



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4239/15

ע"א 5270/15

ע"א 5271/15

לפני: כבוד המשנה לנשיאה א' רובינשטיין
כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופטת ע' ברון

דור אלון אנרגיה ישראל 1998 בע"מ	המערערת בע"א 4239/15 והמשיבה בע"א 5271/15 ובע"א 5270/15 :
דלק חברת הדלק הישראלית בע"מ	המערערת בע"א 5270/15 והמשיבה בע"א 4239/15 ובע"א 5271/15 :
טן חברה לדלק בע"מ	המערערת בע"א 5271/15 והמשיבה בע"א 4239/15 ובע"א 5270/15 :

נ ג ד

מדינת ישראל – רשות המיסים
המשיבה בע"א 5271/15 בע"א
4239/15 בע"א 5270/15 :

ערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
בת"א 941-12-12 מיום 22.2.2015 שניתן על-ידי השופט א'
סטולר

תאריך הישיבה: ד' בטבת התשע"ז (2.1.2017)

בשם המערערת בע"א 4239/15
והמשיבה בע"א 5271/15
ובע"א 5270/15 : עו"ד אליס אברמוביץ

בשם המערערת בע"א 5270/15
והמשיבה בע"א 4239/15
ובע"א 5271/15 : עו"ד זיו שרון

המערערת בע"א 5271/15
והמשיבה בע"א 4239/15 : עו"ד עמית גליק

ובע"א 5270/15 :

המשיבה בע"א 5271/15 עו"ד יאיר זילברברג
 ובע"א 4239/15 ובע"א
 : 5270/15

פסק-דין

השופט נ' סולברג:

1. לפנינו שלושה ערעורים על פסק הדין של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד מיום 22.2.2015 בת"א 21235-12-12, ת"א 47729-04-13 ות"א 941-12-12 (השופט ד"ר א' סטולד), בגדרו נדחו תביעותיהן של המערערות להשבת הבלו ששילמו בגין דלק שתמורתו לא התקבלה והיתה ל'חוב אבוד'.

רקע

2. חוק הבלו על דלק, התשי"ח-1958 (להלן: חוק הבלו או החוק), מסמיך את שר האוצר להטיל מס בלו על דלק המיוצר בישראל (מקור השם 'בלו' בספר עזרא (ד, כ): "וּמְלָכִין תִּקְיִפִּין, תְּהוּ עַל-יְרוּשָׁלַּם, וְשְׁלִיטִין, בְּכָל עֵבֶר נְהָרָה; וּמִזֶּה בָּלוּ נְהָלָךְ, מִתְּיָהָב לְהוֹן"; ותרגומו (על-פי 'כתובים עם ביאור חדש' מאת שמואל לייב גורדון): "וּמְלָכִים תִּזְקִים הָיוּ עַל יְרוּשָׁלַּם, וְשְׁלִטִים בְּכָל עֵבֶר הַנְּהָר, וּמִתָּה, מִנְּהָה וּמִסָּתָן לְהֵם"). הגדרת 'ייצור' דלק בחוק היא רחבה, וכוללת גם "החזקת דלק לשם מסחר בו בסיטונות" (סעיף 1 לחוק). אשר לתשלום הבלו קובע החוק, כי "יצרן המוציא דלק ממקום ייצור, ישלם את הבלו בעת הוצאת הדלק ממקום הייצור ובשיעור שיחול אותה שעה" (סעיף 4(א) לחוק). לצד זאת נקבע, כי המנהל (כהגדרתו בפקודת מס הכנסה) רשאי לדחות את תשלום הבלו למועד אחר, "ובלבד שתקופת הדחיה לא תעלה על עשרה ימים" ממועד הוצאת הדלק ממקום הייצור (סעיף 4(ב) לחוק). הלכה למעשה, עשה המנהל שימוש בסמכותו-זו, ודחה את מועד תשלום הבלו לתקופה המקסימאלית הקבועה בחוק, קרי – 10 ימים לאחר הוצאת הדלק ממקום הייצור.

3. המערערות הן חברות העוסקות בשיווק דלק בישראל, הן לצרכנים פרטיים (בתחנות הדלק שבבעלותן), הן לצרכנים תעשייתיים (מפעלים, ציי רכב ועוד), וככאלו נחשבות ל'יצרניות' לעניין חוק הבלו. על-פי שיטת הגבייה המתוארת בפסקה הקודמת, המערערות 'מושכות' דלק ממתקני הניפוק, ולאחר 10 ימים מעבירות לידי המשיבה את סכום הבלו הנדרש, בהתאם לכמות הדלק ש'נמשכה'. את סכום הכסף המשולם בגין

הבלו כוללות המערערות במחיר הדלק לצרכנים, ובכך 'מגלגלות' את הבלו אליהם. המכירה לצרכנים הפרטיים מתבצעת בתחנות הדלק השונות אשר בבעלותן של המערערות, בעוד המכירה לצרכנים התעשייתיים נעשית בדרך כלל מחוץ לתחנות, בתנאים עסקיים אחרים. במסגרת זאת נהנים הצרכנים התעשייתיים מתקופת אשראי ארוכה יחסית ('שוטף+90'), ואינם נדרשים לשלם את התמורה על אתר. כפי שקורה לא אחת בעסקאות אשראי מסוג זה, חלק מן הצרכנים התעשייתיים לא עמד בתשלומים שנקבעו, והתמורה שהיתה אמורה להשתלם למערערות בגין עסקאות אלו הפכה ל'חוב אבוד'. פועל יוצא הוא, שהמערערות נשאו בתשלום הבלו בגין הדלק שנמכר במסגרת עסקאות אלו (אותו שילמו כאמור 10 ימים לאחר משיכתו ממתקן הניפוק), אך מעולם לא קיבלו את תמורתו.

4. המערערות, שסברו כי אין זה צודק שנטל הבלו יפול על שכמן מקום בו תמורתו של הדלק היתה ל'חוב אבוד', הגישו לבית המשפט המחוזי שלוש תביעות (שהדיון בהן אוחד), במסגרתן ביקשו את השבת הבלו ששילמו במסגרת עסקאות אלו. ביום 1.8.2013 – קרי, לאחר מועד הגשת התביעות אך טרם בירורן – נכנס לתוקפו סעיף 12א לחוק הבלו, הקובע במפורש כי אם "שולם בלו על דלק שהוצא ממקום ייצור ולא נמכר או שנמכר בלי ששולמה עליו תמורה – לא יינתן עליו החזר בלו". על רקע תיקון זה, אישר בית המשפט המחוזי הסדר דיוני אליו הגיעו הצדדים במהלך קדם-המשפט, לפיו בשלב ראשון תתברר השאלה המשפטית העקרונית בדבר זכותן של המערערות "להחזר בלו ששולם בגין דלק חב בלו, שהוצא ממקום ייצור, נמכר, והתמורה בגין מכירתו הפכה לחוב אבוד, וזאת קודם לתיקון החוק והוספת סעיף 12א לחוק" (מובא בפסקה ב.1 לפסק הדין). בהתאם להסדר, רק אם יקבע כי המערערות זכאיות מבחינה עקרונית להשבת הבלו ששולם, תתבררנה השאלות העובדתיות הדורשות הכרעה.

5. לאחר שסקר את טענות הצדדים, בחן פסקי דין רלבנטיים ועמד על הוראותיו השונות של חוק הבלו ופרשנותן, הגיע בית המשפט המחוזי לכלל מסקנה כי "בלו הוא מס עקיף חד שלבי, המוטל על יצרני הדלק. אירוע המס הינו חד פעמי, בהוצאת הדלק ממקום ייצור/אתר אחסון, לשימוש בישראל. החבות בבלו אינה מותנית בקיום עסקה, לקבלת תמורה בגינה, או בכך שתצמיח ליצרן רווח" (פסקה 2.י). לשיטת בית המשפט המחוזי, הוראות החוק המעניקות פטור מתשלום בלו באין שימוש בדלק, או בגין שימושים מסויימים, מלמדת "שהרציונל הוא להטיל מס בלו על השימוש בדלק. גם דלק שהצרכן הסופי לא שילם עבורו הוא דלק שנעשה בו שימוש ולכן לא ראוי להשיב את הבלו ששולם בגינו" (פסקה 9). אשר ל'שתיקתו' של חוק הבלו בעניין 'חובות אבודים' (עובר להוספת סעיף 12א), ולשאלה אם לפנינו תִּסְר (לאקונה) או הסדר שלילי, קבע בית

המשפט המחוזי כי "הפירוש הנכון הוא שבפנינו הסדר שלילי. ההיסטוריה החקיקתית של חוק הבלו מלמדת, כי המחוקק, במודע ובמכוון, בחר שלא ליתן השבה בגין חובות אבודים, והדף פעם אחר פעם את ניסיונותיהם של יצרני הדלק לקדם תיקון חקיקה בכיוון זה" (פסקה 4.יג). לשיטת בית המשפט המחוזי, תיקון החוק על דרך של הוספת סעיף 12א נועד אך להבהיר את המצב הקיים עובר לתיקון, ולא לשנותו כפי שטענו המערערות. כמו כן, בית המשפט המחוזי דחה את טענת המערערות כי הן זכאיות להשבת הבלו ששילמו מכוח חוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 (להלן: חוק עשיית עושר), ולחלופין מכוח חוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), התשכ"ח-1968 (להלן: חוק מסים עקיפים), מאחר שלא מדובר בבלו שנגבה ביתר או בניגוד לדין.

מכאן הערעור שלפנינו.

עיקרי טענות הצדדים

6. לטענת המערערות, 'שתיקתו' של חוק הבלו בעניין ה'חובות האבודים' אינה בבחינת הסדר שלילי, כי אם חסר המחייב השלמה. לשיטתן, בהעדר הוראה מפורשת השוללת את השבת הבלו במקרה של 'חובות אבודים', שומה על בית המשפט להשלים את החסר בהתאם למהותו ותכליתו של הבלו. לטענת המערערות, הן המחוקק, הן המשיבה, הגדירו והתייחסו אל הבלו כ'מס עקיף', המוטל על המערערות אך 'מגולגל' אל הצרכנים, ובכך גילו דעתם כי הצרכנים הם אלו שאמורים לשאת בנטל הבלו. גביית הבלו מחברות הדלק, והמערערות בתוכן, מבוססת על שיקולים טכניים, והן אינן אלא 'סוכנות גבייה', 'צינור' שנועד להעביר את כספי הבלו מן הצרכנים אל המשיבה. על רקע האמור, טוענות המערערות, חיובן לשאת בתשלום הבלו בגין דלק שתמורתו היתה ל'חוב אבוד', מבלעדי הוראת חוק מפורשת המתירה לעשות כן, פוגע בעקרון הצדק ובזכותן החוקתית לקניין, ולפיכך אינו עולה בקנה אחד עם החזקה לפיה דבר חקיקה נועד להשיג צדק ולהלום זכויות יסוד. לפיכך טוענות המערערות, כי אף אם כוונת המחוקק היתה למסות את השימוש בדלק, אין זה צודק כי הן ישאו בנטל הבלו מקום בו לא עלה בידן לגבות את התמורה מן הצרכנים. לטענת המערערות, תיקון החוק בגדרו נוסף סעיף 12א נועד לשנות את המצב הקיים, ולא להבהירו. אדרבה, עצם העובדה שהמשיבה נזקקה להוספת סעיף מפורש, היא הנותנת כי עובר לתיקון היה קיים לכל הפחות ספק באשר לפרשנות החוק, שאז יש לאמץ את הפרשנות המקלה עם הנישום, קרי – המערערות. בנוסף, שגה בית המשפט המחוזי כשקבע כי לא ניתן לבסס את השבת הבלו על חוק מסים עקיפים וחוק עשיית עושר, מחמת שלא מדובר בבלו שנגבה ביתר או בניגוד לדין. לשיטת המערערות, את המונח 'יתר' בחוק מסים עקיפים ניתן וראוי לפרש לאור החזקה לפיה החוק נועד להשיג צדק, ולכלול בתוכו גם מצבים של

'חוב אבוד'. כמו כן, משלא נגבה הבלו מהצרכנים, שעליהם מוטל כאמור נטל המס מבחינה מהותית, הרי שנשמטה זכותה של המשיבה להמשיך ולהחזיק בכספי הבלו ששילמו המערערות.

7. מנגד, המשיבה סומכת את ידיה על פסק הדין של בית המשפט המחוזי. אשר למהותו של הבלו כמס עקיף טוענת המשיבה, כי אף שהבלו 'מגולגל' בסופו של דבר אל הצרכן, אין בכך כדי לאיין את חבותם המפורשת והחד-משמעית של היצרנים לשאת בנטל זה על-פי החוק לאחר הוצאת הדלק ממקום הייצור, ללא קשר לשאלת קבלת התמורה. לשיטת המשיבה, חוק הבלו אינו 'שותק', ועיון בהוראותיו השונות מלמד "כי החוק נועד למסות את השימוש בדלק בישראל ולחייב את היצרנים בבלו במועד הוצאת הדלק לצריכה בלא כל תלות וקשר לגביית התמורה" (פסקה 58 לסיכומי המשיבה; ההדגשה במקור). מכל מקום, אף בהנחה שחוק הבלו 'שותק', הרי שהפרשנות הנכונה ל'שתיקתו' היא כי לפנינו הסדר שלילי: ראשית, מקום בו ראה המחוקק להורות על השבת הבלו עשה כן באופן מפורש (סעיפים 8, 10 ו-12 לחוק הבלו); שנית, כלל הוא בפרשנות דיני מסים כי פטור ממס או הקלה במס מחייבים הוראת חוק ברורה ומפורשת; שלישית, ההיסטוריה החקיקתית מלמדת, כי המחוקק בחר באופן מודע להדוף פעם אחר פעם את ניסיונותיהן של חברות הדלק לקדם תיקון חקיקה שעניינו השבת הבלו בגין 'חובות אבודים'. לטענת המשיבה, הוספת סעיף 12 לחוק הבלו נועדה להבהיר את המצב הקיים עובר לתיקון; "בתיקון זה שב המחוקק והביע את עמדתו משכבר הימים, לפיה לא יוכרו חובות אבודים לעניין בלו" (פסקה 92 לסיכומי המשיבה).

8. גם תכליתו של החוק מבססת לטענת המשיבה את עמדתה, כי אין הצדקה להשיב בלו בגין 'חובות אבודים'. כך, נוסף על תכליתו הפיסקאלית כמקור הכנסה למדינה, נועד הבלו להפנים השפעות חיצוניות שליליות הנוצרות כתוצאה מן השימוש בדלק, קרי – השפעות הגוררות עלויות לכלל הציבור, שהצרכן יוצר אותן אך לא משלם בעבורן (כגון זיהום אוויר, צפיפות בכבישים וכיוצא באלו השפעות). השבת הבלו למערערות מקום בו יצא הדלק לצריכה, אך בשל העובדה שלא עלה בידן לגבות את תמורתו, עומדת אפוא בסתירה לתכלית זו.

דיון והכרעה

9. בפעם השלישית, שבה ועולה שאלת השבת מס מקום בו תמורתם של הטובין או העסקה לא התקבלה והיתה ל'חוב אבוד'. לפנינו נדונה סוגיה זו במסגרת ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999) (להלן: עניין אלקה) – בגדרו נקבע כי יש להשיב מע"מ ששולם בגין עסקה שתמורתה לא התקבלה

והיתה ל'חוב אבוד'; ופעם נוספת, לא מכבר, במסגרת ע"א 4609/12 אגף המכס והמע"מ – מס קניה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ (24.6.2015) (להלן: עניין טמפו) – בגדרו נקבע כי אין להשיב מס קניה ששולם בגין טובין שיצאו לצריכה, אשר תמורתם לא התקבלה והיתה ל'חוב אבוד'. הצדדים שלפנינו מבקשים להיבנות מפסקי דין אלו, כל אחד כפי עמדתו: המערערות מצדן מבקשות להקיש מעניין אלקה, ולאבחן מעניין טמפו; ואילו המשיבה מבקשת להקיש מעניין טמפו, ולאבחן מעניין אלקה.

10. בשונה מענייני אלקה וטמפו, בהם נדרש בית המשפט לפרשנותה של הוראת חוק ספציפית שלגביה נחלקו הצדדים, אין בענייננו הוראת חוק מעין זו. חוק הבלו 'שותק' לכאורה, וטיבה של אותה 'שתיקה' שנוי במחלוקת: כלום חסר הוא, עניין שנשמט מן המחוקק מבלי משים, או שמא הסדר שלילי, שתיקה מדעת של המחוקק? לטעמי, אין לשאלה זו נפקות בענייננו. כפי שיבואר להלן, תכליתו של חוק הבלו, נוסף על תכליתו הפיסקאלית, היא בהפנמת העלויות החיצוניות השליליות הנוצרות כתוצאה מן השימוש בדלק. לפיכך, אף בהנחה שהחוק 'שותק', ו'שתיקתו' מהווה חסר המחייב השלמה – הגשמתה של תכלית זו מחייבת לקבוע כי משיצא הדלק לצריכה, שוב אין הצדקה להשיב את הבלו ששולם בגינו, גם כאשר תמורתו לא התקבלה והיתה ל'חוב אבוד'.

תכליתו של הבלו

11. בראשית היתה תכליתו של חוק הבלו פיסקאלית:

"תכליתה של הצעת החוק המובאת בזה לפני הכנסת היא להטיל בלו על דלק המופק בארץ. המכס על דלק שהובא מחוץ לארץ מהווה סעיף הכנסה חשוב בתקציב המדינה, ובמידה שהתפוקה המקומית באה במקום היבוא, יש לממשלה הפסד בהכנסות" (ד"כ 24, 1992 (התשי"ח)).

וכן בהמשך:

"כוונת החוק היא אחת: במקום ההכנסה שאנו מקבלים על-ידי מכס על יבוא של דלק, נקבל את ההכנסה מן הייצור המקומי על-ידי הטלת בלו. אין הכוונה להעלות מחירים על-ידי הבלו הזה, אלא רק להשוות את ההכנסה לזו שמקבלים מן היבוא באמצעות המכס" (שם, 1995).

12. ברבות השנים, טוענת המשיבה, הוכרה תכלית נוספת למיסוי הדלק, זולת התכלית הפיסקאלית, שעניינה בהפנמת ההשפעות החיצוניות השליליות של השימוש בדלק:

“מיסוי דלק לתחבורה נועד להשיג שתי מטרות עיקריות: פיסקלית (הכנסות ממיסים) והפנמת השפעות חיצוניות (צפיפות בכבישים, זיהום אויר וכיו”ב). כוחות השוק אינם יכולים לדאוג להפנמת ההשפעות החיצוניות, מעצם הגדרתן כחיצוניות להתנהגות היחידות הכלכליות במשק. לפיכך, נדרשת מעורבות ממשלתית, למשל באמצעות מערכת המס. מערכת זו מעמידה בפני הצרכן את המחיר המשקף את העלות למשק של השימוש באותו מוצר, עלות הכוללת הן את עלות היצור והן את העלות הכלכלית של נזקי אותן השפעות חיצוניות שליליות. הבחנה דקה מצביעה על כך, ש’מיסים ירוקים’ פועלים בו זמנית בשני ערוצים: הם עשויים לצמצם את היקף השימוש במוצרים הגורמים למפגעים סביבתיים, ובעת ובעונה אחת מאפשרים גם לגלם במחיר המוצר את עלות הנזק הכלכלי למשק של אותן השפעות חיצוניות” (משרד האוצר – מינהל הכנסות המדינה דו”ח שנתי 2002-2003 270 (2003)).

13. ביטוי נוסף לתכלית זו מוצאת המשיבה ברפורמה שהחלה בשנת 2005, במסגרתה הושווה באופן הדרגתי שיעור הבלו המוטל על סולר לזה החל על בנזין. ברקע לרפורמה, ההכרה בכך שההשפעות החיצוניות השליליות הנגרמות כתוצאה מן השימוש בסולר דומות לאלו הנגרמות כתוצאה מן השימוש בבנזין:

“למרות שאין הבדל גדול בהשפעות החיצוניות הנגרמות משימוש בבנזין לבין אלו הנגרמות משימוש בסולר לתחבורה, לא הייתה קיימת עד שנת 2005 מדיניות המשווה בין בלו על בנזין לבין בלו על סולר. ביום 3 בינואר 2005, עת עמד הפער בין בלו על בנזין לבלו על סולר על 1.6 ש”ח, אישרה ועדת הכספים של הכנסת רפורמה במיסוי הדלקים שלפיה, החל מספטמבר 2005, יועלה באופן הדרגתי הבלו על הסולר” (משרד האוצר – מינהל הכנסות המדינה דו”ח שנתי 2010-2009 289 (2011)).

14. לטענת המשיבה, הגשמתה של התכלית בדבר הפנמת ההשפעות החיצוניות מחייבת לקבוע כי משיצא הדלק לצריכה, על המשמעות הסביבתית הנודעת לכך, שוב אין הצדקה להשיב את הבלו ששולם בגינו, בין אם התקבלה תמורתו, בין אם לאו. לשיטתה, הכרה בתכלית זו אף עולה בקנה אחד עם הגיונו של החוק למסות את השימוש בדלק, ובמובן זה מעוגנת בלשונו של חוק הבלו, ועוברת כחוט השני בין הוראותיו השונות. בהקשר זה מדגישה המשיבה את הוראת סעיף 4 לחוק, לפיה מתחייב היצרן בתשלום הבלו בעת הוצאת הדלק ממקום הייצור, ומזכירה את אשר נקבע בעניין טמפון, כי "הנקודה הארכימדית המקימה את החבות במס על פי חוק מס קניה הינה יציאת הטובין מן היצרן לצרכן, וכי מקום בו יצאו הטובין לצריכה – התגבש אירוע המס במלואו והדבר אינו מותנה בקבלת תמורה על-ידי היצרן" (פסקה 11; ההדגשה במקור). לשיטת המשיבה כך הוא גם בענייננו: משיצא הדלק לצריכה – התגבש אירוע המס. כמו כן מפנה המשיבה להוראות סעיפים 5, 6, 8, 9 ו-12 לחוק, המתייחסות באופן זה או אחר לשימוש שנעשה (או לא נעשה) בדלק.

15. המערערות מבקשות לדחות את הטענה כי לחוק הבלו תכלית שעניינה בהפנמת השפעות חיצוניות כאמור. לטענתן, לתכלית מעין זו אין זכר בלשון החוק או בהיסטוריה החקיקתית שלו, ותכליתו הבלעדית של החוק היא פיסקאלית. המערערות מצביעות על כך שהאסמכתאות עליהן מבססת המשיבה את טענתה לקוחות מתוך דוחות מינהל הכנסות המדינה שנערכו על-ידי משרד האוצר, קרי – על-ידי המשיבה עצמה. דוחות אלו לא נערכו על-ידי המחוקק, אינם משקפים את עמדתו, ומשכך נעדרים מעמד פרשני באשר לתכליתו של החוק. לטענת המערערות, כאשר ביקש המחוקק למנוע צריכה מופרזת של מוצרים מזהמים עשה כן באמצעות חקיקה יעודית, ואין לכפות אפוא שיקולים סביבתיים – חשובים ככל שיהיו – על חוק הבלו, אשר הורתו ולידתו בשיקולים פיסקאליים בלבד.

16. התגבשותו של אירוע המס בעת יציאת הטובין לצריכה יסודה בשיקולי גבייה טכניים, ואין לקשור בין מועד החיוב בבלו לבין תכלית שעניינה בהפנמת ההשפעות החיצוניות של השימוש בדלק:

"ביחס לסעיף 4: מאחר שהפיקוח על תשלום הבלו הוא פיזי, והאוצר מחזיק בכל מקום-ייצור מרכזי מפקח מיוחד מטעם אגף המכס והבלו, ברור שיש לקשור או להצמיד את חובת התשלום עם מקום הייצור ולא עם הבעלות. ולכן חובת התשלום חלה ברגע שמוציאים את הדלק מהמקום שבו נמצא פקח, כי אין

האוצר יכול להחזיק בכל מקום קטן פקח נוסף" (ד"כ, כ, 24, 2312-2311; הוראה דומה באשר להתגבשותו של אירוע המס בעת יציאת הטובין ממקום הייצור מצינו גם בחוקי בלו אחרים (שבינתיים בוטלו), כגון סעיף 4 לפקודת הבלו על קלפים, סעיף 3 לחוק הבלו על צמיגים, התשי"ג-1953 וסעיף 4 לחוק הבלו על סוכר, התשי"ז-1957).

17. גם מוטיב השימוש העובר כחוט השני בין הוראות החוק השונות אינו יכול לבסס תכלית זו, בשים לב לעובדה שהוראות דומות מצינו בחוקי בלו נוספים שבהם לא שייך לכאורה לדבר על אודות 'השפעות חיצוניות שליליות' (ראו, למשל, הוראות סעיפים 7, 8 ו-10 לחוק הבלו על סוכר, התשי"ז-1957, אשר נחקק כשנה לפני חוק הבלו על דלק ובינתיים בוטל כאמור). הנה כי כן, אין לפנינו אסמכתא – מלשון החוק או מן ההיסטוריה החקיקתית שלו – המלמדת כי הפנמת השפעות חיצוניות עמדה ביסוד כוונת המחוקק בהטילו בלו על הדלק. קשה אפוא לראות בתכלית זו תכלית טובייקטיבית. יחד עם זאת, בנסיבות דנן, דומה כי ישנה הצדקה לראות בתכלית זו תכלית אובייקטיבית. משחר קיומנו מצווים אנו לנהוג באחריות כלפי סביבתנו:

"ראה את מעשה הא-לוהים כי מי יוכל לתקן את אשר עִוְתוּ" (קהלת, ז יג) – בשעה שברא הקדוש ברוך הוא את אדם הראשון, נטלו והחזירו על כל אילני גן עדן ואמר לו: ראה מעשי כמה נאים ומשובחין הן, וכל מה שבראתי בשבילך בראתי. תן דעתך שלא תקלקל ותחריב את עולמי, שאם תקלקל אין מי שיתקן אחרֶיך" (קהלת רבה, ז).

18. תפיסה זו השתרשה היטב במשפט הישראלי כבר מראשיתו, והיא מתבטאת במערכת מקיפה של חוקים ותקנות שעניינם בהגנה על הסביבה – החי, הצומח והדומם – ומניעת זיהומים ושאר מרעין בישיין ביבשה, באוויר ובים (לרשימת חלקית של חוקים ראו בג"ץ 4128/02 אדם טבע ודין – אגודה ישראלית להגנת הסביבה נ' ראש-ממשלת ישראל, פ"ד נח(3) 503, 516 (2004)). במסגרת זאת נחקקו ונתקנו, בין היתר, הסדרים שנועדו להתמודד עם זיהום האוויר הנגרם כתוצאה מן השימוש בכלי רכב, בכלל זה חוק אוויר נקי, התשס"ח-2008; תקנות אוויר נקי (זיהום אוויר מכלי רכב), התשע"ב-2012; ותקנות אוויר נקי (זיהום אוויר מכלי רכב בדרך), התשע"ב-2012. הכרה בתכלית שעניינה בהפנמת השפעות חיצוניות כתכלית אובייקטיבית של חוק הבלו משתלבת אפוא במארג הנורמטיבי הקיים, ועולה בקנה אחד עם מגמתם של המחוקק-

ומחוקק המשנה להגן על הסביבה בכלל, ולצמצם את הנזקים הסביבתיים הנגרמים כתוצאה מן השימוש בכלי רכב בפרט.

19. הכרה בתכלית שעניינה בהפנמת השפעות חיצוניות כתכלית אובייקטיבית מתבקשת גם לאור מהותו של החוק כיצירה נמשכת, ולנוכח תכליתה של חקיקת המס:

”בקביעת התכלית ההנחה היא, כי חוק אינו יצירה יחידה של מחוקק חד-פעמי הפועל בחברה בת-חלוף. החוק הוא יצירה נמשכת של מחוקק קבוע הפועל בחברה חיה ותוססת... על-כן תכלית החוק אינה מושג סטטי, אלא מושג דינמי. תכליתו של חוק היא מושג גמיש ועשויה להשתנות במשך השנים, שכן החוק בא להשיב על שאלות ההווה ולתת פתרון לבעיות ההווה.

...

התכלית המונחת ביסוד חקיקת מס היא המטרות, הערכים והאינטרסים שחוק מס נועד להגשים. במעגל קרוב המטרה היא הבטחת הכנסה לאוצר הרשות הציבורית. זו לרוב המטרה המיידי, אך אין היא המטרה היחידה. מאחורי המטרה המיידי עשויות לעמוד מטרות נוספות בעלות אופי חברתי. מס הוא מכשיר חברתי. באמצעותו נלחמת החברה בתופעות הנתפשות כשליליות. הוא מעודד פעולות שרוצים לעודדן ומרתיע מפני פעולות שרוצים למונען” (אהרן ברק “פרשנות דיני המסים” משפטים כ”ח 432-433, 434 (התשנ”ז); ההדגשה הוספה).

20. אכן, דומה כי בעת חקיקת חוק הבלו לא עמדו השפעותיו החיצוניות השליליות של השימוש בדלק לנגד עיניו של המחוקק; יש להניח שהיה זה בשל העובדה כי בימים ההם טרם הוכרו השפעות אלו. אלא שאת תכליתו של חוק הבלו – שנחקק בשלהי שנות ה-50 של המאה הקודמת – יש לבחון בהתאם למציאות דהאידינא, על רקע מערכת הדינים המקיפה בתחום הגנת הסביבה, בשים לב לתפקידו של המס כ’מכשיר חברתי’ ולנוכח מגמתם הברורה של המחוקק ומחוקק-המשנה להתמודד עם השפעותיו השליליות של השימוש בדלק (עליה יעידו, כאמור, הסדרים שונים שנחקקו ונתקנו על-ידו). השבת הבלו כנגד ‘חובות אבודים’, לאחר שכבר יצא הדלק לצריכה – על המשמעות הסביבתית הנודעת לכך – תהא מנוגדת אפוא לתכליתו האובייקטיבית של חוק הבלו: הפנמת השפעותיו החיצוניות השליליות של השימוש בדלק.

שיקולי צדק והרמוניה משפטית

21. לטענת המערערות, אי-השבת הבלו מקום שבו לא נגבתה התמורה עומדת בסתירה לתכלית אובייקטיבית אחרת, לפיה חזקה על דבר חקיקה כי נועד להשיג צדק. כך, אין חולק כי הבלו הוא מס עקיף (סעיף 1 לחוק מסים עקיפים), וככזה הוא 'מגולגל' אל הצרכן. כאמור, גביית הבלו מן המערערות מבוססת על שיקולים טכניים של יעילות הגבייה. משאלו הם פני הדברים, טוענות המערערות, אין זה צודק כי נטל הבלו יפול על שכמן, במיוחד לנוכח הנזק הכלכלי שכבר נגרם להן כתוצאה מאי-גביית התמורה בגין העסקה עצמה, כמו גם מעלויות המימון הכרוכות בתשלום הבלו. בהקשר זה מדגישות המערערות את אשר נפסק בעניין אלקה, כי יש להשיב מע"מ ששולם בגין עסקה שתמורתה לא התקבלה והיתה ל'חוב אבוד', מחמת שהדבר סותר את תכליתו האובייקטיבית של דבר חקיקה להשיג צדק:

"נראה לי, כי קביעה שלפיה אין ה'עוסק' זכאי להחזר מס בגין 'חוב אבוד' אינה עולה בקנה אחד עם תכליתה של חקיקה להשיג צדק, להיות סבירה, לדור בהרמוניה חקיקתית עם דברי חקיקה אחרים, להגשים זכויות יסוד, ביניהן זכות הקניין, ולשמור על ניטרליות המאפיינת דיני מסים ראויים.

...

הפרשנות שלפיה ה'עוסק' איננו זכאי להחזר המע"מ בגין 'חובות אבודים' גורמת לתוצאה בלתי סבירה נוסף להיותה בלתי צודקת. שהרי, ה'עוסק' גם אינו מקבל תמורה בגין הסחורה שסיפק וגם נושא בנטל המע"מ.

...

פרשנות שלפיה אין ה'עוסק' זכאי להחזר מע"מ משהפך החוב ל'חוב אבוד' לאחר כישלון התמורה, יש בה פגיעה ממשית בזכות הקניין של ה'עוסק', הנושא בנטל המס במקומו של אחר"

(עמודים 793-794).

22. המשיבה טוענת כי אין להקיש מעניין אלקה לענייננו: ראשית, אף שהבלו הוא מס עקיף אשר ברגיל 'מגולגל' אל הצרכן, אין בכך כדי לאיין את חבותו המפורשת של היצרן בתשלום הבלו, כאמור בהוראת סעיף 4 לחוק הבלו; שנית, בעניין אלקה נבחנה השבת המס לאור תכליתו של חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, אולם את חוק הבלו יש לבחון על-פי תכליתו, שעניינה כאמור בהפנמת ההשפעות החיצוניות של השימוש בדלק.

23. צודקות המערערות בטענתן כי מבחינה מהותית הן אינן אלא 'סוכן גבייה'. כך עולה מדבריו המפורשים של המחוקק, אשר השית את חובת תשלום הבלו על יצרני הדלק משיקולים של יעילות הגבייה (ראו פסקה 16 לעיל). נימוק זה הוא שעמד ביסוד ההכרעה בעניין אלקה:

"אכן, מבחינה פורמאלית... ה'עוסק' הוא החייב בתשלום המע"מ, ברם המע"מ, כ'מס עקיף', 'מגולגל' על הלקוח והוא זה הנושא בנטל המס. לפיכך אין הצדקה שנטל המס ייפול על שכמו של ה'עוסק', אשר גם לא קיבל תמורה בגין הסחורה שסיפק, וההנחה היא שגם לא יקבל. חוסר הצדק האמור בולט עוד יותר, על-פי התפיסה הרואה ב'עוסק' רק 'סוכן גבייה', אמצעי להעברת כספי המע"מ מהלקוח לרשויות המס" (עמוד 793).

24. ניתן להבין אפוא לליבן של המערערות, הנותרות לכאורה 'קרחות מכאן ומכאן' – ללא התמורה מחד גיסא, ומבלי השבת הבלו מאידך גיסא. אף על-פי כן, אין להקיש מן הנדון בעניין אלקה לנדון דידן. כפי שצינתי בעניין טמפו, עניין אלקה "קובע פרק לעצמו – לעניינו של מס ערך מוסף – ולא לעניינו של מס קניה; הן מבחינת לשון סעיף 49 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, הן מבחינת תכלית המיסוי. אין ניתן לגזור גזרה שווה מהתם (שהמיסוי הוא על הערך המוסף שנוצר לעוסק) להכא (שהמיסוי הוא על יציאת הטובין לצריכה)". דברים אלו יפים גם לעניינו. אל מול הפגיעה באינטרס הכלכלי של המערערות, ניצבת תכליתו של הבלו להפנים השפעות חיצוניות של השימוש בדלק. כאמור, הגשמתה של תכלית זו מחייבת לקבוע, כי משיצא הדלק לשימוש – על המשמעות הסביבתית הנודעת לכך – שוב אין הצדקה להשיב את הבלו ששולם בגינו. דברים אלו נכונים ביתר שאת בעניינו, שהמערערות הן אלו שבחרו ליתן לצרכנים תקופת אשראי ארוכה, מבלי שדרשו ביטחונות, בהבינן את הסיכון העסקי הכרוך בכך. נוכח האמור עד כה, יש לדחות גם את טענת המערערות לפיה ניתן לבסס את השבת הבלו על חוק מסים עקיפים או חוק עשיית עושר. אי-השבת הבלו עולה בקנה אחד עם תכליתו להפנים את השפעותיו החיצוניות של השימוש בדלק, וממילא אין מדובר במס שנגבה בניגוד לדין או ביתר.

25. אי-השבת הבלו מתבקשת גם משיקולי הרמוניה משפטית, לנוכח תוצאת פסק הדין בעניין טמפו. בלו ומס קניה – שונים בשמותם אך זהים במהותם:

”כוונת החוק היא אחת: במקום ההכנסה שאנו מקבלים על-ידי מכס על יבוא של דלק, נקבל את ההכנסה מן הייצור המקומי על-ידי הטלת בלו” (ד”כ 24, 1995 (התשי”ח)).

וכן:

”בלו דלק מוטל על מגוון מוצרי דלק מזיקוק מקומי, בעוד שעל תזיקי דלק מיובאים מוטל מס קניה. שם המס שונה אך שיעורו זהה – בלו ומס קניה הם שמות נרדפים ולהבחנה בין ייצור מקומי ויבוא אין משמעות מעשית” (משרד האוצר – מינהל הכנסות המדינה דו”ח שנתי 2011-2012 294 (2012)).

26. הנה כי כן, אותה גברת בשינוי אדרת. קשה להלום אפוא תוצאה לפיה בלו ששולם בגין דלק מזיקוק מקומי שתמורתו היתה לחוב אבוד יושב לנישום, בעוד מס קניה ששולם בגין דלק מיובא שתמורתו היתה לחוב אבוד לא יושב. המערערת טוענת כי יש להבחין בין עניין טמפו, שעסק בטובין הנחשבים למותרות (אלכוהול, סיגריות וכיוצא במוצרים הללו), לבין עניינינו-אנו העוסק בדלק, מוצר צריכה בסיסי המשמש בין היתר לצרכים חיוניים כגון מפעלים יצרניים, כמו גם כלי רכב המשמשים לצרכי ביטחון, כבאות, רפואה, הצלה וכיוצא באלו שימושים חיוניים. אין בהבחנה זו כדי לשנות ממסקנתי. העובדה שדלק הוא מוצר צריכה בסיסי אינה מאיינת את הנזקים הסביבתיים הנגרמים כתוצאה מן השימוש בו, וממילא אינה מצדיקה את השבת הבלו ששולם בגינו גם כאשר לא נגבתה תמורתו.

27. אם כנים דברינו עד כה, הרי שאת תיקון החוק על דרך של הוספת סעיף 12א יש לראות כתיקון מבהיר, כפי טענת המשיבה. יחד עם זאת, מן הראוי להעיר ולהדגיש בהקשר זה: תיקון החוק נעשה ביוזמת המשיבה, לאחר הגשת התביעות על-ידי המערערות. ההגינות והשכל הישר מחייבים, כי במצב דברים זה לא ינתן לדברי ההסבר לתיקון משקל לעניין שאלת פרשנותו הנכונה של החוק, אשר עומדת במוקד המחלוקת שבין הצדדים. לצד זאת, אין לומר כי עצם היוזמה לתיקון החוק מהווה הודאת בעל דין, באשר למצב המשפטי הקיים עובר לתיקון. אין גריעותא בחתירה לתיקון החוק מקום בו הוראותיו אינן ברורות כל צרכן; אדרבה. לפיכך, קידומו של התיקון על-ידי המשיבה מזה, וניסיונות העבר של המערערות לקדם תיקון חקיקה שעניינו הכרה בחובות אבודים מזה – אינם רלבנטיים לשאלת פרשנותו הנכונה של החוק עובר לתיקון.

28. בדיון נדחו תביעותיהן של המערערות להשבת הבלו ששילמו בגין דלק שתמורתו לא נתקבלה אצלן והיתה ל'חוב אבוד'.

אציע אפוא לחברי לדחות את הערעורים ולחייב את המערערות יחדיו בהוצאות המשיבה בסך כולל של 30,000 ₪, בהן תישאנה בשווה.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה א' רובינשטיין:

א. מסכים אני לחוות דעתו של חברי השופט סולברג. אודה, אמנם, כי מעיקרא חשתי תחושה לא נוחה שיסודה הגינות; קשה בעיניי ככלל להלום מצב שבו משלם אדם מס על מה שלא נהנה ממנו, ובנידון דידן חוב אבוד. אכן, המחוקק הכריע בסופו של יום, בסעיף 12א לחוק הבלו על דלק, תשי"ח-1958, לכיוון עמדת המדינה, ועדיין תהיתי. והנה מה שהיטה את הכף היה, בעיניי, המעבר ה"תכליתי" של החוק לכיוון החברתי, נושא הגנת הסביבה, אותה תכלית "נוספת" של חוק הבלו, שלא היתה מעיקרא, צדק חברי כי במקורו עסקינן בחוק פיסקלי, עוד מקור נוח מאוד וקל לגביית כספים לקופת המדינה, ו"מרובים צרכי עמך". אין לכחד, כי בשעה שנחקק החוק בתשי"ח-1958 לא היה על סדר היום – וכך עוד שנים לא מעטות לאחר מכן, עד ראשית שנות השבעים למאה החולפת – נושא איכות הסביבה והגנת הסביבה, ובקושי נשמעו מינוחים כאלה זה בשיח הציבורי המשפטי. ואולם, משחדרה בהדרגה התודעה הסביבתית, ומקום שעסקינן במוצר רב זיהום כמו דלק, דומה כי אין פגם בייחוס משמעות סביבתית למיסוי הדלק בחינת התכלית הסובייקטיבית, כמות שהראה חברי. כך, גם אם האוצר עיניו בראש וראשונה לתמורות הכספיות, שהן ענקיות, הנה מתוך שלא לשמה מעיקרא (פיסקלית) בא לימים לשמה (סביבתית); ראו גם הצעת חוק ההסדרים ל-2013-2014 (הצעת חוק לשינוי סדרי עדיפות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013-2014), תשע"ג-2013, הצעות חוק הממשלה, תשע"ג, שם נזכרות "ההשפעות החיצוניות השליליות הנגרמות בשל צריכת הדלק", שעל כן הוצע שלא להכיר בחובות אבודים של בלו, קרי, הנמקה "סביבתית". בלי "לחייב את הקיבוץ" אציין, כי הערך בלו(מס) בויקיפדיה (וכמובן ער אני ל"נזילותו" של מקור זה), מציג את הבלו כ"תורם להכנסות המדינה, אך מטרתו העיקרית היא צמצום

הצריכה של המוצרים שעליהם הוא מוטל"; כלומר, היפוך הדברים בממד ההיסטורי, הצמצום ("ההגדה") בראש, והתקבולים לאוצר המדינה ("כופתאות") בדרג שני.

ב. בנסיבות אלה, וחרף ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות, פ"ד נג(5) 769 (1999) המעורר על פניו אהדה, וראו גם ע"א 4157/13 דמארי והירשזון נ' פקיד שומה רחובות וכפר טבא (2015) (המצוי אמנם בדיון נוסף דנ"א 2308/15). אצטרף לדברי חברי בפסקה 24; וחברי הבחין בין ענייננו לפרשת אלקה. לא אכחד, ובלא שאחטא בשפתי, כי עדיין מקנן בלבי – בכל הכבוד – החשש שביסוד עמדתה של רשות המסים, על פי שליחותה ומשימתה, עומדת במיוחד הגביה, מבלי לפגוע בחשיבותה של הגנת הסביבה. ואולם, עלינו להביט אל הנושא במבט רחב ועכשוי, וגם אל האינטרס הציבורי במלואו על כל היבטיו; כך – שכן גם אם התמורה למערערות היתה לחוב אבוד, הדלק עצמו לא היה לדלק אבוד, וממילא גם לא אבד הזיהום; על כן אולי מתוך שלא לשמה בא לשמה במקור כאמור, וכך תוצאתה הנכוחה של עמדת חברי.

ג. ולבסוף, חברי הפנה למקורו (הארמי-פרסי) של השם בלו בספר עזרא (ד', י"ג), שאז היה מעיקרו כנראה מס על אוכל או מס לגולגולת (מלון אבן שושן לשנות האלפיים). תהא אשר תהא הסיבה מדוע נבחר למס דנא שם זה, מכל מקום, כאמור עיקר המוצרים שעליהם הוא מוטל כיום – על כך אין חולק – מזהמים את הסביבה; ולחיבת המשפט העברי אציין, בהמשך לדברי חברי בהקשר זה, כי מקדמת דנא ידעו חכמים לתת ביטוי להגנת הסביבה; ראו למשל, יצחק רב פריז, "זאת הבהמה אשר תאכלו" – דיני כשרות הבשר והאקולוגיה", פרשת השבוע ה' (תשע"ב), א' הכהן ומ' ויגודה (עורכים), 139-146; ראו גם נ' רקובר איכות הסביבה: היבטים דעיוניים משפטיים במקורות היהודיים (תשנ"ד); נייר העמדה של המרכז למחקר ומידע של הכנסת "הגנת הסביבה במקורות היהודיים" מאת הרב ירון אונגר (תש"ע), סעיף 2.2. כבר אמרו חכמים "שאין עושין כבשונות (כבשנים לייצור כלי חרס – א"ר) בירושלים" (בבלי חגיגה כ"ו, א'), כדי שלא לזהם את העיר. מה שהבינו חכמי המשפט העברי בימים קדומים, הוא עתה נחלת הכלל.

המשנה לנשיאה

השופטת ע' ברוך:

אני מצרפת את הסכמתי לחוות דעתו של חברי, השופט נ' סולברג, ומנימוקיו, וכן להערותיו של חברי המשנה לנשיאה א' רובינשטיין.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק הדין של השופט נעם סולברג.

ניתן היום, ב' בניסן התשע"ז (29.3.2017).

שופטת

שופט

המשנה לנשיאה