



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

לפני כב' השופט ה' קירש

צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד גיל רון

המערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1
ע"י ב"כ עו"ד יונתן בן-דוד מפרקליטות מחוז תל אביב
(אזרחי)

המשיב

פסק דין

א. מבוא

1. החברה המערערת עוסקת בייבוא תבואות ומספוא לענף ייצור המזון. הסחורות משווקות ללקוחות בישראל ובשטח הרשות הפלסטינית. היקף הייבוא והמכירות הוא רב, הן מבחינה כמותית והן מבחינה כספית.
2. בין לקוחות המערערת נמנו מגדלים ברצועת עזה. הלקוחה הגדולה ביותר בעזה הייתה NAFCO – National Feed Company ("נפקו"). גם על המכירות ללקוחותיה ברצועת עזה שילמה המערערת מס ערך מוסף (מס עסקאות) בהתאם לחוק מס ערך מוסף, התשמ"ו-1975 ("החוק"). כנדרש לפי החוק, מס העסקאות שולם למשיב, מנהל מס ערך מוסף, בסמוך להוצאת החשבוניות עבור העסקאות.
3. שלושה מן הלקוחות העזתיים, לרבות נפקו, לא פרעו את מלוא חובותיהם כלפי המערערת בגין מכירת הסחורות. לטענת המערערת, חלק מן החובות הפכו לאבודים. בקשר לחובות אלה הוציאה המערערת הודעות זיכוי, כמפורט בהמשך. תכלית הוצאת הודעות הזיכוי הייתה להחזיר לידי המערערת את סכומי מס העסקאות אשר שולמו בגין אספקת הסחורות שתמורתן לא שולמה על ידי הלקוחות. מנימוקים שונים, סירב המשיב לזכות את המערערת בסכומים הכלולים בהודעות הזיכוי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

4. נציין כי לגבי נפקו, הודעות הזיכוי הוצאו על ידי המערערת בשנת 2017 בקשר לחובות שנוצרו, לדבריה, בשנים 2008 ו-2012.
 5. המערערת השיגה על סירוב המשיב להכיר בחובות האבודים הנטענים בנוגע לשלושת הלקוחות העזתיים. השגתה של המערערת נדחתה על ידי המשיב והמחלוקת מונחת עתה לפניי.
 6. מפני שחלק הארי של המחלוקת מתייחס לחובות נפקו, נתמקד בנושא זה תחילה ונעסוק בשני הלקוחות הנוספים רק לאחר מכן.
- בנוסף קיימת בתיק מחלוקת נוספת בקשר לניכוי מס תשומות בגין הוצאות הכרוכות בשימוש בכלי רכב השייכים למערערת; ההיקף הכספי של עניין זה קטן והוא יידון רק בשולי הדברים.

ב. על המסחר בין המערערת ובין נפקו

7. המערערת היא חברה בבעלות משפחתית אשר נוסדה לפני כמעט מאה שנה. בשנת 2018 מחזור מכירותיה הגיע לכדי 743 מיליון ש"ח (סעיף 4 לתצהיר מר חליפה מטעם המשיב).
8. נפקו העזתית הייתה אף היא חברה גדולה ולפי דברי מנהל המערערת, מר איתי רון, נפקו הייתה הספקית המובילה של בשר וביצים ברצועה (סעיף 9 לתצהירו של מר רון). לדבריו, **"היקף העסקאות של המערערת עם חברת נפקו עמד על מאות מיליוני שקלים חדשים. בגין כל העסקאות תמיד שילמנו מס כדין"** (שם). נראה כי המערערת החלה למכור לנפקו בשנת 1997 (הודעתו של מר רון מיום 4.3.2018, שורה 15).
9. דמות המפתח אצל נפקו הייתה מר אבו-עג'ואה, בעל החברה ומנהלה. לפי דברי מר רון, למר אבו-עג'ואה היה אישור כניסה לישראל והוא נהג להגיע לישראל לעתים קרובות ולפגוש את מר רון מדי פעם בפעם. להבנתו של מר רון, אף היו לנפקו ספקים נוספים בישראל.
10. מר רון העיד כי בזמנו לא היה כל קושי בתקשורת עם מר אבו-עג'ואה, באמצעות טלפון ודואר אלקטרוני ומר אבו-עג'ואה היה דובר עברית שוטפת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

11. הסחורות המשווקות על ידי המערערת מגיעות לישראל דרך הים ונמשכות על ידי הלקוחות מהנמל או ממחסן (הודעת מר רון, שורה 230). מר רון אף הסביר כי המערערת נהגה להעניק ללקוחות אשראי ללא ריבית עד סוף החודש השוטף, ואשראי בריבית בגין כל תקופה מעבר לכך, על בסיס חישוב יומי (שם, שורה 73 ושורה 105).

נפקו הייתה מזמינה כמויות של סוגי תבואה שונים מדי חודש, והסחורה הייתה מובלת במשאיות מנמלי הים אל המעברים לרצועת עזה.

12. ההתחשבות עבור הסחורה המסופקת לנפקו לא יכלה להתנהל באמצעות בנק עזתי, ובשל כך החזיקה נפקו בחשבון בנק ברמאללה. מר אבו-עגיואה מסר למר רון פנקס שיקים של Bank of Palestine, ומר רון היה ממלא את פרטי השיקים בהתאם לעסקאות שנערכו בין המערערת ובין נפקו. שיקים אלה הופקדו בבנק של המערערת בישראל. דומה כי בוצעו גם העברות בנקאיות דרך אותו בנק פלסטיני (פרוטוקול הדיון, עמוד 24, שורה 33 עד עמוד 25, שורה 1).

13. לדברי רון, המסחר בין המערערת ונפקו התנהל כשורה עד להשתלטות תנועת החמאס על רצועת עזה בשנת 2007. מר אבו-עגיואה היה ככל הנראה מזוהה עם שלטונות הרשות הפלסטינית ועליית החמאס פגעה במעמדו.

14. אמנם המסחר בין שתי החברות נמשך בשנים הבאות, אולם לדברי מר רון נפקו נקלעה לקשיים כספיים, וחובות שוטפים בגין אספקת סחורה לעתים לא נפרעו. מדי פעם שיקים שהוצגו לבנק לא כובדו או נפקו ביקשה כי שיקים שנמשכו לא יוצגו לפרעון כלל.

15. בשנים 2012-2016 היקף המסחר הלך והצטמצם. בשנת 2016 ניתק הקשר עם מר אבו-עגיואה ועסקאות האספקה הופסקו כליל.

16. כאמור, בשנת 2017 הגישה המערערת למשיב הודעות זיכוי בקשר לחובות נפקו משנת 2008 ומשנת 2012.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

17. אלה הסכומים הכוללים של חשבוניות המס שהוציאה המערערת לנפקו בתקופה הנוגעת לעניין (על פי תנועות הנהלת החשבונות אשר צורפה כנספח 1 לתצהירו של מר רון ובעיגול סכומים):

2008	37.90	מיליוני שקלים חדשים
2009	21.39	
2010	21.30	
2011	25.48	
2012	10.26	
2013	1.86	
2014	2.04	
2015	0.19	
2016	0.32	

המכירות לנפקו פסקו בחודש מאי 2016.

18. ואלה יתרות החוב של נפקו כלפי המערערת לסוף כל שנה בתקופה הנ"ל:

2007	0.86	מיליוני שקלים חדשים
2008	5.56	
2009	11.88	
2010	8.20	
2011	12.55	
2012	17.18	
2013	17.02	
2014	16.94	
2015	16.67	
2016	16.41	



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

ג. הגשת הודעות הזיכוי

19. ביום 26.7.2017 רואי חשבון מטעם המערערת פנו בכתב אל המשיב. נושא המכתב הוא "הודעה על הכרה בחוב עבוד; תקנה 24 לתקנ[ו]ת מע"מ" ("מכתב רואי החשבון").

במכתב האמור מסופר, בין השאר, כי נפקו נותרה חייבת למערערת סכום של 16,410,943 ש"ח וכי "החברה מוציאה עתה הודעת זיכוי על סך 14,177,888 ש"ח בתוספת מע"מ של 2,230,055 ש"ח". עוד צויין שם כי "במס הכנסה נתבע סכום של כ-11 מיליון ש"ח כחוב אבוד, ושלטונות המס הכירו בחוב האבוד הנ"ל".

20. למכתב רואי החשבון הנ"ל צורפה טבלה המראה כי מסך החוב האבוד, סכום של 7,081,528 ש"ח נבע "ממכירות שנת 2008" ואילו סכום של 7,096,360 ש"ח נבע "ממכירות שנת 2012". כמו כן צורפו שתי "חשבוניות זיכוי" המופנות לנפקו והמשקפות את סכומי החוב האמורים.

21. דומה כי למכתב רואי החשבון לא צורפו העתקים מחשבוניות המס אשר הוצאו בשנים 2008 ו-2012 בקשר למכירות המסוימות אשר תמורתן לא נגבתה מנפקו (לפי הטענה).

על פי הנהלת החשבונות של המערערת, בשנת 2008 היא הוציאה לנפקו 12 חשבוניות מס ואילו בשנת 2012 היא הוציאה לה 11 חשבוניות מס. עיון בכרטיס הנהלת החשבונות איננו מגלה מאיזה חשבוניות מסוימות נובעים סכומי החוב המצוינים בהודעות הזיכוי ולכאורה הסכומים אינם "מסתדרים". יתרה מזו, לשומת המשיב בשלב א' (לפי מיטב השפיטה) (נספח 7 לתצהיר מר רון) צורף, בין השאר, "נייר עבודה א" שהיא טבלה שהוכנה על ידי המשיב, המתיימרת להצביע על החשבוניות המסוימות (המזוהות לפי מספרי אסמכתא) מהן נובעים הסכומים המדויקים בהודעות הזיכוי (ומכאן ניתן להסיק כי חשבוניות כלשהן כן הוצגו בפני המשיב בשלב השומה). אלא מאי? החשבוניות המנויות בנייר עבודה א הנ"ל הן מהשנים 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 ו-2016 – וכלל לא משנת 2008. פשר הדברים לא הוסבר.

22. דהיינו, אין כל דרך לדעת במדויק בגין איזו מכירות לנפקו, או בקשר לאיזו חשבוניות מס, לא נגבתה התמורה ולימים נתבע החוב האבוד (והשוו ע"מ 17-01-13694 איכותית בע"מ נ' ...).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה, ניתן ביום 28.6.2019, ובפרט בסעיף 39 לפסק דינו של כבוד השופט בורנשטיין. יש לומר כי אי העדת רואי החשבון של המערערת במסגרת הערעור דנן אכן הקשתה על הבנת הנתונים (אם כי לנוכח האמור בהמשך, ככל הנראה עדותם ממילא לא הייתה משנה את התוצאה).

23. מכל מקום, לצורך הליך זה עלי לצאת מתוך נקודת המוצא כי החובות הנדונים נוצרו בעקבות עסקאות שנערכו בשנים 2008 ו- 2012: כך נכתב במפורש בהודעות הזיכוי; כך עולה מכתב הערעור ("**החוב של חברת נפקו החל להיווצר בשנים 2008 ו- 2012**") – סעיף 53, שם); וכך נאמר, באופן מחודד פחות, בסיכומי המערערת ("**... במהלך השנים 2008 עד 2012 לא שולמו חשבוניות בגין אספקה, כאשר עיקר החוב נוצר בשנים 2008 ו- 2012**") – סעיף 11, שם).

ד. סירוב המשיב להכיר בחוב אבוד

24. כאמור, המשיב החליט שלא להתיר למערערת זיכוי מס בגין חובות נפקו מהשנים 2008 ו- 2012. סירוב זה נומק על ידי המשיב, בשלבים שונים, בנימוקים עיקריים אלה:

(א) בתקופה הנדונה לא הייתה כל אפשרות להוציא הודעת זיכוי בקשר לעסקה שנערכה מול רוכש שהוא תושב שטחי הרשות הפלסטינית (ראו סעיף 1.1(ד) להחלטת המשיב בהשגה). טיעון זה נזנח על ידי המשיב בהמשך ואין צורך לדון בו.

(ב) הודעות הזיכוי שנמסרו למשיב בחודש יולי 2017 אינן עומדות במועד הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("**התקנות**") להוצאה ולהגשה של הודעת זיכוי כדין.

(ג) תוכן הודעות הזיכוי והחומר שצורף אליהן אינם עומדים בדרישות תקנה 24א(ב) לתקנות.

(ד) מכל מקום, לא הוכח כי החובות הפכו לאבודים ומתי, בייחוד לנוכח העובדה שהמערערת המשיכה לסחור עם נפקו עד לשנת 2016.

25. סכום המס השנוי בחלוקת (בנוגע לשלושת הלקוחות, במונחי קרן) הוא כ-2.4 מיליון ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

26. בטרם אפרט את טיעוני המערער, יש מקום להציג את המסגרת החקיקתית החלה והדרושה להכרעה במחלוקת.

ה. הוראות החוק הנוגעות לעניין

27. סעיף 49 לחוק (שכותרתו "עסקה שלא יצאה לפועל או בוטלה") מצוי בפרק ט' לחוק ("חשבוניות"). סעיף 49 מורה כי:

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

28. כידוע, בעניין ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה החזקות בע"מ, פסק בית המשפט העליון (ברוב דעות) כי כאשר נמכר נכס או ניתן שירות והתמורה החוזית לא נתקבלה, אזי "מקצת העסקה לא יצאה לפועל". לפיכך במצב כגון זה יחולו הוראות סעיף 49 והמוכר או נותן השירות זכאי להחזר מס העסקאות ששולם על ידיו לאוצר המדינה. פסק דין אלקה ניתן על ידי בית המשפט העליון ביום 1.12.1999.

29. מעבר לכך שבית המשפט העליון בעניין אלקה מנה באופן כללי את התנאים להכרה בחוב כ"חוב אבוד" בהקשר הנדון והחליט כי החזר המס בהתאם לסעיף 49 חייב להתבצע בערכים ריאליים, לא נקבע שם הסדר מפורט לתביעת ההחזר וביצועו. יתרה מזו, כבוד השופט שטרסבורג כהן הבהירה כי "לא מצאנו לנכון לקבוע מבחנים להגדרתו של 'חוב אבוד'... לדעתנו, מן הראוי שהגדרה זו תעוצב ממקרה למקרה" (שם, בסעיף 19). בעקבות פסיקתו העקרונית של בית המשפט העליון, המקרה הקונקרטי שנדון שם הוחזר לשלב ההשגה לצורך בירור עובדתי.

30. כאן יוער כי כבר משנת 1990 (לפני מתן פסק הדין בעניין אלקה) הופיע סעיף 23 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973¹ ("הוראות הניהול"); ראו ק"ת 5297, התשנ"א, 27.9.1990, עמוד 14, להוספת סעיף 23 להוראות).

¹ הוראות אלה חלות גם לעניין מס ערך מוסף מכוח תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ו-1976.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

נושא סעיף 23א להוראות הניהול הוא **"נוהל תיקון חשבונית"** והוא יחול כאשר **"בוטלה עיסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות בחשבונית, או שונה סכום החשבונית מסיבה כלשהי"** (סעיף 23א רישא).

דהיינו, סעיף 23א להוראות הניהול משלים, באופן מפורט יותר, את העקרון הכללי הגלום בסעיף 49 בדבר תשלום המס לפי החשבונית המקורית שהוצאה **"כל עוד לא בוטלה או תוקנה כפי שקבע שר האוצר"**.

31. בחלקיו הרלבנטיים לענייננו, קובע סעיף 23א להוראות הניהול כדלקמן (בהמשך לרישא המצוטטת לעיל):

"(2) יצא מקור החשבונית מרשות הנישום ינהג לפי אחת מאלה:

...

(ג) אם תוך תקופת הדיווח לפי חוק מע"מ לא נערכה ללקוח חשבונית נוספת, רשאי הנישום להוציא הודעת זיכוי;

(3) הוצאה ללקוח הודעת זיכוי כאמור בפסקה 2, רשאי הנישום להקטין בהתאם את סכום המכירות ואת החיוב במס ערך מוסף בתנאי שיתמלא אחד מאלה...".

יושם אל לב כי הוראה זו, החלה על כלל ביטולי העסקאות, איננה נוקבת במגבלת זמן לעשיית הדברים הדרושים על פיה.

32. כאמור, פסק דין **אלקה** ניתן בחודש דצמבר 1999. והנה בחודש נובמבר 2000 הוספה לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (**"התקנות"**) תקנה 24א בדבר **"הודעה על הכרה בחוב כחוב אבוד"** (ק"ת 6067, התשס"א, מיום 20.11.2000, עמוד 136).

בשל החשיבות לענייננו, נביא את נוסחו המלא של תקנה 24א, המפנה בין היתר לסעיף 23א להוראות הניהול הנ"ל:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

בתקנה זו - (א)"

'הודעת זיכוי' – כמשמעותה בסעיף 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), התשל"ג-1973 (להלן – ההוראות);
'חוב אבוד' – סכום מס ששילם עוסק בעד עסקה, ושהוכח להנחת דעתו של המנהל, שהפך להיות אבוד.

(ב)

עוסק המוציא הודעת זיכוי, בשל חוב אבוד, יגיש למנהל, בנוסף לה, הודעה בכתב שיצורפו לה מסמכים התומכים בעובדות המפורטות בהודעה, לרבות ציון הדוחות התקופתיים שבהם נכללות החשבונות המתייחסות להודעת הזיכוי; בהודעה יפורטו כל אלה:
(1) פרטי העסקה שבשלה נוצר החוב;
(2) פעולות והליכים שנקט העוסק לגביית החוב;
(3) עובדות אחרות הנוגעות להודעה, שבשלהן הפך החוב לחוב אבוד.

(ג)

הוצאת הודעת הזיכוי והגשת הודעה כאמור בתקנת משנה (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן – התקופה).

(ד)

במניין התקופה לא יבואו:

- (1) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעת חוב במסגרת הליכי פירוק או פשיטת רגל לבין יום מתן אישור המפרק או הנאמן לחלוקת דיבידנד סופי למבקש;
- (2) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעה לבית המשפט לגביית החוב ובין יום היות פסק הדין לפסק דין חלוט.

(ה)

עוסק ישמור ברשותו את העתק ההודעה כשהיא חתומה בחותמת 'התקבל' ממשרד מס ערך מוסף כמשמעותו בתקנה 16 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

(ו) עוסק שאין בידו הודעה חתומה כאמור בתקנת משנה (ה) לא יהא רשאי לפעול כאמור בהוראה 23א(א)(3) להוראות."

33. כפי שיורחב בהמשך, ניטשת מחלוקת בערעור זה סביב משמעות ותוקף הסיפה של תקנה 24א(ג): "וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור".

ו. ההוראות המקצועיות של רשות המסים

34. כהשלמה להצגת הוראות החקיקה הצריכות לעניין, מן הראוי במקרה זה להזכיר גם הוראות פרשנות מסוימות אשר הוצאו על ידי רשות המסים בישראל במועדים שונים.

35. הוראת פרשנות 1/2000 מיום 4.6.2000 יצאה בעקבות הלכת אלקה ולפני הוספתה של תקנה 24א בחודש נובמבר 2000. נכתב כי "תכליתה של הוראה זו לקבוע הנחיות לגבי הכרה בחוב אבוד לעניין חוק מע"מ ודרך קבלת החזר שמקורו בחוב אבוד".

בסעיף 2 להוראת הפרשנות האמורה ("כללים להוצאת הודעת זיכוי") קבעה רשות המסים, בין השאר:

"ב. הודעת זיכוי תוצא לא יאוחר משלוש שנים ולא לפני שישה חודשים מהיום בו הוצאה חשבונית המס בשל העסקה הרלוונטית. לא תיכלל במניין התקופה לפי ס"ק זה:

(1) התקופה שבין הגשת תביעת החוב במסגרת הליכי פירוק או פשיטת רגל של חייב לבין אישור המפרק או הנאמן לחלוקת דיווידנד סופי לעוסק.

(2) התקופה שבין הגשת התביעה לגביית חוב של חייב בבית המשפט לבין מתן פס"ד סופי ע"י בית המשפט.

הארכת מועדים מעבר לשלוש שנים לפי ס"ק 1 ו-2 לא תחול אלא אם במועד הוצאת הודעת הזיכוי נמצאים בידי העוסק המסמכים, המאמתים את בקשתו לרבות העתק חשבונית המס בשל העסקה והעתק הדו"ח התקופתי במסגרתו דווחה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

והנה, לשון הוראת הפרשנות בנושא המועד להוצאת הודעת זיכוי מצאה את דרכה אל נוסח תקנה 24א כחמישה חודשים לאחר מכן, כמעט "מילה במילה". עוד יוער כי הוראת הפרשנות דנה באפשרות של "הארכת מועדים מעבר לשלוש שנים" והתנאים הנדרשים לשם כך (וראו חלק י' להלן)

36. הוראת פרשנות 1/2000 הוחלפה על ידי הוראת פרשנות 2/2012 מיום 7.5.2012. בין היתר, הוראת פרשנות 2/2012 מזכירה את תוכנה של תקנה 24א(ג) לתקנות בנושא המועד להוצאת הודעת זיכוי (עמוד 5 להוראה) וכן חוזרת על האמור בהוראת פרשנות 1/2000 בעניין "הארכת המועד מעבר לשלוש השנים". לראשונה, ממשיכה הוראת פרשנות 2/2012 וקובעת:

"עוד יצוין, כי בהתאם לסעיף 116(א) לחוק מע"מ קיימת סמכות להארכת המועד הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות בידי ממונה איזורי, סגן ממונה איזורי ומנהל תחום בכיר במחלקה המקצועית של מע"מ."

37. להשלמת התמונה, נציין גם את הוראת פרשנות 1/2001 שעניינה "עסקאות עם עוסקים הרשומים ברשות הפלסטינאית – חובות שלא נפרעו". הוראה זו – המוגדרת בכותרתה כ"הוראת שעה" – חלה על עסקאות שבוצעו מול עוסקים ברשות הפלסטינית מיום 1.7.2000 עד יום 1.6.2001 בלבד. הוסבר שם כי:

"מאז חודש ספטמבר 2000, רבו המקרים בהם עוסקים הרשומים בשטחי הפלסטינאים אינם משלמים את חובם לעוסקים הרשומים בישראל, בגין עסקאות שבוצעו עמם.

עקב המצב הקיים, לא ניתנת אפשרות מעשית לעוסקים בישראל לנהל הליכים לגביית החוב הנובע מעסקאות הנ"ל, ולפיכך הוחלט להכיר בחובות הנובעות מעסקאות אשר בוצעו כאמור ... כחובות אבודים לעניין חוק מס ערך מוסף..."

נמצא כי מטרת הוראת פרשנות 1/2001 הייתה להגמיש, ולו באופן זמני, את הדרישות להכרה בחוב מסחרי כחוב אבוד, בכל הנוגע לעסקאות עם לקוחות ברשות הפלסטינית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

לענייננו יצויין כי לצד ההקלות המפורטות ב"הוראת שעה" זו נקבע (בסעיף 5) כי "המועד האחרון להוצאת הודעת זיכוי עפ"י הוראת שעה זו הוא עד ל-15.12.2001" – כלומר, סד זמנים קצר יותר מזה שנקבע בתקנה 24א(ג) לתקנות.²

ז. טענות המערערת - כללי

38. טענות המערערת נחלקות בעיקרן לשתי קבוצות: אלה הנוגעות להיות החובות חובות אבודים ואלה הנוגעות לפרשנות ויישום תקנה 24א לתקנות.

בנוסף, טוענת המערערת להסתמכות והשתק בעקבות הכרה קודמת על ידי המנהל בחובות אבודים של לקוחות פלסטיניים, וכן מדגישה המערערת כי חובות נפקו (או חלקם לפחות) הותרו בניכוי אצל פקיד השומה לצורך קביעת ההכנסה החייבת לפי פקודת מס הכנסה.

39. אדון תחילה, ובקצרה, באפיון החובות כאבודים, אם כי מסקנותיי בקשר לתקנה 24א(ג) מייתרות במידה רבה את הדיון בסיווג החובות.

ח. חובות אבודים – האמנם?

40. המונח "חוב אבוד" איננו מופיע בחוק מס ערך מוסף (ועל רקע זה נדרשה, כמובן, מלאכת הפרשנות של בית המשפט העליון בעניין אלקה).

תקנה 24א(א) לתקנות – אשר הותקנה כמוסבר בעקבות הלכת אלקה - מגדירה "חוב אבוד" כ"סכום מס ששילם עוסק בעד עסקה, ושהוכח להנחת דעתו של המנהל, שהפך להיות אבוד". הגדרה זו היא טאוטולוגית ("שהפך להיות אבוד") ואיננה מקדמת את ההבנה אשר לנסיבות המהוות "אובדן" חוב.³ כאמור, אף בפסק דין אלקה לא נקבעו מבחנים מהותיים להכרה בחוב כאבוד.

² אינני נדרש להביע כאן עמדה אם התנייה מחמירה כזו על הוראת חיקוק היא בסמכותה של רשות המסים, אף אם היא באה כחלק ממכלול הקלות.

³ יתרה מזו, השימוש בביטוי "סכום מס" בהגדרה הנ"ל כלל איננו נהיר: אמנם מושא הודעת זיכוי הוא מס העסקאות על חוב שהפך לאבוד, אולם החוב האבוד איננו המס עצמו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

41. מבלי לנסות לספק הגדרה ממצה, ניתן לומר כי חוב אבוד (למצער לעניין חוק מס ערך מוסף) מתאפיין בשני אלה:

- (א) הלכה למעשה **אפסו** הסיכויים לגבייתו בעלות כלכלית סבירה;
- (ב) העדר אפשרות גביית החוב **איננו** נובע ממחדליו של הנושה.

42. במקרה דנן, המערערת מצביעה על הדברים הבאים כדי להוכיח שחובות נפקו הפכו לאבודים:

(א) עבור עוסק ישראלי אין כל אפשרות מעשית לתבוע בערכאה משפטית סוחר תושב רצועת עזה – לא בישראל, לא בעזה ולא בכל מקום אחר. ואף אם, למשל, תוגש תביעה בישראל, אין אפשרות מעשית לגרום להמצאת כתבי בי-דין לידי הסוחר העזתי, ואין אפשרות מעשית להוציא לפועל פסק דין שעשוי להינתן לטובת העוסק הישראלי.

מר רון סיפר כי בעבר המערערת תבעה לקוח עזתי אחר בבית משפט בישראל ולמרות שניתן פסק דין לטובתה, נסיון גביית החוב נכשל (סעיף 31 לתצהיר).

(ב) למיטב ידיעת המערערת, לא היו לנפקו נכסים כלשהם בשטח מדינת ישראל שניתן היה לעקל או לתפוס באופן אחר. מר רון העיד כי הוא פנה לגורמים אחרים בישראל שעבדו עם נפקו (כגון מובילים וספקים) על מנת לברר אם קיימות אצלם סחורות השייכות לנפקו שניתן לשים עליהן יד, אך מאמץ זה לא הועיל (סעיפים 27 ו-28 לתצהיר מר רון).

(ג) מר רון העיד על שיחות ופגישות רבות עם אבו-עג'ואה בהן ניסה מר רון להביא להסדרת החובות.

43. מנגד, מדגיש המשיב עובדה אחת שאיננה שנויה במחלוקת: חרף קיום החובות הנטענים (אשר לדברי המערערת נוצרו בשנים 2008 ו-2012, כאמור), המערערת **המשיכה לסחור** עם נפקו עוד שנים אחדות. לפי עמדת המשיב, אם החובות היו באמת אבודים וסיכויי הגבייה אפסו, לא היה כל טעם להמשיך ולסחור עם נפקו וליטול סיכונים נוספים לאי פרעון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

חשבוניות. לדעת המשיב, המשך הסחר הרציף בין החברות סותר את טענת המערערת לקיום חובות אבודים גבוהים מן העבר.

44. הסבר המערערת לקושיה זו הוא כי רק דרך המשך המסחר עם נפקו נותר סיכוי כלשהו לגביית חובות העבר.

לגרסתה, החל משלב מסויים, כנראה בשנת 2012, המערערת הסכימה לקבל מידי נפקו רק שיקים לפרעון מיידי (מזומן) והפסיקה להעניק אשראי ספקים בקשר לעסקאות חדשות (הודעת מר רון מיום 4.3.2018, שורה 180, וכן פרוטוקול הדיון עמוד 42, שורה 19 עד שורה 27; עמוד 61, שורה 14 עד שורה 18). יתרה מזו, על פי ההסבר, המערערת החלה להוסיף לתמורה הנדרשת בגין עסקאות חדשות תוספת כסף על חשבון חובות העבר (הודעת מר רון, בשורה 157: **"כל משאית שהוא [אבו-עג'ואה] שילם עבור סחורה שמשך הוא שילם קצת יותר ממה שהיה צריך לשלם על חשבון החוב"**).

לדברי מר רון המשך המסחר עם נפקו נבע משיקול כלכלי לפיו נפקו תשרוד רק אם האספקה תימשך, וכי מעבר לרווח השוטף שהמערערת תוכל להפיק ממשלוחים חדשים, תיוותר תקווה לגבות את חובות העבר (עמוד 28, שורות 22-23; עמוד 42, שורה 12 עד שורה 18).

45. יש לציין כי העיון בחומר הראיות שהוגש לבית המשפט איננו מאפשר אימות הטענה לפיה משלב מסויים, תקופת אשראי הספקים קוצרה ונעשו רק עסקאות מזומן.

עם זאת, יתרת החוב של נפקו כלפי המערערת אכן הלכה וקטנה על פני השנים 2013 – 2016 (ראו סעיף 18 לעיל), אמנם במידה צנועה, דבר שכן יכול להראות שבאותה תקופה נגבו כספים מעבר לנדרש בגין האספקה השוטפת בלבד.

46. תהא משמעות המונח "חוב אבוד" אשר תהא, בסופו של דבר המערערת לא גבתה סכום של למעלה מ-16 מיליון ש"ח שנפקו חייבת לה, והדעת נותנת כי המערערת לעולם לא תגבה אותו. זו מכה כלכלית ממשית, גם לחברה בגודלה של המערערת, ויש לשער כי המערערת הייתה עושה הכל לאל ידה כדי לצמצם את הנזק האמור – ללא כל קשר להשלכות המיסוי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

שוכנעתי כי לא הייתה דרך מעשית לתבוע את נפקו או לאכוף כל פסיקה שעשויה הייתה להינתן לטובת המערער. כמו כן, שוכנעתי כי המערער עשתה מאמצים כנים לאתר נכסים השייכים לנפקו במדינת ישראל.

אכן כל עוד המערערת המשיכה לסחור עם נפקו, בין השאר מתוך תקווה להחזיר לעצמה את החובות שנוצרו, לא היה מקום להגדיר את החובות כאבודים (וראו סעיף 54 להלן על ההבדל בין חוב קיים וחוב אבוד).

אולם עם דעיכת היקף המסחר ועם הניתוק המוחלט של הקשר מול נפקו והיעלמו של מר אבו-עגיואה, סביר לסווג את החובות כאבודים.

נקודה זו הגיעה במהלכה של שנת 2016 והנה, כמתואר לעיל, הודעות הזיכוי הוגשו למשיב בשנת 2017.

47. על כן, אילו הקושי היחיד בתיק היה הוכחת היותם של החובות כאבודים, הייתי נוטה להסכים עם המערערת ולקבוע כי היא הרימה את הנטל המוטל עליה.⁴ דא עקא, ניצבת בפני המערערת משוכה נוספת וזאת המגבלה המצויה לכאורה בהוראות תקנה 24א(ג) הנ"ל.

ט. תקנה 24א(ג) – תוקפה, תחולתה ופרשנותה

48. המערערת העלתה שלוש טענות עיקריות בנוגע לתקנה 24א(ג) לתקנות:

- (א) כי יש למנות את תקופת שלוש השנים המוזכרת בתקנת המשנה האמורה מן המועד שבו הפך החוב לחוב אבוד;
- (ב) לחלופין, ההסדר הגלום בתקנת המשנה איננו ממצה והוא איננו חל כאשר הופך החוב לאבוד לאחר שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית;

⁴ והשוו את האמור בסעיף 5(ד)(3) להוראות פרשנות 2/2012: "כאשר החוב איננו בסכומים גבוהים, רשאי ממונה אזורי מע"מ להכיר בחוב כאבוד בהתקיים התנאים המצטברים המפורטים להלן:

א.
ב. העוסק בעל החוב נקט בהליכים סבירים לגביית החוב, אשר לא הניבו תוצאות, כגון: ביצוע ניסיונות לאיתור החייבים, משלוח תזכורות ומכתבי התראה לחייבים, הפסקת ההתקשרות העיסקית (לדוגמא: ניתוק החייבים מקבלת השירות)."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

(ג) לחילופי חילופין, מגבלת הזמן הקבועה בתקנת המשנה בטלה, כי היא סותרת את זכותו של העוסק לקבל החזר מס עסקאות בהתאם להלכת אלקה.

אתייחס לטענות אלו לפי סדרן.

49. לנוחות הקורא, אביא שוב את לשונה של תקנת משנה 24א(ג):

"הוצאת הודעת הזיכוי והגשת הודעה כאמור בתקנת משנה (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן – התקופה)."

50. המערערת גורסת כי "מן ההכרח למנות את שלוש השנים מהמועד בו החוב הפך אבוד" (כותרת חלק רביעי לסיכומי המערערת).

ובהמשך נטען:

"לתקופת שלוש השנים הנקובה בתקנה 24א(ג) יש מקום במקרה הרגיל, כשסמוך להוצאת החשבונית החוב לא משולם, ובמהרה הוא הופך אבוד. אין מקום לדרישה זו, כאשר רק לאחר תום תקופת שלוש השנים, החוב הופך אבוד. נוסח תקנה 24א' תומך בגישה זו. לא נאמר כי במקרה שהחוב הופך אבוד לאחר תום תקופת שלוש השנים, אין אפשרות להכיר בו כאבוד. בהתאם לכך, פרשנות תכליתית מחייבת את המסקנה, כי שלוש השנים יימנו מהמועד בו החוב הפך אבוד.

...

... דרישת שלוש השנים איננה מתאימה למקרים בהם באותה תקופה החוב לא הפך אבוד. במקרה זה התקופה תימנה מהמועד בו החוב הפך אבוד.

...

... פרשנות תכליתית של תקנה 24א' לתקנות מס ערך מוסף מחייבת לקבוע כי אם החוב הפך אבוד אחרי תום תקופת שלוש השנים, התקופה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

תימנה מהמועד בו החוב הפך אבוד. גישה זו תואמת את מטרת ההסדר, ויש לה אחיזה בלשון ההוראה. גישה זו אף מתחייבת מפסיקת בית המשפט העליון. תוצאה אחרת מטילה מס בגין הכנסה שלא הופקה. תוצאה כזו נוגדת עקרונות יסוד של שיטת המס הישראלית." (מתוך סעיפים 36, 48 ו-57 לסיכומי המערערת)

51. אין בידי לקבל טענה זו. לשון התקנה ברורה: הוצאת הודעת זיכוי בהתאם להוראות תקנה 24א(ב) יכולה להיעשות "כל עוד לא חלפו שלוש שנים" מן המועד שבו "הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב". הביטוי "מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס" איננו מותיר מקום לספק או לפרשנות. בתקנת המשנה הנדונה מתקין התקנות קבע חלון זמנים מוגדר להוצאת הודעת זיכוי – מצד אחד, אין להוציא הודעת זיכוי מוקדם מדי, דהיינו לפני חלוף ששה חודשים ממועד הוצאת החשבונית המקורית, שמא יזדרזו העוסקים להוציא הודעות זיכוי לפני שהיה סיפק בידם למצות את נסיונות הגבייה מול הלקוח. ומן הצד השני, לא מאוחר מדי, שמא אפשרות הצגת החוב כאבוד תהיה פתוחה בפני העוסק משך שנים רבות.

52. יתרה מזאת, מגבלת הזמנים איננה נוקשה והיא מתחשבת בזמן שנסיונות גבייה משפטיים עלולים להימשך. על כן תקנה 24א(ד) קובעת כי במדידת התקופה של שלוש שנים לא יבואו במניין פרקי הזמן הנדרשים לדיון בתביעת חוב במסגרת הליכי חדלות הפרעון של הלקוח החייב או לדיון בתביעה כספית שהוגשה בבית המשפט נגד הלקוח.

53. אין חולק כי פרשנות החוק אמורה להיות תכליתית. אולם במקרה זה, כאמור, מחוקק המשנה דיבר בקול ברור וחד-משמעי: מגבלת שלוש השנים נמדדת "מהמועד בו הוצאה חשבונית המס" ולא מן המועד שבו החוב הפך להיות אבוד. ניסוח זה משקף החלטה מהותית של מחוקק המשנה אשר לחלון הזמן המותר להוצאת הודעת זיכוי. אילו מחוקק המשנה היה רוצה להעניק לעוסק הנושה חלון זמן של שלוש שנים לאחר הפיכת החוב לאבוד, הוא היה צריך להשתמש בניסוח אחר לחלוטין.

ברי כי על פי הפרשנות המוצעת על ידי המערערת, חוב מסחרי עשוי להפוך לאבוד אחרי שנים רבות מאוד ועדיין תהיה לעוסק זכות להוציא הודעת זיכוי (תוך שלוש שנים מאותה נקודת זמן). אולי יש בהסדר כאמור יתרון של השגת צדק כלכלי מוחלט – על ידי כך שלא ייגבה מס עסקאות על תמורה שלא נגבתה בפועל – אולם עיון בתקנות מראה בבירור כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

הסדר זה לא אומץ על ידי מחוקק המשנה (אולי מתוך שיקולים של סופיות, וודאות ומניעת נזק ראיתי), ואין לפרשנות המערערת כל אחיזה בלשון התקנה.

54. יש לשים לב להבדל בין חוב ובין חוב אבוד : חיוב חוזי בין עוסק ולקוח עשוי ליצור חוב שחב הלקוח כלפי העוסק. חוב מסחרי זה ייוצר לרוב בסמוך למועד הוצאת החשבונית. אותו חוב יהפוך לאבוד רק כאשר סיכויי פרעונו אפסו ומוצו נסיונות הגבייה (ראו סעיף 41 לעיל). אילו הפרשנות הנכונה של תקנה 24א(ג) סיפה הייתה כפי שטוענת המערערת – דהיינו מניין שלוש השנים מהמועד בו החוב הפך אבוד – אזי לא הייתה משמעות או רבותא להוראות תקנת משנה (ד) הנ"ל.

הרי לפי פרשנות זו אין כל צורך בהשהיית תקופת שלוש השנים כל עוד מתנהלים הליכים של תביעת חוב או תביעה אזרחית כי הרי במהלך אותם פרקי זמן החוב (בהגדרה) איננו אבוד. אם כך, ההשהייה הגלומה בתקנת משנה (ד) מיותרת לחלוטין כי ממילא התקופה לפי תקנת משנה (ג) לא תחל להימנות עד לכשלונם הסופי של ההליכים האמורים.

55. דומה אפוא כי קבלת פרשנות המערערת תחייב מעשה חקיקה שיפוטית מובהק וכתובה מחדש של מילות התקנה.

56. סוגיית פרשנות תקנה 24א(ג) נדונה בע"מ 14-12-9941 ג'ורדאל בע"מ נ' מנהל מע"מ באר שבע (ניתן ביום 14.1.2019). שם הודעות זיכוי הוצאו בחודש מרץ 2013 בגין חובות שהצטברו בעקבות אספקת סחורה בין השנים 2007 ו-2012. כנגד הלקוחה החייבת ניתן צו פירוק בחודש מאי 2012. החברה המערערת שם העלתה טענות דומות לאלה שנטענו כאן, ובין היתר, כי תקופת שלוש השנים לפי תקנה 24א(ג) מתחילה להימנות רק מן המועד שבו החוב הפך להיות אבוד וכי התקנה הותקנה אגב חריגה מסמכות.

כבוד השופט גדעון דחה את כל טענות המערערת בנושא זה והטעים :

"סבורני כי התקנה הותקנה ע"י שר האוצר כדין וללא חריגה מסמכות, נוכח הוראת סעיף 145 לחוק מע"מ, שלפיו, מוסמך השר להתקין תקנות בכל הנוגע לביצועו של חוק מע"מ, ולענייננו, גם נוכח הוראת סעיף 49



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

המסמך את השר להורות באלו תנאים ניתן יהיה להחזיר את המס ששולם על פי חשבונית שהתבטלה.

...

בענייננו, מורה תקנה 24א(ג), כי המועד הקבוע בדין להגשת הודעת זיכוי הוא עד שלוש שנים '... מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב...'. בחלוף התקופה, פוקעת הזכות המהותית להוצאת הודעת הזיכוי, ולדרוש החזר מס בגין טענת חוב אבוד." (מתוך סעיף 8 לפסק הדין)

57. אכן, במהלך הדיון בערעור דן בית המשפט הקשה והביא דוגמה המחדדת את המחלוקת הפרשנית: ניטול מקרה היפותטי של יצרן ציוד יקר שמוכר אותו כנגד תשלום התמורה (הגבוהה) בחמישה תשלומים **שנתיים**. בהתאם לסעיפים 22 ו-46 לחוק, היצרן חייב להוציא חשבונית מס בסמוך למועד המכר, חרף פריסת התשלומים על פני שנים. במקרה זה, קבלת עמדת המשיב תביא לכך כי **מראש** ניתן לדעת כי תקנה 24א(ג) לא תוכל לחול על התשלומים השנתיים הרביעי והחמישי, אם אלה לא ישולמו ויהפכו לחובות אבודים, ללא כל קשר למידת מאמץ הגבייה ומהירות נקיטת ההליכים מצד היצרן.

58. דוגמה זאת מלמדת אולי כי ההסדר הגלום בתקנה 24א(ג) ו-ד) איננו מושלם, אולם לדעתי אין להסיק ממנה כי יש להעניק לתקנה פרשנות שאין לה כל קצה עיגון לשוני. עוסק שיפעל כמו היצרן בדוגמה הנ"ל לוקח על עצמו סיכון כי עלול להיווצר חוב אבוד שבגיניו לא יוכל להוציא הודעת זיכוי (אלא אם ימצא פתרון במסגרת סעיף 116 לחוק הדין בדחיית מועדים – וראו חלק י' להלן).

ניכר כי תקנה 24א(ג) הותקנה באופן הנותן מענה לרובן המכריע של עסקאות מסחריות, בהן כשלון התמורה יתגלה תוך זמן קצר יחסית והליכים משפטיים נגד הלקוח החייב יתחילו להינקט (אם בכלל) תוך שלוש שנים ממועד העסקה, או אז מניין התקופה יושהה ממילא.

59. על פי הטיעון השני של המערערת,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

"גם אם ייקבע כי תקופת שלוש השנים נמנית החל ממועד החשבונית שלא שולמה, עדיין יש להכיר בחובות האבודים. ההסדר שקבוע בתקנה 24א' לתקנות מס ערך מוסף איננו ממצה. במקרה אחר, שאיננו מוסדר בהוראה זו, עדיין עומדת לעוסק הזכות להודיע על חוב אבוד. תקנה 24א' איננה חוסמת אפשרות זו.

...

לשון תקנה 24א' אינה מביעה עמדה בנוגע להכרה בחובות אבודים שנוצרו לאחר תקופת שלוש השנים. ההוראה לא קובעת כי לא יוכרו חובות אבודים אשר נוצרו כך. אין ללמוד ממנה על הסדר שלילי." (מתוך סעיפים 58 ו-61 לסיכומי המערערת)

60. טיעון זה מבוסס לכאורה על ההבנה שתקנה 24א נועדה לחול אך ורק על חוב שמתגלה כאבוד תוך שלוש שנים מעת העסקה. גם להבנה או הנחה זו אין כל עיגון בלשון התקנה. תקנה 24א נחזית כיוצרת הסדר ממצה לעניין הוצאת הודעת זיכוי בעקבות התהוות חוב אבוד.

יתרה מזו, תחולת הסדר זה איננה מותנית, לפי לשון התקנה, בקיום חוב אבוד תוך שלוש שנים - הרי בכל מקרה עליו חלה תקנת משנה (ד) הנ"ל, משמעות השהיית מניין התקופה היא שהחוב האבוד עשוי להיווצר לאחר תום שלוש השנים, אפילו זמן רב לאחר מכן.

אמנם חוב מסחרי שהפך לאבוד מעבר למגבלת הזמן ומבלי שננקט אחד ההליכים המנויים בתקנת משנה (ד) לא יזכה בהוצאת הודעת זיכוי (בהעדר הארכת מועד), אולם לדעתי אין להסיק מכך שהמקרה כלל איננו "נשלט" על ידי תקנה 24א ונופל מחוץ לתחום תחולתה.

61. והנה פרשנות המערערת בקשר להעדר הסדר שלילי עלולה להוביל לתוצאה משונה: לגבי חוב שהפך לאבוד לאחר 32 חודשים ממועד העסקה למשל, לעוסק יעמוד פרק זמן של ארבעה חודשים להוצאת הודעת זיכוי שמא תקנה 24א(ג) תחסום את דרכו בתום "התקופה". לעומת זאת לגבי חוב שהפך לאבוד, למשל, עשר שנים לאחר מועד העסקה, העוסק לא יהיה כפוף לכל מגבלת זמן להוצאת הודעת הזיכוי - כי לשיטת המערערת תקנה 24א לא תחול - ואותו עוסק יוכל להוציא הודעת זיכוי מתי שיחפוץ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

62. אשר לטענת בטלות התקנה, לדעת המערערת :

"לחלופין, אם בית המשפט הנכבד יקבע כי יש לפרש את תקנה 24א' כך שתקופת שלוש השנים נמנית ממועד הוצאת החשבונית, ויוסיף ויקבע כי התקנה יוצרת הסדר שלילי, אזי מגבלת שלוש השנים בטלה. שלל עילות פסלות מתקיימות במקרה כזה – חריגה מסמכות, אי-סבירות קיצונית וחריגה ממידתיות בפגיעה בקניין.

...

שר האוצר התקין את תקנה 24א' מכוח הסמכות הנתונה לו בסעיף 49 לחוק מס ערך מוסף. כפי שנקבע בעניין אלקה, יש לפרש הוראת חוק זו, כך שהיא מקנה זכות לעוסקים להכיר בחוב אבוד. הדבר מתחייב, על פי עיקרון מס האמת, כדי שעוסק לא יחויב במס בגין הכנסה שלא התקבלה. הוראת החוק לא מסמיכה את השר לשלול את הזכות להכרה בחוב אבוד או לצמצמה.

...

על פי פרשנות המשיב, אם תתקבל, יוצא כי שר האוצר גורע מהסדר אשר קבוע בחוק, באמצעות תקנות. די בכך כדי לקבוע כי אם תקנה 24א' לתקנות מס ערך מוסף תפורש לפי גישת המשיב, היא בטלה." (מתוך סעיפים 70, 73 ו-75 לסיכומי המערערת)

ממשיכה המערערת וגורסת כי מגבלת הזמן שבתקנה 24א(ג) פוגעת באופן בלתי מידתי בזכות הקניין ובחופש העיסוק.

63. אכן, בעניין אלקה בית המשפט העליון פירש את סעיף 49 לחוק באופן שהסעיף האמור יחול גם על מקרה של כשלון תמורה (חוב אבוד). נכון גם שתקנה 24א מצרה את העקרון הכללי שהוכר בפסק הדין אלקה וזאת על ידי הצבת תנאים והגבלות.

אף יש לזכור כי סעיף 49 לחוק חל, בראש ובראשונה, על "עסקה שלא יצאה לפועל או בוטלה" וגם בנושא זה קיימת חקיקת משנה המכתיבה תנאים להוצאת הודעת זיכוי: סעיף 23א להוראות הניהול. אכן, לפי סעיף 23א האמור (שתחולתו כללית יותר מזו של תקנה 24א) אין מגבלת זמן מפורשת לעשיית הדברים ("רשאי העוסק להוציא הודעת זיכוי").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

64. תקנה 24 הותקנה מתוקף סעיף 145(א) לחוק, המסמיך את שר האוצר "להתקין תקנות בכל הנוגע לביצועו [של החוק]". נשאלת אפוא השאלה האם קביעת "התקופה" בתקנה 24(ג) מהווה שימוש תקין בסמכות שר האוצר לפי סעיף 145(א) לחוק, אם לאו?

לטעמי, התשובה לשאלה זו היא חיובית. טבען ותפקידן של תקנות להסדיר, לפרט, להתנות ולהגביל, והדבר תקין כל עוד הוא נעשה להגשמת תכלית החקיקה הראשית ולא לסיכולה. העקרון הכללי שנפסק בעניין **אלקה** איננו שולל מן השר את הסמכות והכוח להסדיר את **אופן ההכרה** בחובות אבודים בחקיקת משנה (כפי שנעשה בדרך רחבה יותר בסעיף 23 להוראות הניהול על ידי **נציב מס הכנסה**, שכמובן לא היה במעמד שר).

קביעת סד זמנים סביר כחלק מהסדרה זו איננה מהווה, לדעתי, חריגה מסמכות, וייתכנו סיבות טובות לעצם הגבלת הזמנים, כאמור לעיל. ובהקשר זה יוזכר כי תקנה 24(ד) משהה את מניין התקופה כל עוד מתנהלים הליכים משפטיים או חדלות פרעון נגד החייב ובמקרים רבים יהיה בכך כדי ליטול את העוקץ ממגבלת שלוש השנים.

65. ניתן להשוות את הנושא הנדון לנושא עקרוני אחר שבחוק מס ערך מוסף – הזכות לנכות מס תשומות. כידוע ניכוי מס תשומות הוא אחד מיסודות הבסיסיים ביותר של החוק, מהווה חלק בלתי נפרד מ"עקרון ההקבלה" והוא נדרש לשם הטלת המס על רווח הכלכלי בלבד.

הזכות לנכות מס תשומות מעוגנת בסעיף 38(א) רישא. והנה, למרות חשיבותה של זכות זו לשיטת המיסוי כולה, המחוקק מצא לנכון להגביל אותה בהגבלה חמורה כבר בסעיף 38(א) סיפה: **"... ובלבד... שהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית"** (אמנם מגבלה זו נקבעה על ידי הכנסת כמחוקק הראשי, ולא על ידי מתקין תקנות כפי שנעשה בתקנה 24(א)ג הנדונה, אך לעניין **עצם הצדקת ההגבלה** הבדל זה איננו מעלה או מוריד.⁵

⁵ סעיף 116(א) לחוק ומסמיך את המנהל להאריך, בין היתר, את המועד לניכוי מס תשומות, **"ובלבד שלא יאריך [אותו] לתקופה העולה על חמש שנים"**. עינינו הרואות כי נושא קריטי כמו מסגרת הזמנים לניכוי מס תשומות נמסר לשיקול דעת המנהל – אם כי הוא רשאי רק להקל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

66. על רקע זה, לטעמי, מגבלת שלוש השנים שקבע השר בתקנה 24א(ג) לעניין הודעת זיכוי איננה נראית בלתי מידתית ואין בה כדי לרוקן את הלכת **אלקה** מתוכנה (ביחוד לנוכח הוראות תקנה 24א(ד) בדבר השהיית מניין התקופה).

67. המסקנה העולה מכל האמור לעיל היא שבהעדר נקיטת הליכים משפטיים המשהים את מניין התקופה, על העוסק להוציא הודעת זיכוי תוך שלוש שנים **ממועד הוצאת חשבונית המס**. כך לא נעשה במקרה הנוכחי, בו המערערת מייחסת את החובות האבודים לעסקאות שנערכו עם נפקו בשנים 2008 ו-2012, ואילו הודעות הזיכוי הוצאו בשנת 2017.

י. אפשרות הארכת המועד

68. נמצא כי במכתב רואי החשבון הנלווה להודעות הזיכוי, בהשגה שהגישה המערערת על השומה לפי מיטב השפיטה, בכתב הערעור שהגישה המערערת על דחיית ההשגה ובסיכומי המערערת בסיום ההליך, **לא** נטען דבר בנושא סמכות המשיב להאריך מועדים.

סעיף 116 לחוק קובע לאמור:

"(א) **המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות על פיו לעשיית דבר, למעט מועד להגשת ערעור או ערר, ורשאי הוא לקבוע שהחוב ישולם לשיעורין ובלבד שלא יאריך את המועד לניכוי מס תשומות לפי סעיף 38(א) לתקופה העולה על חמש שנים; התיר כך והחייב במס לא עמד בתשלום אחד במועד שנקבע לו, רשאי המנהל לדרוש את תשלומה של יתרת החוב מיד.**

(ב) **המנהל רשאי להתנות הארכת מועדים כאמור בסעיף קטן (א) במתן ערובות להנחת דעתו לתשלום כל חוב או לביצוע כל פעולה שמועד עשייתה נדחה.**"

יצויין כי נושא סעיף 116 כן נדון בקצרה בישיבת קדם המשפט שהתקיימה ביום 11.11.2019 (פרוטוקול הדיון, עמוד 3, שורה 20 עד שורה 33).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

69. מאחר שהמערערת לא העלתה טיעון המבוסס על הוראות סעיף 116 והצדדים לא נדרשו לנושא, אין מקום לדון בו כאן בהרחבה.

70. אומר רק כי לכאורה אין זה מופרך לסבור כי סמכות ההארכה לפי סעיף 116 חולשת גם על המועד הקבוע בתקנה 24א(ג) סיפה (הרי לפנינו "מועד שנקבע... בתקנות... לעשיית דבר", כלשון סעיף 116).

כפי שכבר צויין, הן בהוראת פרשנות 1/2000 שהקדימה את הוספת תקנה 24א והן בהוראת פרשנות 2/2012 שבאה לאחר מכן, מצויה התייחסות מפורשת לאפשרות "הארכת מועדים מעבר לשלוש שנים", בתנאי שהמסמכים הדרושים נמצאים בידי העוסק (ראו סעיפים 35 ו- 36 לעיל).

בנסיבות העניין אינני מביע דעה אם איחורים בהוצאת הודעת זיכוי של שש שנים (בקשר לחוב האבוד המיוחס לעסקאות 2008) ושל שנתיים (בקשר לחוב האבוד המיוחס לעסקאות 2012) ראויים או אינם ראויים להישקל במסגרת סעיף 116 לחוק.

71. יש לציין כי גם בעניין ג'ורדאל הנ"ל א נדונה אפשרות של הארכת המועד הקבוע בתקנה 24א(ג) באמצעות הפעלת סמכות המנהל על פי סעיף 116 לחוק.

לעומת זאת, הנושא זכה להתייחסות בעניין איכותית הנ"ל. שם החברה המערערת פנתה בחודש מרץ 2016 למנהל מע"מ בעניין חובות אבודים של לקוחות ברשות הפלסטינית. החובות נוצרו בשנים 2010 עד 2012, ולפי הטענה, הפכו לאבודים באופן סופי בשלהי שנת 2015. לא נטען בעניין איכותית כי יש למנות את תקופת שלוש השנים ממועד הפיכת החובות לאבודים אלא החברה המערערת ביקשה מהמנהל להפעיל את סמכותו לפי סעיף 116 לחוק ולהאריך את המועד להוצאת הודעות זיכוי וזאת לנוכח נסיבות המקרה. המנהל סירב.

כבוד השופט בורנשטיין כתב:

"מבלי לקבוע מסמרות באשר לעצם סמכותו של המשיב להאריך את המועד הקבוע בתקנה 24א(ג), מכוח סעיף 116(א) לחוק, בהתחשב, בין היתר, באמור בהוראת הפרשנות, מחד, ובעמדת רשות המסים [בעניין]



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

ג'ורדאל מאידך (במסגרתו אימץ בית המשפט את עמדת רשות המסים לפיה מדובר בהתיישנות 'מהותית'), ברי כי גם אם קיימת סמכות מעין זו – ובעיני ספק הדבר שכן הארכת מועד להוצאת תעודת זיכוי לעוסק שהוציא את החשבוניות ושילם את מס העסקאות, משמעה הוצאת שומה לעוסק האחר שקיבל את החשבוניות וקיזז את מס התשומות – יש לתת משקל משמעותי לעקרון סופיות והוודאות. לפיכך, הארכת המועד תהא רק במקרים חריגים ותוך מתן הדעת לנסיבות יצירת החוב, כמו גם למידת האיחור ולסיבת האיחור...

שלא כגישת המערערת אני סבור כי לא ניתן במקרה דנן להתעלם מהנסיבות הנוגעות ליצירת החוב. ככל שאמנם קיימת סמכות להארכת המועד, הרי שהדבר ייעשה רק במקרים חריגים וכעניין שבשיקול דעת..."

(מתוך סעיפים 31 ו-32 לפסק הדין; ראו דברים דומים שכתב השופט בורנשטיין בע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה, ניתן ביום 22.8.2019, בסעיפים 38 ו-39 לפסק הדין).

בהמשך סקר בית המשפט בעניין איכותית את נסיבות המקרה, לרבות מידת האיחור וסיבותיו, ומעבר לכך אף הגיע בית המשפט למסקנה כי "באותו מקרה לא הוכח... כי נעשו נסיבות מספיקים לגביית החוב הנטען מול הלקוחות הפלסטיניים..." (סעיף 41 לפסק הדין). ערעור החברה נדחה.

72. יש לציין כי פסקי הדין בעניין ג'ורדאל ובעניין איכותית נכתבו לפני מתן פסק דינו של בית המשפט העליון בע"מ 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך ואח' (ניתן ביום 21.2.2021). כידוע, בעניין רייך נדרש בית המשפט העליון ליחסי הגומלין בין הוראות סעיפים 85 ו-107 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 ואפשרות הארכת המועד לפתיחת שומת מיסוי מקרקעין. גם בעניין רייך הועלתה טענה של "התיישנות מהותית". כל שופטי ההרכב סברו, מנימוקים שונים, שניתן להאריך את תקופת ארבע השנים הקבועה בסעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין באמצעות סמכות ההארכה המעוגנת בסעיף 107 (דעת המיעוט, מפי כבוד השופט שטיין, הייתה כי סמכות ההארכה ניתנת ליישום רק כאשר הבקשה להארכה מוגשת בתוך תקופת השנים אך לא לאחריה).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

לא מן הנמנע כי ההלכה שנפסקה בעניין רייך עשויה להשליך על דרך ניתוח סוגיית הארכת המועד הקבוע בתקנה 24א(ג) הנדונה באמצעות סמכות מנהל מס ערך מוסף בהתאם לסעיף 116 לחוק. אין כמובן צורך להידרש לשאלה זו כאן, מאחר שהמערערת דן לא ביקשה הארכה כאמור. יצוין כי בעניין רייך הוגשה לאחרונה בקשה לקיום דיון נוסף שטרם הוכרעה.

73. לסיום חלק זה יוער כי אפשרות הארכת המועד טומנת בחובה פתרונות פרקטיים לבעיות שעוללות להיווצר לנוכח סד הזמנים הקבוע בתקנה 24א(ג). למשל, עוסק נושה שמתקשה לגבות חוב מלקוח אך נמנע מסיבה מתקבלת על דעת מלתבוע את הלקוח או לנקוט נגדו הליך חדלות פרעון, יוכל מבעוד מועד לבקש לעכב את הוצאת הודעת הזיכוי מעבר למגבלת שלוש השנים, וזאת לתקופה סבירה שהמנהל יאשר.

יא. דיון קצר בטענות נוספות שהועלו על ידי הצדדים

74. המערערת הציגה מספר מקרים מן העבר בהם המשיב כן הכיר לבקשתה בחובות אבודים לצורכי מס ערך מוסף, על אף שהודעות הזיכוי באותם מקרים הוגשו לאחר חלוף מגבלת הזמן הקבועה בתקנה 24א(ג) סיפה.

בין היתר, צורפה הודעה מחודש יוני 2009 המתייחסת לעסקאות שנערכו בין ספטמבר 2003 ובין פברואר 2005 עם לקוח בשם זיאדה; הודעה מחודש אוקטובר 2009, המתייחסת לעסקאות שנערכו בין אפריל 2005 ובין אפריל 2006 עם לקוח בשם סמודי; והודעה מחודש יולי 2011, המתייחסת לחובות מר מוסטפה נטשה (אליו נשוב בחלק י"ד להלן) בגין עסקאות בשלהי שנת 2007 (כאשר בערעור הנוכחי נדון חלק אחר של אותם חובות עצמם).

אינני סבור כי העדר התנגדות מצד המשיב להכרה בהודעות הקודמות מקים השתק או מניעות אשר מחייבים קבלת עמדת המערערת בערעור דן.

בין אם נסיבות המקרים האחרים היו שונות ובין אם לאו (הרי שם מידת האיחור מתום תקופת שלוש השנים הייתה פחותה), המשיב רשאי ככלל לשנות את מנהגו, אם גישתו החדשה נאמנה יותר להוראות החוק. אין הכרח להנציח גישה מוטעית. ואשר להיבט ההסתמכות, הרי במקרה של נפקו ממילא לא אבדה תקוותה של המערערת לגבות את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

החובות עד לשנת 2016 ולא הוכח כי היא נמנעה מלפנות למשיב קודם לכן דווקא בגלל נסיונה במקרים הקודמים.

75. אינני סבור כי ניתן ללמוד דבר לענייננו מן ההסדרים שנערכו בין המערערת ובין פקיד שומה תל אביב 3 בקשר לחובות אבודים שנוצרו, לפי הטענה, בשנות המס 2008, 2009 ו-2011 (בהתאם להסכמי שומה שצורפו כנספח 13 לתצהיר מר רון, ההכרה בחובות האבודים לשנים 2008 ו-2009 נפרסה על פני שנות המס 2012 עד 2014, והחוב האבוד משנת 2011 נפרס על פני שנות המס 2013 עד 2015). דיני "החובות הרעים" לפי פקודת מס הכנסה אינם זהים לדין חוב אבוד לעניין חוק מס ערך מוסף, ואף המערערת מודה בכך (ראו בין היתר סעיף 17(4) לפקודה וכן ראו סעיף 94 לסיכומי המערערת). והדברים נכונים ביתר שאת בכל הנוגע למגבלת הזמן המפורשת המצויה בתקנה 24א(ג), כמוסבר.

76. לאור התוצאה אליה הגעתי, אינני נדרש לטענת המשיב לפיה על פי תקנה 24א חלה חובה לצרף להודעה המוגשת למנהל בעקבות הוצאת הודעת זיכוי את חשבונית המס הספציפית אשר ממנה נובע החוב האבוד הנטען. תקנת משנה (ב) כוללת חובה לצרף "מסמכים התומכים בעובדות המפורטות בהודעה, לרבות ציון הדוחות התקופתיים שבהם נכללות החשבוניות המתייחסות להודעת הזיכוי".

סעיף 9(ה) להוראות הניהול מוסיף וקובע כי "תעוד פנים שהוא הודעת זיכוי יכלול ... (4) מספריהן ותאריכיהן של החשבוניות שאליהן מתייחסת תעודת הזיכוי".

אינני מביע עמדה אם משמעות שתי הוראות אלו היא כי קיימת חובה לצרף להודעת זיכוי העתק החשבוניות עצמן.

יב. הערה על חסרון הכיס

77. יש מקום לייחד דיון קצר לנפקות הכלכלית של הוצאת הודעת זיכוי באופן כללי ובנסיבות המקרה דנן בפרט.

78. סעיף 23א(3) להוראת הניהול נועד להבטיח כי עוסק, המוציא הודעת זיכוי, לא יהיה רשאי להקטין את היקף מס העסקאות שהוא חייב בו אלא אם הוא המציא כנדרש את הודעת הזיכוי לידי הלקוח החייב. במקביל, תקנה 24א לתקנות נועדה להבטיח כי הודעה על



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

הוצאת הודעת זיכוי תוגש למנהל על מנת להביא את הדבר לידיעתו. והנה תקנה 24 לתקנות קובעת כי "עוסק המקבל הודעת זיכוי במס [קרי, הלקוח – ה.ק.] חייב לתקן לפיה את סכום מס התשומות בדו"ח התקופתי של התקופה שבה נתקבלה ההודעה".

קיום תקנה 24 מביא לכך שמצד אחד העוסק המוכר (או נותן השירות) ישלם פחות מס עסקאות בעקבות כשלון תמורת העסקה ומצד שני העוסק הרוכש יהיה זכאי לנכות פחות מס תשומות בשל כך. כפועל יוצא מאיזון זה, אוצר המדינה לא נפגע כתוצאה מהיווצרות החוב האבוד בין שני הסוחרים (והאוצר אף לא ייצא נשכר מכך).

79. במקרה הנוכחי מדובר ברוכשת תושבת רצועת עזה. בהתאם להסכם פריס משנת 1994, מס ערך מוסף (מס עסקאות) שנגבה על ידי מדינת ישראל מידי עוסק ישראלי בגין עסקאותיו עם רוכשים או מקבלי שירות תושבי שטח הרשות הפלסטינית, מועבר לידי הרשות הפלסטינית. לפי דברי המשיב "... ככל שיתקבל הערעור של המערערת ביחס לשומת העסקאות הרי שקופת המדינה תצא ניזוקה" (סעיף 54 לסיכומי המשיב, וראו גם סעיף 22 לתצהירו של מר חליפה מטם המשיב).

לפי דברי מר חליפה, אין מנגנון להחזרת כספי המע"מ במקרה כגון זה מידי הרשות הפלסטינית לידי מדינת ישראל כתוצאה מהוצאת הודעת זיכוי על ידי העוסק הישראלי (עמוד 92, שורה 7 עד שורה 34). דברים דומים נכתבו בהחלטת המשיב בהשגה:

"עפ"י ההסכמים שנחתמו בין ישראל והרשות הפלסטינית, לרבות הסכם וושינגטון מיום 28.9.1995 ... לא קיים הליך של הכרה בחוב אבוד בשל עסקה שערך עוסק ישראלי עם עוסק הרשום אצל הרש"פ ועל כן לא ניתן לבוא חשבון בעניין זה עם הרשות הפלסטינית."

חרף טענתה של המערערת בסעיף 33 לסיכומיה, אינני מוצא בסעיף 6 ("מיסוי עקיף על ייצור מקומי") לנספח 5 להסכם הביניים שנחתם בווינגטון בספטמבר 1995 כל התייחסות, מפורשת או מרומזת, לנושא הטיפול בחובות אבודים או ביטולי עסקאות.⁶

⁶ קריאת ההוראות בשתי השפות (עברית ואנגלית) ולפי הקשרן אף מביאה למסקנה כי הביטוי tax rebates, המופיע הן בסעיף 6(5)(ב) (3) (שם הוא מתורגם ל"זיכוי מס") והן בסעיף 6(5)(ב) (9) (שם הוא מתורגם ל"החזרי מס") – כוונתו לזיכוי מס תשומות על פי חשבונות מס תקפות ולא לפעולה בעקבות הכרה בחובות אבודים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

80. דומה אפוא כי משמעות הדברים היא שקבלת הערעור תביא לחסרון כיס למדינת ישראל ללא אפשרות שיפוי מהרשות הפלסטינית, המחזיקה בכספי המע"מ ששולמו בגין עסקה שתמורתה לא שולמה לעוסק. **אילו** המערערת הייתה עומדת בדרישות תקנה 24א (בנוסף להוכחת הפיכת החוב לאבוד), תוצאה כלכלית זו הייתה בלתי נמנעת. אולם, כמנומק לעיל, לא כך הם פני הדברים.

יג. על הטלת מס אמת

81. המערערת שבה ומדגישה את החובה לחתור להטלת מס אמת ולהגיע לתוצאה הכלכלית הנכונה: במקרה הנוכחי לא ייגבה מס אמת, לדעתה, אם מס העסקאות לא יופחת בסכום המס שהוטל על החובות האבודים.

82. ובכן, לא נסתרה טענתה העובדתית הבסיסית של המערערת לפיה נפקו נשארה חייבת לה למעלה מ-16 מיליון ש"ח (כולל מרכיב המע"מ על העסקאות).

83. אולם "מס אמת" הוא לא רק מס שעולה בקנה אחד עם המציאות הכלכלית אלא הוא גם חייב להיות מס שהטלתו מושתתת על הוראות החוק. והנה מצינו כי במקרה דנן קיים מחסום בדמות לשונה הברורה של תקנה 24א שאיננה פותחת פתח לפרשנות המוצעת על ידי המערערת. פתרון למצב אולי יכול היה להימצא במסגרת סמכות המנהל לפי סעיף 116 אילו המערערת הייתה פונה מבעוד מועד. דא עקא, כך לא נעשה והמערערת העדיפה להשליך את יהבה בעיקר על הטיעון לפיו תקופת שלוש השנים אמורה להימנות ממועד הפיכת החוב לאבוד – קריאה אשר לדעתי אין לה כל בסיס בנוסח התקנה.

יד. שני הלקוחות הנוספים

84. בחודש ספטמבר 2014 הגיש רואה חשבון המערערת למשיב הודעה על חובות אבודים של שני לקוחות נוספים של המערערת, מוסטפה נטשה וסעדי אבו מודי (נספח 6 לתצהיר מר רון). סכום המע"מ שזיכויו התבקש בקשר ללקוח נטשה היה כ-127 אלף ש"ח ואילו לגבי אבו מהדי כ-37 אלף ש"ח.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

85. גם לגבי שני לקוחות נוספים אלה לא הוצגו בפני בית המשפט חשבוניות המס המסוימות שתמורתן לא נגבתה וגם לגבי לקוחות אלה עיון בהנהלת החשבונות (נספחים 3 ו-4 לתצהיר מר רון) איננו מאפשר זיהוי מדויק של מקור החוב.

86. על פי ההודעה הנ"ל מאת רואה החשבון, חובו של מר נטשה כלפי המערערת נוצר במחצית השנייה של שנת 2007 ואילו חובו של מר אבו מהדי נוצר במהלך שנת 2008.

87. על פי הנהלת החשבונות של המערערת דומה כי מכירת הסחורה האחרונה לנטשה הייתה בחודש נובמבר 2007 והמכירה האחרונה לאבו מהדי בחודש אוגוסט 2008.

דהיינו, בניגוד לנעשה מול נפקו, המערערת לא המשיכה למכור לשני הלקוחות הנוספים זמן רב לאחר היווצרות החובות הנדונים.

88. גם כאן הודעות הזיכוי הוצאו שנים לאחר הוצאת חשבוניות המס – במקרה של נטשה, כמעט שבע שנים לאחר מכן, ובמקרה של אבו מהדי, שש שנים לאחר מכן.

דהיינו, אותה בעיה קיימת בקשר ללקוחות הנוספים והוצאת הודעות הזיכוי חרגה במידה ניכרת ממגבלת הזמן הקבועה בתקנה 24א(ג) סיפה.

89. אוסיף כי לפי דברי המערערת, ה"ה נטשה ואבו מהדי היו תושבי מזרח ירושלים (הכפרים בית חנינא וסוואחרה א-שרקיה). מעבר לכך שהמערערת לא פירטה איזה מאמצים נעשו על ידיה על מנת לגבות את חובותיהם של השניים, היא אף לא הראתה לגביהם כי היה קיים אותו קושי מובנה בגבייה, כפי שהיה במקרה של נפקו העזתית.

טו. ניכוי מס תשומות בגין כלי רכב

90. בשולי התיק ניטשה מחלוקת בעניין היקף מס התשומות אשר יותר בניכוי בקשר לשתי מכוניות של המערערת אשר שימשו את יושב ראש המערערת, מר מנחם צנציפר, והמנכ"ל, מר רון. המשיב התיר בניכוי 50% ממס התשומות ואילו המערערת טוענת לניכוי של שני שלישים ממס התשומות. סכום המס השנוי במחלוקת איננו עולה על 12 אלף ש"ח (במונחי קרן).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס
ומע"מ

91. תקנה 18 לתקנות קובעת לאמור:

”(א) בלי לפגוע בהוראות פרק זה, מס תשומות בשל רכישת נכסים או בשל קבלת שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן מותר מס התשומות בניכוי (להלן בתקנה זו – לצרכי העסק) וגם לשימוש בעסקאות שלגביהן אין מס התשומות מותר בניכוי או לכל שימוש אחר (להלן בתקנה זו – שלא לצרכי העסק) – יהא ניתן לניכוי בשיעור יחסי שהוא כיחס השימוש לצרכי העסק לכלל השימוש.

(ב) היה בשימוש שלא לצרכי עסק, שימוש בלתי מסויים וינהגו לפי הכללים כדלהלן -

(1) קבע המנהל את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי עסק, יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה, כל עוד לא נקבע אחרת;

(2) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממס התשומות;

(3) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות.”

92. אין מחלוקת בין הצדדים כי השימוש בכלי הרכב היה גם לצרכי העסק וגם שלא לצרכי העסק. יתרה מזו, אין חולק כי השימוש שלא לצרכי העסק היה "בלתי מסויים".

93. אמנם במקרה הנדון המשיב כן קבע את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי העסק (50%) ולפיכך אין תחולה לכאורה לאף לא אחת מחלופות "ברירת המחדל" המנויות בתקנה 18(ב)(2) ו-(3) (שני שלישים או רבע).

אולם המערערת חולקת על קביעת המשיב לפי 50%, וטוענת באופן פוזיטיבי כי מידת השימוש העסקי במכוניות הייתה קרובה יותר לשני שלישים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אפריל 2021

ע"מ 19-06-49084 צנציפר- חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ' מנהל אגף המכס ומע"מ

94. למעשה דברי מר רון בנושא זה, בסעיפים 61 עד 64 לתצהירו, לא נסתרו ולדעתי יש בהם כדי לתמוך בעמדת המערערת כי עיקר השימוש בכלי הרכב אכן היה במהלך העסקים, ובפרט לצורך נסיעות ללקוחות, למכוני תערוכת ולנמלי הים. ייתכן שקיים הבדל מסויים בהקשר זה בין מר רון ובין מר צנציפר היושב ראש, אולם לנוכח סכום המס הזעום העומד על כפות המאזניים בסוגיה זו, אינני מוצא לנכון להבדיל בין השניים.

על כן, הערעור בנושא זה מתקבל.

טז. סיכום

95. לאור האמור לעיל:

(א) הערעור בכל הנוגע להכרה בחובות אבודים, לגבי שלושת הלקוחות הנדונים - נדחה;

(ב) הערעור בנושא מס תשומות - מתקבל.

96. היות שעיקר הערעור נדחה, תשלם המערערת למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 36,000 ש"ח וזאת תוך 30 ימים.

97. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח שני הצדדים. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים.

ניתן היום, כ"ה ניסן תשפ"א, 07 באפריל 2021, בהעדר הצדדים.

ה' קירש, שופט