



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט רם וינוגרד**

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

התובעת

טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ

ע"י ב"כ עו"ד צבי וולפסון ועו"ד יובל ישי

נגד

הנתבעת

**מדינת ישראל - רשות המיסים - פקיד השומה
ירושלים 1**

ע"י ב"כ עו"ד ניר סרי ועו"ד חגי דומברוביץ'
מפרקליטות מחוז ירושלים

פסק דין

1. האם רשאית הנתבעת להתחשב במדדים שליליים בעת ביצוע החזרי מס לנישומים? זו השאלה השנויה במחלוקת בין הצדדים.

הרקע העובדתי

2. התובעת, חברה ציבורית העוסקת בתחום הפרמצבטיקה, שילמה בכל המועדים הרלוונטיים לתביעה מקדמות בגין הכנסותיה, בהתאם לסעיפים 174 ו- 175 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה). בשנים הרלוונטיות לתביעה נערכו על ידי הנתבעת חישובים לאחר אישור השומה ונמצא כי התובעת זכאית להחזרי מס. אלה הושבו לה בהתאם לחישובים שערכה הנתבעת. החזר מס בגין שנת המס 2002 הועבר לידי התובעת ביום 1.3.04, החזר מס בגין שנת המס 2005 הועבר לידי התובעת ביום 6.5.07 והחזר מס בגין שנת המס 2006 הועבר לידי התובעת ביום 10.2.08. לטענת התובעת הופחתו סכומי ההחזר במהלך החישוב שנעשה על ידי הנתבעת בשל העובדה שבחלק מהחודשים באותן שנות מס חלו מדדים שליליים, והנתבעת הביאה מדדים שליליים אלה בחשבון כהפחתה בעת חישוב ההחזר. סכום ההפחתות בשל המדדים השליליים בגין שנות מס אלה, על פי החישוב שערכה התובעת עת הגישה את כתב התביעה, הסתכם ב-7,068,956 ₪ נכון למועד הגשת התביעה. לאחר שהוגשו תצהירי הנתבעת, בהם נכללו חישובים שערך מר בני ארוך הכוללים נתונים מדוייקים

1 מתוך 20



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

בנוגע להפחתה בשל מדדים שליליים ולמועד בו יש לבצע את החישוב, הסכימה התובעת כי נפלה טעות בחישוביה וכי סכום ההפחתה הנכון למועד הגשת התביעה אמור לעמוד על 5,994,000 ₪ לערך.

3. אין מחלוקת בין הצדדים בנוגע למועדים בו בוצעו התשלומים, למועדים בו בוצעו ההחזרים ואף לא בנוגע להפרשי ההצמדה השליליים שנלקחו בחשבון. מחלוקתם אינה אלא בשאלה אם אכן היתה רשאית הנתבעת להביא בחשבון בחישוב החזרי המס את עובדת הדיפלציה ששררה באותה עת בישראל.

טענות הצדדים

4. מחלוקתם של הצדדים סובבת בעיקרה את הוראת סעיף 159א(א) לפקודה, החלה גם על חישוב החזרי מס. הסעיף קובע כי:

"א. בסעיף זה, 'הפרשי הצמדה וריבית' – תוספת לסכום שמדובר בו, השווה לסכום האמור כשהוא מוכפל בשיעור עליית מדד המחירים לצרכן לתקופה הנדונה, בתוספת ריבית בשיעור של 4% לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו הפרשי הצמדה כאמור, או בשיעור אחר שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת".

5. התובעת טענה בכתב התביעה כי פרשנותה של הנתבעת לסעיף 159א(א) לפקודה אינה עקבית, וכי על אף שבהקשרים שונים פירשה רשות המיסים את הסעיף ככזה המתעלם ממדד שלילי ומעמיד את הפרשי ההצמדה על 0% במקרה שחל מדד שלילי, הנהיגה רשות המיסים חריג לכלל זה דווקא במקום בו מדובר בביצוע החזרי מס לנישומים. התובעת טענה כי לא ניתן להסכין עם פרשנות מעין זו, ויש להחיל גם על החזרי המס את אותו הכלל החל בכל ההקשרים האחרים שפירטה.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט רם וינוגרד**

23 דצמבר 2012

**ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1**

6. ארבע הדוגמאות עליהן מבססת התובעת את טענתה בכתב התביעה עניינן בהפרשי הצמדה וריבית המושגים על מעביד שאיחר בהעברת תשלומי ניכויים לרשות המיסים (לפי סעיף 187 לפקודה); הוספת הפרשי הצמדה וריבית על קנסות המושגים על מי שהקטין את המקדמות שלא בצדק (לפי סעיף 190(א)(2) לפקודה); התייחסות להחזרי מס בחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), תשמ"ה-1985 (להלן: חוק התיאומים); והפטור הניתן מהפרשי הצמדה וריבית לפי סעיף 187א לפקודה, כתמריץ להקדמת הגשת הדו"ח. לשיטת התובעת בכל ארבעת המקרים המפורטים בכתב התביעה נוקטת התביעה בגישה לפיה כאשר חלה דיפלציה, וסכום הקרן כורסם על ידי המדד השלילי, נלקח סכום הקרן כאילו לא נפגע כלל ועליו מתווספת הריבית הקבועה בסעיף 159א לפקודה. לשיטת התובעת היה על התביעה לנקוט בגישה זו גם בנוגע להחזרי מס למי ששילם בטרם נערכה שומה בעניינו.
7. בכתב ההגנה טענה התביעה כי טענות התובעת בטעות יסודן. לשיטתה היא התחשבה ומתחשבת בכל המקרים שפורטו בכתב התביעה במדדים שליליים, ולא העמידה את המדד על אפס אחוז בתנאי דיפלציה. כהוכחה לדרך הפעולה העקרונית בה היא נוקטת ציינה התביעה כי כך פעלה גם בעניינה של התובעת עצמה, כאשר במסגרת יישום התמריץ על פי סעיף 187א לפקודה הפחיתה מחובה של התובעת סכום בגין הפרשי הצמדה שליליים, וכך גם עשתה כאשר הוטל קנס על התובעת לפי סעיף 190 לפקודה. לפיכך טענה התביעה כי היא פועלת באופן קוהרנטי לכל רוחב החזית, וממילא נשמט הבסיס תחת כל טענות התובעת, המבוססות על ההנחה לפיה נוקטת התביעה בדרך פעולה שאינה אחידה ועקבית.
8. יריעת המחלוקת שהוגדרה בכתבי הטענות סבבה, איפוא, את השאלה אם התביעה נקטה בפרשנות אחידה בחישובים שערכה אם לאו. עם זאת, במהלך ניהול התביעה טענה לפתע התובעת כי בידה קו טיעון חלופי, שעד לשמיעת הסיכומים הפך להיות "ראשון בין שווים". טענות אלה הועלו בחלקן לאחר הגשת הראיות ובחלקן בעת שמיעת הסיכומים, כפי שיובהר להלן.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט רם וינוגרד**

23 דצמבר 2012

**ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1**

9. הצדדים ביקשו להגיש ראיות להבהרת המחלוקת, אף שניתן היה לסבור כי מדובר בשאלה פרשנית טהורה שאינה מצריכה שמיעת ראיות כלשהן. מטעם התובעת הוגש תצהירו של מר אויזרץ, החוזר למעשה על כל האמור בכתב התביעה. כן הוגש תצהירה של עו"ד טלי ירון-אלדר, מי שהיתה נציבת מס הכנסה עד לחודש יולי 2004. עו"ד ירון-אלדר טענה בתצהירה כי "למיטב זכרונה" הוחלט בתקופת כהונתה כנציבת מס הכנסה "שלעניין תשלומים והחזרים המתבססים על הוראת סעיף 159א לפקודת מס הכנסה, אין לקזז את המדד השלילי מהריבית" (סעיף 6 לתצהירה). היא הוסיפה כי "כך למעשה גם הנחית" (סעיף 7 לתצהירה), כשהיא מצרפת מספר מכתבים שנשלחו על ידי גורמים אחרים בנציבות מס הכנסה. מהמכתבים עולה כי סגן נציב מס הכנסה הודיע שמדדים שליליים יתקזזו כנגד מדדים חיוביים בלבד עד לסכום של אפס, "דהיינו: הקרן + הריבית לא יושפעו ממדדים שליליים" (מכתבו של סגן נציב מס הכנסה מיום 6.3.03; וראו מכתבה של הגב' ציפי יוסף מיום 17.6.03, עליו כתבה עו"ד ירון-אלדר בכתב-יד "מאשרת"). כן עלה כי היתה כוונה לתקן בכל מערכי המס את אופן חישובי ההצמדה והריבית בנוגע לחישוב מדדים שליליים, אלא שעד לתחילת שנת 2004 נעשה הדבר בתחום הניכויים בלבד (מכתב מיום 31.12.03 עליו כתבה עו"ד ירון-אלדר בכתב-יד "מאשרת"). תצהיר זה שימש בסיס לטיעון חדש של התובעת, שנוכח באופן חלקי בקדם המשפט, תוך שהנתבעת מתנגדת נחרצות להרחבת חזית, ובאופן מפורש יותר בסיכומים, לפיו יש לחייב את הנתבעת להורות על השבת ההפחותות בגין המדד השלילי מאחר ואלה בוצעו בניגוד להנחיית נציבת מס הכנסה באותה עת.

10. הנתבעת הגישה מספר תצהירים מטעמה. חלקם עוסק בעניינים טכניים, ובכלל זה באופן בו חושבו החזרי המס של התובעת ובהקשרים אחרים בהם זוכתה התובעת בהפרשי הצמדה שליליים (תצהירו של בני ארוך), בעובדה כי התובעת עצמה חתמה על הסכם עם הנתבעת במסגרתו יושמו הוראות סעיף 7 לחוק התיאומים גם כאשר המדד היה שלילי (תצהירו של יוגב שמעון), ובדרך בה יושמו ההנחיות במערכת המיחשוב של רשות המיסים (תצהירה של ענת סרוסי). כן הוגש תצהירו של עו"ד משה מזרחי, מי שהיה היועץ המשפטי של רשות המיסים עד לשנת 2011. עו"ד מזרחי הפנה לידוח הצוות לבחינת ביטול חוק



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט רם וינוגרד**

23 דצמבר 2012

**ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1**

התיאומים ויישום הוראות הפקודה בתקופה של ירידה במדד" מחודש יוני 2004 (להלן: דוח הצוות). בדוח זה התקבלה הגישה לפיה המדד משקף את כח הקניה של הציבור, ולפיכך אין חשיבות לשאלה אם המדד הוא חיובי או שלילי וראוי לשערך את חוב המס גם במקום בו המדד הוא שלילי. הוא הפנה גם להוראת ביצוע 11/2004 מיום 25.3.04, שהוצאה במסגרת חוק התיאומים, ובה נקבע כי יש לבצע הפחתות בשל מדד שלילי. כמו-כן ציין עו"ד מזרחי כי ביום 4.2.04 הוגש כנגד המדינה בג"צ 1134/04 הארגון הארצי של עובדי בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' היועץ המשפטי לממשלה, בגדרו תקף העותר את הוראת סעיף 120ב לפקודה, לאחר שהוחלט על הפחתה במדרגות המס בשל המדד השלילי שחל באותה עת. בתום הדיון שהתקיים בעתירה בבית המשפט העליון (ביום 10.11.04) ניתן פסק-דין ובו נאמר "על פי המלצתנו חזר בו העותר מהעתירה, ואנו דוחים אותה בלא לעשות צו להוצאות".

11. לנוכח טיב המחלוקת שבין הצדדים ויתרו הצדדים על חקירת חלק מהעדים. לאותם עדים שנחקרו יוחדה חקירה ממוקדת למדי. כאמור, מרבית העובדות אינן שנויות במחלוקת ושני הצדדים גם יחד הסכימו כי בעיקרו של דבר מדובר בשאלה הנוגעת לפרשנות של החוק.

12. על אף אופיין הממוקד של הטענות שבכתב התביעה, התפרשה התובעת בסיכומיה גם על סוגיות המשיקות לשיטתה לשאלה המצויה במחלוקת בין הצדדים והנובעות מהטענות החדשות שהעלתה. הנתבעת התמקדה בסיכומיה בשאלת פרשנות הוראת סעיף 159א לפקודה על רקע הוראות אחרות שבפקודת מס הכנסה ועל רקע הכללים הנוגעים לפרשנות החקיקה בכלל ופרשנות חוקי מס בפרט. טענות הצדדים יידונו להלן. לעניין זה יובהר כי ככל שטיעון מסוים לא יידון במסגרת פסק הדין ללא שיובהר בעניינו במפורש כי מדובר בהרחבת חזית אסורה, אין זה אלא משום שנראה כי אין בו כדי לשרת את הדיון.

הטענות ידונו על סדרן, כאשר תחילה נבחנת פרשנות הוראת החוק המצויה בבסיס מחלוקת הצדדים, ולאחר מכן נבחנות הטענות האחרות, ככל שנותר צורך לדון בהן.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

דיון

א. פרשנות הוראת סעיף 159א(א) לפקודה

13. כאמור, הוראת סעיף 159א(א) לפקודה נוקטת במינוח ממנו עולה כי הפרשי הצמדה וריבית הם "תוספת לסכום שמדובר בו, אשר על הסכום האמור כשהוא מוכפל בשיעור מדד עליית המחירים לצרכן בתקופה הנדונה, בתוספת ריבית בשיעור של 4% לשנה על הסכום שמדובר בו לאחר שנוספו הפרשי הצמדה כאמור" [ההדגשות הוספו – ר.ג.]. המילים שהודגשו הן העומדות בבסיס המחלוקת שבין הצדדים:

לשיטת התובעת ניתן ללמוד מלשון הסעיף המפורשת כי יש להתחשב אך ורק בתוספת לסכום, ולא ניתן בכל דרך שהיא להגיע למצב בו יופחת דבר-מה מקרן הסכום. מסקנה זו מבוססת על הרישא לסעיף, לפיה עניינו ב"תוספת לסכום", על ההנחה כי "מדד עליית המחירים לצרכן" מתפרש אך ורק כעליה ולא ירידה, ועל האמירות הנוספות העוסקות בהוספה, המלמדות אף הן כי כוונתו המפורשת של המחוקק היא שלא ניתן להגיע לתוצאה של הפחתה בסכום בכל דרך שהיא.

הנתבעת גורסת כי האמירות "תוספת" שבסעיף עוסקות רק בהוספת רכיב הריבית. לשיטתה הפרשנות הנכונה של הסעיף היא כי על רשות המיסים ליטול את סכום הקרן ולהכפילו בשיעור המדד החל, בין אם זה חיובי ובין אם זה שלילי. על סכום הקרן יש להוסיף ריבית בשיעור שנקבע בסעיף. במקרה בו מדובר במדד שלילי יש להפחית את סכום ההפחתה בגין המדד מהתוצאה של הקרן בצירוף הריבית. הנתבעת סבורה כי המשמעות שיש להעניק למילים "תוספת" ו"בתוספת" היא שהתוצאה שתתקבל לאחר ההפחתה בגין המדד והוספת הריבית לא תרד לעולם מהקרן המקורית.

14. לצורך הבהרת המחלוקת ניטול לדוגמא מקרה בו עמד המדד השלילי לשנה מסוימת על 2%, וקרן ההחזר אמורה היתה לעמוד על 1,000 ₪. לשיטת התובעת יש להתעלם ממדד זה ולהוסיף לסכום ההחזר ריבית בשיעור 4%. מכאן שההחזר יעמוד על 1,040 ₪, שהוא 104% של הקרן. לשיטת הנתבעת יש להכפיל את הקרן



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

23 דצמבר 2012

ת"א 5664-02-11 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

במדד השלילי, ואז תתקבל הפחתה של מדד שלילי בשיעור של 20 ₪ (2% מתוך 1,000). דהינו: הקרן הממודדת היא בסכום של 980 ₪. לאחר מכן יש להכפיל את הקרן המלאה (1,000 ₪, ולא 980 ₪) בריבית, ומהתוצאה המתקבלת (1,040 ₪) יש להפחית את המדד השלילי שחושב קודם לכן (20 ₪). לפיכך, לשיטתה, יוחזר במקרה זה סכום של 1,020 ₪.

הנתבעת, כאמור, מעניקה משמעות לאמירות "תוספת" ו"בתוספת". לשיטתה, אם יהיה שיעורו של המדד השלילי גבוה יותר משיעור הריבית העומד על 4%, ויעמוד דרך משל על 5%, יהיה ההחזר בגובה הקרן ולא פחות מכך (בדוגמא שהובאה לא ירד ההחזר מסכום של 1,000 ₪, ללא התחשבות בשיעורו של המדד השלילי).

15. לצורך הכרעה במחלוקת ידונו להלן הוראות הפקודה עצמה; הוראות מקבילות בדברי חיקוק אחרים; והפרשנות הראויה של הוראת סעיף 159א(א) לפקודה בהתאם לכללי הפרשנות החלים על הוראות חוק בכלל והוראות חוק בענייני מס בפרט.

1. הוראות הפקודה

16. הדיבור "שיעור עליית המדד" המופיע בסעיף 159א(א) לפקודה זכה להגדרה ספציפית בסעיף 1 לפקודה. על פי הגדרה זו, "שיעור עליית המדד" הוא:

"ההפרש בין המדד שפורסם לאחרונה לפני סוף התקופה לבין המדד שפורסם לאחרונה לפני תחילת התקופה, מחולק במדד שפורסם לאחרונה לפני תחילת התקופה".

17. עיון בהוראה זו מעלה כי מדובר בנוסחת חישוב פשוטה. לא ניתן לקרוא לתוך ההגדרה אמירה לפיה כוונת המחוקק היא כי תובא בחשבון אך ורק עליה של המדד ולא ירידתו, שהרי דבר זה לא נאמר כלל בנוסח ההגדרה עצמה. המחוקק הבהיר כי מדובר בנוסחה של הפרש בין המדד בתחילת התקופה ובסופה, והפרש זה, על פי חוקי האלגברה, יכול להיות חיובי או שלילי. דומה כי די בקביעה זו

7 מתוך 20



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט רם וינוגרד**

23 דצמבר 2012

**ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1**

כדי לשמוט את הקרקע מתחת לפרשנות שמבקשת התובעת לייחס להוראת סעיף 159א(א) לפקודה.

בהקשר זה יובהר שאין להעניק משקל של ממש ל"כותרת" המונח שהוגדר (קרי: למילים "שיעור עליית המדד") אלא אך לתוכן ההגדרה עצמה, כפי שהדבר נעשה בכל הוראת חוק אחרת. אין זו אלא דוגמא אחת מני רבים בגדרה משתמש המחוקק במינוח כלשהו משום הנוחות שבשימוש בו, כשכוונתו שונה בתכלית. די אם נזכיר לצורך זה הגדרות דוגמת "שימוש ברכב מנועי" שבסעיף 1 לחוק הפיצויים לנפגעי תאונות דרכים, התשל"ה-1975, הגדרה הכוללת פעולות רבות שאינן עשויות להיחשב, בכל דרך שהיא, כ"שימוש"; או דוגמאות קיצוניות יותר דוגמת השימוש שעשה המחוקק במונח "דג", באומרו בסעיף 2 לפקודת הדג, 1937 כי "דג" פירושו כל חית-מים בין שהיא דג ובין שאינה דג והוא כולל ספוגים, דגי צדף, מקליפים, צבים ויונקים שבמים", והגדרת מחוקק המשנה לפיה "בכל מקום בסעיפים אלה בהם מדובר על כלב, גם חתול במשמע" (סעיף 11 לחוק עזר לירושלים (פיקוח על כלבים וחתולים), התשל"ח-1978) [ההדגשות הוספו – ר.ו.]. דוגמאות אלה מהוות אך מעט מזעיר מאותם מקרים בהם נוסח ההגדרה מעניק למונח כלשהו תוכן שאינו הולם אותו בהכרח, ומלמדות כי אין להעניק משקל פרשני של ממש למונח המוגדר, בפרט שעה שהוא עומד בניגוד להגדרה גופה.

18. לשיטת התובעת יש לפרש את נוסח ההגדרה ואת נוסח הסעיף על רקע כללי יותר. לטענתה כוונת המחוקק כפי שהיא עולה מהמילים "שיעור עליית המדד" בסעיף 1 ובסעיף 159א לפקודה, היא לעליה במדד בלבד, וזאת בהסתמך גם על השימוש שעשה המחוקק במונחים אלה בדברי חקיקה אחרים. לשיטתה יש לקבוע כי המחוקק השתמש בכל דברי חקיקה אלה במילה "עליית המדד" באופן דווקני, כאשר כוונתו היא אך ורק לעליה במדד ולא לירידה. פרשנות זו מבססת התובעת על מה שנראה בעיניה כלשונו הברורה של המחוקק, ועל ההנחה לפיה המחוקק, עת קבע הוראות חקיקה אלה בכל דברי החקיקה שיצאו תחת ידו עד לשנות האלפיים, לא העלה בדעתו כלל שתיתכן אפשרות של מדדים שליליים. מציאות זו נראתה דמיונית עד לאין שיעור במועד החקיקה, ולפיכך אין להניח כי



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט רם וינוגרד**

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

המחוקק נתן לה דעתו או הביאה בחשבון. לפיכך סבורה התובעת שיש להעניק משקל של ממש ללשון החוק, בפרט כאשר זו תואמת את המגמה המשווערת והמסתברת של המחוקק על רקע המציאות הכלכלית ההיסטורית.

19. ההנחה לפיה ניתן ללמוד מהשימוש שעשה המחוקק במילים "עליית המדד" כי כוונתו מאז ומתמיד היתה לעליה בלבד, ולא עלתה על לבו האפשרות לפיה יתכן מצב ובו יחול מדד שלילי, מבקשת להעניק למילות החוק משקל רב יותר משניתן לתת להן. עיון בחקיקה מעלה כי היא אף אינה עולה בהכרח בקנה אחד עם המציאות. המחוקק, גם בתקופות שקדמו להפצעתו של המדד השלילי על במת ההיסטוריה בישראל, בחר בהגדרות שונות ומשונות לשינויים האפשריים במדד, בחקשרים שונים. אמנם, ניתן להצביע על הוראות רבות בחקיקה הישראלית בהן הוגדרו הפרשי הצמדה כשיעור העלייה במדד, כאשר דומה כי הבולטת והחשובה שבהן לענייננו היא ההוראה בסעיף 1 לחוק פסיקת ריבית והצמדה, התשכ"א-1961, לפיה "הפרשי הצמדה" משמעם, "תוספת לסכום שנפסק או שנקבע לפי שיעור העלייה של המדד". כאמור, ניתן למצוא הוראות דומות רבות בחקיקה הישראלית. עם זאת, כנגד הוראות אלה ניתן להצביע על הוראות בנוסח אחר. דוגמאות נבחרות מהוראות אלה יובאו להלן, על הסדר הכרונולוגי של חקיקתם [ההדגשות הוספו – ר.ו.]:

סעיף 12(א) לחוק המילווה (חברות ביטוח), התשכ"ג-1962, קובע כי אגרות חוב "יימכרו במחיר הנקוב המתואם לפי השינוי שבין המדד היסודי לבין המדד החדש" (כך לאור תיקון מס' 3 בחוק, משנת 1975). בדומה, קובע סעיף 56(א) לחוק חוזה הביטוח, התשמ"א-1981, כי סכום הביטוח "ישתנה בהתאם לשינויים במדד המחירים לצרכן" (הוראה זו תוקנה במסגרת תיקון 1 לחוק, משנת 1984). סעיף 112(א)(3) לחוק המיס, התשי"ט-1959 מתייחס ל"שיעור השינוי במדד הכללי הידוע, לעומת המדד הכללי שהיה ידוע במועד ההעלאה הקודם" (הוראת סעיף 112 הוספה לחוק בשנת 1992 במסגרת תיקון מס' 8). בסעיף 5(ב) לחוק איסור אפליה במוצרים, בשירותים ובכניסה למקומות בידור ולמקומות ציבוריים, התשס"א-2000, נקבע כי סכום הפיצוי יעודכן "בהתאם לשיעור שינוי המדד החדש לעומת המדד הבסיסי".



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט רם וינוגרד**

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

על מגמתו של המחוקק בעניין זה ניתן ללמוד גם מהתקנות שהתקין מחוקק המשנה לצורך התמודדות עם שינויים במדד, כאשר לעניין זה נקבע בתקנה 1 לתקנות הפיקוח על עסקי ביטוח (פרטי דין וחשבון – שינויים במדד), התשמ"א-1981 (תקנות אלה בוטלו בינתיים), כי על מבטח למסור בדו"ח הכספי השנתי "מידע על השפעת השינויים בכח הקניה של המטבע הישראלי ... השינויים ייקבעו על פי השינויים שחלו במדד המחירים לצרכן". מהוראה זו ניתן ללמוד באופן ברור על הקשר שמצא המחוקק בין כח הקניה לבין המדד, כמו גם על המשמעות שניתנה לשינויים בכח הקניה ובמדד, ולא דווקא על עלייה בפקטורים אלה.

מכאן כי גם בהוראות חוק שהוספו לספר החוקים הישראלי זמן רב בטרם חווה המשק הישראלי מדד שלילי כלשהו, מצא המחוקק לנכון להתייחס לנוסחאות המעניקות חשיבות לשינויים במדד, כאשר במקביל בדברי חקיקה אחרים נעשה שימוש במילים "עליית המדד". קשה עד מאוד להעניק משקל לבחירתו של המחוקק בדרך ניסוח כזו או אחרת, בפרט כאשר נראה כי הבחירה בדרך זו או אחרת היא מקרית למדי.

היוצא מן הכלל, המעיד אולי על הכלל, הוא בהוראות שבחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995 (להלן: חוק הביטוח הלאומי). אומנם לא ניתן להשליך באופן ישיר מהוראות חוק זה לענייננו, מאחר והתיקון מושא הדיון דלהלן חוקק בשנת 2003 כאשר האפשרות של דיפלציה היתה מציאות של ממש. עם זאת, ניתן ללמוד ממנו לכאורה כי רק באותם דברי חקיקה בהם השתמש המחוקק גם בביטוי "שינוי במדד", נותן הוא משמעות נפרדת לביטוי "עליית המדד". כך קבע המחוקק בחוק הביטוח הלאומי הוראות שונות **באותו תיקון חקיקה עצמו**, כאשר לעניין תשלום הגמלאות, מסיבות הנעוצות בטעמים הסוציאליים שבבסיס החוק, קבע שיובאו בחשבון רק ארועים של "עליית המדד", בעוד לגבי כל יתר ההוראות שבחוק מובא בחשבון "שינוי במדד" (ראו ניסוח הוראות סעיפים 101, 141 ו-266 לחוק הביטוח הלאומי, מול הוראות סעיפים 74א, 149, 165, 220 ו-237 לחוק הביטוח הלאומי, כפי שנקבעו בחוק



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003, ס"ח 1892, מיום 1.6.03.

20. על חוסר התוחלת שבניסיון להסיק מהנוסח בו בחר המחוקק את המסקנה לפיה עליית מדד מהווה דווקא עליה ניתן ללמוד הן מהוראת ההגדרה שבסעיף 1 לפקודה, שהובאה לעיל, והן מהוראת סעיף 2(ד) לחוק לפיצוי נפגעי גזת, התשנ"ד-1994. הוראה אחרונה זו קובעת "לעניין זה, שיעור עליית המדד" – השיעור שבו השתנה המדד מן המדד שפורסם לאחרונה לפני תחילתו של יום חוק זה לעומת המדד שפורסם לאחרונה לפני יום העדכון" (ההוראה הוספה במסגרת תיקון 1 לחוק, ס"ח 1478 מיום 4.8.94). מכאן שלשיטת המחוקק "עליית המדד" היא למעשה "שינוי המדד". אין כל מחלוקת שהמילה "שינוי", ועל אחת כמה וכמה כשהיא מלווה בהסבר מתמטי כיצד לחשב שינוי זה, סובלת גם הפחתה ולא דווקא העלאה. לפיכך נראה שהמחוקק ראה לגד עיניו, זמן רב לפני הופעת מדדים שליליים בכלכלת ישראל, לא רק אפשרות של עלייה במדד, אלא של כל שינוי בו.

21. המסקנה מכל האמור לעיל היא שלא ניתן לבסס על הוראות החוק הנחה לפיה כל שראה המחוקק לגד עיניו הוא את המציאות העכשווית ששררה באותה עת, לפיה ייתכנו אך ורק עליות במדד המחירים ולא ירידות. המחוקק מצא לנכון, בהקשרים לא מעטים, להתייחס באופן מפורש לנוסחה המבוססת על שינוי במדד ולא על עלייה בו. אף אם באותה עת נראה כי מדד שלילי לא היה אלא בגדר חזון אחרית הימים, נראה כי הנקיטה בדרך זו או אחרת בניסוח יכולה ללמדנו, לכל היותר, כי המחוקק לא ביקש לקבוע מסמרות בעניין זה. מכל מקום, נראה כי קיים קושי מסוים לבסס קביעה על לשון המחוקק לבדה, שהרי זו מטבע הדברים מצריכה פרשנות. בפרט כך הם פני הדברים כאשר נראה לעיתים שהמחוקק סותר עצמו במסגרת אותה הגדרה ממש, ודומה כי למקרים מעין אלה כיוון השופט חיים כהן באומרו "אין לך חוק שאינו נכון וחכם יותר ממחוקקו" (חיים כהן "חומר הכנה" מבחר כתבים 338, 360 (תשס"א)).



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

22. המסקנה העולה מהמסע הפרשני בהוראות המחוקק היא כי אין כל מניעה מלפרש את לשון האמירה שבסעיף 1 לפקודה כפשוטה, ולקבוע כי אף שהמחוקק השתמש במילים "שיעור עליית המדד", הרי שכוונתו היתה לדרך בה הוגדרו מילים אלה בסעיף, קרי: ההפרש בין המדד בתחילת התקופה ובסופה. מאחר והפרש זה יכול להיות חיובי או שלילי, הרי שגם כאשר חל הפרש שלילי יש להביאו בחשבון בעת חישוב "שיעור עליית המדד".

2. תכלית החוק

23. כידוע, מתפרשים חוקי המס ככל דבר חקיקה אחר בהתאם לתכלית שבבסיסם (ראו לדוגמא ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נו(3) 765, 750 (2003); אהרון ברק "פרשנות דיני המיסים" משפטים כ"ח 425 (תשנ"ז)). גם בהקשר זה יש לבחון את תכליתו האובייקטיבית ותכליתו הסובייקטיבית של החוק (ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' עברי, פ"ד נו(5) 589, 601-602 (2003), להלן: עניין עברי). המטרות העיקריות שביסוד חקיקת המס הן הבטחת הכנסה לאוצר הרשות הציבורית, וחייב הנישום בתשלום מס אמת (ראו בהרחבה בדנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים נ' איקאפוד בע"מ, מיום 14.7.11, בפסקה 59 לפסק-דינה של כבוד השופטת פרוקצ'יה; למטרות נוספות אפשריות ראו שם, בפסקה השניה לפסקה 59). ממילא יש לבחון האם פרשנות הוראות הפקודה בדרך שיביאו בחשבון את השפעתו של מדד שלילי על החזרי מס עולה בקנה אחד עם תכליות דיני המיסים.

24. כפי שהובהר לא פעם, נחקקו מערכות החוקים בישראל ללא התחשבות בתנודתיות בערך הכסף, והשוני הגדול שחל בערכו של המטבע הישראלי בסוף שנות ה-70 ובתחילת שנות ה-80 יצר קשיים רבים בהתאמת התנהלות המשק הישראלי בתנאי אינפלציה (ראו לעניין זה בהרחבה יוסף גרוס "הלם האינפלציה: הצמדת מערכת החיובים בישראל" הפרקליט לג 53 (תש"ן); אוריאל פרוקצ'יה "הצמדה, שיערוך הריבית: הצמדת מערכת החיובים בישראל", משפטים י' 262 (תש"ס), להלן: פרוקצ'יה; שירלי רנר "דיני חוזים – מגמות והערכה" משפטים כא 33, 48 ואילך (תשנ"א); ריקרדו בן-אוליאל



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

"קביעת מועד להערכת שיעור הפיצוי וההשבה – שיקולים לאור תופעת האינפלציה" **הפרקליט** לח 60 (תשמ"ח)). אף שבתחילה התבססה הגישה המשפטית בישראל על הגישה הנומינליסטית, לפיה נותר ערכה של יחידת מטבע ללא שינוי על אף השוני בכח הקניה שלה, הביאו השינויים האינפלציוניים לחיזוק כוחה של הגישה הוולוריסטית לפיה "מפצים את הנושה על ירידת ערך כספו" (**פרוקציה**, בעמ' 263), וזאת באמצעות שמירת הערך הריאלי של החיוב (דוד קציר **פסיקת ריבית, הצמדה ושיעור** 100 (התשנ"ו); להלן: **קציר**). הפסיקה, שעסקה רבות בשאלה אם יש מקום להחיל את הגישה הנומינליסטית או הוולוריסטית בהקשרים שונים במשפט האזרחי, לא הגיעה למסקנה חד-משמעית בהקשר זה. לעניין זה צויין כי הבחירה בין השתיים "אינה עניין לתחושת הצדק של השופט" (ע"א 319/89 **דן נ' צורני**, פ"ד מונ(3) 725, 727 (1992)). ידועים בהקשר זה דבריו של כבוד השופט (כתוארו אז) ברק בע"א 554/83 **אתא נ' עזבון זולוטוב**, פ"ד מא(1) 282, 295-296 (1987), לפיהם "אכן, הגישה השיפוטית נמנעת מהכללות. אין היא נוקטת עמדה נומינליסטית כוללת, ואין היא נוקטת עמדה ולוריסטית כוללת. היא בוחנת כל סוגיה על-פי מסגרתה הנורמטיבית שלה ... על-פי תפיסה זו, הדין הנומינליסטי או הדין הוולוריסטי, עד כמה שהם חלים בישראל, הם פרי הפירוש הראוי של הנורמה המשפטית הספציפית החלה בעניין". עם זאת, ניתן לומר כי ברבות השנים התחזקה הגישה הוולוריסטית, אלא שהגישה הנומינליסטית, שנחלה השיטה הישראלית כירושה, מבצבצת מבין טלאי הגישה הוולוריסטית (השוו **פרוקציה**, בעמ' 264).

25. לשאלת פרשנותם של דיני המס על רקע גישות מתנגשות אלה נדרש בית המשפט העליון לא פעם. בעניין זה הובהר כי עליית שיעורי האינפלציה יצרו צורך בתיאום דיני המס למצב האינפלציוני "על-מנת להתמודד עם עיוותי המס, להגיע לגבייה של מס אמת ולהגשים את התכלית המהותית של דיני המס" (ע"א 4030/03 **מפעלי גרנות אגודה שיתופית חקלאית מרכזית בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים**, מיום 2.7.07, בפסקה 20 לפסק-הדין, להלן: **עניין גרנות**). הובהר כי חרף התשתית הנומינליסטית של הפקודה קיימים בה מנגנונים של הצמדה וריבית, ובכלל זה המנגנון הקבוע בסעיף 159א לפקודה (**שם**), בפסקה 21 לפסק-הדין). כן נקבע כי ההחלה של הגישה הוולוריסטית במסגרת דיני המס



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

מביאה לאיזון ראוי בין הערכים והמטרות שביסוד החקיקה ויש בה כדי לקדם פרשנות "המביאה למיסוי אמת, צודק ושוויוני" (שם, בפסקה 36 לפסק-הדין; ראו לעניין זה גם את הדיון בע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' חוסיין, מיום 12.5.10, להלן: עניין חוסיין). בהקשר זה יש לזכור כי הרציונאל הבסיסי העומד בתשתית דיני ההצמדה והשיערוך, הוא "ההרגשת הצדק" (ראו עניין עברי, בעמ' 602; והשוו קציר, בעמ' 335; לשיקול אי הצדק בהימנעות מהצמדת חיובים, גם במשפט העברי, ראו בג"צ 7078/05 פלוני נ' בית הדין הרבני הגדול, מיום 3.2.08, בפסקה לג לפסק-דינו של כבוד השופט א' רובינשטיין). כך נקבע גם כי השיטה הנומינליסטית עלולה להביא לתוצאות שאינן מתיישבות עם מס אמת, בעוד ששיערוך החיוב במס "נועד לגשר על פני פערי ירידת ערך הכסף" ולמנוע מצב של עשיית עושר ולא במשפט (רע"א 1015/01 בן ארצי נ' מ"י, מיום 11.5.11, בפסקאות 26-28 לפסק-דינה של כבוד השופטת פרוקצ'יה; והשוו לעניין זה ע"א 10691/06 שריג אלקטריק בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים 1, מיום 23.1.11, בפסק-דינה של כבוד השופטת פרוקצ'יה).

26. התפיסה המבצבצת ועולה מהדיונים בפסיקה שהובאו לעיל היא זו המשקיפה על החיוב במס ככזה הקשור בטבורו לערך הכסף. הטלת מס אמת, אליבא דבית המשפט העליון, עניינה בשמירה על ערך כספו של הנישום מחד ובהימנעות מפגיעה בערך כספה של המדינה מאידך. תפיסה זו, שהביאה בשנים האחרונות להחלת כללי השיערוך בתחום דיני המס גם כאשר אלה לא נקבעו במפורש בחקיקה הרלוונטית (ראו לדוגמא בעניין גרנות; והשוו בעניין חוסיין, בפרט בעניין הבסיס לאי החלת הכללים והאבחנה שהובאה שם בפסקה 14 לפסק-הדין של דעת הרוב) מביאה למסקנה כי שמירת ערך הכסף היא נר לרגליה של תפיסתו של המחוקק, בין אם זו מצאה את ביטויה המפורש עלי-ספר ובין אם נקראה לתוך החוק על ידי הפרשנות שניתנה לו. מכאן המסקנה כי יישום של תכלית חקיקת המס ברוח הלכות אלה תביא לכך שסכום החיוב או ההחזר יחושב על פי השינויים בערך הכסף, ולעניין זה לא נודעת משמעות לשאלה אם ערכו של הכסף עלה (בעקבות מדד שלילי) או ירד (בעקבות אינפלציה). המסקנה היא, אפוא, כי תכליתו של החוק מובילה לפרשנות לפיה יש להתחשב במדד שלילי בעת ביצוע החזר לנישום בגין תשלומי מס ששילם מבעוד מועד.



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט רם וינוגרד**

23 דצמבר 2012

**ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1**

27. גם הגיונם של דברים תומך במסקנה זו. כח הקניה של הכסף מובא בחשבון על ידי המחוקק, והוא שעמד בבסיס הקביעה לפיה כספים שהוחזקו על ידי המדינה מוחזרים לנישום בערכם האמיתי, כאשר החוק מבקש לשקף את היכולת הסבירה של הנישום להפיק תועלת מכספו. מכאן המנגנון הבא לידי ביטוי מחד באמצעות הצמדה למדד, המבטיח את השמירה על כח הקניה המקורי של הסכום שנמסר לידי המדינה, ומאידך על ידי הוספת ריבית המייצגת תשואה סבירה על הכסף שנמסר למדינה. מאחר ומנגנון ההצמדה לא נועד אלא לשמור על ערכו של כל הקניה של הכסף - מה לי אם ערכו עלה או ירד? כך או כך, לא זכאי הנישום אלא להשבת ערך כספו, ואין הוא אמור להתעשר על חשבון המדינה בשל העובדה שערך כספו עלה.

28. נראה כי תמיכה למסקנות אלה ניתן למצוא גם בעובדה כי במסגרת הדיון בבג"צ 1134/04 הארגון הארצי של עובדי בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' היועץ המשפטי לממשלה, שנוכר לעיל, בגדרו נתקפה הוראה חקיקתית דומה בעניין תחולת המדד השלילי, הביע בית המשפט העליון את דעתו לפיה אין מקום לעתירה. כפי שצויין לעיל, ניתן פסק-דין בעתירה בתום הדיון מיום 10.11.04, ובו נאמר "על פי המלצתנו חזר בו העותר מהעתירה, ואנו דוחים אותה בלא לעשות צו להוצאות".

29. בשולי הדברים אעיר שאיני משוכנע כי הפרשנות שהעניקה הנתבעת לסעיף 159א(א) לפקודה, לפיה לא יתכן מצב בו יכורסם סכום הקרן כתוצאה מהנוסחה שבסעיף, היא הפרשנות האפשרית היחידה. על רקע התפיסה לפיה על המדינה להשיב לנישום את אותם כספים שהפקיד בידה, תוך שמירה על ערך הקניה של הכסף בצירוף תשואה שנקבעה על ידי המחוקק, ספק אם פרשנות תכליתית של הוראת סעיף 159א(א) לפקודה היתה מתכנסת בהכרח לזו שבחרה המדינה. טול לדוגמא מצב דברים בו שררה דיפלציה בשיעור 10% בשנה מסוימת. הנישום, ששילם למדינה מיסים בסכום של 1,000 ₪ יקבל, על פי פרשנות המדינה לסעיף, סכום של 1,000 ₪ לאחר שתקום לו הזכות להחזר (שהרי לשיטתה לא יושב לעולם סכום הנמוך מהקרן). לאמיתו של דבר משקף סכום של 900 ₪ את כח



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

הקניה של הסכום שהועבר למדינה (1,000 ₪ בניכוי 10%), ועל סכום זה היה צורך להוסיף את הריבית הקבועה בחוק, בשיעור 4%. לפיכך זכאי היה הנישום להחזר בסכום של 936 ₪ בלבד. ההנחה לפיה חזרתו של המחוקק על המילה "תוספת" מחייבת מצב בו לא ניתן לחרוג לעולם מסכום הבסיס מתיישבת אולי עם לשון החוק ועם החשש לפגיעה בקניינו של האזרח בדרך של הטלת מס (השוו ע"א 165/82 חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד (2) 76, 70; ע"א 702/84 גד נ' מנהל מס שבח, פ"ד (4) 812, 802 (1987)), אולם ספק רב אם היא מתיישבת עם התפיסה לפיה יש צורך בהפעלת שיערוך במסגרת דיני המס, וההנחה שכוונת המחוקק היא לשמור על כספו של הנישום ולצרף לו תשואה מתאימה. מכאן כי הפרשנות שנקטה הנתבעת היא פרשנות המיטיבה עם הנישומים, ובוודאי שאין מקום לקבוע כי היא פוגעת בהם.

30. לנוכח כל האמור לעיל, הגעתי לכלל מסקנה לפיה פרשנות הנתבעת להוראת סעיף 159א(א), לפיה יש להפחית את המדד השלילי בעת חישוב ההחזרים לנישום, היא הפרשנות העולה בקנה אחד עם הוראות הפקודה, עם לשון הוראת סעיף 1 לפקודה, עם תכלית החקיקה ועם העקרונות שבבסיס השיטה.

ב. חוסר עקביות בהתנהלות הנתבעת

31. כאמור, בכתב התביעה טענה התובעת לחוסר קוהרנטיות בפרשנות שמעניקה הנתבעת להוראות שונות בפקודה ולדרך חישוב שונה במסגרת כל אחת מהוראות אלה. הנתבעת הבהירה כי במסגרת כל הוראות אלה היא נוקטת בגישה אחידה לפיה יש להתחשב במדד שלילי, ובלבד שהסכום לא יפחת בסופו של דבר מסכום הקרן.

32. לנוכח המסקנה העקרונית לעניין פרשנות סעיף 159א(א) לפקודה, ספק רב אם יש צורך להידרש לטענות התובעת בעניין זה. מעבר לנדרש אציין כי מתצהירו של מר בני ארוך ומנספחיו עולה שבפועל נקטה הנתבעת בדרך הנטענת על ידה אף במגעים עם התובעת. כך נהנתה התובעת מיתרת זכות בגין הפרשי הצמדה שליליים במסגרת הפעלת סעיף 187א לפקודה (כפי שעולה מסעיפים 30-31 לתצהירו של מר בני ארוך ומנספח ח' לתצהיר); וכך אף הוקטנו קנסות שהושתו



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

על התובעת לפי סעיף 190(א)(1) לפקודה (סעיף 33 לתצהירו של בני ארוך ונספח י' לתצהיר). המדינה הבהירה כי לעניין זה קיים סייג במסגרת חישוב קנסות, כך שהתחשבות במדד שלילי לא תביא למצב בו יצא חוטא נשכר ולחוטא ישולם סכום בזכות. הגיונה של מדיניות זו ברור, מבוסס היטב בשיקולי מדיניות, ולמעשה אף התובעת אינה מעלה על דעתה כי יש לנקוט בשיטה אחרת. אשר לטענות הנוגעות לחוק התיאומים, מדבר דוח הצוות שצורף לתצהירו של עו"ד מזרחי בעד עצמו, ולמעשה גם התובעת עצמה יישמה את גישת הנתבעת בהקשר זה בדו"ח העצמי לשנת 2006, לאחר חתימה על הסכם עם הנתבעת בנוגע ליישום החוק (סעיפים 4 - 5 לתצהירו של יוגב שמעון והנספחים המצורפים לו). למעשה, נראה כי רק בנוגע לסוגיית הניכויים פעלה המדינה בדרך שונה בין התאריכים 1.1.04 ועד 7.7.09, כאשר קודם לתקופה זו התחשבה במדד השלילי במלואו, גם כאשר כרסם בקרן, ומתום תקופה זו היא נוקטת לגבי הניכויים מדיניות דומה לזו שהחילה בשאר ההקשרים (סעיפים 4 - 6 לתצהירה של ענת סרוסי; ראו גם המכתב מיום 31.12.03 שצורף כנספח 1 לתצהירה של עו"ד ירון-אלדר).

33. מאחר ומהראיות עולה שהנתבעת נקטה בפועל בגישה אחידה לפיה הובאו המדדים השליליים בחשבון בכל ההקשרים, אף כאשר הפעלתם הביאה ליתרות זכות לנישומים שלכאורה חבו כספים לנתבעת, הרי שהבסיס לטענות בכתב התביעה, שעסק בחוסר התאימות ובמדיניות האיפה והאיפה שנוקטת הנתבעת, נשמט מאליו. גם מטעם זה יש לדחות את התביעה.

ג. הנחיות הנציבה

34. בסיכומיה טענה התובעת כי היה על הנתבעת לפעול בהתאם להנחיית הנציבה, לכל הפחות במסגרת ההחזר שהועבר לתובעת ביום 1.3.04. באותה עת, כך טוענת התובעת, היתה שרירה וקיימת ההנחיה לפיה בכל הקשרי המס אין לקזז את המדד השלילי מהריבית. לפיכך, אף אם מדיניות זו השתנתה לאחר מכן על רקע הוראת הביצוע 13/2004 מיום 25.3.04 או על רקע מסקנות דוח הצוות מחודש יוני 2004, הרי שהבאה בחשבון של מדד שלילי בתקופה שבה אמורה היתה הנתבעת לפעול על פי הנחיית הנציבה, מהווה פגיעה בתובעת ומהווה עילה להשבת הסכום שהושת עליה בצורה שלא שיקפה את ההנחיות באותה עת.



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

התובעת טוענת כי גם אם יקבל בית המשפט את הפרשנות המוצעת על ידי הנתבעת להוראת סעיף 159א(א) לפקודה, הרי שפרשנות זו אינה חלה באופן רטרואקטיבי על ההתרחשויות בפועל בתקופה בה נהגה הנתבעת בדרך אחרת.

35. כאמור, התנגדה הנתבעת לכל שינוי חזית בעניין זה מייד לאחר שהוגשו תצהירי העדות הראשית, בקדם המשפט שהתקיים ביום 11.9.12. על מנת להעמיד דברים על דיוקם, יובהר כי בקדם המשפט לא טענה התובעת את הטענה שהעלתה בסיכומיה, והסתפקה באמירה כללית לפיה קיים "קו שני של התביעה" מכוחו יש לנישום זכות תביעה בשל העובדה שהנתבעת פועלת באופן שונה במסגרת מערכי מס שונים (עמ' 8 לפרוטוקול, שורות 5 - 13). לא נטען בקדם המשפט כי הנחייתה של הנציבה חייבה את הנתבעת להעמיד את שיעור המזד על אפס, וכי לפיכך יש מקום להשבת הסכום שנגבה. ממילא, אף לו היתה ניתנת לתובעת האפשרות לשנות את חזית התביעה, לא היה בכך כדי להכשיר טענה חדשה לחלוטין שעלתה במסגרת הסיכומים.

36. בחקשר זה סבור אני כי הדין עם הנתבעת. לו היתה עולה במפורש הטענה לפיה הנחייתה של הנציבה חייבה את הנתבעת, ולפיכך יש לראות את פעולת הנתבעת ככזו שנעשתה באופן המקיים לתובעת זכות להשבת המס שנגבה שלא כדין לשיטתה, ניתן היה להביא ראיות לעניין זה, והחקירות היו נושאות אופן שונה בתכלית. סוגיה זו לא עלתה כלל עד לשלב הסיכומים. כפועל יוצא מכך הסתפקה הנתבעת בחקירה נקודתית של עו"ד ירון-אלדר, ולא העמיקה בניסיונות לברר באיזה הקשר יצאה ההוראה, באיזה אופן, האם הופץ חוזר ולמי הופץ, והאם היתה הכוונה להחיל הנחיה זו באופן מידי. לא למותר לציין בחקשר זה כי עו"ד מזרחי השיב בחקירתו שלמיטב זכרונו החלטתה של עו"ד ירון-אלדר היתה שההנחיה תיושם רק לאחר שהמערכת הממוחשבת תהיה ערוכה לכך (עמ' 19 לפרוטוקול, שורות 3 - 9). הוא אף טען שההחלטה של הנציבה חלה אך ורק בנוגע למערך הניכויים (שם, בשורות 3 - 4). אם אכן כך היו פני הדברים, הרי שהנחיה זו אינה נוגעת כלל לענייננו. לשאלה אם ניתן להסיק מסקנות אחרות מהמכתבים שצורפו לתצהירה של עו"ד ירון-אלדר, ובפרט ממכתבו של סגן נציב מס ההכנסה מיום 6.3.03, לא ניתן להעניק מענה חד-משמעי כאשר העובדות לא התבררו עד



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כבוד השופט רם וינוגרד

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

תום בשל המסגרת הדיונית שננקטה במסגרת ההליכים שלפני. יוער כי מעדותו של עו"ד מזרחי עלה כי היתה קיימת מחלוקת בנוגע לפרשנות הנכונה של הוראות הפקודה, ולמיטב הבנתו מצב דברים זה הוא שגרם להוראה של עו"ד ירון-אלדר להחיל את פרשנותה שלה רק לאחר שניתן יהיה לבצעה בפועל. מאחר ודו"ח הצוות נקט בפרשנות אחרת של הפקודה, והתקבל זמן לא רב לאחר מכן, לא היה עוד צורך להידרש להחלטה שקיבלה עו"ד ירון-אלדר "למיטב זכרונה" (ראו גם עמ' 19 לפרוטוקול, שורות 9 - 14 ; עמ' 20 לפרוטוקול, שורות 10 - 12).

37. מאחר ומדובר בשינוי חזית חד למדי, ועל רקע העובדה שהנתבעת התנגדה לכל שינוי חזית ובכלל זה לשינוי הקיצוני פחות שהועלה בקדם המשפט, אין מקום להידרש לטענות החדשות שמעלה התובעת (השוו גם ע"א 3021/11 הרטבי-בורנשטיין-בסון נ' הפטריארכיה היוונית האורתודוקסית של ירושלים, מיום 19.12.12, בפסקה 13 לפסק-הדין). נראה כי גם לגוף העניין קיים קושי ראיתי בביסוס התזה שהעלתה התובעת, שעה עו"ד ירון-אלדר העידה בתצהירה כי "למיטב זכרונה" ניתנה הוראה זו, כאשר אין חולק שחוזר מסודר בעניין זה לא הוצא, וכאשר פרשנות התובעת בנוגע לדרך ההתנהלות אצל הנתבעת מבוססת על מסמכים שבתורם מפנים למסמכים אחרים ומעידים על קיום מספר דיונים והחלטות שלא בהכרח מתיישבות זו עם זו.

38. לפיכך אין מקום לדון, ועל אחת כמה וכמה לקבל, בקו הטיעון החלופי שהעלתה התובעת. מכאן שגם דין טענות אלה להידחות.

סוף דבר

39. על רקע כל האמור לעיל אני מורה על דחיית התביעה. בהתחשב בהסכמות הדיוניות אליהן הגיעו הצדדים ובאופן היעיל והמקוצר בו נוהלו ההליכים תחוייב התובעת בשכ"ט עו"ד של הנתבעת בסכום של 150,000 ₪ בלבד.

40. בפתח ישיבת ההוכחות מיום 3.12.12 ביקשה התובעת להפחית את סכום התביעה וכפועל יוצא מכך להשיב לה חלק מהאגרה ששילמה. לא ניתן להיעתר



**בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כבוד השופט רם וינוגרד**

23 דצמבר 2012

ת"א 11-02-5664 טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים -
פקיד השומה ירושלים 1

לבקשה זו לנוכח קביעת ההלכה הפסוקה בהקשר זה (ראו רע"א 2623/02 סיס
עיצוב ריהוט ציבורי בע"מ נ' בזק, פ"ד נז(1) 717, 720 (2002); לעניין בקשה
לשינוי באגרה תוך כדי ועל רקע התפתחויות בדיון ראו גם רע"א 3385/08
מרקט-פלייס מערכות בע"מ נ' טלטל ערוצי תקשוב בע"מ, מיום 25.9.08,
בפסקה כד להחלטה).

המזכירות תשלח העתק מפסק-הדין לצדדים.

ניתן היום, י' בטבת תשע"ג, 23 בדצמבר 2012, בהעדר הצדדים.

רם וינוגרד, שופט