



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מבקש אבנר נוקראי
באמצעות ב"כ עוה"ד ר' דרור, א' מנצ'ל וח' פייביש

נגד

משיבה רשות המיסים בישראל
באמצעות ב"כ עוה"ד ש' ויזל-גלצור

פסק דין

1

2

פתח דבר

3 1. בפניי בקשה לאישור תובענה כייצוגית לפי חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו –
4 2006 (להלן: "חוק תובענות ייצוגיות").

5 עניינה של הבקשה בטענת המבקש לפיה המשיבה, רשות המיסים, גובה מס
6 במסגרת הליך "גילוי מרצון" בגין הון שנצבר בשנות מס שהתיישנו, וזאת בחוסר
7 סמכות.

8

הרקע לדיון

9

הליך "הגילוי מרצון"

10 2. רשות המיסים מעוניינת לעודד נישומים שעברו עבירות על חוקי המיסים לתקן
11 את דיווחיהם ולדווח נתוני אמת, ולשם כך היא מוכנה להתחייב שלא יינקטו
12 הליכים פלילים כנגד מי שמבצע הליך של "גילוי מרצון". תנאיו של הליך זה הם
13 בעיקרו של דבר אלה: הגילוי מרצון יהיה כן ומלא וייעשה בתום לב; למעט
14 בנסיבות אישיות יוצאות דופן (כגון מחלה קשה), במועד הפנייה לגילוי מרצון טרם
15 נערכה חקירה או בדיקה על ידי רשות המיסים או משטרת ישראל בעניין המבקש,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 בן/בת זוג, חברות בשליטתם, שותף; במועד הפניה לגילוי מרצון לא קיים מידע
2 הקשור לבקשה לגילוי מרצון ברשות שלטונית אחרת, אמצעי תקשורת, או
3 בהליכים משפטיים בישראל או בחו"ל (ראו נוהל גילוי מרצון מיום 7.9.2014
4 שצורף כנספח א'1 לבקשת האישור, בסעיפים 6-1).
- 5 3. בקשת הגילוי מרצון עוברת תחילה לאישור הגורם המוסמך במחלקת החקירות
6 והמודיעין של רשות המיסים, הבודק כי הבקשה עומדת בתנאי הנוהל. לאחר מכן,
7 עוברת הבקשה לגורם האזרחי הרלוונטי (פקיד השומה, ממונה תחנת מע"מ,
8 מנהל מיסוי מקרקעין, וכו'), הקובע את סכום המס ואת המועד לתשלומו. ככל
9 ששולם המס במועד שנקבע, לא יינקט כנגד המבקש הליך פלילי בעניין הבקשה
10 לגילוי מרצון שהוגשה (שם, בסעיפים 15-7 לנוהל).
- 11 עוד נקבע בנוהל כי הוא לא יחול על הכנסות שמקורן בפעילות לא חוקית (סעיף
12 17 לנוהל), כי החסינות תחול רק לגבי מידע שנמסר במסגרת הליך הגילוי מרצון
13 (סעיף 19 לנוהל), וכי ככל שהבקשה לא תאושר על ידי הגורם המוסמך, לא תעשה
14 רשות המיסים שימוש במידע שבבקשה, גם לא בהליך אזרחי (סעיף 23 לנוהל).
15 לצד זאת, אם ימצא שהגילוי לא היה כן ובתום לב, לא היה שלם, לא כלל את כל
16 המסמכים הרלוונטיים והמבקש לא שיתף פעולה באופן כן ומלא עם כל גורם
17 ברשות המיסים בכל עניין הקשור לבקשה, לא תינתן חסינות מהליך פלילי ורשות
18 המיסים תוכל להשתמש בנתונים שמסר המבקש בבקשה כראייה בהליך הפלילי
19 ובהליך האזרחי (סעיף 22 לנוהל).
- 20 4. עוד יש לציין כי במסגרת הוראת שעה מיום 7.9.2014, החליטה רשות המיסים
21 לאפשר הגשת בקשות אנונימיות באמצעות בא כוח במסגרת הליך של גילוי מרצון
22 וזאת לתקופה ניסיון (ראו: הוראת שעה מיום 7.9.2014, נספח ב' לבקשת
23 האישור).
- 24 ביום 13.12.2017 עדכנה רשות המיסים את הוראת השעה הנ"ל. נקבע כי המבקש
25 להגיש בקשה לגילוי מרצון, רשאי להגיש בקשה אנונימית לגורם המוסמך
26 במחלקת חקירות ומודיעין של רשות המיסים, באמצעות בא כוחו, וכי הגורם
27 המוסמך הנ"ל יפנה את הבקשה האנונימית לגורם האזרחי הרלוונטי על מנת
28 לברר את חבות המס. בתוך 180 ימים ממועד קבלת הבקשה על ידי הגורם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 האזרחי, יחתום ב"כ המבקש על טיוטת הסכם שומה המתייחס להכנסות וחבות
2 המס בקשר לגילוי מרצון, כאשר רק במעמד החתימה יגלה ב"כ המבקש את שמו
3 ותעודת הזהות של המבקש להמשך בדיקה וטיפול בבקשה (לפי הוראת השעה
4 קיים אף "מסלול מקוצר" לטיפול בבקשות לגילוי מרצון, בו דרך כלל לא
5 תתאפשר הגשת בקשות אנונימיות).
- 6 5. הליך גילוי מרצון מאפשר, אפוא, לנישומים לדווח מיוזמתם, ובדיעבד, על הכנסות
7 שלא גולו, לעיתים לאורך שנים, ולשלם את המס בגינם, בתמורה לקבלת חסינות
8 מהליך פלילי בגין עבירות על חוקי המס שבוצעו על ידם. הליך הגילוי מרצון מגלם
9 בחובו אף יתרון משמעותי נוסף לנישום, המאפשר לו לבצע את ההליך, מתחילתו
10 וכמעט עד לסופו, תחת מעטה האנונימיות. נישום יכול לברר את חבות המס מול
11 נציג רשות המיסים, ולקבל החלטה מושכלת - ברצותו יחתום על הסכם, ישלם
12 את שנדרש ממנו ויזכה בחסינות מהעמדה לדין פלילי, וברצותו יוכל לסגת
13 מההליך, תוך אפשרות שיוותר אנונימי, מבלי שישלם את המס שהחסיר מקופת
14 המדינה, אך תוך שהוא נוטל על עצמו סיכון שמא בבואו היום תבוצע בעניינו
15 חקירה או בדיקה, והוא יועמד לדין פלילי.
- 16 6. הנה כי כן, בבסיס הליך גילוי מרצון עומד איזון עדין בין אינטרס הנישום כפי
17 שתואר לעיל, לבין האינטרס הציבורי בהכללתו של הנישום במעגל משלמי
18 המיסים. למותר לומר כי מדובר בהליך חריג, שמעורר שאלות לא פשוטות, לרבות
19 במישור הערכי והחברתי, אך לא כאן המקום לדון בהן.
- 20 הצגת הצדדים והמחלוקות בענייננו
- 21 7. המבקש, שהגדיר עצמו במסגרת בקשת האישור כמי שמייצג נישומים באופן סדיר
22 בהליכי גילוי מרצון בשורה ארוכה של הליכים, הוא רואה חשבון במקצועו
23 (פרוטוקול מיום 9.7.2018 עמ' 10 ש' 31), ומי שבעברו היה מנהל תחום חקירות
24 ארצי של מס הכנסה (פרוטוקול מיום 3.1.2018 עמ' 2 ש' 24)
- 25 8. ביסוד בקשתו לאישור התובענה כייצוגית עומדת טענת המבקש לפיה המשיבה
26 גבתה מס שלא כדין במסגרת הליכי גילוי מרצון וזאת בגין שנות מס שהתיישנו,
27 דהיינו, לשיטתו, שנות מס שקדמו ל-10 שנים בטרם מועד הדיווח.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

9. המבקש הצהיר כי הוא פעל לאתר תובע שייצג את קבוצת הנישומים ששילמו או נדרשו לשלם במסגרת הליך גילוי מרצון כספים בגין השנים שקדמו לעשר השנים טרם הדיווח, אלא שמאחר שמדובר בנישומים שבחרו ברובם המכריע במסלול הדיווח האנונימי, קיים קושי אינהרנטי למצוא תובע ייצוגי בנסיבות העניין (סעיפים 59-61 לתצהיר המבקש).

10. המשיבה בבקשת האישור היא רשות המיסים, אשר חשופה להליכים ייצוגיים מכוח פרט 11 לתוספת השנייה לחוק תובענות ייצוגיות, שעניינו בגבייה שלא כדין של מס, אגרה או תשלום חובה אחר.

בנסיבות העניין הדגישה המשיבה כי לא זאת בלבד שהמבקש אינו מקיים את תנאי הסף, שכן לא קמה לו עילת תביעה אישית, הרי שאף לגוף העניין דין בקשתו לאשר את התובענה כייצוגית להידחות, משלא מתקיימים התנאים הקבועים לשם כך בחוק תובענות ייצוגיות ומאחר שקבלת הבקשה מנוגדת לתכליות העומדות בבסיס הגילוי מרצון.

טענות הצדדים

תמצית טענות המבקש

11. הדין המצוי אינו מאפשר למשיבה לגבות מס בגין גידול הון "בשנים סגורות". בהתאם להוראת פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (להלן: "**פקודת מס הכנסה**" או "**הפקודה**"), תקופת ההתיישנות ביחס לגביית מס הכנסה באשר לנישומים שהגישו דוחות, היא לכל היותר עשר שנים.

המשיבה למעשה אינה חולקת על כך שבאופן רגיל היא אינה רשאית לגבות מס בגין שנות מס שהתיישנו, אלא שלטענתה הדבר אינו תקף בהליכי גילוי מרצון, במסגרתם היא גובה מס בשיעור של 15% או 10% בגין התקופה שהתיישנה על כספי הקרן המצויים בחשבונות בנק ובחשבונות אחרים של הנישום ואשר לא דווחו, וזאת אף מעל עשר שנים שקדמו להליך הגילוי, אלא אם הוכיח הנישום שכספים אלה מקורם בהכנסה שאינה חייבת במס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

12. הליכי הגילוי מרצון אינם מעוגנים בדבר חקיקה, אלא בהוראת ביצוע – שהיא הנחיה של הרשות המנהלית, שאינה מהווה מקור עצמאי המאפשר להסמך רשות לבצע פעולה שאין היא מוסמכת לבצעה על פי דין. לא רק שאין בפקודת מס הכנסה או בכל חוק אחר הסמכה לגביית מס בגין שנים שהתיישנו, אלא שאפילו בנוהל גילוי מרצון אין הסמכה מפורשת כאמור. נציג המשיבה אף ציין כי ההנחיה ביחס לגביית מס מעבר לתקופת ההתיישנות לא יצאה בכתב, אלא נאמרה בעל פה.
13. הסכמת הנישום לגביית המס אינה יכולה להכשיר את חוסר החוקיות שבהתנהלות המשיבה. יש לזכור כי בין הרשות לנישום אין שוויון כוחות ואין מדובר בהסכם שנכרת בתחום המשפט הפרטי.
14. טענת המשיבה כאילו עצם פתיחת הליך גילוי מרצון היא בגדר הגשת דוחות מתקנים (לשנים שטרם תקופת ההתיישנות), אין בה ממש. בכל מקרה, לא ניתן להגיש דו"ח מתקן ביחס לשנים שהתיישנו.
15. חוסר הנוחות מכך שככל שתקבל התובענה ייהנו מכך אנשים שחטאו באי דיווח במועד - אינו יכול לרפא את העדר הסמכות של הרשות על פי דין. גם ממי שחטא לכאורה, לא מוסמכת הרשות לגבות, אלא את שהיא רשאית לגבות.
16. ככל שייקבע שדרישת תשלום המס אינה כדין, יש לקיים את ההסכמים שנכרתו בין המשיבה לנישומים במסגרת הליך גילוי מרצון ללא המרכיב של תשלום המס הבלתי חוקי, אך להותיר את החלקים האחרים החוקיים – דהיינו תשלום המס בגין התקופה שלא התיישנה וכן ההתחייבות שלא לנקוט בהליכים פליליים.
17. טענת המשיבה להעדר עילה אישית של המבקש אינה יכולה להכריע אם הבקשה לאישור תתקבל או תידחה, שהרי במידת הצורך ניתן להורות על החלפת המבקש. תנועת "הצלחה" - התנועה הצרכנית לקידום חברה כלכלית הוגנת, מוכנה לשמש כמבקשת בתביעה הייצוגית, וממילא בנסיבות העניין יש לראות במבקש כבעל עילת תביעה אישית בהיותו "תובע-על", שכן הוא מנקז ידע באשר להתנהלות המשיבה באופן רוחבי ואף מייצג נישומים בהליכי גילוי מרצון, כאשר מנגד קיים קושי מצד נישומים להיחשף בשמם ולא נמצא מי שהסכים לשמש כתובע ייצוגי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 16-05-5356 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

18. אין ממש בטענת המשיבה ביחס לקושי הקשור בבירור פרטני ביחס לכל אחד
מחברי הקבוצה. הסוגיה בענייננו היא סוגיה משפטית המשותפת לכל חברי
הקבוצה וממוקדת בבחינת התנהלותה של המשיבה. המשיבה מחזיקה תרשומת
בכל תיק ותיק של גילוי מרצון, באשר לשיעורי המס לכל אחת מהשנים ושיעור
המס על הקרן. בנוסף, המבקש, במסגרת בקשת האישור, הניח את תקופת
ההתיישנות המקסימלית לטובת המשיבה, דהיינו זו שנגזרת מהגשת כתב אישום,
ולפיכך גם עניין זה אינו מחייב כל בירור מיוחד או פרטני.

19. הבקשה לאישור תביעה ייצוגית היא לא רק הדרך ההוגנת והיעילה לבירור העניין,
אלא היא למעשה הדרך היחידה, שהרי במקרה של גילוי מרצון, בשונה משומה
רגילה, אין לנישום אפשרות לערער או להשיג על השומה.

11 תמצית טענות המשיבה

20. בקשת המבקש חותרת תחת יסודותיו של הליך הגילוי מרצון ונעשית שלא בתום
לב, שהרי לאחר הגעת הצדדים להסכם, מבוקש לקבוע כי על רשות המיסים
להשיב לידי הנישומים חלק מן הסכומים, אשר הוסכם על תשלומם בתמורה
להענקת חסינות מהליכים פליליים.

21. למעשה, לא זו בלבד שמדובר בהליך הסכמי, אלא שהנישום הוא שיוזם את ההליך
ובוחר לחתום על הסכם השומה ב"עניינים פקוחות" תוך שהוא יודע מה גובה המס.
הנישום אף יודע כי ככל שיבחר שלא לשלם את המס, לא תוכל הרשות לעשות
שימוש בחומר שמסר. האמור נכון ביתר שאת ביחס לכ-60% מהנישומים שנקטו
בהליך של גילוי מרצון ואשר פנו למסלול האנונימי המאפשר לקבל את קביעת
המס עוד קודם לחשיפת פרטי הפונה. אין לקבל אפוא את הטענה לפיה בפני
הנישום לא עמדה אפשרות אלא להסכים לדרישות פקיד השומה.

22. הסכמת הנישומים, שבצידה הטבה חריגה ומשמעותית של חסינות מפני העמדה
לדין פלילי, יש בה כדי להכשיר את גביית המס. בנוסף יש בהודיה בקיום הכנסות
שהועלמו ולא שולם בגינן מס משום "אתחול" של תקופת ההתיישנות.

יובהר כי המדינה אינה ממסה הכנסות שאינן חייבות במס כגון ירושות, מתנות
וכו', אך הנטל מוטל על הנישום להוכיח את טענותיו כי מקור הכספים בתקבולים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 שאינם חייבים במס. הרשות אף התחשבה בקושי להשיג מסמכים מאת מוסדות
2 פיננסיים לתקופות קודמות, ומכאן שיעורי המס הנמוכים יחסית שהוטלו על
3 הכנסות שהופקו מעבר לתקופה של 10 שנים.
- 4 23. מאחר שגילוי מרצון הוא הליך וולונטרי מיוחד, יש לראות בפניית הנישום כהגשת
5 דו"ח מתקן בהסכמה, ואילו לגבי מי שלא הגיש דו"ח כלל - וודאי שלא תשמע
6 ממנו טענת התיישנות. זאת ועוד, עמדת המשיבה היא כי "מרוץ ההתיישנות"
7 בפקודה חל ממועד הגשת הדו"ח ואינו חל על מי שלא הגיש דו"ח. אין זה אומר
8 כי הרשות אינה מוגבלת מבחינת המועדים להפעיל את סמכויותיה ולדרוש
9 דו"חות ממי שלא הגיש דו"ח, אלא שהדרישה חייבת להיעשות בסבירות לפי כללי
10 הדין המינהלי, וזו תיבחן על פי הנסיבות, בהן נסיבות לפיהן הנישום העלים
11 הכנסות ולא שילם את המס.
- 12 24. מדובר בחתימה על הסכמים ברורים ומפורשים הקובעים את חובת התשלום, תוך
13 מודעות מלאה של הנישומים לכך שבהליך אזרחי יכולו והרשות לא תוכל לגבות
14 חלק מן הסכומים, וזאת כנגד התחייבות הרשות להימנע מהעמדה לדין פלילי.
15 הסכמים אלה שבהם התקשרו נישומים מתוך רצון ליזכות בתמורה משמעותית
16 וחריגה, הינם עילה לפטור את המדינה מן ההשבה, גם אם יקבע כי גביית
17 הסכומים אינה כדין.
- 18 25. תוצאת הפעלתו של "עפרון כחול" כפי שעותר המבקש, באופן שיביא להשבה
19 חלקית של הסכומים שנגבו, לטענתו, שלא כדין, בעוד יתר הוראות ההסכם יעמדו
20 בעינם, תהא אבסורדית ממש – הציבור לא יהא זכאי להשבה של הסכומים שנגבו
21 ממנו בשל טענת התיישנות, ואילו דווקא העבריינין, מי שהעלים מס לאורך השנים,
22 יהא זכאי להשבה של סכומים ששילם בשל אותה טענת התיישנות, בעודו נהנה כל
23 אותה עת מחסינות מהעמדה לדין על עבירותיו.
- 24 ההשבה תהא בלתי צודקת בנסיבות העניין (סעיף 2 לחוק עשיית עושר ולא
25 במשפט, התשל"ט – 1979), אף לאור חוסר תום הלב של הנישומים המעוניינים
26 בביטול חלקי של ההסכם, ובהשבת כספים, לאחר שחתמו בידועין, ולאחר קבלת
27 ייעוץ משפטי, ותוך שהם נהנים מהטבותיו המפליגות של ההסדר.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

26. יתרה מזאת, הזמן שחלף מאז החתימה על ההסכמים עלול להביא לכך כי אם
הסכמי השומה יתבטלו, יתכן שהרשות לא תוכל להיפרע מן הנישומים. כך אפשר
שהמשיבה קיבלה בינתיים מידע ממקורות אחרים בנוגע לעבירות המס שבוצעו,
אך בשל חלוף הזמן לא תוכל לפעול בהיבט הפלילי מאחר שהעבירות התיישנו,
וגם בהיבט האזרחי יתכן ששנות מס שהיו פתוחות בשעתו כבר התיישנו. הרעת
מצבה של המשיבה, כשלעצמה, הינה סיבה מספקת לקבוע כי יש לפטור אותה
מחובת ההשבה ולדחות את התביעה בהתאם.

27. בשל השונות בין הנישומים, כל מקרה יש לבחון לגופו, הן בהתייחס לחבות המס
והן בהתייחס לחובת ההשבה, ואף מטעם זה אין מקום לאשר את התביעה
הייצוגית. התובענה הייצוגית אף אינה הדרך היעילה וההוגנת ביותר להכרעה
בנסיבות העניין, שכן אפילו יקבע כי מדובר בגביה שלא כדון, יצטרך בסופו של
יום כל אחד מחברי הקבוצה לפנות בנפרד אל המשיבה לעניין זכאותו להחזר המס
המבוקש בהתאם לנתוניו האישיים.

28. למבקש לא קמה עילת תביעה אישית, שכן הוא לא פתח בהליך גילוי מרצון, לא
חתם על הסכם, ולא שילם מס לגבי שנים שלטענתו התיישנו. המבקש אף לא
הוכיח כי פעל בשקידה הראויה לאיתור תובע בעל עילה תביעה אישית ואף טענתו
לפיה ארגון "הצלחה" ייכנס לנעלי התובע הייצוגי בהליך דן דינה להידחות שכן
הוא לא תמך את דבריו בתצהיר של מי מטעם אותו ארגון.

29. הסיבה שהמבקש אינו מצליח לאתר נישום המוכן לשמש תובע ייצוגי, היא הנותנת
שהוא פועל בניגוד לאינטרס של הנישומים ובניגוד לטובתה של הקבוצה אותה
הוא מתיימר לייצג. ככל שכתוצאה מההליך דן יבוטלו ההסכמים, תבוטל אף
ההגנה שהוענקה לנישומים מהליכים פליליים ויש להניח כי רובם המוחלט של
הנישומים אינו מעוניין בכך.

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

30. הליך בקשה לאישור תובענה כייצוגית הוא הליך מקדמי במסגרתו נדרש בית
המשפט להכריע בשאלה האם יש מקום לדון בתובענה שהוגשה במסגרת הדיונית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 של תובענה ייצוגית. לשם כך, יש לבחון האם מתקיימים התנאים לאישור התובענה
2 כייצוגית.

3 סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי:

4 **"לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השניה**
5 **או בענין שנקבע בהוראת חוק מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה**
6 **ייצוגית; ..."**

7 31. בסעיף 11 לתוספת השניה נקבע כי בין התביעות אותן ניתן להגיש כתובענה ייצוגית
8 נמנית **"תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או**
9 **תשלום חובה אחר"**.

10 32. הגשת תובענה ייצוגית כנגד רשות ציבורית איננה עניין של מה בכך, שהרי ניהול
11 תובענה ייצוגית כנגדה עלול לגרום לפגיעה באינטרס הציבורי.

12 ברע"א 6340/07 עיריית תל אביב נ' טיומקין (13.2.2011) עמד בית המשפט העליון
13 על השיקולים המנחים בנוגע לתובענות ייצוגיות אשר מוגשות כנגד רשות ציבורית:

14 **"הרציונלים התומכים במוסד התובענה הייצוגית.. מתקיימים**
15 **ולעיתים ביתר שאת, כאשר הנתבע הוא גוף ציבורי רב סמכות**
16 **ועוצמה שהתובע הבודד, אף אם בידו עילה טובה, נוטה להשלים**
17 **עם פעולותיו ואינו מהין לקרוא עליהן תיגר. מנגד, לא ניתן**
18 **להתעלם ממכלול שלם של שיקולים ייחודיים המחייבים**
19 **התייחסות מקום שבו הנתבעת היא רשות המשמשת כנאמן על**
20 **כספי הציבור והמופקדת על ביצוע המטרות הציבוריות שלצורך**
21 **הגשמתן היא קיימת. כך למשל חיוב רשות ציבורית לשלם**
22 **סכומים גבוהים מאוד עלול לפגוע בוודאות התקציבית שלה**
23 **ולמנוע ממנה להמשיך ולמלא את תפקידה כראוי.. במובן זה,**
24 **פגיעה ברשות הציבורית, אשר למעשה "אין לה משל עצמה",**
25 **עלולה להוביל לפגיעה בציבור כולו, ופגיעה כזו עשויה לעיתים**
26 **לעלות על התועלת שהציבור יכול להפיק מקבלת התובענה**
27 **הייצוגית שעל הפרק"**.

28 33. חוק תובענות ייצוגיות מסדיר את התנאים להגשת תובענה כייצוגית, וכן את
29 הדרישות שעל התובע לעמוד בהן כדי לאשר את תביעתו כתובענה ייצוגית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 34. סעיף 4(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע תנאי מקדמי, לפיו התביעה תוגש על ידי
2 "אדם שיש לו עילה בתביעה או בעניין..." , דהיינו - נדרש כי התובע המייצג יהיה
3 אדם שיש לו עילת תביעה עצמאית.

4 סעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות קובע את התנאים לאישורה של התובענה הייצוגית,
5 כדלקמן:

6 "א) בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית, אם מצא
7 שהתקיימו כל אלה:

8 התובענה מעוררת שאלות מהותיות של עובדה או משפט
9 המשותפות לכלל חברי הקבוצה, ויש אפשרות סבירה שהן יוכרעו
10 בתובענה לטובת הקבוצה;

11 תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת
12 בנסיבות הענין;

13 קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג
14 וינוהל בדרך הולמת; הנתבע לא רשאי לערער או לבקש לערער על
15 החלטה בענין זה;

16 קיים יסוד סביר להניח כי ענינם של כלל חברי הקבוצה ייוצג
17 וינוהל בתום לב."

18 35. מהאמור לעיל עולה כי על מנת שתאושר הבקשה להגשת תובענה ייצוגית, על
19 המבקש להוכיח שני תנאים מרכזיים והם - כי קיימת לו עילת תביעה אישית
20 בתביעה או בעניין כאמור בסעיף 3 לחוק, וכן כי התובענה מעוררת שאלות מהותיות
21 של עובדה או משפט המשותפות לכלל חברי הקבוצה וקיימת אפשרות סבירה
22 שהשאלות שבמחלוקת תוכרענה בתובענה לטובת הקבוצה (וזאת בנוסף לתנאים
23 האחרים הנקובים בסעיף 8, לרבות בכל הנוגע להיות התביעה הייצוגית הדרך
24 היעילה לבירור העניין).

25 36. יצוין כבר עתה כי בשונה מהתנאי בדבר עילת תביעה אישית, לגביו קיימת אפשרות
26 שבנסיבות המתאימות יורה בית המשפט על החלפת התובע המייצג, התנאי המחייב
27 כי המבקש יוכיח קיומה של אפשרות סבירה לכך שהשאלות המשותפות יוכרעו
28 לטובת הקבוצה, הינו קרדינלי לצורך אישורה של תובענה כייצוגית, כאשר הצורך
29 לשקול את סיכויי התביעה להצליח נקבע בפסיקה לאור החשיבות הציבורית של
30 מכשיר התובענה הייצוגית והסכנות שהשימוש במכשיר זה מעורר, כאמור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1

2 האם קיימת אפשרות סבירה שהשאלה המשפטית תוכרע לטובת הקבוצה?

3

התיישנות

4 37. המחלוקת בענייננו נוגעת לסכומים שהיו בחשבונות הבנק ובחשבונות אחרים של
5 הנישומים עובר לתקופה של עשר שנים שקדמו למועד הגילוי, כאשר בגין סכומים
6 אלה גובה המשיבה מס בשיעור של 15% או 10% מסכום הקרן, אלא אם יוכיח
7 הנישום שמקור הכספים אינו מהווה הכנסה חייבת במס (לטענת המבקש מדובר
8 במקרים נדירים לאור חלוף הזמן והקושי להניח את דעתה של רשות המסים באשר
9 למקור הכספים). לגישת המבקש, גבייה זו אינה כדין, שכן מדובר בשנות מס
10 שהתיישנו.

11 38. המבקש מפנה לסעיף 145 לפקודת מס הכנסה. סעיף קטן (א)(2) לפקודה קובע כי
12 פקיד השומה רשאי במהלך תקופה של 4 שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו דו"ח
13 לאשר את השומה העצמית או לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם,
14 אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון (סעיף זה בנוסחו לפני תיקון 211
15 אפשר לפקיד השומה להוציא שומה תוך 3 שנים מתום שנת המס בה הוגש הדו"ח
16 ובאישור המנהל, תוך 4 שנים מיום הגשת הדו"ח). סעיף קטן (ב) לפקודה קובע כי
17 במצב בו "לא מסר אדם דו"ח ופקיד השומה סבור שאותו אדם חייב לשלם מס,
18 רשאי הוא לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו החייבת של אותו אדם
19 ולשום אותו לפי זה, אלא ששומה זו אינה משפעת על כל אחריות של אותו אדם על
20 שלא מסר דו"ח או שהזניח למסרו".

21 המבקש אף מפנה לסעיף 147 לפקודה. סעיף קטן (א)(1) מאפשר למנהל, במקרים
22 מסוימים, תוך תקופה של עד שנה, לאחר התקופה שנקבעה בסעיף 145(א), או תוך
23 6 שנים מיום שנעשתה לנישום שומה לפי סעיף 145(ב), "לפתוח" את השומה, דהיינו
24 לדרוש את הפרוטוקול של ההליך שנקט פקיד השומה ולערוך כל חקירה שתראה לו
25 וליתן כל צו שייראה לו. סעיף קטן (א)(2) קובע כי במקרה שבו הורשע הנישום
26 בעבירה לפי סעיפים 216(8), 217 עד 220 או לפי סעיפים 117(ב)(1), או (3) עד
27 (8), 117(ב2) או 117א לחוק מס ערך מוסף או הוטל עליו כופר כסף לפי סעיף 221 או
28 לפי סעיף 121 לחוק מס ערך מוסף, רשאי המנהל לפעול כאמור בפסקה (1), תוך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 תקופה המסתיימת בתום שנה מיום ההרשעה או מיום תשלום הכופר, לפי העניין,
2 או עד תום התקופה הקבועה בפסקה (1), לפי המאוחר ;
- 3 לבסוף מפנה המבקש לסעיף 225 לפקודה הקובע את תקופת ההתיישנות בעבירות
4 מס, לאמור תקופת התיישנות של 6 שנים משנת המס בה נעברה העבירה, ובמקרה
5 של עבירה על הוראות סעיף 220 – תקופה של עשר שנים משנת המס שבה נעברה
6 העבירה.
- 7 לעמדת המבקש הרי שמהוראות הפקודה שהובאו לעיל עולה כי המשיב אינו רשאי
8 לגבות מס על סכומי כסף שנצברו עובר לתקופה של עשר שנים שלפי מועד הגילוי.
9 (אעיר כי הדיון מתייחס להוראות פקודת מס הכנסה ולנישומים שעברו עבירות על
10 פי פקודה זו, אך הדברים נכונים גם לעוברי עבירות על פי חוקי המס האחרים).
- 11 39. סבורני כי המבקש מערב מין שאינו במינו. אין חולק כי מקום שבו מדובר במי
12 שהעלים הכנסות שהופקו לפני למעלה מעשר שנים, לא ניתן להגיש כנגדו כתב
13 אישום. עם זאת, מכאן ועד למסקנה כי אף לא ניתן לגבות ממנו את המס בגין
14 הכנסות שהופקו באותה תקופה מוקדמת, או כי לא ניתן לגבות ממנו את המס
15 במסגרת הליך של גילוי מרצון - הדרך עוד ארוכה.
- 16 40. ראשית, המבקש למעשה מניח הנחה היפותטית ותיאורטית לפיה במסגרת הליך
17 הגילוי מרצון הוגש כתב אישום (או יכול שהיה מוגש כתב אישום) והנישום הורשע
18 (או שיכול היה להיות מורשע). אלא שאם בעניינים היפותטיים ותיאורטיים עסקינן,
19 על שום מה יש להניח כי כתב האישום הוגש דווקא במועד זה ולא במועד מוקדם
20 יותר, ועל שום מה יש להניח כי הנישום הורשע באותו מועד או סמוך לאותו מועד?
21 שמא הנישום לא היה מודה בעובדות כתב האישום ומנהל הליך הוכחות, ושמא אם
22 היה מורשע בדין, הרשעתו הייתה באה מספר שנים לאחר מכן, אלא שאז ניתן
23 "לפתוח" שומתו בתוך שנה שלאחר מכן, וממילא נמצאו מחייבים במס על תקופה
24 ארוכה הרבה יותר מעשר שנים? אין זאת אלא, שהגישה לפיה תקופת ההתיישנות
25 הפלילית (עשר שנים) היא בהכרח גם תקופת ההתיישנות האזרחית, מעוררת קושי
26 מושגי; מדובר בניסיון לבנות "מגדל פורח באוויר", המבוסס על מצב היפותטי של
27 הגשת כתב אישום בנסיבות שהיה ניתן, לכאורה, להגיש כתב אישום, אך זה אינו
28 מוגש בשל אותה חסינות מפני העמדה לדין פלילי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

41. **שנית**, נראה כי האמור בסעיפים הנ"ל מתוך פקודת מס הכנסה באשר לתקופת
ההתיישנות מתייחסים למצב שבו הנישום הגיש דו"ח או שפקיד השומה ערך שומה
בהעדר דו"ח. במצב זה קובעת הפקודה מועדים לעריכת שומה או לפתיחת שומה,
מועדים המתייחסים למועד הגשת הדו"ח או למועדים שבהם נערכה שומה בעקבות
הדו"ח או שומה בהעדר דו"ח, לרבות מצבים שבהם הורשע הנישום בעבירת מס. לא
כך במקרה שבו הנישום לא הגיש דו"ח. נראה כי בנסיבות אלה אין כל מגבלה שבדין
לדרוש מהנישום להגיש את הדו"ח או לערוך שומה בהעדר דו"ח. המגבלות החלות
במקרה זה הן אלו שחלות על כל רשות מנהלית לפי כללי המשפט המנהלי, בדומה
לפסיקת בית המשפט בע"מ (מחוזי ירושלים) 57131-01-14 **יוסף יצחק אהרונוב נ'**
פקיד שומה ירושלים (7.6.2015) (להלן: "**עניין אהרונוב**"). באותו מקרה, נישום לא
דיווח מלכתחילה על הכנסות ממקורות מסוימים ולאחר חקירה שנערכה ובהעדר
הסכמה בין הצדדים, עשה פקיד השומה שימוש בסמכותו לפי סעיף 152(ב) לפקודה,
וקבע בצו שהגיע לידי הנישום ביום 1.1.2014 שומות לשנות המס 1997-2001. בית
המשפט שם עמד על כך שתקופת ההתיישנות נספרת החל ממועד הגשת הדוחות על
ידי הנישום ולא ממועד היווצרות או קבלת ההכנסות, וקבע כי יש לקבל את עמדת
פקיד השומה לפיה הוא רשאי לבקש מכל אדם להגיש דו"ח ללא מגבלת זמן, כל עוד
שהדרישה היא סבירה ועומדת בכללי המשפט המנהלי. וכך נקבע:

"סעיף 145(א)(2) הופך לרלוונטי, על תקופת ההתיישנות הנקובה
בו, רק לאחר שהנישום הגיש את הדו"ח לאחר דרישה. גם אין
ללמוד היקש מכל סעיף אחר המגביל את סמכות פקיד השומה
מבחינת המועדים להפעלת סמכויותיו. צודק ב"כ המשיב כי
המגבלות החלות על המשיב בעניין זה הן המגבלות החלות על כל
רשות מנהלית לפי כללי המשפט המנהלי, כאשר סבירות מעשי
המשיב תיבחן בכל מקרה לגופו לפי נסיבותיו (וראו לעניין יישום
עקרונות המשפט המנהלי על המשיב כרשות מנהלית: ע"א
3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזנברג (10.5.15)). סבירות
מעשי המשיב במשלוח דרישה לאדם להגיש דוחות, תימדד לא רק
בתקופה שחלפה מהמועד אודותיו נדרש הגשת הדו"ח ועד משלוח
הדרישה, וניתן להעלות על הדעת נסיבות אחרות רלוונטיות לעניין
בחינת סבירות הדרישה. למשל: הסיבה שבעטיה נשלחת
הדרישה; סכום המס שבמחלוקת; קיומו של חשד להעלמת
מסים; עוצמתן של הראיות המאששות את החשד להעלמת
מסים; חומרתם של המעשים המיוחסים לנישום; משך התקופה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 **של ביצוע המעשים; המשך ביצוע המעשים במועד משלוח**
2 **הדרישה; ועוד".**

3 יצוין כי בעניין אהרונוב הנ"ל מצא בית המשפט כי בשל מעשיו הפלילים של הנישום,
4 הכוללים דיווחי כזב והעלמת הכנסות, סבירה היא דרישתו של פקיד השומה להגיש
5 דו"ח לאחר עבור תקופה של 13 שנים משנת המס.

6 42. במקרה שלפנינו מדובר במי שפונה לרשות המסים על מנת לחשוף את הכנסותיו הלא
7 מדווחות, לרבות הכנסות שנצברו לפני שנים רבות. פנייה זו לא נעשית אך ורק לשם
8 שמיים ובשל רצונו של הנישום לכפר על אשמו ולשלם את המס בגין הכנסות אלו.
9 הנישום מצפה לקבל תמורה ניכרת בשל כך שחשף מיוזמתו את העובדה כי העלים
10 מס. בנסיבות אלו נראה כי דרישתו של פקיד השומה לבקש דיווח על הכנסות שנוצרו
11 גם לפני למעלה מעשר שנים ובעקבות דיווח זה אף להטיל את המס – נופלת במתחם
12 הסבירות ואין מקום להתערבות בית המשפט. כך במיוחד כאשר מתוך הראיות
13 שבפניי עלה כי מתקיים הליך של משא ומתן בין המייצג ובין פקיד השומה עובר
14 לחתימת ההסכם וכאשר שיעור המס שמטיל פקיד השומה על הכנסות שמקורם לפני
15 למעלה מעשור הוא שיעור מתון המביא בחשבון את הקושי להוכיח את מקור
16 הכספים ואת הרכבם (ראה חקירת המבקש, פרוטוקול מיום 9.7.2018 עמ' 16 ש' 23-
17 25; חקירת מר דוידוב, העד מטעם המשיב, עמ' 24 ש' 28-36).

18 43. האמור לעיל נכון כמובן למצב שבו הנישום כלל לא הגיש דו"ח לפקיד השומה. עם
19 זאת, סבורני כי בנסיבות של הליך גילוי מרצון, מצבו של מי שהגיש דו"ח שבו לא
20 נכלל חלק משמעותי מהכנסותיו (דהיינו אלו שאותן הוא מבקש לחשוף במסגרת
21 הליך גילוי מרצון), לא צריך להיות טוב יותר ממצבו של מי אשר כלל לא הגיש דו"ח.
22 שניהם נמנעו מלדווח על מלוא הכנסותיהם, והדו"ח שהגיש הראשון, שאינו כולל את
23 כל הכנסותיו אלא את חלקן, ספק אם ניתן להתייחס אליו כדו"ח, במיוחד לעניין
24 תקופת ההתיישנות.

25 בדומה לכך נפסק בעמ"ה 28/93 שבי מיכאל נ' פקיד שומה ת"א (24.3.1997):

26 **"נעלה, לדעתי, מכל ספק כי דו"ח על הכנסה בו נמנע הנישום**
27 **במודע מלדווח על חלק משמעותי של הכנסתו - אין להתייחס אליו**
28 **כאל דו"ח שהוגש לענין חשוב תקופות ההתיישנות שנקבעה**
29 **בסעיף 152(ג) לפקודה. פשיטא שבהגבילו את התקופה בה חשוף**
30 **הנישום לחיובו במס העולה על זה המגיע לפי הדו"ח שהגיש -**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 נקודת המוצא של המחוקק היא שהנישום אכן מלא את חובתו
2 לספק לפקיד השומה את הנתונים הבסיסיים להוצאת שומה.
3 משלא נעשה כן, כמו במקרה שבפנינו, בכך שהנישום נמנע מלציין
4 בדו"חות את הכנסתו מעסקו ומהשכרת נכס (להבדיל מהכנסת
5 בני הזוג ממשכורת כאמור), ותהיה הסיבה לכך אשר תהיה - הרי
6 שנשללה למעשה מפקיד השומה האפשרות לברר את נכונות
7 הצהרתו של המערער, ולא יעלה על כן על הדעת לפרש את הוראת
8 התיק בנדון ש"דו"חות החסרים" יחשבו לענין תקופת
9 ההתיישנות, כדו"חות שהוגשו למשיב.
- 10 (לדעה אחרת ראה עמ"ה 5012/97 שבי מיכאל ונילי נ' פקיד שומה חדרה
11 .(8.11.1998)).
- 12 44. עוד יש לתת את הדעת בהקשר זה לדיני התיישנות האזרחיים הקבועים בחוק
13 ההתיישנות, תשי"ח-1958 ולפיהם מרוץ תקופת ההתיישנות של תביעה יושעה כל עוד
14 נמנע תובע מלהגיש תובענה בשל כך שהנתבע הטעה אותו בידועין, כגון בדרך אי-גילוי
15 של עובדה מהעובדות המהוות את עילת התובענה (סעיף 7 לחוק ההתיישנות). הוא
16 הדין במצב שבו נעלמו מהתובע העובדות המהוות את עילת התובענה, מסיבות שלא
17 היו תלויות בו ושאינן בזהירות סבירה לא יכול היה למנוע אותן, שאזי תתחיל תקופת
18 ההתיישנות ביום שבו נודעו לתובע עובדות אלה (סעיף 8 לחוק ההתיישנות). כמו כן,
19 אם הודה נתבע בקיום זכות התובע, תתחיל תקופת ההתיישנות מיום ההודאה (סעיף
20 9 לחוק ההתיישנות). יישומם של עקרונות אלו על ענייננו, מלמד כי בנסיבות של אי
21 הגשת דו"ח, או בנסיבות של הגשת דו"ח חלקי וחסר, כאשר הנישום הוא שמחליט
22 כעבור מספר שנים לנקוט בהליך גילוי מרצון, אין מקום לכבול את ידי המשיבה
23 מחמת התיישנות.
- 24 45. **שלישית**, איני סבור כי ניתן להתעלם מהעובדה שהחיוב במס בגין שנות המס שמעבר
25 לתקופת עשר השנים, נעשה במסגרת הליך וולונטרי של גילוי מרצון. אמת הדבר כי
26 רשות המיסים אינה רשאית לגבות סכומי מס שהיא אינה זכאית על פי דין לגבותם,
27 ועם זאת נראה לי כי קיימת סמכות שבשיקול דעת לרשות המסים להאריך תקופות
28 התיישנות הקבועות בדין לעריכת השומה או לפתיחתה, אם הדבר נעשה לבקשת
29 הנישום (ראו עמדתי בהתייחס להארכת המועד הקבוע בסעיף 85 לחוק מיסוי
30 מקרקעין בו"ע 14742-09-16 שכון אזרחי בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין אזור
31 מרכז (14.09.2018)). לגישה דומה ראו ו"ע 68019-07-18 חוגי נ' מנהל מיסוי מקרקעין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 ת"א (7.7.2019). אכן, הארכת המועד תהא רק במקרים חריגים ובנסיבות יוצאות
2 דופן, וזאת לשם שמירת עקרון סופיות השומה. אלא שברי כי נסיבות של הליך מסוג
3 גילוי מרצון, הכולל "עסקת חבילה", שבה הנישום חושף את העובדה שהעלים
4 הכנסות ומסכים לשלם את המס בגין הכנסות אלו, ובתנאי כי יזכה להטבה, שהיא
5 ללא ספק הטבה מפליגה, בדמות חסינות מפני העמדה לדין פלילי - מהוות נסיבות
6 המצדיקות להאריך את תקופת ההתיישנות ולסטות מעקרון סופיות השומה לטובת
7 עקרונות חשובים לא פחות, כמו עקרון מס אמת והעיקרון לפיו חוטא לא ייצא נשכר.
- 8 46. ודוק, ה"תמורה" שקיבל הנישום במסגרת הליך גילוי מרצון אמנם אינה כוללת את
9 החסינות מפני העמדה לדין בגין עבירת המס שנעברה בתקופה שקדמה לתקופה
10 בגינה ניתן להעמיד לדין פלילי. בהעדר אפשרות להעמיד לדין פלילי, ממילא גם אין
11 לנישום כל צורך בקבלת חסינות כלשהי. עם זאת, אין בכך כדי להצדיק שינוי תנאי
12 ההסכם, שהרי מדובר, כאמור, ב"עסקת חבילה", במסגרתה מסכים הנישום לשלם
13 מס בגין כלל הכנסות שהעלים, ו"התמורה" שהוא מקבל בשל כך היא כי לא יועמד
14 לדין בגין עבירת המס הנוגעת לאותן הכנסות או חלקן.
- 15 בוודאי שאין צורך להראות כי קיימת זהות מוחלטת בין ההכנסות בגינן משולם המס
16 ובין ההכנסות שבגין העלמתן נדרש הנישום לאותה חסינות. כמובן שאם יצליח
17 הנישום להראות כי כל הכנסותיו הלא מדווחות נצמחו לפני למעלה מעשר שנים,
18 ולפיכך כי לא ניתן כלל להעמידו לדין, ממילא הליך הגילוי מרצון לא הניב לו כל
19 תמורה, אלא שבנסיבות אלה אף אין לצפות כי הנישום יפנה להליך גילוי מרצון.
20 ההנחה היא, אפוא, כי בכל מקרה שבו מתבצע הליך גילוי מרצון מקבל הנישום
21 תמורה בדמות חסינות מפני העמדה לדין פלילי, וזאת כנגד הסכמתו להיחשף ולשלם
22 את המס על פי ההסדר אליו הגיע עם רשות המיסים (ראה גם עדות המבקש, עמ' 10
23 ש' 29-21).
- 24 **רביעית**, לא רק שמדובר בהליך וולונטרי שהנישום הוא זה היוזם אותו, אלא
25 שהמתווה בו מתנהל ההליך, הכולל אפשרות לפנייה אנונימית, בדיקת מוקדמת של
26 היקף החבות במס תוך ניהול משא ומתן מול רשות המיסים (ראו עדות המבקש, עמ'
27 16 ש' 28-23). כאשר רק לאחר מכן מקבל הנישום, המיוצג על ידי אנשי מקצוע,
28 כדוגמת המבקש, את ההחלטה האם להסכים לשלם את המס וליהנות מחסינות מפני



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

- 1 העמדה לדין פלילי, או לסגת לחלוטין מההליך על כל המשתמע מכך – היא הנותנת
2 כי מדובר בהסכמה מודעת ומושכלת.
- 3 אוסיף כי המבקש מסר בעדותו כי הקושי הנטען על ידו באשר לגביית מס בגין שנים
4 שהתיישנו, עלה מעת לעת במסגרת הייעוץ שניתן ללקוחותיו, אך רובם ככולם מצאו
5 לנכון לחתום על הסכם השומה בתמורה לקבלת החסינות מפני העמדה לדין פלילי
6 (עמ' 11 ש' 27-31). לעומת זאת, שניים מלקוחותיו, לאחר שנערכה פנייה אנונימית
7 מטעמם, נסוגו מההליך בשל גובה המס שנדרשו לשלם (עמ' 14 ש' 27-31).
- 8 איני מתעלם מכך כי החשש מפני העמדה לדין פלילי הוא הממריץ את הנישומים
9 להגיע להסכמה לשלם את המס, אך איני סבור שיש בכך כדי להקהות את עוצמתה
10 של ההסכמה. כך הדבר במישור הפלילי ובהתייחס להסדרי טיעון, וכך הדבר במישור
11 האזרחי שמעליו מרחפת החרב הפלילית.
- 12 47. מהאמור עולה המסקנה כי לא קיימת אפשרות סבירה שהשאלה המשפטית תוכרע
13 לטובת הקבוצה, באשר לגישתי לא עומדת לאלה שחתמו על הסכמי שומה במסגרת
14 הליך של גילוי מרצון, טענה של התיישנות.
- 15 **”עיפרון כחול”**
- 16 48. המבקש טוען למעשה כי יש לנהוג בהסכמים שנחתמו במסגרת הליך גילוי מרצון על
17 פי עקרון ”העיפרון הכחול”. משמע כי אין הוא קורא לבטל את ההסכמים חרף
18 החלק הבלתי חוקי הקיים בהם לשיטתו (דהיינו גביית מס בגין הכנסות שנצברו
19 מעבר לתקופת ההתיישנות הנטענת), אלא מבקש הוא כי יוחזר המס שנגבה,
20 לשיטתו, שלא כדין.
- 21 49. כאמור, לדעתי טענת ההתיישנות אינה עומדת למי שחתם הסכם שומה במסגרת
22 הליך של גילוי מרצון. מכל מקום, גם אם עומדת טענת ההתיישנות במובן זה שלא
23 ניתן לגבות מס בגין הכנסה שנצמחה בתקופה שקדמה לתקופת ההתיישנות
24 הנטענת, התוצאה לפיה הדבר יביא בהכרח להחזר מס ולא לביטול ההסכם
25 מעיקרא, ובכלל זאת ביטול החסינות מפני העמדה לדין פלילי, לא רק שאינה
26 מתבקשת, אלא שלטעמי גם אינה מסתברת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

50. נראה לי כי בקבלת הדרישה לפיה הנישומים יזכו לקבל בחזרה את המס ששילמו על פי הסכם השומה, תוך שמירת החסינות מפני העמדה לדין פלילי, טמונה הפרה בוטה של האיזון העדין העומד בבסיס הליך הגילוי מרצון. דרישה זו יש בה משום ניסיון לאחוז את החבל משני קצותיו, והיא נגועה, על פניה, בחוסר תום לב; מדובר בנישומים שחתמו מרצונם, מתוך מודעות מלאה למעשיהם ובליווי אנשי מקצוע, על הסכם עם רשות המיסים במסגרתו זכו להטבה מפליגה בדמות חסינות מפני העמדה לדין פלילי. זאת עשו תוך שיצרו מצג לפיו מוסכם עליהם לשלם את מלוא המס שנקבע בשומה. והנה, רק לאחר שכבר זכו באותה הטבה מפליגה, עולה טענה כי לא הייתה לרשות המיסים סמכות לגבות את המס ולפיכך היא נדרשת להשיבו. צדקה המשיבה אשר הקבילה מצב דברים זה לחריג הקבוע בסעיף 2 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט – 1979. ההשבה המבוקשת אכן תהא בלתי צודקת בנסיבות העניין (ראו: ע"א 9631/05 דוד ארד נ' מדינת ישראל (16.12.2010); ע"א 5267/03 פרג'- גשורי נ' מיטל, פ"ד נט(5) 337 (2005); ע"א 588/87 כהן נ' שמש, פ"ד מה(5) 297, (1991).

ושוב אזכיר את "שליטתו" של הנישום בהליך, את העובדה כי הנישום, ולא רשות המיסים, הוא ה"מחזיק את הקלפים קרוב לחזה" לאור האפשרות העומדת לו שלא לחשוף את זהותו עד לתום ההליך ממש ולהחליט האם לשלם את המס בהתאם להסכם שהושג עם פקיד השומה, או לסגת לחלוטין ממנו. על פני הדברים, ביטול חלקי של ההסכם, כלומר, החזרת מס תוך שמירת החסינות מפני העמדה לדין פלילי, יש בה משום יצירת הסכם שונה מזה שבו התקשרו הצדדים ותוצאה זו לא ניתן יהיה לקבל (ראו: ע"א 6634/15 טופ במרחבי השרון ייזום בע"מ נ' אורית קפלן (24.10.2017); ע"א 7368/06 דירות יוקרה בע"מ נ' ראש עיריית יבנה, מר צבי גוב-ארי (27.6.2011); רע"א 10487/07 עמידר החברה הלאומית לשיכון בישראל בע"מ נ' זוהר חי, סג (3) 795, 824-825 (2010); כן ראו גבריאלה שלו דיני חוזים – החלק הכללי 537-538 (2005)).

אעיר בהקשר זה כי המבקש מסר, כאמור, בעדותו כי הקושי הנטען על ידו באשר לגביית מס בגין שנים שהתיישנו, עלה במסגרת הייעוץ שניתן ללקוחותיו, אך הוא לא טען, וממילא גם לא הוכיח, כי במסגרת הליך המו"מ עם פקיד השומה הוא העלה בפניו את הטענה כי אין לפקיד השומה סמכות לגבות את המס בשל התיישנות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

51. מן האמור לעיל עולה כי לא ניתן לומר שניהול ההליך יהא לטובת הקבוצה הנטענת. למעשה, תחת שיביא עמו טובה לקבוצה, עשוי ההליך להביא עמו אך רעה; ספק אם טובת הקבוצה היא כי ההסכמים שנחתמו עם יחידה יבוטלו באופן זה שתבוטל החסינות שהוענקה להם מפני העמדה לדין פלילי. אין ראיה טובה יותר לכך כי ניהול ההליך עשוי להזיק לקבוצה מאשר העובדה כי לא עלה בידי המבקש, שהעיד על עצמו כי הוא מייצג לקוחות רבים בהליכי גילוי מרצון, לאתר ולו נישום אחד שהיה מוכן לשמש כתובע מייצג (ראו עדות המבקש עמ' 18 ש' 24-26 וכן סעיף 68 לתצהיר המבקש שצורף לתגובה לתשובה לבקשה לאישור).
- איני סבור כי "גרירתם" של נישומים בעל כורחם לתוך הליך זה, תוך חשיפתם לאפשרות כי יבוטל ההסכם שהקנה להם חסינות מפני העמדה לדין פלילי, או אפילו תוך חשיפתם לאפשרות כי עניינם יבחן על ידי רשויות המס, אגב בדיקת זכאותם להחזר מס כנטען – היא בטובתו של מי מחברי הקבוצה.
- ניכר כי אף המבקש עצמו מודע לסיכון זה (עמ' 17 ש' 21-13).
52. כפי שנפסק מפי בית המשפט העליון, הגם שהבקשה לאישור תובענה כייצוגית היא אך הפרוזדור שבאמצעותו ניתן להיכנס לטרקלין ואין להפכו לטרקלין עצמו ולברר בו את כל השאלות שבירורן יפה במהלך בירור התביעה עצמה, ראוי לעבור פרוזדור זה בזהירות מרובה ולדקדק בכל התנאים הדרושים מכוח חוק תובענות ייצוגיות (ראו: רע"א 6567/97 בזק – החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' עיזבון המנוח אליהו גת ז"ל פ"ד נב(2) 713, 720 (1998)). וכפי שציינתי במקום אחר (ת"צ (מחוזי מרכז) 54977-01-15 פומרנץ' נ' רשות המיסים (14.4.2017)), מאחר שהגשת תובענה ייצוגית כנגד רשות איננה עניין של מה בכך, הרי שאין להקל ראש בנטל ההוכחה הנדרש מהמבקש. לצורך בירור התנאים המרכזיים לאישורה של בקשה כייצוגית לפי סעיף 8 לחוק תובענות ייצוגיות, נדרש המבקש להוכיח, כבר בשלב מקדמי של אישור התובענה כייצוגית, כי קיימת לו עילת תביעה טובה, כי קיימת תשתית ראייתית מספקת המקימה סיכוי סביר להכרעה בתביעה לטובתו וכן עליו להראות כי ניהול ההליך יהא בהכרח לטובת הקבוצה ולא לרעתה (ראו: ע"א 3849/16 יוסף פרייברון נ' בולוס גד תיירות ומלונאות בע"מ (12.8.2018); ע"א 5378/11 ארתור פרנק נ' אולסייל (22.9.2014); רע"א 729/04 מדינת ישראל נ' קו מחשבה בע"מ (26.4.2010); ת"צ (מחוזי תל-אביב) 32117-08-16 נורית הפטר גילמור נ' הנסיך מפעל ליצור



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 טחינה בע"מ (26.2.2019)). סבורני כי תנאים אלה אינם מתקיימים בנסיבות העניין
2 שלפניי.

3 האם התובענה מעוררת שאלות מהותיות המשותפות לכלל חברי הקבוצה והאם
4 תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה להכרעה במחלוקת?

5 53. דומה כי כבר מהאמור לעיל ניתן ללמוד על השונות הקיימת בין חברי הקבוצה
6 הנטענת: יש לבדוק את היקף ההכנסות, ואת היחס בין ההכנסות המדווחות (ככל
7 שדווחו) לבין ההכנסות שהועלמו, וזאת, למשל, על מנת לבחון האם מדובר בהעלמת
8 חלק משמעותי מתוך ההכנסות או חלק קטן ושולי; מה היה דפוס הפעולה של
9 הנישום באשר להעלמת ההכנסות, והאם מדובר באירוע חד פעמי או באירוע שיטתי
10 שנמשך על פני תקופה (השוו עניין אהרונוב לעיל); כמה זמן חלף ממועד הפקת
11 ההכנסות ועד למועד הגילוי; מה היו פרטי המשא ומתן שהתנהל בין הנישום או
12 מייצגו לבין פקיד השומה לצורך קביעת חבות המס במסגרת הליך הגילוי מרצון
13 ואילו נתונים נמסרו על ידי הנישום או מייצגו בתוך כך; האם בינתיים התקבל מידע
14 חדש על אודות הנישום או הכנסותיו באופן המצריך לבחון מחדש את עניינו; האם
15 מידע חדש זה מצדיק, כשלעצמו, את ביטול ההסכם, ואם ההסכם יבוטל, האם ניתן
16 להעמידו לדין פלילי על עבירות שביצע בתוך תקופת ההתיישנות הנטענת, או שמא
17 אף תקופה זו בינתיים התיישנה; האם זכה הנישום להקלה בשל תשלום המס בגין
18 הכנסה שהופקה בתקופת ההתיישנות הנטענת, לרבות הקלה המתייחסת להכנסה
19 שהופקה בתקופה אחרת; האם הותר במסגרת ההסכם קיזוזם של הפסדים או
20 ניכויים של הוצאות (ראה חקירת המבקש, עמ' 16 ש' 34-33), ומה ההשפעה שתהא
21 לביטול ההסכם או שינוי תנאי ההסכם על כך; וכיוצ"ב.

22 54. עינינו הרואות, כל נישום ופרטי הכנסותיו ונסיבותיו, כל נישום ופרטי המשא ומתן
23 שניהל עם רשות המיסים במסגרת הליך הגילוי מרצון, כל נישום וההסכמה הסופית
24 שהושגה עמו, כל נישום ומעמדו המשפטי מבחינת הדין האזרחי ומבחינת הדין
25 הפלילי.

26 אין זאת אלא כי לא ניתן לומר שהתובענה הייצוגית, ככל שתאושר, היא הדרך
27 היעילה להכריע במחלוקת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1 55. יפות בהקשר זה קביעות בית המשפט העליון בע"א 6887/03 חיים רזניק נ' ניר

2 שיתופי אגודה ארצית שיתופית להתיישבות (20.7.2010), במקרה בו נפסק כי

3 ההיבט האינדיווידואלי שבבירור התביעה היה גדול מן ההיבט המשותף, כך

4 שתובענה ייצוגית אינה הדרך היעילה לברר את הסכסוך בין הצדדים:

5 "ישנם מקרים בהם אין מנוס מאי מתן אישור לניהול תובענה

6 ייצוגית, וזאת בשל קיומם של נושאים אינדיווידואליים

7 המבחינים בין חברי הקבוצה...

8 כאשר בגדר התובענה הייצוגית או לאחריה יהיה צורך לקיים

9 חקירה פרטנית בעניינו של כל אחד מחברי הקבוצה, הכוללת

10 בירורים עובדתיים מורכבים, שמיעת עדים, הכרעות מהימנות

11 וכדומה, כך שמבחינה מעשית מדובר בפיצול ההליך הייצוגי

12 לסדרה של משפטים נפרדים, אין לאשר את התובענה הייצוגית.

13 כאמור, ישנם פיתרונות שונים העשויים למנוע תוצאה זו. אולם,

14 מקום בו קצרה ידם של פיתרונות אלו מלהושיע, לא תאושר

15 התובענה הייצוגית".

16 השוו: ע"א 4831/07 מזרחי נ' מנהל מקרקעי ישראל (3.3.2010); ע"א 458/06

17 שטנדל נ' חברת בזק בינלאומי בע"מ (6.5.2009).

18 האם קיימת למבקש עילת תביעה אישית?

19 56. לפי סעיף 4(א) לחוק תובענות ייצוגיות נדרש כי התובע המייצג יהיה מי שיש לו עילת

20 תביעה עצמאית.

21 המבקש שלפניי לא פתח בעצמו בהליך גילוי מרצון, וכלל לא חתם על הסכם במסגרתו

22 שילם מס לגבי שנים שלטענתו התיישנו. המבקש לא זכה לחסינות מפני העמדה לדין

23 פלילי, ואינו מצוי בסיכון כי חסינות זו תבוטל.

24 המבקש טען בסיכומיו כי ככל שייקבע שהוא נעדר עילת תביעה אישית, משמעות

25 הדבר היא שיהיה צורך לאתר אדם או גוף שיצטרף או יחליפו וכי תנועת "הצלחה"

26 מוכנה לשמש כמבקשת בהליך דנן. לחילופין טען המבקש כי יש להכיר בו כ"תובע

27 על" בהיותו מי שמנקז ידע באשר להתנהלות המשיבה באופן רוחבי ומייצג נישומים

28 בהליכי גילוי מרצון, מחד גיסא, ולנוכח אי רצון הנישומים עצמם להיחשף כאמור,

29 מאידך גיסא.

30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

57. איני מוצא לנכון לקבל את עמדת המבקש בהקשר זה. כאמור, סבורני כי העובדה שהמבקש לא הצליח לאתר אפילו תובע ייצוגי אחד בעל עילת תביעה אישית, אומרת דרשני. מכאן כי אף אין מקום לעתירתו החילונית כי תנועת "הצלחה" תשמש כתובע ייצוגי, מה גם שכל אשר צירף המבקש לבקשתו, הוא מכתב המלמד כי גוף זה בוחן את האפשרות לשמש תובע ייצוגי, ולא מעבר לכך.

58. על אודות חשיבותה של עילת התביעה האישית, עמד אך לאחרונה בית המשפט העליון ברע"א 2937/18 מכבי שירותי בריאות נ' המנוחה אנה דובין ז"ל (26.5.2019), בקובעו את הדברים הבאים (פסקה 5 לפסק דינה של כבוד השופטת ע' ברון):

"על פי המודל שאומץ על ידי המחוקק, תובענה ייצוגית היא הליך שמוגש ומנוהל על ידי אדם שהוא חבר בקבוצה הנפגעת (ראו סעיף 4(א) לחוק). לכאורה ניתן היה לקבוע מנגנון אחר, שבמסגרתו רשאי עורך דין ליזום ולנהל בעצמו הליכים ייצוגיים בשם קבוצה – אף מבלי להיות חבר בה; ואולם כאמור לא זה המנגנון שנקבע בחוק, והדרישה לקיומה של עילת תביעה אישית מבטאת את ההעדפה שניתנה על ידי המחוקק לכך שבפני בית המשפט יעמוד נפגע ספציפי, שניתן יהיה להתרשם מן הפגיעה בו באופן בלתי אמצעי (השופטת ד' ברק-ארז ב-רע"א 6897/14 רדיו קול ברמה בע"מ נ' קולך – פורום נשים דתיות, פסקה 2 (9.12.2015); סטיבן גולדשטיין "הערות על חוק תובענות ייצוגיות, תשס"ו-2006" עלי משפט ו 7, 17-18 (2007)). אמנם סעיף 4(א) לחוק מאפשר במקרים מסוימים פתיחת הליך ייצוגי בידי רשויות ציבוריות או ארגונים, הגם "שעניינם בתובענה מתמצה בהיותה בתחום 'המטרות הציבוריות' שבהן הם עוסקים" (רע"א 4381/17 תועלת לציבור נ' בנק הפועלים בע"מ, פסקה 4 (2.10.2017)) – ואולם מדובר בחריג לכלל, שנועד להגן על עניינם של חברי הקבוצה בניהול ההליכים, ובכל מקרה אין החוק מתיר ניהול הליך ייצוגי ללא מבקש כלל".

ראו גם: רע"א 8851/02 ישראלכרט בע"מ נ' יצחק שלומוביץ, נט(3) 422 (2004).

59. סבורני כי במיוחד בתובענה מהסוג דנן, לא יהיה זה נכון לנהלה בלא שיתייצב נישום ספציפי שנטל חלק באופן אישי בהליך הגילוי מרצון. אף מטעם זה אין מנוס מהמסקנה לפיה יש לדחות את הבקשה לאשר את התובענה כייצוגית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ת"צ 5356-05-16 נוקראי נ' רשות המיסים בישראל

תיק חיצוני:

1

סוף דבר

2

60. לאור כל האמור - בקשת האישור נדחית.

3

נוכח דחיית בקשת האישור, אני מורה גם על דחיית תביעתו של המבקש.

4

61. המבקש יישא בהוצאות המשיבה ושכר טרחת עו"ד בסך כולל של 30,000 ₪ שישולמו

5

בתוך 30 יום, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד

6

תשלום בפועל.

7

8

9

10

11

12

13

ניתן היום, י"א תמוז תשע"ט, 14 יולי 2019, בהעדר הצדדים.

14

שמואל בורנשטיין, שופט

15

16

17

18