



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

לפני כבוד השופט, פרופ' עופר גרוסקופף

התובעת שופר סל בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד טלי ירון-אלדר ועו"ד רני שוורץ

נגד

הנתבע פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד אורית וינשטיין

החלטה

1. עניינה של החלטה זו בשאלה האם התובעת, חברת שופרסל בע"מ (להלן: "שופרסל") זכאית לתבוע במסגרת ההליך שלפני את ההטבה הקבועה בסעיף 12 לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה – 1985 (להלן: "חוק אסח"א" ו- "הטבה למעסיק באילת", בהתאמה) בגין השנים 2000 – 2003, או שמא התיישנה או פקעה זכותה לתבוע את ההטבה למעסיק באילת בגין השנים האמורות. ביסוד המחלוקת עומדת השאלה מהי הפרוצדורה הנכונה לתביעת ההטבה למעסיק באילת, כאשר זו לא מומשה בזמן אמת מחמת טעות של המעסיק.
2. בהתאם להסכמה דיונית אליה הגיעו הצדדים (ראו פרוטוקול הדיון מיום 2.10.2011) נקבע כי הדיון בשאלת זכאות שופרסל לתבוע בהליך שלפני את ההטבה למעסיק באילת בגין השנים 2000 – 2003 יפוצל מהדיון בשאלת גובה ההטבה האמורה. בהתאם להסכמה האמורה החלטה זו מתייחסת רק לשאלת עצם הזכאות לתבוע את ההטבה למעסיק באילת בגין השנים 2000 - 2003, ואינה עוסקת בסכום ההטבה לה זכאית שופרסל.

עמוד 1 מתוך 14



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

רקע

3. הרקע לסכסוך שהתגלע בין הצדדים אינו שנוי במחלוקת:

- א. שופרסל מפעילה בכל רחבי הארץ, ובכלל זה גם בעיר אילת, רשת של מרכולים.
- ב. בגין עובדים המועסקים במרכולים ששופרסל מפעילה בתחומי העיר אילת היא זכאית לקבל את ההטבה למועסיק באילת. זכאות זו מעוגנת בסעיף 12 לחוק אסח"א, אשר נוסחו המחייב עד ליום 30.6.2003 היה כדלהלן:

"(א) מעסיק תושב תחום העיר אילת המשלם הכנסת עבודה בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת, זכאי להטבה לשם הקטנת עלויות השכר, בשיעור של 20% מהכנסת העבודה האמורה, אך לא יותר מסכום המס שעליו לנכות במקור באותה הכנסת העבודה; לעניין זה, "הכנסת עבודה" – למעט תשלום לבעל שליטה בחברת מעטים, כאמור בסעיף 18(ב) לפקודה, ולמעט תשלום מאדם לקרובו כמשמעותו בסעיף 76(ד) לפקודה.

(ב) הזכאי להטבה על פי סעיף קטן (א), יקבל אותה על ידי הפחתת סכום ההטבה מהסכום שהוא חייב לנכות במקור על פי סעיף 164 לפקודה."

(המונח "פקודה" מתייחס לפקודת מס הכנסה)

ביום 1.7.2003 תוקן נוסח סעיף 12 לחוק אסח"א, והנוסח המחייב כיום קובע כדלהלן:

"(א) מעסיק תושב תחום העיר אילת המשלם הכנסת עבודה לעובדו בעד עבודה המתבצעת בתחום העיר אילת, זכאי להטבה לשם הקטנת עלויות השכר, בשיעור של 20% מהכנסת העבודה האמורה, אך לא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

יותר מסכום המס שעליו לנכות מהכנסת העבודה
של אותו עובד;
בסעיף זה –

"הכנסת עבודה" – למעט תשלומים כמפורט להלן:

(1) תשלומים לקרוב;

(2) תשלומים כאמור בסעיף 18(ב) לפקודה
המשתלמים לבעל שליטה או לקרובו;

"קרוב" – כהגדרתו בסעיף 105יא לפקודה;

"בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה.

(ב) הזכאי להטבה על פי סעיף קטן (א), יקבל אותה על

ידי הפחתת סכום ההטבה מהסכום שהוא חייב
לנכות מהכנסת העבודה של העובד."

ההבדל העיקרי בין הנוסחים הוא שבעוד שלפי הנוסח שהיה בתוקף עד ל- 30.6.2006 חישוב גובה ההטבה בוצע ביחס לכלל הכנסת העבודה ששילם המעסיק, לפי הנוסח הנוהג מ- 1.7.2006 חישוב גובה ההטבה נעשה בהתייחס לכל עובד בנפרד. אין מחלוקת בין הצדדים כי השוני בין הנוסחים אינו רלוואנטי למחלוקת נושא החלטה זו.

ג. שופרסל לא הפחיתה בזמן אמת את הטבת המעסיק באילת לה היא זכאית בגין השנים 2000 – 2006 מהסכומים שניכתה במקור מעובדיה באילת, אלא העבירה את מלוא הכספים שנוכו לרשות המסים. הדרישה לקבל את הטבת המעסיק באילת בגין השנים 2000 – 2006 הועלתה על ידי שופרסל לראשונה במכתב שנשלח מטעמה לפקיד השומה גוש דן על ידי משרד רואי החשבון קוסט פורר גבאי את קסירר ביום 14.12.2006 (להלן: "מכתב הדרישה").

ד. בעקבות מכתב הדרישה אישרה הנתבעת (להלן: "רשות המיסים") לשופרסל לקבל את הטבת המעסיק באילת בגין השנים 2004 – 2006, בהתאם לסכומים שנבדקו ואושרו על ידי פקיד השומה, ובעניין זה אין לשופרסל כל טענה כלפי רשות המיסים. לעומת זאת, רשות המסים התנתה את מתן הטבת המעסיק באילת בגין השנים 2000 – 2003 בפתירת שומת הניכויים ושומת ההכנסות של שופרסל לשנים הרלוואנטיות – שומות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

סגורות אשר הוסכמו בין הצדדים בעקבות משא ומתן שנוהל ביניהם קודם למשלוח מכתב הדרישה (שומת הניכויים לשנים 1999-2003 נחתמה בין נציגי הצדדים ביום 29.12.2004. שומת ההכנסות לשנים 1999 – 2003 נחתמה בין נציגי הצדדים ביום 22.1.2006. להלן: "שומת הניכויים", "שומת ההכנסות", וביחד "השומות הסגורות").

ה. שופרסל סירבה להסכים לפתיחת השומות הסגורות, ולאחר שהמשא ומתן בין הצדדים לא עלה יפה, הגישה ביום 28.12.2010 את ההליך שלפני (למען שלמות התמונה יצוין כי ההליך הוגש תחילה כהמרצת פתיחה, ואולם ביום 3.3.2011, במהלך דיון לפני כבוד הנשיאה, השופטת הילה גרסטל, הוסכם כי התביעה תתוקן, כך שתהפוך לתביעה כספית. סכום התביעה הועמד על 2,780,481 ₪).

עמדות הצדדים

4. כאמור, ליבת המחלוקת בין הצדדים נוגעת לפרוצדורה במסגרתה צריכה שופרסל לתבוע את הטבת המעסיק באילת, משלא מימשה את זכאותה לפי סעיף 12(ב) לחוק אסח"א, דהיינו לא הפחיתה בזמן אמת את סכומי ההטבה מהניכויים שבוצעו משכר העובדים.

לשיטת שופרסל הטבת המעסיק באילת היא הטבה אותה רשאי המעסיק לדרוש בכל עת ולפיכך אין היא מתיישנת כלל. ודוק, מכוח סעיף 12(ב) לחוק אסח"א המנגנון באמצעותו מוענקת ההטבה למעסיק הוא הפחתה מהסכום שעליו להעביר לרשויות המס בגין הכנסות עובדיו, ואולם לגישת שופרסל אין הכרח שהפחתה זו תבוצע דווקא כנגד סכומים שהמעסיק צריך להעביר בגין הכנסות עובדיו באותה שנת מס (ולראיה ההיתר שניתן בסעיף ה(2) בהוראת ביצוע 48/85 וחוזר מ"ה 20/85 שפורסמו ב- 22.11.1985 (להלן: "חוזר מ"ה") "להעביר אי ניצול מלוא ההטבה בחודש מסויים לחודשים שלאחר מכן").

לחילופין, אף אם תאמר כי הזכות לתבוע את הטבת המעסיק באילת מתיישנת, הרי שההסדר החל על תביעת הטבת המעסיק באילת הוא דין ההתיישנות הכללי, הקבוע בחוק ההתיישנות, התשי"ח – 1958, דהיינו 7 שנים מיום היווצרות העילה, ולמצער, 6 שנים מתום שנת המס במהלכה הייתה ההטבה אמורה להינתן בהתאם לסעיף 160 לפקודת מס הכנסה. לשיטת שופרסל תקופה זו יש למנות עד למועד בו נשלח מכתב הדרישה, שכן מועד זה יש לראות כמועד בו הוגשה "תובענה", כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לחוק ההתיישנות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

עמדתה של רשות המיסים שונה בתכלית. לגישתה מעסיק צריך לנכות את ההטבה למעסיק באילת לה הוא זכאי בשנת מס מסוימת מהסכום שהוא מעביר בגין הכנסות עובדיו במהלך אותה שנת מס. בהתאם, לאחר תום שנת המס אין המעסיק זכאי להפחית את ההטבה מסכומים שהוא צריך להעביר בגין הכנסות עובדיו בשנת המס העוקבת. כנגזר מכך, עם תום שנת המס יכול מעסיק לזכות בהטבה למעסיק באילת שלא קוּוּזה במהלך שנת המס רק במסגרת התחשבות בגין שומת הניכויים שנערכה לו בגין אותה שנת מס. ככל ששומה זו אינה סגורה, צריך המעסיק להעלות עניין זה כחלק מההתחשבות במסגרת שומת הניכויים. ככל ששומה זו נסגרה, יש לפעול בהתאם להוראת סעיף 167 לפקודת מס הכנסה, דהיינו לבקש את פתיחת השומה, וזאת בתוך התקופה הקבועה בסעיף זה (דהיינו 3 שנים מתום שנת המס, ובאישור המנהל – 4 שנים מתום שנת המס). זאת ועוד, משסירבה שופרסל בשעתו לפעול בדרך זו, לא ניתן עוד ללכת בה, וזאת מהטעם שהמועדים הקבועים בפקודת מס הכנסה לפתיחת שומות חלפו זה מכבר.

דיון והכרעה

5. על מנת להכריע במחלוקת בין הצדדים יש לפנות לניתוח מהותה של ההטבה למעסיק באילת.
6. אין חולק כי תכליתו של חוק אסח"א היא לסייע לפיתוחו ושגשוגו הכלכלי של אזור אילת באמצעות מתן הטבות כלכליות שונות לתושבי אילת ולפעילויות המבוצעות באזור אילת. עמד על כך נסח החוק, בדברי ההסבר להצעת חוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה – 1985:

"מטרתו של החוק המוצע היא לנצל את מיקומו הגיאוגרפי של אזור אילת על מנת שיהיה מנוף לשגשוג כלכלי של האזור, דבר שיתרום גם למשק המדינה.

ההנחה היא שהקמת אזור סחר חפשי באזור אילת תביא לשיפור בשלושה מישורים עיקריים:

1. שיפור במישור הסחר הבינלאומי והייצור המקומי בתעשיות קלות, שיושג כתוצאה מהפחתת העלויות באמצעות פטור ממסים עקיפים וממס ערך מוסף, פטור ממס מעסיקים, הטבות במס הכנסה לעובד ומתן מענק למעסיק;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

2. שיפור בענף התיירות הבינלאומי ותיירות הפנים כאחד, שיושג על ידי הוזלת שירותי התיירות באמצעות פטור ממסים עקיפים המוטלים על שירותי התיירות והפחתת העלויות כתוצאה ממתן הטבה במס הכנסה לעובד ומתן מענק למעסיקים; כן יש ציפייה למשיכת תיירים בעקבות מתן אפשרות לרכוש באזור הסחר החופשי טובין, מיובאים ומקומיים, בפטור ממסים עקיפים.

3. קיימת ציפייה שכתוצאה ממתן הטבות במס לעובדים שהם תושבי אזור אילת יעברו עובדים לגור באילת." (ההדגשה הוספה)

7. ההטבה למעסיק באילת מהווה חלק מחבילת ההטבות הכלכליות שהמחוקק בחר להעניק במטרה להגשים תכליות אלו. הטבה זו היא מבחינת מהותה המשפטית "מענק", ולא "הטבת מס". כך נאמר במפורש בדברי החסבר (ראו ההדגשה לעיל), וכך גם עולה מניתוח משפטי של ההטבה גופה. נבחר עניין זה.

8. ההטבה אותה קובע סעיף 12 לחוק חסי"א היא הטבה הניתנת למעסיק, והמיועדת, לפי נוסח הסעיף, "לשם הקטנת עלויות השכר". גובה ההטבה הוא עד 20% משכר העבודה שמשלם המעסיק בגין העסקת עובדים בתחומי אילת. ודוק, גם אם מבחינה כלכלית ניתן להניח שהטבה שכזו עשויה להביא להגדלת שכר העובדים (בשל הגדלת הביקוש לעובדים באילת בעקבות הוזלת עלות העסקתם), הרי שמבחינה משפטית הזכאי להטבה הוא המעסיק, ולא העובד.

9. לכאורה, מתן הטבה מהסוג האמור למעסיק איננה קשורה כלל למס ההכנסה שמשולם בגין הכנסת עובדיו. ואולם, המחוקק הישראלי מצא לנכון ליצור קשר כפול בין מיסוי הכנסת העובדים לבין ההטבה למעסיק באילת:

ראשית, גובה ההטבה הוגבל כך שהיא לא תעלה על סכום המס שעל המעסיק לנכות במקור מהכנסת העובד, כאשר עד 30.6.2006 נבחנה המגבלה ביחס לסכום הכולל שהעביר המעסיק ביחס לכל עובדיו באילת, ומ-1.7.2006 היא נבחנת באופן פרטני ביחס לכל עובד. משמעותה של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

הגבלה זו היא שההטבה למעסיק לא יכולה לעלות על הסכומים שנוכו במקור משכרם של אותם עובדים (עד 30.6.2006) או משכרו של אותו עובד (מ-1.7.2006 ואילך).

שנית, מימוש ההטבה צריך להתבצע על ידי הפחתת סכום ההטבה מתוך הסכום שעל המעסיק להעביר לרשות המס בגין הכנסות עובדיו. ויובהר, הסכומים שעל המעסיק להעביר לרשות המס בגין הכנסות עובדיו אינם מבטאים את חבות המס של המעסיק, אלא את חביות המס של העובדים. כידוע, החבות המהותית במס הכנסה בגין הכנסת העובד מוטלת על העובד ולא על המעסיק. לפיכך, העובד הוא הנישום החייב בתשלום מס הכנסה בגין משכורתו. התפקיד אותו יעד המחוקק למעסיק ביחס לתשלום המס בקשר להכנסת עובדיו הוא כמכשיר הגביה של המס בו חייב העובד. בהתאם לסעיף 164 לפקודת מס הכנסה מעסיק המשלם הכנסת עבודה אחראי, ברגיל, לנכות בשעת התשלום משכר העובדה שיעורים שהוגדרו בדין, והמשקפים הערכה של מס ההכנסה בו חב העובד. סכומים אלו מעביר המעסיק לרשות המס, וזו מתחשבת בגינם אל מול העובד. מקובל על כן לראות במעסיק, המנכה במקור משכר העובד, כצינור תשלום בלבד לרשויות המס. מכאן שמימוש ההטבה אינו מבוצע בדרך של הקטנת חבות המס של המעסיק, אלא באמצעות העברה למעסיק של זכאות לכספים שהיו אמורים להיות משולמים על ידו לרשויות המס בעבור צד שלישי (העובדים). לשון אחרת, מימוש ההטבה למעסיק אילת איננו נעשה על דרך של קיזוז בין זכות כלפי רשויות המס לחבות כלפי רשויות המס, אלא באמצעות הענקה של זכות למעסיק לקבל כספים של העובדים שהיו אמורים להיות משולמים בעבורם על ידי המעסיק לרשויות המס.

10. שופרסל הייתה זכאית ליהנות מהמענק האמור, ההטבה למעסיק באילת, בגין השנים 2000 – 2003. על כך דומה שאין חולק. ואולם, היא לא מימשה זכאות זו בשנים האמורות, ולא הפחיתה את הסכומים שניכתה משכר עובדיה באילת בשנות המס הרלוואנטיות. האם באפשרותה להפחית מכוח סעיף 12(ב) לחוק אסח"א את הסכומים הללו מהכספים שהיא אמורה לשלם לרשויות המס בעבור עובדיה בשנות מס מאוחרות? סבורני כי התשובה על כך שלילית. למרות שהדברים לא נאמרו בחוק אסח"א ב"רחל בתך הקטנה" הרי שלמקרא סעיף 12 לחוק אסח"א עולה בצורה ברורה כוונת המחוקק כי הפחתה תבוצע כנגד הסכומים המנוכים משכר העובדים באותה שנת מס בה מתקבל המענק. ודוק, תחשיב המס הוא כידוע שנתי, ועל כן אין מניעה לבצע את הפחתה כנגד תשלומים בגין עובדים המבוצעים בחודשים מאוחרים יותר באותה שנת מס (ולכך כיוון להבנתי סעיף ה(2) לחוזר מ"ה), ואולם האפשרות כי מענק בגין שנת מס פלונית יינתן בדרך של הפחתה מתשלומים בגין עובדים המתייחסים לשנות מס אחרות חורגת להבנתי מהתכלית שביסוד הזיקות שיצר המחוקק בין מתן המענק והיקפו לבין המס המשולם בגין הכנסת העובדים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

11. האם יכולה שופרסל לגבות את המענק בדרך שונה מזו הקבועה בסעיף 12(ב) לחוק אסח"א: טיעון ברוח זו לא נטען כלל על ידי שופרסל, ואף אם היה נטען, ספק אם ניתן היה לקבלו בשים לב לניסוחו של החוק. אכן, ככלל, אין לראות בקביעת דרך תשלום מסוימת משום הסדר שלילי המונע דרישת התשלום בדרך אחרת, באותם מקרים בהם לא נפרע החיוב בדרך שנקבעה (השוו סעיף 48 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג – 1973, וכן ע"א 131/71 במאיור נ' תיאטרון הקומדיה, פ"ד כה(2) 744, 755 - 756 (1971)). ואולם, במקרה בו עסקינן נוסח החוק בלשון קטגורית ("הזכאי להטבה על פי סעיף קטן (א), יקבל אותה על ידי הפחתת..."), ויש טעם לסברה כי כוונת המחוקק הייתה לקבוע את מנגנון ההפחתה כדרך הבלעדית למימוש המענק. נניח איפוא, מבלי לקבוע מסמרות, כי הדרך היחידה בה רשאי מעסיק לגבות את המענק היא באמצעות מנגנון ההפחתה שנקבע בסעיף 12(ב) לחוק אסח"א.
12. נסכם את הילוכנו עד כה: ראינו כי ההטבה המוקניית מכוח סעיף 12(א) לחוק אסח"א היא הטבה מסוג "מענק" הניתנת למעסיק (ולא לעובדיו). מהותה של הטבה זו היא הקניית זכות כספית למעסיק בהיקף של 20% מהכנסת העובדים באילת (ומ-2006 מהכנסת כל עובד), בכפוף לכך שגובה המענק לא יעלה על הסכומים שעל המעסיק להעביר לרשויות המס בגין הכנסת העובדים באילת (ומ-2006 בגין הכנסת העובד). מנגנון מימוש המענק (ככל הנראה, מנגנון המימוש הבלעדי) הוא באמצעות העברת הזכות לקבל את הסכומים שנוכו משכר העובדים מרשויות המס אל המעסיק, עד כדי גובה המענק, ולפיכך הפחתתם מהסכומים שהמעסיק צריך להעביר בעבור עובדיו לרשות המיסים באותה שנת מס.
13. השאלה המתעוררת במקרה שלפני היא מה דינו של מעסיק אשר לא הפעיל את מנגנון מימוש המענק הקבוע בסעיף 12(ב) לחוק אסח"א, אלא שילם במלואם את הסכומים שנוכו משכר העובדים לרשות המסים. גישה קיצונית לסוגיה זו תגרוס כי משלא הופעל מנגנון ההפחתה הקבוע בסעיף 12(ב) לחוק אסח"א איבד המעסיק את זכותו לתבוע את ההטבה למעסיק באילת. אפס, גם רשות המיסים אינה טוענת כי זהו הדין, ולראיה היא אפשרה לשופרסל לזכות בהטבה למעסיק באילת ביחס לשנים 2004 ו-2005, ואף הייתה נכונה לבחון את זכאותה להטבה זו ביחס לשנים 2000-2003 לגופה, בכפוף לביצוע פרוצדורה של פתיחת שומות.
14. ואכן, למקרא סעיף 12(א) לחוק אסח"א עולה כי קבלת ההטבה למעסיק באילת איננה מותנית בהגשת בקשה או בכל תנאי אחר, וכי מימוש ההטבה הוא באמצעות הסדר אוטומטי הקבוע בסעיף 12(ב) לחוק אסח"א, דהיינו העברה מכוח הדין של הזכאות לכספים שנוכו משכר העבודה, כדי סכום המענק, מרשות המסים למעסיק, והפחתתם על ידי המעסיק מהסכום שהוא צריך להעביר לרשויות המס בעבור עובדיו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

15. כיצד יש לאפיין איפוא את המצב שנוצר כאשר המעסיק לא הפעיל את מנגנון המימוש הקבוע בסעיף 12(ב) לחוק אסח"א? להבנתי, המצב שנוצר הוא של תשלום ביתר (מחמת טעות) מצד המעסיק לרשות המס ביחס לסכומים שעליו להעביר בגין הכנסות עובדיו: על פי הדין היה המעסיק צריך להעביר לרשות המס רק את ההפרש שבין הסכומים שניכה מעובדיו לבין גובה המענק לו הוא זכאי. בפועל, הועבר סכום גבוה יותר המשקף את מלוא הסכומים שנוכו על ידי המעסיק משכר עובדיו. כך, למשל, אם המעסיק שילם שכר עבודה של 100 אלף ₪, וניכה מתוכו 30 אלף ₪ לפי סעיף 164 לפקודת מס הכנסה, הרי בהנחה שהוא זכאי להטבה למעסיק באילת בשיעור המירבי של 20%, היה עליו להעביר לשלטונות המס רק 10 אלף ₪ מהסכומים שנוכו לעובדיו, ואילו היתרה (20 אלף ₪) הייתה נותרת בידיו (הדוגמא המספרית מבוססת על סעיף ה.4. בחוזר מ"ה). ואולם, ככל שהמעסיק לא ביצע את ההפחתה, הרי שהעביר לשלטונות המס בעבור עובדיו סכום של 30 אלף ₪, כלומר 20 אלף ₪ יותר מהסכום שהיה עליו להעביר. סכום זה מהווה איפוא תשלום יתר שהועבר לרשות המיסים מחמת טעות.

16. מהו הדין ביחס לתשלומי יתר שהועברו על ידי מנכה במקור לרשויות המס? שאלה זו הובאה להכרעתו של בית המשפט העליון בע"א 9670/05 גיל חברה לפיתוח ותעשיות בע"מ נ' פקיד השומה תל אביב (ניתן ב- 11.6.2008. "להלן: עניין גיל"). באותו מקרה דובר בדיבידנד בסכום של 10 מיליון דולר שחולק על ידי חברה לבעלי מניותיה בספטמבר 2004. בהתאם להסכם בין החברה לרשויות המס נוכח במקור מהדיבידנד סכום של 1.25 מיליון דולר, והועבר לרשויות המס. כשנתיים לאחר מכן (באוגוסט 1986) הוצא כנגד החברה צו פירוק, ובמסגרת הליכי הפירוק הוכרז הדיבידנד כבלתי חוקי, ובעלי המניות נדרשו להשיבו. השאלה שהובאה לפתחו של בית המשפט העליון הייתה האם על רשויות המס מוטלת חובה להשיב לחברה את הסכומים ששולמו במסגרת ההסדר בדבר ניכוי במקור.

השופט יורם דנציגר, שנתן את פסק הדין, קבע כי את סעיף 160 לפקודת מס הכנסה, שכותרתו "**החזרת מס יתר לאחר שומה**", "**יש להחיל ... על נישומים בלבד, ולא על מי שניכה עבורם מס במקור**" (פסקה 34 לפסק הדין). לפיכך, אין החברה במקרה שנידון בעניין גיל (ואין שופרסל במקרה שלפני) יכולה לתבוע השבה במסגרת סעיף 160 לפקודת מס הכנסה.

ואולם, בכך לא מסתיים הדיון המשפטי בעניין גיל. משהוכרע כי פקודת מס הכנסה אינה מסדירה את סוגיית ההשבה של כספי מס שנוכו במקור ביתר, עבר השופט דנציגר לבחון האם עומדת למשלם זכות תביעה מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט. לעניין זה הוא מבהיר כי אין לראות בסעיף 160 לפקודת מס הכנסה לא הסדר שלילי (ראו פסקה 34 בעניין גיל) ולא הסדר מיוחד (שהרי אין הוא חל כלל על תביעת המנכה במקור, וזאת בשונה מתביעת הנישום, לגביה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

נקבע בע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה נ' שחר, פ"ד נו(2) 297 (2001) ובע"א 180/99 מנהל מס קניה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, פ"ד נו(3) 625 (2003), כי סעיף 160 לפקודת מס הכנסה מהווה הסדר מיוחד השולל פניה להוראות הכלליות של חוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט – 1979. ראו פסקאות 36 ו-39 בעניין גיל). לפיכך, יש לאפשר למנכה במקור להגיש תביעה בהסתמך על העקרונות הכלליים של דיני עשיית עושר ולא במשפט (ראו פסקאות 37-38 בעניין גיל).

17. חייבת האמת להיאמר – הלכת גיל לפיה מנכה במקור אינו זכאי לתבוע השבה על פי סעיף 160 לפקודת מס הכנסה יוצרת חוסר אחידות מטריד בדיני ההשבה של מס הכנסה ששולם ביתר: בעוד שתביעת הנישום להשבה צריכה להיות מוגשת במסגרת סעיף 160 לפקודת מס הכנסה (למשל, בתוך 6 שנים מתום שנת המס הרלוואנטית) הרי שתביעת מי שניכה במקור את המס, ושילמו בעבור הנישום, צריכה להיות מוגשת בהתאם לכללים אחרים, הנגזרים מדיני ההשבה הכלליים (למשל, בתוך 7 שנים ממועד תשלום המס ביתר). ספק אם חוסר אחידות זו הינו רצוי או מוצדק. הקושי בולט במיוחד באותם מצבים בהם זכות הנישום וזכות המנכה במקור קיימות זו בצד זו (גם אם, כמובן, שלא במצטבר). ואולם, הפתרון מצוי במגרש המחוקק, היכול בנקל ליצור אחידות בעניין זה.

18. יישום הלכת גיל על העניין שלפני משמיע לנו את המסקנה הבאה: שופרסל, שהיא בגדר מעסיק אשר העביר לרשויות המס מחמת טעות סכום העולה על זה שהיה עליו להעביר, זכאית לתבוע השבה בהתאם לעקרונות הכלליים של דיני עשיית עושר ולא במשפט. ודוק, הסכום שהועבר לרשויות המס נוכח כדין משכרו של העובד, ואולם העברת מלוא הסכום לרשויות המס, ללא הפחתת ההטבה למעסיק באילת בגין השנים 2000 – 2003, היוותה תשלום יתר מחמת טעות לרשות שלטונית, אותו זכאית שופרסל לתבוע מכוח סעיף 1 לחוק עשיית עושר ולא במשפט על פי ההלכות שנקבעו בעניין זה בבית המשפט העליון (ראו בנוסף לעניין גיל, את פסקי הדין המנחים בעניין ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ (ניתן ב- 20.2.2006), ובעניין ע"א 564/04 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית (ניתן ב- 20.8.2009), וכן את רע"א 4086/09 עיריית צפת נ' הקופה לתגמולים ופנסיה של עובדי הסוכנות היהודית לארץ ישראל בע"מ (ניתן ב- 22.12.2009)).

19. ודוק, בין הצדדים נערכה אומנם שומת ניכויים, ואולם שומה זו התייחסה לסכומים אותם צריכה הייתה שופרסל לנכות במקור משכר עובדיה לפי סעיף 164 לפקודת מס הכנסה. טענתה של שופרסל כיום איננה כי נפל פגם בשומה זו, קרי שהניכויים שסוכמו משכר העובדים היו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

שגויים, אלא שעמדה לה זכות (אותה לא מימשה מחמת טעות) לשמור בידיה חלק מכספי הניכויים הללו בהתאם לסעיף 12(ב) לחוק אסח"א. ממילא לא ניתן לומר כי שופרסל כופרת בנכונות שומת הניכויים (או שומת ההכנסות) שנערכו בשעתו, או כי הן חוסמות כיום את זכותה לטעון להשבה של הסכומים ששילמה ביתר. במילים אחרות, הטעות לה טוענת שופרסל היא ביחס לנושא המצוי מחוץ למסגרת הנושאים לגביהם נערכו השומות הסגורות, וממילא אין היא מתכחשת לתוקף השומות הסגורות כשהיא מבקשת לתבוע השבה של הסכומים שהעבירה ביתר (לאבחנה היסודית בין פגם ברצון המתייחס לעילת היסוד (כגון כריתת חוזה מחמת טעות) לפגם ברצון שאינו כופר בעילת היסוד (כגון טעות בביצוע) ראו דניאל פרידמן, **דיני עשיית עושר ולא במשפט** (מהדורה שניה, 1998) 626).

20. באת כוח רשות המיסים טענה בסיכומיה כי אין מקום להכיר בקיומה של תביעה במסגרת דיני עשיית עושר ולא במשפט במקרה זה, מהטעם שקבלת הטענה "**מרוקנת מכל תוכן כל מועד הקבוע בדין**". עמדה זו מזכירה גישה, שלתומי סברתי שאבד עליה הכלח במשפט הישראלי, לפיה דיני עשיית עושר ולא במשפט הם בגדר "סוס פרא", אשר דהרתו מעלה אבק המערפל את החשיבה המשפטית, ומטשטש לבלי הכר את קווי המתאר של הדין. לגישה אנכרוניסטית שכזו אין מקום בדין הישראלי. דיני עשיית עושר ולא במשפט, כפי שפותחו בפסיקה הישראלית ובכתיבה האקדמית, אינם "דיני צדק", הנקבעים על פי מצפוננו של השופט היושב בדין. הם מהווים מערכת נורמטיבית סדורה, המבקשת לקדם ערכים ותכליות, והבנויה מעקרונות וכללים בדומה לדיני הניזקין, דיני החוזים ודיני הקניין. לא זהו המקום להרחיב בעניין זה, והמתעניין יעיין בספריהם המצוינים של פרופסור דניאל פרידמן (**דיני עשיית עושר ולא במשפט** (מהדורה שניה, 1998)) ופרופסור חנוך דגן (*The Law and Ethics of Restitution* (2004)) המציגים ניתוח דוקטרינארי ונורמטיבי יסודי ומעמיק של דיני עשיית עושר ולא במשפט בכלל, ושל הנושא של השבת תשלומי יתר שניגבו על ידי רשויות שלטוניות בפרט.

21. האם תביעת ההשבה מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט התיישנה? תביעת ההשבה בה עסקינן היא תביעת חיוב, המתיישנת בחלוף 7 שנים מהמועד בו נוצרה עילת התביעה. בענייננו תביעת ההשבה נוצרה במועד בו שילמה שופרסל לרשות המסים סכומים את מלוא הסכומים שניכתה משכר עובדיה באילת. נראה כי אירוע זה התרחש בסמוך לאחר שסוכמה שומת הניכויים על פי הסדר הפשרה שהושג בין הצדדים ביום 29.12.2004 (יתרה זו עמדה על 2.75 מיליון ₪), במונחי אותם ימים, שהם יותר מהסכום שהיה מקום להפחית בגין ההטבה למעסיק באילת בגין השנים 2000 – 2003). ודוק, נראה כי לו הייתה עומדת שופרסל על זכותה לפי סעיף 12 לחוק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

אסח"א בגין השנים 2000 – 2003 לפני ששילמה את הסכום האמור, רשאית הייתה לקבל את המענק על דרך של הפחתתו מהכספים עליהם התחייבה במסגרת שומת הניכויים. שופרסל נמנעה מלעשות כן באותו מועד מחמת טעות, ואת התיישנותה יש למנות לפיכך ממועד זה. מאחר שהתביעה שלפני הוגשה כשש שנים לאחר המועד האמור (ביום 28.12.2010), אין לומר כי היא התיישנה (להשלמת התמונה יצוין כי לזכות שופרסל לא עומדת טענה להארכת תקופת ההתיישנות מכוח סעיף 8 לחוק ההתיישנות, שכן כל העובדות הרלוואנטיות היו בידיעתה, וטענה לאי ידיעת הדין אינה יכולה להשהות את תחילת מירוץ ההתיישנות. ראו ע"א 531/89 להבי נ' הוועדה המחוזית לתכנון ולבניה – המרכז, פ"ד מו(4) 714, 722 - 724 (1992)).

22. לפני חתימת הדברים אבקש להתייחס בקצרה למספר סוגיות שהועלו על ידי הצדדים במסגרת סיכומיהם:

א. ב"כ שופרסל טענו כי רשות המיסים לא העלתה את טענת ההתיישנות בהזדמנות הראשונה, מאחר שטענתה לא היתה להתיישנות לפי חוק ההתיישנות, אלא לכך שאין אפשרות לשלם את המענק ללא פתיחת השומות הסגורות. ספק בעיני אם יש בסיס לטיעון מסוג זה. העלאת טענת ההתיישנות בהזדמנות הראשונה אינה מחייבת הצגתה בצורה מפורטת ומלאה. קו הטיעון הראשוני של רשות המיסים היה כי לא ניתן לפתוח שומות סגורות אלא בתוך תקופת הזמן הקבועה לכך בפקודת מס הכנסה. קו טיעון עיקרי זה משקף טענה של התיישנות, ודי בו כדי לאפשר לרשויות המס להעלות קווי טיעון חלופיים המבוססים אף הם על טענת ההתיישנות.

ב. כן טענו ב"כ שופרסל כי את מירוץ ההתיישנות ביחס לתביעתם יש למנות עד למועד בו פנו לראשונה בדרישה לקבלת ההטבה למעסיק באילת (דהיינו עד למועד משלוח מכתב הדרישה). אינני סבור כי הדין עם שופרסל בעניין זה. משלוח מכתב דרישה לרשות המסים, שלשיטתה של שופרסל עצמה אינו בגדר השגה על שומה, אינו מהווה "תובענה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק ההתיישנות (קרי, "הליך אזרחי לפני בית-משפט", כש"בית משפט" מוגדר כ"כל רשות שיפוטית או בורר, ולמעט בית-דין דתי"), ואין בו כדי לעצור את מרוץ ההתיישנות מכוח סעיף 15 לחוק. לפיכך לא היה די במשלוח מכתב הדרישה לרשות המסים כדי לעצור את מרוץ תקופת ההתיישנות.

ג. רשות המסים טענה כי היכולת לתבוע השבת מס ששולם ביתר כפופה, בנסיבות בהן קיימת שומה סגורה, לאפשרות לפתוח את השומה בהתאם לסעיפים 147 ו- 167



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

לפקודת מס הכנסה, וכנגזר מכך צריכה להתבצע במסגרת לוחות הזמנים המוגדרים לפתיחת שומה (קרי, שלוש שנים מתום שנת המס, ובאישור המנהל בתוך ארבע שנים מתום שנת המס). ואולם, כפי שהובהר בפסקה 19 לעיל, במקרה בו עסקינן אין צורך בפתיחת שומות, מאחר שתביעתה של שופרסל איננה כופרת כלל בנכונותן של השומות הסגורות שהוצאו לה (ובמיוחד אין היא טוענת כי שומת הניכויים שנערכה לה לפי סעיף 167 לפקודת מס הכנסה פגומה). למען שלמות התמונה אציין כי לשיטתי הוראת סעיף 160 (לעניין תביעת השבה של הנישום) ודיני עשיית עושר ולא במשפט (לעניין תביעת השבה של מנכה במקור) גוברים על ההוראות שבסעיפים 147 ו-167 לפקודת מס הכנסה (ואכן, בעניין גיל כלל לא נזכרה מניעה לבצע השבה הנובעת מסעיף 167 לפקודת מס הכנסה). כפי שציין באחרונה השופט מגן אלטוביה בה"פ 33385-07-11 **פלג נ' פקיד שומה גוש דן** (ניתן ב- 5.5.2013): **"האפשרות לקבלת החזר מס - בין אם מכוח הגשת דוח, בין אם מכוח תיקון דוח, בין אם מכוח השגה ובין אם מכוח הפעלת הסמכות שבסעיף 147 - תמיד כפופה לתקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 160"**. ודוק, דברים אלו נאמרו בכדי לדחות בקשה של נישום שהוגשה לאחר חלוף תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 160 לפקודת מס הכנסה, ואולם את הרציונל העומד בבסיס ראוי לשיטתי להרחיב גם למצב הדברים בו חלפה לכאורה התקופה המאפשרת פתיחת שומות לפי סעיפים 147 ו-167 לפקודת מס הכנסה, אולם טרם חלפה תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף 160 לפקודת מס הכנסה או בדיני עשיית עושר ולא במשפט, לפי העניין.

ד. כאמור, הטעם המרכזי העומד מאחורי התנגדות רשות המיסים לתובענה, הוא דרישתה לפתיחת השומות הסגורות שנקבעו לשנים 1999 – 2003 כתנאי לבחינת תביעת שופרסל לקבלת ההטבה למעסיק באילת בגין שנים 2000 – 2003. כמובהר לעיל, אינני סבור שלדרישה זו יש בסיס בדן. זאת ועוד, אין חולק כי הסכומים המגיעים לשופרסל בגין ההטבה למעסיק באילת לא הובאו בחשבון במסגרת ההתדיינות על שומות הניכויים וההכנסות של שופרסל ביחס לשנים 1999 – 2003. לפיכך, לא ניתן לטעון כי במסגרת הפשרה שהושגה בעניין זה שוכללו גם הסיכונים והסיכויים הקשורים בתביעותיה של שופרסל לעניין מענק זה. במצב דברים זה לא רק שהסדרים לעניין השומות הסגורות אינם מהווים מחסום מלתבוע את הטבת המעסיק באילת, אלא שהצבת הדרישה לפתיחת שומות הסגורות כתנאי לבחינת הדרישה נראית כדרישה בלתי עניינית, שספק אם היא עולה בקנה אחד עם חובת ההגינות החלה על רשות ציבורית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

06 פברואר 2014

ת"א 47023-12-10 שופר סל בעמ נ' פקיד שומה גוש דן

ה. ולבסוף, רשות המסים טענה כי מתן ההטבה למעסיק באילת מביאה לגידול בהכנסתו החייבת של המעסיק. טענה זו אינה שנויה במחלוקת, ואכן גם שופרסל לא חלקה על כך שזכותה להשבה היא בכפוף לקיזוז המס אותו תידרש לשלם בגין הגידול בהכנסותיה בגובה ההטבה (ראו סעיף 9 לתשובה לסיכומי ההשלמה מטעם שופרסל).

סוף דבר

23. מהטעמים שפורטו לעיל הגעתי למסקנה כי עומדת לשופרסל הזכות לתבוע השבה של הסכומים ששולמו על ידה ביתר לרשות המסים, המייצגים את ההטבה למעסיק באילת בגין השנים 2000 – 2003 אותה רשאית הייתה להפחית, אולם לא הפחיתה, מהסכומים שהעבירה לרשות המסים.

24. הצדדים מתבקשים לבוא בדברים על מנת לנסות ולסכם את גובה הסכומים להם זכאית שופרסל בהתאם להחלטה זו. ככל שלא יעלה בידם להגיע להסכמה, **נקבע דיון קדם משפט בתיק ליום 7.4.2014 בשעה 9:30.**

25. ההוצאות להן זכאית שופרסל בגין החלטה זו יובאו בחשבון בעת קביעת ההוצאות הכוללות בתיק.

ניתנה היום, ו' אדר תשע"ד, 06 פברואר 2014, בהעדר הצדדים.

פרופ' עופר גרוסקופף, שופט