



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1

בפני : כבוד השופטת ד"ר דרורה פלפל / ס.נשיא

בעניין: הנדסה ואיפי טכנולוגיות מתקדמות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד פרופ' ד' גליקסברג

התובעת

נגד

מדינת ישראל – אגף המכס והמע"מ
ע"י ב"כ עו"ד שי כחלון מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

הנתבעת

2

3

פסק דין

4

5

א. מהות התובענה

6

זו תובענה לחיוב התובעת בהשבת סכומים ששולמו לה ביתר על-ידי התובעת בגין מס בולים, מכוח חוק מס הבולים על מסמכים, התשכ"א-1961 (להלן: "חוק מס בולים").

8

9

10

ב. עובדות רלבנטיות

11

התובעת הינה חברה בע"מ שהתאגדה בישראל, אשר במהלך השנים 1999 – 2006 גייסה כספים ממשקיעים בחו"ל על דרך של הקצאת מניות בבורסה מחוץ לישראל.

13

14

הנתבעת הינה מדינת ישראל, באמצעות מנהל אגף המע"מ, המכס והבלו במשרד האוצר, המופקד על ענייני חוק מס בולים.

16

17

בין השנים 2000 ל- 2005 שילמה התובעת לנתבעת מס בולים בגין ביולם של דו"חות הקצאת מניות, בשיעור של 1% מסכום ההקצאה, וסה"כ שולם על ידה סך של 2,828,291 ₪.

19

20

ביום 26.12.06 הגישה התובעת לנתבעת בקשה להשבת הסכומים ששולמו על ידה, בטענה כי מס הבולים שולם ביתר, בהסתמך, בין השאר, על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ב-ע"ש (ת"א-יפו) 1019/05 שופינג.קום נ' מנהל המכס והבלו, [תק-מח 2006 (3), 7586 (23.8.06)], אשר קבע כי דו"ח על הקצאת מניות בחברה שמניותיה נסחרות בבורסה מחוץ לישראל, אינו חייב בביול.

24



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1 הנתבעת דחתה את הבקשה, בטענה להתיישנות התביעה להשבת מס ששולם עובר ליום 26.12.03,
2 היינו בחלוף למעלה משלוש שנים ממועד התשלום ועד מועד פניית התובעת להחזר המס.
3 אשר למס ששולם בתקופה שמיום 26.12.03 ואילך, הודיעה הנתבעת כי לאור ערעור שהוגש על פסק
4 דינו של בית המשפט המחוזי בעניין **שופינג.קום**, יש להמתין להכרעת בית המשפט העליון.

5
6 מכאן התובענה, אשר הוגשה לבית המשפט ביום 29.5.07, על דרך המרצת פתיחה (ה"פ 663/07).
7 בעקבות החלטת בית המשפט מיום 27.2.08 (השופט א' אורנשטיין), הועברה התובענה לפסים של
8 תביעה אזרחית רגילה.

9
10 ביום 11.8.08, במהלך בירור התובענה, ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון ב-ע"א 9453/06 **מנהל**
11 **מע"מ ומס קניה תל-אביב נ' שופינג.קום בע"מ**, [תק-על 2008 (3), 2422, (11.8.08)].
12 בפסק הדין דחה בית המשפט העליון את ערעור המדינה וקבע שאין בהוראות חוק מס הבולים כדי
13 לחייב את חברת שופינג.קום במס בגין הדו"ח על הקצאת מניותיה.

14
15 בהתאם לכך, השיבה הנתבעת לתובעת ביום 9.12.08 סכום של 1,329,275 ₪, המהווה החזר סכום
16 מס הבולים ששילמה התובעת בגין דו"חות הקצאת מניות, בתקופה שלאחר יום 26.12.03 (בסך
17 1,074,375 ₪), בתוספת הפרשי הצמדה וריבית (בסך של 254,900 ₪) (נספח א' לכתב ההגנה).

18
19 לטענת הנתבעת, חלה התיישנות על התביעה להשבת יתרת סכומי מס הבולים ששולמו בגין דו"חות
20 להקצאת מניות, שבילו בתקופה שקדמה ליום 26.12.03, המסתכמים בסכום של 1,753,916 ₪,
21 ומשכך יש לדחותה.

22
23 התובעת גורסת כי זכותה להשבת מלוא הסכומים נשוא התובענה לא התיישנה והיא זכאית
24 להשבתם מכוח חוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח-1968 (להלן: "**חוק מסים**
25 **עקיפים**") ו/או מכוח חוק עשיית עושר ולא במשפט, התשל"ט-1979 (להלן: "**חוק עשיית עושר ולא**
26 **במשפט**") ו/או על-פי כללי המשפט הציבורי ו/או על-פי חוק ההתיישנות, התשי"ח-1958 (להלן:
27 "**חוק ההתיישנות**").

28 לחילופין טוענת התובעת, שהיא זכאית להשבת הסכומים ששולמו על ידה בחמש השנים שקדמו
29 ליום הגשת בקשת ההשבה, בהתאם להוראות פסקה (1) בהגדרת "**התקופה הקובעת**" בחוק מיסים
30 עקיפים.

31
32 בדיון שהתקיים ביום 29.9.09 בפני הרשם ש' ברוך, הסכימו הצדדים כי יינתן צו להגשת סיכומים
33 בשאלות ההתיישנות וחייב הנתבעת בהוצאות משפט, ולאחר מכן יועבר התיק לשופט לכתובת פסק
34 הדין.

35
36 התיק הועבר להרכב זה, וביום 6.6.10 הוגשו בו הסיכומים האחרונים.



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36

ג. הפלוגתאות בין הצדדים

מסיכומי הצדדים עולות הפלוגתאות הבאות:

- האם תביעה להשבת מס בולים ששולם ביתר כפופה לתקופת ההתיישנות הקבועה בחוק מיסים עקיפים, ואם כן, מהי תקופת ההתיישנות החלה מכוח החוק הנ"ל?
- היש להחיל תקופת ההתיישנות בת שבע שנים הקבועה בסעיף 5 (1) לחוק ההתיישנות מהטעם שחוק מיסים עקיפים אינו חל על סכומים ששולמו בהיעדר עיגון חוקי?
- מהו המועד לתחילת מניין תקופת ההתיישנות?
- היש לפסוק לתובעת הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בגין הסכום ששולם לה על-ידי הנתבעת בעקבות פסה"ד של בית המשפט העליון בעניין שופינג.קום?

ד. האם תביעה להשבת מס בולים ששולם ביתר כפופה לתקופת ההתיישנות הקבועה בחוק

מיסים עקיפים, ואם כן, מהי תקופת ההתיישנות החלה מכוח החוק הנ"ל?

המסגרת הנורמטיבית וטענות הצדדים

חוק מיסים עקיפים מסדיר, בין השאר, את השבתו של מס עקיף ששולם ביתר.

סעיף 1 לחוק מיסים עקיפים מגדיר את המונח "מס עקיף" כדלקמן:

"מכס, בלו, מס קניה, מס בולים או היטל...".

המונח "יתר" מוגדר בסעיף 1 וכולל, בין השאר:

"(1) מס עקיף ששולם ביתר";

סעיף 6 לחוק מיסים עקיפים קובע לאמור:

"יתר יוחזר למי ששילמו, אם הוא ביקש את החזר תוך התקופה הקובעת, ולגבי

יתר כמשמעותו בפסקה (1) להגדרת "יתר", למעט לענין מס בולים – גם בתנאי

שהוכיח להנחת דעתו של המנהל אחת מאלה:

(1) שהוא לא מכר את הטובין;

(2) שהוא מכר את הטובין אולם היתר לא נכלל במחיר שהקונה שילם".



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35

ה"תקופה הקובעת" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כך :

- (1) לגבי טובין שיובאו – חמש שנים מן היום בו נתהווה החסר או היתר ;
(2) לגבי טובין אחרים – שלוש שנים מן היום שבו נתהווה החסר או היתר ;”.

לטענת התובעת, חוק מסים עקיפים אינו קובע תקופת התיישנות לעניין מס בולים ששולם ביתר ועל כן יש להחיל את תקופת ההתיישנות בת שבע השנים הקבועה בחוק ההתיישנות. טענה זו מבוססת על עמדת התובעת לפיה הביטוי "טובין" בהגדרת "התקופה הקובעת" אינו כולל מסמכים, ולכן למעשה לא הוגדרה בחוק מסים עקיפים "תקופה קובעת" לעניין מס בולים החל על מסמכים ולא על טובין. לפיכך, מאחר שהמחוקק לא קבע מהי "התקופה הקובעת" לעניין מס בולים המהווה "יתר" על-פי חוק מסים עקיפים, יש למלא חלל זה באמצעות תקופת ההתיישנות בת שבע השנים הקבועה בסעיף 5 (1) לחוק ההתיישנות. בהתאם לגישה פרשנית זו, גורסת התובעת שזכותה להשבת הסכומים ששילמה כמס בולים ביתר, לא התיישנה, הואיל וממועד התשלום הראשון (2.6.00) ועד מועד הגשת התובענה (29.5.07), טרם חלפה תקופת ההתיישנות.

לחילופין טוענת התובעת, כי אם ייקבע שהביטוי "טובין" אמנם כולל גם "מסמכים", יש להחיל בענייננו את הוראת סעיף קטן (1) שבהגדרת "התקופה הקובעת", המחילה תקופת התיישנות בת חמש שנים לגבי "טובין שיובאו". לעמדת התובעת, מאחר ומדובר בהקצאת מניות שנעשתה בחו"ל, הרי שתוכן המסמכים, קרי דו"חות ההקצאה בגינם שולם מס בולים, עוסק בפעולה שנעשתה בחו"ל, המיובאת לישראל לצרכי דיווח לרשם החברות. לפיכך התקופה הקובעת הינה התקופה שנקבעה ל"טובין שיובאו" ולא ל"טובין אחרים", קרי חמש שנים ולא שלוש שנים. בהתאם לעמדה זו, על הנתבעת להשיב לתובעת סכומים ששולמו החל מיום 26.12.01.

לחילופי חילופין טוענת התובעת, שחוק מסים עקיפים אינו חל על סכומים ששולמו בטעות כמס בולים, ללא כל עיגון חוקי, שכן תשלום כזה אינו בגדר "מס". לפיכך לעמדתה, יש להחיל את הוראת סעיף 1 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, אשר תקופת ההתיישנות החלה על תביעות השבה מכוחו, שאינן במקרקעין, הינה שבע שנים.

הנתבעת מצידה גורסת, שעל-פי ההלכה הפסוקה, תביעה להשבת מס בולים ששולם ביתר כפופה לתקופת ההתיישנות שבחוק מסים עקיפים ; ומסקנה זו עולה בקנה אחד עם הפרשנות המילולית של המונח "טובין", המשתרעת גם על מסמכים החייבים במס בולים, קרי דו"חות הקצאת המניות, ומגשימה את תכלית החוק.



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1 אשר ל"תקופה הקובעת", טוענת הנתבעת כי כאשר עסקינן במס בולים יש לבחון היכן נערך
2 המסמך החייב במס בולים והיכן הוא נחתם. מקום בו נערכו המסמכים ונחתמו בחו"ל, אזי הם
3 בגדר "טובין שיובאו"; ואילו מסמכים שנערכו ונחתמו בישראל הינם בגדר "טובין אחרים".
4 לעמדת הנתבעת, במקרה דנן, דו"חות הקצאת המניות בגינן שולם המס נערכו ונחתמו בישראל
5 ואשר על כן יש להחיל את החלופה השניה להגדרת ה"תקופה הקובעת", של התיישנות בת שלוש
6 שנים.

7
8 אשר לטענת התובעת לפיה מס הבולים שולם ללא עיגון חוקי ועל כן אינו בגדר "מס" ואין תחולה
9 לחוק מסים עקיפים, - גורסת הנתבעת כי מדובר בטענה חדשה שהועלתה בסיכומי התובעת,
10 שזכרה לא בא בכתב התביעה ועל בית המשפט להתעלם ממנה בהיותה בהרחבת חזית אסורה.
11 לגופה של טענה גורסת הנתבעת שדינה להידחות בהתאם להלכות בית המשפט העליון.

12
13 התובעת הפנתה לתקנה 74 (ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, הקובעת שבעל דין אינו
14 מנוע מלהסתמך על הוראת דין מחמת שלא הביא אותה בכתב טענותיו. כן הפנתה התובעת לפסק
15 הדין שניתן בבית המשפט העליון ב-ע"א 9803/01 תחנת שירות ר"ג בע"מ נ' סונוול ישראל בע"מ,
16 [פ"ד נח (3) 105 (16.2.04)], שם נקבע:

17
18 "הכלל של שינוי חזית מופנה בעיקר כלפי טענות עובדתיות, אך גם כלפי טענות
19 משפטיות שיש בהן שינוי מהותי של חזית הטיעון, אולם כאשר מדובר בטענה
20 משפטית הנמצאת בגדרה של מסגרת עילת התביעה, והנובעת מהנתונים העובדתיים
21 והמשפטיים הפרוסיים בפני בית המשפט והצד שכנגד, אין לנעול את הדלת בפניה
22 (ע"א 271/75 שושן נ' שושן [10], בעמ' 476; ע"א 776/86 עודה נ' מנהל מס ערך מוסף
23 [11], בעמ' 658). המערערת לא הוסיפה עובדות, אלא טענה למשמעותן המשפטית
24 פרשנית בלבד, ולכן אין למנוע ממנה העלאת טענה זו (השוו רע"א 7956/99 שיכון
25 ופיתוח לישראל בע"מ נ' עיריית מעלה אדומים [12], בעמ' 789), ביחוד לאור העובדה
26 כי לצדדים הייתה הזדמנות להתמודד אתה והם עשו כן".

27
28 בענייננו, אין חולק שהתובעת לא הוסיפה טענות עובדתיות חדשות, אלא טענות משפטיות גרידא,
29 המתייחסות לפרשנות הדין ולמסכת העובדתית והמשפטית שכבר קיימת בכתב התביעה.
30 לאור הצהרת הצדדים בדיון מיום 29.9.09, לפיה אין ביניהם מחלוקת על התשתית העובדתית אלא
31 רק על הפרשנות המשפטית, ונוכח הסכמתם למתן פסק דין על יסוד הסיכומים בכתב, הרי
32 שלנתבעת היתה הזדמנות להתמודד עם הטענות המשפטיות הללו והיא אכן עשתה כן בסיכומיה.
33 בנסיבות אלה, איני סבורה שמדובר בהרחבת חזית אסורה וטענות הנתבעת בהקשר זה, - נדחות.

34
35 לאחר דברים אלה, אפנה לדון בסוגיה הראשונה בה חלוקים הצדדים, אשר נסבה סביב פרשנות
36 הוראת סעיף 1 של חוק מסים עקיפים, לעניין הגדרת ה"תקופה הקובעת", התוחמת את פרק הזמן
37 להגשת בקשה להחזר מס בולים ששולם ביתר.



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1 הדיון בסוגיה זו יתמקד בשתי שאלות והן: האם המונח "טובין" בהגדרת "התקופה הקובעת" כולל
2 גם מסמכים; ואם כן, האם במקרה דנן עסקינן ב"טובין שיובאו" שאז תקופת ההתיישנות הינה
3 חמש שנים, או שמא ב"טובין אחרים", שאז תקופת ההתיישנות הינה שלוש שנים?
4

5 הנה כי כן, המשוכה הראשונה הניצבת על "מפתן הכניסה" של "התקופה הקובעת" הינה השאלה
6 האם המונח "טובין" כולל גם מסמכים?
7

8 שאלה זו רלבנטית לאור העקרון הבסיסי לפיו מס הבולים מוטל על מסמכים, ולא על עסקאות
9 [ע"א 99/76 וינברג נ' מדינת ישראל, פ"ד ל (3) 445, 448-449 (1976); ע"א 4255/98
10 שופרסל בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס והבלו, פ"ד נד (3) 798, 805-806 (2000)].
11

12 יש לציין שהחיוב במס הבולים בוטל באופן הדרגתי החל משנת 2005 עד לביטולו הסופי
13 ביום 1.1.08; וכפי שנפסק בע"א 6616/04 ברונפמן-אלון בע"מ נ' מדינת ישראל – ממונה
14 על מס הבולים (פורסם בנבו, 13.6.07):
15

16 "בין משום שחוקי המיסים המודרניים, מס הכנסה ומס ערך מוסף, תפסו את מקומו
17 ובין מטעמים אחרים, תחולתו של מס הבולים בישראל, בשנים האחרונות, הלכה
18 והצטמצמה עד כדי ביטולו המלא. המחוקק הורה בשנת 2005 על ביטולו המדורג של
19 המס, החלטה אשר יושמה באמצעות צו מס הבולים על מסמכים (ביטול תוספת א'
20 לחוק) (תיקון), התשס"ו-2005 - שפורסם בק"ת 6449, כ"ח בכסלו התשס"ו,
21 29.12.05. הצו הכריז על ביטול החבות בביול מסמכים שנחתמו החל מ- 1.1.2006,
22 לגבי מסמכים שנחתמו קודם לתאריך 1.1.2006, מס הבולים עדיין חל".
23

24 אם כן, המונח "טובין" מוגדר בסעיף 1 לחוק מסים עקיפים כדלקמן:
25

26 "טובין" – לרבות סחורה ושירותים הטעונים מס לפי חוק מס קניה (סחורות
27 ושירותים), תשי"ב-1952; ולענין זה, "מוכר" – לרבות נותן שירות, ו"קונה" – לרבות
28 מקבל שירות";
29

30 עינינו הרואות, נוסח הסעיף אינו קובע הגדרה ממצה למונח "טובין", אלא הגדרה מרבה המוסיפה
31 ומצרפת לסיווג של טובין גם סחורה ושירותים הטעונים מס לפי חוק מס קניה.
32 אמנם הסעיף אינו קובע מפורשות שמסמכים נכללים בהגדרת "טובין", אך מנגד אין הוא קובע
33 רשימה סגורה ומוגדרת מה כן נכלל בהגדרה זו.
34

35 כלל ידוע הוא, כי בחוק מס, כמו בכל חוק אחר, "הלשון היא נקודת המוצא. אך היא אינה נקודת
36 הסיום. לעולם יש לפתוח בלשון החוק, אך לעולם אין לסיים בה [...] על הפרשן ליתן אותו פירוש,



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1 המביא להגשמת תכלית החקיקה" [ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2)
2 70, 74 - 75 (1985)].

3
4 כעולה מסעיף 1 לדברי ההסבר של הצעת חוק מסים עקיפים (ה"ח תשכ"ח מס' 771 עמ' 202):

5
6 "ההוראות בדבר תשלום מסים עקיפים ששולמו בחסר או ביתר, מצויות כיום
7 בחיקוקים שונים, מקצתם עוד מתקופת המנדט. החוק המוצע בא להסדיר סוגיה זו
8 בצורה אחידה".

9
10 יצוין שבעת חקיקת חוק מסים עקיפים, לא נכלל מס הבולים בהגדרת "מס עקיף", והוא הוסף
11 בשנת 1986 במסגרת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 6), התשמ"ו – 1986 (ס"ח 1195 בעמ' 275 –
12 276).

13
14 בדברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 5), התשמ"ו-1986 (ה"ח 1767 בעמ' 111 –
15 112), נאמר:

16
17 "חוק מס בולים אינו כלול בהגדרת "מס עקיף" שבחוק מסים עקיפים (מס ששולם
18 ביתר או בחסר), התשכ"ח-1968, ועל כן לא חלה לגביו חובת תשלום הפרשי הצמדה
19 וריבית בשל תשלום יתר או חסר. מוצע להוסיפו לרשימת המסים שהחוק חל
20 עליהם אך לא להחיל עליהם את ההוראות המתייחסות ליתר ששולם בקשר לטובין,
21 הוראות הקובעות שלענין החזר מס יתר צריך מי ששילם את היתר להוכיח שלא
22 מכר את הטובין שבשלהם שולם או שאם מכר את הטובין – לא כלל את סכום היתר
23 במחיר שקיבל מהקונה".

24
25 מדברי ההסבר הללו עולה, שהמחוקק היה מודע לקושי להחיל על בקשה להחזר מס בולים את
26 אותן ההוראות המתייחסות ליתר ששולם בקשר לטובין, הדורשות ממבקש הבקשה, להוכיח
27 מכירה או אי מכירה של הטובין, כתנאי לקבלת החזר.

28
29 וזהו הנוסח שהתקבל בסעיף 6 לחוק מסים עקיפים, הקובע את העקרון של החזרת "יתר" תוך
30 "התקופה הקובעת", כאשר:

31
32 "יתר יוחזר למי ששילמו, אם הוא ביקש את החזר תוך התקופה הקובעת, ולגבי יתר
33 כמשמעותו בפסקה (1) להגדרת "יתר" (דהיינו – מס עקיף ששולם ביתר – פ.ד.פ.), למעט
34 לענין מס בולים (ההדגשה שלי – פ.ד.פ.) – גם בתנאי שהוכיח להנחת דעתו של המנהל אחת
35 מאלה:

36 (1) שהוא לא מכר את הטובין;

37 (2) שהוא מכר את הטובין אולם היתר לא נכלל במחיר שהקונה שילם".



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1

2 במלים אחרות, המחוקק הציב כתנאי להגשת בקשה להחזר יתר, דרישה להוכחת המכירה או אי
3 המכירה של הטובין, אך החריג מפורשות מתנאי זה את מס הבולים, לגביו ברי כי אין רלבנטיות
4 לדרישה זו.

5

6 נשאלת השאלה: האם ניתן להסיק מהוראת סעיף 6 ומדברי ההסבר לה, את המסקנה לפיה המונח
7 **"טובין"** בכל מקום אחר בחוק, אינו חל על מסמכים בגינם משולם מס בולים, או שמא המונח
8 **"טובין"** אינו חל על מסמכים כאלה, רק לצורך דרישת הוכחת המכירה או אי המכירה בעת הגשת
9 בקשה להחזר מס בולים ששולם ביתר.

10

11 יודגש, שבדברי ההסבר נקבע במפורש שאין להחיל על מס הבולים את ההוראות המתייחסות ליתר
12 ששולם בקשר לטובין, והן **"אותן הוראות הקובעות שלענין החזר מס יתר צריך מי ששילם את**
13 **היתר להוכיח שלא מכר את הטובין שבשלהם שולם או שאם מכר את הטובין – לא כלל את סכום**
14 **היתר במחיר שקיבל מהקונה"**.

15

16 מכלל ההן ניתן ללמוד על הלאו, דהיינו, שאר הוראות החוק אינן שוללות את תחולת המונח
17 **"טובין"** על מסמכים בגינם שולם מס בולים.

18

19 ודוק: פרשנות לפיה המסמכים בגינם משולם מס הבולים אינם נכללים בהגדרת טובין לצורך
20 ה**"תקופה הקובעת"**, משמעה שאין תקופה קובעת במסגרת חוק מסים עקיפים, להגשת בקשה
21 להחזר מס בולים ששולם ביתר;

22 פרשנות מעין זו עומדת בסתירה לעובדה שהמחוקק כן הכליל את מס הבולים בסעיף 6 המאפשר
23 להגיש בקשת החזר תוך **"התקופה הקובעת"**, בסייגים שעניינם הוכחת מכירה או אי מכירה של
24 טובין;

25 פרשנות מעין זו גם אינה עולה בקנה אחד עם החרגתו המפורשת של מס הבולים מהצורך לעמוד
26 בתנאים מסוימים שנקבעו, הרלבנטיים למסים עקיפים אחרים, שכן אם נצא מנקודת ההנחה
27 שמסמכים בגינם מוטל מס הבולים אינם נכללים בגדר טובין הרי שאין לגביהם תקופה קובעת
28 לבקשת החזר יתר, ואז אין טעם להחריג את מס הבולים במפורש מדרישות שהוצבו כתנאי להגשת
29 בקשת החזר תוך התקופה הקובעת;

30 פרשנות מעין זו מרוקנת מתוכן את סעיף 6 לחוק מסים עקיפים אשר מטרתו, בין השאר, להגביל
31 את פרק הזמן בו ניתן לבקש החזר מס עקיף ששולם ביתר, ואין כל הגיון במחשבה שדווקא ביחס
32 למס הבולים, התכוון המחוקק שיחולו דיני ההתיישנות הרגילים, מה גם שבהגדרת: **"מס עקיף"**
33 נכלל מס בולים, ואם זה המצב, יש לפרש את החוק על-פי הגדרתו התכליתית הזו.

34

35 כלל הוא שאין לפרש סעיף בחוק באופן המרוקן מתוכן סעיף אחר שבאותו חוק [ע"א 180/99 מנהל
36 מס קנייה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, פ"ד נו (3) 625, (9.4.2003)].



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1
2 המסקנה המתבקשת לטעמי מכל האמור לעיל היא, שהמחוקק, בתקנו את סעיף 6 אשר מתנה
3 קבלת החזר "יתר" בהגשת בקשה תוך ה"תקופה הקובעת", היה מודע להגדרת אותה תקופה
4 בסעיף 1, והחרגת מס הבולים נועדה רק כדי לפטור את המבקש החזר מס בולים ששולם ביתר,
5 מהצורך להוכיח תנאים שאינם רלבנטיים לגביו.

6
7 זאת ועוד, כוונת המחוקק להחיל את תקופת ההתיישנות המיוחדת הקבועה בהגדרת "התקופה
8 הקובעת" בסעיף 1, גם על הגשת בקשה להחזר מס בולים ששולם ביתר, עולה בקנה אחד עם
9 מגמתו הכללית של חוק מסים עקיפים, להסדיר בצורה אחידה את הסוגיה של מסים עקיפים
10 ששולמו בחסר או ביתר, ובכלל זאת קביעת תקופת התיישנות להחזר מס עקיף ששולם ביתר .

11
12 מן המקובץ עולה, שקביעת תקופת התיישנות מיוחדת נמנית על תכליות חוק מסים עקיפים, ומס
13 הבולים אשר הוכלל בגדר אותם מסים עקיפים אינו שונה במובן זה משאר סוגי המסים העקיפים
14 המנויים בחוק.

15
16 המסקנה המתבקשת לאור ההגדרה שבחוק ולאור כל האמור לעיל היא שלצורך מניין "התקופה
17 הקובעת" בסעיף 1 לחוק מסים עקיפים, המונח "טובין" כולל גם מסמכים בגינם משולם מס
18 בולים, ובענייננו, דו"חות הקצאת מניות.

19
20 כאן המקום לציין, שהצדדים התייחסו בסיכומיהם לשני פסקי דין שמהלכם הסופי דומה ואשר
21 ניתנו בשנה האחרונה בהם נדונה, בין היתר, סוגיית ההתיישנות של בקשה להחזר מס בולים
22 ששולם ביתר ;

23
24 אסקור אותם בקצרה להלן :

25
26 פסק הדין הראשון ניתן בבית המשפט המחוזי בירושלים, על-ידי השופט י" שפירא, ב-ת.א. 9527/07
27 וויריאנט בע"מ נ' מדינת ישראל, האוצר – מנהל רשות המיסים (פורסם בנבו, 3.11.09).

28 באותו מקרה הוגשה תביעה להשבת מס בולים ששולם ביתר בגין דו"ח הקצאת מניות, בהסתמך על
29 הלכת שופינג.קום. בפסק הדין נדונה השאלה האם מס בולים ששולם שלא בהתאם לדין הינו בגדר
30 מס ששולם ביתר וחלים עליו דיני ההתיישנות הקבועים בחוק מסים עקיפים, או שמא מדובר
31 בתשלום שאינו בגדר מס ויש להחיל את דיני ההתיישנות הכלליים?

32 בית המשפט דחה את התביעה וקבע, בין היתר, שגם תשלום מס בולים ששולם עקב טעות ובהיעדר
33 עיגון חוקי, הינו מס, אשר חלות עליו הוראות ההתיישנות הקבועות בחוק מסים עקיפים, ויש
34 למנות את תחילת ההתיישנות ממועד תשלום המס, כפי שקבוע בחוק מסים עקיפים.

35 יצוין שבאותו מקרה לא עלתה לדיון השאלה האם המסמכים בגינם משולם מס הבולים מהווים
36 "טובין" לצורך הגדרת "התקופה הקובעת" לתחולת ההתיישנות.



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1

2 החלטה נוספת ניתנה בבית משפט השלום בתל-אביב-יפו, על-ידי השופטת נ' גרוסמן ב-ת.א.
3 159667-09 ויז.אר.טי. בע"מ נ' בית המכס ומע"מ (פורסם בנבו, 09.12.15).

4 באותו מקרה דן בית המשפט בבקשה למחיקת תביעה להחזר מס בולים ששולם ביתר, מחמת
5 ההתיישנות הקבועה בחוק מסים עקיפים.

6 בית המשפט התייחס בהחלטתו לפסק הדין בעניין וויריאנט כאל הלכה מנחה וקבע שהוראות
7 ההתיישנות שנקבעו בו חלות גם על המקרה שבפניו.

8 בית המשפט הוסיף וקבע כי הגדרת "טובין" בחוק מסים עקיפים אינה מצומצמת לנכסים
9 מוחשיים ולסחורה ממשית דווקא, אלא היא רחבה דיה כדי לכלול בתוכה את כל סוגי המס העקיף
10 ששולם ביתר, לרבות מסמכים החייבים במס בולים. עוד נקבע, שכל פרשנות אחרת תרוקן מתוכן
11 את כוונת המחוקק להחיל את הוראות החוק גם על מס בולים.

12

13 לטענת התובעת, יש ליתן פרשנות מצמצמת להוראות ההתיישנות בתביעות להשבת מס ששולם
14 ביתר, ובאופן ספציפי לעניין חוק מסים עקיפים היא טוענת, שתקופת ההתיישנות שנקבעה בו היא
15 קצרה ללא הצדקה, בהשוואה לדיני מס אחרים, ואינה מידתית. עוד היא טוענת, שבהיעדר תכלית
16 ברורה להחלת תקופת ההתיישנות קצרה ושרירותית על מס בולים ששולם ביתר, יש להעדיף את
17 הפרשנות המיטיבה עם הנישום לאור כלל המחדל החוקתי המחייב קבלת פרשנות המיטיבה עם
18 האזרח.

19

20 בפסק הדין שניתן ב-ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש – משרד האוצר, מדינת ישראל נ'
21 דניאל שחר, [פ"ד נו (2) 297, 328, 331 (26.12.2001) (להלן: "פס"ד דניאל שחר)], התייחס בית
22 המשפט העליון להסדרים הקבועים בחוקי המס, הקובעים לוחות זמנים להגשת תביעות השבה,
23 וקבע את הדברים הבאים:

24

25 "הסדרים אלה סגורים הם לעתים מזומנות ממרבית צדדיהם – לרבות בקביעת
26 לוחות זמנים להשגות לעררים, לערעורים ולתביעות השבה – וכל אלה נועדים הם
27 לעתים לבוא תחת הסדרי המשפט הפרטי שהיו נוהגים – למצער בחלק מן ההליכים
28 – ללא ההסדרים הסטטוטוריים הספציפיים. עם הסדרים אלה פוקדים עצמם,
29 למשל [...] ההסדרים בחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח –
30 1968 [...]. כליאתם של הליכים אלה במסגרת סטטוטורית פורמאלית אגב קביעת
31 לוחות זמנים ברורים עשויה להבטיח מידה ראויה של ודאות לניהול המשק הכספי
32 של רשויות הציבור ולמעט מגורם חוסר הוודאות העשוי לפגום בתכנון פעילויות
33 שהרשות אמורה לבצע בגדרי תפקידיה.

34

34 אחד היסודות החשובים המהווים חלק בלתי נפרד מן ההסדרים הסטטוטוריים
35 למיניהם הוא יסוד המועדים הקבועים בדין להשגות, לעררים, לערעורים, לתביעות
36 השבה ולעוד פעילויות כיוצא באלו. ואלה כולם באים – לעתים מזומנות – תחת
37 ההסדרים הקבועים במשפט הפרטי. כך היא, למשל, קביעת חוק מסים עקיפים



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1 (בסעיף 6 בו) כי מס עקיף ששולם ביתר יוחזר למי ששילמו, אם המשלם ביקש את
2 ההחזר תוך תקופה שנקבעה בחוק (חמש שנים או שלוש שנים, בהתאם לסוג
3 הטובין)."
4

5 ובהמשך:

6
7 "משנקבעה תקופת "התיישנות" להגשתן של תביעות להשבת מס ששולם ביתר,
8 מספחת עצמה אותה התיישנות לכל תביעת השבה. כך, גם אם במקרה פלוני או
9 פלמוני תחלחל בנו תחושה של אי נוחות [...] ואולם אין די בה בתחושה זו כדי לזכות
10 אדם בזכות שהחוק לא העניק לו, שלו עשינו כן פרענו חוק וסדר. אכן, טענת
11 התיישנות, כמוה כטענת מעשה בית דין, או כטענה שעניינה סופיות הדיון, מעוררת
12 בנו תחושת אי נוחות וזרעת היא בנו מבוכה, ואולם אין די באותן אי נוחות ומבוכה כדי
13 שנייע את אמות הספים".
14

15 בע"א 132/85 אמורפא א.ג. נגד ה.ש.י. המגדר- תעשיות פלדה בע"מ, (פ"ד מא(4), 477, 485)
16 התייחס הנשיא (דאז) שמגר להבחנה בין העלאת טענת התיישנות מהותית לבין העלאת טענת
17 התיישנות דיונית, וכך קבע:

18
19 "כאשר המסקנה העולה מבחינת לשון החוק ומטרתו היא כי ההתיישנות האמורה
20 מהווה חלק מן הזכות עצמה (התיישנות מהותית), הרי אין מקום להעלאת טענת
21 התיישנות בהזדמנות הראשונה דווקא. במקרה שכזה, הוראת ההתיישנות משמעה
22 פקיעת הזכות הגורמת להיעדר עילת תביעה [...].
23 ההתיישנות האמורה [ההתיישנות הדיונית – ד.פ.], מכוונת כנגד זכות התביעה ולא
24 כנגד הזכות שאת מימושה תובעים. היא מהווה טענת הגנה בלבד, ומשלא העלה אותה
25 הנתבע בהזדמנות הראשונה הוסר המחסום הדיוני והתביעה תימשך. זוהי התיישנות
26 דיונית".
27

28 נמצאנו למדים, כי ניסוחו של סעיף 6 לחוק מסים עקיפים משקף התיישנות מהותית ולא התיישנות
29 דיונית, כלומר, מדובר בזכות שכחלק ממנה נקבעת "תקופה קובעת", וכאשר היא חולפת, פוקעת
30 הזכות.

31 בשלב הבא של הדיון יש לקבוע האם עסקינן ב"טובין שיובאו" או ב"טובין אחרים"?

32
33 לעמדת התובעת, יש לאמץ את מבחן "תוכן המסמך", על-פיו ככל שתוכן המסמך המהווה "טובין"
34 עוסק בפעולה שנעשתה בחו"ל, אשר "מיובאת" לישראל לצורכי דיווח, הרי עסקינן ב"טובין
35 שיובאו".
36



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1 התובעת מוסיפה וטוענת שבמקרה דנן מדובר בהקצאת מניות שנעשתה בחו"ל, כך שתוכן המסמך
2 הוא פעילות שנעשתה בחו"ל "המיובאת" לישראל לצורך הדיווח לרשם החברות. על כן התקופה
3 הקובעת היא חמש שנים ולא שלוש שנים.
4
5 הנתבעת גורסת שכאשר עסקינן במס בולים שהשבתו נדרשת, יש לבחון היכן נערך המסמך החייב
6 במס בולים והיכן הוא נחתם; ומבחן זה עולה בקנה אחד עם הכלל שנקבע בפסיקה לפיו מס
7 הבולים מוטל על מסמכים ולא על עסקאות. הנתבעת אינה חולקת על-כך שהקצאת המניות עצמה
8 נעשתה בחו"ל ומה שנעשה בארץ היה רישום אצל הרשם.
9 הנתבעת הפנתה לסעיף 2 לחוק מס בולים הקובע כי מס בולים יוטל על מסמכים שנחתמו בישראל,
10 או על מסמכים שנחתמו בחו"ל, אך מתייחסים לנכס או לפעולה שתבוצע בישראל. בהתאם לכך,
11 לעמדתה, יש לבחון האם המסמך נערך ונחתם בחו"ל, שאז הוא בגדר "טובין שיובאו", או שמא
12 נערך המסמך ונחתם בישראל, שאז הוא בגדר "טובין אחרים".
13 לטענת הנתבעת, דו"חות ההקצאה במקרה דנן בגינם שולם מס הבולים נערכו ונחתמו בישראל, על-
14 פי טופס רשמי של מדינת ישראל, והוגשו לרשם החברות בישראל כמתחייב מחוק החברות.
15 אשר על כן עסקינן ב"טובין אחרים" ויש להחיל את החלופה השנייה להגדרת "התקופה הקובעת",
16 קרי תקופת התיישנות בת שלוש שנים.
17
18 התובעת טוענת בסיכומי התשובה מטעמה, שהנתבעת העלתה לראשונה בסיכומיה טענה עובדתית
19 שמעולם לא נטענה ועל כן גם לא הוכחה, לפיה דו"ח הקצאת המניות נוצר ונחתם בישראל, ומדובר
20 בהרחבת חזית אסורה. לגופה של טענה, התובעת חולקת על גרסת הנתבעת ועמדתה היא כי
21 המסמכים נערכו ונחתמו בחו"ל מיד לאחר ביצוע ההנפקות.
22 התובעת מוסיפה וטוענת, שכיום, בחלוף מעל שבע שנים מאז חתימת דו"ח הקצאת המניות,
23 החתום על המסמך אינו עובד עוד אצלה ולא סביר כי יזכור היכן נערך ונחתם המסמך.
24
25 מבלי לקבוע מסמרות בדבר, יש הגיון רב בטענת הנתבעת לפיה, לאור העקרון הקובע שמס בולים
26 מוטל על המסמך ולא על תוכן העסקה ו/או הפעילות המגולמת בו, יש לבחון, לצורך הכרעה אם
27 מדובר בטובין שיובאו או בטובין אחרים, היכן נערך ונחתם המסמך, ולא את תוכנו.
28
29 יובהר, שגם אם נאמץ את המבחן שמציעה הנתבעת, הצדק עם התובעת בטענתה כי מדובר בטענות
30 עובדתיות חדשות שלא הוכחו, ומועלות, לראשונה בסיכומי הנתבעת.
31
32 וזו התשובה הפורמלית הנכונה;
33 ומעבר לכך לגופו של ענין:
34 אם נלך בעקבות המתווה שהציעה המדינה, כי אז נגיע למסקנות הבאות:
35 מטיעוני הצדדים עלה, כאמור, שאין מחלוקת שהקצאת המניות נעשתה בחו"ל, אם כן מה משמעות
36 הרישום הישראלי?



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1 האם הוא רישום חדש העומד בפני עצמו?
2 או שמא הוא "יבוא" של משהו אחר; ואם כן, מה משמעות רישום זה, האם הוא עונה להגדרת
3 "יבוא" טובין?
4 השאלה הראשונה – קלה – מאחר והצדדים מסכימים שהפעולה בוצעה בחו"ל, ומכאן המסקנה
5 היחידה היא, שהרישום בארץ הוא שירשור של פעולה מקורית שנעשתה בחו"ל.
6 האם אפשר לייבא שירות?
7 אם השירות כאמור ניתן בחו"ל, מה שאפשר לייבא זה את מסמכי השירות שלעיתים הם חלק
8 ממנו, ובמיוחד כשהאמור בזכויות ערטילאיות. זה ברמה הנורמטיבית.
9 חוק מיסים עקיפים מפנה לחוק מס קניה (טובין ושירותים) התשי"ב – 1952 שמגדיר "שירות"
10 (סעיף 3 שם):

11
12 **"העברת זכויות מדגם או מתן רישיון לשימוש בו או העברת רישיון כאמור...".**

13
14 אם נשווה זאת לענייננו, השירות היה הקצאת המניות שבחו"ל.
15 את "היבוא" אפשר לראות ביצירת מסמך הדיווח על ההקצאה והגשתו לרישום בארץ.
16 פעילות השירות מחו"ל יצרה מסמך שהוגש לרישום. המסמך מעיד על זכות, שגובשה בו.
17 אם טוענת הנתבעת שהמסמך נערך בארץ, להבדיל מזה שהוגש לרישום כאן, - עליה היה הנטל.
18 נטל זה לא הורם.

19
20 מכאן, שלצורך הגדרת "התקופה הקובעת", בחוק מיסים עקיפים, עסקינן ב"טובין שיובאו".

21
22 יישום הדין לענייננו מוביל למסקנות הבאות:

23
24 - על-פי המצב החקיקתי דהיום, הגשת בקשה להחזר יתר מכוח חוק מיסים עקיפים, שלא
25 בתוך התקופה הקובעת (חמש שנים או שלוש שנים לפי סוג הטובין), תוצאתה פקיעת
26 הזכות להשבה, מחמת התיישנות מהותית, ועל רשויות המס לפעול תחת מרות החוק;

27
28 - המחוקק אמר את דברו בלשון ברורה בקובעו את פרק הזמן המוקצב להגשת בקשה
29 להחזר יתר, ופסיקת בתי המשפט עמדה על חשיבות התכליות שביסוד הסדרי התיישנות
30 המיוחדים המאפיינים את חקיקת המס. בנסיבות אלה, כל שינוי של תקופת התיישנות
31 הוא עניין למחוקק לענות בו.

32
33 בנסיבות אלה, משלא הונחה תשתית ראייתית עובדתית לקיומו של המבחן אותו הציעה הנתבעת
34 לגבי דו"ח הקצאת המניות נשוא דיוננו, יש להעדיף את הפרשנות המיטיבה עם הנישום (ע"א
35 6296/95 דידקטיקט בע"מ נ' מנהל אגף המכס והבלו מס קנייה ומע"מ, פ"ד נג (2) 861; ע"א
36 662/85 מנהל מס קנייה נ' כנפי מתכת בע"מ, פ"ד מג (2) 3), ולהחיל על תביעת ההשבה של



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1 התובעת תקופת התיישנות בהתאם לחלופה (1) של "התקופה הקובעת", קרי חמש שנים מהמועד
2 בו נתהווה היתר.

3 כעולה מסיכומי התובעת (סעי' 26.11) ומסיכומי הנתבעת (סעי' 128), במקרה של החלת חלופה (1)
4 כאמור לעיל, על הנתבעת להשיב לתובעת סכומים ששילמה בגין מס בולים, החל מיום 26.12.01,
5 בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, וכך אני קובעת.

6
7 **ה. היש להחיל תקופת התיישנות בת שבע שנים הקבועה בסעיף 5 (1) לחוק ההתיישנות,**
8 **מהטעם שחוק מסים עקיפים אינו חל על סכומים ששולמו כ"מס" שלא כדין ובהיעדר**
9 **עיגון חוקי?**

10
11 לטענת התובעת, הוראות ההשבה הקבועות בחוק מסים עקיפים אינן חלות על סכומים ששולמו
12 בטעות כמס בולים ללא עיגון חוקי, משום שלא במס עסקינן. לעמדתה, בהיעדר תחולה להוראות
13 חוק מסים עקיפים, יש להחיל על הסכומים ששולמו בטעות כמס בולים את הוראת סעיף 1 לחוק
14 עשיית עושר ולא במשפט, אשר תקופת ההתיישנות החלה על תביעות מכוחו הינה שבע שנים,
15 בהתאם לסעיף 5 (1) לחוק ההתיישנות. לפי טענה זו, מאחר והמועד הראשון בו שילמה התובעת מס
16 בולים הינו 2.6.00, והתובענה הוגשה ביום 29.5.07, הרי שמלוא סכום התביעה לא התיישן.

17
18 הנתבעת גורסת, בהסתמך על הלכות בית המשפט העליון, שכל סכום ששולם בטעות כמס, אף אם
19 לא היה מקום לגביית המס מלכתחילה, הינו בגדר מס ששולם ביתר וחלות עליו הוראות
20 ההתיישנות הקבועות בחוק מסים עקיפים.

21
22 בפסק הדין שניתן ב-ע"א 180/99 מנהל מס קנייה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, [פ"ד נו (3) 625]
23 (9.4.03) (להלן: "עניין טמפו"), דן בית המשפט העליון במקרה בו שילמה המשיבה למערער,
24 בטעות, מס קנייה על בירה מתוצרתה, בתקופה בה לא היה מוטל מס על הבירה.
25 המשיבה טענה שמס אשר שולם בטעות אינו "מס עקיף ששולם ביתר" על-פי הגדרת "יתר" בחוק
26 מסים עקיפים.

27
28 בית המשפט אימץ את הקביעה בפסק הדין בעניין דניאל שחר, לאמור:

29
30 "טענה זו אין בה ממש. המושג 'תשלום יתר' פורש עצמו על כל תשלום שהוא יתר
31 על החוב, בין שהחוב הוא אפס ובין שהחוב הוא רב מאפס אך סכומו קטן מהסכום
32 ששולם. אין כל היגיון בהבחנה בין מקרה אחד למקרה אחר".

33
34
35
36



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

בית המשפט הוסיף וקבע:

"דברים אלה יפים לענייננו. אף שמדובר בהוראת חוק מס שונה, עדיין מדובר בחוק מס. ההוראות מקבילות, המונחים זהים, וכך גם התכלית. מדובר בסוגיה שהאחידות יפה לה, ובמסגרתה ראוי ליתן למונחים הנדונים פרשנות זהה. המסקנה היא אפוא כי הכספים ששילמה המשיבה בטעות, אף שלא היו אמורים להשתלם כלל, הם מס קנייה, שהוא מס עקיף, ששולם ביתר".

בפסק דין נוסף אשר ניתן ב-ע"א 9670/05 גיל חברה לפיתוח ותעשיות בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב (פורסם בנבו, 11.6.2008), דן בית המשפט העליון במקרה בו שולם על-ידי המערערת דיבידנד לבעלי מניותיה, ממנו נוכה מס במקור. מאוחר יותר נקבע שהדיבידנד חולק שלא כדין ועל בעלי המניות להשיבו למערערת. נשאלה השאלה, האם זכאית המערערת לקבל החזר של סכום המס אותו ניכתה במקור.

בית המשפט ציטט בהסכמה את הקביעות בפסקי הדין בעניין **דניאל שחר ו-טמפו**, וקבע:

"הנה כי כן, המסקנה המתבקשת הינה כי המס שאותו שילמה המערערת למשיב, אף שלא היה אמור להשתלם כלל, מהווה מס בגין דיבידנד ששולם בטעות, והקביעה כי הדיבידנד אינו דיבידנד אינה מעלה או מורידה לעניין סיווגו של התשלום כמס. לפיכך, דינן של טענות המערערת לפיהן אין עסקינן ב"מס" אלא ב"כספים ששולמו למשיב שלא כדין" להידחות, הואיל ומדובר במס ששולם בטעות".

בית המשפט הוסיף וקבע שסעיף 160 לפקודת מס ההכנסה, העוסק בזכותו של נישום ושל מי שניכה מס במקור להחזיר מס ששולם ביתר, מהווה עילה מדיני עשיית עושר במסגרת דיני המסים, ולפיכך הוא בגדר "דין עשיית עושר ספציפי", ולא מתקיימת במקביל עילה מכוח דיני עשיית עושר הכלליים. עם זאת, בנסיבות אותו מקרה קבע בית המשפט שסעיף 160 אינו חל שכן הסעיף אינו מסדיר את זכותו של צד שלישי שאינו הנישום לתבוע כספים (המערערת לא היתה הנישום אלא ניכתה מס במקור עבור בעלי מניותיה). כפועל יוצא מכך, נקבע, כי דיני ההשבה הספציפיים הקבועים בסעיף 160 הנ"ל אינם חלים ויש להשיב למערערת את המס ששולם על ידה ביתר, מכוח דיני עשיית עושר הכלליים.

עם זאת קבע בית המשפט כי: "אין מקום להשליך מן הקביעה לפיה השבת מס שנוכה במקור ביתר או בטעות כפופה לדיני עשיית העושר הכלליים, על סוגיות נוספות בדיני המס, פרט לסוגיה זו".

יצוין כי בעניין **טמפו** קבע בית המשפט שהוראת סעיף 6 לחוק מסים עקיפים היא דין עשיית עושר ספציפי, ואין מקום להעמיד בנוסף, עילה מכוח דיני עשיית עושר הכלליים.



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1 בפסק הדין בעניין גיל, הוחלו דיני עשיית עושר הכלליים לאור הקביעה, בנסיבות אותו מקרה,
2 שסעיף 160 לפקודת מס ההכנסה שהיווה דין עשיית עושר ספציפי, לא חל.

3
4 בענייננו, יישום ההלכות בעניין דניאל שחר, טמפו וגיל מוביל למסקנה שהתשלום ששילמה
5 התובעת הינו בגדר "מס".

6
7 יוער, שבפסק הדין בעניין וויריאנט הביע כבי' השופט שפירא את הדעה לפיה ייתכן ויש מקום לבחון
8 שנית את ההלכה הקובעת כי תשלום ששולם בהיעדר עיגון בחוק דינו כמס.

9 לגישתו, אשר פורטה באריכות בשולי פסק הדין, יש להבחין בין גביית מס מכוח חיוב, אשר אינה
10 מאבדת את איכותה כמס אף אם שיעור הגבייה שונה מהשיעור הנדרש, לבין גביית תשלום בהיעדר
11 כל חיוב, אשר אינה יכולה להיכנס לגדרי דיני המסים.

12 למרות זאת, כאמור, דחה השופט שפירא את טענת התובעת במקרה שבפניו, בהסתמך על פסיקת
13 בית המשפט העליון, וקבע שיש להחיל את דיני המס על תשלום ששולם בהיעדר עיגון חוקי.

14
15 ברוח דברים אלה, ועד שלא יחול שינוי בהלכה המחייבת בפסיקת בית המשפט העליון, מתבקשות
16 המסקנות הבאות בענייננו :

17
18 - במידה והתשלום ששולם על ידי התובעת כ"מס בולים", שולם בטעות וללא עיגון חוקי,
19 אזי בכל זאת הינו מס וחלות עליו הוראות ההתיישנות הקבועות בחוק מסים עקיפים ;

20
21 - מאחר ועל-פי ההלכה הקיימת, חוק מסים עקיפים חל גם על תשלומים ששולמו בהיעדר
22 עיגון חוקי, הרי שאין "דין עשיית עושר ספציפי" בדמות סעיף 6 לחוק הני"ל, ולא ניתן
23 להחיל על תביעה להשבתם, את הוראות דיני ההתיישנות הכלליים הקובעים תקופת
24 התיישנות בת שבע שנים.

25
26 אשר על כן אני דוחה את טענת התובעת בראש פרק זה.

27
28 **ו. מהו המועד לתחילת מניין תקופת ההתיישנות?**

29
30 התובעת טוענת שמועד תחילת מרוץ ההתיישנות הינו ביום מתן פסק הדין (המחוזי) בפרשת
31 שופינג.קום, שכן רק במועד זה נודע לה על קיום הזכות; ולחילופין מועד פתיחת ההליך באותה
32 פרשה, שכן היה על הנתבעת לדעת ששאלת הפרשנות המשפטית תשליך על נישומים רבים;
33 ולחילופי חילופין, אין לאפשר לנתבעת לטעון להתיישנות סכומים שטרם התיישנו במועד פתיחת
34 ההליך בפרשת שופינג.קום, שכן העלאת טענת ההתיישנות בנסיבות כאלה מהווה שימוש לרעה
35 בזכות והפעלתה שלא בתום לב.
36



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1 טענות התובעת אינן מקובלות עלי.
2 אין חולק שמדובר במקרה דנן בטעות משפטית ולא בטעות שעניינה אי ידיעת העובדות המהוות את
3 עילת התובענה.
4 בפסק הדין בעניין **דניאל שחר** קבע בית המשפט, שגם בהנחה שהוראותיו הכלליות של חוק
5 ההתיישנות פורשות עצמן על סעיף 160 (א) לפקודת מס ההכנסה, אי ידיעה על קיומה של זכות על-
6 פי דין, מקום שהעובדות היו גלויות וידועות לנישום, אינה מצב המשנה את מועד תחילת מרוץ
7 ההתיישנות. בהקשר זה ציטט בית המשפט את פסק הדין בע"א 531/89 **להבי נ' הוועדה המחוזית**
8 **לתכנון ולבנייה – המרכז**, (פ"ד מו (4) 719, בעמ' 723 – 724), בזו הלשון:

9
10 **"...גילוי מאוחר של הזכות המשפטית הצומחת ממערכת עובדות ידועה אינו "מאחר"**
11 **את תחילת מירוץ ההתיישנות [...]. מלאכותי הוא לטעון, כי הלכת בית המשפט הינה**
12 **"עובדה משפטית" – במסגרת סעיף 8 לחוק ההתיישנות – שאי ידיעתה משעה את**
13 **תחילת מירוץ ההתיישנות. אכן, קו הגבול בין "עובדה" לבין "משפט" דק הוא, וקיים**
14 **"אזור דמדומים" שבין "הגרעינים" הקשים של שני המושגים. עם זאת, נראה לי, כי**
15 **לעניין סעיף 8 לחוק ההתיישנות – שעניינו "העובדות המהוות את עילת התובענה" –**
16 **אין לראות באי ידיעת הדין, אשר מקורה ביצירת דין חדש או בשינוי דין קיים, משום**
17 **אי ידיעה של "העובדות המהוות את עילת התובענה [...]. סעיף 8 לחוק ההתיישנות אינו**
18 **מאפשר להשעות את תחילת מירוץ ההתיישנות בשל אי ידיעת התובע על דבר קיום**
19 **זכותו".**

20
21 דברים אלה ישימים לענייננו ולפיכך אין כל רלבנטיות למועד מתן פסק הדין בעניין **שופינג.קום**
22 (שהצהיר על הדין ופרשנותו ולא קבעם מלכתחילה), ו/או למועד פתיחת ההליך הני"ל, בקביעת מועד
23 תחילת מניין תקופת ההתיישנות על תביעתה של התובעת להחזר מס בולים.

24
25 יפים לעניין זה גם דבריו של כב' השופט שפירא בפסק הדין בעניין **וויריאנט**, כדלקמן:

26
27 **"קבלת טענה זו תביא לתוצאה בלתי מתקבלת על הדעת לפיה כל תובע זכאי להמתין**
28 **עד להכרעת מחלוקת משפטית בבית המשפט, וכל עוד לא הוכרעה לא יחל מרוץ**
29 **ההתיישנות. ברי כי תוצאה זו אינה יכולה לעמוד. כאמור, אין מדובר באי ידיעת**
30 **עובדה המהווה יסוד משמעותי לתביעה, אלא במחלוקת משפטית מובהקת".**

31
32 אשר על כן אני חוזרת על קביעתי בראש פרק ד' לעיל, ולפיה תביעתה של התובעת להחזר מס בולים
33 ששולם לפני יום 26.12.01, - התיישנה.

34
35
36



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

ז. היש לפסוק לתובעת הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בגין הסכום ששולם לה על-ידי הנתבעת בעקבות פסה"ד של בית המשפט העליון בעניין שופינג.קום?

התובעת טוענת שסכום התובענה במקור היה 2,828,291 ₪ שהנתבעת גבתה ממנה כמס בולים; ונכון למועד הגשת התביעה, ביום 29.5.07, עמד הסכום, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית, על סך של 3,475,500 ₪. כמו כן, מאחר וביום 9.12.08 הנתבעת שילמה לתובעת סך של 1,331,892 ₪ (כולל הפרשי הצמדה וריבית), זאת בעקבות פסק הדין של בית המשפט העליון בפרשת **שופינג.קום**, הרי שהתובעת זכאית להחזר הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בגין מלוא סכום התביעה.

הנתבעת דוחה את הטענה לתשלום הוצאות משפט בגין החלק ששולם לתובעת בעקבות פסק דין **שופינג.קום** וטוענת שבטרם הגשת התביעה הובהר לתובעת בכתובים, כי הנתבעת תחיל את פסק הדין בעניין **שופינג.קום** גם על עניינה; אולם התובעת בחרה בכל זאת להגיש את התביעה על מלוא הסכום.

במכתבה של הנתבעת אשר נשלח לבא כוח התובעת ביום 14.2.07, כשלושה חודשים לפני הגשת התובענה (צורף כנספח ב' לבקשה), צוין בסעיף 11, כך:

"עם מתן פסק דין על ידי בית המשפט העליון בסוגיה דנא, תנהגנה רשויות המס בהתאם להלכה שתפסק ובכפוף להוראות כל דין לעניין החזר מס בולים, לרבות לעניין התיישנות וצירוף כל המסמכים הנדרשים על פי דין להוכחת הדרישה להחזר מס".

כאמור, התובענה הוגשה לבית המשפט ביום 29.5.07; וביום 27.2.08 הועברה לפסים של תביעה אזרחית רגילה.

ביום 11.8.08 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בפרשת **שופינג.קום**, בעקבותיו שילמה הנתבעת לתובעת, ביום 9.12.08, את הסכום שלא היה שנוי במחלוקת, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית, ממועד ביצוע כל תשלום על ידי התובעת.

בנסיבות אלה בהן הודיעה הנתבעת לתובעת באופן מפורש כי היא תנהג בעניינה על-פי הכרעת בית המשפט העליון, ובהתחשב, בין היתר, בכך שלא התקיימו בתיק דיוני הוכחות, והצדדים הסתפקו בהגשת סיכומים במחלוקת ביניהם שעניינה פרשנות משפטית, איני מוצאת לנכון לפסוק לתובעת הוצאות בגין שכ"ט עו"ד על מלוא סכום התובענה, וכך אני קובעת.



בבית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 1451-08

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16

ז. סוף דבר

התביעה מתקבלת חלקית במובן זה שאני מורה לנתבעת להשיב לתובעת את הסכומים ששולמו על ידי בגין מס בולים, החל מיום 26.12.01, בתוספת הפרשי הצמדה וריבית החל ממועד ביצוע כל תשלום (בקיזוז הסכומים שכבר שולמו לתובעת).

הנתבעת תשא בשכ"ט עו"ד התובעת בסך של 70,000 ₪ + מע"מ וכן תשא בהוצאות המשפט של התובעת אותן ישום הרשם. כל הסכומים ישאו הפרשי הצמדה וריבית כדין ממועד מתן פסק הדין ועד לתשלום בפועל.

ניתן היום 29.6.2010, בהיעדר.

המזכירות תמציא עותק פסק דין זה לב"כ הצדדים בהמצאה כדין.

ד"ר דרורה פלפל, שופטת
סגנית נשיא

17
18