

בתי המשפט

בש"א 030602/07		בית משפט מחוזי תל אביב-יפו	
בתיק עיקרי: תמ 000141/06			
תאריך:	04/02/2009	כבוד השופט מגן אלטוביה	בפני:

בעניין:	מדינת ישראל - רשות המסים
באמצעות	עו"ד איריס בורשטיין מוזס – המבקשת פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי) נגד עו"ד אריה גבע עו"ד דורון לוי, עו"ד רחלי גוז לביא המשיב ועו"ד מיכל רוזנברג
נוכחים:	שלא בנוכחות הצדדים

החלטה

רשות המסים ("המבקשת") מבקשת לסלק על הסף את עתירת עו"ד גבע, ובכלל זה את בקשתו לאשר את העתירה כתובענה ייצוגית ("בקשת האישור"). לטענתה אין מקום לשימוש בכלי התובענה הייצוגית בתביעה נגד רשות להשבת סכומי מס, אגרה או תשלום חובה אחר, אשר נטען לגביהם כי הרשות גבתה שלא כדין, כאשר קיים בחוק מטיל החבות ("חוק מס") מסלול בירור ייחודי.

במקרה דנן, משנקבעו הליכים ייחודיים בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961 ("הפקודה") לבירור טענות הנוגעות לשומה או תקיפתה ולרבות בקשר עם השבת מס, אין מקום לבירור טענות אילו באמצעות תובענה על פי חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006 ("חוק התובענות הייצוגיות" או "החוק").

בפתח דברי תשובתו לבקשה, מדגיש העותר, כי המדובר ב"סוגיה משפטית תקדימית והיולית", בה יש לדון על רקע תכליתו של חוק תובענות ייצוגיות. ו-"ממילא אין בנמצא פסיקה העוסקת בנושא". מנגד סבורה המבקשת, כי במטרה למנוע את "רעידת האדמה – לא פחות – בעולם המסים" כלשונה, יש לקבוע בצורה נחרצת, כי חרף חידושיו הרבים של חוק התובענות הייצוגיות בתחומים שונים, בשדה המס - מה שהיה הוא שיהיה. קרי, בירור מחלוקת בנוגע לשומה לרבות בשאלות של השבת מס, תעשה בדרך הייחודית שנקבעה בחוקי המס השונים כפי שקובעת ההלכה הפסוקה רבת השנים בעניין זה. היא ואין בלתה.

הרקע לבקשה

ביום 28.12.2006 הגיש המשיב, עו"ד אריה גבע, עתירה מנהלית כנגד רשות המסים היא ההליך העיקרי נשוא בקשה זו ("התובענה" או "העתירה"). בתמצית, התובענה עוסקת בגביית מס שלא כדין, בראיית התובע, בגין ריבית, הפרשי הצמדה ורווחים אחרים שנצמחו על כספי פיצויים שהופקדו לקופת גמל או לפוליסות ביטוח עד

ליום 31.12.2002, עבור עמית שהגיע לגיל פרישה ופרש מעבודתו לאחר יום ה-1.1.2003 ("המועד הקובע"). לשיטת התובע, חרף הוראות הפקודה לאחר תיקונה בתיקון מס 132 – חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), תשס"ב- 2002 ("תיקון 132"), אשר לטענתו הותירו את הפטור ממס על רווחים שהופקו מהפקדות לקופת גמל או לפוליסת ביטוח שנעשו לפני 1.1.2003, גובה רשות המסים מס בגין רווח שהופק מהפקדות אלו. תיקון 132 הטיל חבות מס על רווחים באשר להפקדות שנעשו לאחר יום 1.1.2003 ואילך.

כאשר פרש העותר מעבודתו ב 30.6.03, עמדו לרשותו כספים בארבע קופות גמל. לאחר פרישתו מהעבודה, רשאי היה העותר, בכפוף להוראות סעיף 9(א7)(ז) לפקודה ותקנה 34א לתקנות מס הכנסה (כללים לאישור ולניהול קופות גמל) התשכ"ד-1964 ("כללי האישור"), למשוך את כספי הפיצויים הנזילים שבקופות הגמל, לאחר תשלום המס בגינם או... וכאן הצדדים חלוקים: לגישת רשות המס יכול היה העותר להפקידם מחדש, לאחר תשלום המס בגינם- הפעם במעמד של עמית עצמאי – בחשבון התגמולים באותן קופות גמל או בקופות אחרות. כך בחר לגישת המבקשת, העותר לעשות (מאוחר יותר העביר את הכספים לקופת תגמולים המנוהלת בידי גורם אחר). לגישת העותר, אין במהלך האמור משום הפקדה מחדש. תקנות 33א(ב) ו 34א (א) לכללי האישור, קובעות כי עם פרישתו מהעבודה יכול עמית שכיר להעביר את הכספים שמגיעים לו לחשבון עמית עצמאי באותה קופה או בקופה אחרת "אולם באופן שמועד התשלום הראשון לקופת הגמל לפיצויים ייחשב כיום ההפקדה בקופת הגמל לתגמולים" (סעיף 3 לתובענה הייצוגית). לטעמו של העותר, תקנות כללי האישור מורות למעשה על שמירת וותק של אותן הפקדות למרות העברתן לקופת גמל אחרת ו/או שינוי מעמד העמית לעצמאי, וזאת ללא הבחנה באם העברת הכספים נעשתה לפני או אחרי המועד הקובע. העותר חויב בעת שמשך את כספי הפיקדונות במס בהמשך לתיקון 132 לפקודה, כאילו אילו הופקדו לאחר המועד הקובע. על כך עתירתו. לחלופין טוען העותר בהליך העיקרי, כי אם הרשות סבורה כי פרישה מעבודה של עמית שהגיע לגיל פרישה לאחר המועד הקובע והעברת הפיקדונות במועד הפרישה, יוצרת חבות במס, הרי שהוראות אילו נוגדות את הקבוע בחוק להגנה על השקעות הציבור בישראל בנכסים פיננסיים, תשמ"ד-1984 ("חוק ההגנה") הקובע, לתפיסתו, כי אין לגרוע מתנאי השקעה שהיו קיימים ערב יצירת אותה השקעה, לרבות השקעה בקופות גמל או בפוליסות ביטוח. חוק ההגנה הוא בעל מעמד מיוחד אשר כולל סעיף שריון, לפיו לא ניתן לגרוע מהוראותיו אלא ברוב של 61 חברי כנסת. בד בבד עם הגשת התובענה, נתבקש בית המשפט לאשר עתירה זו כתובענה ייצוגית ולראות בעותר, תובע ייצוגי (בש"א 32661/06, "בקשת האישור").

מעלה המבקשת במסגרת בקשתה לסילוק על הסף, מספר טענות לגופה של התובענה, כמו גם לתנאי הסף השונים הנדרשים לאשרה כתובענה ייצוגית. לא מצאתי לנכון להתייחס לטענות אלו, שמקומן בתשובה לבקשת האישור (ראה: רע"א 8332/96 משה שמש נ' דן רייכרט, פ"ד נה(5), 276 (2001), בפסקה 10 לפסק הדין). בירור בקשה זו היא מקדמית במהותה לבירור תנאי הסף שבבקשת האישור. לפיכך, עניינה של החלטה זו בהכרעה בטענת המבקשת אם נתיבי הברור לטענות העותר הקבועים בפקודה, מאיינים את יכולתו לברור טענותיו בשמו ובשם הקבוצה לה הוא טוען, באמצעות התובענה הייצוגית.

הליכים קודמים

ביום 5.8.04 עתר העותר לבית המשפט הגבוה לצדק. במסגרת אותה עתירה דרש כי יינתן צו המורה למנהל

המשיבה דאז להימנע מלחייב במס את הרווחים בגין מרכיב כספי פיצויים שבחשבונות עמיתים אשר הגיעו לגיל פרישה לאחר 1.1.03, בדומה למיסוי רווחים על הפקדות שבוצעו עד ליום 31.12.02, בקופות גמל לתגמולים (בג"צ 7282/04). המדינה הגיבה לעתירה וטענה כי דינה להדחות על הסף מחמת קיומו של הליך ספציפי חלופי לבירור חבות המס של העותר. ביום 10.11.04 ניתן פסק דין באותה עתירה ונקבע: **"כפי שעולה מתגובת הפרקליטות, לרשות העותר סעד חלופי. עליו לנקוט בסעד זה ולא להפוך בית משפט זה כמי שנותן חוות דעת משפטית על פעולות שיעשו בעתיד. העתירה נדחית"**.

ב 15.12.04 הגיש העותר לבית המשפט המחוזי בתל אביב תובענה במסגרת המרצת פתיחה (ה.פ. 1643/04) כנגד המשיבה. בהמרצה זו התבקש בית המשפט ליתן סעד הצהרתי לפיו: **"הרווחים שנצמחו מכספים שהופקדו בחשבונות קופות הגמל של העותר עד ליום 31.12.03, רבות רכב הפיצויים, פטורים ממס- מיום הגיע העותר לגיל הפרישה ועד למשיכתם מקופות הגמל"**. המשיבה הגישה שוב בקשה לסילוק על הסף. ביום 28.3.05 ביקש העותר למחוק את התובענה, באמרו: **"עיינתי בכתב התגובה של חברתי ושמעתי את הערות בית המשפט היום לפיהן אין זה המקום ואין זה הזמן לפנות בתובענה נגד שלטונות המס בנושא שבו פניתי וכי עלי לפנות בנושא זה במסגרת או בדרך דינונית הקבועה בחוק לכשתוצא שומה או לכשאחויב במס. דעתי שונה אבל לאור הערות בית המשפט, אני מבקש למשוך את העתירה תוך שמירת זכויותי לטעון את טענותיי בעניין זה בפני הרשויות או הערכאות המוסמכות"**.

כפי שעולה מסעיפים 28 ו 29 לתובענה דנן, הגיש העותר לפקיד השומה השגה, בהתאם לסעיף 150 לפקודה. במסגרתה טען כי אין לחייבו במס על הרווחים שהופקו מכספים שהופקדו על ידי העותר בקופת הגמל "גדיש 2 ו-3", לאחר פרישתו.

משנדחתה השגתו של העותר, הגיש הוא ערעור מס הכנסה לבית משפט זה במסגרת עמ"ה 1062/07. ההליך תלוי ועומד. העותר בקש (בש"א 31864/07) מנשיא בית המשפט לעשות שימוש בסמכותו לפי סעיף 38(א) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד 1984, ובסמכותו הטבועה לפי כל דין אחר ולקבוע כי העתירה וערעור המס האמור יידונו בפני מותב זהה. וכך נכתב בבקשה זו: **"המס אשר גבתה הרשות ואשר עליו משיג המבקש בהליך האזרחי איננו נשוא התובענה הייצוגית. יחד עם זאת, ניתן לראות כי התובענות שזורות זו בזו. העובדות זהות, ורק קופות הגמל הספציפיות עליהן נסובה כל תביעה, שונות. למעשה, נוצר מצב בו מתנהלים במקביל שני הליכים העוסקים באותו עניין. על כן מכיוון שניהול דיונים נפרדים על ידי שופטים נפרדים בתי תובענות דנן, עלול להביא לכדי הכרעות שיפוטיות סותרות ולהשחתת זמנו היקר של בית המשפט הנכבד לריק, הרי שיהא זה ראוי ונכון לקבוע מותב זהה לשני ההליכים"**. כב', נשיא בית המשפט בהחלטה מיום 1.11.07, קבע כי העתירה תידון בפני כמי שדן בערעור המס האמור של העותר.

טענות המבקשת

המבקשת מדגישה כי ההליך הנכון לבירור מחלוקת בעניין חבותו של נישום היא זו הקבועה בפקודה. ההלכה הפסוקה קובעת כי מקום בו נקבעו הליכים ייחודיים בחוקי המס השונים לבירור טענות הנוגעות לשומה או לתקיפתה, אין לעקפם בדרך של הגשת תובענה רגילה. משכך סבורה המבקשת שודאי שאין לחרוג מהלכה זו

באמצעות מכשיר התובענה הייצוגית.

המבקשת ערה לשינוי שחולל חוק תובענות ייצוגיות, בין היתר גם ביחס לתביעת השבה נגד רשות שעילתה גביית מס שלא כדין, אך לשיטתה תובענה שכזו תחסה בכניו של החוק רק מקום בו לא נקבעה הוראה ספציפית, מפורשת ומיוחדת, באשר לדרך בה יש לנקוט בבירור המחלוקת.

המבקשת מציינת את ייחודיות ההליכים הקבועים בפקודה או בכל חוק מס אחר. הליכי התדיינות ייחודיים אלו מאזנים בין כוחותיו וסמכויותיו של פקיד השומה מחד ובין זכויותיו של הנישום מאידך. הליך הערעור מתקיים לאחר הליכי השומה אשר בהם מתאפשרת בדיקה פרטנית. הליך הערעור בוחן את שקול דעתו של המשיב בקשר עם קביעותיו הפרטניות ייחודיות לנישום המערער. השימוש בכלי רב העוצמה של התובענה הייצוגית תגרום, לשיטתה, לפגיעה אנושה במרקם העדין של מערכת איזונים זו. כמו כן השימוש בכלי התובענה הייצוגית כנגד רשות תוך עקיפת הוראות בירור ייחודיות, תפגע בקופה הציבורית תוך שהיא מסכלת את תכנון תקציב המדינה. כך משום שקופת המדינה תהא חשופה, בלא המגבלות הקבועות בחוקי המס, לתביעות השבה שאמלא החוק, התיישנו על פי אותן הוראות פרטניות.

להדגמתה של טענה זו, מציגה המבקשת מספר דוגמאות וכשלים:

- א. עקיפת המועדים הקבועים בחוק באמצעות הגשת תובענה ייצוגית, על ידי הנישום או על ידי אחר אשר ייצגו, בהיותו נמנה על חברי הקבוצה. היינו, חרף איחור המועד הקבוע בפקודה לביצוע פעולה כלשהי (הגשת השגה וכד'), ייהנה הנישום אשר "אחר את המועד" מתוצאות ההכרעה הקבוצתית;
- ב. עקיפת חובות דיווח, הצהרה ומסירת מידע המוטלות על הנישום. קבלת גישת התובע גוררת בפועל את ביטול החובה להגיש דו"ח לפקיד השומה על ידי המעוניין לקבל החזרי מס ששולם ביתר. ברור חבות המס, באמצעות התובענה הייצוגית ושלא בהתאם להוראות הפקודה, אינה מחייבת לכאורה הגשת דו"ח בו מצהיר הנישום על כלל הכנסותיו ועל פרטים נוספים הנדרשים לקביעת היווצרותו, במקרה זה, של עודף המס שלשיטתו שילם;
- ג. פגיעה בעקרון סופיות השומה המוסדר בסעיפים רבים. עקרון זה מתערער נוכח ההכרה במסלול מקביל לתקיפת החלטותיו של פקיד השומה. שומות שהפקודה קובעת כי הן סופיות "יקומו לתחייה".
- ד. ביטול הסעיפים הפרוצדוראליים הייחודיים המסדירים את הדיאלוג שבין ציבור הנישומים לבין רשויות המס. דוגמא לכך הוא סעיף 160 לפקודה, המתנה את החזר המס בהגשת דו"ח מתאים ע"י הנישום, בתוך 6 שנים משנת המס שלגביה שולם המס שאותו מבוקש להחזיר. המבקשת תמחה מה יהא הדין אם תאושר תובענה ייצוגית, שהוגשה בתוך פרק זמן זה, רק לאחריו.

- ה. לטענת המבקשת, משנקבע **בהלכת שחר** (ע"א 3602/97 **נציבות מס הכנסה נ' שחר דניאל**, פ"ד נו(2) 297) (2001), כי הדרך להשבתו של מס ששולם ביתר היא זו הקבועה בסעיף 160 לפקודה, קבלת עמדת המשיב תיצור מצב מעוות לפיה הדין המהותי להשבה יהיה נטוע בפקודה בעוד האכסניה הדיונית לתביעה זו תחסה בצילו של חוק תובענות ייצוגיות. יהיה וכך, אזי תמחקנה כל אותן ההוראות הפרוצדוראליות הקובעות כיצד ואימתי יש לתבוע את השבת המס ששולם ביתר. לשיטתה, הסעיף עשוי מקשה אחת ולא ניתן "לגזור" ממנו אך את הזכות המהותית הנוגעת לנישום מבלי להתייחס להוראות הדיונית המעגנות את האינטרס הציבורי.

1. יתרה מכך, בעוד שתביעה אזרחית רגילה שתוגש על שומה שהפכה לסופית תדחה על הסף, כקבוע בהלכה הפסוקה, אם אותה התביעה בדיוק תאושר כתובענה ייצוגית "יתחולל מעשה קסמים ויפתח בפניה אולמו של בית המשפט לרווחה". זאת, מדגישה המבקשת, חרף היותו של חוק תובענות ייצוגיות חוק דיוני באופיו, אשר אינו יוצר זכות מהותית. אימוץ עמדת התובע, מדגישה המבקשת, משמעותו יצירת עילות חדשות שאינן מתקיימות בדיני המס.

בנוסף מביעה המבקשת חשש מקבלתן של הכרעות סותרות, במידה ויתנהלו הליכים מקבילים, הן בהתאם להוראותיה של הפקודה והן במסלול הקבוצתי.

על הקשיים אותם מנתה המבקשת בבקשה זו יש להוסיף קשיים נוספים. כך למשל, הדיון בערעורי המס מתנהל בדלתיים סגורות, והפרטים אודות הכנסתו של הנישום נותרים חסויים, זאת במטרה לאפשר למערער להציג את מלא העובדות מבלי חשש של פגיעה בעסקו, בסודות מסחריים, פגיעה בפרטיותו בקשר להכנסותיו וכל זאת על מנת להגיע אל שומת האמת. בעוד, ניהולה של התובענה הייצוגית, אשר ברגיל תתנהל כהליך פומבי בדלתיים פתוחות ולעיתים תוך פרסומה הרחב בציבור.

גם אופיו של הדיון בתובענה הייצוגית שונה מהדיון בערעור המס. בעוד באחרון יושב בית המשפט כבר בערכאה הראשונה כערכאת ערעור הבוחנת את שקול דעתו של פקיד השומה, לאחר שכבר הוחלפו בין הצדדים טענות וראיות, הרי שבניהולה של תובענה ייצוגית, דן בית המשפט במחלוקתם של הצדדים לגופה, מבלי שניתנה בעניינם כל החלטה שיפוטית או מינהלית קודמת. מחוקק המשנה אף מתיר, בערעור מס הכנסה, הגשת ראייה גם אם זו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי (תקנה 10(ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה) התשל"ט-1978).

לפיכך, לטענת המבקשת, יש לסלק על הסף כל בקשת אישור להכרה בתובענה שעניינה השבת מס כתובענה ייצוגית, מקום בו הוסדרה הדרך לכך בסעיפי חוק ייחודיים וספציפיים. לדבריה גם אם אכן מדובר בסתירה בין דברי החקיקה, החוק הספציפי גובר על החוק הכללי.

טענות המשיב

המשיב סבור כי דבריו של המחוקק מדברים בעד עצמם ואין בפסיקותיו הרבות של בית המשפט אשר קדמו לחוק תובענות ייצוגיות, כדי להסות את הקול החדש והברור העולה מתוך החוק. לדבריו, לאחר שהמחוקק בחן את החסרונות והתועלות, נקבע בחוק באופן נחרץ כי ניתן להגיש נגד רשות מרשויות המדינה, ובכלל זה כנגד רשות המסים, תובענה ייצוגית שעניינה השבת מס ששולם ביתר.

סעיף 3(א) לחוק תובענות ייצוגיות קובע כי:

"לא תוגש תובענה ייצוגית אלא בתביעה כמפורט בתוספת השניה או בענין שנקבע בהוראת חוק

מפורשת כי ניתן להגיש בו תובענה ייצוגית; ..."

בסעיף 11 לתוספת השניה נקבע כי בין התביעות אותן ניתן להגיש כתובענה ייצוגית נמנית:

"תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר".

לדברי המשיב בכל תובענה ייצוגית יכול התובע הייצוגי להגיש את תביעתו גם במסגרת הליך פרטני במסלול אחר. כך למשל, במקרה השכיח בבית המשפט לתביעות קטנות.

לדבריו, עם חקיקתו של חוק תובענות ייצוגיות, פתח המחוקק מסלול דיוני מקביל לניהולה של תביעה קבוצתית גם בענייני מס. למסלול דיוני זה, הנגזר מאופיים של הצדדים המשתתפים בו והשלכותיה של ההכרעה בו, התקין המחוקק הוראות ייחודיות. לפיכך, לדברי המשיב, בפני הנישום הסבור כי נגבה ממנו מס ביתר עומדים שני מסלולים מקבילים. האחד, ההליכים הייחודיים הנוגעים לנישום היחיד, הם אלו המפורטים, בהתייחס למקרה הנדון, בסעיף 160 לפקודה; השני, ההליכים הקבוצתיים העוסקים בתובע הייצוגי בשמה של "הקבוצה", אשר הוסדרו בחוק תובענות ייצוגיות.

לשיטת המשיב כל הקשיים התיאורטיים עליהם הצביעה המבקשת מתקיימים באופן זה או אחר ברוב התובענות הייצוגיות ואינם ייחודיים לתובענות בנושא מסים. המחוקק נתן דעתו על קשיים אלה, ואלו הוסדרו בתוך המסגרת של החוק.

בהתייחס לחששה של המבקשת מפני הכרעות סותרות, אלו יכולות לדברי המשיב להתקיים גם במצב הנוכחי כיום, ואולי אף במידה רבה יותר.

דיון

חוק התובענות הייצוגיות כמקנה זכות ייצוג

הגישה המסורתית ראתה בכללים הדיוניים כלי שרת למימוש הדין המהותי. כך למשל נאמר בספרו של Salmond כי בעוד הדין המטריאלי מתייחס למטרות שאליהן שואף ההליך המשפטי להגיע, מתייחס הדין הפרוצדוראלי לאמצעים שנקבעו כדי להגיע לאותה מטרה (Salmond **On Jurisprudence** 12th ed. 461-4; ש' לוי **תורת הפרוצדורה האזרחית מבוא ועקרונות יסוד** (1999) 12, להלן: "**תורת הפרוצדורה האזרחית**"). ברוח זו ציינה גם כב' השופטת בן-פורת כי יש להבחין בין זכות מהותית ובין הוראה דיונית המסדירה את האמצעים למימוש הזכות המהותית. (מ' בן-פורת "מבחנים לסיווג הוראה בדין כמהותית או דיונית" **הפרקליט** ל"ח, 5 (תשמ"ח)).

גישה חדשה הרואה בפרוצדורה האזרחית ענף עצמאי של המשפט, מבקשת לנתק את הזכות המהותית מהאפשרות הדיונית למימושה. כך למשל קיימות זכויות מהותיות שלא ניתן לממשן (זכות שחלה עליה התיישנות, זכות שמיומושה מעוכב בהליכי פש"ר או פירוק וכד'), ומנגד אפשרות של הגשת תביעה אף ללא זכות קונקרטית ודי בקיומו של אינטרס בלבד. מכך עולה כי:

"ה'כוח' להגיש תביעה ניתן להפרדה מן הזכות הקונקרטית [...] כך קרה שהזכות הפרוצדוראלית, שמבחינה היסטורית נחשבה כזכות נספחת לזכויות המהותיות, הפכה ל"זכות" העומדת בפני עצמה במקביל לזכויות הסובסטנטיביות" (תורת הפרוצדורה האזרחית, 18).

כבר נפסק כי חוק תובענות ייצוגיות הינו חוק דיוני, ואין בו כדי ליצור זכויות מהותיות. חרף עוצמתה של התובענה הייצוגית, אין היא אלא צירופן של תביעות רבות וכריכתן לאגודה אחת. בבסיס התביעות המאוגדות צריך שתהא זכות מהותית:

"חוק תובענות ייצוגיות אינו יוצר זכות מהותית. הוא באופיו דיוני, ותחולתו היא אקטיבית. [...] הסדרתה של התובענה הייצוגית, על-אף היותה מורכבת וסבוכה, היא סוגיה ה"עוסקת באופן ניהול משפט ותוצאותיו הדיוניות" (פרשת א.ש.ת., עמ' 287 לפסק-דין). התובענה הייצוגית מאפשרת צירופן של תביעות אישיות רבות לכדי תובענה ייצוגית אחת. בצדק ציין השופט מ' חשין "כי התובענה הייצוגית לא נתכוננה - מעיקרה - כזכות מהותית וכעילת תביעה. תובענה ייצוגית, עם כל חשיבותה - וחשיבות רבה נודעת לה - אין היא אלא כלי דיוני לאיחודן של תביעות רבות תחת קורת-גג אחת" (פרשת ברזני, עמ' 417) התכלית העיקרית של חוק תובענות ייצוגיות, הנוגעת לענייננו, היא איפוא איחודן של תביעות בעלות מאפיינים דומים והסדרת יחסי הייצוג בין תובע ייצוגי לבין קבוצת תובעים, שלכולם זכות (אישית) דומה" (רע"א 7028/00 א.י.בי.אי ניהול קרנות נאמנות (1978) בע"מ נ' אלסינט בע"מ, תק-על 2006(4), 4102, 4111 (2006) ("א.י.בי.אי").

ההוראות הדיוניות הקבועות בחיקוקי המס השונים נועדו אף הן לשם מימושן של זכויות מהותיות הנובעות מדיני המס. חלקן הארי של ההוראות הללו נועדו אף לשמש אמצעי מגן על זכויות הנישום (זכות השימוע, חובת ההנמקה, עקרון ההסתמכות של הנישום כאשר הרשות לא מפעילה סמכותה במועד, הזכות להעמיד את קביעות הרשות ושקול הדעת שבבסיסן, למבחן ערכאות משפטיות ולרבות טריבונאלים מעין משפטיים וכו') אולם גם אמצעי לשמירה על יציבות תקציבית, על סופיות קביעות הרשות וכיוצא בכך. טענות העותר שבפני מבוססות הן על פרשנותו את דיני המס. אין הוא טוען לזכות שאינה מוסדרת באמצעות דין המס. במסגרת ערעור המס שהגיש, מעלה העותר כמעט אחת לאחת את אותן טענות הנטענות בעתירתו, לרבות בקשר עם טענתו החלופית בנוגע לחוק ההגנה על השקעות הציבור: בערעור המס מבקש העותר כי יקבע (סעיף 49 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור): "כי מאחר והכספים בקופת הגמל של העותר, היו בחשבונות ביום 31.12.2002 - יום התחילה - הרי הרווחים שהצטברו על כספים אלה ממועד הפרישה של הנישום ועד לפדיונם, פטורים ממס ועל פקיד השומה לתקן את השומה בהתאם". בתובענה דנן מבקש העותר (מתוך הסעדים - ס' 82 לתובענה): "צו המצהיר כי גביית המס בגין רווחים שמקורם בכספי פיצויים שהופקדו לקופות גמל ו/או פוליסות ביטוח לפני המועד הקובע כמתואר לעיל, נעשתה שלא כדין. צו האוסר על הנתבעת להוסיף ולגבות מס בגין רווחים שהופקו מכספי פיצויים שהופקדו לקופות גמל ו/או פוליסות ביטוח לפני המועד הקובע, כאשר העמית הגיע לגיל הפרישה ופרש מהעבודה לאחר המועד הקובע. צו המחייב את הנתבעת לשלם לכל אחד מחברי הקבוצה פיצוי בגין הנזק שנגרם להם, דהיינו בגובה כל סכומי המס שנגבו מהם שלא כדין...וגו'" משמע, הזכויות המהותיות להן טוען העותר, מצויות הן בבסיס הודעת הערעור שהגיש בעמ"ה 1062/07 והן בבסיס התובענה דנן.

עם זאת, מבקש העותר בתובענה זו כי תקבע קבוצה שהיא "כל מי שהפקידו עבורו כספי פיצויים לקופת גמל או לפוליסות ביטוח לפני ה-31.12.2002, הגיע לגיל פרישה ופרש מעבודתו לאחר ה-1.1.2003 או שטרם הגיע לגיל פרישה ובהתאם לכך טרם פרש מעבודתו" או לחלופין "כל מי שהפקידו עבורו כספי פיצויים לקופת גמל או לפוליסות ביטוח לפני ה-31.12.2002, אשר הגיע לגיל הפרישה ופרש מעבודתו לאחר ה-1.1.2003, משך את כספי הפיצויים הללו ושילם מס בגין ההכנסה שנצמחה לו מכספים אלה" (סעיפים 77 ו-78 לתובענה שהוכתרה על ידי העותר "התובענה הייצוגית"). בכך מבקש הוא לייצג את הקבוצה כהגדרתו ולפעול במסגרת כלי התובענה הייצוגית על מנת לממש עבור הקבוצה את הזכויות המהותיות להן הוא טוען, הן כיחיד עבור עצמו בלבד במסגרת ערעור המס והן עבור עצמו ועבור הקבוצה במסגרת התובענה דנן.

לכאורה שני האפיקים הדיוניים משמשים את העותר לשם מימוש אותן זכויות מהותיות. בשעה שהוא פועל כיחיד במסגרת ערעור המס שהגיש, הולך הוא בנתיב הדיוני הקבוע בפקודה, לאחר הליכי שומה. בנתיב התובענה דנן פועל הוא בשמו ומבקש הוא לפעול בשם הקבוצה, תוך עקיפת הנתיב הדיוני-שומתי הקבוע בפקודה. היש דרך להגשים את תכלית חוק התובענות הייצוגיות שהיא "בעיקרה, הסדרת ייצוגם של פרטים שונים בידי פרט מייצג אחד בהליכים המשפטיים הנוגעים לפרטים הללו ואיחודן של תביעות רבות המבוססות על עילה זהה לכלל תביעה קולקטיבית." (פרשת אי.בי.אי, הנ"ל), תוך שמירה על תכליות ההוראות הדיוניות שבחוקי המס?

הלכת אי.בי.אי, מניחה את זכות הייצוג של המבקש לייצג את הקבוצה. בית המשפט העליון קובע כי החוק הוא דיוני ואינו קובע זכויות מהותיות כאמור. כך גם נאמר בדיוני ועדת החוקה (פרוטוקול מס' 660 משיבת ועדת החוקה, חוק ומשפט מיום שלישי, ט' בשבט התשס"ו (7 בפברואר 2006), שעה 10:00) מפי חה"כ (דאז) רשף חן: "ההליך שאנחנו עוסקים בו הוא הליך פרוצדורלי, הוא לא מייצר עילות לאף אדם. השאלה היחידה היא האם העילה תתנהל במסגרת של אלף הליכים פרטניים או תתנהל במסגרת של הליך אחד. לא מייצרים כאן כל עילה חדשה..." (<http://www.knesset.gov.il/protocols/data/html/huka/2006-02-07.html>)

עם זאת, חוק התובענות הייצוגיות מקנה למי שבקשת האישור שלו אושרה, את הזכות לייצג את הקבוצה שבשמה הוא מבקש לפעול. החוק מקנה את הזכות למי מחברי הקבוצה לבחור שלא להיות מיוצגים בידי אותו מייצג. הזכות לייצג והזכות להיות מיוצג או לא, אינם בהכרח בעלי אופי דיוני גרידא הגם שזכות הייצוג נועדה לשם תכלית דיונית כפי שנקבע בעניין אי בי אי. באמצעות הגדרת הקבוצה, נקבע היקף הייצוג. פן אחד למשמעות הייצוג הוא ראיית כל אחד מחברי הקבוצה לא רק כבעל עילת תביעה, אלא כמי שמימש את זכותו לתבוע בשל אותה עילה, וזאת באמצעות התובע הייצוגי. היש מקום לחסום את זכות הייצוג כמו גם את חברי הקבוצה להיות מיוצגים (אלא אם מי מהם בחר להסתלק מן הקבוצה) בשל המגבלות הדיוניות הקבועות בחוקי המס? היש מקום להעביר את כל יחיד מחברי הקבוצה בנתיב הדיוני הקבוע בפקודה, לשם מימוש זכותו להשבת מס, היטל או אגרה ששולמו שלא כדין? שהרי הליכי השומה, הגשת הדו"ח, בקשת החזור, ההשגה וכיוצא בזה, הם הליכים המצריכים לא אחת ליווי מקצועי וכרוכים בהשקעה כספית ואישית, בעוד סכום המס הנתבע כמס ששולם ביתר עשוי להיות קטן. האם לא לשם כך נועד חוק התובענות הייצוגיות? לסייע בידי תובע שלא לזנוח את זכותו נוכח המאמץ הכרוך במימוש זכות זו? האם יש מקום לקביעה גורפת כעמדת המבקשת, החוסמת כמעט כל שימוש בכלי התובענה הייצוגית שעה שמוסדרים מסלולי ברור חלופיים בחוק מס? סבור אני כי שני הכלים הדיוניים האמורים יכולים ואף צריכים לדור בכפיפה אחת שעה שמבקש עותר לעשות שימוש בכלי התובענה הייצוגית בעילת השבה

כקבוע בסעיף 11 לתוספת השניה לחוק, כפי שיובהר.

על ייחודיות ההליכים הדיוניים שנקבעו בפקודה בקשר עם השבת מס יתר

הליכה בנתיב השומתי היתה מחייבת את העותר, המבקש להשיב לו מס, לפעול כמצוות סעיף 160 לפקודה. בעוד סעיף 159א מסדיר החזר מס יתר בעקבות דו"ח שהוגש לפי סעיף 131 לפקודה, הרי שסעיף 160 לפקודה, מפרט את הצעדים אותם על הנישום לנקוט, במידה והוא סבור כי שילם מס ביתר, אף אם אינו חב בהגשת דו"ח. הסעיף קובע את התנאים הבאים:

"160. החזרת מס יתר בעקבות שומה

- (א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית – בין דרך ניכוי ובין בדרך אחרת – יתר על הסכום שהוא חייב בו, והדו"ח לאותה שנה הוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה, יהא אותו אדם זכאי, תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע הסכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, שיוחזר לו תשלום היתר בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כמשמעותם בסעיף 159א(א) מתום שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום ההחזר.
- (ב) לא יוחזר לאדם תשלום לשנת מס שעליה לא מסר דו"ח, או הזניח למסרו, או שעליה נישום בסכום העולה על הסכום שבדו"ח שלו וקיבל הודעה על השומה שנערכה לו אותה שנה, אלא אם הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שאי-המסירה או ההזנחה למסור דו"ח אמיתי ונכון אין מקורן מרמה או מעשה או מחדל שבמזיד; אין הוראה זו חלה על סכומים שיש להחזירם לאחר השגה או ערעור.
- (ג) כל הרואה עצמו מקופח בהחלטתו של פקיד השומה בדבר הסכום שיש להחזירו לפי סעיף זה, תהיה לו אותה זכות ערעור על החלטה שהיתה לו אילו היה רואה עצמו מקופח בשומה שנעשתה לו".

כאמור בס"ק ג', במידה ובקשתו של הנישום להחזר המס נדחת, באפשרותו לתקוף את החלטת פקיד השומה בדרך של ערעור לפי סעיף 153 לפקודה, היינו ערעור מס שידון בפני בית המשפט המחוזי. בסעיף זה משרטט למעשה המחוקק את האופן בו הוא רואה את הליכי ההשגה והערעור ביחס לטענותיו של נישום הסבור כי נגבה ממנו מס ביתר.

בהחלטות רבות נדחו על הסף ניסיונותיהם הדיוניים של נישומים לתקוף את החלטות פקיד השומה שלא בדרך הייחודית אותה קבע המחוקק בפקודה. כך למשל נקבע בפרשת קרוליק ביחס לסירובו של בית המשפט להצהיר על זכויותיה של המערערת האלמנה במקרקעין הרשומים על שם בעלה המנוח, באופן שהצהרה זו תשליך על היקף החבות במס העיזבון:

"טוען בא-כוח המערערת, שהעובדה בלבד שקימת דרך משפטית אחרת, ואפילו יעילה יותר, להשגת מבוקשה של המערערת, אין בה כדי למנוע מבית-המשפט היענות לתביעתה למתן פסק-דין הצהרתי [...]. אינני חולק על דברים אלה, אלא שבמקרה זנן לא בדרך חלופית אחרת או בדרך יעילה יותר עסקינן, אלא בדרך שנקבעה על-ידי המחוקק במיוחד לבירור ענינים הקשורים עם קביעתו של מס. פנייתה של המערערת בענין הכרת זכויותיה "ההסטוריות" אין לה מטרה אחרת, זולת קביעת עובדה

לצורך הטלת מס העיזבון, וכונתו של המחוקק היא שענין כזה, יידון בדרך שנקבעה בחוק ולא אחרת" (ע"א 306/78 פרומה קרוליק נ' עזבון המנוח פנחס, פ"ד לג(1), 496, 498-499 (1979), ההדגשות נוספו).

כוונתו של המחוקק כפי שנתפרשה על ידי בית המשפט הינה, "שענין כזה, יידון בדרך שנקבעה בחוק ולא אחרת".
בפרשת רמאדאן מציין השופט ויתקון ש"מזמן נפסקה ההלכה" הקובעת כי משניתנה בידי הנישום הזכות לערער על שומה, הרי שנחסמו בפניו דרכי תקיפה אחרות:

"המשיב הודה בכך שלא הגיש ערעור לפי התקנות, אך לדעתו אין הוא מנוע מללכת בדרך תביעה רגילה. ברם, מזמן נפסקה ההלכה, שמקום שהנישום רשאי לערער על שומה, אין הוא יכול ללכת בדרך אחרת, אלא אם כן החוק עצמו משאיר בידו את הברירה. כך נאמר (לפחות) בשתי אסמכתאות שלצערי גם בא-כוח המדינה התעלם מהן: המ' (באר-שבע) 160/67, זיסלמן נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"מ נח 359 (בקשר למס הכנסה) ו-ע"א 33/72, ל' פרומין ובנין בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד כח(2) 459, 464 (בקשר למס בולים). העקרון שנקבע שם לגבי מסים מיוחדים הוא כללי ומשמעותו היא שמשפכה שומה לשומה סופית, החוב "מובלע" בה ואין להרהר אחריו בכל דיון אחר (שם, בע' 464 א)" (ע"א 175/77 מדינת ישראל נ' בדיע רמאדאן, פ"ד לב(2) 673, 674-675 (1978), ההדגשות נוספו).

כשם שנתפרשה בפרשת קרוליק "כוונת המחוקק" ביחס לחוק מס עזבון, תש"ט-1949, כך הבין בית המשפט את "מטרת המחוקק" גם ביחס לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963, בעת שעסק בהלכת קיטאי. בפסק דינו, מצדד בית המשפט בדברים שנאמרו בפרשת קרוליק, מאזכר את דבריו הדומים של השופט ויתקון בפרשת רמאדאן וחותר בצורה נחרצת בקביעה כי מי שלא פעל במועד או מי שנדחו השגתו או עררו, הפכו אלו ל"מעשה בית דין" ואין לפתוח את הדיון מחדש באמצעות תביעת השבה:

"ההבחנה שנעשתה בעניננו על ידי שופטי הרוב בין שומה הבטלה מעיקרא לשומה הניתנת לביטול לענין תקיפה עקיפה בבית משפט שלום אינה מקובלת עלי. לפי גישה זו יוכל כל נישום, בין שאחר את המועד להגשת השגה או ערר ובין שאינו מרוצה מהחלטה שניתנה נגדו בהליכים אלה, לפנות לבית משפט השלום בתביעה להשבה ולטעון במסגרתה שהשומה בטלה מעיקרא. עם טענה זו הוא יפתח לעצמו שערי דיון חדשים. לא זו היתה מטרת המחוקק שקבע הליכים מיוחדים להשגה ולערר ומועדים להגשתם. מי שלא פעל במועד או מי שנדחו השגתו או עררו - הפכו אלו ל"מעשה-בית-דין" ואין מקום לעורר הענין מחדש במסגרת תביעה להשבה" (ע"א 367/85 מדינת ישראל נ' יהונתן קיטאי, פ"ד מא(3) 398, 401-402 (1987), ההדגשות נוספו).

הכלל כי אין לעקוף את הליכי ההשגה והערעור הקבועים בדיני המס אומץ על ידי הפסיקה במשך השנים באופן גורף, תוך ציונם של מספר מצומצם ביותר של חריגים. כך למשל בפסק דינו הקצר בפרשת מסעדת הקדרים, תוך ציון פרשת רמאדאן, מאשר בית המשפט העליון את קביעת בית המשפט המחוזי אשר דחה על הסף המרצת פתיחה שעניינה תקיפת שומת מס הכנסה:

"בית משפט זה חזר ושנה כי כאשר חיקוק מס קובע מסלול תקיפה מיוחד לגבי שומה, אין מקום לתקוף את השומה על דרך פנייה לבתי המשפט במסלול שונה (ע"א 175/77 מדינת ישראל נ' רמאדן, פ"ד לב(2) 673 ורבים אחרים). לכן, המעוניין לתקוף שומת מס הכנסה חייב להגיש השגה ואם זו נדחית פתוחה לפניו הדרך להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי. דברים אלה יפים גם כאשר הנישום טוען כי השומה בטלה מעיקרא. המערער ניסה לתקוף שומה של מס הכנסה על דרך המרצת פתיחה שהגיש לבית המשפט המחוזי. תובענותו נדחתה ובדין כך, זאת לאור ההלכה הפסוקה. אין בערעור זה ממש והננו מחליטים לדחותו. המערער ישא בשכר טרחת עורך דין בסך 25,000 ש"ח" (ע"א 5065/06 מסעדת הקדרים בע"מ נ' פקיד השומה - חיפה, תק-על 12007(1), 4277) (2007), ההדגשות נוספו).

במשך השנים, נבקעו בחומתה הבצורה של הלכת קרוליק, סדקים דקים במקרים אותם ראה בית המשפט כחריגים מיוחדים המצדיקים את התרתם של מסלולים דיוניים מקבילים שיש בהם כדי להשפיע על היקף חבותו של הנישום במס (לסקירת המקרים הספורים השונים שנדונו כ"חריגים" ראה בפסק דינו של כב' השופט גל, בש"א (מחוזי ירושלים) 141/98, הי"פ 707/97 מדינת ישראל - נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' חברת הכשרת הישוב בישראל בע"מ, תק-מח 299(2), 3031 (1999); וכן בש"א (מחוזי ירושלים) 2054/99, הי"פ 363/98 פקיד שומה ירושלים נ' ארגון המונונייט המרכזי, תק-מח 12000(1), 1667 (2000)). עם זאת, יש להדגיש, כי אין בבקיעים אלו כדי לפגוע בחוסנו של כלל ייחודיות ההליך.

פסיקתו האחרונה של בית המשפט העליון בשורת ההחלטות העוסקות בסוגיה זו בעניין מואטי, נקטה אף היא באותה הגישה. בית המשפט חוזר ושונה את העיקרון כי משנקבע מתווה דיוני ברור אין הנישום יכול להיזקק עוד להליכי תביעה רגילים. עם זאת מבקש בית המשפט לבחון האם המקרה שהובא בפניו בא בגדרם של אותם החריגים הבודדים בהם יפתח את שערו בפני הנישום, הגם שלא פעל כנדרש בפקודה:

"עיננו הרואות, כי הפקודה מתווה מסלול ברור להעלאת טענות באשר למס ששולם ביתר. תחילה, נדרש הנישום לפנות בדרך של השגה לפקיד השומה בבקשה לקבלת החזר מס. ובהמשך, נישום הרואה עצמו מקופח על ידי החלטת פקיד השומה רשאי להגיש ערעור לבית המשפט המחוזי. בשורה של פסקי דין עמד בית משפט זה על העקרון הכללי לפיו כאשר המחוקק מתווה מסלול ברור לבחינת קביעת חבותו של נישום בדמות הליכי השגה ייחודיים בפני גופי ערר, אין הוא יכול להיזקק עוד להליכי התביעה הרגילים (ראו ע"א 175/77 מדינת ישראל נ' רמאדן, פ"ד לב(2) 673, 674-675; ע"א 306/78 קרוליק נ' עזבון המנוח פנחס, פ"ג לג(1) 496, 499; ע"א 1130/90 חברת מצות ישראל בע"מ נ' עיריית קרית אתא, פ"ד מו(1) 778, 782; רע"א 1327/93 מנהל מס שבח ירושלים נ' עו"ד בסט (לא פורסם); רע"א 2425/99 עיריית רעננה נ' י.ח. יזום והשקעות בע"מ, פ"ד נד(4) 481, 492 (להלן: פרשת עיריית רעננה)). במקרים רבים פסעו בתי המשפט לאורו של עקרון זה ונמנעו מלדון באותם נושאים שבמחלוקת, אף אם הם היו עשויים להיכלל במסגרת סמכותם הכללית. זאת, בטענה כי לבעל הדין נמצא סעד חלופי בדרך של הגשת השגה וערר בפני הגופים שהחוק הפקיד בידם את הסמכות ללבן סוגיות אלו (ע"א 367/85 מנהל מס שבח נ' קיטאי, פ"ד מא(3) 398; ע"א 512/87 בן

דרור נ' פקיד שומה נתניה (לא פורסם); פרשת עיריית רעננה, עמ' 492 והאסמכתאות המופיעות שם).
יחד עם זאת, במקרים חריגים המעוררים שאלות בעלות חשיבות עקרונית, נשמרה לנישום האפשרות
לפנות ישירות לבית המשפט הרגיל או לבג"ץ, גם כאשר הנושאים נתונים להליך של השגה וערר.

עמד על כך בית משפט זה בציינו: "גם כאשר פתוחה בפני נישום דרך ההשגה יש שלא תיסגר בפניו דרך הפנייה לבית המשפט. לבית המשפט נתונה הסמכות לדון בתובענה גם כאשר המחוקק קבע מסלול אחר לטפל בעניין, אלא שבית המשפט לא יפעיל סמכות זו כדבר שבשגרה, כאשר פתוחה בפני התובע דרך אחרת. לא בהכרח מוציאה דרך ההשגה את האפשרות לפנות לבית המשפט במיוחד כאשר מדובר בנושאים בעלי חשיבות עקרונית או בהבטחה שלטונית נטענת, כפי המקרה שלפנינו" (ע"א 6971/93 עיריית רמת גן נ' קרשין, פ"ד נ(5) 478, 481).

ואילו בפרשת עיריית רעננה צוין: "ברי, כי היזקקות בתי המשפט להכרעה בענין כזה חורגת מדרך השגרה ושמורה למקרים חריגים בלבד, ובכפוף לסייג זה אין לערב את בתי המשפט בהכרעות ראשוניות במחלוקות הנתונות להשגה וערר, אלא על דרך הביקורת הערעורית או במסגרת עתירה לבג"צ שעניינן העמדת החלטתו של גוף הערר במבחן הביקורת השיפוטית" (שם).

(ע"א 2801/06 עטרה מואטי נ' פקיד שומה תל-אביב 4 - מדינת ישראל, תק-על 2007(3), 4351, 4354 (2007), ההדגשות נוספו).

אם כן, כלל ייחודיות ההליכים בתקיפת שומת המס, מסיג עצמו אחור במקרים חריגים ובודדים בלבד, מקום בו המדובר בנושאים בעלי חשיבות עקרונית או בהבטחה שלטונית נטענת. המדובר במקרים ספורים שלא יצאו ללמד על הכלל כולו. ברגיל יחסמו שערי בית המשפט בפני נישום אשר לא פעל בדרך הדיונית הייחודית אותה התווה מחוקק המסים.

לאורו של כלל זה, ובטרם נכנס לתקפו חוק תובענות ייצוגיות, סרב בית המשפט להכיר בתובענה בה הסעד שנתבקש היה צו הצהרתי לפיו נגבה מס הכנסה שלא כדין אשר על המדינה להשיבו, כתביעה ייצוגית. את דבריו סיכם בית המשפט כך:

"סיכומו של דבר: המחוקק קבע דרך יחודית, מסלול דיוני-משפטי, מיוחד להשגות, תביעות, עררים וכל ההליכים הנוגעים לחישובי מס, החזר מס ושאר סוגיות הנוגעות לגביית המס. לפיכך, למבקש אין עילת תביעה בהליך זה וממילא אין בסיס להכרה בתביעה כתביעה ייצוגית.

למעלה מן הצורך נאמר שתוצאה זו מתיישבת עם שיקולי יעילות דיונית, שכן בכל דרך בה נלך, העניין ימצא דרכו אל דרך המלך אותה קבע המחוקק, דהיינו, חישוב על ידי פקיד השומה, מה גם שמטרתו הסופית של המבקש התובע, היא קבלת החזרי המס, ולא הסתפקות בצו הצהרתי כלשהו" (בש"א (מחוזי ירושלים) 2802/00, ת"א 2286/00 מוסא אבו חאלד נ' מדינת ישראל, תק-מח 2001(1), 8882, 8885 (2001), ההדגשות נוספו).

דומה כי לא בכדי דבק בית המשפט בדרך שנסללה על ידי המחוקק כדרך האחת והיחידה הפתוחה בפניו של הנישום. כוונתו של המחוקק המוצאת את ביטוייה בהסדרת הליכי השומה ההשגה והערעור, כפי שהם משתקפים בסעיפי הפקודה, היתה, כי בטרם יבוא הנישום בשערי בית המשפט יעבור הוא כברת דרך כתנאי לפתרון הסכסוך בהכרעה משפטית. כך למשל במסגרת צעידתו במסלול השומתי, המורכב משלבים שונים, עליו לנהל שיג ושיח עם הרשות המנהלית, שבסופו יוכרעו על ידה טענותיו. אף לאחר כניסתו בשערי בית המשפט ביקש המחוקק להציב גבולות מוגדרים לדיון והכרעה בערעור המס, בדמותם של כללי הגשת כתבי טענות, הבאת ראיות וקביעת נטלים וחזקות, שאינם זהים בהכרח לניהולו של משפט אזרחי. לפיכך, בין השאר, לא התיר בית המשפט את "הדילוג" ממערכת דיונית אחת לרעותה, וקבע כי על הנישום לצעוד אך ורק ב-"דרך ייחודית, מסלול דיוני-משפטי, מיוחד להשגות, תביעות, עררים וכל ההליכים הנוגעים לחישובי מס, החזר מס ושאר סוגיות הנוגעות לגביית המס".

השלכות חוק התובענות הייצוגיות

ביום 12.3.2006 פורסם חוק תובענות ייצוגיות ובתחולה כקבוע בסעיף 45 שבו.

סעיף 1 לחוק העוסק במטרתו מעיד על התכלית אותה נועד החוק למלא:

"מטרתו של חוק זה לקבוע כללים אחידים לעניין הגשה וניהול של תובענות ייצוגיות, לשם שיפור ההגנה על זכויות, ובכך לקדם בפרט את אלה:

- (1) מימוש זכות הגישה לבית המשפט, לרבות לסוגי אוכלוסיה המתקשים לפנות לבית המשפט כיחידים;
- (2) אכיפת הדין והרתעה מפני הפרתו;
- (3) מתן סעד הולם לנפגעים מהפרת הדין;
- (4) ניהול יעיל, הוגן וממצה של תביעות".

בדברי ההסבר בהצעת החוק, מפרט המחוקק את הרקע לחקיקתו של דבר חקיקה משמעותי זה ומציין את כברת הדרך הארוכה העומדת בפני העתידים עוד לעסוק בו. בהקדמת הדברים מצויין כי "ההסדר המוצע בהצעת החוק אינו שלם ונשארו סוגיות רבות לדיון", תוך מניית אחדות מאותן הסוגיות. כך למשל: שאלת ההגנה הייצוגית; מעמדו של עורך הדין בתובענה הייצוגית; מיסוי התובע הייצוגי ועוד (ראה: הצעת חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ה-2005, ה"ח הכנסת 93). דומה שאף לאחר כניסת החוק לתוקף נותרו עוד שאלות כאילו ואחרות ללא מענה.

חרף פערים שונים שנותרו גם בסופו של יום, פערים ההולכים ומתמלאים עם הטמעתו של החוק והפסיקה ההולכת ונצברת בקשר עם יישומו, לא נעלמה מעין בתי המשפט העבודה הרבה שהשקיע המחוקק בחיקוקו של חוק זה. מהליך הבשלתו הארוך החוק, הסיק בית המשפט כי, באשר לסוגיות אשר עמדו בפני המחוקק ונדונו על ידו בועדות

השונות, מבטא החוק את דעתו של המחוקק. עמדה על כך כבי' השופטת אחיטוב, בהתייחסה למחלוקת בדבר הצורך במילואו של תנאי סף מסוים בכדי לאשר תובענה כייצוגית, כאשר הדגישה כי:

"בפסיקה שקדמה לחוק תובענות ייצוגיות לא נקבעה הלכה מחייבת בעניין זה, ובתי המשפט בערכאות הדיוניות נתנו החלטות סותרות אלו את אלו. לגישתי - אין להוסיף דרישה ספציפית שכזו, אשר אינה נכללת בלשון החוק. ויצוין כי חוק זה חוקק זה לא מכבר בסופו של הליך חקיקתי ארוך ומעמיק, והמחוקק לא ראה לנכון להכליל תנאי כזה בתניותיו" (בש"א (מחוזי ת"א) 21100/03, ת"א 2286/03'קלין טורבתיאן נ' הנקל סוד בע"מ, תק-מח 2007(1), 4507, 4514 (2007), ההדגשות נוספו).

אחת הסוגיות אשר עמדה במוקד עבודתו של המחוקק היתה סוגיית מעמדה של הרשות הציבורית כנתבעת בהליך ייצוגי על כל המשתמע מכך. בכלל סוגיה זו, הקדיש המחוקק תשומת לב רבה לאישורה של תביעת השבה כנגד המדינה שעילתה גביית מס שלא כדין, כתביעה ייצוגית. דברים אלו נאמרו במפורש על ידי ח"כ רשף חן בשם ועדת החוקה, חוק ומשפט בעת שהובאה הצעת החוק לקריאה שניה ושלישית:

" ... המדינה הרגישה שלא די בכך. במיוחד היא חששה מתביעות השבה. ממצב שבו נגבו כספים, למשל מסים, שבדיעבד מתברר שנגבו שלא כדין, והיא חששה שעכשיו המדינה והרשויות השונות יצטרכו להשיב מאות מיליונים של כספים, וזו בעיה גדולה. כנגד זה אנחנו בוועדה דאגנו מאוד מפני זה שלא יהיה אינטרס להפסיק את הגבייה שלא כדין והאיזון נמצא בכך שניתן להגיש תביעה ייצוגית גם בעילה הזאת של השבה, ובכך המדינה ויתרה ויתור גדול מאוד, וצריך לזכור את זה [...] ניתן יהיה להגיש תביעה נגד המדינה כשהיא גובה כספים שלא כדין. כאן יש ההגנות המיוחדות שניתנות לה ... "

ואכן בנוסחו של החוק כפי שנתקבל, ובשונה מהצעת החוק, נתווסף סעיף 11 לתוספת השניה הקובע כי ניתן להגיש כתובענה ייצוגית "תביעה נגד רשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, כמס, אגרה או תשלום חובה אחר".

בסיכומיה מדגישה המבקשת כי היא אינה חולקת על קביעתו של המחוקק המתיר הגשתה של בקשה לאישור תובענה ייצוגית שעניינה השבת מס, אך לשיטתה יש לפרש את הוראת החוק באופן מצומצם רק למקום בו לא קיימות הוראות חוק ספציפיות הנוגעות לאופן ההתדיינות במסגרת תקיפת החלטת פקיד השומה. המבקשת לומדת זאת גם מדרישתה של עילת התביעה האישית, הקבועה בחוק תובענות ייצוגיות. לדבריה, במקרים בהם נקבע מפורשות מהי הדרך הייחודית שבמסגרתה ניתן לתבוע השבת מס, אין לתובע עילה אישית מכוחה הוא יבקש להיות התובע המייצג.

המשיב מצידו סבור, כי פרשנות זו מרוקנת למעשה את דבריו של המחוקק מתוכן שכן ברוב חוקי המס כיום, אם לא בכלם, שזורים הליכי בירור ייחודיים שעניינם ההשגה והערעור (חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975, סעיף 82 - השגה, סעיף 83 - ערעור; חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג - 1963, סעיף 87 - השגה, סעיף

88 – ערר ; חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א – 1961, סעיף 26 – השגה, סעיף 27 – ערר ; חוק מס הבולים על מסמכים, התשכ"א – 1961, סעיף 13 – ערעור). לטענתו, החלת הלכת קרוליק כפי שמציעה המבקשת, מאיינת למעשה את השימוש בתובענה הייצוגית ככלי לתביעתו הקבוצתית של מס שנגבה שלא כדין.

על הסדרת הדרך הדיונית הספציפית להשבתו של מס שנגבה ביתר, בכל חיקוק מס, כפי שטוען המשיב, העיר בית המשפט העליון בפרשת שחר :

”תופעה תדירה היא בתחום המיסוי, שהחוק קובע הסדר שלם ומקיף להשגות, לעררים ולערעורים, ומוסיף הוא וקובע הסדרים מיוחדים לתביעות שתוגשנה ואשר עניינן השבת כספים ששולמו לרשות. הסדרים אלה סגורים הם לעתים מזומנות ממרבית צדדיהם – לרבות בקביעת לוחות זמנים להשגות לעררים, לערעורים ולתביעות השבה – וכל אלה נועדים הם לעתים לבוא תחת הסדרי המשפט הפרטי שהיו נוהגים – למצער בחלק מן ההליכים – לולא ההסדרים הסטטוטוריים הספציפיים. עם הסדרים אלה פוקדים עצמם, למשל, ההסדרים שבפקודת מס הכנסה, ההסדרים שבחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, ההסדרים שבחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח-1968 (חוק מסים עקיפים), ההסדרים שבחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג-1963 ועוד” (שחר, בעמ' 329).

על בית המשפט לברר אם כן מה היתה כוונתו של המחוקק בחוקקו את סעיף 11 בתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות, אשר עומד לכאורה בסתירה לסעיפים ייחודיים שונים המורים כיצד יש לתבוע השבתו של מס.

לחיזוק עמדתה, המפרשת דבר חקיקה זה בצמצום ניכר, מזכירה המבקשת את דברי בית המשפט בפרשת חצור, העוסקים במלאכת הפרשנות של חקיקה כלכלית, ובפרט חקיקת מס :

”לעתים קשה בדיקת הרקע הכלכלי של החוק. חוקי המסים סבוכים הם [...] יש בהם הוראות רבות בעלות אופי טכני. לא פעם נעשית החקיקה בחיפזון. לעתים לא נעשית בדיקה מספקת של השפעת הוראה פלונית על מערך החקיקה כולו. לעתים סתימתה של פירצה אחת יוצרת פרוצדורות אחרות. [...] בכל אלה צריך הפרשן להתחשב. עליו להניח, כי המחוקק ביקש להטיל מס ולא ליצור פרוצדורות. עליו להניח, כי כוונתו הייתה ליצור כלי יעיל ולא חסר ערך. עליו להניח, כי המגמה היא ליצור מערכת סבירה וקוהרנטית [...] אך עליו להתחשב במגבלות האנוש. ” . . . אין אני מוכן כלל להעמיד את המחוקק כמי שעושה, מלאכת מחשבת. הנסח, כמו השופט, עושה מלאכה אנושית, על חולשותיה ופגמיה. את פרשנותו של החוק יש לבסס על לשונו ועל הגיונו ועל מטרתו ועל תכליתו” (ר"ע 277/82 (נירוסטה בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, פ"ד לז(1) 826, בעמ' 831) (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2), 70, 77-78 (1985)).

לשיטת המבקשת, ”יתכן שאף המחוקק לא עמד על הקושי הטמון במתן פרשנות מרחיבה למילה ”מס” שבפרט

11 לתוספת השניה שבחוק תובענות ייצוגיות. משכך כלשונה, "אל לו לפרשן לראות במילה הכתובה כחזות הכל" ובית המשפט נדרש לצמצם את חידושו למקרים בהם לא נקבעה דרך ייחודית לברור מחלוקת העוסקת בהשבת מס.

טוענת המבקשת כי לא ראי הדרך הדיונית הקבועה בחיקוקי המס כראי הדרך הדיונית הקבועה בחוק תובענות ייצוגיות. בעוד ההוראות הפרוצדוראליות בדיני המס משקפות את האיזון הראוי בין זכויותיו של הנישום ובין האינטרס הציבורי המגולם בסמכויותיו של פקיד השומה. הוראותיו של חוק תובענות ייצוגיות אינן משקפות כשלעצמן זכות כלשהי, ומטרתן אך לקדם זכויות שמקורן בחיקוקים אחרים. במובן זה, התובענה הייצוגית הינה כלי אשר אין לה תוכן עצמאי בבחינת "לית לה מדיליה כלום", זאת, בעוד הפרוצדורה בדיני המס קשורה בטבורה לעקרונות מערכת המיסוי.

כזכור, לדבריה, הניסיון לקרוא אך את הזכות המהותית של הנישום להשבת מס ששולם ביתר הבאה לידי ביטוי בסעיף 160 לפקודה, מבלי להתייחס כלל להוראות הדיוניות המבטאות את זכויותיו של הציבור כולו לשמירת הקופה הציבורית, והמתן בהוראותיו הדיוניות של חוק תובענות ייצוגיות, יקעקע את עקרונות השיטה כולה. לטענתה, איזון עדין זה בין הנישום ובין הרשות, אינו קיים כלל במסגרת הדיונית של תובענה ייצוגית ומילא ניתן להיעזר בהוראותיו הדיוניות של חוק תובענות ייצוגיות רק במקום בו לא הוסדר היחס בין הנישום והרשות באופן ספציפי.

כבר כעת אעיר כי גישה זו אין בידי לקבל. לחקיקתו של חוק תובענות ייצוגיות בכלל, ולסעיף 11 בתוספת השניה לחוק בפרט, קדמו דיונים רבים. לטעמי, ככל שהדברים אמורים ביחס לסוגיה שלפנינו, המחוקק הביע דעתו בצורה ברורה כי יש למסור בידו של האזרח את "הכוח" להגשתה של תובענה ייצוגית כנגד הרשות להשבת סכומים שגבתה שלא כדין, בין השאר, אם אלו נגבו כמס. לצד זאת, יש לדון באופן מימושו של "כוח" זה ובפרוצדורה הראויה בהפעלתו. הזכות לייצג תעוצב והיקפה יקבע בהתחשב באותם שיקולים שמעלה המבקשת. אולם אין בשיקולים אילו, כדי למזער את כוונת המחוקק המגולמת במלות החוק, כדי העברתה בקוף המחט.

בין אישורה של תובענה ייצוגית והכרעה על פי הפקודה

בין שלל טענותיה התייחסה המבקשת להעדר התועלת בשימוש בתובענה הייצוגית ככל והמדובר בתובענה להשבה כנגד רשות המסים. לדבריה, עליהם היא חוזרת בסיכומיה, משנקבעה הלכה בפסק דין חלוט של בית המשפט העליון, ממילא מוחלת הלכה זו על כלל הנישומים. לפיכך "אין כל רבותא בבירור מחלוקת כזאת דווקא בדרך של תובענה ייצוגית".

המשיב מצידו טוען כי לעיתים אף משנתקבל פסק דין, הרשות פועלת לסיכול החלתו על כלל הנישומים. זאת, בין אם באמצעות דבקות בהליכים הדיוניים במקביל לניהולו של הערעור ובין אם המדובר בפסק דין חלוט, באמצעות פניות לקיומו של דיון נוסף וניהולו.

בטענה זו אני מוצא טעם רב. במהלך פרק הזמן החולף עד להכרעה חלוטה נחסמת דיונית זכותם של נישומים שלא פנו במועד במסלול השומתי. לכשיוצאת לבסוף הלכה חלוטה לפני בית המשפט העליון שתוצאתה השבת מס,

נמצאים אילו מנועים מלקבל כספם בחזרה. יתרה מכך המבקשת עצמה, אינה ערוכה לטפל במאות או רבבות של פניות של נישומים אשר אלמלא אותו מס שנטען שנגבה שלא כדין, אינם חבים בהגשת דו"ח. כך יקשה עליה לטפל במאות בקשות לתיקון דו"חות, של מי שכבר הגיש דו"ח. כך גם ציבור הנישומים מוצא עצמו מתבלט אם יש מקום לפנות לרשות המס על כל הכרוך בכך בעוד אין הכרעה חלוטה בסוגיה. דומה כי לשם מצבים אילו נועדה התובענה הייצוגית. מחד מאפשרת היא ברור באמצעות נישום מייצג אחד את עילת ההשבה ומאידך משמרת היא בכך את זכות ההשבה של הקבוצה כולה במגבלות הקבועות בחוק.

בתוך כך, מפנה המשיב לשורת פסקי דין הקובעים כי חיוב הרשות להחזיר כספים שנגבו עקב פרשנות משפטית מוטעית, חל רק על מי שעמד על זכותו והביאה בפני הערכאות. כך לדוגמא דבריו של השופט ויתקון:

"ייאמר מיד שאילולי היה בידי העותרים אלא הטענה שפסק דין שניתן לגבי נישום פלוני ממילא כוח יפה לגבי כל נישום אחר הנמצא באותו מצב אף כי שומתו מושלמת ומוגמרת ואין אחריה ולא כלום, לא הייתי רואה ממש בעתירתם. אין האזרח יכול לשבת בחיבוק ידיים ולייחל שביום מן הימים יזכה אזרח אחר בריבו עם הרשות על הטלת מס כלשהו, ואז יקום ויהנה אף הוא מניצחוננו של זה. אילו כך היה הדין לא יכלה הרשות לנהל את משק הכספים שלה בצורה תקינה. כוחו של תקדים לגבי אחרים אינו אפוא אלא מכאן ולהבא" (ע"א 117/67 ניר אל ואח' נ' המועצה המקומית קריית אונו, פ"ד כא(2) 477 (1967)).

דומני, כי אין להטיל דופי ברשות הציבורית ובפקידיה העושים עבודתם נאמנה לשמירתה של הקופה הציבורית. ואכן, מקום בו יתנהל ויוכרע בפסק דין חלוט הליך בין נישום בודד ובין הרשות, תחול הלכתו על כלל ציבור הנישומים. אמנם החלה זו תהא מכאן ולהבא, ולמצער לשנות מס פתוחות אך זאת, כפי שמנמק בית המשפט העליון, לשם המטרה הראויה של ניהולו התקין של משק הכספים:

"מסים למיניהם הנגבים מן התושבים אמורים לממן את פעילויות המדינה, ומדיניות מסים ראויה תיעוד אף להביא לחלוקת משאבים מיטבית בין התושבים ובין שכבות האוכלוסיה למיניהן. [...] ניהול ראוי של משק הכספים מחייב מעצם טיבו המעטת יסוד חוסר הוודאות, שכן רק בהגברת יסוד הוודאות ניתן לתכנן כראוי פעילויות לעתיד-לבוא. פריעת סדרים בניהול משק בכספים של רשות הציבור עלולה לקלוע אותה לקשיים לא-מעטים, ומכאן הצורך המובנה – לא פחות מאשר בעניינו של היחיד – להציב גדרות לחיובה של רשות הציבור להחזיר כספים שגבתה מן היחיד, ומכל מקום, להעמיד את הרשות במהירות מרבית במצב שתדע מה משאבים עומדים לרשותה. אכן, הצורך ביסוד של ודאות בניהול ענייניה הכספיים של רשות הציבור הוא כה דומיננטי, עד שהמחוקק – ולא רק בישראל – מצא לנכון, לעתים, להפקיע חטיבות דין שלמות בנושאי מיסוי מתחומו של המשפט הפרטי ולספחן – למצער בחלקן – אל המשפט הציבורי" (שחר, בעמוד 429).

עם זאת, בדיוק בליבה של טענה זו נעוצה חשיבותה הרבה של התובענה הייצוגית. חוק תובענות ייצוגיות מלמד כי מטרתו לקדם כאמור מספר תכליות: "מימוש זכות הגישה לבית המשפט, לרבות לסוגי אוכלוסיה המתקשים לפנות לבית המשפט כיחידים; אכיפת הדין והרתעה מפני הפרתו; מתן סעד הולם לנפגעים מהפרת הדין; וניהול יעיל, הוגן וממצה של תביעות". זכות גישה זו באה לידי ביטוי בזכות הייצוג, זכות המייצג וזכות המיוצג.

שאלמלא מימוש זכות זו, היה בוחר הנישום הבודד שלא לממש את זכות הגישה לערכאות ואת זכותו המהותית.

מקובלת עלי עמדת המבקשת כי לשם הרתעתה של הרשות, אכיפת הדין ופיצויים של הניזוקים, ממילא פועלת הרשות כמי שמחויבת להחלת הכרעת בית המשפט על כלל הנישומים. עם זאת, סבורני כי אין בדרך אשר נקבעה בפקודה כדי לקדם את התכלית הראשונה לשמה נועד מוסד התובענה הייצוגית, היינו מימוש זכות הגישה לבית המשפט בידי אחר. בכלל זה זכותו של היחיד הטוען לגבית תשלום חובה לרבות מס או אגרה שלא כדין על קבוצה כזו או אחרת, לממש את זכותו לייצג קבוצה זו. בכך אין להבחין בין תביעה להשבת מס ובין כל תביעה אחרת. הכוח לייצג נועד לאפשר לפרטים בקבוצה שלא לוותר על זכותם בשל עלויות וטורח מימוש הזכות. החוק מעודד את השימוש בזכות הייצוג ואף מורה על קביעת גמול מיוחד לתובע הייצוגי בשל טרחתו.

"כלי משפטי זה נועד בעיקר למצבים שבהם תאגיד גדול או רשות פוגעים בציבור גדול באופן שלכל פרט נגרם נזק קטן אשר אינו מצדיק הגשת תביעה על ידו" ראה: הצעת חוק תובענות ייצוגיות, התשס"ה-2005, ה"ח הכנסת 93, ההדגשה אינה במקור).

בהקשר זה, דין הגשת תביעה פרטנית כדין פניה למסלול השומתי באופן פרטי.

כאמור, ייתכן אמנם שככל שמדובר ברשות מרשויות המדינה, מצידה של ההרתעה, כמו גם היעילות הדיונית, אין רבותא בניהולו של הליך קבוצתי על פניו של ההליך האישי. עם זאת, התובענה הייצוגית נועדה בראש ובראשונה למקרים בהם לאור עילתה של התביעה והסעד העולה ממנה, ההליך הפרטי כלל לא יחל. בסיטואציות אלו על המערכת הדיונית לשרת את הזכות המהותית. לשם כך, ובמקרים אלו מסר המחוקק את הכוח בידי של הנישום הפרטי לתבוע בשמה של קבוצה, אם סבור הוא כי הרשות גובה מס שלא כדין. ודוק, יש להפריד בין בחינת היות התובענה הכלי המתאים לבירור הסוגיה או המחלוקת הפרטנית, בדיקה הנעשית בכל בקשת אישור להכיר בתובענה כיייצוגית, לבין קביעה אפריורית כי כלי התובענה הייצוגית אינו בר שימוש למעשה, בידי מי שמבקש לייצג קבוצת נישומים שלטענתו נפגעו מהתנהלות הרשות. כך אין מקום לעירוב השאלה שבפני לבירור בחינת היות התובע עונה על דרישות סעיף 4(א) לחוק התובענות הייצוגיות. אגב כך יוער, כי העדר מניעה כי תובעים המנויים בסעיפים 4(א) (2) או (3) לחוק (רשות ציבורית, ארגון ציבורי הפועל למען מי שיקשה עליו להגיש תובענה והמועצה הישראלית לצרכנות) ישמשו תובע כנגד רשות שבסעיף 11 לתוספת השניה, מחזקת את עמדת העותר. סעיפים אילו ממחישים את זכות הייצוג ומחזקים אותה כזכות שמקנה החוק.

יש להניח כי כוחות של עלות מול תועלת יכתבו מעליהם אימתי יבקש נישום לממש את זכותו במסלול חוקי המס, יעדיף שלא לפעול או לפעול במחדל באמצעות תובע ייצוגי או לשמש עצמו כתובע ייצוגי בשם הכלל. יש גם יסוד להנחה כי במקרים בהם מדובר בסכומי מס ניכרים ממילא מתנהלים הליכי שומה. יש מקום לאפשר לכוחות אילו לפעול בדרך של קיומם של התיבים, השומתי והיייצוגי.

לא זו אף זו, סעד ההשבה אינו הסעד היחיד העומד בפני התובע המבקש להיות תובע ייצוגי. יכולה הרשות לקבוע כי היא חדלה לנהוג כפי שנהגה בשל הגשת תובענה ייצוגית ובכך הושגה תכלית נוספת של הכלי הדיוני והוא "רגולציה אזרחית" על התנהלות רשות ציבורית וזאת אף בלא תשלום השבה. לעיתים הסעד הוא הצהרתי. כאן יש לנקוט זהירות באשר, מבלי לקבוע מסמרות, ספק רב אם כלי התובענה הייצוגית כלשון בית המשפט העליון בעניינו של העותר דנן, יכול לשמש אמצעי לקבלת חוות דעת מקדמית מאת בית המשפט, שהרי הגישה הנוהגת בישראל מצריכה כי התובע או חליפו ניזוקו ויהיו נימנים על הקבוצה לה הוא טוען.

הליך אישור תובענה ייצוגית כשהמדובר בתובענה להשבת מס

"שומה עלינו לטפל בתובענה הייצוגית בזהירות יתרה, משל היתה רימון יד שנצרתו נשלפה מגופו" (דנ"א 5712/01 יוסף ברזני נ' בזק חברה ישראלית לתקשורת בע"מ, פ"ד נז(6) 385 (2003)). בפרט כך כשהמדובר בתובענות המוגשות מכוחו של סעיף 11 לתוספת השניה לחוק תובענות ייצוגיות, כאשר חוקי המס קובעים מסלולי בירור ייחודיים. אין להקל ראש, בלשון המעטה, בחשיבות גוף המשפט שהתפתח ברבות השנים בקשר עם יישום מסלולים אלו. עם כל החשיבות הגלומה בחוק התובענות הייצוגיות, אין זה מתקבל על הדעת כי עם חקיקתו, יצר המחוקק כלי דיוני המוחק באחת גוף משפט זה או כי ניתן באמצעותו בכל מקרה, לעקוף אותו. המחוקק או מחוקק המשנה לא פעלו, עם חקיקת חוק התובענות הייצוגיות ליצור כללי התאמה בין הוראות החוק החדש ובין הדין הקיים. עד שכך יעשה, על בית המשפט להלך בין השניים, תוך ניסיון למצוא איזון והתאמה.

סעיף 4 לחוק, שכותרתו "מי רשאי להגיש תובענה ייצוגית ובשם מי" עוסק בין השאר בתנאי שעניינו עילת תביעה אישית:

"(א) אלה רשאים להגיש לבית המשפט בקשה לאישור תובענה ייצוגית כמפורט להלן:

(1) אדם שיש לו עילה בתביעה או בענין כאמור בסעיף 3(א), המעוררת שאלות מהותיות של עובדה או

משפט המשותפות לכלל החברים הנמנים עם קבוצת בני אדם – בשם אותה קבוצה;

(2) [...]".

חשיבות בחינתו של תנאי זה, ככל והדבר נוגע לעניינינו כבדת משקל. עילת התביעה מורכבת כאמור הן מהזכות המהותית אשר בידי של התובע והן באפשרותו הפרוצדוראלית לממש זכות זו באמצעות הערכאה השיפוטית. כפי שכבר נדון בהרחבה לעיל, השלבים השונים בהתדיינות של הנישום ורשות המס חיוניים וחשובים. למותר לומר כי הם המהווים תנאי לקיומו של הליך הערעור בערכאה השיפוטית. רק משמיצה נישום את המסלול השומתי, קמה זכותו לפנות לערכאות. על כן רואה אני לקבוע כי ברגיל על התובע המבקש להיות תובע ייצוגי, לעשות את כבדת הדרך המוטלת עליו בדרכו לניהול הליך אישי של ערעור מס. המעבר דרך ההליך השומתי, הוא המפתן שעליו לעבור בו. ללא הליך זה ניתן לומר כי לתובע אין עדיין "עילת תביעה". זהו הכלל ובית המשפט יכול ויבחן יוצאים מן הכלל בהתאם לעתירה שבפניו.

מכוח זכות הייצוג שבחוק ניתן לקבוע כי בקבוצתו של התובע הייצוגי יימנה רק מי שרשאי היה לנהוג כמוהו על פי חוקי המס ומי שניתן היה לראותו כמי שעבר במסלול השומתי. הצבת ההליך השומתי קודם לבירור עתירה מכוח החוק ובקשת האישור בכלל זה, יוצרת מסנן שיש בו מענה לרבות מחששות המבקשת בקשר עם ההתנגשות או העקיפה של ההוראות הדיוניות הקבועות בחוקי המס. כך באשר למועדים, רק העומד בסד המועדים הקבועים בדיני המס השונים, רשאי לפתוח בהליך שומתי לרבות הליך של בקשת החזר מס ביתר, כך באשר לשומות "סגורות" ועוד. ההליך השומתי יאפשר הן לעותר הן לרשות והן לבית המשפט, לבחון האם אכן מדובר בעילה שניתן לבחון אותה במסגרת תובענה ייצוגית או שהמדובר בסוגיה אשר נתונו האישיים של הנישום יש להם השלכות מכריעות בשעה שהיא נבחנת. פילטר ההליך השומתי מסייע כאמור בהגדרת הקבוצה. מסייע ולא קובע

משום שהגדרת הקבוצה תעשה בשלב הדיון בבקשת האישור. בשלב זה יתכן כי יקבע למשל כי מי שמצוי בהליך שומתי מול המשיב יכול ויימנה עם חברי הקבוצה ויכול שלא, בהתאם לנסיבות ולמחלוקת.

פותח מי שמבקש להיות תובע ייצוגי בהליך שומתי, כשהוא זכאי לעשות זאת תוך שהוא עותר ומבקש אישור כי עתירתו תהא תביעה ייצוגית, הרי שהיה ותוכר הבקשה, יהיו חברי הקבוצה, מי שהיו במועד הגשת העתירה זכאים לפתוח בהליך השומתי ומשאושרה הבקשה, יראו את חברי הקבוצה כמי שפתחו בהליך השומתי כתובע המייצג. בכך מושגת הן תכלית החוק לאפשר לנישום בודד לייצג קבוצה שחבריה נמנעו מלפתוח בהליך שומתי משיקולים שבבסיס חוק התובענות הייצוגיות והן נוצר צינור דרכו הכללים הדיוניים שבחוקי המס וגוף המשפט שהתפתח בקשר אליהם, נוצקים אל תוך בקשת האישור. החשש שמעלה העותר שבעוד שבערעור מס רגיל, עד שנתר הנישום עם פסק דין חלוט, חולפות שנים רבות אשר במהלכן, שאר הנישומים שלא פתחו בהליך שומתי לרבות בבקשה להשבת מס יתר, נחסמים בשל הוראות בדבר המועדים הקבועים בחוקי המס, מוסר.

משאמרנו כך, אין הקבוצה זכאית לסעד אלא במגבלות חוק התובענות הייצוגיות. דהיינו, אם בתביעת השבה עסקינן, מוגבלת ההשבה לתקופה כקבוע בסעיף 21 לחוק. יש לזכור גם כי על פי החוק, מי מחברי הקבוצה, כקבוע בסופא של סעיף 21 העומד באופן עצמאי בתנאים הדיוניים הקבועים בחוקי המס השונים, זכאי הוא לתבוע את סעדו גם בנפרד. ודוק, הליכה בנתיב השומתי עד תומו בידי התובע המייצג תכשיר את הקרקע עבור הקבוצה רק במסגרת התובענה הייצוגית. לא יכולה להישמע טענה על ידי מי מחברי הקבוצה כי בשל הכללתו בקבוצה, יש לראותו כמי שפתח בהליכי שומה אם הוא תובע סעד פרטני על פי הנתיב השומתי. דהיינו לא עמד מי מחברי הקבוצה באופן אישי בהוראות הנתיב השומתי, תהא זכאותו לסעד מוגבלת רק מכוח היותו מיוצג בידי התובע הייצוגי על פי חוק התובענות הייצוגיות. הקביעה כי רואים את חברי הקבוצה, בזכות התובע שפתח בהליך השומתי במועד, כמי שפתחו אף הם במועד בהליך השומתי, יפה היא רק לצורך חוק התובענות הייצוגיות מכוח זכות הייצוג הקבועה בו לצורך יישום חוק המס באמצעות החוק.

כך מוגבל הסעד לקבוע בסעיף 9 לחוק. הודיעה הרשות כי תחדל מגביה שבשלה הוגשה הבקשה לאישור והוכח כי אכן חדלה מהגביה, לא תאושר הבקשה ואין העותר והקבוצה לה הוא טוען זכאים להשבה.

הכפפת קיומה של "עילת תביעה" שבסעיף 4 לחוק, לבירור המחלוקת תחילה בנתיב השומתי, מסייעת להשגת אחידות ומהווה מענה לחשש לפסיקות סותרות בנתיב השומתי והערעור עליו ובנתיב התובענה הייצוגית. עם הגשת הודעת הערעור, יאוחד, ככל שהוגשה עתירה על פי חוק התובענות הייצוגיות, הדיון בהודעת הערעור לדיון בתובענה כאשר, תחילה ברגיל, יש, על פי אותו הגיון, לבחון את הערעור הפרטני וממנו לצאת אל בחינת בקשת האישור. במסגרת הסמכות הנתונה לבית המשפט, הרי שמסלול זה הוא מוטלה נסיבות התובענה, הערעור, והסוגיה המתבררת. למותר לציין כי מסלול ברור זה יכול וישונה ויותאם. עם זאת, נקודת המוצא לטעמי לבחינת קיומה של "עילת תביעה", נקודת מוצא המתבקשת לאור גוף הפסיקה והמשפט שקיים בקשר עם נתיבי השומה והערעור בחקיקת המס השונה, היא כי המבקש לשמש תובע ייצוגי לצורך תביעת רשות לפי סעיף 11 לתוספת השניה לחוק התובענות הייצוגיות, היא כי פתח הוא בהליך שומתי ועמד בו לכל אורכו עד הגשת הודעת הערעור או הפניה לערכאות כקבוע בחוק המס הספציפי על פיו הוא מבקש את הסעד. למותר לציין כי בירור טענות הנישום במסגרת ערעור המס או ההליך המקביל לכך בחוק המס שמכוחו נגבה

תשלום החובה יעשה על פי הדין הקיים לרבות כללי הראיות ודין הנטלים וכיוצא בזה כערעור מס. היה ויתקבל הערעור יחל הליך בחינת בקשת האישור שהוא הליך אזרחי.

יצויין כי במקום בו לא היה נדרש הנישום לעבור את משוכות "הפרוצדורה המיסויית", אלו לא יידרשו גם כאן, דהיינו באותם החריגים שנמנו בתחילת הדברים, בהם איפשר בית המשפט דיון שלא בנתיב שבחוק המס. יתכן וכאשר הסעד המתבקש הוא כי הרשות תחדל מלנהוג בדרך מסוימת, למשל אם סבור העותר כי הנחיה בדבר ניכוי במקור פורשה שלא כדון ואין הוא תובע השבה, דומה כי לא נדרש העותר לעבור דרך מסנן ההליך השומתי. אולם כל מקרה צריך שיבחן לגופו.

נוכח סעיף 8(ג)(2) לחוק הקובע כי אם מצא בית המשפט כי התקיימו כל התנאים לאישורה של התובענה כייצוגית, זולת התנאי הנזכר בסעיף 4 לחוק, יאשר בית המשפט את התובענה הייצוגית אך יורה בהחלטתו על החלפת התובע המייצג (ראה גם במאמרו של א' קלמנט "קווים מנחים לפרשנות חוק התובענות הייצוגיות, התשס"ו-2006" הפרקליט מט (תשס"ז) 131). עם זאת, גם אם יחליף בית המשפט את התובע המייצג, אזי על הבא בנעליו, למלא אחר כל האמור בתנאים אותם מציב החוק. במובן זה, אין לדידי לאפשר הגשתה של תובענה "תיאורטית", קרי בטרם התבררה העילה במשור השומה כאמור, אף אם יש לה השלכות רוחביות על ציבור זה או אחר. הפעלת סעיף 8(ג)(2) לחוק ממילא נעשית רק בשלב בחינת בקשת האישור, זו תעשה כאמור, רק לאחר בחינת עילת התביעה במסגרת ערעור המס או הליך מקביל לכך בהתאם לחוק המס הרלבנטי.

אף שברגיל בקשת האישור תוגש לבית המשפט אשר לו הסמכות העניינית והמקומית לדון בתובענה הייצוגית אם תאושר, קובע סעיף 5(ב)(2) לחוק כי:

"בקשה לאישור נגד רשות בתביעה שעילתה החלטה של הרשות ושהסעד המבוקש בה הוא פיצויים או השבה, לרבות השבת סכומים שגבתה הרשות כמס, אגרה או תשלום חובה אחר, תוגש לבית משפט לעניינים מינהליים; ..."

קביעתו של בית המשפט המוסמך אינו דבר של מה בכך. העיר על כן יו"ר ועדת החוקה חוק ומשפט בעת ההצבעה בקריאה השניה והשלישית על החוק:

"באותן תביעות השבה בלבד הדיון לא יתקיים בבית-משפט אזרחי רגיל, אלא בבית-משפט לעניינים מינהליים, על דרך של תובענה מינהלית [...] וזה מפני שזה בעצם הגוף שאמור להיות הבג"ץ הקטן ומן הראוי שהנושא הזה יידון שם ולא בבתי-המשפט האזרחיים."

בפני המחוקק עמדו אפשרויות שונות לקביעת הערכאה המוסמכת לדון בתביעות ההשבה כנגד המדינה. קביעתו של המחוקק כי דווקא בית המשפט המנהלי הוא הערכאה המוסמכת, מבטאת את תפיסתו כי בהליך שכזה יושב בית המשפט כ"בג"ץ קטן" היינו יש בידו לשקול שיקולים רחבים בתוכם השפעות חברתיות וכלכליות על כלל הציבור.

דברים אלו עולים במפורש גם בסעיף 8(ב)(1) לחוק הקובע כי:

”על אף הוראות סעיף קטן (א) –

(1) הוגשה בקשה לאישור נגד המדינה, רשות מרשויותיה, רשות מקומית או תאגיד שהוקם על פי דין ושוכנע בית המשפט כי עצם ניהול ההליך כתובענה ייצוגית צפוי לגרום נזק חמור לציבור הנזקק לשירותיו של הנתבע או לציבור בכללותו לעומת התועלת הצפויה מניהולו בדרך זו לחברי הקבוצה ולציבור, ולא ניתן למנוע את הנזק בדרך של אישור בשינויים כאמור בסעיף 13, רשאי בית המשפט להתחשב בכך בבואו להחליט אם לאשר תובענה ייצוגית”

כאמור, האמצעי הדיוני של התובענה הייצוגית נועד לקדם את האינטרס הציבורי. עם זאת, אפשר שעל אף צדקת טענתו של התובע, והזכות שבידו, אישורה של בקשתו לאישור התובענה כייצוגית תוציא את שכרו של הציבור בהפסדו. אכן, במקרים אלו תגבר ידו של הציבור הרחב, על פניה של ”הקבוצה”, היא אותו הציבור המצומצם שבית המשפט יחסום את דרכו. עם זאת, זכותו של כל יחיד ויחיד תיוותר בידו באופן שיוכל לממשה באמצעות ניהול ההליך אישי כנגד הרשות.

וידגש, הענקתו של שקול דעת רחב זה, המתיר לבית המשפט לשקול שיקולים הרחוקים מאלו הנוגעים לבעלי הדין העומדים בפניו, הינו צעד משמעותי באיזון האינטרסים שבין הנישום והרשות, תוך ריסונו של הנישום, בהשוואה לניהול ההליך האישי. ברגיל, כאשר בית המשפט מכריע בסוגיה מיסויית העומדת בפניו, אשר יש לה השלכה רוחבית, יש בכך לעיתים כדי להשפיע באופן משמעותי על הקופה הציבורית. על אף ההשפעה הפוטנציאלית, על בית המשפט בהליך זה להכריע אלא במה שיש בפניו. כאשר המדובר בניהולו של הליך קבוצתי, בית המשפט, כאמור, מחויב להתייחס גם להשלכות פסיקתו על הציבור, לצורך כך הוא עשוי להיזקק לחוות דעת מומחים מטעמו. אף מכוח סמכות זו נובעת הקביעה כי אין ברגיל לדון בתובענה ייצוגית (בעתירה ובבקשת האישור) בעניין המנוי בסעי, 11 לתוספת השניה לחוק, אלא לאחר שהתובע פתח בהליך שומתי, התמיד בו, על פי המועדים הקבועים בחוק המס ואף פנה לערכאה המוסמכת על פי חוק המס, לערור או לערר על החלטת הרשות.

ודוק, שיקולי ”הנזק הציבורי” יעשו רק בעת דיון בבקשת האישור ולא בעת ההכרעה בערעור המס.

סעיף 8 לחוק מונה את תנאי הסף אותם יש לבחון בטרם תאושר תובענה ייצוגית. בס”ק 2, נקבע, בין השאר, כי על בית המשפט להחליט האם:

”תובענה ייצוגית היא הדרך היעילה וההוגנת להכרעה במחלוקת בנסיבות העניין”

ובסעיף 13 לחוק ניתנה לבית המשפט האפשרות לאשר את התובענה בשינויים, תוך הפעלת שיקול דעת רחב, ”לשם הבטחת ניהול הוגן ויעיל של התובענה”:

”בית המשפט רשאי לאשר תובענה ייצוגית בכל שינוי שיחליט עליו ביחס לבקשה לאישור, והכל כפי שייראה לו ראוי לשם הבטחת ניהול הוגן ויעיל של התובענה הייצוגית”.

בכלל שיקול דעת זה, יאזן בית המשפט בין האינטרסים השונים של הצדדים. ניהולה ההוגן והיעיל של תביעה, ככל והמדובר בתביעה 'מיסויית', הוא שעומד בבסיס קביעת דלעיל

המבקשת בסיכומיה הפנתה לפסיקת בתי המשפט בארה"ב מהן עולה כי תביעות להשבת מס הינן בעלות אופי אישי וייחודי ואינן מתאימות להידון במסגרת האפיק של תובענה ייצוגית. יש להדגיש כי המחוקק היה ער למשפט המשווה, שאינו עשוי מקשה אחת (ראה למשל בפרוטוקול מס' 1 משיבת ועדת המשנה (של ועדת החוקה, חוק ומשפט) אשר דנה בהצעת החוק מיום י"א בניסן תשס"ה (20 באפריל 2005), <http://www.knesset.gov.il/protocols/data/html/huka/2005-04-20.html>). בסופו של יום, כוונת המחוקק ולשון החוק ברורים. החוק מכיר בתביעות השבה כנגד רשות שעניין גביית מס שלא כדין. אימוצה של המסקנה הגורפת, כפי שלומדת המבקשת ממקצת מהדין הזר האמריקאי, כי ככלל תביעות להשבת מס אינן מתאימות להידון במסגרת תובענה ייצוגית, אינה עולה בקנה אחד עם לשון החוק וכוונתו של המחוקק הישראלי.

סוף דבר

המחוקק נתן דעתו לחשש שמעלה הרשות בקשר עם פגיעה ביציבות התקציבית ונתן לכך משקל בחוק. עם זאת איפשר לעשות שימוש בכלי התובענה הייצוגית תוך שקבע מגבלות כבסעיף 21 או בסעיף 9(ב) לחוק התובענות הייצוגיות. מגבלות אילו פועלות משעה שקמה עילת תביעה על פי החוק. ההוראות הדיוניות שבחוקי המס כמו גם הליכי השומה הקבועים בהם, פועלים לבירור **קיומה** של עילת תביעה. חוק התובענות הייצוגיות כאמור, אינו מקנה זכויות מהותיות (והערנו באשר לזכות הייצוג דלעיל). משכך למשל אין להכשיר באמצעות תביעת השבה למי שזכות זו כבר אינה קיימת, למשל משום שחלף המועד הקבוע בחוק המס המיוחד למימושה. שאחרת אכן ימצאו הוראות בדבר המועדים הקבועים בחוקי המס בקשר עם השבת מס ביתר, משום מלה מתה. כפי שאין חוק התובענות הייצוגיות משום כלי לעקיפת דיני ההתיישנות ואילו, בכפוף להוראות החוק, נבחנים בעת בירור שאלת קיומה של עילת תביעה, כך הדבר בקשר עם תביעה לפי סעיף 11 לתוספת השניה לחוק. בדומה לשאר התביעות המפורטות בתוספת השניה לחוק המצריכות כי למבקש להיות תובע ייצוגי, עילת תביעה מהותית בין אם זה בתחום הגנת הצרכן, דיני הבנקאות, דיני הביטוח או דיני ההגבלים העסקיים וכו', כך בירורה של תביעה שבסעיף 11 לתוספת. ברגיל, לא קמה זכות ההשבה, לא קמה עילת תביעה, אלא למי שעמד בהליכי השומה הקבועים בחוקי המס. עבר התובע הייצוגי הליכי שומה, אם התקבלה עמדתו ובכל זאת סובר התובע כי הרשות אינה נוהגת כך כלפי קבוצה כזו או אחרת, הרי שחוק התובענות הייצוגיות והסמכות המקנה כוח ייצוג שבו, מאפשרות לו להגיש תובענה בקשר עם כך ולבקש כי הרשות תנהג כפי שפעלה בנוגע אליו.

לא שעתה הרשות לטענותיו ואילו נדחו, עליו לערער על קביעה זו כקבוע בחוקי המס לשם "שמירה" על עילתו. שאם לא עומד הוא זכותו להעמיד את קביעת הרשות הפרטנית לבחינת בית המשפט, פוקעת זכותו. עתירתו ובקשתו לאישור היותה תובענה ייצוגית, תבחן עם שבשלה זכות התביעה המהותית ולו לכאורה. שהרי יעילות הדיון מחייבת דומני, כי משעה שמתקבלת עמדתו בערכאה הדיונית, ניתן להמשיך ולברר את בקשת האישור ואולי אף את העתירה גופה. כך יוכלו הצדדים המתדיינים להעמיד לבחינה של ערכאת הערעור את מכלול הסוגיות ולקצר את משכם של ההליכים כולם. כאמור, בירור באופן זה משמש גם בהגדרת הקבוצה אותה מבקש עותר לייצג. חברי הקבוצה יכללו רק מי שבדומה לעותר, היתה לו עילת תביעה, זכות להשבה, במועד הגשת העתירה. כך מבהיר הברור השומתי כמו הדיון בערכאה הדיונית אם ראויה העילה להיות בסיס לתובענה ייצוגית.

עוד יצוין, כי במסגרת שיקולי היעילות וההוגנות יבחן בית המשפט גם את עניינו של החיסיון המוטל על פרטים

שונים הנוגעים להכנסתו של הנישום וכן את ניהולו של ערעור המס ברגיל בדלתיים סגורות. שמיעת ערעור המס בדלתיים סגורות הוא חריג לעקרון פומביות הדיון. משכך מתעורר קושי באיחוד הדיון בהודעת הערעור עם הבקשה להכיר בעתירה כתביעה ייצוגית. גם כאן, נצרך בית המשפט לאזן בין האינטרסים המתנגשים. החיסיון ופומביות הדיון תבחן בעת בחינת העתירה שהיא בקשה לאישור תובענה ייצוגית, בהתאם לתכלית החיסיון. למשל שממתברר כי המחלוקת אינה כרוכה בגילוי פרטי הכנסתו של העותר, פרטי עסקו, סודות מסחריים וכיוצא בזה, כשאין חשש כי ניהול הדיון בדלתיים פתוחות ימנע הגעה אל שומת האמת, יגבר עקרון פומביות הדיון. דומה כי ברגיל, מחלוקות מס בעלות אופי "קבוצתי" נטולות אופי "אישי" שאחרת אינן מתאימות להתברר במסגרת חוק התובענות הייצוגיות. על כן בעצם פנית עותר למסלול התובענה הייצוגית מקופלת הסכמתו לויתורו על הוראות החיסיון כלפי הרשות וכן ניתן לראותו כמי שביקש מבית המשפט כי ענינו לא יתברר בדלתיים סגורות כלשון סעיף 154(ג) לפקודה. יחד עם זאת, כיוון שבתחילת הליך הברור מצוי ערעור המס, שלב זה יכול ויתנהל בדלתיים סגורות.

ובאשר לעותר דנן

העותר שבפני הגיש הודעת ערעור בעקבות הליכי שומה. הסוגיה אותה הוא מעלה בעתירתו, זהה לזו המועלית בהודעת הערעור אם כי מתיחסת היא לקופות שונות ומועדי משיכה שונים. העותר ביקש כי הדיון בהודעת הערעור, בעתירה ובבקשת האישור, יתקיים בפני אותו מותב. משכך, מוצא אני כי יש מקום לאפשר לעותר לתקן את עתירתו בהתאם לאמור בהחלטה זו ולאפשר לרשות להגיב לה. כפי שנקבע יש לדון תחילה בהודעת הערעור שהגיש העותר על מנת לקבוע אם הוא בעל עילת תביעת השבה אם לאו. משכך, על מנת להימנע מטרחה והוצאות נוספות יש מקום להאריך את המועד להגשת עתירה מתוקנת לאחר מועד ברור ערעור המס אלא אם תוגש בקשה בעניין זה תוך 45 יום. הצדדים ינסו להגיע להסדר בדבר עובדות ופולגתאות מוסכמות בקשר עם ערעור המס וימסרו הודעה על כך בתיק זה ובתיק הערעור בתוך 45 יום.

בנסיבות בקשה זו, היותה כובשת דרך ולאור התוצאה, אני מוצא שאין מקום לעשות צו להוצאות.

תזכורת פנימית ביחד עם תיק עמ"ה 1062/07 בעוד 46 יום.

ניתנה היום י' בשבט, תשס"ט (4 בפברואר 2009) שלא במעמד הצדדים

המזכירות תמציא העתקים לב"כ הצדדים

מגן אלטוביה, שופט

052א030602/07 אלטוביה מגן