



ניתן לקבל החזר מע"מ בגין חובות אבודים של לקוחות אשר לא ניתנים לגביה ע"י הוצאת תעודת זיכוי ללקוח. אולם, תעודת זיכוי אשר לא תוצא במועד - אינה קבילה, לא לצד המוציא אותה ולא לצד המקבל אותה. לכן, שימו לב למועדים הנקובים בתקנות מע"מ להוצאת תעודות זיכוי.

למנהל מע"מ יש סמכות להאריך את המועדים להוצאת תעודת זיכוי, אך זאת רק בנסיבות מיוחדות.

בעניין גורי תעשיות (ע"מ 3237-09-15, גורי תעשיות מוצרי בע"מ נ' מנהל מע"מ רמלה, ניתן ביום 2.8.2019), מנהל מע"מ הוציא שומה לפי מיטב השפיטה לגורי, במסגרת איחוד עוסקים בה הייתה רשומה, אשר כלל את חברת תנועה שירותי לוגיסטיקה ואחסנה (בפירוק) בע"מ (להלן: "תנועה").

מנהל מע"מ קבע, כי על גורי לשלם את המע"מ בגין תעודת זיכוי אשר הוצאה ע"י מחברת רקיט בנקיזר בע"מ, בגין חשבוניות שלא שולמו לה ע"י תנועה. היות וגורי לא הקטינה את מס התשומות בהתאם להודעת הזיכוי, הוצאה לה שומה הכוללת את סכום המע"מ הגלום באותה הודעה.

לא היה חולק כי ביום 27.9.2011 רקיט הגישה בקשה לפירוקה של חברת תנועה, עקב חובות של תנועה לרקיט, בסכומים ניכרים, בגין סחורות שסופקו, בגין הוצאו חשבוניות מס כדין.

ביום 6.6.2012 הוגשה תביעת החוב של רקיט כנגד תנועה על סך של 28,327,100 ש. ביום 26.6.2013 הודיע המפרק הזמני והמנהל המיוחד של תנועה למנהל מע"מ כי הסיכוי לגבות את החוב האמור הוא קלוש וכי דיבידנד הפירוק שיחולק לא יעלה על כ-5% ממצבת החובות.

ביום 31.10.2013 הוציאה רקיט לתנועה הודעת זיכוי על סך 28,327,100 ש, כשהמס הכלול בה הוא בסך של 3,801,472 ש. ביום 12.11.2013 שלחה רקיט למנהל מע"מ "הודעה על הכרה בחוב אבוד" בהתאם להוראות תקנה 24א לתקנות מס ערך מוסף.

ביום 29.6.2014 הוציא מנהל מע"מ שומת תשומות לגורי בגין הודעת הזיכוי האמורה. בנימוקי השומה נאמר כי מאחר שמס התשומות הכלול בחשבוניות המס שהוציאה רקיט לתנועה, נוכח ע"י גורי במסגרת הדו"ח אשר הגישה לרשויות מע"מ, היה עליה להקטין את מס התשומות בהתאם להודעת הזיכוי שהוצאה ע"י רקיט.

בעניין אלקה (בע"א 2112/95, אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, ניתן

ביום 1.12.1999, קבע בית המשפט, כי אם הוצאה חשבונית מס בגין עסקה אשר לא שולמה והחוב הפך ל-"חוב אבוד", זכאי העוסק להוציא חשבונית זיכוי ולקבל בחזרה את המע"מ אשר שילם בגין העסקה האמורה. בעקבות פסק דין זה, נוספה תקנה 24 לתקנות מע"מ.

ביום 7.5.2012 פרסמה רשות המיסים את הוראת פרשנות 2/2012 - חובות אבודים, בה מפורטים התנאים להחזר מס העסקאות ששולם כפי שנקבע בעניין אלקה.

גורי טענה כי הודעת הזיכוי התיישנה. שכן, תקנה 24א(ג) לתקנות קובעת כי ניתן להוציא הודעת זיכוי כל עוד לא חלפו שלוש שנים מהמועד בו הוצאה חשבונית המס בשלה נוצר החוב. אמנם, נקבע בתקנה 24א כי במניין תקופת שלוש השנים לא יבוא בחשבון פרק הזמן שבין יום הגשת תביעת חוב במסגרת הליך פירוק לבין יום מתן אישור המפרק, אך במקרה שלפנינו תביעת החוב של רקיט הוגשה ביום 6.6.2012, משמע בחלוף למעלה משלוש שנים מהמועד בו הוצאו החשבוניות הרלוונטיות.

בעניין ג'ורדאל (ע"מ 9941-12-14, ג'ורדאל נ' מנהל מע"מ באר שבע, ניתן ביום 14.1.2019), מנהל מע"מ טען, כי בחלוף התקופה הקבועה בתקנה 24 לתקנות, פוקעת הזכות המהותית להוצאת תעודת הזיכוי, ולפיכך מדובר ב-"התיישנות מהותית", ולכן אין מניעה להעלות טענה בעניין זה לראשונה בשלב הערעור.

ביהמ"ש המחוזי מרכז - לוד, בדומה לפסיקת ביהמ"ש המחוזי בבאר שבע, סבר כי סמכותו של מנהל מע"מ להאריך את המועד הקבוע בתקנה 24א אינה ברורה מאליה. יש לזכור כי הארכת מועד להוצאת תעודת הזיכוי משמעה, מניה וביה, הטלת חובה על העוסק שקיזז את מס התשומות להחזיר את המס. במובן זה המועד הנקוב בתקנה 24א דומה במידה מסוימת למועדים הנקובים בדיון להוצאת שומה, וברי כי המנהל אינו רשאי לעשות שימוש בסמכותו הכללית להארכת מועד, לשם הארכת המועדים הקבועים בחוק להוצאת שומה.

לאור האמור לעיל, התקבלה טענת גורי כי הודעת הזיכוי הוצאה שלא כדין, והיא לא חייבת להחזיר את המע"מ למנהל מע"מ על פיה. במילים אחרות, לכולם כדאי לשים לב היטב למועדים הקבועים בתקנה, לעניין הוצאת תעודות זיכוי בגין חובות אבודים.

מאת: רמי אריה, עורך דין ורואה חשבון - מיסים ועסקים בע"מ

[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)