

ט"ז אייר תשס"ב
28 אפריל 2002

מספרנו : 3381/02

אל : תפוצה א', נצ' (1), ב' (3), ג' (2), ד' (2)

חוזר מס-הכנסה מס' 2002/6 - משפטית

הנדון : אי השבת מס ביתר לאחר חלוף שש שנים - סעיף 160 לפקודה
(פסק דין בעניין ע"א 3602/97 נמ"ה נגד דניאל שחר, ע"א 5142/97 אורי לבקוביץ נגד נמ"ה, ע"א 5986/97 אולשינסקי נגד פ"ש ת"א 5, ע"א 2738/98 פ"ש חדרה נגד חלפון).

מ ב א :

לאחרונה ניתן ע"י ביהמ"ש העליון בהרכב מיוחד של 5 שופטים, פסק דין המאמץ את עמדתו של אגף מ"ה בסוגיה של תביעות להחזרי מס בגין תקופה ארוכה מ-6 שנים, שלא על פי סעיף 160 לפקודה. (פסק הדין ניתן בערעורים שהוגשו על פסקי הדין : ה"פ 2155/95 דניאל שחר נגד נמ"ה (דו ירחון למסים י"א 4 ה - 135) עמ"ה 169/95 אולשינסקי נגד פ"ש ת"א 5 (דו ירחון למסים י"א 5 ה - 180), ע"א 4325/96 חלפון נגד פ"ש חדרה (דו ירחון למסים י"א 5 ה - 207), ע"א 1773/95 לבקוביץ נגד נמ"ה (דו ירחון למסים י"א 3 ה - 170).

בפסק דין ארוך ומנומק שם כבוד השופט חשין קץ לחילוקי דעות ממושכים שהניבו עם השנים גם מספר פסקי דין סותרים בבתי המשפט המחוזיים.

המחלוקת שבה והועלתה בעניינם של מי שנקבעה להם, שנים רבות למפרע, נכות המזכה בפטור על פי סעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה.

עמדתו העקבית של אגף מס הכנסה הייתה כי, ככלל, החזר מס ביתר, מוגבל לתקופה של 6 שנות מס מתום השנה בגינה מבוקש החזר המס, וזאת על פי הוראת סעיף 160 לפקודה.

עקב כך הונחו פקידי השומה שלא להתיר החזר מס לשנות מס הקודמות ל-6 שנים.

עמדתם של הנישומים הייתה כי בנסיבות מסוימות – כמו במקרה נשוא פסק הדין – סעיף 160 אינו חל, וחובה להשיב מס ביתר גם לתקופה קודמת העולה על 6 שנות מס.

ייאמר מראש, אף שעילת ההחזר נבעה בנסיבות פסק הדין, מפטור לנכה על פי סעיף 9(5) לפקודה, ההלכה שקבע ביהמ"ש העליון נוגעת לכל תביעה להחזר מס - תהא עילתה אשר תהא.

ב. עיקרי פסק הדין

כאמור, השאלה שבמחלוקת היתה בגין איזו תקופה זכאים נישומים להחזר מס : האם רק בגין שש שנים לאחור – כגרסת המדינה - או בלא הגבלת זמן - כגרסת הנישומים.

בית המשפט קיבל את עמדת המדינה וסתר אחת לאחת את טענות הנישומים כמפורט להלן.

טענות המתבססות על פקודת מ"ה

(1) נטען ע"י הנישומים כי משנקבע ע"י ועדה רפואית בתוקף סמכותה אחוז נכות למפרע, לפי תקנות מס הכנסה בדבר קביעת אחוז נכות, הקביעה מחייבת למפרע, גם לעניין הפטור ממס והחזר המס ששולם ביתר.

טענה זו נדחתה על ידי ביהמ"ש מהטעמים הבאים :

(א) אין בכוחה של תקנה לסתור הוראת חוק מפורשת אלא אם נאמר כך במפורש בסעיף המסמך.

בענייננו סעיף 9(5) לא הסמיך את מחוקק המשנה לסתור את הוראת סעיף 160 (א) לפקודה.

(ב) תקנות הנכות עוסקות בקביעת ממצאים רפואיים ולא בקביעת זכויות משפטיות הנובעות מאותו ממצא רפואי.

הזכות המשפטית נקבעת בפקודה בסעיפים 9(5) במשולב עם סעיף ההחזר – סעיף 160 לפקודה - ומוגבלת בתנאי הסעיפים, קרי : לא יותר מ- 6 שנים לאחור.

(2) נטען ע"י הנישומים כי מגבלת התקופה בסעיף 160 נקבעת על פי המועד להגשת הדו"ח, ומכיוון ששכירים פטורים מהגשתו, הרי שסעיף 160 אינו חל בעניינם.

ביהמ"ש קבע כי הדו"ח בו מדובר בסעיף 160 הוא דו"ח שעל פיו מבקש נישום החזר מס ששולם ביתר, ואיננו הדו"ח בו חייבים נישומים לפי סעיף 131 לפקודה.

לפיכך גם מי שפטור היה מלכתחילה מהגשת דו"ח – כגון שכיר שהכנסותיו אינן עולות על הסכום הקבוע בתקנות - חייב להגישו אם הוא חפץ בהחזר מס.

(3) נטען כי סעיף 160 לא חל כאשר הנישום אינו חייב כלל במס להבדיל מנישום שחייב בסכום כלשהו הנמוך ממה ששילם בפועל.

ביהמ"ש דחה הטענה מכל וכל.

המושג "תשלום יתר" פירושו כל תשלום שהוא יתר על החוב גם אם החוב הוא אפס.

(4) נטען כי יש להחיל את סעיף 159א ולא סעיף 160, שעל כן הזכות להחזר המס היא ללא הגבלת זמן.

ביהמ"ש דחה את הטענה והבהיר את נסיבות תחולתו של סעיף 159א לעומת אלה של סעיף 160.

סעיף 159א מיועד לתת סעד זמני מיידי, למי שחייב להגיש דו"ח שנתי והגישו במועד החוקי ותוצאתו החזר מס. הסעיף אינו חל על מי שלא הגיש דו"ח למס הכנסה או על מי שהגיש דו"ח, אך זכותו להחזר אינו עולה מתוך הדו"ח.

סעיף 160 דן בהחזר מס סופי לאחר שנעשתה שומה, ונקבע ההחזר הסופי גם על דעתו של פקיד השומה.

טענות המתבססות על הדין הכללי

(5) נטען על ידי הנישומים כי גם אם חלה הוראת סעיף 160, בנסיבות העניין, ועל פי סעיף 8 לחוק ההתיישנות הם אינם מוגבלים בתקופת 6 השנים.

על פי סעיף 8 הנ"ל אם נעלמו מן התובע עובדות המהוות את עילת התובענה, מסיבות שאינן תלויות בו, תתחיל תקופת ההתיישנות ביום שבו נודעו לתובע העובדות.

לטענת הנישומים, עד לקביעת נכות ע"י הוועדה, נעלמה מהם הידיעה על זכותם לפטור, ולכן, על פי הדין הכללי, יש להאריך את תקופת ההתיישנות.

ביהמ"ש קבע חד משמעית כי על פניו סעיף 8 אינו חל בנסיבות העניין. "עובדה" כמשמעותה בסעיף 8 לחוק ההתיישנות היא עובדת היותו של הנישום נכה, וזו אינה עובדה חדשה שנתגלתה לו.

קביעתה של הוועדה הרפואית התבססה על עובדות קיימות שהיו ידועות ומה שלא ידעו הנישומים הוא הדין המזכה אותם בפטור. אי ידיעת הדין אינה עוצרת את מרוץ ההתיישנות.

לאור הנמקה זו פטר עצמו ביהמ"ש מלדון בשאלה האם לאור ההסדר המפורש בפקודה, חלות בכלל ההוראות הכלליות של חוק ההתיישנות.

6. הנישומים טענו כי אם אינם זכאים הם להחזר על פי הוראות הפקודה (159א או 160), הרי ראויים הם לסעד על פי הדין הכללי הקובע פיצוי בגין עשיית עושר ולא במשפט.

ביהמ"ש שלל את הטענה כי קיימת לנישומים עילה עצמאית על פי הדין הכללי של "עשיית עושר". ביהמ"ש קובע כי סעיף 160 לפקודה בעצמו הוא עילה מדין עשיית עושר, בהתאמה לדיני המסים. הדין הכללי של עשיית עושר בא לידי ביטוי בהסדר ספציפי בפקודה, על כל מגבלותיו, קרי: לא יותר מ- 6 שנים.

בנוסף - לנישומים אין כלל עילה בעשיית עושר הואיל וחיוכם במס נעשה כדין על פי המצב העובדתי והמשפטי בעת התשלום, וממילא אין המדינה בגדר "מי שקיבל שלא על פי זכות שבדין נכס".

7. טענה אחרונה של הנישומים מתבססת על חוק יסוד כבוד האדם וחירותו שכן על פי סעיף 3 לחוק "אין פוגעים בקניינו של אדם".

ביהמ"ש דחה טענה זו על הסף.

ג. הוראות לפעולה

1. כאמור, ההלכה בפסק הדין חלה על כל תביעה להחזר מס, ולא רק על בקשה להחזר בגין סעיף 9(5) לפקודה.

2. מפסיקתו של ביהמ"ש בדבר נסיבות החלתו של סעיף 159א ומטרתו משתמע כי הסעד הזמני של החזר מס בתוך 90 יום נועד לחול כשלא נעשתה עדיין שומה.

פסיקה זו הנוגעת לסעיף 159א ומטרתו, שונה מהערת האגב שנאמרה בפסק הדין "הארגון למימוש אמנה" (ע"א 3708/97 הארגון למימוש אמנה על בטחון סוציאלי נגד פ"ש ת"א 4, פד"א כ"ח עמוד 262) ומחזקת את העמדה בה נקט האגף כל השנים, לפיה משהוצאה שומה בנסיבות ראויות מתאימות, בתוך 90 הימים הנקובים בסעיף 159א אין מקום להחזר מס על פי הדו"ח, לפי סעיף 159א;

3. תביעה להחזר מס באה לידי ביטוי רק בהגשת דו"ח בדרך שקבע הנציב.

4. אף שהנקודה לא נדונה בפסק הדין עמדתנו היא שמגבלת הזמן בסעיף 160 כפופה גם למגבלות של תקופות השומה, לרבות על פי סעיף 147 לפקודה.

לפיכך, נישום המבקש החזר מס בגין שנים שנעשתה לגביהן שומה, ניתן להחזיר לו המס רק בהתקיים עילה לפתיחת השומה ורק אם לא חלפו המועדים לפתיחת שומה על פי סעיף 147 לפקודה.

ב ב ר כ ה ,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין