

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9333/02

בפני: כבוד המשנה לנשיאה א' ריבלין
כבוד השופטת א' פרוקצ'יה
כבוד השופט א' גרוניס

המערער: מנהל מס ערך מוסף טבריה

נ ג ד

המשיב: אבו סאלח חוסין

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בנצרת בע"ש
614/00 מיום 10.9.02 שניתן ע"י כב' השופט נ' ממון

בשם המערער: עו"ד יריב אבן חיים

בשם המשיב: עו"ד סלים וקים

פסק-דין

השופט א' גרוניס:

1. ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בנצרת (כב' השופט נ' ממון) מיום 10.9.02. בפסק הדין נקבע כי במסגרת שומת עסקאות לפי מיטב השפיטה אשר הוצאה ביחס למשיב, מחויב מנהל מס ערך מוסף להביא בחשבון, בערכו הריאלי, את מס התשומות אשר שימש כבסיס לעריכתה של השומה.

הרקע העובדתי

2. המשיב הינו הבעלים של בית מטבחיים פרטי. בין היתר, עוסק הוא בסחר במוצרי בשר שונים. בביקורת אשר נערכה על ידי המערער (להלן - המנהל) התברר, כי המשיב העלים משלטונות מס ערך מוסף (להלן - מע"מ) מכירות שונות, וכך נמנע מתשלום מע"מ בגין (להלן - המכירות הבלתי מדווחות). המשיב נמנע מדיווח אף ביחס לרכישת אותם מוצרים אשר מכירתם לא דווחה (להלן - הרכישות הבלתי

מדווחות). בעקבות זאת, הוציא המנהל ביום 2.4.98 שומת עסקאות לפי מיטב השפיטה ביחס למשיב, לגבי השנים 1992-1997. השומה הושתתה על סכומי הרכישות הבלתי מדווחות, אשר נקבעו בהסתמך על ספרי החשבונות של ספקי המשיב, וכן על שיעורי הרווח בעסקו של המשיב. על בסיס שני הנתונים האמורים שם המנהל - ביחס לכל אחת מן השנים הרלוונטיות - את התמורה שנתקבלה במסגרת המכירות הבלתי מדווחות, וכפועל יוצא אף את סכום מס העסקאות בו חב המשיב ביחס למכירות אלה. המנהל נמנע מניכוי של מס התשומות אשר שילם המשיב עת ביצע את הרכישות הבלתי מדווחות. בהתאם לאופן החישוב האמור, הועמד סכום השומה הנומינלי הכולל על כ- 380,000 ש"ח. ביום 24.5.98 הגיש המשיב השגה על השומה, ככל שנוגעת היא לשנים 1993-1997. המנהל דחה את ההשגה, ואף החליט על הגדלה מסוימת של סכום השומה. משכך, ערער המשיב לבית המשפט המחוזי.

3. ביום 10.10.02 קיבל בית המשפט המחוזי בנצרת (כב' השופט נ' ממן) את ערעורו של המשיב באופן חלקי. רובן ככולן של טענות המשיב בנוגע לאופן חישובו של מס העסקאות בגין המכירות הבלתי מדווחות, נדחו על ידי הערכאה דלמטה. עם זאת נפסק, כי מסכום מס העסקאות האמור יש לנכות את מס התשומות אשר שולם על ידי המשיב במסגרת הרכישות הבלתי מדווחות. בפסק הדין צוין, כי מאחר שניכוי מס תשומות עולה בקנה אחד עם תכליתו של חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - החוק או חוק מע"מ), הרי שבאותם מקרים בהם אין מחלוקת בדבר קיומן של תשומות ובדבר הוצאתן של חשבוניות מס כדין בגינן, נדרש המנהל לנכות את מס התשומות משומת העסקאות לפי מיטב השפיטה. זאת, אף אם חלף המועד הקבוע בחוק לניכוי מס התשומות (סעיף 38(א) לחוק), וגם אם לא הגיש הנישום בקשה להארכת מועד (סעיף 116 לחוק). בית המשפט המחוזי דחה את טענתו החלופית של המנהל, לפיה יש לנכות את מס התשומות בערכו הנומינלי בלבד משומת העסקאות בערכה הריאלי. תחת זאת נפסק, כי לגבי כל אחת מן השנים הרלוונטיות, ינוכה מס התשומות בערכו הנומינלי ממס העסקאות בערכו הנומינלי. בית המשפט קבע שהתוצאה המתקבלת, היא מס הערך המוסף הנומינלי, תשוערך כך שהסכום הסופי יהיה על פי השיעור הריאלי. כמובן, שמבחנית התוצאה לא היה הבדל אילו החישוב של השניים - מס התשומות ומס העסקאות - היה נעשה בערך ריאלי. מכאן הערעור שלפנינו.

4. בתחילה כוון הערעור נגד הקביעה לפיה מחויב המנהל לנכות את מס התשומות משומת העסקאות לפי מיטב השפיטה. רק באופן חלופי נטען נגד הקביעה לפיה ניכוי מס התשומות ייעשה בערכו הריאלי. ביום 4.4.05 ביקשנו מבעלי הדין להשלים את סיכומיהם על דרך התייחסות נוספת למספר סוגיות. במסגרת הסיכומים המשלימים

מטעם המנהל, אשר הוגשו ביום 6.9.05, הודיע המנהל כי הוא חוזר בו מערעורו באופן חלקי, כך שהוא אינו משיג עוד על עצם החיוב לנכות את מס התשומות משומת העסקאות לפי מיטב השפיטה. תוכנו של הערעור צומצם, איפוא, אך לשאלה האם ניכוי מס התשומות ייעשה בערכו הריאלי או שמא בערכו הנומינלי בלבד. סיכומי המשלימים של המשיב הוגשו ביום 16.1.06. ביום 23.3.06 זימנתי את בעלי הדין לדיון תזכורת בפניי, בגדרו נבחנה האפשרות לסיים את ההליך שלא על דרך מתן פסק דין. בהמשך הגישו בעלי הדין הודעות, מהן עלה כי הניסיון האמור לא צלח. עוד יצוין, כי ביום 8.6.06 הורה הנשיא א' ברק כי תחת המישנה לנשיא מ' חשין, אשר פרש לגימלאות, יבוא השופט א' ריבלין.

ניכוי מס תשומות: כללי

5. חוק מע"מ מטיל מס על הערך המוסף. הערך המוסף הינו מונח כלכלי המבטא את תוספת הערך שתורמת יחידה משקית בפעילותה העסקית (אהרן נמדר, מס ערך מוסף (מהדורה שלישית, 2003) (להלן - נמדר), חלק ראשון, עמ' 36). מיסויו של הערך המוסף מבוצע באמצעות הטלת מס על עסקאותיו של העוסק וניכוי המס אשר שילם העוסק על תשומותיו (ראו הגדרת המונחים "עסקה" ו-"מס תשומות" בסעיף 1 לחוק). ההפרש בין מס העסקאות (צד התקבולים) למס התשומות (צד התשלומים), מבטא את מס הערך המוסף. על פי חוק מע"מ, נדרשים חייבים במס להגיש למנהל דו"ח תקופתי וכן לנהל פנקסים ורשומות באופן שנקבע בתקנות (ראו סעיף 67 לחוק וכן שאר הסעיפים שבפרק יא' לחוק). החוק מחייב עוסק מורשה להוציא, על פי דרישתו של קונה, חשבונית מס לגבי עסקה החייבת במס (ראו פרק ט' לחוק). ניכוי מס התשומות נעשה, דרך כלל, באמצעות חשבוניות מס. הוראת החוק העוסקת בניכוי מס תשומות מצויה בסעיף 38 לחוק. נביא להלן את סעיף המשנה הרלוונטי לענייננו:

"(א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאשר לענין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך."

עינינו הרואות, כי הסעיף האמור קובע תקופת זמן של שישה חודשים, אשר רק במהלכה יכול עוסק לנכות את מס התשומות ששולם על ידו (תקופה זו תכונה להלן - מגבלת הזמן). משמע, אם לא ניכה הנישום את מס התשומות תוך שישה חודשים מיום

הוצאת החשבונית, מאבד הוא את האפשרות לעשות כן ועליו לשלם את מס העסקאות בלא הניכוי האמור. זאת, בין אם עסקינן במחדל על דרך הרשלנות ובין אם מדובר במחדל שארע בתום לב מטעמים שאינם תלויים בעוסק. יצוין, כי מגבלת הזמן הוספה לסעיף בשנת 1986 (חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 6), התשמ"ו-1986, ס"ח 1195, 266 (להלן - תיקון מס' 6)). אחד הטעמים המרכזיים להוספתה של מגבלת הזמן האמורה, הינו קשיי הביקורת בהם נתקלים שלטונות מע"מ שעה שמבקשים הם לבחון ניכוי מס תשומות שמתייחס לתשלום שנעשה זמן רב קודם לכן (בהקשר זה ראו דברי ההסבר בה"ח 1767, עמ' 96. לביקורת על קביעת מגבלת זמן לניכוי מס תשומות ראו: נמדד, חלק שני, עמ' 607-608; יעקב פוטשבוצקי, חוק מס ערך מוסף (מהדורה שישית, 2001), עמ' 341; יוסף גרוס ואברהם אלתר, מס ערך מוסף (1987), עמ' 283, הערת שוליים 2).

6. סעיף 116(א) לחוק קובע כי "המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות על פיו לעשיית דבר, למעט מועד להגשת ערעור או ערר...". בין היתר, הסמיכה הוראה זו את המנהל להאריך את מגבלת הזמן לניכוי מס תשומות, הקבועה בסעיף 38(א) לחוק. עם זאת, בשנת 2003, לאחר הוצאת השומה ביחס למשיב, הוספה לסעיף 116 הוראה המגבילה את סמכותו של המנהל להאריך את המועד לניכוי מס תשומות:

"(א1) על אף הוראות סעיף קטן (א), רשאי המנהל להאריך את המועד לניכוי מס תשומות הקבוע בסעיף 38(א) (להלן - המועד המקורי) לתקופה שלא תעלה על שמונה עשר חודשים מהמועד המקורי, ואולם אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי אי ניכוי מס התשומות במועד המקורי לא נבע מרשלנות של העוסק רשאי הוא, מטעמים מיוחדים שיירשמו, להאריך את המועד לניכוי מס תשומות לתקופה שלא תעלה על חמש שנים מהמועד המקורי."

יצוין, כי חזרתו של המנהל מהשגתו באשר לעצם החובה לנכות את מס התשומות משומת העסקאות לפי מיטב השפיטה אשר הוצאה למשיב נבעה, בין היתר, מן הטעם שבעת עריכתה של השומה טרם נחקקה ההוראה האמורה. מכל מקום, בנסיבות העניין איננו נדרשים להתייחס לשאלה כיצד, אם בכלל, משפיעה חקיקתה של הוראה זו על קיומה של חובה לנכות את מס התשומות משומת עסקאות לפי מיטב השפיטה (לדין שהיה קיים עובר לתיקון סעיף 38(א) לחוק בשנת 1986, שהוסיף את מגבלת הזמן לניכוי מס תשומות, ראו ע"א 401/82 מדינת ישראל, אגף המכס והבלו, רחובות נ' אלפחל, פ"ד לט(2) 547 (1985)). משסקרנו בקצרה את הוראות החוק העיקריות העוסקות בניכוי מס תשומות, נעבור עתה לדון בסוגיה שבמחלוקת: האם על ניכוי מס התשומות בגדר שומת עסקאות לפי מיטב השפיטה להיעשות בערכו הריאלי או שמא

בערכו הנומינלי בלבד. על מנת להכריע בסוגיה זו, עלינו להידרש לסוגיה כללית יותר שעניינה בשאלה האם על ניכוי מס תשומות במצב הדברים הרגיל, היינו שלא בגדר שומה לפי מיטב השפיטה, להיעשות בערכים ריאליים או נומינליים.

ניכוי מס תשומות: ערכים ריאליים או ערכים נומינליים

7. חוק מע"מ כולל הוראות שונות העוסקות בשיערוך. כך, סעיף 97 לחוק קובע כי "לא שולם מס או כפל מס במועד שנקבע לכך או דחה המנהל תשלומו ייוספו עליו לתקופת הפיגור או הדחיה, מתום המועד לתשלום - הפרשי הצמדה וריבית" (וראו אף סעיף 97א' לחוק והגדרת המונח "הפרשי הצמדה וריבית" אשר בסעיף 93 לחוק). יוצא אם כן, כי כאשר עוסק מאחר בתשלום המס המוטל עליו, משוערך סכום החוב על דרך הוספת הפרשי הצמדה וריבית. הוראה שונה, העוסקת בשיערוך של סכומים אותם חייבות רשויות המס לעוסק, מצויה בסעיף 105 לחוק. סעיף 105(א) לחוק עוסק בנסיבות בהן מס התשומות אותו מנכה העוסק עולה על מס העסקאות אותו הוא חייב. או אז זכאי העוסק להחזר בגובה ההפרש בין שני סכומים אלה (להלן - החזר מס תשומות; לעניין זה ראו סעיף 39 לחוק). בהוראה הנזכרת נקבע כי אם לא בוצע ההחזר תוך שלושים ימים כמפורט בסעיף (א) או תוך תקופה ארוכה יותר כאמור בסעיף 39(א) (רישא), ישולמו לעוסק הפרשי הצמדה וריבית מהיום שבו הגיש את הדו"ח. סעיף 105(ב) לחוק עוסק אף הוא בהחזר מס תשומות, וזאת במקרים של בדיקת פנקסיו של העוסק, ניהול חקירה פלילית נגדו או נקיטת הליכים פליליים נגדו. בנסיבות אלה מורה החוק כי ביצוע ההחזר יידחה לתקופה מסוימת (ראו סעיף 39(א)(1), (2) ו-(3) לחוק). על פי הוראת סעיף 105(ב) לחוק, הזכאות לתשלום הפרשי הצמדה וריבית קמה רק כאשר ההחזר לא מבוצע בתום תקופת הדחייה האמורה, ואף זאת, דרך כלל, רק ביחס לתקופה שמהיום השלושים ואחד לאחר יום הגשת הדו"ח. סעיף 105(ג) עוסק בשיערוך בנסיבות שונות מאלה שנזכרו:

"(ג)(1) שולם לענין חוק זה סכום כלשהו שיש להחזירו והוראות סעיפים קטנים (א) או (ב) אינם חלים לגביו, לרבות מס כאמור בסעיפים 87 או 88(ב), ייוספו לסכום, אם הוחזר לאחר 30 ימים מיום תשלומו, הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלומו;
(2) תביעה להחזר סכום כאמור בפסקה (1) ניתן להגיש למנהל בכתב, תוך שנתיים מיום תשלום הסכום".
(וראו אף סעיף 105(ד) לחוק)

יצוין, כי סעיף 105 לחוק תוקן במסגרת תיקון מס' 6, בין היתר על דרך הוספת ההוראות המצויות בסעיף 105(ג) לחוק.

8. השאלה האם ניכוי מס תשומות ייעשה בערכו הריאלי או הנומינלי נדונה על ידי בית משפט זה בע"א 773/86 ערגול פלדות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מג(1) 516 (1989) (להלן - פרשת ערגול פלדות). יצוין, כי פסק הדין התבסס על המצב המשפטי טרם תיקון מס' 6, אם כי הוא כולל התייחסות לנפקותו של תיקון זה. באותו מקרה לא ניתנה המערערת, בגדר הדו"חות התקופתיים שהגישה לרשויות מע"מ, את מלוא מס התשומות מחמת טעות. משנתגלתה הטעות, הגישה המערערת דו"חות משלימים ותבעה לקבל לידיה את יתרת מס התשומות שלא נוכתה על ידה, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית. רשויות מע"מ היו מוכנים אך לתשלום הקרן, היינו הסכום הנומינלי ללא תוספת הפרשי הצמדה וריבית. בפסק הדין נקבע, כי הדין עם רשויות מע"מ. בהקשר זה נפסק, בין היתר, כי:

"אין בחוק הוראה בדבר שיערוך ניכויים, ומכאן שניכוי מס התשומות נעשה לעולם בערכו הנומינאלי...עוסק אשר בחר לממש את זכות הניכוי שלא בהזדמנות הראשונה גרם לשחיקת ערכו של מס התשומות בשל האינפלציה. החוק אינו מבחין בין אי-הכללה מכוונת של מס התשומות הניתן לניכוי בדו"ח פלוני, מטעמים עסקיים ואחרים של העוסק, לבין השמטה שלא מדעת של מס התשומות עקב טעות, שיכחה וכיוצא באלה. לגבי מס התשומות הכלל הוא אחד - ניתן לכלול את מס התשומות שטרם נוכה בדו"ח מאוחר יותר ולנכותו כנגד המס שהעוסק חייב בו על-פי אותו דו"ח" (שם, עמ' 521; ההדגשה במקור - א' ג').

באותה פרשה הבחין בית המשפט בין החזר מס תשומות, היינו - כאשר מס התשומות עולה על מס העסקאות וכתוצאה מכך זכאי העוסק לקבלת הסכום העודף מרשויות מע"מ; לבין ניכוי מס תשומות באיחור, היינו - כאשר הפחתת מס התשומות ממס העסקאות אינה נעשית במסגרת הדו"ח המוקדם ביותר האפשרי, אלא אך במועד מאוחר יותר. במקרה של החזר מס תשומות זכאי העוסק לשיערוך הסכום המגיע לו מרשויות מע"מ, וזאת בהתאם להוראת סעיף 105 לחוק, כנוסחו דאז (סעיפים 105(א), (ב) לחוק כנוסחו היום). מאידך, ניכוי מס תשומות ייעשה לעולם בערכו הנומינלי, שכן חוק מע"מ אינו כולל הוראה כלשהי בדבר שיערוך ניכויים. בהקשר זה נדחתה תפישת ה"ניכוי הקונסטרוקטיבי", לפיה אי ניכוי מס תשומות הופך את הסכום שלא נוכה למס

ששולם ביתר. בהתייחסו למצב המשפטי לאחר תיקון מס' 6 (במסגרתו הוספה מגבלת הזמן לניכוי מס תשומות, כמו גם הוראת סעיף 105(ג) לחוק), ציין בית המשפט כי:

”על-פי החוק דהיום, עוסק שלא ניכה את מס התשומות תוך שישה חודשים מיום שצמחה לו הזכות לכך (יום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך) - קיפח את זכותו לנכות; ובתקופת שישה החודשים - הניכוי הוא נומינאלי” (שם, עמ' 522).

9. עינינו הרואות, כי בפסיקתו של בית משפט זה נקבע במפורש שניכוי מס תשומות ייעשה בערך נומינלי בלבד, ללא שיערוך כלשהו. משכך, נדרשים אנו להכריע האם יש מקום לסטות מקביעה זו, בין על רקע הוספתה של הוראת סעיף 105(ג) לחוק במסגרת תיקון מס' 6, ובין מטעמים אחרים. מששקלתי בדבר הגעתי לכלל דעה, כי מחויבים אנו להשיב על שאלה זו בשלילה. אכן, שיערוך מס התשומות וניכוי בערכו הריאלי עולה בקנה אחד עם תכליתו העיקרית של חוק מע"מ שהיא - למסות את הערך המוסף בלבד. זאת ועוד, ניכוי מס התשומות בערכו הנומינלי מאופיין במידה מסוימת של שרירותיות, שכן היקף השחיקה של מס התשומות אשר לא נוכה במועד תלוי בשיעורה של האינפלציה באותה תקופה. על אף האמור, אין מנוס מן המסקנה לפיה ניכוי מס תשומות ייעשה בערכו הנומינלי בלבד. אפרט עתה את טעמיי לכך.

10. חוק מע"מ אינו כולל הוראה כלשהי שעניינה שיערוך ניכוי מס תשומות. כאמור (פיסקה 7 לעיל), סעיפים 105(א) ו-105(ב) לחוק עוסקים בנסיבות של החזר מס תשומות, וזאת מכוח סעיף 39 לחוק. יטען הטוען, כי הסיטואציה של ניכוי מס תשומות באה בגדר הוראת סעיף 105(ג) לחוק. אלא שבטענה זו אין ממש. סעיף 105(ג) לחוק עוסק בנסיבות בהן ”שולם לענין חוק זה סכום כלשהו שיש להחזירו...” (ראו את נוסח הסעיף בפיסקה 7 לעיל). התייחסות למס תשומות המנוכה באיחור ממס העסקאות בו חייב העוסק כאל סכום ששולם ואשר יש להחזירו, הינה מוקשית מבחינה לשונית. העובדה שסעיף 105(ג) לחוק כולל במפורש נסיבות של החזר מס יתר (סעיף 87 לחוק) ושל תשלום מס ביתר על פי דו"ח ארעי (סעיף 88(ב) לחוק), אך מדגישה כי עניינו של הסעיף בסכומים אשר הועברו בפועל לידי רשויות מע"מ ואשר מתברר בהמשך כי יש להשיבם לעוסק. בדברי ההסבר להצעת החוק העוסקת בתיקון מס' 6 אף צוין במפורש, כי ההוראה נועדה לחול במקרים בהם ”יש להחזיר סכומים שאינם בגדר מס או מס תשומות, כמו סכומי ערבון, פקדונות וכיוצא בזה, שהעוסק נדרש לשלם ושיש להחזירם לו” (ה"ח 1767, עמ' 101; ההדגשה שלי - א' ג'. אולם, יש לשים לב לכך

שנוסח הסעיף אשר התקבל בסופו של יום שונה מן הנוסח אשר נכלל במסגרת הצעת החוק).

11. מלבד הנימוקים שהזכרנו זה עתה, קיימים נימוקים נוספים וכבדי משקל התומכים בגישה לפיה סעיף 105(ג)(1) לחוק אינו חל על נסיבות של ניכוי מס תשומות. אותם נימוקים אף מובילים למסקנה כי אין מקום להורות על שיערוך ניכויים כאמור מכוח מקור חיצוני לחוק מע"מ (כגון דיני עשיית עושר). כוונתי היא בראש ובראשונה לנימוקים בעלי אופי פרקטי. כאמור (פסקה 5 לעיל), חוק מע"מ מטיל על כל חייב במע"מ חובה להגיש למנהל דו"חות תקופתיים. מהנתונים שנמסרו לנו על ידי המנהל עולה, כי נוכח המספר העצום של הדו"חות המוגשים, הביקורת הנערכת על ידי רשויות מע"מ הינה מדגמית בלבד. בכלל לפיו מס התשומות יצוין בדו"חות האמורים בערכו הנומינלי בלבד, יש כדי לסייע לרשויות מע"מ בעריכת ביקורת אפקטיבית על הדו"חות המוגשים להם. היעדר האפשרות לשערך את ניכוי מס התשומות מתמרץ עוסקים לנכות את מס התשומות מהר ככל האפשר לאחר התגבשות זכותם לכך, על מנת למנוע את שחיקת ערכו. התמריץ האמור מתווסף לתמריץ הקיים ממילא בעניין זה, כתוצאה ממגבלת הזמן לניכוי הנזכרת בסעיף 38(א) לחוק. הצורך לנכות את מס התשומות בסמוך לאחר היווצרותו מקשה על עוסקים לבצע מניפולציות שונות במסגרת הדו"חות המוגשים על ידם. באופן זה אף מתאפשרות ביתר קלות הצלבות של רשימות חשבוניות המתקבלות מעוסקים גדולים ואמינים, עם דו"חות אשר מוגשים על ידי ספקיהם. לדברי המנהל, הצלבות אלה הינן אחת משיטות הביקורת היעילות המצויות בידיו. זאת ועוד, הכללת ניכויים משוערכים במסגרת הדו"חות התקופתיים תגרום לעירוב של סכומים נומינליים וריאליים במסגרת דו"ח אחד, ובכך תקשה על הביקורת ותפגע בפשטות מנגנון הדיווח העצמי, עליו מבוסס חוק מע"מ.

12. לאמור עד כה מתווספת העובדה, שאף בהתאם להוראות סעיפים 105(א) ו-105(ב) לחוק, העוסקות בשיערוך של החזר מס תשומות, אין העוסק זכאי לשיערוך ביחס לתקופה הקודמת להגשת הדו"ח. המחוקק קבע אם כן, באופן מפורש, כי אין להכיר בשיערוך ביחס לתקופה הקודמת להגשת הדו"ח, ככל שהדבר נוגע להחזר מס תשומות. משכך, בוודאי אין מקום להכיר, בלא כל עיגון חקיקתי מפורש, בשיערוך של ניכוי מס תשומות באיחור, אשר מעצם טבעו מתייחס כל כולו לתקופה הקודמת למועד הגשת הדו"ח על ידי העוסק. זאת ועוד, סעיף 43א לחוק, העוסק בניכוי מס תשומות בגדר עסקאות מכר מקרקעין מסוימות, מורה כי באותן עסקאות יבוצע ניכוי מס התשומות תוך שיערוך הכולל הפרשי הצמדה בלבד (ראו הגדרת הביטוי "המס ששולם" בסעיף 43א(ד) לחוק, אשר הוספה בשנת 2002: חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 23), התשס"ב-

2002, ס"ח 1854, 462). דומה, כי הוראה זו מחזקת את המסקנה לפיה היעדר ההתייחסות המפורשת לניכוי מס תשומות ביתר המקרים הינה מודעת, ונועדה לקבוע הסדר שלילי בעניין זה.

13. סבורני, כי מכלול הטעמים אותם מנינו לעיל, ובפרט השיקולים הפרקטיים שעניינם קשיי ביקורת ופשטות מנגנון הדיווח העצמי, מחייב את המסקנה לפיה ככלל אין הדין מכיר בשיערוך ניכוי מס תשומות. למעשה יש לומר, כי בהקשר זה ביכר המחוקק שיקולים שעניינם יעילות אדמיניסטרטיבית, אף במחיר של סטייה מסוימת מתכליתו המרכזית של החוק למסות את העוסק אך בגין הערך המוסף שנוצר על ידו. טעמים דומים הובילו את המחוקק לקבוע מגבלת זמן לניכוי מס תשומות, הגם שמגבלה זו מביאה אף היא, במקרים מסוימים, לסטייה מהתכלית הנזכרת. לא בכדי פסק בית משפט זה במקרה בעל דמיון מסוים למקרה דנא, כי "מימוש הזכות המהותית (לניכוי מס תשומות - א' ג') כרוך אפוא בעמידה בתנאים שהם לכאורה בירוקראטיים אך למעשה מתחייבים מהצורך לקיים מערכת מיסוי תקינה" (ע"א 8549/03 סופר דרינק בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים (טרם פורסם, 23.5.06), פסקה 14. ההדגשה שלי - א' ג'). נזכיר, כי המועד לניכוי מס התשומות נתון, דרך כלל, בידיו של העוסק. ממילא יכול הוא למנוע את שחיקת ערכו של מס התשומות, באמצעות הכללתו בגדר הדו"ח הראשון בו ניתן לעשות כן.

14. יצוין, כי בעובדה שבית משפט זה פסק שהשבת מע"מ בנסיבות של "חוב אבוד" תיעשה בערכים ריאליים, אין כדי לשנות ממסקנתנו האמורה. אדרבא, בנימוקי בית המשפט המחוזי לעניין זה, אשר אומצו במלואם על ידי בית המשפט העליון, צוין במפורש כי יש הבדל ממשי בין השבת מס ששולם בנסיבות של "חוב אבוד" לבין ניכוי מס תשומות. בעוד שבמקרה הראשון עשוי לעבור זמן ניכר בין תשלום המס לבין השבתו, הרי שבמקרה השני מתבצע הניכוי, דרך כלל, תוך זמן קצר יחסית. ממילא, הפגיעה בעוסק בשל שחיקת ערך הכסף במקרה של ניכוי מס תשומות, קלה יותר (ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999), 804 מעל האות ב'. כאמור, פסק הדין מאמץ במלואה את הנמקת בית המשפט המחוזי: ע"ש (מח' חי') 441/93 אלקה החזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ, מסים ט/2, ה-183 (1995), ה-195. עוד ראו, דוד גליקסברג, מיסוי הערך המוסף, חשבונאות המס וחובות רעים (BAD DEBTS), מחקרי משפט י' 115, 151-152). נודה על האמת, כי עשויים להיות מצבים נדירים יחסית בהם הפגיעה בנישום כתוצאה מאי שיערוך של ניכוי מס התשומות תהא ממשית יותר. כוונתי היא בעיקר למקרים בהם מחליט המנהל להאריך את המועד לניכוי מס תשומות הקבוע בסעיף 38(א) לחוק, בהתאם לסמכותו לפי סעיף 116(א) לחוק

(ראו פסקאות 5-6 לעיל). כזכור, בנסיבות בהן אי הניכוי אינו נובע מרשלנות של העוסק רשאי המנהל, מטעמים מיוחדים שיירשמו, להאריך את המועד לתקופה מירבית של חמש שנים. היינו, עשויים להיות מצבים יוצאי דופן של ניכוי מס תשומות לאחר תקופה ממושכת יחסית.

15. הגענו אם כן לכלל מסקנה, כי במצב הדברים הרגיל, היינו שלא בגדר שומה לפי מיטב השפיטה, הכלל הוא כי ניכוי מס התשומות ייעשה בערכו הנומינלי בלבד, ללא שיערוך. האם מסקנה זו תקפה אף בנסיבות כגון אלה שלפנינו, בהן מדובר בניכוי מס תשומות בגדר שומת עסקאות לפי מיטב השפיטה? תשובתנו לשאלה זו הינה בחיוב. אכן, מטבע הדברים עשוי לחלוף זמן ממושך יחסית בין המועד שבו שולם מס התשומות על ידי העוסק, לבין מועד ניכוי במסגרת שומה לפי מיטב השפיטה. כך למשל, במקרה דנא הוצאה השומה לפי מיטב השפיטה ביום 2.4.98, וזאת בהתייחס לשנים 1992-1997. ברי, כי ככל שפער הזמנים גדול יותר, כך פוטנציאל הפגיעה כתוצאה מהעדר שיערוך גדול יותר. זאת ועוד, שומה לפי מיטב השפיטה נערכת על ידי המנהל לאחר שהגיע למסקנה כי קיימים ליקויים שונים בדיווחו של העוסק. משכך, נפקותם של הטעמים שעניינם קשיי ביקורת ופשטות מנגנון הדיווח העצמי, אשר הובילו למסקנתנו בדבר אי שיערוך במצב הדברים הרגיל, פחותה עת עסקינן בשומה לפי מיטב השפיטה.

16. למרות האמור, אין מקום למסקנה בדבר שיערוך ניכוי מס תשומות בגדר שומת עסקאות לפי מיטב השפיטה. ראשית, אף בעניין זה החוק אינו כולל הוראה כלשהי. חלק מן הטעמים אשר הובילונו למסקנה בדבר העדר שיערוך במקרה הרגיל, רלוונטיים אף ביחס לשומה לפי מיטב השפיטה. שנית, וחשוב מכך, העדר השיערוך בנסיבות של שומה לפי מיטב השפיטה מתחייב מכוח קל וחומר ממסקנתנו בדבר העדר שיערוך במקרה הרגיל. אי ניכוי מס תשומות בגדר שומה עצמית, שאינה לפי מיטב השפיטה, עשוי לנבוע מטעמים שונים, וביניהם רשלנות מצידו של העוסק או אף טעות בתום לב. כאמור, הגענו למסקנה כי בנסיבות מעין אלה ינוכה מס התשומות בערכו הנומינלי בלבד. המנגנון של שומה לפי מיטב השפיטה משמש, דרך כלל, ביחס לנישומים אשר ביקשו להתחמק מתשלום מס, או למצער נמנעו מניהול רישומים כמתחייב על פי דין. אין זה מתקבל על הדעת, כי דווקא ביחס לנישומים אלה יורה הדין על ניכוי מס תשומות בערכו הריאלי. בכך יועדפו למעשה נישומים אשר פעלו בניגוד לדין על פני נישומים תמי לב ונישומים רשלניים. עם תוצאה זו אין להשלים. נזכיר, כי בענייננו נמנע המשיב מדיווח ביחס לרכישות הבלתי מדווחות, וממילא נמנע מניכוי מס התשומות אותו שילם בגינן. זאת, על מנת לאפשר לו להימנע מדיווח ביחס למכירות

הבלתי מדווחות. משבחר המשיב בדרך פעולה זו, ונמנע מלכלול במסגרת הדוחות שהגיש את מלוא מס התשומות בו נשא, גרם הוא במו ידיו לשחיקה בערכו הריאלי של מס התשומות הבלתי מדווחות. בעניין זה, אין לו להלין אלא על עצמו. במאמר מוסגר נעיר, כי אף לו היינו מגיעים למסקנה שסעיף 105(ג) לחוק חל בענייננו, היה עלינו ליתן דעתנו לנפקותה של מגבלת הזמן הקבועה בסעיף 105(ג)(2) לחוק (בהקשר זה ראו, אריה גרובר ויאיר דיסני, על התיישנות בחוק מע"מ - גורלו של מס ששולם בטעות, מסיים יט/5, א-56 (2005)).

סיכום

17. מסקנתנו היא, כי ככלל אין הדין מכיר בשיערוך של ניכוי מס תשומות לפי חוק מע"מ. מסקנה זו נכונה הן לגבי ניכוי מס תשומות במצב הדברים הרגיל, היינו בגדר שומה עצמית, והן ביחס לניכוי מס תשומות בגדר שומה לפי מיטב השפיטה.

18. התוצאה היא כי הערעור מתקבל ופסק דינו של בית המשפט המחוזי מבוטל בחלקו, אך ככל שנוגע הוא לסוגית השיערוך של מס התשומות המנוכה משומת העסקאות לפי מיטב השפיטה אשר הוצאה למשיב. מס התשומות ינוכה מהשומה שהוצאה למשיב בערכו הנומינלי בלבד, ללא שיערוך. לאור חזרתו של המנהל מן הערעור באופן חלקי, לא ייעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה א' ריבלין:

אני מסכים.

המשנה לנשיאה

השאלה היחידה העולה בהליך זה היא – האם במסגרת שומת עסקאות לפי מיטב השפיטה לצורך גביית מס ערך מוסף, יש לנכות את מס התשומות שהעוסק זכאי לנכותו בערכו הריאלי או הנומינלי.

1. חברי, השופט גרוניס, ניתח את הסוגיה על פניה השונים, והגיע למסקנה כי בשומה לפי מיטב השפיטה, כמו גם בשומה עצמית רגילה, אין הדין מכיר בשיערוך ניכוי מס תשומות לצורך חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – חוק מע"מ). לגישתו, לצורך ניכוי כאמור, יש להתחשב בסכום הנומינלי של מס התשומות, ולנכותו משומת העסקאות בלא להתייחס למעבר הזמן ולתנודות האינפלציוניות שחלו בין מועד תשלום המס ששילם העוסק על תשומותיו לבין מועד השומה.

2. ההנחה בענייננו היא, כי השומה נעשתה על פי מיטב השפיטה ביום 2.4.98 ביחס לשנים 1992-1997. במהלך הדיון בערעור, הסכים פקיד השומה לקבל את טענתו של המשיב כי הוא זכאי לעצם ניכוי מס התשומות בנסיבות ענין זה, תוך הסתמכות על התיקון לחוק שיצא בינתיים, באשר להארכת מועדים לצורך ניכוי במקור (סעיף 116(א) לחוק מע"מ).

3. צר לי שאני נאלצת לחלוק על חברי במסקנותיו בסוגיה העולה להכרעה בהליך זה. אסביר, בתמצית, מדוע, לגישתי, ניכוי מס התשומות צריך להיעשות בערכים ריאליים ולא נומינליים, ולהיות מנוכה ממס עסקאות המחושב בערך ריאלי, וזאת כדי להגשים את תכלית דיני המס להביא לגביית מס אמת, וכיצד משתלבים עקרונות היסוד של השיטה, וחקיקת המס, ברקע מסקנה זו.

4. מס ערך מוסף הוא מס המוטל על ערך מוסף – קרי – על תוספת הערך שהוסף ליחידה מישקית בפעילותה העיסוקית. חישוב הערך המוסף לצורך מס נעשה על ידי מיסוי עסקאות של העוסק, לאחר ניכוי מס ששילם העוסק בעבור עסקאות קנייה או יבוא של נכסים או שירותים הנדרשים לצרכי העסק, או לשימוש בעסק (הגדרת "מס תשומות" בחוק מע"מ). ההפרש בין המס המוטל על העסקאות, לבין המס ששולם על ידי העוסק על תשומותיו, משקף את מס הערך המוסף האמיתי.

5. שאלת שיערוך הניכוי של מס התשומות ממס העסקאות אינה מתעוררת במלוא עוצמתה במצב הרגיל שבו מתבצע ניכוי התשומות בתחומי המועד שנקבע לכך בחוק. סעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע:

”ניכוי המס ששולם על תשומות עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין, או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין, ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חודשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך”.

כאשר הניכוי מתבצע בהתאם להוראה זו בתוך ששה חודשים ממועד תשלום מס התשומות, שאלת השיערוך אינה בעלת משקל רב, בשל סמיכות הזמן שבין מועד תשלום מס התשומות על ידי הנישום בגין תשומותיו בעסק, לבין מועד ניכוי מס זה ממס העסקאות שהוא מחוייב בו.

6. הקושי מתעורר כאשר חולף זמן ניכר בין מועד תשלום מס התשומות בידי העוסק, לבין מועד ניכוי של מס זה ממס העסקאות במשק אינפלציוני שבו קיימות תנודות בערך הכסף בחלוף זמן. חישוב נומינלי של מס התשומות לצורך ניכוי ממס העסקאות, כאשר הוא מתבצע זמן רב לאחר תשלום אותו מס, עלול להביא לתוצאה כי הניכוי לא ישקף את ערכו הריאלי של מס התשומות, אלא את ערכו הנומינלי, העשוי להיות נמוך בהרבה. סכום מס הערך המוסף הסופי שייגבה מהנישום במקרה כזה עשוי להיות גבוה בהרבה מהמס האמיתי האמור להשתלם בגין הערך המוסף הממשי של היחידה המשקית, נשוא גביית המס.

7. עוסק שלא ביצע ניכוי של מס תשומות בתוך ששה חודשים מיום היווצרות התשומה (הוצאת חשבונית, רשימון או המסמך) איננו בעל זכות מוקנית לבצע את ניכוי מס התשומות מאוחר יותר. אם חלפו ששה חודשים ולא נענתה בקשתו להארכת מועד לצורך כך, השומה לגביו תכלול מס עסקאות בלבד, בלא ניכוי מס תשומות כלל (ע"א 773/86 ערגול פלדות בע"מ נ' מנהל מכס ובלו, פ"ד מג(1) 516, 521 (1989) (להלן – ענין ערגול פלדות)). זוהי סנקציה שהחוק מטיל על מי שאינו מבצע את הניכוי במועד. בסיטואציה כזו, שאלת שיערוך הניכוי של מס התשומות כלל לא מתעוררת, שכן לא ניתן לנכות את המס כלל.

עם זאת, החוק כולל מנגנון של הארכת מועד לצורך ניכוי מס התשומות, המעוגן בסעיף 116(א1) לחוק, הקובע כדלקמן:

”דחיית מועדים

על אף הוראות סעיף קטן (א), רשאי המנהל להאריך את המועד לניכוי מס תשומות הקבוע בסעיף 38(א) (להלן – המועד המקורי) לתקופה שלא תעלה על שמונה עשר חודשים מהמועד המקורי, ואולם אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי אי ניכוי מס התשומות במועד המקורי לא נבע מרשלנות של העוסק, רשאי הוא, מטעמים מיוחדים שיירשמו, להאריך את המועד לניכוי מס תשומות לתקופה שלא תעלה על חמש שנים מהמועד המקורי.”

הוראה זו, החלה במסלול השומה העצמית, והמהווה תיקון מאוחר להוראה הכללית בדבר דחיית מועדים, מקנה לרשות המוסמכת סמכות להאריך את המועד לניכוי מס תשומות לתקופה של עד חמש שנים מהמועד המקורי, בכפוף לתנאים שונים. שאלת השיערוך של מס התשומות לצורך ניכוי ממס העסקאות מתעצמת במצב שבו מוארך המועד כאמור.

8. היא מתעצמת במידה דומה, במקום שבו העוסק לא עמד בחובות המוטלות על פי החוק ביחס לשומה עצמית במסגרת פרק י”א לחוק, והשומה עוברת למסלול של מיטב השפיטה, כקבוע בסעיף 77 לחוק. מסלול זה ננקט כאשר חייב הגיש דו”ח תקופתי לקוי, והמנהל שם לפי מיטב השפיטה את מס העסקאות ומס התשומות של החייב במס. שומה לפי מיטב השפיטה ניתן לערוך תוך חמש שנים לאחר הגשת הדו”ח, ובמקרה שהנישום הורשע בפלילים או שעבירתו כופרה בהקשר לעבירות על דיני המס – תוך עשר שנים לאחר הגשת הדו”ח התקופתי (סעיף 77(ב) לחוק). מרחק הזמן בין השומה לפי מיטב השפיטה לבין מועד תשלומי מס התשומות על ידי הנישום הוא בדרך כלל רב בהרבה מזה המקובל במסלול השומה העצמית. בנסיבות המתוארות, עשוי להיווצר פער זמן ניכר בין מועד תשלום מס התשומות על ידי החייב, לבין השומה על פי מיטב השפיטה וניכוי מס התשומות במסגרתה. במצב זה, שאלת שיערוך מס התשומות הופכת בעלת משקל לצורך חישוב מס האמת.

9. שאלת המפתח היא מהי גישתו של חוק מע”מ לסוגיית שיערוך מס התשומות לצורך ניכוי ממס העסקאות במקום שהניכוי מתבצע זמן ניכר לאחר ששה חודשים ממועד הנשיאה במס התשומות. שאלה זו ישימה הן למסלול השומה העצמית, במקום שניתנת הארכת מועד לביצוע הניכוי, והן במסלול השומה על פי מיטב השפיטה, המופעל בדרך כלל זמן ניכר לאחר הנשיאה במס התשומות על ידי הנישום.

10. חוק מע"מ שותק, ואינו קובע דבר בשאלת שיערוך ניכוי מס התשומות בנסיבות המתוארות. שתיקתו ניתנת להסבר על רקע זה שבמצב הרגיל, דרך שגרה, הניכוי נעשה בתוך ששה חודשים ממועד תשלום מס התשומות על ידי החייב, ולכן הסדר שיערוך בנסיבות אלה אינו הכרחי, אם בתקופת אינפלציה דוהרת, גם פרק זמן כזה עשוי להיות משמעותי. לשאלת השיערוך במצבים של הארכת מועד לניכוי מס תשומות, העשויים להתפרש גם עד חמש שנים מהמועד המקורי, לא נתן המחוקק את דעתו. הוא הדין במצב של שומה לפי מיטב השפיטה, העשויה להינתן עד עשר שנים לאחר הגשת הדו"ח התקופתי בכפוף לתנאים מסוימים. האם לפנינו "שתיקה מדברת" בבחינת "הסדר שלילי", או שמא שתיקה שעניינה חסר שלא מדעת, השואף להשלמה פסיקתית בשים לב לתכלית החוק וליסודות השיטה? אנסה להראות כי אין לפנינו הסדר שלילי, כי אם חסר השואף להשלמה, וכי ההשלמה המתבקשת מביאה לתוצאה של קביעת חובת שיערוך מס התשומות לצורך ניכוי ממס העסקאות, בחתירה להגיע לגביית מס אמת.

פרשנות דיני המס

11. השאלה שבפנינו היא שאלת פרשנות חוק מס, ויש להחיל עליה עקרונות פרשנות כלליים החלים על חקיקה באשר היא, ועל חקיקת מס, בפרט.

עקרון הוא, כי חוקי מס מתפרשים על פי אותם כללי פרשנות החלים על פירושם של חוקים, דרך כלל (ע"א 165/82 חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985) (להלן – ענין חצור)). חוק יש לפרש על פי התכלית המונחת ביסודו, בגבולות המסגרת הלשונית התוחמת את גבולותיו. על תכלית החקיקה ניתן ללמוד ממקורות מגוונים. בראש וראשונה, מנוסחו של החוק, אך גם ממבנהו, מן ההסטוריה החקיקתית שקדמה לו, ומערכי היסוד של השיטה שבתחומם הוא התגבש (רע"א 10643/02 חבט ח.צ. פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה (לא פורסם, 14.5.2006); ע"א 364/80 מנהל מס רכוש וקרן פיצויים נ' פרוסקאואר, פ"ד לד(3) 579, 581 (1980); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (התשנ"ז) (להלן – ברק, מטים)).

12. הפרשנות התכליתית חלה על כל מגוון מעשי החקיקה, ועל חוקי מס בכלל זה. פרשנות זו, מעצם טיבה, נותנת ביטוי לאופי המיוחד ולמטרות הספציפיות האופייניים לחקיקה המסוימת העומדת לבחינה.

על ייחודם של דיני המס נאמר:

"לדיני המס ייחוד משלהם. לייחוד זה יש ביטוי במסגרת השיטה הפרשנית התכליתית. ייחודם של דיני המס הוא בכך שהם בגדר אמצעי כופה, שעל פיו ניטל רכושו של הפרט, ומועבר לרכוש הכלל, כדי להגשים מטרות פיסקליות וחברתיות. ייחוד זה של דיני המס מחייב רגישות מיוחדת בפרשנות דיני המס" (ברק, מסיים, בעמ' 427).

הפרשנות התכליתית מעניקה משקל לגורם הלשוני. הלשון קובעת את המסגרת שבתחומה יש להתחקות אחר תכלית הטקסט החקיקתי. תכלית החקיקה היא המטרה שהחוק ביקש להשיג, והמדיניות שהוא ביקש לקדם. התכלית מגלמת את הערכים ואת הפונקציות החברתיות-כלכליות והאחרות שהחוק נועד להגשים. לעיתים, ניצבות בפני הפרשן מספר תכליות העומדות ברקע החוק. ככל שהן אינן מתיישבות זו עם זו, יש להכריע ולפשר ביניהן, על דרך האיזון, תוך מתן משקל יחסי ראוי לכל אחת מהן. איזון זה נעשה על רקע ערכיה הכלליים של השיטה כולה (ברק, מסיים, בעמ' 433). חזקה היא כי כל דבר חקיקה באשר הוא נועד להגשים את עקרונות היסוד של השיטה, ולקדם זכויות אדם. זוהי "המטרייה הנורמטיבית" הפרושה מעל דברי החקיקה כולם.

13. תכלית חקיקת מס טמונה במטרות והערכים שחוק המס מתכוון להגשים. בצד הבטחת הזרמת תקבולים לרשות הציבורית לצורך פעילותה בניהול ענייני החברה והמדינה, עשוי חוק המס לשרת מטרות ציבוריות שונות. הוא מעודד פעולות חברתיות או כלכליות מסוימות, ומרתיע מפני אחרות, מעודד תחומי עשייה מסוימים, ומשפיע על חלוקת אמצעי הייצור. חזקה היא, כי החוק מבקש להשיג תוצאות צודקות, סבירות והגיוניות בהפעלתו, המתיישבות עם עקרונות השיטה כולה. בגדרם של עקרונות השיטה, חזקה היא, כי חוק המס נמנע מפגיעה בזכויות האדם, ובמיוחד בזכות הקניין הנתונה לאדם, אלא במידה הכרחית הנחוצה להגשמת תכליתו.

ואכן,

"על השופט לפרש את חוק המס על רקע עקרונותיה הכלליים של השיטה. אחד מאותם עקרונות כלליים, שהוא רלבנטי לחקיקת המס, הוא השמירה על חופש הפרט ועל הקניין הפרטי, והגנה עליהם מפני התערבות שלטונית. בהניחו עקרון זה נר לרגליו, ובהעדר כוונת מס ספציפית, עשוי שופט להגיע למסקנה השוללת הטלת מס שיש בו פגיעה בחופש הפרט והקניין... אם לאחר מיצוי תהליך הפרשנות, נשארה ההוראה סתומה, כי אז יש ליתן

אותו פירוש, שאין בו חיוב האזרח להיפרד מהחופש האישי שלו, או מרכושו ונכסיו. כך תושג אותה מזיגה ראויה בין הצורך לקיים את צורכי המדינה לבין הצורך לשמור על זכויות הפרט" (השופט ברק בענין חצור, בעמ' 76-78).

חוקי מס מתפרשים, אפוא, על פי מטרת החקיקה. מבין הפרשנויות האפשריות, יש לבחור בזו המגשימה בדרך הראויה ביותר את תכליות החוק:

"אם לשון החוק נשאת סתומה לאחר הבחינה הפרשנית המילולית-תכליתית, ולא עולה מטרה תחיקתית מסתברת, מן הראוי להימנע מפגיעה בחירות הקנין ומהטלת מס" (הנשיא שמגר בע"א 702/84 ג' נ' מנהל מס שבח, פ"ד מ(4) 812, 802 (1987)).

הפרשנות התכליתית של חוק מס מניחה, אפוא, קיומו של אינטרס ציבורי שהחוק מבקש לקדם. אינטרס ציבורי זה מתפרש על רקע הכרת השיטה בזכויות היסוד של האדם. בפרשנות חוק מס נדרש איזון פרשני הנותן ביטוי לאינטרס הציבורי, תוך התחשבות בזכויות הפרט (ברק, מסיים, בעמ' 440).

תכלית גביית מס אמת

14. לחוק מס מספר תכליות. ראשית, הזרמת הכנסה לקופה הציבורית, על מנת להגשים יעדים חברתיים שונים; שנית, גביית מס אמת, שנועדה להבטיח כי האזרח ישלם את המס המגיע ממנו ולא מעבר לכך; שלישית, הפעלת שיטת גבייה יעילה, שתגשים בדרך האופטימלית את ייעודו של חוק המס.

15. מבין התכליות שפורטו לעיל, נתעכב על תכלית גביית מס אמת. תכלית זו משלבת את אינטרס הזרמת הכספים לקופת הציבור, בד בבד עם מטרה להגביל את הפגיעה בקניינו של האזרח עד לרף החיוני להגשמת מטרת המס, ולא מעבר לכך (ע"א 10829/02 מנהל מס ערך מוסף אשדוד נ' מכון טיפול בשפכי אשקלון, פסקה 8 (לא פורסם, 10.8.2005)). "הצדק מחייב כי המס שיוטל יהיה מס אמת" (ע"א 900/01 קלט נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד נז(3) 765, 750 (2003)), ו"תשלום מס אמת הוא נשמת החוק ותכליתו" (ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד נג(1) 718, 699 (1999) (להלן – ענין אינטרבילדינג)). אכן, "תכלית זו, העוברת כחוט השני בין הוראות דיני המס כולן, חותרת להטלת מס אמת על עסקאות באופן המשקף את הפעילות הכלכלית לאשורה" (ע"א 5245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר

שבע נ' א.ר. אלירם בע"מ, פסקה 9 (לא פורסם, 24.10.2006); ע"א 6235/98 מדינת ישראל, אגף המכס ומע"מ נ' אגודת הכורמים הקואופרטיבית של יקבי ראשון-לציון וזכרון-יעקב בע"מ, פ"ד נז(1) 787, 795 (2003) (להלן – ענין אגודת הכורמים)). חריגה מבסיס האמת בגביית המס עלולה להפר את עקרונות הצדק החברתי-חלוקתי שחוק המס מבקש להגשים (רע"א 4217/04 פמיני נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ירושלים, פסקה 12 (לא פורסם, 22.10.2006) (להלן – ענין פמיני)). חריגה כזו עלולה לפגוע בעיקרון השוויון בין הנישומים, ולהפר את האיזון הראוי בנשיאת הנטל הציבורי המשותף, הנדרש בתשתית קיומה של מדינת רווחה.

גביית מס אמת בחוק מס ערך מוסף

16. חוק מס ערך מוסף נועד להטיל מס על הערך הכלכלי המוסף שמפיקה יחידה עסקית למשק. הטלת המס על הכנסות היחידה העסקית, בלא להתחשב בהוצאות שהיו לה לשם הפקתן, מובילה להרחבת בסיס המס מעבר למה שהחוק נתכוון לו – הערך המוסף של היחידה העסקית. היא עלולה לגרום להטלת משא כבד ועודף על שכמו של הנישום, בהשוואה ליתר הנישומים, שפעילותם הכלכלית דומה. יש בכך לא רק סטייה מהחובה להגביל את שיעור המס לצורך החיוני לשם הגשמת תכלית המס, אלא גם פגיעה בשוויון בהליך גביית המס.

17. במשק כלכלי המתאפיין בתהליכים אינפלציוניים, השיטה הנומינליסטית בתחום המס עלולה להביא לתוצאות שאינן מתיישבות עם גביית מס אמת. אי התחשבות בתנודות האינפלציה בחישוב הערכים הכספיים של המרכיבים שיש להתחשב בהם לצורך שומת המס, מביאה מאליה לתוצאה של גביית מס שאינו מס אמת. כאשר מדובר בפערי זמן קצרים יחסית, הסטייה אינה בולטת. כאשר מדובר בפערי זמן גדולים, הסטייה עשויה להיות משמעותית ביותר. סטייה ניכרת מגביית מס אמת פוגעת בקניינו של האזרח פגיעה משמעותית. הפגיעה בקנין מתרחשת תוך סטייה מהרציונל והתכלית שביסוד גביית המס. מאז חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, עוגנה זכות הקנין כזכות יסוד חוקתית סטטוטורית של הפרט. עיגונה של זכות הקנין כאמור מקרינה על הפרשנות התכליתית של חקיקת המס, ומחדדת את עוצמת חשיבותו של עקרון גביית מס אמת, ומניעת פגיעה קניינית בפרט שאיננה חיונית להשגת תכלית חוק המס. היא מדגישה את החובה לתחום את הפגיעה בגבולות מידתיים בלבד, ברוח פיסקת ההגבלה שבחוק היסוד:

"חזקה היא כי תכלית החקיקה היא להגשים זכויות היסוד, ובכלל זה זכות הקניין, ולא לפגוע בה. 'כל דבר חקיקה מתפרש על בסיס ההנחה כי הוא לא בא לפגוע בקנינו של אדם. נהפוך הוא: ההנחה הינה כי דבר החקיקה בא לקיים את זכות הקניין' (א' ברק פרשנות במשפט, כרך ב, פרשנות החקיקה (1993), בעמ' 561). 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" (דברי השופט שטרסברג-כהן בע"א 2112/95 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(2) 769, 794 (1999) (להלן – ענין אלקה); וראו גם ענין פמיני, פסקה 12).

תכליות שכנגד בחוק מס ערך מוסף

18. בצד תכלית גביית מס אמת, ניצבת תכלית נוספת ברקע חקיקת המס, והיא – לפשט וליעל את מנגנון גביית המס, ולאפשר לרשות המינהלית לבצע את תפקידי הגבייה בלא הערמת קשיים מיוחדים. פישוטם של חישובים, ושכלולם של אמצעי הגבייה, תורמים לייעולה של המערכת. עשוי להיווצר מתח מובנה בין תכלית גביית מס אמת, המצריכה לעיתים מאמץ מיוחד מצד רשויות הגבייה, לבין תכלית הייעול והפישוט של הליכי הגבייה. במסגרת ייעול הגבייה נכללים אמצעים שונים, ובכללם, מניעת העלמות מס והשתמטויות, ומתן תמריץ להגשת דיווחים מלאים ונכונים במועד בידי הנישומים. תכלית זו של ייעול מנגנון הגבייה, הינה תכלית בעלת משקל בכל חקיקת מס ראויה. אכן, אחת מתכונותיה של שיטת מיסוי ראויה היא כי המס הוא "יעיל, כלומר ניתן לגבייה בקלות, ובהוצאה מזערית, כך שהשלטון ייהנה ממלוא המס שהאזרח משלם" (יוסף מ' אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431, 432 (תשמ"ב-תשמ"ג); בג"ץ 5503/94 סגל נ' יושב-ראש הכנסת, פ"ד נא(4) 529, 541-542 (1997) (להלן – ענין סגל)). חסר בגביית מס, או הקמת מנגנון גבייה שעלות תפעולו גבוהה ביחס לתקבוליו, פוגעים בקופת הציבור. כתוצאה מכך, עשויים אזרחים שומרי חוק להידרש לנטל מס גבוה יותר. כמו כן, השירותים הציבוריים הממומנים מתקבולי אותו מס עלולים להיפגע. בענין סגל ציין השופט א' גולדברג:

"כאשר מערכת גבייה לוקה בתת-אכיפה, פוחתת יעילותה, ונוצר חסר כספי בקופת הציבור. בידי המחוקק לייעל אז את הגבייה על-ידי קביעת בסיס חבות נוח יותר לאכיפה, או שיהא עליו להתמודד עם החסר בקופת הציבורית בדרכים אחרות. אחת הדרכים היא, להקים מנגנון שיפקח על ביצוע החוק כפי שהוא. אפשרות זו מצריכה גיוס משאבים נוספים, שמטבע הדברים יבואו

מכיסם של אזרחים שומרי חוק. כדי להתגבר על חוסר היעילות המערכתית, מובנית בדרך זו פגיעה באינטרסים הכלכליים של אותם אזרחים. אפשרות אחרת היא, לגלם את החסר בהעלאת שיעור התשלום שישלמו אזרחים שומרי חוק, כשבכך יסבלו הם מפגיעה כלכלית 'עודפת'. אפשרות שלישית, להבליג על החסר בקופה הציבורית, כשגם באפשרות זו מובנית פגיעה כלכלית 'עודפת' באינטרסים של אזרחים שומרי חוק. שכן, שיעור חבותם האישית נשאר כשהיה, ואינו פוחת, למרות הירידה בהיקף האמצעים שיעמדו למתן השירות.

על-כן, הבניית מערכת גבייה יעילה, שבסיס החבות בה קל לאכיפה, עולה בקנה אחד עם השאיפה לצמצם את ממדי הפגיעה בזכות הכלכלית של שומרי החוק. ניתן אף לומר, כי השיקול של יעילות הגבייה הינו מרכיב במערך ההגנה על זכויותיהם של שומרי החוק. עניין לנו בחוק כלכלי, שבו משמשת הגשמת התכלית (ייעול הגבייה) 'חרב' ו'מגן' גם יחד. שכן, סוג הזכות הנפגעת עקב הגברת ייעול הגבייה, שהיא זכות כלכלית, זהה לזכות הנפגעת, אלמלא הוגברה יעילות הגבייה, שאף היא זכות כלכלית" (שם, בעמ' 541-542; וראו גם: ענין אגודת הכורמים, בעמ' 794-795; ע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית ביאליק, פ"ד נה(1) 156, 165 (1999)).

תכלית היעילות בגבייה, היא העומדת ביסוד העיקרון הקבוע בסעיף 38 לחוק, לפיו ניכוי מס התשומות הוא בגדר זכות של הנישום, שהוא רשאי לממשה, והיא אינה בבחינת חובה המוטלת על המנהל. היא אף העומדת ביסוד מגבלת הזמן של ששת החודשים לניכוי מס התשומות שבסעיף 38, וכן ביסוד הצורך בהארכת מועדים בכדי להתגבר על מגבלת הזמן, ובתחימת סמכויותיו של המנהל להאריך מועד זה שבסעיף 116(א).

הסדר שלילי או הסדר חסר לענין שיעורן מס התשומות

19. בענייננו, חוק מע"מ שותק בשאלה האם יש לשערך את מס התשומות לצורך ניכוי ממס העסקאות, כאשר הניכוי מתבצע זמן ניכר לאחר מועד תשלום המס על ידי העוסק הנישום. חוק מע"מ מתייחס אמנם לצורך בשיערוך בהקשרים אחרים שונים מענייננו; כך, למשל, סעיף 97 לחוק קובע כי מס שלא שולם במועד, או נדחה תשלומו, יתווספו עליו לתקופת הפיגור או הדחייה הפרשי ריבית והצמדה; סעיף 98 לחוק מחייב בתוספות הפרשי ריבית והצמדה במקרים מיוחדים המפורטים שם; יש לציין, כי לענין מס המגיע מהנישום, כאשר מדובר בשומה לפי מיטב השפיטה, קובע סעיף 98(ב) לחוק, כי מס המגיע בנסיבות כאלה ישולם תוך חודש מיום שהומצאה לנישום הודעה

עליו, ויתווספו עליו הפרשי ריבית והצמדה החל מתום המועד להגשת הדו"ח התקופתי שאליו מתייחס המס. סכומי כסף שהרשות חייבת לעוסק חייבים בשיערוך על פי סעיף 105 לחוק, הקובע את התנאים לשיערוך.

ההסדרים המפורשים הללו, הקובעים חובת שיערוך בנסיבות שונות שבהן הנישום או הרשות חייבים כספים זה לזה, אין פירושה כי העדר הוראה בענין שיערוך לצורך ניכוי מס תשומות הוא בגדר הסדר שלילי. הסדר שלילי מתקיים כאשר מהעניינים שהמחוקק הסדירם במפורש בחוק משתמע בעליל ובמכוון הסדר שונה ביחס לעניינים שלא נכללו תחת כנפי ההסדר שבחוק. "כשם שלא כל הוראה מפורשת גוררת אחריה הוראה משתמעת, כך לא כל הוראה מפורשת חיובית גוררת אחריה הוראה משתמעת שלילית" (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ב – פרשנות החקיקה 114 (1993)); יתכן שההוראה החיובית נוסחה שלא בזהירות, ובלא שהיתה כונה להשמיע ממנה הסדר שלילי (בג"ץ 531/79 סיעת הליכוד בעיריית פתח תקוה נ' מועצת עיריית פתח תקוה, פ"ד לד(2) 566, 575 (1980)). מהסדר חיובי יילמד הסדר שלילי רק אם הדבר מתחייב על פי תכלית החקיקה כפי שהיא נלמדת מהחוק.

20. בענייננו, התחקות אחר תכליותיו של חוק מע"מ מביאה למסקנה כי, אף שהדבר לא הוסדר במפורש בחוק, ולמרות הסדרים מפורשים אחרים של שיערוך בהקשרים אחרים, כדי להגיע לגביית מס אמת, יש להשלים חסר פרשני בחוק ולאפשר שיערוך מס תשומות לצורך ניכוי ממס העסקאות כאשר הדבר מתבצע שלא במועד הרגיל הנקוב בסעיף 38 לחוק. החסר בחוק אינו בבחינת הסדר שלילי, אלא טעון השלמה (אהרן ברק פרשנות במשפט כרך א – תורת הפרשנות הכללית 465 ואילך (1992)).

21. העקרון המנחה כיום הוא כי השאלה אם הסדר חקיקתי כזה או אחר הוא נומינליסטי או ולוריסטי היא שאלה של פרשנות הדין, ואינה מחייבת אמירה מפורשת; כדברי השופט ברק:

"הגישה השיפוטית נמנעת מהכללות. אין היא נוקטת עמדה נומינאליסטית כוללת, ואין היא נוקטת עמדה ולוריסטית כוללת. היא בוחנת כל סוגיה על-פי מסגרתה הנורמטיבית שלה. גישה שיפוטית זו מבוססת על תפיסה משפטית עקרונית, לפיה המשפט הישראלי אינו מכיר לא בגישה ולוריסטית כללית, ולא בעיקרון נומינאליסטי כללי, החלים בו כעניין של משפט ציבורי מחייב (IUS COGENS). על-פי תפיסה זו, הדין הנומינאליסטי או הוולוריסטי, עד כמה שהם חלים בישראל, הם פרי הפירוש הראוי של הנורמה המשפטית הספציפית החלה בעניין, והם חייבים

'להתבסס על דין קיים או פרשנות יוצרת מתאימה'
 ("ע"א 423/80 אבדני נ' קסוטו, פ"ד לז(1) 701, 705)
 ("ע"א 554/83 "אתא" חברה לטכסטיל בע"מ נ'
 זולוטוב, פ"ד מא(1) 282, 295-296 (1987) (ההדגשה
 אינה במקור)).

22. גם בתחום דיני המס, העדר הוראת חוק מפורשת בענין שיערוך אינה מצביעה
 בהכרח על פרשנות מתחייבת, השוללת שיערוך כזה. בע"א 4030/03 מפעלי גרנות –
 אגודה שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' מס הכנסה – פקיד שומה למפעלים
 גדולים (לא פורסם, 2.7.2007) (להלן – ענין מפעלי גרנות) ציין השופט עדיאל:

"סבר בית המשפט קמא, 'כי בהיעדרה של הוראת חוק
 מפורשת בפקודה המאפשרת שיערוך, אין מקום לגזור על
 קיומו של מנגנון כזה בפקודה, קודם לתיקון, על דרך של
 פרשנות חקיקתית'. פרשנות זו של בית המשפט קמא...
 אינה מקובלת עלי. היעדר התייחסות סטטוטורית
 לסוגיית השיערוך איננה מחייבת את המסקנה שאין
 לשערך את החיוב הסטטוטורי. למעשה, בכל המקרים
 שבהם בחן בית המשפט את השאלה אם יש להצמיד
 חיובים, הן חיובים חוזיים והן חיובים סטטוטוריים,
 בחינה זו התקיימה על רקע היעדרה של הוראה חוזית או
 הוראת חוק מפורשת בדין בנושא השיערוך. אולם היעדרה
 של הוראה כזאת, נקבע בפסיקה, אינה מחייבת,
 כשלעצמה, פרשנות ולוריסטית, כמו שגם אינה מחייבת
 פרשנות נומינליסטית" (שם, פסקאות 16-17; וראו גם
 דוד גליקסברג "מיסוי הערך המוסף, חשבונאות המס
 וחובות רעים (Bad Debts)" מחקר משפט י 115-151
 152 (התשנ"ג)).

23. לענין חוק מס ערך מוסף, אושרה בענין אלקה עמדתו של בית המשפט המחוזי
 בחיפה (ע"ש (מחוזי חי') 441/93 אלקה אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ (לא פורסם,
 15.2.1995)), ולפיה שתיקת המחוקק אינה חייבת להתפרש כהסדר שלילי. בית המשפט
 המחוזי (מפי כב' השופט ד' ביין) פסק, כי:

"השאלה האחרונה היא כיצד יושב המע"מ ששולם על-
 ידי העוסק המוכר. המחוקק שותק בנושא זה, אך מסכים
 אני עם דעתו של גליקסברג ששתיקת המחוקק אינה
 צריכה להתפרש כהסדר שלילי, שכן הפסיקה הישראלית
 אימצה מדיניות משפטית חד משמעית שלפיה יש לבצע
 השבה באופן ריאלי, כלומר עם הצמדה וריבית" (סעיף 8
 לפסק הדין).

בית המשפט העליון אישר נימוק זה בקובעו:

”מקובלת עלינו פסיקתו של בית משפט קמא, ומטעמיו, גם בקביעה כי ההחזר הוא החזר בערכים ריאליים” (ענין אלקה, בעמ' 804).

24. קיימת סימטריה עניינית בין חובת השיערוך הקיימת מכח הסדר מפורש בחוק מע”מ ביחס לחבות מס של נישום שפיגר בתשלום מס, וביחס לרשות המס שפיגרה בהשבת כספים שהיא חבה לנישום, לבין ניכוי מס תשומות ממס העסקאות המוטל על הנישום, אשר שיערוכו אינו מוסדר בחוק. הרציונלים והתכליות לשיערוך הסכומים המשולמים, המוחזרים, או המנוכים דומים בכל המצבים הללו, ואין הצדקה עניינית להבחין ביניהם. השיערוך נועד להביא לגביית מס אמת. יש דמיון בין חובת הנישום לשלם את מיסיו בערכים ריאליים, לבין חובת הרשות להחזיר לנישום כספים שהיא חבה לו בערכים ריאליים. קשה להניח כי דוקא ניכוי מס התשומות ממס העסקאות, שנועד להשיג תוצאת מס אמיתית ונכונה, יחושב בערכים נומינליים, ויסלף את תמונת המס האמיתית. כדי להשוות את דין השיערוך של כספים שהנישום חייב לרשות והרשות חייבת בהשבתם לו – המוסדר במפורש בחוק – לשיערוך מס התשומות, אין צורך במבנה פרשני מורכב המתיימר ליצור קונסטרוקציה לפיה את ההפרש שבין מס התשומות הנומינלי למס הריאלי יש לראות כהפרש שהרשות חייבת בהשבתו לנישום, ועל כן חלה עליו חובת השיערוך מכח סעיף 105 לפקודה. המסקנה בדבר חובת השיערוך של מס התשומות נגזרת במישורין מפרשנותו התכליתית של החוק, ומכללי היסוד של השיטה. היא מעלה את הצורך להשלים, בדרך הפרשנות התכליתית, את החסר הקיים בחוק, לצורך יצירת הרמוניזציה במכלול הוראותיו.

25. תכלית חוק מע”מ לגבות מס אמת מתממשת בנסיבות ענין זה רק כאשר מס התשומות המנוכה ממס העסקאות שהנישום חייב בו כפוף לשיערוך. ניכוי מס התשומות בערכים נומינליים לא יביא לתוצאת מס ריאלית, אמיתית. יתר על כן, המשק הישראלי בנוי רובו ככולו על בסיס ולוריסטי ולא נומינליסטי, כדי להתמודד עם תופעת האינפלציה ברמות שונות, המאפיינת את פעילותו מעת לעת. יסוד השיערוך מלווה את הפעילות העסקית והפיננסית במשק, ומן הדין שיבוא לידי ביטוי גם בחישוב המס הנגבה מהאזרחים בגין פעולותיהם העסקיות. מעבר לכך, גביית מס ערך מוסף היא פעולה שלטונית הפוגעת בקניינו של האדם. קנין הפרט נתון לו כיום כזכות חוקתית על פי חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. ניתן וראוי, אפוא, למלא את החסר בהסדר הסטטוטורי של חוק מע”מ על דרך פרשנות, המייחסת לחוק כונה משתמעת לחייב שיערוך של מס התשומות לצורך ניכוי, כדי להקטין את הפגיעה בקנין הנישום, ולבסס

את גביית המס על מס אמת ולא על נתונים מדומים. ערכים אלה, העומדים ברקע תכליות החוק, משיקים לתחום החוקתי, ומשקלם, על כן, רב ביותר.

26. מנגד ניצבת מגמת החוק להגביר את יעילות הגביה ולפשט את הליכיה. לכאורה, מגמה זו פועלת כדי לשלול את שיערוך מס התשומות במקום שהוא אינו מחוייב על פי החוק, כחלק מתפיסת פישוט הליכי הגבייה והקלה על דרכי ההתחשבות בין הרשות לנישום. עם כל חשיבותו של היבט זה, לא אוכל להסכים כי הוא גובר במשקלו על תכליות החוק שעניינן גביית מס אמת, והגנה על קניינו של הנישום.

ייעולה ופישוטה של מערכת הגבייה, חרף חשיבותה הרבה, אינה תכלית העומדת לעצמה, ואין היא מצדיקה פגיעה בעקרונות יסוד של גביית מס אמת שוויוני מכלל האזרחים, ופגיעה בלתי מידתית בקנין הפרט. במקום שהפגיעה בקנין הפרט היא מינימלית, עשויים להיות מצבים שבהם, משיקולי אינטרס ציבורי, תינתן בכורה לשיקולי יעילות הגבייה על חשבון פגיעה בזכות הפרט. לא כך הוא במקום בו הפגיעה עשויה להיות משמעותית וקשה, כמו במקרה זה. במתח הקיים בין תכליות חוק המס שעניינן גביית מס אמת והגנה על הקנין, לבין התכלית הטמונה בהשגת היעילות המערכתית, ראוי לתת דגש ועדיפות לראשונות, בהיותן התכליות הערכיות של חוק המס, המבטאות ערכים חשובים ומהותיים של צדק חברתי. ואכן, בשורה ארוכה של עניינים בתחומים שונים, בהתנגשות בין תכלית השגת הצדק בגביית המס לבין שיקולי יעילות ופישוט מערכת הגבייה, ניתנה עדיפות לתכלית הראשונה (ענין אלקה, שם; ענין אינטרביילדינג, בעמ' 717 (השופט אריאל); ענין מפעלי גרנות, פסקה 30 (השופט עדיאל); ענין פמיני, פסקה 13 (השופט חיות); רע"א 10879/02 באולינג כפר סבא בע"מ נ' הועדה המקומית לתכנון ולבנייה כפר סבא, פסקה 23(ב) (לא פורסם, 6.12.2006) (השופט נאור)). במיוחד כך הדבר כאשר הסטייה ממס האמת אינה שולית וזניחה.

27. אוסיף, כי לא נראית לי העמדה שהועלתה, לפיה ההשענות על ערכים נומינליים של מס תשומות, אף שהיא מביאה לגביית מס שאינו מס אמת – מוצדקת כלפי מי שמאחר בבצוע הניכוי, ונזקק לאורכה לשם ביצועו, בבחינת סנקציה למאחרים ולמשתמטים מבצוע חובות הפקודה במועד. עמדה זו מתעלמת מהאבחנות הרלבנטיות בין תכלית גביית מס אמת, וביצוע שיערוך במסגרתה, לבין הטלת סנקציות למיניהן על נישומים המפרים את הוראות החוק.

החוק הבחין הבחן היטב בין תכלית גביית מס אמת, לבין הטלת סנקציות שונות על הנישום בשל פיגורים או הפרות אחרות בביצוע פעולות שונות המוטלות עליו בחוק המס, ובהם – הגשת דוחות במועד, ותשלום המס המגיע במועד. כלפי מי שמפר את הוראות החוק, עומדת שורה של סנקציות מינהליות (פרק י"ד לחוק) ופליליות (פרק ט"ז לחוק). במישור הגבייה המינהלית, על פי פרק י"ד ניתן להטיל סנקציות שונות, לרבות קנסות, בגין הפרת הוראות הפקודה. סנקציות פליליות מופעלות במצבים מתאימים על הפרות חוק המחייבות ענישה פלילית והרתעה. אף שההוראות בדבר חובת שיערוך במצבים שונים מצויות בפרק י"ד, הנוגע לגבייה המינהלית, יש לסווגן, על פי אופיין, לא למישור הסנקציות אלא למסגרת האמצעים שנועדו לגביית מס אמת על פי ערכים ריאליים. הסנקציות המינהליות והפליליות על הפרת הוראות דיני המס נועדו לאכוף את הגבייה, לענוש ולהרתיע מפני הפרות החוק. הוראות השיערוך נועדו להשיג גביית מס אמת. אין להן דבר עם אמצעי אכיפה, ענישה או הרתעה מפני הפרת חוק.

שיערוך תשלום או ניכויים אינו אמור להעשיר את פלוני, ואי שיערוך אינו אמור להעניש את אלמוני (בג"ץ 4562/92 זנדברג נ' רשות השידור, פ"ד נ(2) 793, 807 (1996); ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד קריות בע"מ, פ"ד נא(5) 668, 684 (1997)); תפקיד השיערוך הוא לשמור על ערכו הריאלי של החיוב הכספי, ולמנוע את שחיקתו (ע"א 2258/92 מלון נאות מדבר נ' הבנק הבינלאומי הראשון, פ"ד מז(5) 350, 354 (1993); ע"א 627/84 נודל נ' עזבון פינטו, פ"ד מ(4) 477 (1986)). ההצמדה שלובה בחיוב גופו, והיא מהווה חלק ממנו. היא חלק בלתי נפרד מהקרן בערכה הריאלי (דנג"ץ 9411/00 ארקו תעשיות חשמל בע"מ נ' ראש עיריית ראשון לציון, פסקה 20 (לא פורסם, 19.10.2009)).

נישום שפיגר בתשלומי המס, או לא הגיש דוחות כלל, ענישתו אינה על דרך של גביית מס מופרז ממנו, אלא בנקיטת אמצעים שהחוק קבע לכך. העובדה בלבד שהנישום התעכב בניכוי מס התשומות מעבר למועד הקבוע בסעיף 38 לחוק, אינה עילה להטיל עליו מס עסקאות בשיעור שאינו תואם את מושג מס האמת על פי החוק, על דרך ניכוי מס תשומות בשיעור נומינלי שאינו משקף את ערכו הריאלי בעת הניכוי (יוסף גרוס ואברהם אלתר מס ערך מוסף 309-311 (1987); אהרן נמדר מס ערך מוסף חלק שני 752-754 (2003); אבי פרידמן מס ערך מוסף – החוק וההלכה 621-623 (2005)).

28. יתר על כן, מהחוק עולה, כי כאשר לא הוארך המועד לביצוע ניכוי מס התשומות מעבר למועד המקורי על פי סעיף 38, בלאו הכי שאלת השיערוך לא תתעורר, כי הניכוי אינו מותר כלל. משמעות הדבר היא, כי עקב אי קיום החוק בהגשת בקשת הניכוי במועד, מפסיד הנישום את זכותו לנכות את מס התשומות, אלא אם הוארך המועד לכך. אולם משהורשה הנישום לבצע את הניכוי, על אף שלא עמד במועד המקורי, הדעת נותנת כי אין לפגוע בו על ידי ניכוי מס תשומות בערכים נומינליים. מצד שני, החשש כי הכרה בזכות השיערוך תגרור ניצול לרעה של מנגנון הגבייה על ידי הנישום היא זניחה. ההסדר בחוק בנוי כך שבחלוף ששת החודשים הראשונים, שבגידרם יש לבצע את ניכוי מס התשומות, מתהפכת חרב הסיכון על צווארו של הנישום כי בשל האיחור, בקשתו להארכת מועד עלולות להידחות, ולא יותר לו לנכות מס תשומות כלל. סיכון זה גובר במשקלו המרתיע על התמריץ המדומה הניתן, כביכול, לעוסק, לדחות את תשלום המס על ידו באמצעות הפעלת מנגנון השיערוך.

הילכת "ערגול פלדות"

29. פסק הדין בענין ערגול פלדות אכן קבע כי נישום אשר מחמת טעות לא דרש את מלוא ניכוי מס התשומות המגיע ממנו, ותבע לאחר מכן החזר מס משוערך, פרי הטעות, יהיה זכאי רק לניכוי התשומות בשיעורן הנומינלי בלבד, ולא בסכומן המשוערך עקב מעבר הזמן. פסק הדין בענין האמור ניתן בשנת 1989, קודם לחקיקת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, אשר ביסס את זכות הקנין כזכות חוקתית של הפרט. מאז נפסקה הילכת ערגול פלדות, חלה התפתחות משמעותית במשפט מבחינת ההכרה בזכות הפרט לקניינו, המקרינה על פרשנות תכלית חוקי המס מבחינת חתירתן לגביית מס אמת, תוך יחס שוויוני לכל הנישומים. אין להוציא מכלל אפשרות, כי אילו נבחנה הסוגיה שהועלתה בענין ערגול פלדות כיום, היתה מערכת האיזונים הפרשנית שונה מזו שהוחלה. יתר על כן, פסק הדין בענין ערגול פלדות עוסק במקרה של טעות נישום בניכוי סכומי מס תשומות, ושאלת טיב זכותו לתקן טעות זו בדרך של שיערוך סכום הניכוי. ענייננו כאן אינו עוסק בטעות לענין הניכוי, אלא בשומה לפי מיטב השפיטה, אשר איפשרה מכח החוק ניכוי סכומי מס תשומות ששולמו על ידי הנישום זמן רב קודם לכן. הנסיבות והשאלות בשני המקרים אינן זהות.

לפיכך, נראה לי, כי בפרשנות החוק כמוצע כאן, אין כדי סטייה מהילכת ערגול פלדות. יש להבינה כביטוי לגישה שמקורה בתמורה שחלה במערכת הנורמטיבית החוקתית בישראל בתחילת שנות התשעים, עם הפיכתה של זכות הקנין לזכות חוקתית עלי ספר, והשלכתה הישירה, בין היתר, על חקיקת המס, ועל איזון השיקולים

והאינטרסים המתמודדים בפרשנות חקיקה זו. לאור השינוי שחל בתפיסת זכות הקניין כזכות יסוד, קשה להשלים כיום עם מציאות שבה נישום יאלץ לשלם מס ערך מוסף בשיעור מוגדל בהרבה מכפי שמגיע ממנו, לאחר ניכוי נומינלי ולא ריאלי של מס התשומות שנשא בו.

במקרה הנדון לפנינו, ניכוי מס התשומות בערכו הנומינלי מביא לכך שהנישום חייב לשלם פי 6.2 ממס האמת המגיע ממנו. זו תוצאה שקשה להשלים עימה. החתירה למס אמת מבטאת לא רק אינטרס של הקופה הציבורית לגבות את מלוא המס המגיע מהנישום. היא גם ערך חברתי-מוסרי המורה כי אין לגבות מהנישום מס העולה על השיעור המגיע ממנו בפועל. כללי הפרשנות, וכלי הפרשנות הנתונים בידינו, מאפשרים לנו לא רק לחתור להשגת התוצאה הראויה והצודקת, אלא גם להשיגה.

התוצאה

30. התוצאה מהדברים האמורים היא, כי חובת שיערוך מס תשומות לצורך ניכוי ממס העסקאות חלה כל אימת שהשומה נעשית במועד מאוחר למועד המקורי הנקוב לצורך ניכוי כאמור בסעיף 38 לחוק. אין נפקא מינה לענין זה בין הליך של שומה עצמית לבין הליך של שומה לפי מיטב השפיטה, והדין זהה בשניהם. נקודת הזמן הרלבנטית לשיערוך מס התשומות לצורך הניכוי הינה בתום המועד להגשת הדו"ח התקופתי הראשון שבו רשאי היה הנישום לנכות לראשונה את מס התשומות. למותר להדגיש, כי שיערוך מס התשומות לצורך ניכוי מחייב חישוב מס העסקאות אף הוא בערך ריאלי, לצורך השוואת מעמדם של שני צידי המשוואה, וכאשר אופן השיערוך בשני צידי המשוואה זהה: תשלום הפרשי ריבית והצמדה החל מתום המועד להגשת הדו"ח התקופתי שאליו מתייחס המס (סעיף 98(ב) לחוק).

31. לו נשמעה דעתי, היינו דוחים את ערעור המדינה, ומותירים את פסק דינו של בית המשפט קמא בעינו.

לאור מורכבותה ואופייה של הסוגיה שעמדה לדיון, הייתי נמנעת ממתן צו להוצאות.

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק דינו של השופט א' גרוניס.

ניתן היום, כ"ח באייר התש"ע (12.5.2010).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 02093330_S20.doc גק
מרכז מידע, טל' 02-6593666 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il