

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3602/97
ע"א 5142/97
ע"א 5986/97
ע"א 2738/98

בפני:

כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופט א' מצא
כבוד השופט מ' חשין
כבוד השופטת ט' שטרסברג-כהן
כבוד השופט י' אנגלרד

המערערת בע"א 3602/97:

נציבות מס הכנסה ומס רכוש -
משרד האוצר, מדינת ישראל

נ ג ד

המשיב בע"א 3602/97:

דניאל שחר

ערעור על פסק-דין בית-המשפט המחוזי
בתל-אביב-יפו בה.פ. 2155/95 א' מיום
30.4.97 שניתן על-ידי כב' השופטת ש. סירוטה

בשם המערערת בע"א 3602/97:

עו"ד לאה מרגלית
עו"ד יהודה ליבליין

בשם המשיבה בע"א 3602/97:

עו"ד אמנון מרכוס

המערער בע"א 5142/97:

אורי לבקוביץ

נ ג ד

המשיבה בע"א 5142/97:

נציבות מס הכנסה ומס רכוש -
מדינת ישראל, משרד האוצר

ערעור על פסק-דין בית-המשפט המחוזי
בתל-אביב-יפו בע"א 1773/95 מיום
27.3.97 שניתן על-ידי כבוד השופטים:
ח. פורת, י. בן שלמה וא. חיות

בשם המערער בע"א 5142/97:

עו"ד אמנון מרכוס

בשם המשיבה בע"א 5142/97:

עו"ד לאה מרגלית
עו"ד יהודה ליבליין

המערער בע"א 5986/97:

אהרון אולשנסקי

נ ג ד

פקיד שומה תל-אביב 5

המשיב בע"א 5986/97:

ערעור על פסק-דין בית-המשפט המחוזי
בתל-אביב-יפו מיום 31.7.97 בתיק
עמ"ה 169/95 שניתן על-ידי כבוד
השופטת ב. אופיר-תום

עו"ד נאוה פנקס

בשם המערער בע"א 5986/97:

עו"ד לאה מרגלית
עו"ד יהודה ליבליין

בשם המשיב בע"א 5986/97:

פקיד שומה חדרה

המערער בע"א 2738/98:

נ ג ד

יהושע חלפון

המשיב בע"א 2738/98:

ערעור על פסק-דין בית-המשפט המחוזי
בחיפה מיום 9.9.97 בע"א 4325/96
שניתן על-ידי כבוד השופטים: ד' ביין,
י' גריל וש' וסקרוג

עו"ד לאה מרגלית
עו"ד יהודה ליבליין

בשם המערער בע"א 2738/98:

עו"ד ורד פרימוב וינראוך

בשם המשיב בע"א 2738/98:

ב' באב תש"ס (3.8.2000)

תאריך סיכומים בכתב:

פסק-דין

השופט מ' חשין:

אדם המשלם בְּיָתֵר מס לרשויות מס הכנסה זכאי כי מס-יָתֵר ששילם יוחזר לו. האם מוגבלת זכותו זו של אדם? האם זכותו להחזר מס יכולה שתעמוד לו חמש שנים לאחור, עשר שנים, עשרים שנה, שלושים שנה? או שמא נאמר: גבול הוצב לזכותו של אדם להחזר מס, והדין הוא הקובע את מיספר השנים לאחור שאדם יזכה בגינן להשבת מס ששולם בְּיָתֵר? ומה הדין במקום בו נתברר לו לאדם רק שנים לאחר מעשה - ושלא באשמו - כי שילם מס בְּיָתֵר? האם במקרה מעין-זה יש הגבלה על מספר השנים שאדם יזכה בגינן להשבה? על שאלות אלו ועל שאלות הנגזרות מהן תיסוב חוות דעתנו שלהלן.

2. ארבעה ערעורים הם לפנינו, וכל הארבעה נסבים על תביעתם של נישומים אשר נקבעו להם - מלמפרע - שיעורי נכות המזכים אותם - גם הם מלמפרע - לפטור מסויים ממס הכנסה על הכנסה מיגיעה אישית. הכל מסכימים כי זכאים הם אותם נישומים להחזר מס, והשאלה שבמחלוקת אינה אלא על אורך התקופה לְעֵבֶר שבגינה זכאים הם להחזר מס. המדינה טוענת כי זכאים הם הנישומים להחזר מס אך עבור שש שנים בלבד לאחור, ואילו הנישומים טוענים כי זכאים הם להחזר מס למיום שהוכרה נכותם - מלמפרע - וללא הגבלת שנים. גירסת המדינה נתקבלה בשניים מן העניינים שלפנינו ואילו גירסת הנישומים נתקבלה בשני העניינים האחרים. הכרעות בתי-המשפט המחוזיים נוצר בהן, איפוא, מעין-תיקו, ועתה הגיע זמנו-שלנו להכרעה.

3. נפתח בסקירת עיקרי העובדות שלענין ולאחר מכן ניפנה לבחינת הדין החל.

עיקרי העובדות שלענין

4. הנישומים בערעורים שלפנינו (הנישומים) לקו בנכות קשה לפני שנים, חלקם מאז ילדות. המשיב בע"א 3602/97 (שחר) משותק בשתי רגליו מאז חלה במחלת הפוליו, בהיותו כבן שנתיים, בשנת 1947; המערער בע"א 5142/97 (לבקוביץ) לקה בשיתוק בשתי רגליו מאז נולד, בשנת 1936; המערער בע"א 5986/97 (אולשנסקי) הוכרה לו נכות צמיתה מאז שנת 1982; המשיב בע"א 2738/98 (חלפון) חלה בשנת 1987 במחלה ממארת. אולשנסקי וחלפון נפטרו למרבה הצער לאחר הגשת ערעוריהם לבית-המשפט.

כל ארבעה הנישומים עלה בידם להתפרנס מיגיעתם האישית - מיקצתם כשכירים ואולשנסקי כעצמאי - ושילמו כסדר מס הכנסה על הכנסתם.

5. בשנים 1994 ו-1995 פנו הנישומים - כל אחד מהם לעצמו - לוועדה רפואית שהוסמכה על-פי חוק, וזו קבעה לכל אחד מהם נכות רפואית - מלמפרע - בשיעור של 100 אחוזים: לשחר - החל ביום 1.1.1947; ללבקוביץ - החל ביום 1.4.1954; לאולשנסקי - החל ביום 1.1.1982; ולחלפון - נכות זמנית בשיעור של 100 אחוזים לתקופה שבין 16.12.1987 לבין 30.6.1988.

6. על-פי הוראות הדין, נכים בשיעור של 100 אחוזים פטורים מתשלום מס הכנסה על הכנסה - עד לשיעור מסויים - שהושגה מיגיעה אישית. וכך, משנקבעה נכותם מלמפרע, פנו הנישומים אל רשויות מס הכנסה

וביקשו - כהוראת החוק - החזר מס ששילמו כל השנים על הכנסה שבאה לידיהם מיגיעתם האישית. רשויות מס הכנסה נעתרו לבקשה אך לעניין של שש שנים לאחור, ואילו לגבי התקופה שקדמה לאותן שש שנים - ובהסתמך על הוראות הדין שלענין - סירבו הרשויות להיעתר לבקשה.

7. הנישומים פנו לעזרת בית-המשפט ותקפו את החלטת הרשויות. שחר עתר לבית-המשפט המחוזי לקבלת סעד הצהרתי. בית-המשפט (השופטת שרה סירוטה) נענה לתביעה, בקובעו כי זכאי הוא שחר להחזר מס מלמפרע, החל בשנת 1978, השנה בה זכו נכים בשיעור של 100 אחוזים לפטור (מוגבל) מתשלום מס הכנסה על הכנסה מיגיעה אישית. לבקוביץ עתר לבית-משפט השלום לקבלת סעד הצהרתי. בית-משפט השלום (השופט עדי אזר) דחה את התביעה מחמת התיישנות, ובית-המשפט המחוזי (סגן הנשיא השופט חיים פורת והשופטים יהושע בן-שלמה ואסתר חיות) דחה ערעור שהוגש בידי לבקוביץ. אולשנסקי ערער לפני בית-המשפט המחוזי על החלטת פקיד השומה, ובית-המשפט המחוזי (השופטת ברכה תום-אופיר) דחה את הערעור. חלפון הגיש תביעה בסדר דין מקוצר להשבת המס ששילם לשנת 1988. בית-משפט השלום (השופט יצחק דר) דחה את התביעה, אך בית-המשפט המחוזי (סגן הנשיא השופט ד"ר דן בין והשופטים יגאל גריל ושלומית וסרקרוג) קיבל את הערעור וזיכה את חלפון במבוקשו.

8. על פסקי-הדין של בית-המשפט המחוזי הוגשו ערעורים ובקשות רשות ערעור; הבקשות לרשות ערעור נתקבלו, ודנו בארבעה הערעורים בצוותא-חדא.

השאלה שבמחלוקת

9. כאמור, אין חולקים כי זכאים הם הנישומים להחזר מס מרשויות המס. השאלה שבמחלוקת אינה אלא בגין איזו תקופה זכאים הם להחזר מס: האם זכאים הם להחזר אך בגין שש שנים לאחור - כגירסת המדינה - או האם זכאים הם להחזר בלא כל הגבלת זמן לאחור - כגירסת הנישומים. שאלה זו פתרונה טמון בפירושו של הדין החרות ובפירושו של דוקטרינות במשפט. הבה נפשיל שרולים וניגש למלאכה.

לפירושו של סעיף 160 לפקודת מס הכנסה

10. במרכז הזירה, מואר בזרקורים רבי-עוצמה, עומד-ניצב סעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961 (פקודת מס הכנסה או הפקודה), המורה אותנו וזו לשונו:

החזר מס יתר בעקבות שומה

160. (א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית - בין דרך ניכוי ובין דרך אחרת - יתר על הסכום שהוא חייב בו, והדו"ח לאותה שנה הוגש לא יאוחר מתום שש שנים אחריה, יהא אותו אדם זכאי, תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע סכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, שיוחזר לו תשלום היתר ...

.....

הוראת-חוק זו עניינה - ככותרת השוליים הצמודה לה - ב"החזר מס יתר בעקבות שומה", והקורא בדבר-החוק לתומו יסיק, דומה, שני אלה (בין השאר): אחד, אדם ששילם מס הכנסה בִּיְתֵר זכאי להשבת תשלום-היְתֵר תוך תקופה מסויימת; שניים, אדם לא יזכה בהשבת מס-יְתֵר ששילם אלא בגין שש שנים לאחר מאז הגשת דו"ח המצביע כי אכן שילם מס-יתר. אין החזר מס בלא הגשת דו"ח, ומשהוגש דו"ח המצביע על זכות להחזר מס, לא יוחזר מס אלא בגין שש שנים לאחר מאז הגשת הדו"ח. בהמשכו של סעיף 160 לפקודה נמנים תנאים מוקדמים נוספים לזכות ההשבה, אלא שענייננו אין הוא באלה ועל-כן לא נדון בהם.

נסכים כולנו כי לשונו של סעיף 160(א) - כלשונו של הוראות מס אחרות אף-הן - לשון מגושמת ומסורבלת היא, אך לאחר קריאה שניה ושלישית יעלה בידינו לעמוד על פירושו ועל תכליתו, ובעיקר - לענייננו - על הגבלת החזר תשלום היתר אך עבור שש שנים לאחר. תכלית זו ניתן ללמוד עליה בלא קושי יְתֵר אם נוסף ונעקוב אחרי גילגוליה והתפתחותה של הוראת סעיף 160(א), למיום היוולדה ועד היום.

11. בריאתו של סעיף 160 דהיום היתה בסעיף 68(1) לפקודת מס הכנסה, 1947, אשר כך הורנו (בתירגומו העברי):

השבת תשלום מס

68. (1) אם יוכח להנחת דעתו של פקיד-השומה, כי אדם כל-שהוא שילם מס על שנת שומה כל-שהיא - בין בדרך ניכוי ובין בדרך אחרת - יתר על הסכום שהוא עשוי להיות מתחייב בו כנאות, יהיה אותו אדם זכאי בכך, כי סכום היתר ששילם כן יוחזר לו. כל תביעה להשבת-תשלום לפי הסעיף הזה תוגש במשך שנתיים למן סוף שנת-השומה, שבה שולם המס ...

ברור ופשוט: אדם אינו זכאי להחזר מס-יתר ששילם אלא אם תבע החזר תוך שנתיים למן סוף שנת השומה שבה שולם המס. ובלשון המקור (שחייבה בזמנה) באשר לתקופה שבגינה זכאי אדם להחזר מס:

Every claim for repayment under this section shall be made within two years from the end of the year of assessment in which the tax was paid

בשנת תשכ"א 1961- (סה"ח, 36, 45) תוקנה הוראת סעיף 168(1) לפקודה במקורה, והוראה זו,

כתיקונה, היתה לאחר זמן קצר להוראת סעיף 160(א) שלנוסח החדש במקורו:

<p>160 (א) הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי אדם שילם מס לשנת מס פלונית - בין בדרך ניכוי ובין בדרך אחרת - יתר על הסכום שהוא חייב בו, יהא אותו אדם זכאי תוך שנה מיום שנערכה השומה שבה נקבע סכום היתר או תוך שנתיים לאחר תום שנת המס שבה שולם המס, הכל לפי המאוחר יותר, לתבוע שיוחזר לו תשלום היתר...</p>	<p>החזרת מס ששולם</p>
---	------------------------------

תיקון זה הקל עם הנישום והרחיב את התקופה להגשת דרישה להחזר מס יתר ששולם (יש אומרים כי לאחר תיקון זה - ועד לתיקון הבא - אבדה מיגבלת הזמן לתביעת החזר לעבר).

בשנת תשל"ה 1975- (סה"ח, 47) תוקנה הוראת סעיף 160(א) שוב, ונוצקה בה תקופת שש השנים

לאחור. המתכונת הכללית נותרה כשהיתה, אך תקופת הזמן לתביעת החזר תשלום יתר הורחבה באורח ניכר.

בהלכנו איפוא עקב-בצד-אגודל בעקבות גילגוליה של הוראת סעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה -

הלא היא הוראת סעיף 168(1) לפקודת מס הכנסה במקורה - נדע כי הפירוש העולה מתוך ניסוחה של הוראה זו

כיום מחזק עצמו בבחינת מי שקדמו לה בזמן.

מהן איפוא טענות הנישומים לענייננו?

החלטתה של הוועדה הרפואית זכותם של הנישומים להשבה

12. טענתם העיקרית של הנישומים סומכת עצמה על קביעת נכותם בידי הוועדה הרפואית, וזה הוא הילוכה של הטענה: סעיף 9 לפקודת מס הכנסה פוטר אנשים אלה ואחרים מתשלום מס הכנסה, והוראת סעיף 9(א)(5) פוטרת מתשלום מס - עד לסכום מסויים - הכנסה שהושגה מיגיעה אישית בידי עיוור או בידי נכה שנקבעה לו נכות של 100 אחוזים (כנישומים שלפנינו). בהמשך הוראת סעיף 9(א)(5) נאמר כי במקום בו נקבע אחוז נכותו של נכה על-פי חוקים מסויימים המנויים שם, תחול אותה קביעה גם לענין הפטור ממס, ומוסיפה וקובעת הוראת סעיף 9(א)(5) (ב) בלשון זו:

..... (1) 9.	הכנסות
.....	פטורות
(5) עיוור ונכה 100%	
..... (א)	
..... (א)	

(ב) לא נקבע אחוז נכותו של נכה כאמור [בחוק מאותם חוקים] ייקבע על פי תקנות שיתקין שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת;
.....

כסמכותו זו שבסעיף 9(א)(5) לפקודה התקין שר האוצר תקנות הקרויות תקנות מס הכנסה (קביעת אחוז נכות), תש"ם - 1979 (תקנות הנכות), ואלו כוננו מנגנון לקביעתה של נכות לענין פטור ממס הכנסה. הסמכות ניתנה לוועדה (פוסק רפואי אחד או שני פוסקים רפואיים) ונתכוננה אף ועדה רפואית לעררים. תקנות הנכות מכילות הוראות נוספות עוד ועוד, ולענייננו חשובה תקנה 13 הקובעת וזו לשונה:

13. אחוז הנכות שנקבע בידי הוועדה הוא מתאריך הגשת הבקשה, אך רשאית הוועדה לקבוע את אחוז הנכות מתאריך מוקדם מזה.	תחולת הקביעה
---	-------------------------------

הנה-כי-כן, תקנות הנכות מסמיכות ועדה רפואית לקבוע אחוז נכות מלמפרע, וללא הגבלת זמן. כך היה בענייננו-שלנו, שהוועדה הרפואית קבעה את נכותם של הנישומים שנים רבות - אף עשרות שנים - לאחור.

13. טוענים הנישומים: ומה החבל ילך אחר הדלי כן ילך הפטור אחרי קביעת הנכות. וכך, משקבעה הוועדה הרפואית נכות מלמפרע - ואף שנים רבות מלמפרע - ילך הפטור ממס לאחור עד לאותה שנה שבה היתה תחילת הנכות. הנישומים ייהנו איפוא מפטור ריטרואקטיבי ממס הכנסה; על-פי פטור ריטרואקטיבי זה ייקבע סכום המס ששולם בִּתְרָ; וסכום זה יוחזר לנישומים, לכל אחד מהם לפי עניינו. אם אחרת ייאמר, כך מוסיפים הנישומים וטוענים, כמו הרקנו את הוראת תקנת 13 מתוכנה; שכן מה טובה מצמיחה היא אותה קביעת נכות מלמפרע, אם לאחריה באות רשויות המס ומגבילות את זכות ההחזר אך לשש שנים לאחור? אף אתה אמור: קריאה נכונה של החוק והתקנות חייבת להוליכנו לכלל מסקנה כי זכאים הם הנישומים להחזר מס - מלמפרע - במקביל לקביעת נכותם וכדי אותה תקופה לאחור שהוועדה הרפואית קבעה את נכותם.

14. טענתם של הנישומים אינה מקובלת עלינו, ומכמה וכמה טעמים. ראשית לכל, כפי שראינו מורה אותנו סעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה כי אין עומדת לו לנישום זכות להשבת מס אלא בגין שש שנים לאחור. על רקע זה, טענת הנישומים כי תקנה 13 לתקנות הנכות יכולה שתזכה נישום בהשבת מס לתקופת-שנים אל-מעבר לשש שנים שלאחור, פירושה הוא שהוראת תקנה 13 סותרת את הוראת סעיף 160(א) לפקודה. ואולם כולנו ידענו כי "לא תהא תקנה סותרת הוראותיו של כל חוק" (סעיף 16(4)) לפקודת הפרשנות [נוסח חדש], והיא הוראת-חוק הפוקדת עצמה עם מעט מפליטי-החרב אשר שרדו לאחר שחוק הפרשנות, תשמ"א 1981-, ביטל את מרבית פקודת הפרשנות). ואולם בכך לא סגי: תקנה אין בכוחה לסתור, אמנם, הוראותיו של כל חוק, ואולם כך רק "אם אין כוונה אחרת משתמעת" (סעיף 16 רישה לפקודת הפרשנות); ולענייננו: אם אין כוונה אחרת משתמעת מהוראת החוק אשר הסמיכה את שר האוצר להתקין את תקנות הנכות. השאלה היא אפוא זו: היש בה בהוראת סעיף 9(5)(א) לפקודה הסמכה, במפורש או מכללא, לקבוע קביעה הסותרת את הוראת סעיף 160(א)? עד שנשאל וידענו כי התשובה לשאלה היא בשלילה. פירוש הדברים הוא, אם כן, שהוראת סעיף 9(5)(א) לפקודה, ובעקבותיה תקנה 13 לתקנות הנכות, לא נתכוונה כלל לקרוא תיגר על הוראת סעיף 160(א) לפקודה; דהיינו: יש לקרוא את הוראת תקנה 13 בגידרה ובחסותה של הוראות סעיף 160(א) לפקודה, וידה של האחרונה על העליונה.

15. שנית, לאמיתם של דברים מצויות הוראות הסעיף 160(א) לפקודה ותקנה 13 לתקנות הנכות על מישורי חשיבה שונים; נושאי העיסוק של השתיים שונים הם זה-מזה, וממילא אין הם באים כלל לידי התנגשות או אף לידי כמעט-התנגשות. מן הצד האחד, הוראת סעיף 160(א) קובעת נורמה משפטית: זכות (מוגבלת בזמן) המוענקת לנישום ובצידה חובה (המוגבלת באותו זמן) המוטלת על רשויות המס. תקנות הנכות, מן הצד האחד, אין עניינן בקביעת נורמה אלא בקביעת מימצא רפואי - על-פי נורמות מסוימות - באשר למצבו הגופני של נישום. אכן, מימצא רפואי כי ייקבע לאדם, תהא לו לאותו מימצא השפעת-מישרין על הפעלתה - או אי-

הפעלתה - של נורמה הפוטרת ממס; ואולם השאלה אם אותה נורמה-פוטרת-ממס תתעורר מתרדמה ותזכה אדם בפטור לעבר, חייבת להילמד מתוך-הנורמה-ובה. והנה, נורמה זו הקבועה בסעיף 9(5) לפקודה - ואשר משך חייה נקבע בסעיף 160(א) לפקודה - אינה מתירה פטור אלא כאמור בשני סעיפי-חוק אלה; כך ולא עוד. והוראת סעיף 160(א) אינה מתירה החזר מס אלא שש שנים לאחור.

זאת ועוד: בוועדה הרפואית יושבים רופאים. הנקבל כי יהיו אלה רופאים אשר יקבעו זכויות להחזר מס? אכן, קביעת הרופאים מהווה תנאי מוקדם להחזר מס, אך הזכות להחזר מס קבועה בחוק - כפירושו בידי בית-המשפט - ולא רופאים יקבעו. נזכיר בהקשר זה את הוראת סעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה, ולפיה: "מיסים, מילואות חובה ותשלומי חובה אחרים לא יוטלו, ושיעוריהם לא ישונו, אלא בחוק או על-פיו."

16. זאת ועוד: תקנות הנכות נועדו, מעיקרן, ליצירת מנגנון לקביעת נכותו של נישום, ולתכלית זו - ועל-פי טיבעם של דברים - אין מניעה לקביעת נכות מלמפרע. הנה הוא פלוני שנולד נכה בשיעור של 100 אחוזים. משתעמוד הוועדה הרפואית על-כך, מה מינה יהלך להצהיר על עובדה זו, לאמור, כי פלוני הוא נכה למיום היוולדו? ואולם אין ולא כלום בין קביעה זו, באשר היא, לבין השאלה אם פלוני יזכה בהטבות מס או בהטבות מס מלמפרע; הטבות אלו תיקבענה במקומן - לענייננו: בחלקן הנורמטיבי של הוראת הסעיפים 9(5) ו-160(א) לפקודת מס הכנסה - ולא לוועדה הרפואית להחליט בהן. יתר-על-כן: הוראת סעיף 9(5) לפקודה - אשר מכוחה הותקנו התקנות - אינה מעסיקה עצמה כלל בהחזר מס ששולם בִּיְתֵר. נושא זה נדון אך בהוראת סעיף 160(א) לפקודה, ועל-פיה יוכרע דין. וכפי שראינו, לא זו בלבד שאין הוראת סעיף 160(א) הולכת בעקבות החלטתה של הוועדה הרפואית, אלא שמגבילה היא במפורש זכותו של נישום להחזר מס שש שנים לאחור.

17. כללם של דברים: זכותם של נישומים להחזר מס מלמפרע קבועה בסעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה, ואין בה בתקנה 13 לתקנות הנכות כדי לגעת בנורמה זו: לא להוסיף לה, לא לגרוע ממנה ולא לשנותה.

מיהם הנישומים שהוראת סעיף 160(א) לפקודה חלה עליהם

18. טוענים הנישומים השכירים שבפנינו: הוראת סעיף 160(א) לפקודה לעיל, (ראו לעיל, פסקה 10) אינה חלה עלינו מעיקרו של דין, וממילא אין אנו מוגבלים בזכות ההשבה לשש שנים בלבד לאחור. כיצד כך? לענין זה מצביעים הנישומים על המושג "הדו"ח" שבסעיף 160(א), וכך טוענים הם: סעיף 160(א), כלשונו, אינו חל אלא על אותם נישומים החייבים בהגשת דו"ח למס הכנסה; ואילו נישומים שאינם חייבים בהגשת דו"ח, אלה

אינם באים כלל בגידרי ההגבלות של סעיף 160(א). והואיל ואנו לא היינו חייבים כלל בהגשת דו"ח למס הכנסה - שבהיותנו שכירים פּטְרָנו שר האוצר, כסמכותו בסעיף 134א לפקודה, מן החובה להגיש דו"ח - ממילא אין הגבלת שש השנים חלה עלינו כלל.

טענה זו לאו טענה היא.

19. סעיף 131 לפקודת מס הכנסה קובע מי-ימי חייבים בהגשת דו"ח לרשויות מס הכנסה, וסעיף 134א מסמיך את שר האוצר לפטור סוגי אנשים אלה ואלה מחובת הגשתו של דו"ח. הנחת היסוד של הנישומים השכירים היא זו, שהמושג "הדו"ח" שבסעיף 160(א) מְכוּוֹן פניו אל חובת הגשת דו"ח כהוראת סעיף 131 לפקודה, ומכאן טענה שהם טוענים. לשון אחר: הוראת סעיף 131 בצירוף להוראת סעיף 134א פוטרת שכירים מהגשת דו"ח; הוראת סעיף 160(א) מדברת על נישומים המגישים דו"ח; ergo: הוראת סעיף 160(א), על הגבלת הזכות שבה להחזרת תשלומי-יתר, אינה חלה על שכירים.

טענה זו אינה מקובלת עלינו, ולו מן הטעם שאותו "הדו"ח" שסעיף 160(א) מדבר בו אינו ה"דו"ח" שנישומים חייבים בו על-פי סעיף 131 לפקודה. "הדו"ח" של סעיף 160(א) לחוק הוא דו"ח שעל-פיו מבקש נישום החזר מס ששילם בְּיָתֵר. הנחת החוק היא, כמסתבר, שבקשה להחזרת תשלום-יתר חייבת שתיעשה בדו"ח; שכן כיצד יבקש אדם החזר מס אם אין הוא מגיש דו"ח (אף שמלכתחילה לא היה חייב בהקשת דו"ח), וכיצד תידענה הרשויות אם זכאי אדם להחזר - ולכמה זכאי הוא - אם אין הוא מגיש דו"ח מסודר? אכן, "הדו"ח" שבסעיף 160(א), דו"ח הוא המיועד לבקשת החזר מס ששולם ביתר, וממילא אין הוראת סעיף 160(א) חלה רק על מי שהוטלה עליו חובה, על-פי סעיף 131 לפקודה, להגיש מדי שנה בשנה דו"ח לרשויות מס הכנסה.

20. אכן כן: נישומים שכירים פטורים מהגשת דו"ח שנתי לרשויות המס והוא כהוראות סעיף 134א לפקודה ותקנות מס הכנסה (פטור מהגשת דין וחשבון), תשמ"ח1988-. ואולם גם שכירים שאינם חייבים בהגשת דו"ח דרך קבע, גם-הם נוהגים להגיש דו"ח בבקשם החזר מס. ראו והשוו: מוטי סלומון, "החזרי מס", **מיסים** 1/ (פברואר, 1996) א70-, א75-; בועז נהיר, "החזרי מס", **מיסים**, ב5/ (ספטמבר, 1988), א20-. מכאן: הוראות הפטור מכוח סעיף 134א לפקודה מסיבות עצמן אך על הגשת דו"ח שנתי כסדר; אין הן מחילות עצמן, על-פי טיבעם של דברים, על מקרים שבהם מבקש שכיר החזר מס; למשל: בשל אי-תיאום תשלומי מס בין שני מקורות הכנסה. במקרה מעין-זה, כבענייננו, נדרש הנישום המבקש החזר מס להגיש דו"ח מתאים והוא "הדו"ח" שסעיף 160(א) לפקודה מדבר בו.

ואמנם, כסמכותו בתקנות מס הכנסה (טופס דין וחשבון), התשמ"ב1982-, מפרסם נציב מס הכנסה, מידי שנה בשנה, טופס "דו"ח שנתי לשכירים לשנת המס ...". כנאמר באותו טופס: "דו"ח זה מיועד לאחד או יותר מהמקרים הבאים ...", ואחד מאותם מקרים הוא "לנישום שאינו חייב בהגשת דו"ח". לאותו טופס-דו"ח מצורפים "דברי הסבר לדו"ח שנתי לשכירים לשנת המס ... - בקשה להחזר מס", ובהמשך נאמר כי "דו"ח זה מיועד: 1: לנישום יחיד שאינו חייב בהגשת דו"ח אך מבקש החזר המס". כל סוג נישומים מתבקש לצרף לבקשתו אישורים מסויימים, ובאותם נישומים באים נישומים כנישומים שלפנינו. לעניינם של אלה נאמר בדברי ההסבר כך: "לנכה 100% - העתקי אישורים ממשרד הביטחון, משרד האוצר, המוסד לביטוח לאומי (לפי המקרה), או אישור פקיד השומה שניתן לך בעבר."

21. ולבסוף: אין כל קשר - לא קשר פנימי, לא קשר חיצוני ולא כל קשר שהוא - בין החובה להגיש דו"ח (כהוראת סעיף 131 לפקודה), או הפטור מהגשת דו"ח, לבין זכותו של נישום לקבל החזרי מס ששילם ביתר. ואף אין כל הצדקה שיהא קשר בין השניים. המגיש דו"ח כחובתו בסעיף 131 יכול שישלם מס ביתר; מי שאינו חייב להגיש דו"ח, ואכן אינו מגיש דו"ח (כאותם נישומים שלפנינו) יכול אף הוא שישלם מס ביתר; ואין כל טעם טוב לייחד את הוראת ההחזר שבסעיף 160 - על הגבלת הזכות שבה - אך למי שהוטלה עליהם חובה להגיש דו"ח כסדר. היעדרו של טעם ראוי להגבלת תחומי תחולתו של סעיף 160(א) אך לחייבים בהגשת דו"ח - כגירסת הנישומים שלפנינו - מוסיף טעם טוב לפירוש העולה מהוראת-חוק זו ומההגיון הפנימי המחזיק אותה על מקומה, לאמור, פירוש הפורש את תחומי-תחולתו של סעיף 160 על כל המבקשים לקבל החזר תשלומי-יתר ששילמו לרשויות המס, בהם גם חייבים גם מי שאינם חייבים בהגשת דו"ח.

22. טענתם של הנישומים תמוהה אף מצד אחר. אם אמנם מיגבלת שש השנים - כהוראת סעיף 160(א) לפקודה - אינה חלה עליהם, הלא ייאמר כי הוראת סעיף 160(א) עצמה אינה חלה עליהם? ואם כך דין, מה יסוד יש להם לתביעתם להחזר מס כהוראת סעיף 160(א)? ואם יטענו הנישומים כי זכאים הם להחזר מס בהסתמך על עילה בעשיית עושר ולא במשפט, גם לטענה זו נידרש בהמשך דברינו להלן, וניווכח לדעת שגם בה לא ימצאו הנישומים ישועה.

23. מסקנה: סעיף 160(א) לפקודה חל על הנישומים שלפנינו אף-הם, ואנו דוחים את טענתם כי עניינתם חומק מתחומי תחולתו, לרבות ממיגבלת שש השנים.

שתי טענות נוספות בעניינו של סעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה

24. הוראת סעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה עניינה במערכת בה שילם אדם מס "יתר על הסכום שהוא חייב בו". טוענים הנישומים: הוראת-חוק זו פורשת עצמה, כלשונה, אך על מערכות בהן חייב הנישום סכום כלשהו לרשויות המס אך חולק הוא על גובה השומה. ואולם אין הוראת-חוק זו חלה מקום שהנישום טוען כי אין הוא חייב דבר לרשויות המס. תשלום "יתר" פירושו הוא, על-פי הטענה, יתר על חוב כלשהו אך לא על חוב אפס.

טענה זו אין בה ממש. המושג "תשלום יתר" פורש עצמו על כל תשלום שהוא יתר על החוב, בין שהחוב הוא אפס ובין שהחוב הוא רב מאפס אך סכומו קטן מהסכום ששולם. אין כל היגיון בהבחנה בין מקרה אחד למקרה האחר וטענת הנישומים דינה דחייה.

25. סעיף 160(ב) לפקודת מס הכנסה קובע וזו לשונו:

**החזר מס
בעקבות
שומה**

160. (א)
(ב) לא יוחזר לאדם תשלום לשנת מס שעליה לא מסר דו"ח, או הזניח למסרו, או שעליה נישום בסכום העולה על הסכום שבדו"ח שלו וקיבל הודעה על השומה שנערכה לו אותה שנה, אלא אם הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שאי-המסירה או ההזנחה למסור דו"ח אמיתי ונכון אין מקורן מרמה או מעשה או מחדל שבמזיד; אין הוראה זו חלה על סכומים שיש להחזירם לאחר השגה או ערעור.

טוענים הנישומים: הוראה זו שבסעיף 160(ב) - ולפיה לא יוחזר מס בנסיבות אלו ואלו - מהווה הסדר מלא, לרבות הסדר שלילי, באשר למקרים שבהם לא יוחזר מס ששולם ביתר. הנישומים אינם באים אף באחד מאותם מקרים, ועל-כן זכאים הם להחזר ללא מיגבלת שנים. טענה זו אין בה כל טעם או היגיון ודינה דחייה. הזכות להחזרת מס ששולם ביתר קבועה אך בסעיף 160(א), וזכות זו, כאמור באותו מקום, מוגבלת לתקופה בת שש שנים לאחור.

התיישנות שלא מדעת

26. מוסיפים הנישומים וכך הם טוענים: גם אם אמרנו כי הוראת סעיף 160(א) חלה על עניינינו - הוראת סעיף 160(א) לרבות המיגבלה לתבוע החזר שש שנים לאחור - הנה בנסיבות הענין זכאים אנו, כהוראת סעיף 8 לחוק ההתיישנות, תשי"ח-1958, להארכתה של אותה תקופת שנים. כיצד כך והאמנם כך?

קובע ומורה אותנו סעיף 8 לחוק ההתיישנות, וזו לשונו:

**התיישנות
שלא מדעת**

8. נעלמו מן התובע עובדות המהוות את עילת התובענה, מסיבות שלא היו תלויות בו ושאינן בזהירות סבירה לא יכול היה למנוע אותן, תתחיל תקופת ההתיישנות ביום שבו נודעו לתובע עובדות אלה.

לטענת הנישומים, זכותם לפטור מתשלום מס בשל נכותם בשיעור של 100 אחוזים היא-היא "העובדות המהוות את עילת התובענה" כהוראת סעיף 8 לחוק ההתיישנות. "עובדות" אלו "נעלמו" מהם עד לקביעתה של הוועדה הרפואית, בשנים 1994 ו-1995, כי נכים זכאים הם, ומסקנה נדרשת מכאן היא שמירוף ההתיישנות לא החל אלא ביום קביעתה של הוועדה הרפואית כי נכים זכאים הם.

27. עד שנבוא לבחון אם אמנם נתקיימו בנישומים שלפנינו התנאים הקבועים בהוראת סעיף 8 לחוק ההתיישנות - להחלתה על מערכת עובדות נתונה - שומה עלינו להשיב על שאלה מוקדמת, והיא: האם דין הוא שהוראותיו הכלליות של חוק ההתיישנות - בהן הוראת סעיף 8 שעניינה התיישנות שלא מדעת - תחולנה על הוראת שש השנים שבסעיף 160 לפקודת מס הכנסה? שאלה זו כורכת שאלות מישנה אחדות, בהן שאלה אחת כללית ושתי שאלות ספציפיות.

ואלו הן השאלות: שאלה אחת: האם מעיקרו של דין נועדו ההוראות הכלליות שבחוק ההתיישנות לחול על דברי חוק - לבר-חוק-ההתיישנות - הקבועים תקופת התיישנות אלו ואחרות? לשון אחר: האם שיטת המשפט - ובה חוק ההתיישנות - ייעדה את הוראותיו הכלליות של חוק ההתיישנות ל"יצוא" (מחוק ההתיישנות) ול"שתילה" בחוקים אחרים אף-הם? אם התשובה לשאלה זו הראשונה תהא בשלילה, לאמור: אם נגיע לכלל מסקנה כי הוראותיו הכלליות של חוק ההתיישנות נועדו אך לשימוש-פנים בתוככי חוק ההתיישנות, נסגור את הקופסה וניפנה לסוגיות אחרות. ואילו אם התשובה לשאלה הראשונה תהא בחיוב, דהיינו: אם נגיע לכלל

מסקנה כי הוראותיו הכלליות של חוק ההתיישנות נועדו, אמנם - על דרך העיקרון - ליצוא, כי-אז תתייצב נגדנו שאלה שניה.

וזו היא השאלה השניה: האם הוראת סעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה, מעיקרה, הוראת "התיישנות" היא, קרא: האם הוראה היא ששיטת המשפט רואה אותה כמועמדת לקליטתן של נורמות כלליות מחוק ההתיישנות? לשון אחר: האם הוראת סעיף 160(א) עשויה אותו חומר ממנו עשויה ההתיישנות שבחוק ההתיישנות עד שנהא רשאים להעביר נורמות מחוק-אל-חוק? האם הוראת שש השנים שבסעיף 160(א) הוראת "התיישנות" היא ממשפחת אותה התיישנות שבחוק ההתיישנות, עד שנאמר כי שיטת המשפט מתירה לנו - על דרך העיקרון - לשלב בה את הוראותיו הכלליות של חוק ההתיישנות?

ולבסוף: בהנחה שהוראותיו הכלליות של חוק ההתיישנות נועדו אמנם ליצוא ולשתילה; ובהנחה נוספת כי הוראת-שש-השנים הוראת "התיישנות" היא כמשמעותה בחוק ההתיישנות; נגיע עדי השאלה השלישית, והיא: האם החוק הספציפי, המיועד על-פי הנטען לקלוט הוראה כללית זו או אחרת מחוק ההתיישנות - בענייננו: סעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה - אכן כשיר ומתאים - ואולי אף "מבקש" - הוא לקלוט אותה הוראה כללית, או שמא דוחה אותו חוק ספציפי שתילתה של הוראה כללית פלונית מחוק ההתיישנות בגופו? לכל אלה ראו והשוו: ד"נ 36/84 טייכנר נ' איר פרנס נתיבי אוויר צרפתיים, פ"ד מא(1) 589 599-600; דנ"פ 4603/97 אהרון משולם נ' מדינת ישראל, פ"ד נא(3) 160, 231-232; ע"א 4012/90 עיריית נתניה נ' מלון צוקים בע"מ, פ"ד מו(4) 45, 72-73; ע"פ 3417/99 מרגלית הר-שפי נ' מדינת ישראל, פ"ד נה(2) 735, 767.

28. התשובות לשאלות אלו - בייחוד לשתיים האחרונות - אינן קלות ואינן פשוטות כל-עיקר. ואולם אין צורך שנטריח עצמנו בפתרון שכן גם אם אמרנו כי הוראת סעיף 8 לחוק ההתיישנות פורשת עצמה על הוראת סעיף 160(א) לפקודה, גם-אז לא נתקיימו לדעתנו בנישומים ובתביעתם הנסיבות הקבועות בסעיף 8 כתנאים להארכתה של תקופת ההתיישנות.

29. הוראת סעיף 8 לחוק ההתיישנות בונה עצמה על מערכת בה "נעלמו" מן התובע "עובדות המהוות עילת התובענה". עובדות הן עובדות: אין הן לא פרשנות משפטית לדין, לא הבנת הדין ולא השגתן של ראיות להוכחת עובדות. ראו והשוו: ע"א 74/60 נמר נ' שירותי נמל מאוחדים, פ"ד ט"ו 255, 260. והנה, בענייננו-שלנו ידעו הנישומים כל השנים על נכותם; עובדת נכותם לא נעלמה מהם; ולא נתגלו להם לאחרונה כל עובדות חדשות. ה"עובדה", כביכול, שנעלמה מן הנישומים, לא היתה אלא קביעתה של הוועדה הרפואית בדבר שיעור הנכות; ואולם קביעה זו התבססה על "עובדות" קיימות שהיו ידועות לנישומים זה מכבר. היקש לענייננו נוכל

ללמוד מפרשת נמר (לעיל), אשר נדרשה לפירושה של הוראת סעיף 68א(ב) לפקודת הנזיקין (כיום - סעיף 89(2) לפקודת הנזיקין [נוסח חדש]). באותה הוראת-חוק נקבע כי מקום שעילת התובענה היא נזק שנגרם על-ידי מעשה או מחדל, יראו את היום שבו אירע הנזק כיום שעילת התובענה נולדה בו; ואם לא נתגלה הנזק ביום האירוע - יהיה יום לידת העילה היום שבו "נתגלה" הנזק. אמר בית-המשפט בפרשת נמר (שם, 261) כי הוראת סעיף 68א(ב) לפקודת הנזיקין "אינו מאריך את תחילתה של תקופת ההתיישנות עד לאותו יום בו השיג התובע לראשונה עדויות רפואיות להוכחת הנזק שנגרם, אלא היום הקובע לפי הסעיף הוא יום הופעת הנזק." ראו עוד: ע"א 165/83 בוכריס יתרו נ' דיור לעולה בע"מ ואח', פ"ד לח(4) 554; אנגלרד, ברק, חשין, דיני הנזיקין - תורת הנזיקין הכללית (עורך ג' טדסקי, מהד' שניה, ירושלים, תשל"ז 1977-) § 727, 447.

30. אכן, אותה "עובדה" אשר נעלמה מעיני הנישומים שלפנינו לא היתה עובדה כלל. כל שאירע היה, שהנישומים לא ידעו את הדין דהיינו: כי זכאים הם לקבל חוות-דעתה של ועדה רפואית וכי על-פי אותה חוות-דעת זכאים הם לקבל פטור מתשלום מס הכנסה; ואולם אי-ידיעה זו - אי-ידיעה על זכותם על-פי דין, מקום שהעובדות היו גלויות וידועות להם במלואן - אינה שקולה ל"עובדה" בגידרי סעיף 8 לחוק ההתיישנות. אמר על-כך בית-המשפט בע"א 531/89 יחזקאל להבי ואח' נ' הוועדה המחוזית לתכנון ובניה - המרכז ואח' פ"ד מו(4) 719, 723, 724 (מפי השופט ברק):

... על-פי הפירוש הראוי של סעיף 8 לחוק ההתיישנות, אי-ידיעת הדין או הסתמכות על דין ישן (אשר שונה הלכתית או חקיקתית) אינן מצבים המשעים את תחילת מירוץ ההתיישנות על-פי סעיף 8 לחוק ההתיישנות.

...

.....

... גילוי מאוחר של הזכות המשפטית הצומחת ממערכת עובדות ידועה אינו "מאחר" את תחילת מירוץ ההתיישנות ... מלאכותי הוא לטעון, כי הלכת בית המשפט הינה "עובדה משפטית" - במסגרת סעיף 8 לחוק ההתיישנות - שאי-ידיעתה משעה את תחילת מירוץ ההתיישנות. אכן, קו הגבול בין "עובדה" לבין "משפט" דק הוא, וקיים "אזור דמדומים" שבין "הגרעינים" הקשים של שני המושגים. עם זאת, נראה לי, כי לענין סעיף 8 לחוק ההתיישנות - שענינו "העובדות המהוות את עילת התובענה" - אין לראות באי-ידיעת הדין, אשר מקורה ביצירת דין חדש או בשינוי דין קיים, משום אי-ידיעה של "העובדות המהוות את עילת התובענה". ...

.....

סעיף 8 לחוק ההתיישנות אינו מאפשר להשעות את תחילת מירוץ ההתיישנות בשל אי-ידיעת התובע על דבר קיום זכותו.

יתר-על-כן: לו קיבלנו את טענת הנישומים כערכה על פניה, כמו הוספנו ואמרנו כי גיבושה של עילה לזכותם היתה תלויה ברצונם בלבד; שכן אליבא דטענת הנישומים זכאי הוא נישום לפנות לוועדה רפואית בכל עת

שיעלה הרצון מלפניו, ומשתקבע הוועדה כי לוקה הוא בנכות של 100 אחוזים, תעמוד לו זכותו כי תקופת התיישנות חדשה תחל במירוץ מרגע החלטתה של הוועדה. מסקנה זו אינה מתקבלת, כמובן, על הדעת. ראו עוד: אנגלרד, ברק, חשין, שם, § 727, 447 ("... לו יום הגשת הראיה הכריע, היה גורל ההתיישנות וגורלו של המזיק נתונים, לשבט או לחסד, לרצונו של הניזוק..."). וכפי שאמר בית-המשפט בע"א 220/84 אגיוף נ' קיבוץ **גבת**, פ"ד מ(1) 528, 531 (מפי השופט ברק):

... דינים אלה [דיני ההתיישנות] באים ליצור איזון עדין בין האינטרסים הלגיטימיים של הניזוק לבין האינטרסים הלגיטימיים של המזיק, תוך שמירה על אינטרס הציבור ... איזון עדין זה מופר, כאשר המפתח לתחילתה של תקופת ההתיישנות ניתן בידיו של הניזוק ...

31. דעתנו היא איפוא זו, שהוראת סעיף 8 לחוק ההתיישנות אינה תופשת כלל בעניינם של הנישומים שלפנינו.

לפירושו של סעיף 159א לפקודת מס הכנסה

32. הנישומים נתלים בהוראת סעיף 159א לפקודת מס הכנסה, ולטענתם יש בה בהוראת-חוק זו כדי לזכותם בהחזר מס יתר ששילמו שנים רבות לאחור, ללא כל סייג וגבול. בפרשות לבקוביץ ואולשנסקי קבע בית-המשפט המחוזי כי הוראת סעיף 159א לפקודת מס הכנסה אינה חלה כלל על ענייניהם של הנישומים, ואולם בפרשות שחר וחלפון (ראו פסקה 7 לעיל) החליט בית-המשפט המחוזי כי הוראת סעיף 159א - הגם שלא הוראת סעיף 160 - לפקודת מס הכנסה מזכה את הנישומים בהחזר מס ששולם בִּיְתֵר בלא הגבלת שנים לאחור. מוטל עלינו איפוא לבחון הוראת חוק זו שבסעיף 159א לפקודה, לברור אם חלה היא ואם אין היא חלה על הנישומים שלפנינו.

33. הוראת סעיף 159א הוראה ארוכת-ממדים היא, וכדי שלא נלך לאיבוד בין האותיות והתיבות נביא מתוכו אך שתי הוראות בלבד שלענייננו: הוראה שבסעיף 159א(ב) והוראה שבסעיף 159א(ד). וכך מורה אותנו החוק:

החזר מס יתר בעקבות
159א. (א).....

דו"ח

(ב) שילם אדם מס לשנת מס פלונית, בין דרך ניכוי ובין בדרך אחרת, יתר על הסכום שהוא חייב בו על פי הדו"ח שהגיש לפי סעיף 131, והדו"ח היה מבוסס על פנקסי חשבונות, או על מסמכים נאותים - אם אינו חייב בניהול פנקסי חשבונות, תוחזר לו היתרה תוך 90 יום מיום שהגיש את הדו"ח או ביום 31 ביולי בשנת המס שלאחר שנת המס שלגביה הוגש הדו"ח, לפי המאוחר, זולת אם בשנת המס האחרונה שלגביה נעשתה לו שומה נמצאו פנקסי החשבונות שלו בלתי קבילים, והוא לא הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה שהעילה לאי קבילות הפנקסים לא היתה קיימת בשנת המס שלגביה נדרש ההחזר.

.....

(ד) הוחזרו לנישום סכומים על פי סעיף זה והתברר שלא הגיעו לו, יראו אותם, למעט הפרשי הצמדה וריבית, כחוב מס המגיע מהנישום מתום שנת המס שאליה מתייחס הדו"ח שעל פיו הוחזרו.

האם חלה הוראת-חוק זו על הנישומים שלפנינו? תשובת בית-המשפט המחוזי היתה, כפי שראינו, בתיקו: שתי החלטות השיבו לשאלה זו בהן ושתי החלטות השיבו לשאלה בלאו.

34. אין צורך בהעמקת-יתר כדי ללמוד ולהבין כי הוראת סעיף 159א מייעדת עצמה אך לנישומים המגישים דו"ח "לפי סעיף 131" לפקודה. סעיף 131 לפקודה הוא הוראת-החוק שמכוחה חייבים סוגי נישומים אלה-ואלה, כמפורט בו, להגיש דו"ח לרשויות מס הכנסה - וכלשון הכותרת לסעיף: "מי חייב בדו"ח" - מידי שנה בשנה ולא יאוחר מיום 30 באפריל של כל שנה (סעיף 132 לפקודה). וכך, מקום שפלוני החייב בהגשת דו"ח הגיש דו"ח כחובתו, ומסתבר על-פי הדו"ח (המבוסס על פנקסי חשבונות וכו') כי שולם מס יתר על הסכום שהוא חייב בו, כי-אז תוחזר לפלוני היתרה תוך 90 יום מיום שהגיש את הדו"ח וכו' (בתוספת הפרשי הצמדה וריבית לתקופות כהוראת פסקה (ג) לסעיף 159א). ואולם החזר זה אינו אלא החזר זמני בלבד. וכך, אם מסתבר לימים כי הוחזרו לפלוני סכומי-כסף שלא הגיעו לו, יעמדו אותם סכומי-כסף כחוב מס של פלוני לרשויות המס (סעיף 159א(ד)).

קריאת הדברים בהמשך אחד תלמדנו שלוש אלו: אחת, הוראת סעיף 159א פורשת עצמה אך על נישומים החייבים בהגשת דו"ח לרשויות המס כהוראת סעיף 131 לפקודה. שתיים, להקלה על הנישום (ובעקיפין - על המדינה אף-היא) מגביל החוק את המועד להחזר מס היתר ששולם לתקופות חודשים (שמא

נאמר: לתקופות ימים) קצרות. שלוש, החזר מס לפי סעיף 159א, החזר הוא המייסד עצמו אך על האמור בדו"ח, ומטעם זה החזר זמני הוא עד לעריכתה של שומה סופית כמקובל וכנדרש.

35. אכן, הוראת סעיף 159א לפקודה נועדה לאותם מקרים בהם הוגש דו"ח לשנת מס מסויימת, וניתן להשתכנע אך על-פי האמור בדו"ח בלבד - אף בטרם עריכתה של שומה - כי אכן שולם מס ביתר. וכפי שנאמר בדברי ההסבר של משרד האוצר לתכליתו של סעיף 159א (דברי הסבר שלא מצאו את מקומם בדברי ההסבר להצעת החוק):

ל. הוספת סעיף 159א - החזר מס יתר בעקבות דו"ח

134. סעיף 160 הדן בהחזר מס מותנה בשכנוע פקיד השומה כי אכן שילם הנישום מס יתר. שכנוע זה הנו בד"כ על סמך שומה הנערכת לנישום וזהו כידוע תהליך לא קצר.

135. הסעיף החדש נועד לענות על אותם מקרים שבהם מתקיימים לגבי הנישום תנאים המאפשרים לפקיד השומה להשתכנע גם בשלב הדו"ח וללא עריכת שומה, כי אכן שולם מס יתר.

הסעיף קובע כי אם נתקיימו התנאים ... - ניתן יהיה להחזיר לנישום את מס היתר כבר בשלב הגשת הדו"ח. ע"י התיקון האמור נוצרו עתה, עפ"י הדיון, 2 מכשירים נפרדים לצורך החזר מס, האחד עפ"י שומה והשני עפ"י דו"ח.

החזר המס נושא תו של החזר זמני, קרא, עד לסיום תהליך השומה. וכלשונו של בית-המשפט, מפי השופט אור, בע"א 3708/97 הארגון למימוש האמנה על בטחון סוציאלי נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד נד(3) 174, 178:

סעיף 159א(ב) לפקודה []ביקש להעניק החזר מס זמני לנישומים, עד שיסתיים הליך השומה הסופי. סעיף 159א נחקק לאחר חקיקת סעיף 160 לפקודה, שעניינו החזר מס על-פי שומה, כדי למנוע את העיכובים בהחזרי מס נוכח התמשכות תהליך השומה.

ראו עוד: מוטי סלומון, "החזרי מס", שם, א-75.

36. שלושה מאפיינים אלה שלסעיף 159א: אחד, חובת הגשתו של דו"ח כהוראת סעיף 131 לפקודת מס הכנסה; שניים, הגבלת מועד להחזר מס ששולם ביתר; שלושה, החזר מס באורח זמני; שלושה מאפיינים אלה לא אך על סעיף 159א יצאו הם ללמד אלא על סעיף 160 לפקודה אף-הוא. וכל-כך למה? שהשאלה נשאלת

מאליה: משנקבעה הוראת סעיף 160 לפקודה - והיא, כפי שראינו בפיסקה 11 לעיל, מאז היות הפקודה - מה היה לו למחוקק שראה לנכון להוסיף לצידה את הוראת סעיף 159א? והרי כל אחת משתי ההוראות, ושתיהן גם-יחד, עניינן הוא בהחזר מס? מה טעם איפוא ידבר החוק בנושא של החזר מס שתי פעמים? התשובה לקושיה תימצא לנו, בין השאר, בכותרות השוליים שלשתי ההוראות: שסעיף 160 לפקודה מסב עצמו על "החזר מס יתר בעקבות שומה" ואילו סעיף 159א לפקודה נסוב על "החזר מס יתר בעקבות דו"ח". ראשון איפוא עניינו בהחזר לאחר בדיקה ובחינה והוא החזר "סופי" של מס ששולם ביתר, בעוד אשר שני (אם-כי ראשון הוא מבחינה כרונולוגית) עניינו אינו אלא בהחזר אך על סמך דו"ח של נישום (החייב בדו"ח). על-פי טיבו אין החזר זה אלא החזר "זמני" בלבד; ולימים, בעקבות שומה שתיעשה או אחרת, אפשר יחוייב הנישום בהחזרתו כחוב מס לרשויות.

37. תכליות שונות אלו שיועדו להוראת סעיף 160, מזה, ולהוראת סעיף 159א, מזה, בכוחן להסביר את דרכיהן הנפרדות של שתי הוראות-חוק אלו. ומתוך שענייננו הוא בנושא ה"התיישנות" - הקבוע בהוראת סעיף 160 לפקודה אך נעדר מהוראת סעיף 159א - נרכז מבטנו בנושא זה. טענת הנישומים היא - וטענה זו נתקבלה, כאמור, על דעת שניים מתוך ארבעה מותבים של בית-המשפט המחוזי - כי הוראת סעיף 159א לפקודה אינה מכילה - כהוראת סעיף 160 - כל הוראת "התיישנות" שהיא - לא "התיישנות" בת שש שנים ולא בכלל, ומכאן שכוחה לעבר - כוח "נצחי" הוא; פירוש: על-פי הוראת סעיף 159א לפקודה רשאי נישום לבקש החזר מס לאחור בלא כל הגבלת שנים שהיא. האמנם כך?

38. לדעתנו לא כך, וטעם הדבר הוא פשוט: הוראת-ה"התיישנות" בסעיף 159א במתכונתה של הוראת-ה"התיישנות" שבסעיף 160 לפקודה, הוראה שלא-לענין היא מעיקרם של דברים. סעיף 159א נועד להיותו סעד מהיר (וזמני) למקרים שבהם עולה מדו"ח שהוגש בידי נישום - ואשר חובה היתה להגישו - כי שולם מס בִּיתֵר; והואיל ומעיקרו אמור הסעד להיות סעד מהיר, ראה המחוקק לקבוע פירקי-זמן קצרים - פירקי-זמן בני חודשים - להחזר המס ששולם ביתר. על רקע זה, קביעתה של תקופת "התיישנות" כלשהי - במתכונתה של ה"התיישנות" שבסעיף 160 - על-פניה קביעה היא שלא-לענין. פרישתה של הוראת סעיף 159א לפקודה פרישה קיצרת-מועד היא מעיקרה, והוראת התיישנות בה בבירור אין היא לענין. כך בסעיף 159א, שמעיקרו נועד הוא להעניק סעד מהיר ולתקופה שאפשר לא תהא אלא תקופת-ביניים בלבד; לא כן דין בסעיף 160, שמעיקרו נועד הוא לחתום מסכת יחסים לשנה פלונית.

39. משעמדנו על טיבה, על מהותה ועל התנאים לחלותה של הוראת סעיף 159א לפקודה, נדע ממילא כי אין היא פורשת עצמה על עניינם של הנישומים השכירים שלפנינו, ומכל בחינה שלענין. מן הבחינה הפורמלית

ייאמר, כי הנישומים השכירים לא היו חייבים כלל בהגשת דו"ח לרשויות המס כהוראת סעיף 131 לפקודה, וממילא לא נתקיים תנאי מוקדם פורמלי הנדרש כדי להעיר את הוראת סעיף 159א מתנומתה. כך הוא אף מבחינה מהותית ועניינית, שעניינם של הנישומים שלפנינו כולם, אינו מעורר כלל שאלה של סעד ביניים.

ואמנם: עניינם של הנישומים שלפנינו לא אך שאין הוא מעורר כל שאלה של סעד מהיר, אלא שעל-פי טיבו נוגד הוא במובנים מסויימים את מהותו של סעיף 159א לפקודה. ומדוע כך? הוראת סעיף 159א עניינה הוא, כאמור, בסעד מהיר למגשי דו"ח לרשויות על-פי חובה שבדין, והוראותיו השונות מתאימות עצמן ממילא למתכונת זו של נישומים החייבים בהגשת דו"ח. כך היא, למשל, הסיפה לסעיף 159א(ב) (ראו פסקה 33 לעיל) המתאימה עצמה לחייבים בהגשת דו"ח, ולהם בלבד. הוא הדין בהוראת סעיף 159א(ב1), ולפיה:

החזר מס
יתר בעקבות
דו"ח

159א. (א)

(ב1) היה אדם חייב בהגשת דו"ח לפי סעיף 131 או לפי סעיף 135, קודם למועד החזר יתרת המס לפי סעיף קטן (ב) (להלן - מועד החזר המס), ולא הגישו עד למועד החזר המס, רשאי הנציב לעכב את ההחזר לתקופה שלא תעלה על 90 ימים מיום שיוגשו הדו"חות האמורים.

כך הוא אף בעניינו של סעיף 159א(ג), באשר לחובתן של הרשויות להחזיר מס-יתר בצירוף להפרשי הצמדה וריבית:

החזר מס
יתר בעקבות
דו"ח

159א. (א)

(ג) ההחזר לגבי יתרה בתקופה שמתום שנת המס או מיום התשלום, לפי המאוחר, ועד ליום ההחזר יעשה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית; לגבי מי שיש לו תקופת שומה מיוחדת, יבוא לענין זה תום תקופת השומה המיוחדת במקום תום שנת המס.

נדגים את דברינו בהוראה זו האחרונה ולפיה חייבות רשויות המס בהחזר מס-היתר בצירוף להפרשי הצמדה וריבית. הוראת-ההפרשים מתאימה עצמה לסעד האמור להינתן בסמוך לסיומה של שנת המס, על-פי דו"ח המצביע על זכות הנישום להחזר מס-יתר ששילם, ואין היא מתאימה - מעיקרם של דברים - למי שלא הגישו כלל דו"ח לרשויות - כנישומים השכירים שלפנינו - או אף למי שהגיש אמנם דו"ח אך זכותו להחזר אינה עולה

מתוך הדו"ח (כעניינו של אולשנסקי העצמאי). במקרים אלה האחרונים, אין הרשויות יודעות כלל על כך ששולם מס ביתר, וממילא אין הן יכולות להיערך, ואין הן נערכות, להחזרתו של המס. על רקע זה, לדעתנו, אין לא הגיון ולא סבירות בקביעה כי רשויות המס תחייבנה להחזיר לנישומים מס ששולם בִּיתר לתקופה של (למשל) עשרים שנים לאחור, בצירוף הפרשי הצמדה וריבית. שונה עניינו של סעיף 160 לפקודה, שהמחוקק הורנו בו מפורשות כי יש להחזיר מס-יתר לנישום שש שנים לאחור בצירוף הפרשי הצמדה וריבית. הפרשי הצמדה וריבית מהווים רכיב אינטגרלי בהחזרת מס ששולם ביתר על-פי סעיף 159א - כמוהו כסעיף 160 לפקודה - ולא מצאנו לא צדק ולא סבירות בחיוב לשלם מעבר לשש השנים הקבועות מפורשות בסעיף 160 לפקודה.

40. מטעמים שעמדנו עליהם באריכות, לא נוכל להסכים להנמקות שנתנו בת-המשפט המחוזיים. ההחלטה כי הוראת סעיף 159א לפקודה חלה על הנישומים שלפנינו. כך, למשל, אמר בית-המשפט בפרשת חלפון דברים אלה:

במרכזה של האבחנה בין סעיף 159א וסעיף 160 עומדת השאלה, האם זכותו של הנישום להחזר היא חד משמעית ואינה זקוקה לשיקול דעת ובחינת ראיות, שכן הדו"ח היה "מבוסס על פנקסי חשבונות, או על מסמכים נאותים" המאפשרים קביעת הזכות להחזר ללא צורך בבדיקת ראיות. לעומת זאת, סעיף 160 דן במקרים בהם הזכות להחזר טעונה בבדיקת ראיות. לפיכך, מדובר בסעיף 160 על מצב בו עובדת תשלום המס יתר על הסכום שהנישום חייב בו, טעונה הוכחה "להנחת דעתו של פקיד השומה".

במקרה הראשון, חלוף הזמן אינו מקשה על פקיד השומה לבדוק את נכונות טענת הנישום ולכן אין סעיף 159א' כולל הוראת התישנות ואילו סעיף 160 דן במצבים הדורשים בבדיקת ראיות. כאן לאלמנט הזמן יש חשיבות בשל הצורך בשמירת ראיות ולכן כולל ס' 160 הוראת התישנות.

בית-המשפט מסיק איפוא כי סעיף 159א אינו מכיל הוראת התישנות, בין השאר מפני שחלוף הזמן אינו מקשה על פקיד השומה לבדוק את נכונות טענת הנישום. דברים אלה אינם מקובלים עלינו בבחינת פירושו של החוק, ואולם אין צורך שנוסיף ונעמיק משום שדעתנו היא כי הוראת סעיף 159א אינה חלה, מעיקרם של דברים, על הנישומים שלפנינו.

41. כללם של דברים: הוראת סעיף 159א לפקודה אינה חלה כלל על הנישומים שלפנינו. ההוראה החלה עליהם היא זו שבסעיף 160 לפקודה, ועל-פיה אין תביעתם להחזר מס תופשת לתקופה אל-מעבר לשש שנים לאחור.

על-אודות התיישנות

42. דיברנו עד-כה בהוראות-חוק הבאות בפקודת מס הכנסה ובדברי-חוק אחרים אף-הם: בלשון של אותן הוראות-חוק, בהגיונו, בתכליתן, בשילובן אלו-באלו, ובמסקנות המשפטיות הנדרשות לאחר עיבודן בכלי-משפט שבידינו. ואולם גם זו אמת, שהדיון בסוגיות אשר הועלו לפנינו להכרעה בהן, אינו מצמצם עצמו אך לאותן הוראות-חוק ולפירושן במובנו המצומצם של מושג הפרשנות. פיתרון שאנו מציעים לשאלות שנתעוררו ואשר הוטל עלינו להכריע בהן, אינו גודר עצמו אך באותן הוראות-חוק שלענין. צבת בצבת עשויה, וכן הן סוגיות במשפט. סוגיה משפטית - כל סוגיה משפטית - המתעוררת בחיקה של שיטת משפט פלונית, קשורה לשאלות ולנושאים קרובים לה ורחוקים ממנה; רובצת היא על מצע פורה של שיטת המשפט בכללה; ופתרונה נגזר - במישור או בעקיפין, ביודעין ושלא-ביודעין - גם משאלות ומונושאים הנחזים להיותם, לעיתים, שאלות ונושאים שלא-לענין. כל סוגיות במשפט יונקות חיות מעיקרים ומדוקטרינות במשפט, והגם שלא תמיד יקל עלינו הדבר, הליך פרשנות מושכל שומה עליו לאתר אותם עיקרים ואותן דוקטרינות; לעמוד על עוצמתם ועל חשיבותם; ולהוסיף ולבחון עד כמה נספגו אלה בכללי משפט פוזיטיביים הנדרשים לענין ומה השפעה נודעה להם על עיצוב תוכנם של אותם כללים ועל קביעת גדירותיהם. לכל אלה, ראו: דנ"א 7325/95 **ידיעות אחרונות בע"מ נ' קראוס**, פ"ד נב(3) 1, 74-71; בג"ץ 5503/94 **סגל נ' יושב-ראש הכנסת**, פ"ד נא(4) 529, 562-566; רע"א 6339/97 **רוקר נ' סלומון** (טרם פורסם; בפיסקאות 22 עד 24 לחוות-דעתי).

43. בענייננו-שלנו מרחפת מעלינו ובאה בתוכנו דוקטרינת ההתיישנות במשפט, דוקטרינה שאחת מנציגותיה באה לידי ביטוי בהוראת סעיף 160 לפקודת מס הכנסה ובהוראת סעיף 159א אף-היא. טענת הנישומים, ולפיה תביעותיהם להחזר מס ששולם ביתר לא נתיישנו, שקולה למעשה לטענה כי תביעות כתביעותיהם להחזר מס, תביעות הן שההתיישנות אינה נאחזת בהן ואין הן מתיישנות לעולם. אמירה זו נוגדת מושכלות ראשונים במשפט.

44. דוקטרינת ההתיישנות על היבטיה השונים מוסד מוסד היא בשיטת המשפט - בכל שיטת משפט - ופוקדת היא עצמה עם מושכלות-היסוד של המשפט. כלשונו של השופט זילברג בע"א 158/54 **דה בוטון ואח'** נ' **בנק המזרחי בע"מ ת"א**, פ"ד י 687, 695:

מוסד ההתיישנות הוא מוסד משפטי עתיק יומין, אשר קנה לו שביתה, בצורה זו או אחרת, בשיטות המשפט של כל העמים וכל התקופות. מקורה נעוץ, איפוא, בצורך אנושי-כללי, בדרישות יסוד הטבועות בחיי החברה בכל אתר ועידן.

אל ביקעה אחת נאספים אינטרסים משלושה מקומות: ממקומו של התובע (הנפגע, הזכאי), ממקומו של הנתבע (הפוגע, החייב) וממקומו של הציבור הרחב; ודוקטרינת ההתיישנות על סעיפיה וסניפיה הרבים והשונים אמורה ליצור מעין-איזון בין שלושה אלה, כנראה לחברה מעת לעת: הן באשר למועד ההתיישנות, על-פי סוגי התביעות השונות, הן באשר לגורמים שיעצרו התיישנות במירוץ, הן באשר לכל ענין אחר הכרוך בנושא ההתיישנות. ראו והשוו: פרשת דה בוטון, שם; פרשת בוכריס, לעיל, 558-559; ד"נ 36/84 ר' טייכנר נ' איר-פרנס נתיבי אוויר צרפתיים, פ"ד מא(1) 589, 602-603. דוקטרינת השיהוי קרובת-משפחה היא לדוקטרינת ההתיישנות, אך להבדילה מן השיהוי מהווה התיישנות במובנה המשפטי-הטכני תרכובת-קריסטליזציה של אותם שלושה היסודות היוצרים אותה. בעוד אשר דוקטרינת השיהוי דוקטרינה גמישה היא, והכרעה בטענת שיהוי ניתנת לשיקול דעתו של בית-המשפט מענין לענין - על-פי נסיבותיו ועל-פי עקרונות השיהוי - נושא ההתיישנות גובש בכללים חרותים, ושיקול דעתו של בית-המשפט מצמצם עצמו לפירושה ולהחלתם של כללים פורמליים אשר נקבעו בחוק - מהם כללים פורמליים נוקשים (כגון מועד ההתיישנות) ומהם כללים פורמליים שידו של בית-המשפט רב לו בהחלתם על המקרה שלפניו.

45. אומרים אנו דברים אלה, בין השאר, בתשובה - ולו בעקיפין - לדברים שאמר בית-המשפט המחוזי בפרשת חלפון. באותו ענין עמד בית-המשפט על הטעמים לקביעתה של התיישנות בשיטת המשפט, ומסקנתו היתה כי טעמים שיצרו התיישנות כוחם מועט במקום שהנתבעת היא המדינה. כך, למשל, התיישנות נועדה להגן על נתבע-בכוח, בשל "הקושי ... לשמור, זמן רב מדי, על ראיות. את השובר (הקבלה) יאכלו העכברים ... ועדים עלולים למות" (פרשת דה בוטון, שם, 695; ראו עוד: פרשת בוכריס, 558; פרשת טייכנר, 602). על כך אומר בית-המשפט המחוזי בפרשת חלפון, כי לרשותה של המדינה עומד מנגנון גדול ומסודר המבטיח שימורן של ראיות; כי אין קושי רב לשמור על ראיות זמן רב; אשר-על-כן אין זה מוצדק להחיל עליה את דוקטרינת ההתיישנות באותה דוקטרינת שבה מחילים אותה על יחידים. אני מתקשה להסכים להנמקה זו. לא זו בלבד שמיקרא מפורש הוא בחוק ההתיישנות - בסעיף 28 ב - כי הוראותיו חלות על המדינה, אלא שהנמקה זו קשה עלי לגופה. שכן משעה שנקבעה התיישנות שומה עליו על בית-משפט להחילה כלשונה וכרוחה על עניינים הבאים לפניו. אכן, האינטרסים אשר יצרו את ההתיישנות כוחם עימהם לפירושו של החוק, אך לאחר עירובם של האינטרסים אלה-באלה, ולאחר הקריסטליזציה שעשה המחוקק על דרך יצירתם של אותם אינטרסים בהוראות-חוק חרותות, שוב אין זה בכוחו של בית-משפט לבטל הוראות מפורשות שבחוק או לפרשן בדרך השקולה לביטולן.

46. אכן, אותם שלושה אינטרסים שדיברנו בהם - אינטרסים המושכים, שלא כמקובל, לאותו כיוון עצמו - יוצרים ומצדיקים הם את דוקטרינת ההתיישנות מעיקרה, ויציקתם אל קדירה אחת במינון יחסי מתאים וראוי, מביאה ללידתן של הוראות-חוק חרותות שעניינן התיישנות וספיחיה. מאותה שעה ואילך הופכת ההתיישנות ה"פורמלית" להיותה חלק בלתי נפרד מכל תביעה לקיום זכות כל שהיא; וכלשון סעיף 2 לחוק ההתיישנות: "תביעה לקיום זכות כל שהיא נתונה להתיישנות..." . ההתיישנות נדמית היא לַגֵּן החבוי בצופן הגנטי של כל זכות וזכות; אלא שבבדל מגנים אחרים בצופן הגנטי של הזכות, גֵּן ההתיישנות גֵּן רדום הוא. רק בנסיבות מסויימות - לאחר עבור תקופה מסויימת מעת היוולד הזכות - ניעור אותו גֵּן מתרדמתו, ומאותה עת משתלט הוא על הזכות ובכוחו לחסום את דרכו של בעל הזכות לבית-המשפט.

דוקטרינת התיישנות, זאת יש לדעת, ספוגה היא בכל זכות שהיא במשפט ("זכות כל שהיא", כלשון סעיף 2 לחוק ההתיישנות), ובכלל הזכויות גם זכותו של נישום - כנישומים שלפנינו - לתבוע החזר מס ששולם בִּיתָר לרשויות המס. השאלה שלענייננו היא, הלכה למעשה, אם זכותם של התובעים החזר מס ששולם ביתר נשלטת בידי ההתיישנות הקבועה בחוק ההתיישנות או אם נשלטת היא בידי ההוראות המיוחדות שבפקודת מס הכנסה.

47. חוק ההתיישנות קובע תקופות התיישנות מסויימות לעניינים אלה ואלה המנויים בו, אך כופף הוא עצמו בפני הסדרים ספציפיים הקבועים בדינים אחרים ומסיג הוא עצמו מפניהם. וכלשון סעיף 27 בו:

<p>27. אין חוק זה בא לפגוע בתקופת-התיישנות הקבועה לענין פלוני בדין אחר, אלא אם נאמר כך במפורש בחוק זה; ואין חוק זה בא לפגוע בכל סמכות, לפי כל דין, לדחות תובענה או לסרב למתן סעד מחמת שיהוי.</p>	<p>דינים שמורים</p>
--	--------------------------------

כשם שחוק ההתיישנות בגופו מבחין בין נושאים שונים, בקובעו לכל אחד מהם תקופות התיישנות יחודיות לו, כן הוא בתקופות התיישנות שנקבעו ספציפית בדין לבר-חוק-ההתיישנות. תקופת התיישנות ראוי לה שתתאים עצמה לסוג הזכות בה מדובר - יש זכויות "סטטיות", כזכויות במקרקעין, שתקופת התיישנות בהן ראוי לה שתהיה ארוכה, ויש זכויות "דינמיות", שתקופת התיישנות בהן ראוי לה שתהא קצרה - וחוק ההתיישנות כחוק "כללי" מכיר באינטרס הלגיטימי של חוקים לְבַר-לו לקבוע תקופות התיישנות מיוחדות המתאימות עצמן לסוגי זכויות על פי מאפייניהם היחודיים. ראו והשוו: פרשת **טייכנר**, לעיל.

בהקשר זה נודע מקום-של-כבוד לדיני המס, ובפרישה רחבה יותר: לתביעות לקיום זכויות מתחום המשפט הציבורי, בעיקר זכויות ממון שהיחיד תובע קיומן מרשויות הציבור, בראשן המדינה והרשויות המקומיות.

48. מסים למיניהם הנגבים מן התושבים אמורים לממן את פעילויות המדינה, ומדיניות מיסים ראויה תיועד אף להביא לחלוקת משאבים מיטבית בין התושבים ובין שכבות האוכלוסיה למיניהן. ראו, למשל: א. ויתקון בהשתתפות י. נאמן, **דיני מיסים - מיסי הכנסה, עזבון ושבח**, (מהד' שלישית, שוקן, תשכ"ו1966-), 17-24; א. נמדר, **דיני מיסים [מס הכנסה]** (מהד' שניה, תל-אביב, תשנ"ג1993-), 25. ניהול ראוי של משק הכספים מחייב מעצם טיבו המעטת יסוד חוסר הוודאות, שכן רק בהגברת יסוד הוודאות ניתן לתכנן כראוי פעילויות לעתיד-לבוא. פריעת סדרים בניהול משק בכספים של רשות הציבור עלולה לקלוע אותה לקשיים לא-מעטים, ומכאן הצורך המובנה - לא פחות מאשר בעניינו של היחיד - להציב גדירות לחיובה של רשות הציבור להחזיר כספים שגבתה מן היחיד; ומכל מקום, להעמיד את הרשות במהירות מירבית במצב שתדע מה משאבים עומדים לרשותה.

אכן, הצורך ביסוד של ודאות בניהול ענייניה הכספיים של רשות הציבור הוא כה דומיננטי, עד שהמחוקק - ולא רק בישראל - מצא לנכון, לעיתים, להפקיע חטיבות דין שלמות בנושאי מיסוי מתחומו של המשפט הפרטי, ולספחן - למיצער בחלקן - אל המשפט הציבורי. תופעה תדירה היא בתחום המיסוי, שהחוק קובע הסדר שלם ומקיף להשגות, לעררים ולערעורים, ומוסיף הוא וקובע הסדרים מיוחדים לתביעות שתוגשנה ואשר עניינן השבת כספים ששולמו לרשות. הסדרים אלה סגורים הם לעיתים מזומנות ממרבית צדדיהם - לרבות בקביעת לוחות זמנים להשגות לעררים, לערעורים ולתביעות השבה - וכל אלה נועדים הם לעיתים לבוא תחת הסדרי המשפט הפרטי שהיו נוהגים - למיצער בחלק מן ההליכים - לולא ההסדרים הסטטוטוריים הספציפיים. עם הסדרים אלה פוקדים עצמם, למשל, ההסדרים שבפקודת מס הכנסה, ההסדרים שבחוק מס ערך מוסף, תשל"ו1976-, ההסדרים שבחוק מיסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), תשכ"ח1968- (**חוק מיסים עקיפים**), ההסדרים שבחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג1963-, ועוד. ראו והשוו: פרופ' דניאל פרידמן, **דיני עשיית עושר ולא במשפט** (מהד' שניה, תשנ"ח1998-, כרך ב) 881 ואילך. כליאתם של ההליכים אלה במסגרת סטטוטורית פורמלית, אגב קביעת לוחות זמנים ברורים, עשויה להבטיח מידה ראויה של ודאות לניהול המשק הכספי של רשויות הציבור ולמעט מגורם חוסר הוודאות העשוי לפגום בתכנון פעילויות שהרשות אמורה לבצע בגידרי תפקידיה.

49. אחד היסודות החשובים המהווים חלק בלתי-נפרד מן ההסדרים הסטטוטוריים למיניהם, הוא יסוד המועדים הקבועים בדין להשגות, לעררים, לערעורים, לתביעות השבה ולעוד פעילויות כיוצא באלו; ואלה כולם באים - לעתים מזומנות - תחת ההסדרים הקבועים במשפט הפרטי. כך היא, למשל, קביעת חוק מיסים עקיפים (בסעיף 6 ב) כי מס עקיף ששולם ביתר יוחזר למי ששילמו, אם המשלם ביקש את החזר תוך תקופה שנקבעה בחוק (חמש שנים או שלוש שנים, בהתאם לסוג הטובין). הוא הדין בחוק מס ערך מוסף, הכולל הוראות מפורטות עד-דק לפעילויות של השגות למיניהן ולהחזרי מס ששולם. כך הוא אף, למותר לומר, בפקודת מס הכנסה, והדברים ידועים.

50. הסדר הדוק של יחסי היחיד והרשות הכרח הוא, כאמור, לניהול ענייניה הכספיים של רשות הציבור באורח תקין, ויסוד הזמן היה כְּיָכִין וְכַבְעָז שעליהם נשען בנין ההסדר כולו. אמר על כך השופט לנדוי בע"א 415/59 דוידוב נ' עיריית תל-אביב-יפו, פ"ד טז 648, 655, ואלה היו דבריו:

לגורם הזמן שעבר בין התשלום לבין דרישת ההשבה נודעת, לדעתי, חשיבות רבה, כי במרוצת הזמן עלולה להיווצר מעין מניעות נגד האזרח. ענייניה הכספיים של רשות ציבורית מתנהלים בדרך כלל במסגרת קבועה של תקציבים ומאזנים, והיא רשאית להניח שהאזרח לא יבוא נגדה אחרי עבור זמן ניכר בדרישה להשבת הכסף, שנכנס לקופתה והוצא בינתיים לשם סיפוק צרכי הציבור ...

אכן, הצורך להחזיר מס שלא ניצפה מראש כי יוחזר, עלול להביא לפריצת מסגרת התקציב, וכפי שאמר השופט ויתקון בע"א 33/72 ל. פרומין ובניו בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד כח(2) 459, 463: "אין הדעת נוחה מהגשת תביעה להחזרת מס ללא הגבלת זמן". כך אף אמר בית-המשפט (מפי השופט אנגלרד) בע"א 4024/95 פגי לזר נ' מ"י (לא פורסם):

[אין זה מתקבל על הדעת כי אדם הטוען לזכאות לפיצוי [מן המדינה] ישהה את תביעתו ללא גבול קבוע בזמן ... על [המדינה] לפעול במסגרת תקציבית נתונה ... [אין לחייבה לצפות עד אין קץ שחפצו של האדם, הגורס כי הוא זכאי לפיצוי, יתעורר כדי להגיש תביעה.

51. סדנא דארעא חד הוא. הקשיים שדיני המס נתקלים בהם, קשיים מובְּנִים הם בנושא המס באשר הוא, ועל כן לא נתמה משיתגלה לנו כי קשיים שמשפט ישראל נתקל בהם קשיים הם שאף משפטי מדינות אחרות נתקלים בהם. כך, למשל, בפרשת **Woolwich Building Society v. Inland Revenue**

Commissioners [1992] 3 All ER 737 - בו הוכרה זכות השבה של ממון ששולם על-פי חקיקת-

המישנה שהוכרזה כבלתי תקפה - מוצאים אנו את בית-המשפט, מפי הלורד גוף (Lord Goff) אומר דברים

אלה (שם, 761):

I agree that there appears to be a widely held view that some limit has to be placed on the recovery of taxes paid pursuant to an ultra vires demand. I would go further and accept that the armoury of common law defences, such as those which prevent recovery of money paid under a binding compromise or to avoid a threat of litigation, may be either inapposite or inadequate for the purpose; because it is possible to envisage, especially in modern taxation law which tends to be excessively complex, circumstances in which some very substantial sum of money may be held to have been extracted ultra vires from a very large number of taxpayers. It may well therefore be necessary to have recourse to other defences, such as for example short time limits within which such claims have to be advanced.

לשון אחר: תחת אשר לא תוכר תביעת השבה של מס אשר שולם מחמת "טעות שבדין", נכיר בתביעה זו אך

נגביל את המועד להגשתה של תביעת השבה. בהמשך דבריו מצביע השופט על המשפט הגרמני, בו נקבעו

תקופות זמן קצרות ביותר לתביעות השבה של מיסים ששולמו ביתר. כך שומעים אנו אף מקנדה בנושא השבת

ממון ששולם על-פי חקיקה שהוכרזה כבלתי תקפה: **Air Canada v. British Columbia** (1989) 59

:DLR (4d) 161, 195

A ... concern ... prevalent through many of the authorities and much of the academic literature is the fiscal chaos that would result if the general rule favors recovery, particularly where a long-standing taxation measure is involved. That this is not unfounded concern can be seen by reference to one incident in the United States.

ראו עוד: **Goff and Jones, The Law of Restitution**, 5th ed. (London, 1998) 676, 684.

אכן, ענייננו-שלנו אינו מעורר שאלות כה-קשות כשאלות שנתעוררו בפרשות שהיזכרנו זה עתה, אך העיקרון

אותו עיקרון הוא: יש לפעול במסגרת זמנים מוגבלת וקבועה ושלא לפרוץ גדרות של זמן.

52. הגבלת המועד לתביעתו של מס אשר שולם ביתר נהגת בשיטות משפט אחרות אף-הן, והיא חלק בלתי-נפרד ממשפחת ההתיישנות בהתאמתה לדין המיסים. כך, למשל, הדין במשפט האנגלי, שלפי סעיף 33(1) ל- Taxes Management Act 1970. תביעה להחזר מס אשר שולם מחמת טעות (על-פי שומה), יש להגישה לא יאוחר מחמש שנים לאחר יום ה-31 בינואר העוקב את שנת השומה שבגינה נערכה שומה: **Halsbury's Statutes**, 4th. ed., London, 1996 Reissue, vol. 42, 219.

53. בדברינו למעלה (בפיסקה 51) היזכרנו את פסק-הדין בפרשת **Woolwich**, בו עמד בית-המשפט על הצורך לתחום מועד לדרישה להחזר מס. לאחר מתן פסק-הדין הוקמה ועדה מלכותית לבחינת הסוגיה של השבת ממון ששולם בטעות לרשות ציבורית, ומסקנתה של ועדה זו היתה כי המשלם זכאי להשבה תוך שש שנים (כתקופה שנהגה אותה עת לתביעות להחזר מס) וכי מירוץ השנים יחל משעה שהמשלם גילה את הטעות או יכול היה לגלותה בסבירות ראויה. ראו: The Law Commission - Restitution: Mistakes of Law and Ultra Vires Public Authority Receipts and Payments (November 1994), 117 - 120, paras. 10.36-10.43.

ראו עוד: J. Beatson, "Restitution of Taxes, Levies and other Imposts: Defining the Extent of the Woolwich Principle", 109 (1993) **L.Q.R.** 401, 430. בו עומד המחבר על הצורך המובהק במאטריה לקצוב מועדים להשבה. ראו עוד: G. Virgo, "The Law of Taxation is Not an Island - Overpaid Taxes and the Law of Restitution", **British Tax Review** (1993) 442, 460. כך הדין אף בארצות-הברית, שלפי דיניה נקבעו מועדים קצרים לתביעות השבה של מס ששולם ביתר: Internal Revenue Code, 26 USCA § 6511.

אכן, אין חוק מס אחד דומה למשנהו, וכפי שלימדנו פרופ' דניאל פרידמן, שם, 881: "השאלה של השבת תשלומי מס מושפעת, במקרים רבים, מהוראות ספציפיות בחקיקה הנוגעת בדבר. סוג אחד של הוראות קובע מועדים לדרישת השבה...". וכך, עד שנגיע למסקנת-פרשנות זו או אחרת בעניינו של חוק מס פלוני, שומה עלינו ללמוד היטב-היטב את ההסדרים הקבועים בו - הסדרים חיוביים והסדרים שליליים - ורק אחרי כל אלה נוכל להכריע בסוגיה העומדת לפנינו להכרעה.

54. בעניינו-שלנו לא הוטל עלינו להכריע אלא בשאלה אחת בלבד, לאמור: האם מועד שש השנים הקבוע בסעיף 160 לפקודת מס הכנסה מועד של "התיישנות" הוא לתביעה להחזר מס בִּיְתֵר. בשאלה זו לא

נהסס לומר כי אכן כן הוא דין, ולא נוכל לקבל את טיעון הנישומים ולפיה זכותם לקבל החזר של מס יתר אותו שילמו בעבר אינה מוגבלת במועד קצוב לעבר. סעיף 160 הורה אותנו כי זכאי הוא נישום לקבל החזר מס ששילם ביתר אך בגין שש שנים לאחור, והנישומים שלפנינו חייבים לספק עצמם במסגרת מועד זו.

55. משנקבעה תקופת "התיישנות" להגשתן של תביעות להשבת מס ששולם ביתר, מספחת עצמה אותה התיישנות לכל תביעת השבה; כך, גם אם במקרה פלוני או פלמוני תחלחל בנו תחושה של אי-נוחות (כתחושה שחש בית-המשפט המחוזי שזיכה את הנישומים בתביעתם). ואולם אין די בה בתחושה זו כדי לזכות אדם בזכות שהחוק לא העניק לו, שלו עשינו כן פרענו חוק וסדר. אכן, טענת התיישנות, כמוה כטענת מעשה בית-דין או כטענה שעניינה סופיות הדין, מעוררת בנו תחושת אי-נוחות וזרעת היא בנו מבוכה, ואולם אין די באותן אי-נוחות ומבוכה כדי שנייע את אמות-הסיפים.

בע"א 4012/96, בני שחף הובלות והשקעות (1976) בע"מ נ' הבנק הבינלאומי הראשון לישראל

בע"מ (טרם פורסם) עמדתי על הדוקטרינה של מעשה-בית-דין, וכך אמרתי בין שאר דבריי (בפיסקאות 3 ו-4 לחוות דעתי):

ניתנת אמת להיאמר: הידרשות ... לדוקטרינה של מעשה-בית-דין - אם תרצו: לדוקטרינה של סופיות הדין (דוקטרינת ה- *functus officio* - יכולה לעיתים שתביאנו לזוע באי-נחת על מושבנו. הנה-הוא המעשה במריוט ובהמפטון [הדברים מכוונים לפרשת *Marriot v. Hampton* (1797) 101 ER 969], עבור אותה עיסקה ומשפט המדינה מסרב להעניק לו סעד. הראוי כי כך יהא? אכן, חוש הצדק הטמון בנו - בכל איש-ואיש - משמיע קול מחאה, ומתקשים אנו להשתיקו. סקירה חטופה תלמדנו כי בת-דוד לדוקטרינה זו היא דוקטרינת התיישנות, ובצידן של השתיים יעמדו דוקטרינות וכללים אחרים במשפט, דוקטרינות וכללים שנועדו, כל אחד מהם בתחמו, לשלול אחריות, לצמצם אחריות או לסכור פיו של מתדיין מטעון כי יריבו-בדין חייב כלפיו, והכל מטעמים שאינם נוגעים לחילוקי-הדעות המהותיים בין בעלי-הדין.

"עשות משפט" כדבר הנביא (מיכה ו' ח') פירושו עשות צדק, ומה לנו צדק נקי ומטוהר מסיגים מן הדוקטרינה של עשיית עושר ולא במשפט? והנה מביאים אנו את אלת-הצדק לכוף ראשה לפני אל-היעילות. אמנם כן: גם הדוקטרינה של מעשה-בית-דין אומרת לעשות משפט צדק, אך נדרשים אנו למסע-שיכנועים ארוך ומתיש כדי להבין - ולהצדיק - הכנעתו של הצדק המזוכך בפני אותו צדק שדוקטרינת מעשה-בית-דין נושאת בכנפיה. מקובל עלינו, כי בית-משפט אמור להדריך עצמו על-פי הנוסחה של "just and convenient" - גם צדק גם יעילות - אלא שהצדק אמור לבוא תחילה, קודם היעילות, והיעילות מקומה אחר הצדק. והנה הופכים אנו את היוצרות: עיקר הצדק נדחק מפני הדוקטרינה שיוצרה, בעיקרה, על אובני-היעילות. כיצד כך? התשובה האחת לקושיה היא, ש"כל אורגניזם חייב להיות מאורגן בעצמו לפני שיוכל לארגן את סביבתו" (דברי פרופסור אביגדור לבונטין

המובאים בע"א 6821/93, רע"א 1908/94, 3363 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי, פ"ד מט(4) 221, 530; ראו עוד, שם: 531 ואילך). התעלמות מן הכלל של מעשה-בית-דין עלולה היתה להביא לקריסת המערכת כולה, וכך לא היה איש זוכה בצדק. על מערכת מעין זו ניתן היה להפטיר בעצב: ומה הועילו חכמים בתקנתם?

ראו עוד: ר"ע 166/83 **בן הלל נ' קצין תגמולים, אגף השיקום במשרד הביטחון**, פ"ד לח(3) 13, 20-21 (מפי המישנה לנשיא, השופטת מרים בן-פורת).

אכן, התיישנות היא איבר בשיטת המשפט - איבר חיוני - כמוה כאברי משפט אחרים. ושומה עלינו לכבדה בגדריה כשם שמכבדים אנו כל נורמה אחרת במשפט.

היש לנישומים עילה בדין עשיית עושר ולא במשפט?

56. מוסיפים הנישומים וכך הם טוענים: גם אם הוראות פקודת מס הכנסה - בראשן הוראות הסעיפים 160 ו-159א שלפקודה - לא תעמודנה לנו, עילה בדין עשיית עושר ולא במשפט (**דין עשיית עושר**) תעמוד לנו, והיא כהוראת סעיף 1 לחוק עשיית עושר ולא במשפט, תשל"ט 1979- (**חוק עשיית עושר**). ומשתעמוד לנו עילה זו שבעשיית עושר, זכאים אנו ממילא להחזר מס היתר ששילמנו לרשויות המס; שהרי אם תמשכנה ותחזקנה בכספנו תעשינה הרשויות עושר ולא במשפט על חשבוננו, ועוולה זו יש לתקון. דינה של טענה זו - מהו?

57. בראשית הדברים נאמר, כי נשכח ממיקצת מן הנישומים, כי דוקטרינת ההתיישנות נאחזת בעילה שבעשיית עושר אף-היא; וביודענו כי התיישנות שעל-פי חוק ההתיישנות התיישנות בת שבע שנים היא - בעוד אשר "התיישנות" שלפי פקודת מס הכנסה התיישנות בת שש שנים היא - מדברים אנו על תוספת של שנה לשש השנים ולא על תוספת של שנים רבות, כטענת הנישומים. ואולם, עיקר הוא בשאלה אם עומדת אמנם לנישומים עילת השבה בדיני עשיית עושר בצידה של עילת השבה לפי פקודת מס הכנסה. טענת המדינה היא שאין עומדת להם לנישומים עילה בדיני עשיית עושר, ועיקרה של טענה זו מקובל עלינו.

58. שאלת היחס בין חוקי המס למיניהם לבין דיני עשיית עושר, שאלה מורכבת היא ואין בה פיתרון אחד וחד-משמעי. מעורבים בה בשאלה זו יסודות של פרשנות חוק המס הספציפי העומד לדין - מיבנהו של החוק, פירוש הוראותיו הספציפיות, ההסדרים החיוביים והשליליים בו, ועוד - ולא הרי חוק מס אחד כהרי חוק מס אחר. בנושא זה קמו אסכולות חשיבה שונות בהלכה, ואין בכוונתנו להכריע ביניהן. ראו בסיפורו של פרופ' פרידמן, שם,

881 ואילך, בייחוד 883 עד 885. ואולם עיקר לענייננו יימצא בסעיף 6 לחוק עשיית עושר, המורה אותנו וזו לשונו:

6. (א) הוראות חוק זה יחולו כשאין בחוק אחר הוראות מיוחדות לענין הנדון ואין הסכם אחר בין הצדדים.	תחולה ושמירת תרופות
--	------------------------------------

(ב)

לפירושה של הוראת-חוק זו נדרשנו ברע"א 5768/94 א.ש.י.ר. יבוא יצור והפצה ואח' נ. פורום אביזרים ומוצרי צריכה בע"מ ואח', פ"ד נב(4) 289, 317 ואילך, וכ'ה הרבינו לדוש בה עד שתש כוחנו להוסיף על דברים שנאמרו. ראו עוד: ע"א 3666/90, 4012 מלון צוקים בע"מ נ' עירית נתניה, פ"ד מו(4) 45, 69 ואילך; רע"א 3948/97, 5449 מגדל חברה לביטוח בע"מ נ' מנורה חברה לביטוח בע"מ (טרם פורסם) בפיסקאות 4 ואילך לחוות דעתי, בייחוד בפיסקאות 6 עד 8, והאסמכתאות שם.

השאלה הנשאלת היא, אפוא, זו: האם הוראת סעיף 160 - ובצידה הוראת סעיף 159 א - לפקודת מס הכנסה מהווה "הוראות מיוחדות לענין הנדון" כמשמעות הדיבור בסעיף 6 לחוק עשיית עושר, לאמור: הוראות מיוחדות שהסדר שבהן דוחק את חוק עשיית עושר ובא תחתיו? במובן מסוים השאלה אף צרה יותר בתחומיה, שהרי ענייננו הוא אך בנושא ההתיישנות בלבד.

59. בלא שנחווה דעתנו על חוקי המס בכללם, דעתי היא כי עילה עצמאית על-פי חוק עשיית עושר לא תעמוד להם לנישומים שלפנינו. טעם הדבר הוא, שהוראת סעיף 160 לפקודת מס הכנסה, היא עצמה, עילה היא מדין עשיית עושר בהתאמתו למשפט המיסים, קרא: תביעה היא להשבתו של ממון אשר שולם בניסבות המחייבות את השבתו למשלם. עשיית עושר שְלָחָה נציג קבוע מטעמה אל משפט המיסים, ובשיבתו במשפט המיסים התאים עצמו הנציג לסביבתו. אכן, אָמָה של הוראת סעיף 160 היא עשיית עושר; אביה הוא משפט המיסים; והיא עצמה יש בה גם מזו גם מזה. משידענו כל אלה, דומה שאין מקום כי בצד עילה זו שבעשיית עושר תעמוד להם לנישומים עילה נוספת בעשיית עושר, זו הפעם עילה מכוח חוק עשיית עושר.

60. סקירת ענייננו מבחינתו היוריספרודנטית הכללית תלמדנו, כי מישכנם העיקרי של דיני עשיית עושר - שמא נאמר: מישכנם על דרך ברירת-מחדל - הוא בחוק עשיית עושר. ואולם אין זה מישכנם היחיד. עקרוני עשיית עושר שולחים פארותיהם אל כל פינות המשפט וכמעט אין אתר במשפט הפרטי שלא תמצא אותם בו.

אפשר אין הם נקראים בשמם; אפשר נבלעים הם בזכויות ובעילות אחרות; אפשר שהחומר הפעיל בהם מניע זכויות אחרות; ואולם תופעה ידועה היא שהדוקטרינה של עשיית עושר שולחת "נציגים ושגרירי-רצון-טוב אל כל פינות המשפט, להשליט צדק ומשפט בין אנשים-ניצים" (פרשת א.ש.י.ר., שם, 330).

הוראת סעיף 160 לפקודת מס הכנסה היא אחת מאותן שלוחות של דין עשיית עושר, ובעצם היא-היא דין עשיית עושר ספציפי לענין החזר מס ששולם ביתר. המחוקק יצק דין עשיית עושר אל קדירה; הוסיף לקדירה יסודות ממשפט המיסים; וכך נולדה הוראת סעיף 160 לפקודת מס הכנסה. יתר-על-כן: אם נכיר לנישומים, על דרך הסתם, עילה בעשיית עושר בצידו של ההסדר שבסעיף 160, נייתר במו החלטתנו את הוראת סעיף 160. מעשה זה לא הותרנו לעשותו. פרידמן אומר (שם, 881) כי "השאלה של השבת תשלומי מס מושפעת, במקרים רבים, מהוראות ספציפיות בחקיקה הנוגעת בדבר", ומוסיף הוא (שם, 883), כי התשובה לשאלה אם זכאי הוא פלוני לתבוע השבה בדיני עשיית עושר "למרות שלא נקט הליכים, כאמור בחוק [המיסים] הרלבנטי", תולה עצמה "בלשון החוק ובפרשנותו". דעתנו היא, כאמור, כי הנישומים שלפנינו חייבים לספק עצמם בהוראת סעיף 160 לפקודת מס הכנסה, וכי דיני עשיית עושר מכוח חוק עשיית עושר לא יעניקו להם סעד - ואף אין הצדק כי יעניקו להם סעד - הואיל והוראת סעיף 160 היא-היא דין עשיית עושר בעינינו.

משהיגענו למסקנה שהיגענו אליה, אין צורך כי נוסיף ונדון בטענות אפשריות העומדות למדינה מכוח חוק עשיית עושר עצמו; למשל, שאין להם לנישומים כלל עילה בעשיית עושר הואיל וחיובם במס נעשה כדין על-פי המצב העובדתי והמשפטי בעת התשלום, וממילא אין המדינה, כהוראת סעיף 1 לחוק עשיית עושר, בגדר "מי שקיבל שלא על פי זכות שבדין נכס" מזולתו; או, שעומדת לה למדינה טענת הגנה של שינוי מצב לרעה. משהיגענו לכלל מסקנה כי לזכיה בסעד חייבים הם הנישומים לגדור עצמם בהוראת סעיף 160 לפקודת מס הכנסה; וכי הוראת-חוק זו אינה מזכה אותם בסעד; מתייתרות מאליהן שאר שאלות שעניינן עשית עושר.

תביעות הנישומים וחוקי-היסוד

61. כמינהג ימינו מוסיפים הנישומים וטוענים כי חוקי-יסוד: כבוד האדם וחירותו עומד להם, וכי מכוח זכאים הם להחזר המס ששילמו. כיצד כך? שהוראת סעיף 3 לחוקי-יסוד: כבוד האדם וחירותו מצווה כי "אין פוגעים בקניינו של אדם"; כי אותו מס ששולם ביתר ואשר המדינה מחזיקה בו הוא קניינם של הנישומים; ומכאן שיש לצוות על המדינה להשיב להם את קניינם. כשאני לעצמי, נתקשיתי לרדת לחקר טענתם זו של הנישומים.

שאם פירושו של סעיף 160 לפקודת מס הכנסה הוא כפירוש שנתנו לו - מה בין חוק-היסוד ובין ענייננו? נזכיר בהקשר זה את הוראת סעיף 10 לחוק-היסוד, ולפיה "אין בחוק-יסוד זה כדי לפגוע בתוקפו של דין שהיה קיים ערב תחילתו של חוק היסוד." דעתנו היא, שחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו עובר על-פנינו בדרכו אל מחוזות אחרים, ואל חצרה של הוראת סעיף 160 לפקודת מס הכנסה אין הוא בא.

סוף דבר

62. אנו מחליטים לקבל את ערעור המדינה בע"א 3602/97 (שחר) ובע"א 2738/98 (חלפון) ולבטל את פסקי-הדין של בית-המשפט המחוזי. ע"א 5142/97 (לבקוביץ) וע"א 3986/97 (אולשנסקי) - נדחים. לא ייעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט

הנשיא א' ברק:

אני מסכים.

נ ש י א

השופט א' מצא:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ט' שטרסברג-כהן:

אני מסכימה.

שופטת

השופט י' אנגלרד:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט מ' חשין.

היום, י"א בטבת תשס"ב (26.12.2001).

שופט

שופט

נשיא

שופט

שופטת

בקובץ פסקי הדין של בית המשפט העליון בישראל.

שמריהו כהן - מזכיר ראשי

בבית המשפט העליון פועל מרכז מידע, טל' 02-6750444