



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4609/12

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

המערער : אגף המכס והמע"מ - מס קניה

נ ג ד

המשיבה : טמפו תעשיות בירה בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
מיום 29.4.2012 בע"מ 1254/07 וע"מ 41745-02-10 שניתן
על-ידי כב' השופטת ד' קרת-מאיר

תאריך הישיבה : כ' בחשון התשע"ה (13.11.2014)

בשם המערער : עו"ד קמיל עטילה

בשם המשיבה : עו"ד אביגדור דורות ; עו"ד אסתי ליבא

פסק-דין

השופטת א' חיות:

האם זכאי נישום להחזר מס קניה ששילם בגין מכירת טובין טעוני מס אם התמורה בעבורם לא שולמה וחובו של רוכש הטובין כלפי הנישום הפך ל"חוב אבוד"? זו השאלה העומדת לדיון בערעור זה.

רקע הדברים

1. סעיף 2(א) לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952 (להלן: חוק מס קניה) קובע כי "מס קניה (להלן - המס) יוטל על יבואם ועל מכירתם של טובין טעוני מס [...]". סעיף 3(א) לחוק מסמיק את שר האוצר לקבוע בצו טובין שעל יבואם ומכירתם יוטל מס קניה (להלן: טובין טעוני מס) וכן לקבוע את שיעורי המס שיוטלו. שר האוצר קבע בצו כי בירה - טובין שאותם מייצרת ומשווקת המשיבה -

היא טובין שיש לשלם מס קניה בגין מכירתם, היינו - כי הם טובין טעוני מס. בהתאם לכך שילמה המשיבה מס קניה על כלל הבירה מתוצרתה שנמכרה בשנות המס נושא ערעור זה (2001-2005), אך בשלב כלשהו ביקשה המשיבה לקזז מן השומות שנקבעו לה מס קניה ששילמה על בירה שאותה אמנם מכרה בשנות המס הנדונות, אך התמורה בעבורה מעולם לא שולמה לה על-ידי הרוכשים והחוב בגין מכירתה הפך לחוב אבוד. המערער סרב למהלך הקיזוז שביצעה המשיבה כאמור, וטען כי חוק מס קניה אינו מכיר בהחזר מס ששולם על טובין טעוני מס שנמכרו ושהתמורה בעבורם לא שולמה, גם במקרה שהחוב בעבור טובין אלה הפך לחוב אבוד. משכך, הוציא המערער למשיבה שתי שומות מס קניה בהן נדרשה לשלם מס גם על בירה שמכרה ולא קיבלה כל תמורה בעבורה: שומת מס אחת לשנים 2002-2001 על סך 220,157 ש"ח ושומה שנייה לשנים 2003-2005 על סך 587,668 ש"ח. על שומות אלה ערערה המשיבה לבית המשפט המחוזי בשני הליכים נפרדים (ע"מ 1254/07 וע"מ 41745-02-10) שהדיון בהם אוחד.

בפני בית המשפט קמא שבה המשיבה וטענה כי יש לקבל את עמדתה לפיה על המערער להחזיר לה מס קניה ששולם במקרה של חוב אבוד. המערער התנגד לעמדה זו והעלה טענה נוספת לפיה הבקשה להחזר המס שהגישה המשיבה לא הוגשה בתוך שלוש שנים מיום הגבייה, כדרישת הוראת סעיף 27(א) לחוק מס קניה ומשכך, לטענת המערער, עילת התביעה התיישנה. עם הימשכות ההליכים, הגיעו הצדדים להסדר דיוני לפיו בשלב הראשון תתברר שאלת ההכרה בחובות אבודים במסגרת חוק מס קניה ורק לאחר מכן, וככל שיקבע כי חוק מס קניה מכיר בהחזר מס במקרה של חוב אבוד, ימשיכו הצדדים ויתדיינו בנושא ההתיישנות.

2. הצדדים הגישו חוות דעת מומחים מטעמם בשאלה האם חוק מס קניה מאפשר החזר מס קניה ששולם בגין מכירת טובין טעוני מס שהתמורה בעבורם לא שולמה והפכה לחוב אבוד. מטעם המערער הוגשה חוות דעתו של מר בועז סופר אשר כיהן כמנהל החטיבה לתכנון וכלכלה ברשות המיסים בין השנים 2003-2008 (להלן: סופר) ומטעם המשיבה הוגשה חוות דעתו של פרופ' עלי קרייזברג (להלן: קרייזברג).

קרייזברג) המלמד מימון וכלכלה באוניברסיטת בר-אילן והנו שותף מייסד בחברת ייעוץ פיננסי.

בחוות דעתו עמד סופר על כך שחוק מס קניה מטיל מס על מגוון של מוצרים ונועד להגשים מספר תכליות, אך כיום הוא מתמקד בעיקר במיסוי טובין שלצריכתם השפעות שליליות על החברה - משקאות אלכוהוליים וסיגריות. לשיטתו, המטרה שלשמה מוטל מס קניה על טובין אלה היא להביא את יצרניהם להפנים במחירם של אותם הטובין את עלות הנזקים הנגרמים לחברה כתוצאה מצריכתם, ובכך להעניק למדינה פיצוי על נזקים אלה. סופר ציין בחוות דעתו כי נכון להיום המוצרים היחידים שלצריכתם אין השפעות שליליות מובהקות על החברה ועדיין חייבים במס קניה הם מוצרי אלקטרוניקה, בידוריות וטלפונים סלולריים, אשר המכשלה לביטול מס הקניה עליהם היא פיסקאלית. סופר עמד על כך שבירה - המוצר אותו מייצרת המשיבה - היא דוגמה מובהקת לטובין שלצריכתם השפעות שליליות על החברה ומס הקניה המוטל עליהם מהווה למעשה הפיצוי היחיד לו זכאית המדינה בגין הנזקים הנגרמים מצריכתה. לדבריו, הנזק האמור נגרם בעת שהבירה מתוצרתה של המשיבה נצרכת וזאת ללא קשר לשאלה האם שולמה תמורה בעבורה. לפיכך, סבר סופר כי יש לגבות מס קניה בגין בירה שמכרה המשיבה גם אם לא התקבלה כל תמורה בעדה שאם לא כן הציבור לא יפוצה בגין הנזקים שצריכתה גורמת. כמו כן, לטענת סופר החזר מס הקניה ששולם בגין מכירת טובין טעוני מס שהתמורה בעבורם לא שולמה תגרום לאובדן הכנסות למדינה ותעודד את ייצורם ואת שיווקם של טובין אלה. עוד ציין סופר כי מתן אפשרות ליצרנים מקומיים של טובין טעוני מס לקבל החזר מס קניה בגין חובות אבודים תיצור אפליה בינם ובין יבואנים של טובין אלה, אשר מהם מונע חוק מס קניה מפורשות קבלת החזר מס בגין חובות אבודים.

מנגד הדגיש קרייזברג בחוות דעתו כי האפשרות לקזז הפסדים מהכנסות חייבות במס היא אבן יסוד במשטר המס בישראל ומשכך לדעתו יש להחיל מנגנון זה גם בחוק מס קניה. לגישתו, אין בכך כדי לפגוע בתכליות המונחות בבסיס חוק זה. אשר לתכליתו של חוק מס קניה להביא לצמצום הצריכה של טובין טעוני מס,

ציין קרייזברג כי הכרה בחובות אבודים של יצרני טובין טעוני מס לצורך קיזוז מס הקניה שאותו שילמו, לא תשפיע על מחירם של אותם הטובין לצרכן. זאת, הן מפני שמחירם של טובין אלו נקבע עוד בטרם מתקבל החזר המס בעבורם, והן מפני שהכרה בחובותיה האבודים של המשיבה לצורך החזר מס קניה תביא להוזלה זניחה בעלות הייצור של בקבוק בירה מתוצרתה, אשר אין להניח שתקבל ביטוי במחיר הסופי לצרכן. אשר לתכליתו הפיסקאלית של חוק מס קניה ציין קרייזברג כי הפסד ההכנסות שיגרם למדינה כתוצאה מהחזר מס קניה ששולם בגין טובין טעוני מס שהתמורה בעבורם לא שולמה, מסתכם במיליוני שקלים בודדים ומהווה אחוז זניח מסך הכנסות המדינה. עוד ציין קרייזברג כי מצב דברים שבו אין החזר על מס קניה שנגבה בגין טובין טעוני מס אשר התמורה עבורם לא שולמה והפכה לחוב אבוד, מביא לכך שהיצרנים של טובין אלו משלמים פחות מס חברות. לפיכך, סבור קרייזברג, הרווח שצומח למדינה מגביית מס הקניה בגין מכירת טובין טעוני מס שהתמורה בעדם לא שולמה, מתקזז במידה רבה אל מול הפסד מס החברות שנגרם לה כתוצאה מכך.

פסק דינו של בית המשפט קמא

3. בפסק דינו ציין בית המשפט קמא כי על מנת להכריע במחלוקת שנפלה בין הצדדים באשר לאפשרות לקבל החזר מס קניה בנסיבות שתוארו, יש לבחון ולפרש את הוראת סעיף 27 לחוק מס קניה, המונה את המקרים בהם יוחזר לנישום מס קניה ששילם.

וכך קובע סעיף 27, בחלקו הרלוונטי:

27. (א) מס יוחזר למי ששילמו אם הוגשה בקשה על כך תוך שלוש שנים מיום הגביה או התשלום ואם הוכח להנחת דעתו של המנהל אחד מאלה:
(1) טובין שעליהם שולם המס לא נמכרו, למעט אלה שהמס עליהם שולם בעת ייבואם; [...] (הדגשה הוספה).

בהידרשו לשאלת פרשנותה של הוראה זו ובפרט של התיבה "לא נמכרו" שבה, סבר בית המשפט קמא כי יש להחיל על דרך ההיקש את הפרשנות שניתנה לסעיף 49 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מס ערך מוסף) בע"א 2112/95 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999) (להלן: עניין אלקה). וכך קובע סעיף 49 לחוק מס ערך מוסף:

"הוצאה חשבונית לגבי עסקה החייבת במס והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית - ישולם המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או תוקנה כפי שקבע שר האוצר".

בפסק הדין בעניין אלקה קבע בית המשפט כי אף שלפי דברי ההסבר לסעיף 49 לחוק מס ערך מוסף הוא אינו מיועד לאפשר החזר מע"מ במקרה של חוב אבוד, הרי שבשל העובדה שלשונו בהקשר זה אינה חד משמעית ובהתחשב בתכליתו של החוק להיות סביר וצודק, יש לפרש את הסעיף האמור כמתיר החזר מע"מ ששולם בגין מכירת סחורה שלא נשתלמה תמורה בעדה, מקום בו הפך חובו של הרוכש לחוב אבוד. גם בענייננו, כך קבע בית המשפט קמא, לשונו ותכליתו של סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה אינן חד-משמעיות לגבי הסוגיה שבמחלוקת והוא הוסיף וקבע כי הוראת סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה בדומה להוראת סעיף 49 לחוק מס ערך מוסף, חותרת ככל חקיקה בתחום המס להיות סבירה וצודקת. לפיכך, סבר בית המשפט קמא כי יש לפרש את סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה בדומה לאופן בו פורש סעיף 49 לחוק מס ערך מוסף בעניין אלקה, ולאפשר מכוחו החזר מס קניה ששולם בגין מכירת טובין טעוני מס שלא נתקבלה תמורה בעדם והחוב הפך לחוב אבוד. ובמילים אחרות - בית המשפט קמא סבר כי יש לראות בטובין כאלה טובין ש"לא נמכרו", והוא הוסיף והתייחס לתכליותיו של חוק מס קניה בקובעו כי גם אם כיום מוטל מס קניה בעיקרו של דבר על טובין שלהם השפעות שליליות על החברה, בשנות המס הרלבנטיות הוטל מס הקניה על מגוון רחב של מוצרים, שלחלקם אין השפעות שליליות כאלה. עוד קבע בית המשפט קמא כי בשנות המס הרלבנטיות הייתה לחוק מס קניה תכלית פיסקאלית של גיוס כספים לאוצר המדינה ואף מטעם זה, כך קבע, אין מקום להחיל לגביו פרשנות שונה מזו שהחיל בית

המשפט על חוק מס ערך מוסף בעניין אלקה. בית המשפט קמא ציין בפסק דינו כי המחלוקת בנוגע לפרשנותה של הוראת סעיף 27(א)(1) נדונה בעבר בערכאות הדיוניות והוכרעה באופן דומה (ע"ש 1550/04 (מחוזי ב"ש) תדמור תעשיות עין צורים בע"מ (בכינוס נכסים) נ' מע"מ באר שבע (16.2.2006), אך יוער כי פסק דין זה בוטל בהסכמה בבית המשפט העליון בהסדר פשרה (ע"א 2890/06) וכן ת"א (הרצ') 17151-02-09 דובק בע"מ נ' מע"מ ומס קניה ת"א (31.1.2012) שערעור עליו תלוי ועומד בבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו עד להכרעה בערעור דנן (ע"א 30624-03-12)).

בהתייחסו לחוות דעת המומחים שהוגשו, קבע בית המשפט קמא כי מקובלת עליו מסקנתו של קרייזברג לפיה החזר מס קניה ליצרנים מקומיים של טובין טעוני מס בגין חובות אבודים, לא יפגע בתכליתו של חוק מס קניה לצמצם את צריכתם של טובין מזיקים ואף לא בתכליתו הפיסקאלית של החוק ובכל הנוגע לטענת המערער כי מתן אפשרות ליצרנים מקומיים של טובין טעוני מס לקבל החזר כזה תיצור אפליה בינם ובין יבואנים של טובין אלה - אשר בעניינם נקבע מפורשות בסעיף 27(א)(1) כי לא תתבצע החזרת מס - קבע בית המשפט המחוזי כי בדומה לסעיפים רבים אחרים בחוק מס קניה, גם סעיף 27(א)(1) שעניינו החזר מס קניה מבחין מפורשות בין יצרנים ויבואנים של טובין טעוני מס וכי אבחנה כללית זו בין שני סוגי הנישומים בכל הנוגע לחוק מס קניה כבר אושרה בפסיקתו של בית משפט זה בבג"צ 7685/00 טל-רון תעשיות נ' שר האוצר (5.11.2001) (להלן: עניין טל-רון תעשיות), ומשכך אין מדובר באפליה.

מכאן הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים

4. המערער טוען כי נפלה שגגה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי ועל כן יש לבטלו. ראשית, כך נטען, הוראת סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה אינה מתירה במפורש או במשתמע החזר מס בגין חוב אבוד ומהגדרת המונח "מכירה" בחוק מס קניה ואף מאופן תשלום המס עולה בבירור כי הוא אינו מותנה בתמורה. שנית,

נטען כי תכלית חוק מס קניה היא הפנמת עלויות שליליות הנוצרות מעצם השימוש בטובין עליהם מוטל המס ומשכך שאלת התמורה אינה רלוונטית, שכן ההשפעה השלילית של הטובין נובעת מעצם צריכתו - ולא מן התשלום עבורו. המערער מוסיף וטוען בהקשר זה כי הכרה בחובות אבודים בחוק מס קניה עלולה להגדיל את צריכת הטובין טעוני המס משום שהמוכרים-הנישומים ישקללו את הטבת המס "החדשה" (קרי, ההכרה בחובות אבודים) במחיר הטובין ויעבירו אותה לצרכנים, וכן משום שהכרה בחובות אבודים תפחית את התמריץ של המוכרים-הנישומים להימנע מיצירת חובות כאלה. שלישית, נטען כי יש להימנע מהכרה בחובות אבודים משיקולי צדק שכן ההחלטה לסחור באשראי ולהסתכן בקיומו של חוב אבוד היא החלטה של היצרן ואין מקום שהמדינה תיטול חלק בכך. רביעית, נטען כי פרשנות לפיה חוק מס קניה אינו מכיר בחובות אבודים יוצרת הרמוניה חקיקתית בין סעיפי המשנה של סעיף 27 לחוק מס קניה, המייחדים את החזר המס רק למקרים שבהם הטובין לא הועברו בסופו של יום לצריכה ולשימוש. חמישית, נטען כי פרשנותה של הוראת סעיף 27(א)(1) כדרך שפירש אותה בית המשפט קמא, יוצרת הפליה פסולה בין יצרנים מקומיים ליבואנים. שישית, נטען כי שיקולי ודאות, יעילות, יציבות וסופיות מכתבים פרשנות של חקיקת המס באופן שלא יחייב את הרשות להחזיר מס שכבר נגבה על-ידה. המערער טוען בהקשר זה כי הקביעה לפיה חוק מס קניה מכיר בהשבה עקב חובות אבודים תדרוש השלמות, למשל במצב שבו מצליח הנישום לגבות את התמורה לאחר שכבר הושב לו המס ששולם. שביעית, נטען כי גם במדינות אחרות, דוגמת בריטניה והולנד, אין הכרה בחובות אבודים לצורך החזר מס קניה. שמינית, נטען כי אין מקום להחיל את הלכת אלקה שנפסקה בעניין מס ערך מוסף על חוק מס קניה מן הטעם שתכליות החוקים שונות וכן מכיוון שאופן החישוב של מס ערך מוסף שונה מאופן חישובו של מס קניה.

5. המשיבה מצידה סומכת ידיה על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. ראשית, טוענת המשיבה כי את התיבה "לא נמכרו" בסעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה יש לפרש בראי הלכת אלקה ואף שהיא מודה שהגדרת המונח "מכירה" בחוק מס קניה כוללת עסקאות שאינן מותנות בתמורה, לשיטתה הפרשנות שקבע בית המשפט קמא נוגעת רק לאותם המקרים בהם הוסכם כי תינתן תמורה, אך זו לא שולמה

והפכה לחוב אבוד. שנית, דוחה המשיבה את פרשנותו המוצעת של המערער באשר לתכליתו של חוק מס קניה. לשיטתה, בשנים נושא הערעור היו לחוק מספר תכליות ובהן גם תכלית פיסקאלית וזאת בדומה לחוק מס ערך מוסף ומשכך, אין מניעה להחיל את הלכת אלקה גם על חוק מס קניה. שלישית, נטען כי מעדויות המומחים סופר וקרייזברג עולה בבירור כי להכרה בחובות אבודים תהיה השפעה אפסית על מחירם של טובין טעוני מס וכן כי תהיה לה השפעה מועטה על גבייתו של מס קניה (כ-8.6 מיליון ש"ח הפסד גבייה בשנה). המשיבה מציינת בהקשר זה כי ככל שהמערער חושש מירידה בגביה הוא יכול לשנות את חוק מס קניה כך שתימנע מפורשות הכרה בחובות אבודים בדומה לתיקון שנעשה לחוק הבלו על הדלק, התשי"ח-1958 בשנת 2013, עת הוסף לחוק זה סעיף 12א שכותרתו היא "לא יוכרו חובות אבודים" הקובע כי "שולם בלו על דלק שהוצא ממקום ייצור ולא נמכר או שנמכר בלי ששולמה עליו תמורה - לא יינתן עליו החזר בלו". רביעית, נטען כי הרציונלים שעמדו בבסיס הלכת אלקה בכל הנוגע לחוק מס ערך מוסף תקפים גם בענייננו לגבי מס קניה: מס קניה בדומה למס ערך מוסף הוא מס עקיף והנישום המשלם אותו פועל כסוכן גביה ואינו נושא בנטל המס הסופי. על כן, אין הצדקה שהוא יישא במס קניה בגין טובין שאת תמורתם לא קיבל.

דיון והכרעה

6. הוראת החוק שפרשנותה עומדת במוקד הערעור דנן היא, כאמור, הוראת סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה אשר ראוי לשוב ולצטט את חלקה הרלוונטי לענייננו:

27. (א) מס יוחזר למי ששילמו אם הוגשה בקשה על כך תוך שלוש שנים מיום הגביה או התשלום ואם הוכח להנחת דעתו של המנהל אחד מאלה:
(1) טובין שעליהם שולם המס לא נמכרו, למעט אלה שהמס עליהם שולם בעת ייבואם; [...] (הדגשה הוספה).

על פני הדברים אין בהוראה זו הסדר מפורש הנוגע להכרה או אי-הכרה בחובות אבודים. משכך נשאלת השאלה האם צדק בית המשפט קמא בקובעו כי

פרשנות תכליתית של התיבה "לא נמכרו" מוליכה אל המסקנה כי החוק מעניק ליצרן זכות לקבל החזר מס מקום שבו לא שולמה לו התמורה עבור הטובין והפכה לחוב אבוד?

מן הטעמים שיפורטו להלן אני סבורה כי דין הערעור להתקבל וכי פרשנות זו דינה להתבטל.

7. כבר נפסק כי נקודת המוצא לפירושו של כל מסמך משפטי וחוק בכלל זה היא לשון החוק ממנה נגזר מנעד האפשרויות הפרשניות ומתוכן תיבחר הפרשנות המשקפת באופן מיטבי את תכליתו של דבר החקיקה (ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד לו(3) 701, 715 (1982); עניין אלקה, בעמ' 792, 795-796). בענייננו, סבר בית המשפט המחוזי כי לשון הוראת סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה בכל הנוגע להחזר מס קניה בגין חובות אבודים איננה חד-משמעית.

דעתי שונה.

על מנת לעמוד על משמעותה הלשונית של הוראת סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה ובפרט על משמעותה של התיבה "לא נמכרו" שבה, יש לפנות אל סעיף ההגדרות בחוק מס קניה, המגדיר את המונח מכירה כך:

"מכירה" - לענין טובין טעוני מס - לרבות העברת בעלות בכל דרך שהיא, וכן לרבות מקח-אגב-שכירות, שכירות שהיא עסקו של המשכיר או חלק מעסקו או קשורה עם עסקו, שימוש לצרכי מסחר, מסירת טובין לידי אדם שסיפק חמרים לייצורה, ומסירת טובין בעמלה מאת עוסק באותם טובין; וכן קבלת טובין לאחר שנעשו בהם פעולת ייצור, וייצור טובין, אשר שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת קבע אותם בצו, בידי אדם לצורך עצמי" (ההדגשות הוספו).

המונחים "העברת בעלות" ו-"שימוש לצרכי מסחר" הנכללים בהגדרת המונח

מכירה שבחוק מס קניה, מוגדרים אף הם בחוק:

'העברת בעלות', לגבי טובין טעוני מס – לרבות העברת בעלות המותנית בתשלום המחיר במלואו, אך למעט העברה מכוח החוק והעברה שהוכח עליה להנחת דעתו של המנהל כי היא מתנה שניתנה בתום לב על ידי אדם שאינו עוסק בייצור הטובין הניתנים במתנה או במכירתם;

'שימוש לצרכי מסחר', לענין טובין טעוני מס – שימוש בטובין לכל צורך שהוא, לרבות צורך עצמי, בידי המחזיק באותם טובין או בדומה להם לצרכי עסק, ושימוש בידי היצרן שלהם או הסיטונאי שלהם לצרכי עסקם הקמעוני; (הדגשות הוספו).

ממובאות אלה עולה כי מכירה על פי הגדרתה בחוק מס קניה אינה מותנית בקבלת תמורה. כך למשל ייחשבו על פי החוק טובין טעוני מס כטובין שנמכרו גם מקום שבו "העברת הבעלות" בהם "מותנית בתשלום המחיר במלואו". ובמילים אחרות, לצרכי חוק מס קניה ייחשבו הטובין כטובין ש"נמכרו" גם מקום שבו סוכם מראש כי העברת הבעלות לידי הרוכש תבוצע רק לאחר שזה יעביר את התמורה בגין הטובין טעוני המס לידי המוכר (הוא הנישום בענייננו). על כן, מקל וחומר ניתן לראות במצב דברים שבו הוסכם כי הבעלות תעבור עם מסירת הטובין (וללא תלות בשאלת התמורה), מכירה לצורכי מס קניה, וזאת בין אם בפועל שולמה התמורה ובין אם לאו. תימוכין נוספים למסקנה זו ניתן למצוא בכך שחוק מס קניה נוקט בלשון כוללנית ביותר בהגדירו את המונח מכירה וקובע כי "שימוש בטובין לכל צורך שהוא" מהווה אף הוא מכירה. מכאן שמסירתם של טובין טעוני מס מהיצרן לרוכש תוך הסכמה לקבלת התמורה עבורם בעתיד (מכירה באשראי), מהווה מכירה על פי חוק מס קניה. המסקנה המתבקשת מניתוח זה של הגדרת המונח "מכירה" בחוק מס קניה היא, אם כן, כי לשונו של החוק אינה תומכת בפרשנות של בית המשפט קמא לפיה התיבה לא נמכרו בסעיף 27(א)(1) לחוק כוללת גם מצב שבו לא שולמה תמורה בעבור טובין טעוני מס וחובו של הרוכש ליצרן הפך לחוב אבוד. ובמילים אחרות - לשון החוק וההגדרות שבו מוליכות אל המסקנה כי הביטוי לא נמכרו מתייחס אך ורק לאותם המצבים בהם לא יצאו הטובין לצריכה, היינו לא נעשה בהם כל שימוש.

תימוכין למסקנה זו ניתן למצוא בהוראת סעיף 27(א)(2) לחוק מס קניה שעניינו החזר מס קניה ששולם בגין מתן שירותים טעוני מס. סעיף זה קובע כי מס ששולם בגין שירותים אלה יוחזר רק כאשר הם לא ניתנו, ללמדך כי החזר מס קניה לא יינתן אם השירות טעון המס ניתן בפועל, דהיינו - נצרך, וזאת גם אם התמורה בעבורו לא שולמה והפכה לחוב אבוד. תימוכין נוספים לאותה המסקנה ניתן למצוא גם בסעיפים 27(א)(4) ו- 27(ב) לחוק מס קניה המאפשרים החזר מס ששולם בגין טובין טעוני מס אשר אבדו או ניזוקו טרם שנעשה בהם שימוש. מסעיפים אלה ניתן ללמוד כי החזר מס קניה ששולם מכוון לאותם מקרים שבהם הטובין לא יצאו לצריכה ופירוש דומה להוראת סעיף 27(א)(1) יוצר על כן הרמוניה חקיקתית רצויה בכל הנוגע לסעיפים השונים בחוק מס קניה המתייחסים להחזר מס (ראו, לדוגמה, ע"א 9559/11 מנהל מיסוי מקרקעין נ' שעלים ניהול נכסים, פס' 3 לחוות דעתו של השופט דנציגר (30.9.2013); ע"א 3178/12 שלמי נ' מנהל מיסוי מקרקעין נתניה, פס' 62 (17.11.2014)).

8. בניגוד לעמדתו של בית המשפט קמא, אני סבורה כי לא היה מקום להחיל על סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה את הפרשנות שניתנה בעניין אלקה לסעיף 49 לחוק מס ערך מוסף. כזכור, מורה סעיף 49 לחוק מס ערך מוסף כי עוסק זכאי לקבל החזר מע"מ אותו שילם בגין עסקה שכולה או מקצתה "לא יצאה אל הפועל" ובעניין אלקה נפסק כי "מבחינה לשונית, טובל הביטוי 'עסקה או מקצתה לא יצאה לפועל' פרשנות שלפיה גם עיסקה שבה נכשלה התמורה נכנסת לגדרו". לפירוש זה, כך נפסק, "יש עיגון בלשון החוק, ועל-כל-פנים אין בלשון החוק כדי לשלול פרשנות זו" (שם, בעמ' 792 מול האותיות ה' ו- ו'), מה שאין כן בענייננו מן הטעמים שפורטו לעיל. בהקשר זה לא למותר להוסיף כי ההגדרה למושג מכר בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, אף היא אינה דומה להגדרה הרחבה של המונח מכירה בחוק מס קניה עליה עמדנו לעיל. שוני זה בין לשונו של חוק מס ערך מוסף וההגדרה הרלבנטית שבו ובין חוק מס קניה, הוא לבדו מצדיק כאמור שלא להחיל את ההלכה בעניין אלקה על ענייננו.

כמו כן, יש שוני חשוב נוסף בין חוק מס קניה וחוק מס ערך מוסף הנעוץ בתכלית המיוחדת של מס הקניה להוות פיצוי בגין נזקים הנגרמים לציבור בשל צריכתם של טובין טעוני מס. תכלית זו אינה נוגעת לחוק מס ערך מוסף שתכליתו המרכזית היא פיסקאלית ובעניין אלקה נפסק על כן כי "פרשנות שלפיה 'עוסק' שלא קיבל תמורה בגין סחורה שטיפק, ותמורה זו הפכה ל'חוב אבוד', איננו זכאי להחזר המע"מ ששילם בגין עסקה זו, יש בה [...] חוסר צדק" (שם, בעמ' 793 מול האות ב'). בענייננו לעומת זאת, ועל כך נעמוד להלן, אין זה בלתי צודק או בלתי סביר לדרוש תשלום מס קניה בגין טובין טעוני מס שצריכתם מסבה נזקים לחברה וזאת גם במקרה שבו התמורה בעבורם לא השתלמה והפכה לחוב אבוד. הפרשנות שניתנה לסעיף 49 לחוק מס ערך מוסף בעניין אלקה אינה מתאימה, אפוא, להוראת סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה, גם מטעם זה.

9. סיכום ביניים - פירוש התיבה "לא נמכרו" שבסעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה, במובן הלשוני, מוליך אל המסקנה כי אי קבלת התמורה בגין הטובין טעוני המס והיותו של חוב זה חוב אבוד, אינם מצדיקים החזר של מס הקניה ששולם בגינם (ראו והשוו: ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון, פס' 14 (1.2.2012); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פס' 31-26 (28.5.2008); ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות, פס' 19 (23.12.2011); ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת, פס' 19 (20.11.2012)).

אך גם אם נניח כי הוראת סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה סובלת מבחינה לשונית את הפרשנות שהעניק לה בית המשפט קמא, דומני כי התכלית המונחת ביסוד הוראותיו של חוק מס קניה מוליכה אל המסקנה כי אין לקבל פרשנות זו ואין להתיר החזר מס קניה מקום שבו התמורה עבור טובין טעוני מס לא שולמה והפכה לחוב אבוד.

10. על תכליתו של דבר חקיקה ניתן ללמוד מלשון החוק, מן ההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין אחר (ע"א 93/88 מעבדות טרבינוול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(2) 396, 385).

(1992)). בחוות דעתו עמד המומחה סופר מטעם המערער על כך שכיום נועד חוק מס קניה בעיקר למיסוי של טובין טעוני מס שצריכתם מסבה נזקים לחברה וכי זו הייתה אחת מתכליותיו של החוק גם בשנות המס הרלבנטיות, אם כי לא העיקרית שבהן (ראו, סעיפים 4-7 לחוות דעתו שצורפה כמוצג מע/2; עוד ראו את האמור בעדותו של סופר, בעמ' 29-31 לפרוטוקול הדיון מיום 15.4.2010). עוד מציין סופר כי המס המוטל על טובין טעוני מס מסוג זה נועד להביא לכך "שהיצרנים יפנימו את ההשפעות השליליות הנגרמות משימוש במוצר ואלה יהיו חלק מעלויות המוצר של היצרן" (פסקה 20 לחוות דעתו). בכך, לגישתו של סופר, מעניק מס הקניה למדינה פיצוי בגין הנזקים הנגרמים עקב צריכתם של טובין טעוני מס שלצריכתם השפעות שליליות על החברה (שם, בפסקאות 18-22). קרייזברג, המומחה מטעם המשיבה, מציין אף הוא בחוות דעתו כי אחת ממטרותיו של מס הקניה היא להקטין את ההשפעות השליליות שיש לצריכה של טובין טעוני מס על החברה, אך הוא אינו משיב לטענתו של סופר לפיה מס הקניה נועד להעניק למדינה פיצוי בגין הנזקים שנגרמים עקב מכירתם וצריכתם של טובין אלו, וכל שנטען על-ידו הוא כי מתן החזר מס בגין טובין טעוני מס שלא התקבלה תמורה בעבורם לא תוזיל את מחירם לצרכן ולא תשפיע על ההיקף בו הם נצרכים על ידי הציבור (ראו, עמ' 3, 10 ו-14 לחוות דעתו שהוגשה כמוצג מע/9).

11. סופר עומד בחוות דעתו על כך שבשל העובדה שתכליתו של מס הקניה היא לפצות את המדינה על הנזקים הנגרמים על-ידי צריכתם של הטובין טעוני המס, אזי:

"אירוע המס', קרי המועד בו נגרם הנזק למשק - אותן השפעות חיצוניות שליליות למוצר נתון - נוצרו בעת הצריכה של כל מוצר בעל השפעה חיצונית שלילית. [...] רוצה לומר, העלות נגרמה כתוצאה מצריכת מוצרים אלה, ללא תלות כלשהי בהשתלשלות העניינים המדויקת בשרשרת השיווק, וללא כל תלות בכשל התמורה - אם נוצר כזה - בין הצרכן לבין היבואן/היצרן המקומי" (שם, בסעיף 21; הדגשה הוספה).

על כן, כך גורס סופר, גם במקרה שבו לא שולמה תמורה בעבור טובין טעוני מס ששווקו ונצרכו "קיימת הצדקה כלכלית לכך שהמדינה ואזרחיה יקבלו בכל

מקרה את הפיצוי עבור אותן השפעות והנזקים הנגרמים בשל צריכת הבירה, ובכך לממש את מטרת המס" (שם, בסעיף 22). חוות דעתו של סופר בעניין זה מקובלת עלי ותימוכין למסקנותיו ניתן למצוא לא רק בפרשנותה הלשונית של הוראת סעיף 27(א)(1) עליה עמדתי לעיל, אלא גם בפסק הדין שניתן בע"א 5694/07 שרכאת יאמכו ללתיג'אריה אלעאמה נ' מדינת ישראל (אגף המכס ומע"מ) (20.7.2010), שם קבע חברי השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין כי:

סעיף 2(א) לחוק מס קניה מורה: "מס קניה (להלן - המס) יוטל על יבואם ועל מכירתם של טובין טעוני מס". הוה אומר, במוצר מיובא אירוע המס נוצר בעצם היבוא. בידי היבואן טובין שנכנסו לשוק, ומשכך - חלה על טובין אלה חובת תשלום המס. וכפי שציין בית המשפט המחוזי בפרשת אלישר, גם בהוצאת הסחורה בדרך של גניבה אירוע אירוע מס. תכלית החוק היא הטלת מס קניה על טובין שיובאו ארצה וישווקו בה, והאפשרות לפטור הקיימת בו חלה רק במקרים בהם לא יצאו הטובין לצריכה. מדובר במס קניה המוטל על טובין מיובאים או מייצור מקומי אשר ישווקו בארץ; במקרה של טובין מיובאים נעשה התשלום על-ידי רוכשם הראשון - היבואן, ובייצור מקומי על הרוכש הראשון - הצרכן. במקרה דנא, וכפי שנאמר, הטובין יצאו לצריכה בישראל ולפיכך חל אירוע המס. אירוע זה מובחן מפסיקת בית המשפט המחוזי בפרשת ג"י. בי תעשיות (ת"א (ת"א) 220153/02 תכשיטי ג"י. בי. תעשיות 1993 בע"מ נ' גובה המכס מדינת ישראל אגף המכס והמע"מ (לא פורסם)) שכן באותו מקרה לא הגיעו הטובין לארץ ועל כן לא נוצר אירוע מס, ואילו בנדון דידן יצאו הטובין לצריכה, ועל כן התרחש אירוע המס עם הגעת הטובין ארצה. ואכן, במקרה דנא החברה שילמה את מיסי היבוא כנדרש. (שם, בפסקה י"ד; ההדגשות הוספו).

ממובאה זו עולה 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.

12. בפסק דינו, עמד בית המשפט קמא גם על כך שהוראת סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה מונעת מפורשות מיבואנים של טובין טעוני מס לקבל החזר מס במקרה שבו לא קיבלו תמורה בעבור טובין שייבאו. בית המשפט קמא ציין כי החוק יוצר אבחנה בין יבואנים ויצרנים של טובין טעוני מס במגוון תחומים וכי

אבחנה זו אושרה בפסיקתו של בית משפט זה במקרים דומים הנוגעים לחוק מס קניה ועל כן אין בענייננו משום אפליה פסולה. אכן, נכון הדבר שחוק מס קניה מבחין בין יבואנים ויצרנים של טובין טעוני מס בשורה של תחומים (ראו: עניין טל-דון תעשיות). ואולם, לא מצאתי בלשונו או בתכליתו של חוק מס קניה טעם מבורר המצדיק אבחנה ביניהם בכל הנוגע לזכאות לקבלת החזר מס בגין חובות אבודים והמשיבה לא העלתה מצידה כל נימוק מדוע יש מקום לאבחנה כאמור גם בהקשר זה. העובדה שהמחוקק מנע באופן מפורש מיבואנים לקבל החזר מס בגין טובין טעוני מס שלא התקבלה תמורה בעדם, היא לבדה אינה מוליכה אל המסקנה כי הוא ביקש להתיר זאת בכל הנוגע ליצרנים מקומיים. נהפוך הוא: העובדה שהמחוקק קבע כי יש לשלם מס קניה על כל טובין טעוני מס שנכנסים לארץ ללא קשר לשאלה האם שולמה התמורה בעדו אם לאו, מחזקת את המסקנה לפיה הוא ביקש למסות טובין אלו ככל שהם יצאו לצריכה בשוק המקומי. תמיכה לכך ניתן למצוא בסעיפים 27(ד)(2) ו- 27(ד)(3) לחוק מס קניה הקובעים כי ניתן לקבל החזר מס קניה ששולם בגין יבוא של טובין טעוני מס אם טובין אלו הוחזרו ללא שינוי צורה או מבלי שנעשה בהם שימוש, אם הובאו לישראל לשעה, או אם הובאו לשם ייצור טובין המיועדים לייצוא, כלומר, רק באותם המקרים שבהם הטובין לא יצאו לצריכה בשוק המקומי.

13. מן המקובץ עולה כי לפחות אחת מתכליותיו של חוק מס קניה בשנות המס הרלבנטיות הייתה מתן פיצוי בעבור הנזקים שמסבים לחברה טובין טעוני המס וכי לשם מימושה של תכלית זו הוטל מס הקניה באותן השנים על כל טובין טעוני מס שיצאו לצריכה, וזאת במנותק מן השאלה האם השתלמה לנישום התמורה בעבורם. על כן לא ניתן לקבל את קביעתו של בית המשפט קמא לפיה תכליתו של חוק מס קניה בעת הרלוונטית אין בה כדי לשלול את החזר המס המבוקש על ידי המשיבה.

האם סירובו של המערער להחזיר למשיבה מס קניה ששילמה בגין טובין טעוני מס שלא קיבלה תמורה בעבורם ושהחוב בגינם הפך לאבוד, יש בו משום אי צדק? בית המשפט המחוזי השיב לשאלה זו בחיוב, אך גם בעניין זה דעתי שונה מדעתו. אכן תכליתה של כל חקיקה, וחקיקת מס בפרט, היא:

"להשיג צדק, להיות סבירה, לדור בהרמוניה חקיקתית עם דברי חקיקה אחרים, להגשים זכויות יסוד, ביניהן זכות הקניין, ולשמור על ניטרליות המאפיינת דיני מסים ראויים" (עניין אלקה, בעמ' 792).

המשיבה שבפנינו עוסקת בייצור ובשיווק של בירה, הנכללת על-פי צו שהוציא שר האוצר בגדר טובין טעוני מס, והמומחים מטעם שני הצדדים לא חלקו על כך שמדובר במשקה אלכוהולי אשר צריכתו יש לה השפעה שלילית על החברה. כמו כן אין חולק כי המשיבה מפיקה רווחים מייצור וממכירת טובין אלה (ראו בעניין זה, פס' 10-12 לחוות דעתו של סופר). בנסיבות אלה אין זה בלתי סביר או בלתי צודק להטיל עליה על דרך של הימנעות מהחזר מס לשאת בנטל מסוים של הפיצוי האמור להשתלם באמצעות מס קניה על הנזקים הנגרמים בעקבות צריכת הטובין מתוצרתה (לגבי הדין בעניין זה באנגליה, באירלנד ובהולנד, ראו נספח 3 לחוות דעתו של סופר ועדותו בבית משפט קמא בעמ' 35-36 לפרוטוקול הדיון מיום 15.4.2010).

14. מטעמים אלה כולם, אציע לחבריי לקבל את הערעור, לבטל את פסק דינו של בית המשפט קמא ולדחות את הערעורים שהגישו המשיבה על שומות המס שהוציא לה המערער בשנות המס הרלבנטיות. בהינתן תוצאה זו ממילא מתייתר הצורך לבירור טענת התיישנות שהעלה המערער אותה הותיר בית המשפט קמא לשלב השני של הדיון בהליך. עוד אציע לחבריי לחייב את המשיבה לשלם למערער הוצאות משפט ושכר טרחת עורך דין בשתי הערכאות בסך כולל של 50,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה א' רובינשטיין:

א. מסכים אני לחוות דעתה של חברתי השופטת חיות. בתיק זה שבה ועולה שאלה נודעת שהתשובה לה מורכבת ותלויה סביבה חקיקתית ונסיבות עובדתיות, והיא החיוב בתשלום מס כזה או אחר מקום שבו לא נהנה הנישום מן הנכס או מן

ההכנסה, אם – כמו בנידון דידן – כשעסקינן בחוב אבוד, או למשל משנגנב הנכס (ע"א 5694/07 שרכת יאמכו נ' מדינת ישראל ואח' (2010), שאליו גם נדרשה חברתי (בפסקה 11). אם נרצה, עסקינן בגבולות ההגינות המיסויית (ראו בחוות דעתי בע"א 10011/07 פור נ. פקיד שומה אשקלון (2010) פסקה י"ז, וכן פסק הדין (הנתון לדיון נוסף) ע"א 4157/13 וע"א 4489/13 דמארי והירשזון נ' פקיד השומה (3.2.15), פסקה קי"ח). בעניין פור נאמר:

“על הכל חופים איפוא, כמובן, העקרונות הבסיסיים של מס אמת ושל הגינות. כשם שהמחוקק, הרשויות ובתי המשפט מצווים ועושים להיאבק במניפולציות ובהערמות בתחום המס, שמטבע הדברים מועד לפורענויות אשר כאלה, שכן מטבע האנוש רבים הם שאינם ששים לתשלום מס - כך חובתם גם לתת יד לכך שנישום לא ייפגע בלא צורך במובן של מס אמת.”

וכבר הזהירה תורה "לא תעשו עול במשפט" (ויקרא י"ט, ט"ו), וראו לפרשנות הדברים במשפט העברי אנציקלופדיה תלמודית כרך ל"ה, הערך "לא תעשו עול במשפט" טור א' ואילך.

ב. גם בית המשפט המחוזי הוטרד בשאלת צדקת הגביה. אודה שלבי היה מעיקרא עם הפרשנות שביקשה ללכת לקראת הנישום על-ידי ראיית החובות האבודים כטובין "שלא נמכרו" לפי סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה (טובין ושירותים), תשי"ב-1952, ברוח ע"א 2112/95 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה פ"ד נ"ג (5) 769 (1999), כדרך שגרס בית המשפט המחוזי. ואולם, בסופו של יום באתי לכלל מסקנה כי קשה מאוד לפרש את הביטוי "לא נמכרו" בפשטות הלשון כ"נמכרו אך תמורתם לא שולמה", כאילו קראנו לתוך הביטוי "נמכרו" את ההגדרה שבסעיף 1 לפקודת הדיג, 1937: "דג – פירושו כל חיית מים בין שהוא דג ובין שאינו דג...". ואכן, בפרשת שרכת יאמכו הנזכרת פורשו הדברים באופן שהפטור מתאפשר רק אם לא יצאו הטובין לצריכה (פסקה י"ד), ולא היא בענייננו. האם צודק הדבר? שאלה יפה, אלא שאנו סרים למרות המחוקק והוא ניסח את השקפתו באופן מובהק למדי; שונה לטעמי הדבר מעניין דמארי והירשזון, למשל, שם בעניין קיזוז לאחור היתה לכאורה "שתיקת המחוקק" (ראו פסקה ק"י).

ג. אכן, חברתי, בנוסף לפרשנות המבחינה בין ענייננו לפרשת אלקה, בין השאר על פי ההבדל בניסוח הסעיפים הרלבנטיים ובאפשרות הפרשנות הלשונית, נדרשת לתכליתו של חוק מס קניה שאיננה פיסקלית בלבד אלא גם חברתית; זאת – משעסקינן במשקה אלכוהולי שהוא מאלה שהחברה אינה חפצה ביקרם, וטוב שכך. שיקול זה בדיני מסים אינו שגרתי. על פי רוב רואים אנו מסים כמכשיר פיסקלי שמטרתו מילוי קופת הציבור באופן שהממשל יוכל למלא את משימותיו (ראו י' אדרעי מבוא לתורת המסים (תשס"ט) עמ' 28-29). אכן, בנדון דידן חל מס קניה גם על סיגריות, שבדומה לאלכוהול (משנצרך ביתר) פגיעתן רעה. ואולם, הוא חל גם על מוצרים שאינם טבק ואלכוהול כגון כלי רכב וחלקיהם וטובין בתחום האלקטרוניקה, כמו טלפונים סלולריים וסוללותיהם (ואגב, בשעתו נקרא החוק פקודת מס מותרות תש"ט-1949, והדבר מצביע על האידאולוגיה הבסיסית שהיתה בהטלתו). על כן קשה לידי להידרש לתכלית חברתית, עם כל היופי האפשרי שבדבר. נותרנו בעיקר בפרשנות הלשונית של "לא נמכרו" והיא-חוששני-ברורה למדי, מה גם שמגמת המחוקק נתבררה זה לא כבר אף בחקיקת סעיף 12א לחוק הבלו על דלק, תשי"ח-1958 בתשע"ג, הקובע "שולם בלו על דלק שהוצא ממקום ייצור ולא נמכר או שנמכר בלי ששולמה עליו תמורה - לא יינתן עליו החזר בלו". הצעת החוק (הצעת חוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014) תשע"ג-2013, הצעות חוק הממשלה 768, תשע"ג) מדברת על "ההשפעות החיצוניות השליליות" בשל צריכת דלק (לשאלה אם זו הגדרה נכונה לא אדרש כאן) המחייבות "מיסוי לפי הצריכה בפועל", ועל כן הוצע (כמו – כנאמר – במדינות אחרות) ש"לא יוכרו חובות אבודים". לבי בקו ההגינות לכיוון מקל מזה, אך חזקה עלינו מצוות המחוקק, ושמא ישקול לעתיד צעדיו, אך הדבר חורג ממסגרתנו.

ד. על כן אצטרף לחברתי.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

בין אם נראה טעם טוב וצודק בהחזר מס קניה ששילם נישום בעקבות מכירת טובין, כשתמורתם לא שולמה לו, והיתה ל'חוב אבוד'; בין אם נבפר את האינטרס החברתי הכולל בשים לב לנזקי הטובין למדינה ולאזרחיה; כך או כך – עלינו למלא אחר מצוות החוק: סעיף 27(א)(1) לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952, על-פי לשונו, אינו מאפשר החזר מס קניה בנסיבות הנ"ל, משום שאין לומר על הטובין הללו כי "לא נמכרו". אי-קבלת תשלום תמורתם בגין מכירתם אינה מוציאתם מגדר טובין שנמכרו.

פסק הדין בע"א 2112/95 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ (פ"ד נג (5) 769 (1999) 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).

אני מצטרף כאמור לדעתה של חברתי, השופטת א' חיות, כי דינו של הערעור להתקבל.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק-דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, ז' בתמוז התשע"ה (24.6.2015).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 12046090_V14.doc ילגק
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, www.court.gov.il