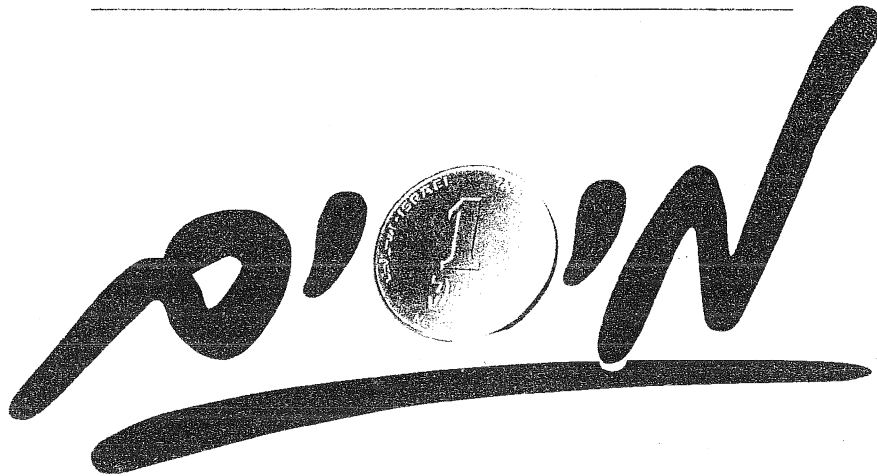

דו ירחון לענייני מיסים



כרך כד
מס' 1
ינואר 2010

עורכים:

יחזקאל פלומין
דב נייגר
איתן צחור
דן ביין
אמנון רפאל

הוצאת רונן

השבה ריאלית של מע"מ ששולם ביתר

מאת

עו"ד הראל לוקר (חשבונאות) • ד"ר אמיר שויצקי, עו"ד¹

שלטונות מע"מ גורסים, שנישומים זכאים להשבה ריאלית של מס ששולם ביתר רק ביחס לשנתיים האחרונות; מהוראות חוק מס ערך מוסף עולה פרשנות אחרת.

לעיתים נוכח נישום ששולם לשלטונות מע"מ, בטעות, מס ביתר. על פי הוראות סעיף 79 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק") רשאי נישום לדרוש ששומתו תתוקן תוך חמש שנים מיום שנעשתה, ובמקרה ונתברר כי אכן דרישתו צודקת, יוחזר לנישום המס ששולם ביתר. ההיגיון הפשוט אומר, כי יש להשיב את המס ששולם לשלטונות מע"מ ביתר בערכים ריאליים, קרי, בתוספת הפרשי ריבית והצמדה מיום תשלומו לשלטונות מע"מ ועד ליום השבתו לנישום. אלא שנראה שעמדת שלטונות מע"מ היא, כי החזר המס יהא בערכים ריאליים רק בהתייחס למס ביתר ששולם להם בשנתיים האחרונות. משמע, למס העודף יתווספו הפרשי הצמדה וריבית רק ביחס לשנתיים עובר להשבתו לנישום. יוצא, כי לשיטת רשויות מע"מ, לנישום יוחזר מס שבחלקו הגדול הינו בערכו הנומינלי. ככל הנראה, רשויות מע"מ נסמכות על לשונו של סעיף 105(ג)(2) לחוק שקובע, כי:

"תביעה להחזר סכום כאמור בפסקה (1) ניתן להגיש למנהל בכתב, תוך שנתיים מיום תשלום הסכום."

מעבר לפגיעה הנובעת מעמדה זו בקניינו של הנישום, כפי שיוסבר להלן, אנו סבורים, כי סעיף 105(ג) לחוק דווקא מאפשר השבה ריאלית מלאה של מס ששולם ביתר.

ההוראה הרלוונטית לענייננו היא הוראת סעיף 105(ג) לחוק אשר קובעת, כי כאשר משולם מס עודף, שאינו בגדר מס תשומות, כגון בעקבות הליכים משפטיים, תיקוני שומה או תיקון דו"ח עקב ביטול עסקה, "יוספו לסכום, אם הוחזר לאחר 30 ימים מיום תשלומו, הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלומו". כאמור, סעיף 105(ג)(2) לחוק מורה, כי תביעה לתשלום ניתן להגיש לשלטונות מע"מ "תוך שנתיים מיום תשלום הסכום".

לצורך פרשנות סעיף 105(ג) לחוק נפנה תחילה לדברי ההסבר להצעת החוק בה הוספה ההוראה דנן:

"מוצע להוסיף הוראה שתתייחס למקרים שבהם יש להחזיר סכומים ... שהעוסק נדרש לשלם ויש להחזירם לו. לפי ההצעה תחול חובת תשלום הפרשי הצמדה

1. הכותבים הם ממשרד עורכי הדין ש. פרידמן ושות'.

וריבית בשל סכומים כאמור שלא הוחזרו, תוך 30 ימים מיום תשלומם, החל מיום התשלום ועד יום ההחזר. בכך תיווצר הקבלה בין זכויותיו של העוסק לזכויותיה של רשות המס."

הווה אומר, לפי דברי ההסבר, תכלית הסעיף הינה לשלם לנישום הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלום הסכום לרשויות מע"מ ועד יום ההחזר בפועל. בדברי ההסבר לא מצויה כל הסתייגות מפני תשלום הפרשי הצמדה וריבית מלאים. ההיפך הוא הנכון: המחוקק ביקש ליצור הקבלה בין זכויותיו של נישום לבין זכויותיהן של רשויות מע"מ לפי סעיף 97 לחוק. אף בית המשפט המחוזי² עמד על עקרונות החוק ולפיהם יש להשיב לנישום השבה ריאלית מלאה של המס ששילם ביתר, ולהקביל את זכויותיו לזכויות רשויות המס:

"כשם שאת המס יש לשלם על בסיס ריאלי וכל איחור בתשלום המס יגרור עמו תשלום הפרשי הצמדה וריבית (ראה סעיף 97 לחוק), כך גם כאשר על המנהל להשיב לעוסק מס ששולם ביתר, עליו לעשות זאת בצירוף הפרשי הצמדה וריבית החל ממועד תשלומו."

החובה להשבת סכום מס ששולם ביתר בערכים ריאליים נובעת גם מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט. בה"פ 665/85 טיפול שורש - ניהול שירותים למרפאות שיניים בע"מ נ' מדינת ישראל ואגף המכס (לא פורסם), שנפסק טרם תיקון סעיף 105(ג) לחוק בנוסחו כיום, ציינה השופטת ד' דורנר, כי:

"...במקרה שלפני שותק חוק מס ערך מוסף בעניין כספי מס ששולמו בטעות ועל כן חלים על מקרה זה דיני ההשבה הנמנים על דיני עשיית עושר ולא במשפט. חיוב בתשלום הפרשי הצמדה וריבית הוא פועל יוצא של מטרת דינים אלו, שעל מנת שתושג חייבת ההשבה להיות ריאלית ויש להוסיף עליה אף ריבית כדי שהמחזיק בכסף לא יתעשר שלא כדין על חשבון הצד האחר."

כמו כן, חזקה היא כי תכליתו של כל דבר חקיקה היא להגשים צדק ולהשיג תוצאות נכונות, והתכלית הספציפית של חוקי מס היא גביית מס אמת. תכליות אלה יוגשמו אך ורק אם יוחזרו לנישום הכספים ששילם ביתר בערכם הריאלי, שכן אחרת יצא נחסר. זאת ועוד, יש לשאוף לפרשנות הרמונית של חוקי המס השונים, וכפי שיוסבר להלן, גם לפי עיקרון זה, על ההשבה להיות ריאלית. בנוסף, השבה ריאלית תביא להקבלה נכונה וצודקת בין זכות שלטונות מע"מ לקבל מס שמשולם באיחור בערכים ריאליים לבין זכויותיהם של נישומים לקבל חזרה מס ששולם לשלטונות מע"מ ביתר. עמד על כך השופט אי רובינשטיין³:

"אמון הציבור במערכת המדינתית תלוי בשיוון, בהדדיות, בהגיונות - דיני המס אינם יוצאים מכלל זה. שיערוך היה לאחת מאושיות ההתנהגות הכלכלית בישראל."

2. ה"פ 714/01 כור מזון בע"מ ואח' נ' מנהל המכס ומע"מ, "מיסים" ז'2 (אפריל 2003) ה-183, ה-187.
3. ע"א 4030/03 מפעלי גרנות אגודה שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' מס הכנסה - פקיד שומה למפעלים גדולים, "מיסים" כא/6 (דצמבר 2007) ה-74, ה-97.

המדינה, הדורשת ככלל הצמדה ושערוך, ובצדק, צריכה לתת ידה בגדרי תכלית החקיקה, לשערוך לזולת. הדברים צריך שיהיו בחינת פשיטא."

מהאמור לעיל עולה, כי הפרשנות הראויה והנכונה לסעיף 105(ג) לחוק היא שערוך מלא של החזר המס ללא כל ההגבלה של תקופת השערוך. נראה, כי שלטונות מעיימ, בבואם להגביל את ההשבה הריאלית לשנתיים בלבד, נסמכים על פרשנות לשונית צרה של סעיף 105(ג) לחוק, בניגוד לתכליתו. אכן, מתחם האפשרויות הלשוניות של הסעיף מאפשר לקרוא את הוראת סעיף 105(ג) לחוק כמורה על הגשת דרישה לתשלום הפרשי הצמדה וריבית בתוך שנתיים **מיום תשלום המס ביתר על ידי הנישום** ("הגישה המגבילה"). ואולם, לשיטתנו, אפילו מהבחינה הלשונית יש לדחות את הגישה המגבילה, שכן, כאמור, משך התקופה שנישום זכאי לדרוש ששומתו תתוקן ולתבוע החזר מס ששילם ביתר הוא חמש שנים מיום הוצאת השומה, ובסעיף 105(ג) לחוק נקבע במפורש, כי הפרשי הצמדה וריבית "יוספו לסכום" המס ששולם ביתר. הגישה המגבילה סותרת את הוראת סעיף 105(ג) לחוק, שכן היא מגבילה את תקופת תביעה לתשלום הפרשי הצמדה וריבית רק לשנתיים. ואולם, הוראת סעיף 105(ג) לחוק אינה צריכה להתפרש כמגבילה את האמור בסעיף 105(ג) לחוק, שכן סעיף קטן (2) אינו נוקט לשון מסייגת (כדוגמת "על אף האמור..."), כפי שניתן היה לצפות לו מטרת ההוראה היתה להגביל. בנוסף, לו אכן התכוון המחוקק לאמץ את הגישה המגבילה, ניתן היה לצפות שתנאי כאמור ימצא בסעיף 105(ג) לחוק, המסייג כבר את זכותו המהותית של נישום לקבלת הפרשי הצמדה וריבית על המס ששילם ביתר בתנאי שחלפו לפחות 30 ימים מיום ששולם לשלטונות מעיימ.

לעומת הבעייתיות האמורה שמעוררת הגישה המגבילה, גישת ההשבה הריאלית המלאה מובילה לקוהרנטיות לשונית ולהשתלבות שתי הפסקאות של סעיף 105(ג) לחוק, ללא סתירה ביניהן. בהתאם לגישה זו, בעוד סעיף 105(ג) לחוק מעניק את הזכות המהותית לדרוש הפרשי הצמדה וריבית על החזרי מס, סעיף 105(ג) לחוק מוסיף, כי נישום רשאי להגיש תביעה כנגד שלטונות מעיימ להשבת הפרשי הצמדה וריבית המגיעים לו, אם אלו לא שולמו לו יחד עם החזרי המס, והכל תוך שנתיים **מיום שקיבל את החזרי המס**. אשר על כן, גם מהבחינה הלשונית יש להעדיף את גישת ההשבה הריאלית. יש להדגיש, כי השבת עודף מס בערכו הריאלי איננה מעניקה הטבה לנישום, וכל פועלה הוא במניעת השחיקה של המס שהעביר הנישום לרשויות המס.

סיכומם של דברים, על אף שקיימת אי בהירות לשונית מסוימת סביב הוראת סעיף 105(ג) לחוק, לאחר שבוחנים ומנתחים את ההוראה, הן מבחינת כוונת המחוקק והן בהתחשב בעקרונות הצדק שביסוד כל דבר חקיקה, אנו סבורים שיש להגיע למסקנה, כי סעיף 105(ג) לחוק מורה להחזיר לנישום מס ששילם ביתר כשהוא משוערך במלואו, בתנאי שהנישום הגיש את תביעתו להשבת הפרשי הצמדה וריבית המגיעים לו תוך שנתיים מיום שקיבל את החזרי המס (ולא, כעמדת שלטונות מעיימ, בתוך שנתיים מיום תשלום המס ביתר על ידי הנישום). בית המשפט טרם פסק ישירות בסוגייה זו.