



### עופר אלבוים, עו"ד

מעמדו של "החוב האבוד" לצורכי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן - "החוק"), הוכרע בפסיקתו של בית המשפט העליון בפסק הדין בעניין חברת אלקה (ראו: ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה החזקות בע"מ, מס' 6 / ג' - 6). באותו עניין סמך בית המשפט העליון את ידו על פסק דינו של בית המשפט קמא, וקבע כי כאשר עוסק אינו מקבל תמורה בגין עסקה שדווחה על ידו לרשויות מס ערך מוסף ושביגיה התחייב במע"מ עסקאות, ותמורת העסקה לא שולמה והחוב הפך לאבוד, כי אז "מקצת העסקה לא יצאה לפועל", במובן סעיף 49 לחוק, וזכאי הוא להוציא הודעת זיכוי ולקבל בחזרה את המע"מ ששילם ביתר. לפי הלכה זו, יוחזר לנישום מע"מ ששילם ביתר במידה שלא קיבל תמורה בעסקה והחוב הפך לחוב אבוד.

בעקבות פסק הדין פרסמו רשויות מע"מ ביום 15.12.99, הוראת פרשנות זמנית 1/99 בנושא בנדון, אשר בוטלה ביום 4.6.00, ובמקומה פרסמו רשויות מע"מ הוראת פרשנות חדשה 1/2000, שכותרתה "חובות אבודים" (להלן - "ההוראה החדשה") שתכליתה קביעת הנחיות לגבי ההכרה ב"חוב אבוד" לעניין חוק מע"מ ודרך קבלת החזר מע"מ שמקורו ב"חוב האבוד".

אף מחוקק המשנה נדרש לעדכון החקיקה המתחייב מעניין אלקה, וביום 24.9.00 נחקק תיקון לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976 (להלן - "התקנות"), במסגרתו הוספה תקנה 24 לתקנות, אשר מטרתה להסדיר את עניין הטיפול בבקשת החזר מע"מ ששולם ביתר בשל קיומו של "חוב אבוד". בין היתר, קובעת תקנה זו מהו חוב אבוד, מהם המסמכים אותם צריך עוסק, המוציא הודעת זיכוי בגין חוב אבוד, להגיש למנהל, וכיצד אבאלה.

הלכת אלקה הנה חידוש לעומת המצב ששרר קודם, ועולה השאלה האם קיימת מגבלת זמן למימוש הזכות לדרוש מס ששולם ביתר, עם התגבשותו של "חוב אבוד"?

מהוראת סעיף קטן (ג) לתקנה 24 לתקנות ביחד עם הוראת סעיף התחולה לתקנה האמורה עולה כי לגבי חובות שנוצרו בגין חשבונות מס שהוצאו לאחר היום הקובע (1.1.2000), היינו לאחר שנקבעה הלכת אלקה, חלה תקופת "התיישנות" של שלוש שנים, ולגבי חובות שנוצרו בגין חשבונות שהונפקו לפני היום הקובע, אין מגבלת זמן והעוסק זכאי לדרוש את המס ביתר אף אם עברו יותר משלוש שנים מיום הוצאת חשבונות המס. לעומת זאת, קובעת ההוראה החדשה של רשויות מע"מ, בסעיף 4(ה) כי הזכות להחזר מס ביתר תהא לכל המוקדם לגבי חשבונות שהוצאו החל מיום 1.5.95, כך שלגבי חשבונות שהוצאו לפני כן, לא קמה לעוסק זכות להחזר. לפי הוראה זו, קיימת מגבלת זמן לזכותו של עוסק לדרוש החזר מע"מ ביתר עקב חובות אבודים, וכי זכות זו עומדת לו רק לגבי חשבונות מס שהוצאו לאחר יום 1.5.95. ומכאן, כי קיימת סתירה בין תקנה 24 לתקנות ובין ההוראה החדשה.

לדעתנו, התעלמותם של רשויות מע"מ ממצותו של מחוקק המשנה בתקנה 24א(ג) לתקנות, משוללת כל תוקף. לגישתינו, עליונותה של תקנה 24 לתקנות נובעת מהיותה מאוחרת להוראות הפרשנות של רשויות מע"מ, דבר היוצר, לכשעצמו, חזקה כי מחוקק המשנה מודע היה להוראות הפרשנות של רשויות מע"מ ובקש במדע להחליף, אך למעלה מכך, קיימת עליונות נורמטיבית לתקנות על פני הוראות ביצוע של רשויות המס ומקל וחומר לאור הפסיקה אשר קבעה לא אחת כי אין להוראות אלה תוקף משפטי מחייב. הנה כי כן, מתחייבת המסקנה כי תקנה 24 לתקנות גוברת על הוראות הפרשנות של רשויות מע"מ, ומכאן שאין נפקות למגבלה אותה קבעו רשויות המס בהוראה החדשה, ויש לנהוג כאמור בתקנה 24 לעיל, לרבות הזכות לדרוש מס ששולם ביתר בגין חשבונות מס שהוצאו אף קודם לחמש שנים ממועד הוצאת הודעות הזיכוי.

שאלה נוספת בהקשר הזה, היא שאלת שערוכו של המס ששולם ביתר שהעוסק זכאי לו. האם זכאי הוא לקבלו בערכים נומינליים או שמא בערכים משוערכים לרבות ריבית והפרשי הצמדה. בית המשפט העליון בעניין אלקה, אישר את קביעתו של בית משפט קמא בנושא, ופסק כי העוסק זכאי להשבה ריאלית של סכום המס ביתר. עם זאת, לא למותר לציין, כי רשויות מע"מ מפנות לצורך קבלת החזר מס בערכים ריאליים לסעיף 105(ג) לחוק. ולכאורה, ההפניה לסעיף 105(ג) לחוק מגבילה את זכותו של הנישום לקבלת החזר בערכים ריאליים רק לתקופה של שנתיים. דהיינו, לכאורה החזר המס בלוויית הפרשי הצמדה וריבית ניתן להיעשות רק במסגרת שנתיים ימים מיום תשלום סכום המע"מ. דא עקא, ההפניה דנן (לסעיף 105(ג) לחוק) עומדת בסתירה מוחלטת לפסיקת בית המשפט העליון בעניין אלקה. שלפיה העוסק זכאי להחזר מס ששולם ביתר וזאת בערכים ריאליים ללא כל מגבלת זמן לדרישת החזר (לגבי חשבונות שהוצאו לפני 1.1.00). זאת ועוד - סעיף 105(ג) לחוק, בפרשנותו הלשונית, מאיין את מהותה של תקנה 24 לעיל אשר לפיה עוסק אינו מוגבל לדרוש מס ביתר בחזרה כל עוד חשבונות המס יצאה עובר ליום הקובע, שכן לפיו לכאורה, לא זו בלבד שלא ניתן ליהנות משערוך הסכום אלא שלאחר שנתיים לא ניתן כלל לדרוש את סכום החזר אף לא בערכים נומינליים! . בכל מקרה, לאור פסיקת בתי המשפט המחוזי והעליון בעניין אלקה לעיל, נוטה דעתנו לכך כי עוסק זכאי לדרוש החזר מס ביתר ששילם וזאת בערכים ריאליים - בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלום הסכום ששולם ביתר.