

בתי המשפט

עמה/04/1109001		בית משפט מחוזי תל אביב-יפו	
19/11/2006	תאריך:	כב' השופט מגן אלטוביה	בפני:

בעניין:

קרן חיים

ע"י ב"כ עו"ד ביקל מרים ועו"ד בני מערער
קליפי
נגד

פקיד שומה גוש דן

ע"י ב"כ פרקליטות מחוז ת"א – משיב
אזרחי – עו"ד עמנואל לינדר

נוכחים: שלא בנוכחות הצדדים

פסק דין

הסוגיה בערעור זה נוגעת לחבות המס באשר לסכום ששולם למערער בשנת 2001, על פי פסק דין אשר נתן תוקף להסדר פשרה שבין המערער, כתובע ייצוגי, לבין הנתבעת באותה תובענה, חברת סלקום ישראל בע"מ.

הצדדים הגיעו להסדר דיוני בדבר מוסכמות ופלוגתאות אשר מובא להלן כלשונו:

"מוסכמות"

1. המערער עוסק במתן יעוץ הנדסי בתחום הנדסת החשמל והאלקטרוניקה.
2. המערער השתמש בשירותי טלפון נייד של חברת סלקום ישראל בע"מ. במהלך שנת 1999 גילה טעות בחשבונות הטלפון הנייד שלו מחברת סלקום.
3. מהות הטעות הייתה, כי חרף חיובו מראש בגין שרותים נלווים שמספקת חברת סלקום, סלקום נוהגת לשלשל לכיסה במסגרת החשבון גם את ההפרש הנובע מעליית מחיר השרותים לכל תקופת החשבון.
4. לשון אחר, במסגרת חשבון לסקום נהגה לזכות את מנוייה במחיר ששולם מראש ולחייב בגין אותם שירותים במחיר החדש.

5. המדובר בסכום שחזר על עצמו בחשבונות שהוציאה סלקום למנויים שלה, שאינו אלא גביית כספים רטרואקטיבית על ידי סלקום, בזיקה להעלאות מחירים אותן ביצעה סלקום, כל זאת בניגוד לרישיונה של סלקום מכוח חוק הבזק, התשמ"ב-1982.
6. הטעות בחשבון הייתה זניחה לכל חשבון וסך ההפרש השגוי עמד על עשרות אגורות בלבד לכל חשבון שגוי בחודשים שבהם בוצעה עליית המחירים.
7. המערער ביקש לבוא חשבון עם חברת סלקום על ששללה לכיסה מיליוני שקלים מהפרשים זניחים אלה אשר אין לכל פרט בציבור תועלת לעסוק בהם.
8. המערער פנה למשרד עו"ד מקובסקי, טטנוביץ, הרפז ושות' (להלן – משרד עורכי הדין) והציג את הטעות בחשבון. המשרד הסביר למערער על מהות התובענה הייצוגית ונעתר לתבוע בתובענה ייצוגית בשם המערער את חברת סלקום.
9. המערער הגיש בשנת 2000 באמצעות משרד עורכי הדין את התביעה כנגד חברת סלקום (ת.א. 1718/00). לתביעה צורפה בקשה לאשר את התובענה כתביעה ייצוגית (בש"א 9141/00).
10. סך ערך הסכום לתשלום האמור אשר שולם על ידי המערער לסלקום, בצירוף ריבית והצמדה, עמד על 14.95 ₪, נכון למועד השגת התביעה.
11. תחילה התנגדה סלקום לתביעה, אך לאחר מו"מ, אושרה תביעת המערער נגד סלקום, במסגרת הסם פשרה מיום 8.7.2001 אשר קיבל את אישור בית המשפט, כתביעה ייצוגית.
12. בהסכם הפשרה נקבע כי סלקום תשלם לכל התובעים המיוצגים, לרבות שכר טרחה למערער ולבאי כוחו, פיצוי בסך כולל של 7,137,000 ₪ (להלן- הסכום הכולל).
13. הסכום שנפסק למערער עמד על 8.32% מהסכום הכולל, דהיינו סך של 593,798 ₪ בצרוף מע"מ (להלן- התשלום).
14. בעקבות פניה של המערער אל המשיב ביום 25.7.2001 בה התבקש פטור ממס וכן פטור מניכוי במקור בגין התשלום, הסכימו הצדדים שסכום הניכוי במקור יוחזק בנאמנות עד להכרעה בשאלת החבות במס בגין התשלום.
15. בדו"ח שהגיש המערער לשנת המס 2001, הציג את התשלום שקיבל בסך 593,798 ₪ כתשלום אשר אינו מהווה הכנסה חייבת לפי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א – 1961 (להלן- הפקודה).
16. המשיב קבע את הכנסות המערער בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה כדלקמן:

2001

₪ 64,770

משכורת

משכורת בת זוג	35,806 ₪
הכנסה פטורה מוצהרת	539,798 ₪
סה"כ הכנסה חייבת מוצהרת	100,576 ₪
תוספת להכנסה חייבת בגין תשלום מחברת סלקום בהתאם להסכם פשרה	
בעקבות תביעה ייצוגית	593,798 ₪
סה"כ הכנסה חייבת עפ"י צו	694,374 ₪

17. מסמכים מצורפים-

- א. כתב תביעה בתיק ת.א. 1718 בבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו.
- ב. הבקשה לאישור כתביעה ייצוגית (בש"א 9141/00 בת.א. 1718/00 בבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו).
- ג. הסכם הפשרה בתיק ת.א. 1718/00 בבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו.
- ד. פסק הדין בתיק ת.א. 1718/00 בבית המשפט המחוזי בתל אביב יפו.
- ה. הסכם הנאמנות מיום 3.9.2001 בין המערער לבין משרד עורכי הדין על כספי התשלום מסלקום ישראל בע"מ.

18. בנוסף למסמכים הנ"ל, הצדדים מסכימים, כי יוכלו להסתמך בטיעוניהם על מסמכים ותכתובות שהוחלפו ביניהם במהלך ההליך השומתי בתיק זה.

פלוגתאות

1. האם יש לראות את התשלום בסך 593,798 ₪ כהכנסה מעסקה או מעסק מסחרי אקראי, או לחילופין כהכנסה מכל מקור אחר, או לחילופין כרווח הון או לחילופין כהתעשרות החייבת במס, כטענת המשיב ; או, שמא, יש לראות את התשלום כתקבול ללא מקור, אשר כולו או רובו הינו פרס, כטענת המערער."

לצורך הפשטות תכונה תובענה עיקרית שלה נלווית בקשה להכרה בה בתובענה ייצוגית – "תובענה ייצוגית".

טענות הצדדים

המערער טוען כי הסכום שקבל לידיו, "הפיצוי המיוחד", הוא 'פרס' הניתן לתובע בתובענה ייצוגית, בשל התפקיד בעל החשיבות החברתית שנטל על עצמו. התקבול "מקורו" באינטרס הציבור לעודד את הפיקוח על גופים במשק המדינה, בדרך של עידודן של תובענות ייצוגיות ושל תובעים ייצוגיים, על מנת להגן על הציבור בכללותו. הפיצוי לא נובע ממקור כקבוע בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 (להלן-הפקודה) המתחייב במס. על כן אין הוא חב במס בישראל. הפיצוי המיוחד אינו משקף את היקף עבודתו של התובע הייצוגי, מקצועיותו או טרחתו. הפיצוי ניתן לתובע הייצוגי רק לאחר

שבית המשפט קובע את שכר עורך דינו (ראה למשל סעיף 16ט לחוק הבנקאות (שירות ללקוח) התשמ"א-1981, סעיף 46ט לחוק ההגבלים העסקיים, התשמ"ח-1988 וסעיף 62ט לחוק הפיקוח על עסקי הביטוח, התשמ"א-1981). אין המדובר בעסקה ובוודאי שלא בעסקה בעלת אופי מסחרי. פעילות המערער מסתכמת בפניה אל עורכי דין המתמחים בתחום התובענות הייצוגיות והעברת המקרה הפרטני שלו לידיהם על מנת לעשות בו שימוש כבסיס לתובענה הייצוגית. כל שהוא נדרש לו הוא היותו זמין להציג את מקרהו הוא בפני בית המשפט ולשקול ביחד עם עורכי דינו את טובת הקבוצה באשר לדרך ניהול התובענה או המשא ומתן עם הנתבעת. עוד טוען המערער כי הפיצוי המוגדל דינו כדין הפיצוי עצמו בבחינת הטפל ההולך אחר העיקר. עיקר הפיצוי הוא השבת כספים שנגבו שלא כדין מאת לקוחות סלקום. סכומי ההשבה אינם חבים במס. משכך גם הפיצוי המיוחד לא יכול שיהא חב במס אף אם הוא חורג מסכום ההשבה עצמו. הפיצוי הנפסק כנגד נתבעים בתובענות ייצוגיות הוא בעל אופי עונשי. פיצוי עונשי אינו חב במס באשר הוא מתת שמיים (windfall) במהותו. עוד טוען המערער כי הפיצוי המיוחד אינו תשלום בגין ויתור על זכות התביעה ועל כן אינו מהווה תקבול שהוא רווח הון. אין למסות בישראל ללא מקור מובהק. אין לעשות שימוש בסעיף הסל, סעיף 2(10) לפקודה, שימוש ליברלי המעקר את העיקרון הקבוע בהגדרת "הכנסה" סעיף 1 לפקודה:

" סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו 3, הצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו"

הצורך בעידוד מוסד התובענה הייצוגית מהווה נדבך מרכזי בתפיסת העולם הפיסקאלית עליה משית המערער את טענותיו שאין להטיל מס על הפיצוי המיוחד. לטעמו הטלת מס על הפיצוי המיוחד יהווה תמריץ שלילי המנוגד לתכלית העידוד.

המשיב קבע כי התשלום בסך 598,798 ₪ שקיבל המערער כאחוזי מכלל הפיצוי שנפסק לקבוצת התובעים אותה ביקש לייצג ואשר בשמה נחתם הסכם הפשרה, נובע מעסקה או מעסק מסחרי אקראי. כך משום שמדובר בתמורה בעד שירות שנתן המערער לתובעים שייצג. התשלום ניתן מתוך חלקם בפיצוי של התובעים המיוצגים ומורכב מזרם תשלומים קרי, מדובר במעל שני מליון תשלומים בגובה של כמה עשרות אגורות האחד. התשלום ניתן, כפי שנרשם בהסכם הפשרה עם סלקום, בגין "הטרחה המרובה במיוחד שהתובע הייצוגי ובאי כוח התובעים עבור התובעים המיוצגים, הן במסגרת התיק בבית המשפט והן 'מאחורי הקלעים' על מנת להביא להסכם זה (הסכם פשרה, נספח ג' למוסכמות בעמ' 4 סעיף 4). התקבול אינו מתת שמים, הוא תגמול בגין 'התייוד' שבין קבוצת התובעים לבין סלקום, הנתבעת. ככזה ובהיותו תקבול בגין שרות שניתן למי שמילא תפקיד על פי חוק, יכול שהוא שישווה כהכנסה על פי סעיף 2(10) לפקודה על פי ההלכה הפסוקה. לחלופין, התשלום ניתן כנגד ויתור על זכות התובע היא זכות התביעה כנגד סלקום, שהיא "זכות

ראויה" המוכרת בדין. המדובר אם כן במכירת "נכס" כמשמעותו בסעיף 88 לפקודה בתמורה החייבת במס רווח הון. לחילופי חלופין משמיע המשיב את הטענה כי התשלום הינו הכנסה חייבת במס בהיותו התעשרות החייבת במס בנסיבות העניין.

דיון

נקודת המוצא לדיון היא הפלוגתא כפי שנוסחה בין הצדדים בהסכמה ואשר מבטאת את הסוגיה הצריכה הכרעה. המחלוקת בערעור זה איננה תכלית מוסד התביעה הייצוגית אלא מהות התקבול שהתקבל בידי המערער. כאשר נתקל הפרשן בצורך בבחינת תכלית חקיקת המס נעשית זו כרכיב מרכיבי מלאכת הפרשנות. הצורך בבחינת התכלית אינו תמיד מידי ונדרש, כאשר לשון החוק ברורה מעצמה. לא כל שכן כאשר מדובר בתכלית שהיא לבר החוק הנבחן. בית משפט של מסים נדרש לפרש את לשון **חוק המס**, הגם מתוך מגמה ליצור הרמוניה בינו לבין מארג הדין בכללותו. הפקודה, תכליתה הראשונית היא החתירה אל שומת האמת. בית משפט המבקש ליישם תכלית זו יהא קשוב להתפתחות ולשינויים כלכליים ועסקיים שהבנתם, התחשבות בהם ולעיתים שילובם יהיו אינהרנטיים למלאכת הפרשנות (ראה א. ברק, **פרשנות דיני המס**, מיסים יא/4 א-1). בתוך עולם עסקי כלכלי מתקדם ומתחדש נעשית מלאכת החתירה אל תכלית הפקודה, בפרט על רקע שינויי חקיקה, שבחלקם נצרכים בשל התקדמות זו. הכול במתחם פרשנות הפקודה ותכליתה מתוכה, במבודל מאימוץ תכליות שהן חיצוניות לה. בהעדר אינדיקציה מעם לשון הפקודה המעידה על תכלית מסוימת וייחודית, הרי שעידוד מדיניות חיצונית לפקודה, כזו או אחרת, בין אם תהא זו מדיניות חברתית, כלכלית (עידוד התעשייה, עידוד החקלאות, היצוא, אזור סחר חופשי), עידוד שמקורו בשיקולים גיאוגרפיים ביטחוניים (עידוד ישובי ספר) לרבות עידוד מוסד התביעה הייצוגית, למשל בדרך של הענקת פטור ממס או מס מופחת, מסורה היא למחוקק. משאומר מחוקק המס את דברו, מפרשו בית משפט בעת שהוא שוקל את המטרות שעמדו בבסיס אותו דבר חקיקה. במידה והמסקנה המתבקשת על פי דין המס היא כי 'הפיצוי המיוחד' חייב במס, אזי בהמשך לסעיף 245(א) לפקודה ולסעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה, לא יכול בית משפט של מסים להעניק פטור באין פטור מפורש. פטור ממס כמוהו כמענק, כהוצאה תקציבית, ועליו להיות מתקצב בתקציב המדינה על כל הנובע מכך.

יתרה מכך, שימוש בטענה כי הטלת מס מהווה עידוד שלילי להגשת תובענות ייצוגיות, מציגה בכל הכבוד, את הדברים באופן חלקי. כך משום שאם יקבע כי הפיצוי המיוחד חב במס הרי אין זה הכרח כי התובע הוא זה שתמיד ישא בנטל המס הגם שהוא יחוב בו. במסגרת משא ומתן בהסדרי פשרה על רקע תביעות ייצוגיות או בעת פסיקת הפיצוי המיוחד לתובע בגין תרומתו ליזום ההליך וקידומו, לא בלתי נמנע כי בסופו של יום יגולגל

תשלום המס לפתחו של הנתבע בין מכוח המשא ומתן ובין אם יפסק סכום פיצוי מיוחד המביא בחשבון את נטל המס וכיוצא בזה. אם כך אין התמונה אותה מבקש המערער דכאן להציג של האזרח הקטן הנזעק להגן על אינטרס הציבור מול רשות המס המבקשת לכרסם בזכייטו, מהווה תמונה מלאה. ליתר דיוק, אם אקצין הדברים, הרי שניתן להציג הדילמה באשר לחלוקת הנטל כדלקמן: האם על כלל ציבור משלמי המס לשאת באי החבות מן המס של מקבל הפיצוי המיוחד, או התובע הייצוגי או חברי הקבוצה אותם הוא מייצג (כאשר הפיצוי המיוחד הוא מתוך סכום הפיצוי הכולל לקבוצה) או שמא נושא בו הנתבע, יהא זה גוף כלכלי, עסקי או גורם אחר במשק המדינה, שפעל לכאורה שלא כדין מול הקבוצה מן הציבור שנוקקה למרכולתו או שירותיו. מדוע יש מקום להטיל נטל כבד יותר על כלל משלמי המס בלא אמירה מפורשת מעם המחוקק? זאת ועוד, חיוב הפיצוי המיוחד במס פותח פתח בתנאים הקבועים בפקודה, לתביעה להכיר בהוצאות בקשר עם התובענה כמותרות בניכוי כנגד ההכנסה, לרבות באותם מקרים שהתביעה לא צלחה (למשל כהפסד מעסק או מעסקת אקראי שכשלה). בכך הופכת המדינה, שותפה למעשה בגובה המס הנחסך בשל התרה זו, לעלויות הקשורות בתובענה. למעשה, אם כך יקבע, יהווה הדבר תמריץ חיובי דווקא, לתכלית לה טוען המערער שהיא הצורך בחיזוק מוסד התובענה הייצוגית. כך, משום הקטנת הסיכון הכלכלי שנוטל על עצמו התובע הייצוגי.

מוסד התובענה הייצוגית התפתח לאחר שתורת המקור נקבעה בפקודה כבסיס לסווגה של הכנסה כהכנסה החבה במס. דומה כי אין חולק כי חל כרסום בצורך לסווג ההכנסה דווקא למקור מסוים (יהודית פרק תעשייתי בע"מ נ' פשמ"ג, עמ"ה 62/85, מיסים כרך א (2), ה-82, .) ואומצה גישה גמישה באשר לסעיף העוללות, הוא סעיף 2(10) (דנ"א 3971/93, 3962 מינץ ואח' נ' פשמ"ג, פ"ד נ(4) 828,817). אם זאת הטלת מס על כל התעשרות באשר היא, נטולת מקור שהוא (לרבות מקור שהוא סעיף 2(10)), הגם שיתכן שגישה זו אינה משוללת טעם פיסקאלי במדינה המבקשת להוריד את שערי המס שהיא משיתה בשל יצירת בסיס מס רחב יותר, הרי שגישתו של בית משפט זה היא כי שינוי מעין זה מצריך אמירה מפורשת של המחוקק (ראה עניין מינץ שם ומאמרו של פרופ' יורן, **ארבעים שנה לדיני המסים**, משפטים יא' 755). זאת הן על רקע זכות היסוד של האדם לקנינו מכוח חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו והן על רקע תפיסת בית המשפט העליון את מעמדו המועדף של הנישום בעת התקיים שוויון ואיזון פרשני בין שתי גישות פרשניות כבעניין **חצור** (ע"א 165/82, **קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות**. פד"י לט (2) 70, עמ' 1). משכך טענתו החלופית של המשיב שהיא בבחינת טענה חלופית בדבר הטלת מס על התעשרותו של המערער בלא כל מקור, אינה יכולה להתקבל.

ראוי אם כן לבחון את מהותו של התקבול שקיבל המערער, בין אם יקרא הוא פיצוי מיוחד, פרס או כל כינוי אחר.

הפיצוי שמקבל תובע ייצוגי מהווה שיקול רב חשיבות בשיקוליו שעה שהוא בוחר לזום הליך של תובענה בשם קבוצת תובעים. אין בכך כדי לגרוע משיקולים מוסריים, ציבוריים ואחרים לרבות של חשיפת העוול והסרתו תוך הרצון להיטיב עם הקבוצה אותה מבקש התובע לייצג או להשיב מצבה לקדמותו. המערער מודע לכך שעה שהוא טוען כי הטלת מס על תקבול הינה בניגוד לתכלית עידודן של תובענות ייצוגיות. משמע, הפיצוי האמור משמש תמריץ, גם אם לא יחיד, שעה שאדם שוקל אם לפעול כתובע ייצוגי. שיקול זה הוא כלכלי ומטרתו השאת רווח לאותו יחיד כאשר לצורך כך מקדיש התובע זמן, מחשבה, לעיתים ממון, באשר פתיחה בהליך משפטי מסוג זה וניהולו, אינו עניין של מה בכך. ב"כ המערער בעמ' 26 לסיכומיו, סעיף 6.4 מציג את מעורבות המערער באופן מינימליסטי אולם אף הוא ער למעורבות הנדרשת מעם התובע הייצוגי. מספר עמודים קודם לכן בעמ' 21 לסיכומיו בסעיף 4.14 מביא הוא ציטוט מפי כב' השופטת רות שטרנברג אליעז בפרשת **משה שמש**

נגד רייכרט עזרא (ת"א 1314+1134/95 **שמש משה ואח' נ. רייכרט עזרא ואח' :**

"דרכו של תובע ייצוגי אינה קלה, היא מחייבת נטילת סיכונים וחשיפה למאבקים משפטיים ממושכים, המתנהלים בערכאות השונות ולתקשורת. משה שמש ניצב אל מול סוללת פרקליטים, שיתף פעולה לטובת הקבוצה, עם עורכי הדין שמונו על פי ההחלטה המאשרת את התביעה הייצוגית והתייצב בבית המשפט כל אימת שהוזמן. הפיצוי המיוחד הוא נגזרת של החובות שבהן עמד בכבוד והאינטרס הציבורי לתגמל באופן הולם תובעים ייצוגיים"

ולמעלה מכך (למען שלמות התמונה):

"התכלית המונחת ביסוד ההוראה יוצאת הדופן (קביעת הפיצוי המיוחד שבסעיף ט54(2) לחוק ניירות ערך, התשכ"ח 1968-מ.א.) הינה עידוד תובעים ייצוגיים, בעילות משפט ראויות, להעז ולעמוד איתן נגד גופים כלכליים רבי עוצמה, כאשר הפרת החוק גורמת נזקים לציבור רחב אף שהנזק האינדיבידואלי ליחידיו אותו ציבור, לא יביאם אל פתחו של בית המשפט."

כב' הנשיא ברק בעניין אנליסט (ע"א 8430/99, **אנליסט אי. אמ. סי. ניהול נ' ערד השקעות**. פ"ד נו(2), 247, עמ' 259-258) מבהיר:

"מהו השיעור הראוי שיש לפסוק כפיצוי מיוחד לתובע הייצוגי? התשובה לשאלה זו קשורה בתכליות הכלליות והספציפיות שעליהן עמדנו. בראש ובראשונה, **הפיצוי המיוחד צריך להיפסק באותם המקרים שבהם אכן נשא התובע הייצוגי בטרחה מיוחדת או בסיכון, או שאלמלא פיצוי מיוחד זה לא הייתה מוגשת התביעה מלכתחילה בשל הנזק הספציפי הקטן שנגרם לכל ניזוק.** שנית, וכנגזרת מכך, **על הפיצוי המיוחד**

א לשקף את עוצמת הסיכון שבו נשא ואת הטרחה שנטל על עצמו התובע הייצוגי. הפיצוי צריך להתחשב בזמן, בטרחה, בשיעור ההוצאות שנשא בהן התובע ובאיכות התרומה של פעולתו לטובת הקבוצה" (ראו י' לויט "תביעה ייצוגית לפי חוק ניירות ערך", בעמ' 481). שלישית, שיעור הפיצוי המיוחד צריך לשקף את ההכרה בחשיבותה של התובענה הייצוגית הן לשם הגנה על אינטרס הפרט והן במסגרת אינטרס הכלל.

ב אכן, הפיצוי המיוחד לא בא רק על מנת לפצות את התובע הייצוגי על הטרחה שבהגשת התובענה ובהוכחתה, אלא גם לספק תמריץ לתובע הייצוגי להגשים את זכות היחיד ואת אינטרס הכלל (ראו ת"א (ת"א) 1651/91 אקרמן נ' מיטלמן, והשוו הצעת חוק החברות, תשנ"ו-1995, בעמ' 75). בה בעת אל לו – לפיצוי מיוחד זה – לעודד תובענות סרק או תובענות בשיעורים מנופחים,

ג סעיף 54ט(2) לחוק מאפשר לבית המשפט לקבוע פיצוי מיוחד לתובע הייצוגי בנפרד מחלקו בתובענה עצמה. העיקרון העומד ביסוד סעיף זה – תכליתו הספציפית – היא לפצות את התובע הייצוגי על הנטל שלקח על עצמו שעה שהחליט לתבוע בשם הקבוצה כולה ובגין הסיכון שנטל על עצמו בגין המקרה שבו תביעתו תידחה (ראו ג' לוטן, א' רז תובענות ייצוגיות (כרך א), בעמ' 355). ביטוי לכך מצוי גם בלשון סעיף 54ט(2) לחוק, הקובע כי הפיצוי המיוחד ייפסק לתובע "שטרם בהגשת התובענה ובהוכחתה". ודוק, הפיצוי המיוחד נפסק לכאורה כחלק מן הפיצויים שנפסקו לקבוצה כולה, ומתוכם (ראו סעיף 54ט(2) לחוק). משמעות הדבר היא כי באותם המקרים חלקו היחסי של התובע הייצוגי בסכום הכולל שנפסק יהיה גבוה מנזקו היחסי שלו הוא תוך הקטנת החלק היחסי (והפיצוי הריאלי בגין הנזק) של הסכום המשולם לתובעים האחרים (לקבוצה). זאת ועוד, הסמכות לפסוק לתובע פיצוי מיוחד מהווה חריג לעקרון היסוד בפיצויים של השבת המצב לקדמותו. משמעותו של הפיצוי המיוחד הינה נכונות להעניק לתובע הספציפי יותר מכפי נזקו בפועל, לעתים על חשבונם של הניזוקים האחרים (ראו והשוו רע"א 4740/00 אמר נ' יוסף). אכן, באותם המקרים שבהם מנוכה הפיצוי המיוחד מסך הפיצוי שנפסק לקבוצה מהווה הפיצוי המיוחד מעין "פרמיה" שאותה משלמים חברי הקבוצה לתובע הייצוגי בגין הטרחה שנשא והסיכון שנטל. זהו רעיון ערכי שעיקרו נשיאת כל הקבוצה הנהנית מ"פרי" הניצחון במימון יצירתו של פרי זה (השוו ס' גולדשטיין "עוד בעניין תביעת ייצוג קבוצתית – ההתפתחות במשפט האנגלי", בעמ' 429). נוכח חשיבותה של התובענה הייצוגית והחוק המוגן עלידיה מהווה הפיצוי המיוחד מעין "פרס" לתובע על שנטל על עצמו תפקיד בעל חשיבות חברתית (השוו י' גרוס חוק החברות החדש, בעמ' 230). זאת ועוד, הפיצוי המיוחד נדרש גם משום שבמקרים רבים אין בנזק הקונקרטי שנגרם לתובע הייצוגי די, וללא הגדלה של שיעור הפיצוי לא תהא כדאיות בהגשת התובענה (ראו ס' גולדשטיין, י' עפרון "התפתחות התובענה הייצוגית בישראל", בעמ' 46). על כן הפיצוי המיוחד בא להתגבר על בעיית תת-האכיפה המובנית במקרים מסוג זה (השוו מ' בר-ניב (בורנובסקי) "גבולה של התובענה הצרכנית הייצוגית"). (ההדגשות אינן במקור)

השקעת משאבים של הון אנושי ושל ממון, תוך נטילת סיכון, מתוך ציפייה להשאת רווח בסופו של יום, הם ממאפייניה של עסקה בכלל ולרבות עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. כך גם כאשר אין מדובר ב"תובע סידרתי", בהיות התקבול הצפוי, הנתון בסיכון באשר אינו מובטח מחד כנגד השקעת אותם מאמצים אשר המערער אינו חולק עליהם באשר ברורים הם מאליהם. מה גם שעל מנת לשמש תובע ראוי, צריך התובע לשכנע בדבר יכולתו וכישוריו לשמש תובע ייצוגי אשר יכול הוא לשקול את טובת הקבוצה ולפעול בתום לב. גם אם פועל התובע הייצוגי למען אינטרס ציבורי כזה או אחר אין להתעלם מהציפייה הלגיטימית לקבלת תקבול או פיצוי שהוא גבוה מהנזק הקונקרטי. יתרה מכך, לאור פועלו של התובע הייצוגי ניתן לראות באותו תשלום, כשכר בגין פועלו, המשולם לו מאת הקבוצה אותה הוא מייצג בגין יוזמתו ופעילותו, בין אם התשלום מבוצע מתוך כלל הפיצוי הכולל שנפסק או הוסכם לטובת הקבוצה או מעבר לאותו תשלום. זאת ועוד, בהסדר פשרה במסגרת תובענה ייצוגית, בוחן בית המשפט בן שאר את סבירות ההסדר ובכלל זה את הפיצוי המיוחד. שהרי אם הפיצוי מהווה הוא דרך לסתום את הגולל על התובענה במחיר מופחת ושלא בתום לב, לא ייתן בית המשפט יד לכך. בכך יש להעיד על האיזון הנצרך שבין אינטרס הקבוצה לבין היחיד התובע בשמה, הצורך בשמירה על איזון זה מעיד על אופיו העסקי מסחרי של אותו תקבול, דהיינו על המניע הכלכלי האישי העומד מאחורי הגשתן של תובענות ייצוגיות.

בודאי שאין המדובר בWindfall. מתת שמים כשמה כן היא, איפיונה, בן השאר, היותה בלתי צפויה וניתנת היא ללא קשר למעשיו של המקבל לפני או לאחר קבלת המתנה. לא כך הוא התגמול בשל ניהול תובענה ייצוגית.

הפיצוי המיוחד גם אינו השבת נזקו של התובע, שהוא פר כל יחיד בקבוצה בדרך כלל סכום זעום כדי כך שבלא מוסד התובענה הייצוגית לא היה טורח היחיד להשבתו. אותו חלק העולה על נזקו של התובע כיחיד, אינו בבחינת השבת נזק והוא תמורה נוספת אשר אופייה שונה מסכום ההשבה הגם שיכולה היא להיגזר מתוך הסכום הכולל שהושב, משולמת מתוכו או בנוסף לו. במקרים מסוימים ניתן אף לראות את אותו פיצוי מיוחד כעולה מתוך זרם התקבולים שמקבלים יחידים הקבוצה, קרי במקרים אילו עונה התקבול על ההגדרה המקובלת של עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. אולם די בהגדרת התקבול כפיצוי בגין הטרחה המיוחדת שטורח התובע הייצוגי, על רקע הציפייה לתמורה ומתוך נטילת סיכון מסוים, כדי לסווגו במסגרת סעיף 2(1) לפקודה. ראה סעיף 22 לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 סעיף ב(1), סעיף 35 לחוק הגנת הצרכן, התשמ"א-1981, סעיף 16ט לחוק הבנקאות (שירות ללקוח) התשמ"א-1981, סעיף 46 לחוק ההגבלים העיסוקיים, התשמ"ח-1988, סעיף 62 לחוק הפיקוח על עסקי ביטוח, התשמ"א-1981, סעיף 215

לחוק החברות, התשנ"ט-1999, סעיף 14(ב) לחוק למניעת מפגעים סביבתיים (תביעות אזרחיות), התשנ"ב-1992, הדרישה העוברת כחוט השני בכל ההסדרים של החוקים הפרטניים שקדמו לחוק התובענות הייצוגיות כמו בחוק עצמו, היא הדרישה כי התובע "טרם בהגשת התובענה והוכחתה" כאשר חוק התובענות הייצוגיות אף מכיר בגורם הסיכון שנוטל התובע, כרכיב שיש להביא בחשבון בעת קביעת הפיצוי המיוחד: "הטרחה שטרם התובע המייצג והסיכון שנטל על עצמו בהגשת התובענה הייצוגית ובניהולה". זאת גם כאשר הסעד המבוקש הוא הצהרתי, עובדה שיש בה כדי לשלול עמדת המערער כאילו הפיצוי המיוחד הולך אחר הנזק.

ראיית הפיצוי המיוחד כתשלום שמשלמים חברי הקבוצה לתובע הייצוגי מתחזקת מפורשות במקרה זה בו התקבול שולם מתוך סכום הפיצוי הכולל שנקבע לכלל חברי הקבוצה בסך 7,137,000 ₪. מתוך סכום זה 8.32% נקבע כשפיצוי עבור התובע הייצוגי הוא המערער שבפני, וסכום של 7.68% עבור באי כוחו. רק היתרה אשר כונתה "הסכום לחלוקה" חולקה בין חברי הקבוצה אשר בשמה פעל המערער. הקטנת חלקם של חברי הקבוצה בגובה התקבול המיוחד מהווה תשלום של חברי הקבוצה לתובע הייצוגי בגין הטרחה שטרם והסיכון שנטל (ראה הלכת **אנליסט** דלעיל). למעלה מן הנדרש יוער כי גם אם הפיצוי המיוחד אינו "מכרסם" בפיצוי הקבוצה כולה, עדיין אין משתנה אופיו כתמורה בגין השקעת משאבים תוך נטילת סיכון ומהווה הוא לצרכי מס תקבול חב במס כבעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. בערעור זה מודה המערער, במסגרת הסדר הפשרה שנחתם עם סלקום בסעיף 4 ה' להסכם הפשרה (נספח ג' למוסמכות) כדלקמן:

"בקביעת התשלומים דלעיל לקחו הצדדים בחשבון, בין היתר, את הטרחה המרובה במיוחד, שהתובע הייצוגי ובאי כוח התובעים המיוצגים השקיעו עבור התובעים המיוצגים, הם במסגרת התיק בבית המשפט והן 'מאחורי הקלעים', על מנת להביא לתוצאות הסכם זה."

תמורה בעד שירות, 'טרחה', היא מאפיין מובהק של עסקה ובנסיבות תובענה ייצוגית חד פעמית, היא עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, שהרי כאמור, המדובר בהשקעת הון אנושי אם לא כספי, מתוך ציפייה להשאת רווחים, תוך נטילת סיכון בעל אופי כלכלי, כאשר הרווח משקף בן השאר, תמורה בגין שרות שניתן לקבוצה. בעניין זה מקובלת עלי עמד ב"כ המשיב המלומד בסעיף 60 לסיכומי המשיב:

"דבריו של המערער על כך שקיימים 'תובעים מקצועיים' המגישים תובענות ייצוגיות באופן סיטוני (עמ' 22-23 לסיכומיו) מוכיחים שמדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. תובע 'מקצועי' חב במס לפי הרישא של סעיף (1)2 לפקודה ואילו תובע 'שאינו מקצועי', חב במס לפי הסיפא לסעיף זה, אולם לגבי **שניהם**

הפעילות (להבדיל מתדירותה) היא אותה פעילות בעלת אופי מסחרי. לגבי הראשון (המקצועי) זהו עיסוקו, ולגבי השני מדובר בעסקת אקראי – אך אופייה של הפעילות של שניהם הוא אופי מסחרי"

וראה ע"א 597/75 ברנשטיין נ. פ"ש פ"ת פד"א ט' 157, 159.

באשר למחלוקת שבין הצדדים בקשר עם מבחן הבקיאיות ומבחן הארגון המסורתיים כמאבחנים להתקיימות עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ובאם עצם שכירת משרד עורכי דין המתמחה בתחום של תובענות ייצוגיות די בו כדי לעמוד במבחנים אילו, הרי שיוער כי מבחנים אילו הם רכיבים במכלול הגורמים המהווים אינדיקציה להתקיימות עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. מבחנים אילו יהיו ישימים בהתאם לנסיבות כל מקרה ומקרה, ומסיעים הם באבחון היכולת של הנישום לצפות לרווח, היכולת להשקיע את אותו ההון האנושי והכספי המצמיח תשואה והיכולת להכיר בגורמי הסיכון או הסיכוי. הגשת תובענה ייצוגית הגם שהיא מקפלת בחובה את כל אילו, בן שאר המניעים המכוונים תובע ייצוגי לפעול בשם הקבוצה, הרי ששילוב הידע הקיים באשר למוסד זה (ה- common knowledge) שבידיעת הציבור בכללו וציבור התובעים הייצוגיים בפרט, במשולב עם היוזמה של הפיכת העילה הפרטנית לאחר איתורה, לעילה שיש בה בסיס לכאורי להגשת התובענה הייצוגית, במשולב עם שכירת צוות מקצועי מתאים לשם ביצוע הייצוג כראוי, במשולב עם מתן שירות לקבוצה אשר תמורה בצידו תוך נטילת סיכון וחשיפת התובע למאבקים משפטיים ממושכים ולתקשורת, כל אילו די בהם כדי לסווג התקבול של הפיצוי המיוחד כממקור שבסעיף 12(1), גם אם רכיבי הארגון והבקיאיות הם רכיבים מופחתים כבמקרה זה. גם אם רכיב היוזמה יכול שיהא מופחת, למשל כאשר התובע משמש הלכה למעשה כלי שרת (ובלבד שהדבר נעשה בתום לב ולטובת הקבוצה) בידי עורכי הדין לשם הגשת התובענה, עצם נטילת הסיכון, מתן השירות והציפייה הסבירה להשאת תמורה, די באילו כדי להעיד על התקיימות עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. כך ברגיל, לא כל שכן במקרה זה בו מודה כאמור, המערער כי הייתה לו מעורבות גבוהה בהגשת התביעה ובניהול המשא ומתן 'מאחורי הקלעים' עד כריתת הסכם הפשרה.

אף גובהו של הפיצוי המיוחד יכול ויהווה רכיב במכלול המבחנים בזיהויה של עסקת האקראי בעלת האופי המסחרי. בהיעדר בקיאיות, מנגנון ארגוני וכיוצא באילו המבחנים הנהוגים, במשולב עם קבלת 'פיצוי מיוחד' סמלי בלבד ביחס לכלל הפיצוי לקבוצה או לשווי הסעד שהתבקש, יכול להעיד הדבר לכאורה על העדר ציפייה להשאת רווח. משכך כל אילו יכולים לתמוך בעמדה כי נשלל האופי המסחרי של התקבול הסמלי. משכך, תובע המסתפק בתקבול סמלי יוותר בהכרח על הכרה בהוצאותיו לצרכי מס.

לא כך הוא המקרה שבפני, כאשר שיעור הפיצוי שקיבל המערער מתוך כלל סכום הפיצוי לקבוצה שבשמה פעל, עולה אף על שיעור שכר טרחת עורך הדין ומהווה אף כשלעצמו שיעור ניכר.

השקעת הון (אנושי או כספי) תוך נטילת סיכון מתוך ציפייה לרווח הם לא רק ממאפייני עסקת האקראי הפירותית אלא גם ממאפייני עסקה הונית, אלא שסעיף 88 לפקודה מצריך מכירת "נכס" לשם השאת רווח הון בעוד שבמקרה של הפיצוי המיוחד, התמורה מתקבלת היא בעד הטרחה והשרות שהגיש המערער, התובע הייצוגי, לקבוצה ועל כן תסווג התמורה כתמורה פירותית, בין אם התמורה נקבעה בפסק דין ובין אם נקבעה בהסדר פשרה. בוחר אני שלא לדון בהסתמכות המשיב בטענתו החלופית על עניין **אברך** (ע"א 182/72 **אברך נ. פ"ש ת"א 3, פד"א ו' 241**), דהיינו טענתו בדבר ויתור על נכס שהוא 'זכות ראויה' כבסעיף 88 לפקודה. כזכור בעניין **אברך** זכות התביעה הייתה להכנסת פירות ועל כן הלכה זו כבסיס למיסויה של מכירת זכות ראויה, מצריך עיון נוסף אשר לאור מסקנתי דלעיל, אינו נצרך כאן.

כך גם לא מצאתי צורך לדון בתחולת סעיף העוללות, סעיף 2(10) לפקודה, אשר יכול ומשמש הוא עוגן כבעניין **ברזל** (ע"א 136 **ברזל נ. פ"ש פ"ת, פ"ד כא(2) 69**), למיסוי הכנסה שאינה התעשרות גרידא בלא מקור.

אשר על כן דין הערעור להדחות. הואיל והצדדים סוללים בערעור זה נתיב שטרם נסלל בשאלת מיסוי פיצוי מיוחד המתקבל במסגרת תובענות ייצוגיות, מצאתי שלא לעשות במקרה זה צו להוצאות.

**ניתן היום כ"ח בחשון, תשס"ז (19 בנובמבר 2006) שלא במעמד הצדדים המזכירות
תמציא העתקים לב"כ הצדדים**

מגן אלטוביה 1109/04-54678313

מגן אלטוביה, שופט

052עמה001109/04 אלטוביה מגן
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה