגשת הדוח באופן מקוון, כשהוא חתום ב"חתימה  
21 אלקטרונית מאושרת" או ב"חתימה אלקטרונית מאובטחת", כפי שיורה המנהל; וכך נקבע  
22 בסעיף 72א לחוק מע"מ:
- 23 "א) דוחות לפי סעיפים 67א(א), 68(א), 70(א) ו-71(ב), 71 ו-71א, יוגשו באופן מקוון,  
24 כשהם חתומים בחתימה אלקטרונית מאושרת או בחתימה אלקטרונית מאובטחת,  
25 כפי שיורה המנהל".



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

- 1 סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר "חתימה אלקטרונית מאובטחת" ו"חתימה אלקטרונית מאושרת"  
2 כך:
- 3 "חתימה אלקטרונית מאובטחת" – כהגדרתה בחוק חתימה אלקטרונית,  
4 התשס"א-2001 (להלן: 'חוק חתימה אלקטרונית'), ובלבד שהונפקה על ידי  
5 המדינה או על ידי מי שהמדינה הסמיכה לכך, בהתאם להוראות לפי סעיף  
6 145(א1);
- 7 'חתימה אלקטרונית מאושרת' – כהגדרתה בחוק חתימה אלקטרונית".
- 8 סעיף 145(א1) לחוק מע"מ מאפשר לשר האוצר ולשר המשפטים לקבוע הוראות בעניין אופן  
9 הנפקת חתימה אלקטרונית:
- 10 "1(א) שר האוצר ושר המשפטים רשי לקבוע הוראות לעניין אופן הנפקת חתימה  
11 אלקטרונית מאובטחת, וכן הוראות לעניין חובותיו של בעל אמצעי החתימה  
12 האלקטרונית ואחריותו לשימוש בה; הוראות כאמור יובאו לפני הממשלה והיא  
13 רשאית לאשרן או לשנותן בתוך 21 ימים מיום שהובאו לפניו; לא קיבלה הממשלה  
14 החלטה כאמור, יראו את ההוראות כאילו אושרו על ידי הממשלה בתום התקופה  
15 האמורה; תחילתן של הוראות כאמור תהא, לכל המוקדם, ביום פרסומן".
- 16 על פי סעיף 2.2.3 (6) להוראת ביצוע "שינוי בשיטת הדיווח למע"מ – הוראה מעודכנת (ינואר  
17 2012)" מיום 10.10.2012 (להלן: "הוראת הביצוע"), הדיווח המפורט צריך להיות מוגש  
18 כשהוא חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת. העתק מהנחיה זו צורף כנספח 3 לבקשה.
- 19 סעיף קטן (2) של הוראת הביצוע מבהיר כי כרטיס חכם, תוכנה מתאימה וקורא כרטיסים  
20 (להלן: "האמצעים הטכניים") ניתנים לרכישה אצל חברות מסחריות מסוימות.
- 21 הרקע לשינויים בשיטת הדיווח למע"מ הוא השימוש בחשבונות פיקטיביות, שגרם נזק  
22 לקופת המדינה בסכומי עתק, כפי שפורט בדברי ההסבר לחוק (ה"ח 436 מיום 16.6.09 בעמ'  
23 629), תוך מעורבות גורמים פליליים בהונאות מע"מ.
- 24



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

51. שיטת הדיווח האלקטרוני, במסגרתה נעשה שימוש בכרטיס חכם, אינה ייחודית לדיווחי מע"מ. שיטה זו קיימת בחוק ניירות ערך מאז תיקון מס' 22 משנת 2002 (ראו: "פרק ז' לחוק ניירות ערך, תשכ"ח-1968 (להלן: "חוק ניירות ערך")). סעיף 44 לחוק ניירות ערך הסמיך את שר האוצר להתקין תקנות בדבר סדרי דיווח אלקטרוני וחתימות לצורך הדיווח האלקטרוני. בתוקף סמכות זו התקין שר האוצר בשנת 2003 את תקנות ניירות ערך (חתימה ודיווח אלקטרוני), תשס"ג-2003 (להלן: "תקנות דיווח אלקטרוני"). תקנות אלה מסדירות את כללי החתימה האלקטרונית על מסמכים, שמירתם, מינוי מורשה חתימה ורישומו באתר האינטרנט של הרשות לניירות ערך, אופן הדיווח האלקטרוני, לרבות אגרות. אופן הדיווח האלקטרוני מפורט בכללי הדיווח האלקטרוני שפרסמה הרשות. תקנה 16 לתקנות קובעת כי הכניסה לאתר ההפצה ועיון במידע המופיע בו פטורים מתשלום אגרה כלשהי. לעומת זאת, בעד הורדת נתונים מאתר ההפצה ושמירתם משולמת אגרה כמפורט בתוספת הראשונה לתקנות, שם נקבעה אגרה שנתית בסך 74,072 ₪ בעבור הורדת נתונים מאתר ההפצה. נקבעו גם אגרות בעד קבלת העתק נייר מאושר מכל מסמך שהוגש לרשות.
52. דיווח אלקטרוני, תוך שימוש בכרטיס חכם, הוסדר גם בתיקון מס' 28 לפקודת המכס [נוסח חדש] משנת 2018, בהקשר של מערכת סחר חוץ חדשה (המכונה "שער עולמי"). הנושא מוסדר בפרק 14א לפקודה, שכללה הגדרה של "דיווח אלקטרוני" ו"חתימה אלקטרונית מאושרת" (כהגדרתה בחוק חתימה אלקטרונית). סעיף 230 לפקודה קובע כי הצהרת ייבוא, הצהרת ייצוא, מצהר וכתב הרשאה חתום יוגשו לרשות המכס באמצעות מסר אלקטרוני, החתום בידי המגיש בחתימה אלקטרונית מאושרת. לשם אבטחת הדיווח האלקטרוני נקבע בסעיף 230 לפקודה כי המנהל ינהל מרשם של תוכנות שמתקיימות לגביהן הדרישות שנקבעו לפי סעיף 230(3) לפקודה.
53. הנה כי כן, רגולטורים שונים מחייבים כי דיווחים שונים הנדרשים על פי חוקי הרגולציה השונים, יוגשו באופן אלקטרוני, דהיינו, באמצעות מסר אלקטרוני החתום בחתימה אלקטרונית מאושרת. האמצעים הטכניים המאפשרים את ביצוע הדיווח הם כרטיס חכם, תוכנה מתאימה וקורא כרטיסים, כאמור לעיל. לטענת המבקשת, רשות המסים הייתה חייבת להנפיק, על חשבונה, את האמצעים טכניים הדרושים לשם קיום הוראות החוק בנוגע לדיווח המפורט או לממן מכיסה את רכישתם של אמצעים טכניים אלה. נטען כי רשות המסים לא הייתה מוסמכת להחמיר בנהלי הדיווח תוך הטלת העלויות הכרוכות בכך על החייבים בדיווח. לדעת המבקשת, ככל שרשות מעוניינת להטיל חובה על האזרח, תנאי בסיסי לכך הוא העמדת אמצעים מתאימים, על מנת שניתן יהיה לקיים את החובה. משלא נעשה כן ולא



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

- 1 נקבעה סמכות בחוק לחייב נישומים לרכוש את האמצאים הטכניים, הרי שמדובר בהטלת  
2 מס או אגרה על הנישומים, ללא סמכות בחוק.
- 3 54. כדי לקיים את חובת הדיווח האלקטרוני, אכן חייבים הנישומים להחזיק באמצעים הטכניים.  
4 את האמצעים הטכניים רוכשים הנישומים מחברות פרטיות שהוסמכו לכך. אני מוכן להניח  
5 לטובת המבקשת, כי אין הבדל בין רכישת האמצעים הטכניים מרשות המסים לבין רכישת  
6 האמצעים הטכניים מן החברות הפרטיות. בשני המקרים מדובר ברכישת ציוד טכני הדרוש  
7 לשם קיום חובת הדיווח האלקטרוני. השאלה העיקרית היא, אפוא, האם התשלום עבור  
8 האמצעים הטכניים הוא בבחינת מחיר הטובין או שמדובר במס או באגרה, אשר לשם  
9 גבייתם נדרשת הסמכה בחוק, שאין חולק כי זו אינה קיימת בחוק מע"מ.
- 10 55. לשם הכרעה במחלוקת שהוגדרה לעיל, נהוג להיזקק לאבחנה בין מס, אגרה ומחיר. בעניין  
11 **מנירב** הוזכרו כללי היסוד לאבחנה זו בפסקה 15 לפסק דינה של כב' השופטת ע' ארבל.
- 12 ביחס לאגרות, נקבע כי תשלומן יכול שיהיה כפוי על המשלם ויכול שיהיה מרצון. עם זאת,  
13 בניגוד למחיר, שיעורה של האגרה אינו מותנה בערך השירות שבגיניו היא ניתנת ואינו נקבע  
14 בהכרח על בסיס מסחרי. בהקשר למחיר נקבעו הדברים הבאים:
- 15 **"מאפיין משמעותי נוסף להגדרתו של תשלום כמחיר הוא כי מדובר בסכום**  
16 **המשתלם באופן רצוני על ידי צרכן עבור השירות בשל בחירתו של הצרכן להשתמש**  
17 **באותו השירות. התשלום משמש למימון מלא או חלקי של השירות שניתן (עניין**  
18 **אדם טבע ודין, בעמ' 227). מכאן נובע כי שירות שניתן באופן מונופוליסטי או כפוי**  
19 **על ידי הרשות, כך שאין לאזרח אפשרות התקשרות חלופית, או יכולת משא ומתן**  
20 **כמו בשוק החופשי, יהיה קשה לראות בתשלום מעין זה משום מחיר, והנטייה**  
21 **תהיה לראות את קביעת המחיר כפעולה ריבונית שלטונית, ולכן לסווגה כתשלום**  
22 **חובה מסוג כלשהו (בג"ץ 321/60 לחם חי בע"מ נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד טו**  
23 **197, 206, 208 (1961)); כן ראו את פסק דינו של השופט מ' גל בע"א(י-ם) 6536/05**  
24 **אגמון נ' הממונה על העמדת מידע לציבור במשרד החינוך (16.8.06) (להלן: "עניין**  
25 **אגמון"). כך למשל הביע הנשיא ברק את דעתו כי תשלום בגין השתתפות בקורס**  
26 **השתלמות בנהיגה, אשר חלה לגביו חובת השתתפות המוטלת על פי דין ומהווה**  
27 **בנסיבות מסוימות תנאי לחידוש רישיון נהיגה, אינו בגדר מחיר, שכן "מחיר"**  
28 **וכפייה אינם דרים בכפיפה אחת (רע"א 2701/97 מדינת ישראל נ' צ'רטוק, פ"ד נו**  
29 **876, 886 (2002)). עם זאת, ישנה דעה לפיה כאשר התשלום המבוקש שווה ערך**



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

- 1 לשווי התמורה באופן מובהק הרי שניתן יהיה לראות בו משום מחיר, גם אם מדובר  
2 בשירו מונופוליסטי, שכן מדובר בסמכות עזר לסמכות לספק את המצרך או  
3 השירות (עניין אגמון; זמיר, בעמ' 255).
- 4 נקבע בעניין מנירב כי לצורך אבחנה בין סוגי תשלומים במקרה קונקרטי ניתן להיעזר אף  
5 ברציונל העומד מאחורי האבחנה שבין תשלומי חובה לבין מחיר. העקרון שאין לגבות תשלומי  
6 חובה אלא על פי הסמכה חוקית נגזר מעקרון חוקיות המנהל שיש לו גם חשיבות חוקתית.  
7 מנגד, גביית מחיר תמורת שירות אינה מצריכה הסמכה מפורשת בחוק והיא נתונה לרשות  
8 כסמכות עזר לשם ביצוע העניינים נושא הסמכות העיקרית (עניין מנירב, פסקה 16). עוד נקבע  
9 כי אבחנה זו אף נתמכת ברציונלים נוספים שעניינם באפשרות לפקח על המחיר שנקבע על  
10 ידי הרשות ולמצוא לו אלטרנטיבה וכן בצורך בגמישות ויעילות של פעולת הרשות הציבורית.  
11 לעניין זה נאמרו הדברים הבאים:
- 12 "כאשר פועלת הרשות לתמחור שירות שהיא נותנת בעל מקבילה בשוק החופשי,  
13 הרי שהפיקוח הנדרש הוא מצומצם שכן כוחות השוק יצרו את הפיקוח הדרוש, או  
14 שבחינת סבירות גובהו של המחיר והעדר שרירות בקביעתו תהיה פשוטה שכן הוא  
15 ניתן להשוואה עם המחיר בשוק החופשי. בהתאם לרציונל זה נראה כי ניתן להבחין  
16 בין שירות מונופוליסטי שמספקת הרשות ואשר לא ניתן להשוות את מחירו לשוק  
17 החופשי, שאז ניטה לראות בתשלום משום אגרה או תשלום חובה אחר; לבין שירות  
18 שהאזרח מחויב לקבלו מהרשות, אך הוא מהווה רק כלי עזר להפעלת הסמכות  
19 השלטונית, והתשלום עבורו ניתן להשוואה ברורה עם השוק החופשי. כך למשל,  
20 דרישת תשלום עבור צילום מסמך המצוי באופן בלעדי בידי הרשות הציבורית תוכל  
21 להיכנס להגדרת מחיר, כל עוד הזיקה בין גובה התשלום למחירו של צילום מסמך  
22 בשוק החופשי היא מובהקת (ראו למשל עניין אגמון, פסקה 8 לפסק דינו של  
23 השופט גל). אמנם האזרח לא יכול לפנות לקבלת אותו שירות מגורם אחר, אך מנגד  
24 מדובר בסמכות עזר בלבד ובמחיר הניתן להשוואה למחירו של צילום מסמך בשוק  
25 החופשי. זאת, בניגוד לתשלום עבור עיון במסמך עצמו שייחשב תשלום חובה  
26 הדורש הסמכה חוקית (ראו בש"א(ת"א) 31042/08 איתן נ' מכון התקנים הישראלי  
27 (1.4.09) (להלן: 'עניין איתן')). מבחן נוסף לאבחנה בין אגרה למחיר כאשר השירות  
28 שניתן על ידי הרשות הוא מונופוליסטי מציע פרופ' נמדר, על בסיס, כך נראה, אותו  
29 רציונאל שהוזכר לעיל: 'כשהרשות פועלת כגוף מונופוליסטי בהגשת שירות  
30 מסוים, לפעמים יהיה קשה לקבוע אם התשלום שהיא גובה הינו מחיר או אגרה.



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

- 1 במקרה כזה יש להיזקק למבחן השירות שאינו ניתן בדרך כלל על ידי השלטון,  
2 המקובל כשירות מסחרי אזרחי" (נמדר, בעמ' 40) (עניין מנירב, פסקה 17).
- 3 בעניין מנירב מדובר היה על גביית תשלום בגין שימוש במערכת שע"מ, אשר נותנת למייצגי  
4 נישומים מידע מתוך מאגרי מידע של רשות המסים ובאמצעותה יכולים המייצגים לבצע  
5 פעולות כמו הנפקת אישורים ושידור דוחות שונים. מייצג שאינו מעוניין להתחבר למערכת  
6 שע"מ יכול לקבלת שירותים מקבילים בחינם באמצעות פנייה למשרדי רשות המסים. לא  
7 הייתה מחלוקת כי המערכת מעניקה יתרונות רבים למייצגים העושים בה שימוש ואף לרשות  
8 המסים. נקבע, כי התשלום הנגבה עבר הפקת שאילתות אינו יכול להיכלל בהגדרת המונח  
9 "מחיר", שכן מדובר בשירות מונופוליסטי של המשיבה ואין מדובר בסמכות עזר לסמכות  
10 שלטונית. לעומת זאת, נקבע כי התשלום החד פעמי הנגבה מהמייצגים בגין התחברות  
11 למערכת יכול להיכנס להגדרת מחיר, שכן מדובר בסמכות עזר בלבד, שעניינה גביית תשלום  
12 עבור האמצעי למסירת המידע (עניין מנירב, פסקה 19).
- 13 בענייננו, אין מדובר בשירות אלא ברכישת טובין, שהם אמצעים טכניים הנדרשים לשם ביצוע  
14 הדיווח האלקטרוני. התשלום עבור האמצעים הטכניים מבוצע לחברות פרטיות שקיבלו  
15 הסמכה. אכן, התשלום לא נעשה בשל בחירתו של הנישום, אלא כתוצאה מן החיוב שנקבע  
16 בחקיקה, בנוגע לאופן הדיווח לרשות המסים. יחד עם זאת, הזיקה בגין גובה התשלום  
17 למחירים של האמצעים הטכניים היא מובהקת. אף שהנישומים יכולים לפנות למספר  
18 מצומצם של גופים מהם ניתן לרכוש את המוצרים, מדובר בסמכות עזר בלבד ובמחיר הניתן  
19 להשוואה למחירים של אותם אמצעים טכניים בשוק החופשי. קיימים נישומים המחזיקים  
20 באמצעים הטכניים למטרות אחרות: חברות ציבוריות, המחזיקות בערכת כרטיס חכם  
21 לצורך דיווחים לרשות לניירות ערך; רואי חשבון המחזיקים בציווד לשם התחברות למערכת  
22 שע"מ; עורכי דין המחזיקים בציווד לשם התחברות למערכת נט המשפט וסוכני מכס  
23 המחזיקים בערכת כרטיס חכם לשם הגשת הצהרות למערכת שער עולמי. קיימת הסכמה בין  
24 הצדדים כי כל אותם גורמים המחזיקים בערכת כרטיס חכם אינם צריכים לרכוש פעם נוספת  
25 את הציווד לשם הדיווח למע"מ. אשר על כן, יש בכך אידיקציה כי מדובר בסמכות עזר בלבד  
26 ובמחיר שניתן להשוואה למחירים של אותם אמצעים טכניים בשוק החופשי ואין טענה כי  
27 המחיר בעסקאות מול הגופים המוסמכים לעניין הדיווח למע"מ הינו חריג בהשוואה למחיר  
28 השוק.
- 29 המסקנה מכל האמור לעיל היא, כי התשלום החד פעמי הנגבה עבור רכישת האמצעים  
30 הטכניים הנדרשים לשם התחברות למערכת, באופן שמאפשר את ביצוע הדיווחים



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

- 1 האלקטרוניים, נכנס להגדרת מחיר, שכן מדובר בסמכות עזר בלבד, שעניינה גביית תשלום  
2 עבור האמצעים לביצוע הדיווחים האלקטרוניים של הנישומים לרשות. במקרה שלפנינו אין  
3 מדובר בקבלת דיווחים או שאילתות מן הרשות, אלא בביצוע דיווחים בהם מחויב הנישום  
4 כלפי הרשות.
- 5 .60 בעניין **מנירב** התייחס בית המשפט המחוזי לתשלום עבור דמי התחברות חד פעמית למערכת  
6 שע"מ, תוך השוואתה לתשלום המשולם על ידי עורכי דין עבור כרטיס חכם, המאפשר  
7 התחברות למערכת "נט המשפט". בית המשפט המחוזי סבר כי בשני המקרים מדובר בעלות  
8 חד פעמית עבור האמצעי האישי המאפשר התחברות למערכת, להבדיל מדמי שימוש חודשיים  
9 קבועים עבור קבלת מידע ממערכת שע"מ (ת"צ 115-07 **מנירב נ' רשות המיסים**, 11.8.15). כך  
10 גם בענייננו, מדובר בתשלום עבור אמצעי פיזי, שיש לו מחיר שוק, המאפשר לקיים את חובת  
11 הדיווח למע"מ. אמנם מבחינת הגשת מסמכים לבית המשפט, ניתן לעשות כן ללא מערכת נט  
12 המשפט, באופן ידני או באמצעים אחרים (פקסימיליה, למשל), בדומה לקבלת שאילתות על  
13 ידי מייצגים באופן פרונטלי מול פקידי רשות המיסים (בפרשת **מנירב**), אולם ברור כי לשימוש  
14 במערכת הממוחשבת יתרונות רבים, הן עבור רשות המיסים והן עבור הנישומים והמייצגים.
- 15 .61 המשיבים טענו כי הדבר דומה לחובה המוטלת על נהגי אופנוע או אופניים לחבוש קסדות ועל  
16 החובה המוטלת על נהגים ללבוש אפוד זוהר ביציאה מן הרכב בצד הכביש. נטען כי לא יעלה  
17 על הדעת לחייב את משרד התחבורה לספק קסדות או אפודים זוהרים חינם אין כסף לנהגים  
18 או לראות בחיוב לרכישת אותם אמצעי בטיחות כהטלת מס או אגרה. באותו הקשר ניתן  
19 להזכיר את תקנה 68(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, המחייבת כי כתב טענות  
20 יהיה מודפס או כתוב במכונת כתיבה, דהיינו, שלא בכתב יד. האם יעלה על הדעת לטעון כי  
21 משרד המשפטים חייב לספק על חשבוננו את האמצעי להדפסה לכל מתדיין החפץ להגיש לבית  
22 המשפט כתב טענות או כי ההכרח לרכוש מחשב ומדפסת לשם הגשת כתבי טענות לבית  
23 המשפט מהווה הטלת מס או אגרה. אמנם, חלק גדול מתושבי המדינה מחזיקים ברשותם  
24 מחשב ומדפסת, להבדיל מכרטיס חכם, אולם ראינו לעיל, כי קבוצות שונות של עוסקים  
25 מחזיקים ברשותם אמצעים טכניים לשם התחברות למערכות אלקטרוניות אחרות, כמו  
26 מערכת הרשות לניירות ערך, מערכת שער עולמי, מערכת נט המשפט ועוד.
- 27 .62 לאור המסקנה אליה הגעתי, כאמור לעיל, אינני מוצא מקום לדון במחלוקת שנפלה בין  
28 הצדדים, האם קיימת עילת תביעה אישית למבקשת, אשר לא רכשה את הכרטיס החכם,  
29 נוכח העדר חובת דיווח מצידה ביחס לשנת 2016. בהקשר זה אפשר להעיר כי אין מחלוקת  
30 בין הצדדים כי החל משנת 2017 מחויבת המבקשת בדיווח מקוון מפורט. הוא הדין בטענת



## בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-08-25968 הר שמש מושב שיתופי בע"מ אגש"ח 570055368 נ' מנהל רשות המיסים ואח'

1 המשיבים, כי אין הבדל בין רכישת האמצעים הטכניים ישירות מרשות המיסים לבין רכישתם  
2 מהחברות הפרטיות שהוסמכו על פי חוק כגורמים מאשרים.

3 התוצאה היא, כי יש מקום לדחיית הבקשה, מן הטעם שלא מתקיים התנאי לפיו יש סיכוי  
4 שהתובענה תוכרע לטובת הקבוצה, הקבוע בסעיף 8(א)(1) לחוק תובענות ייצוגיות.

5 **סוף דבר**

6 63. אשר על כן, הבקשה לאישור התובענה כייצוגית, נדחית.

7 על המבקשת לשלם למשיבים הוצאות ושכ"ט עו"ד בסכום כולל של 8,000 ₪.

8 **המזכירות תמציא העתק ההחלטה לבאי כוח הצדדים.**

9 ניתנה היום, ה' אלול תשע"ח, 16 אוגוסט 2018, בהעדר הצדדים.

10

אביגדור דורות, שופט

11

12

