

מס ערך מוסף - מועד הוצאת הודעת זיכוי בגין חוב אבוד

יולי 2021
חוזר מקצועי מספר 82/21

ברצוננו לעדכנכם בפסיקת בית המשפט המחוזי¹, הקובעת כי המועד להוצאת הודעת זיכוי בגין חוב אבוד, הינו בתוך שלוש שנים מיום הוצאת החשבונית בגינה החוב הפך לאבוד (ולא בתוך שלוש שנים מיום הפיכת החוב לאבוד).

נזכיר, כי תקנה 24א(ג) לתקנות מע"מ², קובעת שעוסק המוציא תעודת זיכוי בשל חוב אבוד, רשאי לעשות זאת לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס בגינה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור.

במניין תקופה זו, לא יילקחו בחשבון:

- (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.

להלן עיקרי פסק הדין:

חברת צנציפר בע"מ ("להלן "החברה") עסקה בשיווק סחורות ללקוחות בשטח הרשות הפלסטינית. בין לקוחותיה חברת נפקו (NAFCO - Company Feed National). החל משנת 2008 חובות שוטפים של חברת נפקו בגין אספקת סחורה, לעתים לא נפרעו ומדי פעם שיקים שהוצגו לבנק לא כובדו או שחברת נפקו ביקשה כי שיקים שנמשכו לא יוצגו לפרעון כלל. בשנים 2012 - 2016 היקף המסחר הלך והצטמצם. בשנת 2016 ניתק הקשר עם חברת נפקו ועסקאות עמה הופסקו כליל.

לטענת חברת צנציפר, חובות נפקו הפכו לאבודים, ולפיכך בשנת 2017 היא הגישה בגינם הודעות זיכוי למנהל מע"מ, על מנת לקבל בחזרה את סכומי מס העסקאות, אשר שולמו בגין אספקת הסחורות שתמורתן לא שולמה על ידי נפקו. על פי רישומי הנהלת החשבונות של החברה, בשנת 2008 ובשנת 2012 הוצאו חשבוניות מס לנפקו ובגין חשבוניות אלו הוצאו הודעות הזיכוי כאמור.

מנהל מע"מ סירב לזכות את החברה בסכומים הכלולים בהודעות הזיכוי, מהנימוקים הבאים:

- בהתאם לתקנה 24א(ג) לתקנות מס ערך מוסף, המועד להגשת הודעת הזיכוי חלף.
- תוכן הודעות הזיכוי והחומר שצורף אליהן, אינם עומדים בדרישות תקנה 24א(ב) לתקנות מס ערך מוסף.
- לא הוכח כי החובות הפכו לאבודים ומתי, בייחוד לנוכח העובדה שהחברה המשיכה לסחור עם נפקו עד לשנת 2016.

עיקרי טענות החברה היו כדלהלן:

- יש למנות את תקופת שלוש השנים המוזכרת בתקנה החל מהמועד שבו הפך החוב לאבוד.
- לחילופין, ההסדר הגלום בתקנה אינו ממצה ולא חל כאשר הופך החוב לאבוד לאחר שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית.

¹ ע"מ 49084-06-19 - צנציפר חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ נ. מנהל אגף המכס ומע"מ.
² תקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976.

- החובות הפכו לאבודים, היות ועבור עוסק ישראלי אין כל אפשרות מעשית לתבוע בערכאה משפטית סוחר תושב רצועת עזה, וכמו כן, לנפקו לא היו נכסים כלשהם בשטח מדינת ישראל שניתן היה לעקל או לתפוס באופן אחר. במקביל רק דרך המשך המסחר עם נפקו נותר סיכוי כלשהו לגביית חובות העבר.
- החברה טענה להסתמכות, בעקבות הכרה קודמת על ידי מס ערך מוסף בחובות אבודים של לקוחות פלסטיניים, וכן הדגישה כי החובות (או לפחות חלקם) הותרו בניכוי אצל פקיד השומה כחובות אבודים.

נפסק

- הוצאת הודעת זיכוי, בהתאם להוראות התקנה, יכולה להיעשות "כל עוד לא חלפו שלוש שנים" ממועד הוצאת חשבונית המס שבשלה נוצר החוב. הביטוי "מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס" לא מותיר מקום לספק או לפרשנות. בתקנה נקבע חלון זמנים מוגדר להוצאת הודעת זיכוי - מצד אחד, אין להוציא הודעת זיכוי מוקדם מדי, דהיינו, לפני חלוף שישה חודשים ממועד הוצאת החשבונית המקורית, שמא יזדרזו העוסקים להוציא הודעות זיכוי לפני שהיה סיפק בידם למצות את ניסיונות הגבייה מול הלקוח. מהצד השני, לא מאוחר מדי, שמא אפשרות הצגת החוב כאבוד תהיה פתוחה בפני העוסק משך שנים רבות.
- מגבלת הזמנים מתחשבת בזמן שניסיונות גבייה משפטיים עלולים להימשך. על כן, תקנה 24א(ד) קובעת כי במדידת התקופה של שלוש השנים, לא יבואו במניין פרקי הזמן הנדרשים לדיון בתביעת החוב.

פסק הדין

הערעור נדחה. החובות האבודים לא הוכרו לעניין מס ערך מוסף.

סוף דבר

בפסק הדין, בית המשפט התייחס לכך שפתרון למצב יכול היה להימצא, אילו החברה הייתה פונה למנהל מע"מ במסגרת סמכותו על פי סעיף 116 לחוק מע"מ, בדבר הארכת מועדים, אולם החברה לא עשתה כן ולא העלתה בהליכים המשפטיים טיעון המבוסס על סעיף 116 לחוק.

לאור האמור, כדאי להיות ערים לנושא, ובמקרים בהם קיים חוב אבוד אשר טרם מוצו ההליכים לגביו והמועד החוקי להוצאת הודעת הזיכוי בגינו, בהתאם לתקנה 24א, עומד לחלוף, ניתן להגיש בקשה למנהל מע"מ, בתוך המועד החוקי, לצורך קבלת ארכה להוצאת הודעת הזיכוי מעבר לסד הזמנים הקבוע בחוק.

בדבר שאלות נוספות ניתן לפנות לר"ח זוהר קומה: 04-6002153, zohark@britcpa.co.il