

אגף המכס ומע"מ
נגד
אלקה אחזקות בע"מ
וערעור שכנגד

א

ב

בכית-המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

[1.12.1999]

לפני המשנה לנשיא ש' לוין והשופטים ט' שטרסברג-כהן, מ' אילן

ג

המשיבה סיפקה סחורה ללקוחות מספר במועדים שונים. את התמורה קיבלה בשיקים דחויים. בגין עיסקאות אלה הוציאה המשיבה חשבוניות מס ומסרה אותן ללקוחות. היא העבירה למנהל מס ערך מוסף את מס הערך המוסף (להלן – מע"מ) הכלול בחשבוניות אלה. הלקוחות ניכו מס תשומות על-פי חשבוניות אלה. אולם חלק מהשיקים הדחויים לא נפרע, וניסיונות המשיבה לגבות כספים אלה נכשלו. לאור זאת היא הוציאה חשבוניות זיכוי בגין המע"מ הכלול בחשבוניות שלא נפרעו, וביקשה החזר המע"מ ששולם על-פיהן. מנהל מס ערך מוסף דחה את בקשתה והוציא לה שומת עיסקאות לפי מיטב השפיטה. השגתה נדחתה.

ד

המשיבה ערעה לכית-המשפט המחוזי, וזה קבע כי חשבוניות שהוצאו לעיסקאות, שלא שולמו לאחר מכן, מהוות למעשה ביטוי לעיסקה שלא יצאה אל הפועל לפי סעיף 49 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – החוק). לכן רשאי עוסק בעל חובות אבורים לבטל את העיסקאות הללו ולדרוש השבת המע"מ ששילם, כשסכום ההחזר כולל הפרשי הצמדה.

ה

בית-המשפט העליון פסק:

א. (1) מסעיף 49 לחוק עולה כי הזכות להחזר מע"מ קמה בשלושה מצבים: כאשר העיסקה או מקצתה לא יצאה לפועל, כאשר העיסקה נתבטלה, וכאשר חלה טעות בחשבונית. אין בחוק הסדר מפורש לסוגיית "החובות האבורים", והשאלה היא אם אפשר לראות בעיסקה שבה נכשלה התמורה עיסקה שכולה או מקצתה לא יצאה לפועל במובן סעיף 49 לחוק (ג792).

ו

(2) מבחינה לשונית, סובל הביטוי "העסקה או מקצתה לא יצאה לפועל" פרשנות שלפיה גם עיסקה שבה נכשלה התמורה נכנסת לגדרו. לפירוש כזה יש עיגון בלשון החוק, ועל-כל-פנים אין בלשון החוק כדי לשלול פרשנות זו (792ה – 1).

ז

(3) תזקה על כל דבר חקיקה שהוא נועד להשיג צדק, וכי תכלית החקיקה היא להשיג תוצאות סבירות. פרשנות שלפיה "עוסק" שלא קיבל תמורה בגין סחורה שסיפק,

- ותמורה זו הפכה ל"חוב אבוד", איננו זכאי להחזר המע"מ ששילם בגין עיסקה זו, יש בה חוסר צדק והיא גורמת לתוצאה בלתי סבירה, שכן לא זו בלבד שה"עוסק" לא קיבל תמורה בגין הסחורה שסיפק, וכנראה גם לא יקבל, אלא הוא גם נושא בנטל המס מכיסו, במקום הלקוח (793 א - ב, ז - 794 א).
- (4) מבחינה פורמאלית, על-פי סעיף 16 לחוק, ה"עוסק" הוא החייב בתשלום המע"מ. ברם המע"מ, כ"מס עקיף", "מגולגל" על הלקוח, והוא זה הנושא בנטל המס. לפיכך אין הצדקה שנטל המס ייפול על שכמו של ה"עוסק", אשר גם לא קיבל תמורה בגין הסחורה שסיפק, וההנחה היא שגם לא יקבל (793 ג - ד).
- (5) חזקה היא כי החוק נועד ליצור שילוב והרמוניה חקיקתית. פרשנות שלפיה החזר המע"מ לעוסק עקב כישלון תמורה איננו אפשרי כל עוד לא בוטלה העיסקה, עלולה לפגוע בברירה בין התרופות נפי שנקבעה בדיני החוזים ובככורותה של תרופת האכיפה. התניית החזר מע"מ על-פי סעיף 49 לחוק בגין "חוב אבוד" בביטול העיסקה מחלישה את מעמד סעד האכיפה ומעמידה את ה"עוסק" בפני צורך לבחור בסעד הביטול כדי לזכות בהחזר מע"מ (794 א - ב).
- (6) אחת התכונות של שיטת מס ראויה היא תכונת הניטרליות השואפת לכך ששיטת המס תהיה ניטרלית ביחס להחלטותיו הלב-פיסקאליות של האדם. שיטת מס שאינה מתירה החזר מע"מ בגין "חובות אבודים" איננה שיטה ניטרלית, באשר היא מחייבת את הנישום לבטל את העיסקה כתנאי להחזר המע"מ (794 ב - ג).
- (7) חזקה היא כי תכלית החקיקה היא להגשים זכויות היסוד, ובכלל זה זכות הקניין, ולא לפגוע בה. פרשנות שלפיה אין ה"עוסק" זכאי להחזר מע"מ משפך החוב ל"חוב אבוד" לאחר כישלון התמורה, יש בה פגיעה ממשית בזכות הקניין של ה"עוסק", הנושא בנטל המס במקומו של אחר (794 ד - ה).
- (8) אם התכלית הסובייקטיבית של החוק, כפי שמצאה ביטוי בכוונת המחוקק העולה מדברי ההסבר להצעת החוק, והייתה שלא לאפשר החזר בגין "חובות רעים", קיימת לכאורה סתירה בין תכליתו הסובייקטיבית של החוק לבין תכליתו האובייקטיבית. במקרה כזה, על בית-המשפט לשקול את שתי התכליות ולאזן ביניהן עד שיגיע לגיבוש סופי של תכלית החקיקה (794 ד - 795 ד).
- (9) לתכלית הסובייקטיבית כדבר אי-התרת החזר מע"מ בגין "חובות אבודים" לא ניתן ביטוי מפורש, ברור וחד-משמעי בלשון החוק, שכן לשון סעיף 49 סובל את שתי הפרשנויות. לפיכך על התכלית הסובייקטיבית, שלא מצאה ביטוי מפורש ברור וחד-משמעי בסעיף 49 לחוק, לסגת מפני התכלית האובייקטיבית, שהיא להתיר החזר מע"מ בגין "חובות אבודים" (796 א - ג).
- ב. (1) מע"מ מוטל על "עסקה", וזאת מוגדרת, בין היתר, כמכירת נכס. סעיף 1 לחוק המכר, תשכ"ח-1968 מגדיר מכר כ"הקניית נכס תמורת מחיר". מכאן, כי ההתחייבות לתשלום תמורה בעד הנכס היא מרכיב יסוד של העיסקה. בהיעדר התחייבות כאמור, אין משתכללת עיסקה חייבת במע"מ. שעה שמופרת התחייבות זו עקב אי-תשלום

- התמורה, כי אז מרכיב יסוד של העיסקה לא יצא לפועל, וניתן אפוא לומר, כי "מקצתה" של העיסקה "לא יצאה לפועל" (796ד - ה, 797א - ב).
- א (2) החוק יוצר שלוש נקודות על ציר הזמן: האחת, מועד החרחשותו של אירוע המס החייב. מועד זה חל במועד כריתת חוזה המכר. השנייה, מועד החיוב במס. המועד שבו יש לשלם את המס המגיע. מועד זה חל במכר עם מסירת הטובין. השלישית, מועד ביצוע העיסקה המסתיים - כאשר מדובר ב"מכר" - בתשלום התמורה בעד הטובין שסופקו. החבות במע"מ מתבססת על ההנחה שהעיסקה תבוצע, והקונה יעביר את התמורה, כולל מע"מ, ל"עוסק", וכי ה"עוסק" יעביר לרשויות מע"מ את המס, שבסופו של דבר יקבל מהקונה. אם מסיבה כלשהי ברור שלא יהיה טיוס לעיסקה, וחובו של הקונה ל"עוסק" הוא "חוב אבוד", כי אז "מקצתה" של העיסקה "לא יצאה לפועל" (797ד - 1).
- ג. (1) זכאות ה"עוסק" להחזר המע"מ בגין "חובות אבודים" איננה צריכה להיות מותנית בהחזר מס התשומות שנוכה על-ידי הקונה, כשם שהחבות במע"מ עומדת בפני עצמה ומנותקת משאלת התרת ניכוי מס תשומות. יתרה מזאת, כשם שהחוק מכיר בהחזר המע"מ עקב ביטול העיסקה או עקב טעות בחשבונית, וההחזר איננו תלוי בהחזר מס תשומות, כך גם לעניין החזר המע"מ, כאשר "מקצתה" של העיסקה "לא יצאה לפועל" בעקבות הפיכת החוב ל"חוב אבוד" (1798 - 1).
- ד (2) אין זה איזון ראוי למנוע מה"עוסק" החזר מע"מ המגיע לו, רק משום שנוכה מס תשומות, שבדיעבד התברר כי לא היה מקום לנכותו. האיזון הראוי בין שני האינטרסים הוא בהתרת החזר המע"מ ל"עוסק" ובטיפול נפרד בהחזר מס התשומות שנוכה ושבדיעבד התברר שלא היה מקום לנכותו. על המדינה לנקוט את האמצעים העומדים לרשותה לשם החזרתו של מס התשומות שנוכה. גם מטעמי פיזור הנזק אין זה ראוי שה"עוסק" יישא לבדו בסיכון של היות הלקוח חדל-פירעון (799א - ב).
- ה (3) בסיטואציה הנדונה, אין ספק שהקונה חייב להחזיר לרשויות המס את מס התשומות שניכה על סמך ההנחה שהוא ישלם למוכר את מלוא התמורה, על מרכיב המע"מ הכלול בה. ברגע שהתברר בדיעבד, שהנחה זו אינה מתקיימת, על הקונה להחזיר את מס התשומות שנוכה. אין בקשיים טכניים של רשויות המס באכיפת החזר מס התשומות כדי להוביל למסקנה שיש לשלול מה"עוסק" החזר המע"מ בגין "חובות אבודים" (799ד - 1).
- ו (4) (דעת מיעוט - השופט מ' אילן): הלקוח היה זכאי, אם הוא בעצמו עוסק ולא צרכן פרטי, לקבל ממע"מ זיכוי על מס תשומות על יסוד החשבונית שהוצאה לו. את הזיכוי הזה הוא היה רשאי לקבל עם הצגת החשבונית, גם אם מועד הפירעון לא הגיע כלל. אם העוסק יוכל לקבל את החזר המע"מ אף שלא ביטל את העיסקה, התוצאה תהיה שמחד, המדינה תשלם ללקוח את מס התשומות, ומאידך, תשיב לעוסק את המע"מ ששילם על-פי החשבונית שלא בוטלה. קופת המדינה יוצאת מפסידה במקרה כזה, ואין העובדה שלמדינה יש כלים יעילים יותר לגבייה יכולה להוות שיקול לגלגל את

- ההפסד הזה על המדינה. עובדה היא שהחוק לא דאג לגביית מס תשומות שזוכה בו עוסק לפי סעיף 38(א) לחוק, ובסופו של דבר התברר שהוא לא פרע את החשבון וממילא גם לא את המע"מ הכלול בו. בלי הוראה מפורשת בחוק ספק אם יש עילה לתבוע את החזר התשלום, אפילו היה מנגנון בחוק לגבייתו (1787 – 1788א).
- ד. (דעת מיעוט – השופט מ' אילן):
- (1) מע"מ נגבה בשלבים, כשבכל חלק של הייצור והשיווק נגבה חלק ממנו על-פי תוספת הערך של השלב שבו עוסקים. מהמס שעוסק משלם מנוכה מס תשומות. זהו אותו מס, אשר הוסף למחיר חומר הגלם כאשר הוא קנהו. התוצאה היא, שאת המס ששילם עם רכישת חומר הגלם הוא יקבל בחזרה, ואילו את מס הערך ששילם – "גלגל" אל מי שסיפק לו את המוצר המוגמר. בדרך זו מגולגל תשלום המס, בסופו של דבר, אל הצרכן של אותו מוצר. החוק קובע מיסוי על הפעילות הכלכלית עצמה ותכליתו בהטלת מס על בסיס רחב (1782 – ה).
- (2) העברת המס נעשית על-ידי מוציא החשבונית, שהוא מעין "פקיד גבייה" ברשות הרשות. עליו לעשות כן, כמצוות סעיף 49 לחוק, עם הוצאת החשבונית לגבי העיסקה החייבת במס. היה והעיסקה לא יצאה אל הפועל או בוטלה – קובע הסעיף אפשרות להחזר המע"מ. עם זאת הסעיף מנוסח באופן חיובי במובן זה שהוא קובע קטגורית כי קודם לכול "ישולם המס", ורק באותם מקרים הנדונים בסעיף ייתכן זיכוי. החוק מבחין בין מועד החיוב במס לנין מועד קבלת התמורה ואינו דן בשאלה אם העוסק גבה מן הלקוח את המס, אם לאו. קרי, מקרים של "חובות רעים" (1782 – ז).
- (3) חובת העברת המס לרשות קמה עם הגשת הדיווח על העיסקה. אין זה תלוי בקבלת התמורה מאת החייב. המחוקק מחייב בין שנקבעה תמורה ובין שלא, בין ששולמה ובין שלא. אם כן יוצא כי במקרה של חוב רע הפכה המשיבה לחוליה האחרונה בשרשרת שממנה ביקש המחוקק לגבות את המס. הסבר זה גורם לתחושת אי-נוחות, אך גזרת המחוקק היא כי במקרה כזה על המשיבה לשלם אם בוצעה עיסקה, ואין חולק כי אכן בוצעה עיסקה (1783 – ה).
- (4) (בעקבות ע"א 738/86 [1]): עיסקה שלא יצאה אל הפועל היא מקרה שיש הסכם תקף לביצוע עיסקה, אך מעשית ההסכם לא מומש. הכוונה לעיסקה שלא הכתה שורשים בעולם המציאות. משנמסרה הסחורה והוצאה חשבונית – לא ניתן לומר עוד כי העיסקה לא באה לעולם. המחוקק כיוון דעתו לעיסקה זו, שהיא "עיסקת היסוד", ומשזו עומדת על רגליה – קם על רגליו גם החיוב במס. שיבושה של עיסקה זו אינו מוביל בהכרח לביטולו של החיוב, כאמור. במילים אחרות, החיוב במס הוא תולדה של "עיסקת היסוד", אך הוא אינו מותנה במיצויה. החיוב הזה "יתבטל" באותם מקרים המצוינים בחוק במפורש, ביניהם ביטולה של עיסקת היסוד (1784 – ה).

חקיקה ראשית שאוזכרה:

- א - חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, סעיפים 1(המונחים "מכר", "עסקה"), 10, 16(1), 22, 26-22, 28, 29-22, 38(א), 45, 49, 77.
 - חוק פסיקת ריבית והצמדה, תשכ"א-1961.
 - חוק הנאמנות, תשל"ט-1979, סעיפים 8(ב), 8(ג).
 - חוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א-1970, סעיף 2.
 ב - פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], סעיף 17(4).
 - חוק המכר, תשכ"ח-1968, סעיפים 1, 33.

חקיקת משנה שאוזכרה:

- ג - הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי השבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973, תקנה 23א.

הצעות חוק שאוזכרו:

- הצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975.

פסקי-דין של בית-המשפט העליון שאוזכרו:

- ד [1] ע"א 738/86 מנהל המכס נ' אסא פלדות בע"מ (בפירוק), פ"ד מג (4) 161.
 [2] ד"נ 20/82 אדרס חמרי בנין בע"מ נ' הרלו אנד ג'ונס ג.מ.ב.ה., פ"ד מכ (1) 221.
 [3] ע"א 100/87 סלאמה נ' בשיר, פ"ד מו (2) 409.
 ה [4] ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטכסטיל בע"מ, פ"ד לז (2) 744.
 [5] ע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה, פ"ד מג (3) 519.
 [6] ע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו (5) 541.
 ו [7] ע"א 93/88 מעבדות טרבינוול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו (2) 385.
 [8] ע"א 165/82 קיבוץ הצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2) 70.
 [9] דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ (4) 817.
 ז [10] ע"פ 290/63 נאסף נ' היועק המשפטי לממשלה, פ"ד יח (2) 570.
 [11] ע"א 211/65 היועק המשפטי לממשלה נ' מזן, פ"ד יט (3) 32.
 [12] בג"ץ 282/51 הסתדרות העובדים הלאומית בא"י נ' שרת-העבודה, פ"ד ו 237.

- [13] ע"פ 330/73 אליאסף נ' מדינת ישראל, פ"ד כח(1) 212.
- [14] ע"א 624/88 גולד נ' מנעו, פ"ד מד(1) 497.
- א פסקי-דין של בתי-המשפט המחוזיים שאוזכרו:
- [15] ע"ש (נצ') 67/87 מושבי הגליל, אגודה שיתופית חקלאית מרכזית של מושבי הגליל והגולן בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים 5/ג (1989) ה-225.
- ב ספרים ישראליים שאוזכרו:
- [16] ג' שלו דיני חוזים (מהדורה 2, תשנ"ה).
- [17] י' פוטשבוצקי חוק מס ערך מוסף (מהדורה 3, תשנ"א).
- ג א' ברק פרשנות במשפט, כרך ב, פרשנות החקיקה (תשנ"ג).
- [19] א' ברק פרשנות במשפט, כרך א, תורת הפרשנות הכללית (1992).
- [20] א' רפאל מס הכנסה (בהשתתפות י' מהולל, כרך א, תשנ"ה).
- מאמרים ישראליים שאוזכרו:
- ד י' פוטשבוצקי "חדלות פרעון הקונה כעילה לביטול חשבוניות מס בעסקאות מכר" מיסים 4/ז (1993) א-8.
- [22] ד' גליקסברג "מיסוי הערך המוסף, חשבונאות המס וחובות רעים (Bad Debts)" מחקרי משפט י' (תשנ"ג) 115.
- ה א' ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח (תשנ"ז) 425.
- [24] י' מ' אדרעי "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכיים בהטלת מס על רווחי הון בבורסה" מיסים ח/6 (1994) א-20.
- [25] א' יורן "החזר מע"מ לגבי חובות מסופקים" מיסים 6/ו (1992) א-1.
- ו א' אלתר "הטעות שבהילכת 'אלקה' (מדוע אין החזר מע"מ על חובות רעים!)" מיסים 5/י (1996) א-6.
- ספרים זרים שאוזכרו:
- ז [27] A. Schenk *Value Added Tax* (Chicago, 1989).

מאמרים זרים שאוזכרו:

[28] D. Pearce-Crump "Much Ado About Nothing – The 1994 Consolidation of VAT Bad Debt Relief" [1996] *B.T.R.* 418. א

שונוח:

[29] 49 Halsbury *The Laws Of England* (London, 4th ed., by Lord Hailsham, 1996). ב

ערעור וערעור שכנגד על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי בחיפה (השופט ד' בייז) מיום 15.2.1995 בע"ש 441/93. הערעור נדחה ברוב דעות כנגד דעתו החולקת של השופט מ' אילן. הערעור שכנגד נדחה. ג

לאה מרגלית, מנהלת המחלקה הפיסקאלית בפרקליטות המדינה; יהודה ליבליין, סגן לפרקליטת המדינה – בשם המערער (המשיב בערעור שכנגד); יוסי שקד – בשם המשיבה (המערערת בערעור שכנגד). ד

פסק-דין

השופט מ' אילן ה

זהו ערעור על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי בחיפה בערעור שהוגש על-ידי המשיבה והמערערת שכנגד דנן (להלן – המשיבה) על שומה לפי מיטב השפיטה שעורך לה הממונה האזורי על מס ערך מוסף ומס קנייה בחיפה (להלן – המערער) בסמכותו לפי סעיף 77 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – החוק). ו

עובדות המקרה:

ביום 20.10.1993 החליט המערער בהשגה על שומת עיסקאות של המשיבה, לפי "מיטב השפיטה". זאת בעקבות סירובו לאשר חשבוניות זיכוי שהוצאו על-ידיה בחודש דצמבר 1992. ז

א המשיבה עסקה בייצור נעלי ספורט בייבואם ובשיווקם. היא ניהלה את ספריה בשיטת החשבונאות הכפולה ובכל העיסקאות מסרה את הסחורות ללקוחותיה והוציאה להם חשבוניות מס.

ב במהלך שנת 1992 סיפקה המשיבה סחורה לכמה מלקוחותיה, וכנהוג אצלה צירפה חשבוניות. בתמורה לרכישת הסחורה, מסרו הלקוחות שיקים. בהגיע מועד הפירעון חוללו השיקים. בכל אותם מקרים נקטה המשיבה את כל הפעולות החוקיות כדי לנסות לגבות את הכספים המגיעים לה, אך הסתבר כי סיכויי הגבייה הינם אפסיים. משכך, סברה המשיבה כי היא זכאית לרשום חשבוניות זיכוי בגין החזר המע"מ המגיע לה ולהקטין את הדיווחים בחודש דצמבר 1992 – בהתאמה לאי-הגבייה הנ"ל. לגישתה, העיסקאות נושא חשבוניות אלו ניתנו לביטול. משנולדה זכותה לבטל את העיסקאות אין לחייבה בתשלום מס ערך מוסף על כספים שלא קיבלה. עוד סברה המשיבה, כי על ההתזר להיות בסכומים ריאליים, כלומר בתוספת הצמדה וריבית על-פי חוק פסיקת ריבית והצמדה, תשכ"א-1961.

ד בית-משפט קמא קיבל עמדה זו ברמה העקרונית וקבע כי חשבוניות שהוצאו לעיסקאות, שלא שולמו לאחר מכן, מהוות למעשה ביטוי לעיסקה שלא יצאה אל הפועל לפי סעיף 49 לחוק. לכן רשאי עוסק בעל חובות אבודים לבטל את העיסקאות הנ"ל, ולדרוש השבת המע"מ ששילנו, כשסכום החזר כולל הפרשי הצמדה. לפיכך קיבל בית-משפט קמא את ערעורה של המשיבה, והחזיר את התיק לשלב ההשגה למען תיבדקנה הטענות העובדתיות.

ה על קביעה זו הוגשו, כאמור, ערעור וערעור שכנגד. המערער חולק על הקביעה העקרונית של בית-המשפט, ואילו המשיבה סבורה שלא היה מקום להשיב את התיק אל הממונה – לשלב הדיון בהשגה.

ו טענות המערער – אגף המכס ומע"מ:

ז (א) "עסקה" לצורך החוק היא כל עיסקה שבה סיים העוסק אח פעילותו הכלכלית כלפי לקוחו, בין שמדובר במכר ובין שמדובר במתן שירות. רק עיסקאות שלעוסק קיימת זכות לבטלן, והלה השתמש בזכות ביטול זו, רשאי הוא לבטל ולדרוש את החזר המע"מ.

ל"תמורה", לצורך מע"מ, אין כל חשיבות. עוסק מחויב במס עם קיום החיוב: מכר או מתן שירותים. ביטול, לצורך החוק, משמעו ביטול כל התוצאות הכלכליות שנגרמו בעקבות העיסקה והחזרת המצב הכלכלי לקדמותו בכל המובנים.

א

(ב) המשיכה לא הוכיחה שאכן מדובר בחובות אבודים, ונטל הראיה עליה. בית-משפט קמא לא נתן משקל נאות לכך שכל לקוחות המשיכה ניכרו מס תשומות על-פי חשבונות שלא בוטלו על-ידי המשיכה. בצורה זו מוטל המע"מ על המדינה, והמדינה למעשה משלמת את המע"מ מאוצר המדינה, כאשר מגמת החוק היא לגבות מע"מ על בסיס רחב, ולא להחזיר מע"מ שלמעשה לא שולם, כאשר נוכח כמס תשומות. אין זה נכון להטיל את ה"סיכון" לגבי חובות אבודים על המדינה, ואין זה נכון שלה אמצעי גבייה טובים משל נושה פרטי.

ב

(ג) בית-משפט קמא קבע כי עיסקה שהתמורה בעדה לא שולמה – כולה או חלקה – היא עיסקה שלא יצאה אל הפועל, במונח סעיף 49 לחוק. לפיכך הוא איפשר לעוסקים לנכות את חוב המע"מ כולו בגין חוב אבוד, אפילו כאשר העוסק ניכה את כל התשומות בקשר לעיסקה זו. לגישתו, בכך שגה בית-משפט קמא, כיוון שאין כוונת החוק לתת פטורים ממע"מ למי שניכה את מס התשומות בגין העיסקה. ההנחה היא, שהחוק התכוון לגבות מהאזרח את מלוא סכומי המס, אלא אם קבע אחרת – בפטורים.

ג

ד

(ד) מגמת המחוקק היא לא לאפשר ניכוי המע"מ על חובות אבודים. מגמה זו אף באה לידי ביטוי בדברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975. אמנם אין בדברי ההסבר של המחוקק להצעת החוק כדי לקבוע אוטומטית את התוצאה, אך יש להם משקל נכבד ביותר, במיוחד בחקיקת מס, כאשר השיקולים המנחים אותו הם בעיקר שיקולים של גביית מס. את החוק יש לפרש לפי לשונו ומגמתו. המחוקק בכוונה לא איפשר החזרת מע"מ בגין חובות אבודים, כדי לסגור לחלוטין פרצות של תרגילי מס שלא כדין בין הצדדים המתקשרים, "תרגילים" המועדים לגרום לכך שלא ישולם מע"מ כלל.

ה

ו

(ה) בכל מקרה ביטול חוזה – כוחו יפה מכאן ולהבא, ולא למפרע. על-כן אין לראות אף בעיסקה שבוטלה על-פי הדין האזרחי כמזכה להחזר המע"מ ששילם העוסק.

ז

טענות המשיבה והמעוררת שכנגד – חברת אלקה אחזקות בע"מ:

- א (א) בית-משפט קמא הורה להחזיר את הדיון לשלב ההשגה כדי לבדוק שאכן חובות הלקוחות הפכו לחובות אבודים. אולם פעמיים ניתנה למערער הזדמנות לחקור בכך, והוא ויתר על זכות זו. במעמד הדיון בהשגה לא העלה המערער שאלות בנוגע לעניינים עובדתיים, וכל הדיון בהשגה התמקד בשאלות משפטיות בלבד. גם בדיון שנערך לפני בית-משפט קמא החליט המערער לוותר על זכותו לחקור את המשיבה על תצהירה. משכך נהג המערער, יש לראות את העובדות הנטענות בתצהיר כעובדות שאינן שנויות במחלוקת, ואין זה משנה מאיזו סיבה לא ביצע המערער את הבדיקות הדרושות בשתי ההזדמנויות. לפיכך אין להשיב את הדיון לשלב ההשגה, כאמור.
- ב (ב) המשיבה זכאית לשיפוי כשיעור של 17% בגין הוצאות שנשאה בהן במסגרת ניסיונותיה לאכוף תשלום התמורה מאותם עוסקים – לקוחות – שהפרו את ההסכמים עמה. המשיבה פעלה כנאמן לגבי מרכיב המע"מ בשיעור הנ"ל, ולפי חוק הנאמנות, תשל"ט-1979 היא זכאית לשיפוי בגין אותו מרכיב מסך הוצאות אלה. הימנעות מעשיית עושר ולא במשפט מחייב שיפוי בגין אותם סכומים המגיעים למשיבה מאת המערער, בתוספת הצמדה וריבית. בית-משפט קמא כלל לא התייחס לטענה זו.
- ג (ג) בית-משפט קמא לא פסק הוצאות משפט חרף קביעתו כי דין ערעורה של המשיבה להתקבל באופן עקרוני. המשיבה אמנם שילמה כספים אלה כדי לממש את זכויותיה, אך היא, בעצם, "לחמה" גם את מלחמתם של כל העוסקים במדינת ישראל. לפיכך, ניתן להתייחס למעמדה כאל הובע ייצוגי. קבלת הערעור ואי-פסיקת הוצאות לטובתה – מוציאות שכרה בהפסדה. כפי שאילו הייתה המשיבה – או כל עוסק אחר – מפסידים בערעור, היו מחויבים בתשלום הוצאות למערער, כך גם יש לחייב בהוצאות את המערער, אשר הפסיד למשיבה בבית-משפט קמא.
- ד לגישת המשיבה, זהו המקרה שבו על בית-משפט זה להתערב ולפסוק לטובת המשיבה הוצאות ראויות.

יחסו של החוק לחובות אבודים

- ט סעיף 49 לחוק הוא היחיד שדן באפשרות לבטל חשבונות ולקבל חזרה מע"מ ששולם, וזו לשונו:

- א "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".
- הסעיף דן בשלושה מצבים שאליהם התייחס השופט הנכבד בערכאה דלמטה:
- ב (א) ביטול עיסקה, שהינה הביטוי הפשוט והברור שנבוא לגדרו בהתאם לדין הכללי, בעיקר דיני החוזים ודיני המכר (ע"א 738/86 מנהל המכס נ' אסא פלדות בע"מ (בפירוק) [1], בעמ' 165-166).
- ג (ב) מקרה של טעות בחשבונית – גם הוא ברור, והוא פועל יוצא של נסיבות עובדתיות מוכחות.
- ד (ג) בניגוד לשתי הקטגוריות הקודמות – הביטוי "העסקה או מקצתה לא יצאה לפועל" אינו ברור.
- ה בשאלת פרשנותו של המצב השלישי דן השופט ד"ר ביי. הוא שואל: "האם הוא חל על מצב בו ספקה סחורה או שירות אך לא נתקבלה התמורה המוסכמת?"
- ו למעשה, זהו מצב של הפרת הסכם בין העוסק לבין לקוחו. לדעת השופט, לא ניתן לומר כי העוסק חייב לבכר את ברירת ביטולו של הסכם זה על פני האפשרות שניתנה לו בדיני החוזים – לאכוף את ההסכם. לסעד האכיפה ניתן מעמד בכורה בדיני החוזים (סעיף 2 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א-1970; ג' שלו דיני חוזים [16], בעמ' 523-525 והשווה עם: ד"ר 20/82 אדרס חמוי בנין בע"מ נ' הרלו אנד ג'ונס ג.מ.ב.ה. [2], בעמ' 278 וע"א 100/87 סלאמה נ' בשיר [3], בעמ' 415). לפיכך, קובע השופט ד"ר ביי, כי:
- ז "...בפרשנות סעיף 49 לחוק מע"מ, עלינו לצאת מתוך ההנחה, כי לא היתה כוונה לסכל באמצעות הוראה פיסקלית את המגמה האמורה של דיני החוזים.
- ח לאור האמור, נראה לי הביטוי 'העסקה או מקצתה לא יצאה לפועל' – הוא רחב דיו לכלול את המקרים בהם ברור לחלוטין או במידת ודאות גבוהה, כי התמורה בגין אספקת סחורה בעסקת מכר או בגין שירות בעסקת שירות לא נתקבלה ולכאורה זהו המצב גם במקרה ההפוך בו שולמה התמורה וברור

- א או קרוב לוודאי שהסחורה או השירות לא יסופקו. אמנם בהגדרת 'מכר' בחוק מע"מ אין 'התמורה' יסוד חיוני לעסקה. התמורה המופיעה כתנאי הכרחי רק בעסקאות של הקניית רשות השימוש וכן בהקשר להפקעה, חלוט או התרמה... אך העדר דרישת התמורה, אין בה כדי לאצול על מקרים בהם בפועל הוסכם על תמורה, שאז התמורה היא מיסודות העסקה...
- ב...בסעיף 49 לא מדובר רק על עסקה שכל כולה לא יצאה אל הפועל, אלא נכלל בו המצב שבו רק 'מקצת העסקה' לא יצאה אל הפועל ואין חובה לפרש ביטוי זה כמתייחס רק למצב שבו נשוא העסקה מבחינת הטובין או השירותים המסופקים ניתנת להפרדה לחלקים, אלא הביטוי הוא רחב דיו כדי לכלול בתוכו מצב שבו קיימים חיובים מקבילים ורק צד אחד קיים את חיוביו...
- ג...מתבקשת פרשנות הבאה למנוע עיוותים העלולים להיווצר בשיטת חשבוונאות זו [שיטת הרישום הכפול – מ' א']. אחד העיוותים נוצר כאשר נתבדו הציפיות הנובעות מהעסקה ולמרות שמבחינה משפטית קמה לו למוכר הזכות לקבלת התמורה עם המכירה, הרי זכות זו כפי שמתברר בדיעבד היא על הנייר בלבד ואינה ניתנת למימוש... (עמ' 15-17 לפסק-הדין).
- ד מכאן מגיע השופט המלומד אל השאלה מי צריך לשאת ב"סיכון" הנובע מעיוות זה לגישתו, על המדינה אשר בידיה אמצעי גבייה ואכיפה יעילים יותר מאלו העומדים לרשות הנישום – האזרת. המדינה היא מפוזר הנזק הטוב יותר. הטלת הסיכון על העוסק יגרום לייקור המוצר או השירות שכן הוא יצטרך לתמחר סיכון זה ולגלמו במחיר שהוא דורש. מבחינת מבנה המע"מ אין הצדקה להקבלה בין מימוש זכות הביטול לבין החזר המס, ואין ממש בחשש שדווקא כאן תיפרץ הדרך ל"תכנוני מס". כפי שמש הכנסה אינו מתנה את ההכרה בחוב אבוד בדיווח מקביל של הלקוח (החייב), אין הצדקה לנהוג אחרת בעניין המע"מ. גישה זו נהוגה בחקיקה מפורשת באגליה (ראה י' פוטשבוצקי "חדלות פרעון הקונה כעילה לביטול חשבוניות מס בעסקאות מכר" (21)).
- משלל נימוקים אלו מגיע השופט למסקנה, כי:
- ז "...יש לפרש את המילים – 'עסקה או מקצתה לא יצאו אל הפועל' בסעיף 49 ככוללים מקרה שבו קיימת ודאות או כמעט ודאות שהתמורה המוסכמת לא תגבה" (עמ' 18 לפסק-הדין).

לפיכך, אם מתברר בדיעבד שהחוב הוא חוב אבוד – בלי קשר לשאלה אם הקונה החזיר למע"מ את מס התשומות שניכה – יש להשיב את המע"מ ששולם על-ידי העוסק-המוכר. ההשבה צריכה להיות ריאלית. כלומר עם הצמדה וריבית.

א

לדעת השופט קמא, קבלת פרשנותו של המערער אינה עולה בקנה אחד עם הדין הכללי וגם לא עם חוש הצדק. לפי גישה זו פסק השופט ד"ר בייך בערכאה קמא: לא ניתן לכפות על צד להשתמש בזכותו לבטל את ההסכם רק על-מנת שיוכר לו החוב כחוב אבוד והוא יזכה להשבה בשיעור של 17%. שיעור זה עומד לצד הפסד ניכר יותר שכבר ספג העוסק כתוצאה מהתנהגותו של הקונה. להוסיף להפסד זה ולגבות ממנו "מס" זה נראה אבסורד.

ב

לגישתו של השופט ד"ר בייך, יהיו מקרים שבהם ה"תמורה" היא יסוד כה חיוני בעסקה עד כי תהפוך לאחד מיסודותיה. במקרים כאלה, וכאשר ה"עסקה" (כולה או מקצתה) לא יצאה אל הפועל – לא ניתן להחזיק את הנישום "בן ערוכה" בידי הרשות עד אשר הקונה (החייב) ישיב למע"מ את ש"זיכה" לעצמו, שלא כדין. במילים אחרות, אין להעמיד את העוסק בבחינת חייב עד לביטול כל התוצאות הכלכליות שנגרמו בעקבות העסקה ועד להחזרת המצב הכלכלי לקדמותו בכל המובנים.

ג

ד

לגישתו, במקרים שבהם הוכח למנהל המע"מ כי מדובר בחובות אבודים, בלי קשר ל"עוסקים קשורים" (כאמור במבחני מס הכנסה), יש להשיב לנישום, בצורה ריאלית, את ששולם בגין אותן עסקאות שברור שאין כל סיכוי שהוא יוכל להיפרע את תמורתן, או שהסיכוי לכך הוא אפסי.

ה

אין דעתי כדעת השופט בבית-משפט קמא, ואינני מסכים עם התוצאה שאליה הגיע השופט המלומד בערכאה קמא. השופט פסק את שפסק כשצדק לנגד עיניו, וכך הוא פירש את תכלית החקיקה. לדעתי, התעלמותו המחוקק הייתה מכוונת. מגמת החוק ופרשנותו מובילות אותי לתוצאה אחרת מזו שהגיע אליה השופט המלומד בבית-משפט קמא.

ו

מגמת החוק ופרשנותו:

ז

בפירוש חוקים פיסקליים, כמו בפירוש כל חוק אחר, יש לבחור את אפשרות הפירוש אשר מגשימה את תכלית החקיקה, ובלבד שיש לה עיגון בלשון החוק. על

הפרשן להניח שנסח החיקוק אינו "עושה מלאכת מחשבת", אלא מלאכה אנושית על חולשותיה ופגמיה, שהמחוקק ביקש להטיל מס ולא ליצור פרצות, להקים כלי יעיל ולא חסר ערך, וליצור מערכת סגורה וקוהרנטית. לכן, אין לפרש פירוש דווקני ואף לא ליברלי. גם לשון לא ברורה יכול שתטיל מס אם נתבררה בעזרת הפרשנות ורק כשאין מוצא אחר ירבק הפרשן באות הכתובה. בין הנתונים שעל-פיהם יתחקה בית-המשפט אחר תכלית החקיקה בענייני מס יש משקל רב למשמעות הכלכלית של החוק ויש לפרש באופן אחיד, ככל האפשר, שני חוקים הדנים באותו נושא.

ב

בדברי המבוא להצעת החוק נאמר כך:

"המונח הכלכלי 'ערך מוסף' מבטא את תוספת הערך שתורמת היחידה המשקית בפעילותה. מבחינה כללית מתבטאת תוספת ערך זו בהפרש שבין מכירותיו של העוסק לבין קניותיו, או בין השירותים שנתן לבין השירותים שקיבל"; (שם, בעמ' 235).

ג

מע"מ נגבה בשלבים, כשבכל חלק של הייצור והשיווק נגבה חלק ממנו על-פי תוספת הערך של השלב שבו עוסקים. מהמס שעוסק משלם מנוכה מס תשומות. זהו אותו מס, אשר הוסף למחיר חומר הגלם כאשר הוא קנהו. התוצאה היא, שאת המס ששילם עם רכישת חומר הגלם הוא יקבל בחזרה, ואילו את מס הערך ששילם – "גלגל" אל מי שסיפק לו את המוצר המוגמר. בדרך זו מגולגל תשלום המס, בסופו של דבר, אל הצרכן של אותו מוצר (ראה ע"א 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטכסטיל בע"מ [4]). החוק קובע מיסוי על הפעילות הכלכלית עצמה ותכליתו בהטלת מס על בסיס רחב.

ד

ה

העברת המס נעשית על-ידי מוציא החשבונית שהוא מעין "פקיד גבייה" ברשות הרשות. עליו לעשות כן, כמצוות סעיף 49 לחוק, עם הוצאת החשבונית לגבי העיסקה החייבת במס. היה והעיסקה לא יצאה אל הפועל או בוטלה – קובע הסעיף אפשרות להחזר המע"מ. עם זאת, הסעיף מנוסח באופן חיובי במונח זה שהוא קובע קטגורית כי קודם לכול "ישולם המס", ורק באותם מקרים הנדונים בסעיף, ייתכן זיכוי. החוק מבחין בין מועד החיוב במס לבין מועד קבלת התמורה ואינו דן בשאלה אם העוסק גבה מן הלקוח את המס, אם לאו. קרי, מקרים של "חובות רעים". בדברי ההסבר להצעת החוק הוצגה כוונה מפורשת שלא להכיר בחובות כאלה, וכך נאמר (שם, בעמ' 255):

ו

ז

"אין החוק מכיר בחובות רעים. משהוצא חשבון יש לשלם את המס הקבוע בו או הנובע ממנו. התיקונים האמורים לעיל ייעשו רק אם בסופו של דבר בוצעה עסקה שונה מן המשתקפת בחשבון, או כאשר נפלה טעות בחשבון, ולא כאשר נעשתה העסקה אך הלקוח אינו משלם את התמורה שנקבעה. הנימוק לאי-הכרה בחובות רעים הוא, כי לאחר שהוצא חשבון-מס זכאי הרוכש לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס הגלום בחשבון שהוצא לו, אף אם למעשה עדיין לא שילם אותו. אם חובות רעים ינוכו מחובו של המוכר לשלטונות המס, יצא שהמס הגלום בעסקה מוחזר הן לקונה והן למוכר."

א

ב

אמת שבעניינינו המשיבה הינה רק חוליה בשרשרת כשאת המס הסופי היה על הצרכן לשלם, ומכיוון שהלקוח של המשיבה לא פרע את התשלום, נקטעה השרשרת ונותרה המשיבה זאת ששילמה את המע"מ, בלי שהתשלום הוחזר לה. אולם זוהי תוצאה של רצונו של המחוקק שהמע"מ ייגבה בכל מקרה של עיסקה. המחוקק לא קבע את קבלת התמורה כתנאי להשתכללותה של העיסקה, והבחין בין מועד החיוב במס לבין מועד קבלת התמורה (השווה מול סעיפים 22-26 ו-28 לחוק). חובת העברת המס לרשות קמה עם הגשת הדיווח על העיסקה. אין זה תלוי בקבלת התמורה מאת החייב. המחוקק מחייב בין שנקבעה תמורה ובין שלא, בין ששולמה ובין שלא (ראה: סעיף 10 לחוק וכן, פוטשבוצקי, במאמרו הנ"ל [21], בעמ' 10-א). יוצא אפוא כי במקרה של חוב רע – הפכה המשיבה לחוליה האחרונה בשרשרת – שממנה ביקש המחוקק לגבות את המס. אין ספק כי הסבר זה גורם לתחושה של אי-נוחות. שכן, את מס הערך המוסף העבירה המשיבה לקופת המדינה. היא הייתה אמורה לגבותו מהחוליה הבאה אחריה, אך בזאת לא הצליחה. למרות זאת, גזרת המחוקק היא כי במקרה זה – עליה לשלם אם בוצעה עיסקה. כלומר, השאלה שתעמוד במרכז היא: האם בוצעה "עסקה"? נראה לי, שגם המשיבה אינה חולקת על כך שהתשובה לשאלה זו היא חיובית. המחלוקת היא בשאלת ביטולה של העיסקה. לגישת המערער, יש צורך בביטול בפועל, ואילו לגישת המשיבה, די בזכות לבטל. כאן ראוי להעיר כי אין מקום לקבל את טענת המערער שלפיה בכל מקרה של ביטול עיסקה אין לראות את הדין כמזכה בהחזר המע"מ ששולם לעוסק. הגם שביטולו של חוזה כוחו יפה מכאן ולהבא, סעיף 49 לחוק קובע במפורש כי במקרה שבו נתבטלה העיסקה – לא ישולם מע"מ בגינה. עם זאת הסעיף רחב יותר מביטול חוזה גרידא ומתייחס גם לעיסקה שלא יצאה לפועל וגם לביטול חיובי ריבית (ע"ש (נצ') 67/87 מושבי הגליל, אגודה שיתופית חקלאית מרכזית של מושבי הגליל והגולן בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף [15]). ברם, "ביטול החוזה" בלא החזרת הממכר, כבעניינינו, איננו בהכרח ביטול עיסקה. במקרה כזה, התוצאה עשויה להיות שלא רק שהסעיף לא יחול, אלא שאם המוכר מקבל פיצוי – הריהו מהווה חלק מהמחיר החייב

ג

ד

ה

ו

ז

א במס (ראה י' פוטשבורצקי חוק מס ערך מוסף [17], בעמ' 109, פסקה 5). מצב זה של קבלת פיצוי במקום תמורה הוא בוודאי אינו "מהלך העסקים הרגיל", כמובן הפשוט של המושג, ובכל זאת הוא ממוסה. באותו אופן, "שיבוש" של "מהלך העסקים הרגיל" באופן שהתמורה בוששה לבוא או אינה מגיעה כלל אינו בגדרו של המושג "עסקה שלא יצאה אל הפועל" בלשון סעיף 49 הנ"ל, וחלה חובת תשלום המס בין שהעסקה בוצעה בצורה "חלקה" ובין שהתעוררו קשיים במהלך ביצועה. זו הייתה כוונת המחוקק. אמנם אי-קבלת התמורה (או קבלתה באיחור ניכר) יכולה להקים זכות לבטל את העסקה או לדרוש את אכיפתה, אך בעוד שבאשר לראשון המחוקק גילה דעתו, ופטר מתשלום מס, כאשר לאפשרות השנייה המחוקק שתק (ראה פרופ' ד' גליקסברג "מיסוי הערך המוסף, חשבונאות המס וחובות רעים (Bad Debts)" [22], בעמ' 150). נראה לי ששתיקה זו מכוונת ועל כך אפרט בהמשך.

ב אם כן מהי עסקה שלא יצאה אל הפועל? הווה אומר, מקרה שיש הסכם תקף לביצוע עסקה, אך מעשית ההסכם לא נומש. דוגמה למקרה כזה היא נסיבותיו של ע"א 738/86 הנ"ל [1]. מדובר בעסקה ש"לא הכתה שורשים בעולם המציאות" (באותו מקרה, אי-אספקת הסחורה וממילא אי-קיומה של חובה חוקית להוציא חשבונית). משנמסרה הסחורה והוצאה חשבונית – לא ניתן לומר עוד כי העסקה לא באה לעולם. המחוקק כיוון דעתו לעסקה זו, שהיא "עסקת היסוד", ומשזו עומדת על רגליה – קם על רגליה גם החיוב במס. שיבושה של עסקה זו אינו מזביל בהכרח לביטולו של החיוב, כאמור. במילים אחרות, החיוב במס הוא תולדה של "עסקת היסוד", אך הוא אינו מותנה במיצויה. החיוב הזה "יתבטל" נאותם מקרים המצוינים בחוק במפורש, ביניהם ביטולה של עסקת היסוד.

ג הסיפה לסעיף 49 לחוק מסמיכה את שר האוצר להתקין תקנות. תקנה 23 להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973 מתייחסת למצבים של אי-מימוש העסקה, ביטולה והשבת המצב הכלכלי לקדמותו. בניגוד לסעיף 49, התקנה אינה מונה את המקרה שבו מקצתה של העסקה לא יצאה אל הפועל. ההסבר לכך הוא אחד משניים – השמטה מקרית או התעלמות מכוונת. לי נראה שצורך המערער בטענתו כי המחוקק הישראלי בחר בחודע שלא להכיר ב"חובות רעים" לצורך מע"מ. לכן הוא לא יצר מנגנון להחזר כזה, בדומה למצב הקיים באיטליה, וכשונה מהמצב הקיים באנגליה, בלגיה, הולנד, ספרד ואוסטרליה, שם קיימת הוראה שלפיה יש לבצע החזר (בתנאים מסוימים) של המע"מ ששולם על-ידי העוסק כאשר מתברר כי מדובר ב"חוב אבוד" (ראה גליקסברג, במאמרו הנ"ל [22], שם).

הקשר בין חוקי הנס לבין חוקים אחרים:

א דיני המס, בניגוד לחוקים אחרים, רואים לנגד עיניהם גבייה כדין של כספים מהאזרח.

ב "הגיונם של דיני המס מתיישב לרוב עם הגיונו הכלכלי והמשפטי של עיסקאות המהוות נושא למיסוי, וגם מושגיהם של דיני המס עשויים לרוב להתפרש – בלא להחטיא את מטרתם ואת תכליתם – באורח אחיד וזוהה לפירושם של אותם מושגים בתחום המשפט הפרטי. אך סטייה ממושגי הדין הכללי, מקום שהדבר נדרש לפירושה הנכון של הוראת חוק בתחום דיני המס, ראויה להכרה כתריג לגיטימי לעקרון ההרמוניה התחיקתית..." (ע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה [5], בעמ' 524).

ג לא רק שלחוקי המס יש מאפיינים המייחדים אותם משאר חוקים, אלא שגם בתחום זה עצמו נמצא הבדלים בין דין אחד למשנהו. בעוד שסעיף 17(4) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] מתיר לנישומים (בתנאים מסוימים) לנכות תוכות אבודים, בעניין מס שבח יש לשכנע את הרשות בדבר בטלות המכירה, לא רק מבחינת תיעוד משפטי פורמאלי (ע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין [6]). הגם שלכל חוקי המס היגיון כלכלי משפטי משותף, כאמור בכל אחד מחוקים אלה, עלינו לבחון את ההיגיון הפנימי של אותו חוק בפני עצמו בצורה מעמיקה. למשל, בעוד שבמס הכנסה מופעל העיקרון של הטלת מס על התוצאה העסקית של הנישום, במע"מ מוטל המס על הצרכן הסופי, ואינו מתחשב באירועי רווח והפסד של הנישום ("הגובה").

ד לפיכך, כאשר מפרשים חוק מס כלשהו, עלינו לקבוע אם בנסיבות המקרה ישנה חבות במס אם לאו. זאת עלינו לעשות תוך התחקות אחר כוונת המחוקק בחוק הספציפי שנדון, ותחת המטרייה של תכלית חוק זה ביחד עם חוקי המס האחרים. בענייננו, וכפי שהוסבר עד כה, כוונת המחוקק הייתה לגבות מס, ולא להכיר בחובות רעים. נובע מכך, שהמחוקק הציב בפני העוסק ברירה. הוא יכול לגבות מלקוחותיו את המע"מ מיד במועד עשיית העסקה – ואף ראוי שכך יעשה. ברם, אם בחר שלא לעשות כן, הריהו נוטל על עצמו סיכון שאם התחייבות הקונה לשלם תהפוך ל"חוב רע" הוא יצטרך לשאת בנטל התשלום בעבורו. כשם שתובת התשלום של המע"מ מנותקת משאלת התרת ניכוי מס התשומות גם כשהעסקה מתנהלת כסדרה וממוצית, כך המצב גם כאשר "העסקה או מקצתה לא יצאה לפועל", ואף לא בוטלה. העוסק מחויב להעביר לרשויות מס ערך מוסף את הסכומים הנקובים בחשבונית. אם בחר לשלם לאלתר בלי שגבה

קודם לכן את הסכום מה"לקוח" אין לו להלין אלא על עצמו, כשציפיינו (הלגיטימית אמנם) נתבררה.

א

ההבדל בין פקודת מס ההכנסה [נוסח חדש] לבין החוק, בעניין זה, נובע מכך שהפקודה מטילה מס על ההכנסה ובמקום שאין הכנסה אין מס, ואילו החוק מטיל מס על עיסקה, ולו תהא זו עיסקת הפסד. לכן חובת התשלום אינה מותנית בקבלת התמורה, אלא אם כן המחוקק קובע זאת במפורש.

ב

מן הכלל את הפרט:

השאלה שעל-פיה יוכרע הערעור זהה היא בעצם פרשנותו של סעיף 49 לחוק. השופט הנכבד בכית-משפט קמא פירש את הסעיף פירוש מרחיב כפי שהראינו לעיל. בפרשנותו הוא היה מודרך משיקולי צדק יותר משיקולים של מדיניות המס. עם כל הכבוד, איני מסכים אתו. אפילו שיקולי הצדק אינם נוטים באופן חדי-משמעי לצד אחד. אבל לפני שאדון בשאלה של שיקולי צדק אדון בשאלת הפרשנות הפשוטה.

ג

לדעת השופט הנכבד, עיסקת אשראי אשר תמורתה לא נפרעה כמועד יש לראות בה לצורך הסעיף הזה עיסקה ש"מקצתה לא יצאה לפועל". משמע, חלק אחד שהוא מסירת הסחורה יצא לפועל ואילו החלק השני – תשלום התמורה – לא יצא אל הפועל. אני חולק על פרשנות זו. עיסקה שמקצתה לא יצאה אל הפועל היא עיסקה שבתחילה הוסכם על היקף רחב יותר, ולאחר מכן בוצעה בהיקף קטן יותר. אם ליישם את הנוסחה הזאת על מה שאירע בענייננו, הייתי אומר שאם הסכימו על מכירת מאה זוגות נעליים והוציאו חשבונית על כך, ולאחר מכן שינה הקונה דעתו והחליט לרכוש רק חמישים זוגות נעליים מסיבה כל שהיא, ניתן לשנות את החשבונית לחמישים. אולם עיסקה שבוצעה כמלואה מבחינתו של העוסק והלקוח לא פרע את התמורה כמועד היא עיסקה ש"יצאה לפועל". עילת התביעה של העוסק כלפי הלקוח היא על-פי דיני החוזים. השופט הנכבד מציין באחד מנימוקיו כי אין זה מתקבל על הדעת שהמחוקק התכוון לכפות על העוסק שלקוחו אינו פורע תשלום כיטול העיסקה על-מנת לזכות בהחזר מע"מ לפי סעיף 49 לחוק מפני שחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), וחוק המכר, תשכ"ח-1968 אינם מחייבים אותו לעשות כן. הנימוק הזה לאו נימוק הוא. החוק אינו כופה על העוסק לעשות מאומה. אבל אם הוא בוחר לקבל החזר מע"מ הוא צריך לבטל את העיסקה. יש לזה חשיבות מפני שעצם העובדה שהחוב נרשם בספרי העוסק ב"חוב רע" אינה שוללת ממנו את זכות התביעה, ואינה שוללת כליל את האפשרות שבסופו של דבר החשבון ייפרע. אם המחוקק היה מתכוון לכלול בסעיף 49 גם עיסקה שבוצעה

ד

ה

ו

ז

א במלואה על-ידי העוסק אבל הלקוח לא פרע את תמורתה, הוא היה יוצר מנגנון שיאפשר לחזור ולגבות את המע"מ כאשר התשלום בכל זאת בוצע, בסופו של דבר. על-פי החוק החיוב במע"מ הוא עם ביצוע העיסקה וכנגד הוצאת חשבונית. אין בחוק שום מנגנון שמאפשר גבייה מאוחרת במקרה של חובות רעים שנפרעו בסופו של דבר.

ב גם איני מסכים שזכויותיו של העוסק נפגעות על-ידי כך שהוא עומד בפני ברירה לבטל את העיסקה על-מנת לקבל החזר מע"מ או לא לבטל ולא לקבל החזר. זהו שיקול בתוך יתר השיקולים שיצטרך העוסק לעשות לפני שהוא מחליט אם כדאי לו לבטל על-מנת לקבל את החזר. גם אם יחליט על האפשרות האחרונה אין זה משמיט את הבסיס מזכות התביעה שיש לו נגד הלקוח שלו. התוצאה היא רק שעילת התביעה משתנית. במקום אכיפת הסכום, הוא יכול לתבוע החזר הסחורה או פיצוי. אבל בסופו של דבר, נשארת בידיו זכות התביעה.

ג בא-כוח המשיבה השווה את הנושא הנדון כאן לעקרונות של פקודת מס הכנסה [נוסח חרש] והצביע על כך שבמס הכנסה חובות רעים מוכרים כסכום שניתן לנכותו מן המס שהעוסק חייב. האנלוגיה הזאת אינה אנלוגיה. מס הכנסה מוטל על ההכנסה, וכאשר חוב אינו ניתן לגבייה אז אין הכנסה באותה שנת מס. אם הוא בסופו של דבר ייגבה, חרף העובדה שהוא נרשם בספרי החברה כחוב רע, הרי שבאותה שנה שייגבה תהיה חובה לדווח על הכנסה. לעומת זאת, מע"מ אינו מס על הכנסה: הוא מס שמוטל על העיסקה. גם עיסקאות של הפסד משלמות מע"מ באותה מידה. המונח "עסקה" מוגדר בסעיף ההגדרות של החוק, ובין היתר, מופיעה מכירת נכס. המילה "מכר" מוגדרת בצורה הרחבה ביותר וברייח התיכון של הגדרה זו – שהזכות נמסרת בתמורה. במקרה של עיסקה באשראי, הזכות נמסרת לקונה בתמורה, ואם הוא אינו פורע את האשראי, הזכות אינה בטלה לפי דיני המכר הכלליים כי העברת הבעלות היא עם המסירה (סעיף 33 לחוק המכר). כל מה שקורה הוא שנוצרת עילת תביעה למוכר לקבלת התמורה.

ד אמרתי שהשאלה של חוש הצדק שנפגע גם היא יש לה שני פנים. קשה לקבל שעוסק שלקוחו אינו עומד בהתחייביותו לא זה בלבד שהוא מפסיד את התשלום, אלא שהוא גם משלם מס. אבל מצד אחר הלקוח היה זכאי, אם הוא בעצמו עוסק ולא צרכן פרטי, לקבל ממע"מ זיכוי על מס תשומות על יסוד החשבונית שהוצאה לו. את הזיכוי הזה הוא היה רשאי לקבל עם הצגת החשבונית, גם אם מועד הפירעון לא הגיע כלל. אם העוסק יוכל לקבל את החזר המע"מ אף שלא ביטל את העיסקה, התוצאה תהיה, שמחד המדינה תשלם ללקוח את מס התשומות, ומאידך תשיב לעוסק את המע"מ ששילם על-

א פי החשבונית שלא בוטלה. קופת המדינה יוצאת מפסידה במקרה כזה. איני מסכים עם קביעתו של השופט המכובד בבית-משפט קמא שהעובדה שלמדינה יש כלים יעילים יותר לגבייה יכולה להוות שיקול לגלגל את ההפסד הזה על המדינה. עובדה היא שהחוק לא דאג לגביית מס תשומות שזוכה בו עוסק לפי סעיף 38(א) לחוק, ובסופו של דבר התברר שהוא לא פרע את החשבון וממילא גם לא את המע"מ הכלול בו. בלי הוראה מפורשת בחוק ספק אם יש עילה לתבוע את החזר התשלום, אפילו היה מנגנון בחוק לגבייתו.

ב

החזרת הדין לשלב ההשגה:

א לאור התוצאה שהגעתי אליה בקשר לפרשנות החוק, אני מציע להשיב את התיק לשלב ההשגה, אבל לא מנימוקיו של בית-משפט קמא. ההשגה של המשיבה נדחתה, כאמור, משום שהמערער לא היה מוכן לקבל את פנקסי החשבונות שלה מכיוון שהיא דיווחה על "חובות רעים" כאילו אינם מבטאים עיסקה. בעניין הזה, אין לדעתי להתמיר עם המשיבה. עד שניתן פסק-דין זה, ההלכה לא הייתה ברורה. אין לפסול את כל חשבונותיה של המשיבה משום שהיא נקטה פרשנות חוק שלא התקבלה בסופו של דבר. אסור לשכוח שמדובר ב"קרקע בתולה" ואותה פרשנות שנקטה המשיבה התקבלה על דעתו של בית-המשפט המחוזי. אין זה מקרה של עוסק לא ישר שמנסה לעקוף את חובת תשלום המס בדרך לא חוקית. גנסיכות אלו היה ראוי לחזור ולבדוק את ספרי המשיבה, ואין סיבה שלא לקבל כאמינים את כל חשבונותיה. כל מה שצריך לעשות הוא תיקון כזה שיכלול בתוך העיסקאות גם אותן עיסקאות שהוגדרו על-ידי רואי-החשבון של המשיבה "חובות רעים".

ה

א לאור מה שאמרתי, מיותר לדון בטענה של המשיבה שאין מקום להשיב את התיק לשלב ההשגה מפני שהיו למערער שתי הזדמנויות לבחון עובדתית את בסיס החשבונות נושא הערעור והוא נמנע מלעשות כן. כשם שאמרתי לגבי המשיבה שאין לבוא עמה חשבון שהיא התייחסה לחובות האבודים בדרך פרשנית שלא התקבלה, בסופו של דבר, כך אין לבוא חשבון עם המערער שלא ראה מקום לבדוק את חשבונות המשיבה כאשר לשיטתו הם כללו פרטים לא נכונים.

א

א שיפוי ופיצוי המשיבה בגין הוצאות שנשבו לה במסגרת ניסיונה לקבל התמורה:

א

טוענת המשיבה כי במסגרת פעולותיה לשם אכיפת העיסקאות ובניסיון לממש זכויותיה כלפי כל אותם לקוחות שהפרו את ההסכמים עמה, ולא שילמו לה את

התמורה, היא פעלה כנאמן לגבי מרכיב המע"מ. לפיכך, לטענתה, היא זכאית לשיפוי כשיעור של 17% מסך הוצאותיה. בית-משפט קמא לא התייחס לטענה זו.

א

נראית לי נכונה תשובת המערער בבקשתו כי נדחה טענה זו. ה"שותף" היחיד להכנסות הנישום הוא מס הכנסה. מס זה, בניגוד למס ערך נוסף, מוטל על הכנסותיו של הנישום בניכוי הוצאותיו ויציאותיו. כלומר, מס הכנסה הוא מס ישיר המוטל על פעילותו העסקית של הנישום ולכן יש מקום להכרה בהוצאותיו אגב ייצור הכנסות. לעומת זאת, מס ערך מוסף הוא מס עקיף. הוא מוטל על הערך המוסף שנוצר בעיסקה כלשהי, ואינו שואל מה היקף הוצאותיו של העסק בטרם קבע וסיכם את מחירה של כל עיסקה ועיסקה.

ב

מס ערך מוסף קובע רשימה סגורה של מקרים שבהם אין נדרש תשלום (למשל, סעיף 49 לחוק) וכן רשימה סגורה של פטורים מתשלום מס זה או קביעת אי-חיוב כלל. לבד מאלו – שהם קביעה סטטוטורית שהותוותה משיקולי מדיניות – לא נמצא מקום שמש ערך מוסף הינו "שותף" לעסקיו של העוסק כך שהוא יהא זכאי להחזר, ואין נפקא מנה אם הוצאתו נוצרה לצורך ייצור הכנסתו או שהוצאה לשם העברתה לרשות מס ערך מוסף.

ג

ד

בניגוד למס ערך מוסף, על רשויות מס הכנסה להכיר בהוצאות אלה, כמו ההכרה בחובות האבודים נושא דיונו. המע"מ שהועבר לרשויות בלי שהתקבלה תמורתו מהלקוח הינו טעות בניהול העסקי. טעויות מהסוג הזה הן לגיטימיות והן חלק מ"עלות" ייצור ההכנסות. גם ההוצאות שנסכו למשיבה בניסיונה לגבות את החוב הרע הן חלק מ"עלות" הייצור וראוי שיוכרו כהוצאה בייצור הכנסה. משקיים הסדר חוקי, כאמור, אינני רואה מקום לחייב את המערער בשיפוי המשיבה בשיעור הסכום שאולי תקבל לידיה, לא לגבי המע"מ בגין החובות הרעים וגם לא בגין המע"מ ששילמה אגב ניסיונה לגבותם. אם תקבלו, הרי שנסגר המעגל מול רשויות מס ערך מוסף (שילמה וקיבלה), ואם לא תצליח לקבלו חזרה – קיזזה הוצאה זו כנגד הכנסותיה.

ה

ו

בא-כוח המשיבה חוזר ומתבטא, פעמים מספר, כאילו מדובר כנאמן שגובה את חובות הנהנה, כאשר העוסק גובה את מס הערך המוסף מלקוחו. הוא מסיק זאת מסעיפים קטנים (ב) ו-(ג) לסעיף 8 של חוק הנאמנות. לא נראה לי שכוונת המחוקק הייתה להחיל את כלליו של חוק זה על היחסים שבין עוסק לבין שלטונות מס ערך מוסף. לכן, אין מקום לתבוע החזרי הוצאות שה"נאמן" יכול לגבות.

ז

הוצאות משפט בבית-המשפט המחוזי:

- א הערעור שכנגד מכון גם לכך שהמשיבה לא זכתה בהוצאות בבית-משפט קמא. לאור העובדה שבסופו של דבר אני ממליץ על ביטולו של פסק-הדין קמא שוב אין צורך לדון בשאלה הזאת.
- ב סיכומי של דבר, אני מציע להכריי הנכבדים לקבל את הערעור, לבטל את פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי ולקבוע שכל עוד לא בוטלו העיסקאות הן חייבות בתשלום מס ערך מוסף. כן אני מציע לדחות את הערעור שכנגד ולהשיב את התיק לשלב ההשגה – לא מהנימוקים של השופט קמא – אלא מהנימוקים כפי שצינתי.
- ג לאור התוצאה שהגעתי אליה, אני מציע שלא לעשות צו להוצאות.

השופטת ט' שטרסברג-כהן

- ד האם זכאי "עוסק" להחזר מס הערך המוסף ששילם בגין "עסקה" שעה שתמורת ה"עסקה" לא שולמה והחוב הפך ל"חוב אבוד"? זו השאלה הניצבת לדיון בפנינו.

העובדות

- ה 1. המשיבה, אלקה אחזקות בע"מ, היא חברה שעוסקת בייצור נעלי ספורט, בייבואם ובשיווקם (להלן – החברה). היא מנהלת את חשבונותיה בשיטת החשבונאות הכפולה. במועדים שונים בשנת 1992 סיפקה החברה סחורה ללקוחות מספר. את התמורה קיבלה בשיקים דחויים. בגין עיסקאות אלה הוציאה החברה חשבוניות מס ומסרה אותן ללקוחות. היא העבירה למנהל מס ערך מוסף את מס הערך המוסף (להלן – מע"מ) הכלול בחשבוניות אלה. הלקוחות ניכו מס תשומות על פי חשבוניות אלה. חלק מהשיקים הדחויים לא נפרעו. ניסיונות החברה לגבות כספים אלה נכשלו. לאור זאת, היא הוציאה חשבוניות זיכוי בגין המע"מ הכלול בחשבוניות שלא נפרעו, וביקשה החזר המע"מ ששולם על-פיהן. מנהל מס ערך מוסף דחה את בקשתה והוציא לה שומת עיסקאות לפי מיטב השפיטה. על שומה זו השיגה המשיבה. המערער דחה את השגתה. על החלטה זו ערערה המשיבה לבית-המשפט המחוזי.

פסק-הדין של בית-המשפט המחוזי

א 2. בית-המשפט המחוזי (כבוד השופט ד"ר ביון) כחן בפסק-דין מקיף ומנומק את השאלה המשפטית העקרונית: אם זכאי "עוסק" להחזר המע"מ ששילם בגין "עסקה" שעה שתמורת ה"עסקה" לא שולמה והחוב הפך ל"חוב אבוד". הוא השיב על כך בחיוב וקבע, כי עסקה שהתמורה בגינה לא שולמה, והפכה ל"חוב אבוד", היא "עסקה או מקצתה שלא יצאה לפועל" במובן סעיף 49 לחוק מס ערך מוסף (להלן – החוק). מכאן זכאותו של "עוסק" להחזר בערכים ריאליים של המע"מ ששילם בגין עסקה כזו. בית-המשפט השאיר בצריך עיון את השאלה, על-פי אילו קריטריונים ייקבע שהחוב הפך ל"חוב אבוד" והורה על החזרת התיק לשלב ההשגה, כדי שתידון שאלה זו. בית-המשפט הוסיף וקבע, כי החברה סתה מהוראות ניהול פנקסי חשבונות בהוצאת חשבוניות הזיכוי וכי גם השאלה אם סטייה זו היא מהותית ומונעת מן החברה החזר המע"מ, תידון בשלב ההשגה.

ב 3. על פסק-דין זה הוגשו בפנינו ערעור וערעור שכנגד. המערער, מנהל מס ערך מוסף, מלין על הקביעה העקרונית של בית-משפט קמא, שלפיה יש להתיר החזר מע"מ בגין "חובות אבודים". המערערת שכנגד, החברה, מלינה על החזרת הדיון לשלב ההשגה ועל אי-פסיקת הוצאות לטובתה בערכאה הראשונה.

דיון

ה 3. הטוגיה העומדת לדיון בפנינו טרם נדונה בבית-משפט זה וממילא לא נקבעה בה הלכה. טענות הצדדים נכבדות ורציניות הן והן תידונה בהמשך. ניתן לומר, כי השאלה אינה חדר-משמעית ויש לה פנים לכאן ולכאן. חברי השופט אילן הגיע למסקנה כי יש לקבל את הערעור ולקבוע כי "חובות אבודים" אינם מזכים בהחזר מע"מ ולפיכך הציע לקבל את הערעור, ואילו אני סבורה כי יש לדחות את הערעור. אבהיר עמדהי.

המסגרת הנורמטיבית

ט 4. מס ערך מוסף מוטל, בין השאר, על "עסקה בישראל". בענייננו מדובר בעסקת מכר. "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כ"מכירת נכס... בידי עוסק במהלך עסקו...". סעיף 45 לחוק קובע, כי: "עוסק חייב להוציא לקונה חשבונית עסקה על כל עסקה או חלק מעסקה גם אם הם פטורים ממס". תשלום המע"מ במכר, על המוכר

א (סעיף 16(1) לחוק). במכר טובין חל תשלום המע"מ עם מסירתם לקונה (סעיף 22 לחוק). אין תולק כי שולם על-ידי המשיבה מע"מ כדין על העיסקה נושא הדיון. הטענה היא שהתמורה לעיסקה הפכה ל"חוב אגוד", והשאלה היא שאלת החזר מע"מ ששולם כדין. לשאלה זו נמצאה תשובה על-ידי הערכאה הראשונה בסעיף 49 לחוק, שמפאת מרכזיותו בענייננו יובא במלואו:

ב "49. 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".

ג מסעיף 49 עולה, כי הזכות להחזר מע"מ קמה בשלושה מצבים: כאשר העיסקה או מקצתה לא יצאה לפועל, כאשר העיסקה נתבטלה, כאשר חלה טעות בחשבונית. אין בחוק הסדר מפורש לסוגיית "החובות האבודים" והשאלה הנשאלת היא אם ניתן לראות בעיסקה שבה נכשלה התמורה עיסקה שכולה או מקצתה לא יצאה לפועל במובן סעיף 49 לחוק.

ד 5. שאלה זו תוכרע על-פי הפרשנות שתינתן לביטוי "עסקה או מקצתה לא יצאה לפועל" שבסעיף 49 לחוק. מונח זה – נגמו כל מונח המופיע בדבר חקיקה – יש לפרשו על-פי תכלית דבר החקיקה. על תכלית החקיקה יש ללמוד מלשון החוק, מן ההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין (ראה ע"א 93/88 מעבדות טרבינוול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים [7], בעמ' 396). יש לבחון אם יש עיגון, ולו מינימלי, בלשון החוק לפרשנות שיש בה כדי להגשים את תכליתו (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות [8]; דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים [9]; א' ברק "פרשנות דיני המסים" [23]). מבחינה לשונית, סובל הביטוי "עסקה או מקצתה לא יצאה לפועל" פרשנות שלפיה גם עיסקה שבה נכשלה התמורה נכנסת לגדרו. לפירוש כזה יש עיגון בלשון החוק, ועל-כל-פנים אין בלשון החוק כדי לשלול פרשנות זו. נפנה אפוא לבחינת תכלית החוק.

ה 6. תכלית חקיקה שני פנים לה: תכלית אובייקטיבית של החוק ותכלית סובייקטיבית של המחוקק. אפתח בתכלית האובייקטיבית של דבר החקיקה. נראה לי, כי קביעה שלפיה אין ה"עוסק" זכאי להחזר מס בגין "חוב אבוד" אינה עולה בקנה אחד עם תכליתו של חקיקה להשיג צדק, להיות סבירה, לדור בהרמוניה חקיקתית עם דברי חקיקה אחרים, להגשים זכויות יסוד, ביניהן זכות הקניין, ולשמור על ניטרליות המאפיינת דיני מסים ראויים. אפרט דבריי:

א (א) חזקה על כל דבר חקיקה שהוא נועד להשיג צדק. "...כל עוד לא נגזרה מפי המחוקק בלשון מפורשת שאינה משתמעת לשתי פנים, יעמידו בתי-המשפט את המחוקק הישראלי בחזקתו שאין הוא קובע הוראות הנוגדות מושגים מקובלים של צדק..." (השופט ח' כהן בע"פ 290/63 נאשף נ' היועץ המשפטי לממשלה [10], בעמ' 579. ראה גם: ע"א 211/65 היועץ המשפטי לממשלה נ' מזן [11], בעמ' 46; בג"ץ 282/51 הסתדרות העובדים הלאומית בא"י נ' שרת-העבודה [12], בעמ' 245). פרשנות שלפיה "עוסק" שלא קיבל תמורה בגין סחורה שסיפק, ותמורה זו הפכה ל"חוב אבוד", איננו זכאי להחזר המע"מ ששילם בגין עיסקה זו, יש בה – בעיניי – חוסר צדק, שכן לא זו בלבד שה"עוסק" לא קיבל תמורה בגין הסחורה שסיפק, וכנראה גם לא יקבל, אלא הוא גם נושא בנטל המס מכיסו, במקום הלקוח. אכן, מבחינה פורמאלית, על-פי סעיף 16 לחוק, ה"עוסק" הוא החייב בתשלום המע"מ, ברם המע"מ, כ"מס עקיף", "מגולגל" על הלקוח והוא זה הנושא בנטל המס. לפיכך אין הצדקה שנטל המס ייפול על שכמו של ה"עוסק", אשר גם לא קיבל תמורה בגין הסחורה שסיפק, וההנחה היא שגם לא יקבל. חוסר הצדק האמור בולט עוד יותר, על-פי התפיסה הרואה ב"עוסק" רק "סוכן גבייה", אמצעי להעברת כספי המע"מ מהלקוח לרשויות המס. עמד על כך A. Schenk, בציינו:

ד "A Seller reporting VAT on the accrual method reports and remits VAT charged on credit sales. If the buyer fails to pay any portion of the VAT-inclusive price, the seller incurs a loss that includes the VAT remitted to the government. If the seller in a VAT regime serves as collection agent for the government (not the taxpayer that is to bear the VAT), and the buyer fails to pay the tax, the seller should recover the tax attributable to the bad debt. To prevent loss of revenue, the buyer should repay any credit claimed on the purchase, because the input credit is available on the assumption that the buyer will pay the tax to the seller and the seller will remit it to the government" (A. Schenk *Value Added Tax* [27], at p. 97).

ז (ב) חזקה היא כי תכלית החקיקה היא להשיג תוצאות סבירות. "ודאי הוא שחובתו הראשונית של הפרשן היא לרדת לסוף דעתו וכוונתו של המחוקק, אך בעשותו כן רשאים וחייבים אנו להעמיד את המחוקק בחזקתו שהתכוון לדבר סביר" (השופט ויתקון בע"פ 330/73 אליאסף נ' מדינת ישראל [13], בעמ' 219). הפרשנות שלפיה ה"עוסק" איננו זכאי להחזר המע"מ בגין "חובות אבודים" גורמת לתוצאה בלתי סבירה נוסף להיותה

כלתי צודקת. שהרי, ה"עוסק" גם אינו מקבל תמורה בגין הסחורה שסיפק וגם נושא
בנטל המע"מ.

א

(ג) חזקה היא כי החוק נועד ליצור שילוב והרמוניה חקיקתית. "...עלינו להעדיף
את הפירוש, המביא לשילוב ויוצר הרמוניה בין החוקים, על פני הפירוש, המעלה ניגוד
ביניהם" (השופט גולדברג בע"א 624/88 גולד נ' מעוז [14], בעמ' 502). פרשנות שלפיה
החזר המע"מ לעוסק עקב כישלון תמורה איננו אפשרי כל עוד לא בוטלה העיסקה
עלולה לפגוע בברירה בין התרופות כפי שנקבעה בדיני החוזים ובכורותה של תרופת
האכיפה. התניית החזר מע"מ על-פי סעיף 49 לחוק בגין "חוב אבוד" בביטול העיסקה,
מתלישה את מעמד סעד האכיפה ומעמידה את ה"עוסק" בפני צורך לבחור בסעד
הביטול כדי לזכות בהחזר מע"מ. כאן ראוי לציין, כי אחת התכונות של שיטת מס ראויה
היא תכונת הניטרליות השואפת לכך ששיטת המס תהיה ניטרלית ביחס להחלטותיו
הלבר-פיסקאליות של האדם (ראה: י' מ' אדרעי "מכשולים קונסטיטוציוניים וערכיים
בהטלת מס על רווחי הון בבורסה" [24], בעמ' א-32). שיטת מס שאינה מתירה החזר
מע"מ בגין "חובות אבודים" איננה שיטה ניטרלית, באשר היא מחייבת את הנישום
לבטל את העיסקה כחנאי להחזר המע"מ.

ב

ג

ד

(ד) חזקה היא כי תכלית החקיקה היא להגשים זכויות היסוד, ובכלל זה זכות
הקניין, ולא לפגוע בה. "כל דבר חקיקה מתפרש על בסיס ההנחה כי הוא לא בא לפגוע
בקניינו של אדם. נהפוך הוא: ההנחה הינה כי דבר החקיקה בא לקיים את זכות הקניין"
(א' ברוך פרשנות במשפט, כרך ב, פרשנות החקיקה [18], בעמ' 561). פרשנות שלפיה אין
ה"עוסק" זכאי להחזר מע"מ משהפך החוב ל"חוב אבוד" לאחר כישלון התמורה, יש
בה פגיעה ממשית בזכות הקניין של ה"עוסק", הנושא בנטל המס במקומו של אחר.

ה

בטעמים הנ"ל יש כדי להוביל למסקנה כי התכלית האובייקטיבית של החוק מוליכה
לפרשנות שלפיה זכאי ה"עוסק" להחזר המע"מ בגין "חובות אבודים".

ו

7. אשר לתכלית הסובייקטיבית, נראה כי תכלית זו כפי שמצאה ביטוי בכונת
המחוקק העולה מדברי ההסבר להצעת החוק, הייתה שלא לאפשר החזר בגין "חובות
רעים". וכך נאמר בהצעה:

ז

"אין החוק מכיר בחובות רעים. משהוצא חשבון יש לשלם את המס הקבוע
בו או הנובע ממנו. החיקונים האמורים לעיל ייעשו רק אם בסופו של דבר
בוצעה עסקה שונה מן המשתקפת בחשבון, או כאשר נפלה טעות בחשבון,

ולא כאשר נעשתה העסקה אך הלקוח אינו משלם את התמורה שנקבעה. הנימוק לאי-הכרה בחובות רעים הוא, כי לאחר שהוצא חשבוני-מס זכאי הרוכש לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס הגלום בחשבוני שהוצא לו, אף אם למעשה עדיין לא שילם אותו. אם חובות רעים ינוכו מחובו של המוכר לשלטונות המס, יצא שהמס הגלום בעסקה מוחזר הן לקונה והן למוכר" (שם, בעמ' 255).

א

דברים אלה משקפים את תכליתו הסובייקטיבית של החוק שאינה עולה בקנה אחד עם תכליתו האובייקטיבית וקיימת לכאורה סתירה ביניהן. מה הדין במקרה כזה? אומר על כך פרופ' א' ברק בספרו הנ"ל [18], בעמ' 203:

ב

"...לתכלית האובייקטיבית קיום ותחולה גם אם לא שכנה בתודעתם של המחוקקים. מקורה של התכלית האובייקטיבית אינה במחשבתם הסובייקטיבית של המחוקקים אלא במבנה החברתי..."

ג

התכלית האובייקטיבית מגלמת את המטרות ואת המדיניות אשר דבר החקיקה נועד להגשים בחברה דמוקרטית מודרנית. אין הכרח שהתכלית האובייקטיבית והתכלית הסובייקטיבית תחפופנה, ומשאינן חופפות, ישקול בית-המשפט את שתי התכליות ויאזן ביניהן עד שיגיע לגיבוש סופי של תכלית החקיקה.

ד

"כתוצאה מהפעלת שיקול הדעת השיפוטי מתגבשת תכלית חקיקה 'סופית'. תכלית זו אינה מזדהה בהכרח עם התכלית הסובייקטיבית שעמדה לנגד עיני המחוקק. תכלית זו אף אינה משקפת באופן 'טהור' ערכי יסוד אלה או אחרים של השיטה. תכלית 'סופית' זו מהווה 'פשרה' בין תכליות מתנגשות. היא פרי 'איוון' בין ערכים ומטרות מתנגשים. היא נגזרת 'ממשקלם' של השיקולים השונים. אכן, התכלית הסופית אינה אלא פרי קונסטרוקציה משפטית. היא אמת מידה על-פיה שולף הפרשן מתוך מגוון המשמעויות הלשוניות של דבר חקיקה את משמעותו המשפטית" (שם [18], בעמ' 204-205).

ה

ו

8. כיצד נאזן בין התכלית האובייקטיבית לסובייקטיבית? "...התכלית הסובייקטיבית תפנה את הדרך לתכלית אובייקטיבית, אם החוק לא נותן ביטוי לשוני ראוי לתכלית הסובייקטיבית. כך, למשל, אם התכלית הסובייקטיבית הינה סטייה מעקרונות היסוד של השיטה – כגון פגיעה בזכויות אדם – יש ליתן לכך ביטוי מפורש, ברור וחד-משמעי בלשון הנורמה, אם הטקסט אינו נותן לתכלית זו ביטוי מפורש, ברור

ז

וחד־משמעי, לא ינתן תוקף לתכלית סובייקטיבית זו, גם אם ידוע ממקורות היסטוריים, כי זו אכן היתה תכליתם הסובייקטיבית של יוצרי החוק" (א' ברק פרשנות במשפט, כרך א, תורת הפרשנות הכללית [19], בעמ' 380; ההדגשה שלי – ט' ש' כ').

א

השאלה היא אפוא אם לתכלית הסובייקטיבית בדבר אי־התרת החזר מע"מ בגין "חובות אבודים" ניתן ביטוי מפורש, ברור וחד־משמעי בלשון החוק. לדעתי, התשובה על כך היא בשלילה. מלשון סעיף 49 לא עולה בצורה מפורשת, ברורה וחד־משמעית, כי תכלית החוק היא שלא להתיר החזר מע"מ בגין "חובות אבודים". כאמור, לשון החוק סובלת את שתי הפרשנויות. הביטוי "עסקה או מקצתה לא יצאה לפועל" יכול להתפרש – מבחינה לשונית – ככולל גם מקרה של כישלון תמורה, שהפך ל"חוב אבוד". לפיכך על התכלית הסובייקטיבית, שלא מצאה ביטוי מפורש ברור וחד־משמעי בסעיף 49 לחוק, לסגת מפני התכלית האובייקטיבית, שהיא – להתיר החזר מע"מ בגין "חובות אבודים".

ב

ג

9. כיצד יש אפוא לפרש את הביטוי "עסקה או מקצתה לא יצאה לפועל" בצורה שתגשים את התכלית בדבר התרת החזר מע"מ בגין "חובות אבודים"? מע"מ מוטל על "עסקה", וזאת מוגדרת, בין היתר, כמכירת נכס. המונח "מכר" איננו מוגדר בחוק מע"מ. סעיף 1 שבו מתיימר להגדירו אלא שהוא מכיל רק רשימה מרבה ופותח במילה "לרבות". ניתן לראותה כהגדרה שבאזה להוסיף על הגדרת מכר בסעיף 1 לחוק המכר, ולפיו: "מכר הוא הקניית נכס תמורת מחיר". נמצא, כי בעיסקת מכר קיימים שני צדדים: האחד מתחייב למכור נכס והשני מתחייב לשלם תמורתו. שתי התחייבויות הדדיות אלה מרכיבות את העסקה. ההתחייבות לשלם תמורה היא יסוד מיסודות המכר (למעט המתנה, שאיננה רלוונטית לענייננו). אין לדבר על מכירת נכס בלי שתהיה כרוכה בה התחייבות לתשלום התמורה. (השווה עם סעיף 5(2)(a) ל־1994 Value Added Tax Act, האנגלי, הקובע כי: "supply, but not anything done otherwise than for a consideration" Article 2 ל־Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the Harmonization of the Laws of the Member States Relating to Turnover Taxes – Common System of Value Added Tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC) (להלן – הדיריקטיבה השישית), הקובע לאמור:

ד

ה

ו

ז

"The following shall be subject to value added tax: 1. The supply of goods or services effected for consideration..."

אמנם העיסקה משתכללת בשעה שנכרת החוזה שבבסיסה בין שני הצדדים לה, וכאשר אחת ההתחייבויות היא לתשלום תמורה. מכאן, תשלום התמורה הוא שלב משלבי ביצועה של העיסקה. לפיכך, אם לא שולמה תמורה, משמע שלא בוצע שלב משלבי ביצוע העיסקה, ומכאן, אם לא שולמה תמורה, כי אז "מקצתה" של העיסקה "לא יצאה לפועל". במילים אחרות, ההתחייבות לתשלום תמורה בעד הנכס היא מרכיב יסוד של העיסקה. בהיעדר התחייבות כאמור, אין משתכללת עיסקה חייבת במע"מ. שעה שמופרת התחייבות זו עקב אי-תשלום התמורה, כי אז מרכיב יסוד של העיסקה לא יצא לפועל, וניתן אפוא לומר, כי "מקצתה" של העיסקה "לא יצאה לפועל". אכן, מועד החיוב איננו חופף בהכרח את מועד התרחשותו של אירוע המס, ואיננו חופף את מועד קבלת התמורה. מועד החיוב נקבע בסעיפים 22-29 לחוק, כאשר סעיף 22 לחוק קובע, כי במכר טובין מועד החיוב הוא מועד מסירת הטובין לקונה. עם מסירת הנכס הוחל בביצועה של העיסקה. הוחל בהוצאתה לפועל. ביצוע זה יבוא לידי סיום והשלמה רק כאשר הצד השני יבצע את חלקו בעיסקה וימלא אחר התחייבותו. אם אינו עושה כן, כי אז "מקצתה" של העיסקה "לא יצאה לפועל". זוהי התשתית המשפטית להתרת החזר מע"מ בגין "חובות אבודים" במסגרתו של סעיף 49 לחוק.

10. לשיטתי, יוצר החוק שלוש נקודות על ציר הזמן: האחת, מועד התרחשותו של אירוע המס החייב. מועד זה חל במועד כריתת חוזה המכר. השנייה, מועד החיוב במס. המועד שבו יש לשלם את המס המגיע. מועד זה חל, במכר, עם מסירת הטובין (סעיף 22). השלישית, מועד ביצוע העיסקה המסתיים – כאשר מדובר ב"מכר" – בתשלום התמורה בעד הטובין שסופקו. החבות במע"מ מתבססת על ההנחה שהעיסקה תבוצע, והקונה יעביר את תמורתה, כולל מע"מ, ל"עוסק", וכי ה"עוסק" יעביר לרשויות מע"מ את המס, שבסופו של דבר יקבל מהקונה. אם מסיבה כלשהי ברור שלא יהיה סיום לעיסקה, וחובו של הקונה ל"עוסק" הוא "חוב אבוד", כי אז "מקצתה" של העיסקה "לא יצאה לפועל". דעה דומה הביע המלומד פרופ' א' יורן, בציינו:

"השאלה היא, מה דין עסקות לגביהן אין העוסקים מוותרים על תשלום, אך טרם קיבלו תשלום. לדעתי ניתן לראות בעסקות כאלו עסקות שלא יצאו לפועל במשמעות סעיף 49 לחוק מס ערך מוסף, כפי שנקבע בע"ש 67/87 מושבי הגליל נ' מנהל מע"מ, 'מיסים' ג/5, עמ' ה-225 (1989) בעמ' ה-227: 'הואיל ואין מחלוקת על כך שהמערערת לא שילמה את סכומי הריבית והפרשי ההצמדה שנגקבו בהודעות החיוב, הרי שהעניין נכנס בגדר 'עיסקה שלא יצאה לפועל'... כאמור בסעיף 49 לחוק'. זאת ועוד: יש לזכור ש'שירות' מוגדר כ'עשייה בתמורה למען הזולת' וכי 'מכר' מתקיים אף הוא

א רק כשיש תמורה, להוציא אם ניתן הנכס ב'מתנה'. ודאי שאין לדבר על 'מתנה' במקרה של מכר כאשר הקונה מסרב לשלם את התשלום המוסכם. משאין תמורה אין עיסקה.

ב אמת, נכון הדבר שהמחוקק הקדים מועד החיוב במע"מ למועדים לפני קבלת תשלום. אך במה דברים אמורים, בעיסקה, שהתשלום בגינה משתלם במועד החוזי המוסכם. משזה מבושש לבוא תקופה ארוכה, אין למוכר 'יכולת תשלום' שהיא ההצדקה לחיוב במס" (א' יורן "החזר מע"מ לגבי חובות מסופקים" [25], כעמ' א-4).

ג 11. מסקנתי היא אפוא שכאשר ה"עוסק" אינו מקבל תמורה בגין הנכס שמכר, והחוב הופך ל"חוב אבוד", כי אז "מקצתה" של העיסקה "לא יצאה לפועל" במובן סעיף 49 לחוק. לפיכך, זכאי ה"עוסק" להוציא חשבונית זיכוי ולקבל בחזרה את המע"מ ששילם בגין העיסקה האמורה. משזו מסקנתי, אין טעם לדון בשאלה, אם סיטואציה זאת נכנסת גם למצבים האחרים המנויים בסעיף 49 לחוק.

ד ראוי להדגיש, כי לא כל מקרה של אי-תשלום תמורה הוא מקרה שבו "מקצתה" של העיסקה "לא יצאה לפועל", ושומה על בית-המשפט להגדיר מהו "חוב אבוד". שאלה זו שאלה נכבדה היא, אלא שלא לנו לתת עליה את הדעת בשלב זה, שכן היא תוחזר לדיון במסגרת ההשגה.

ה 12. טענה נכבדה מעלה המערער באומרו כי אין להתיר החזר המע"מ משום שהלקוחות ניכו מס תשומות על-פי החשבוניות המקוריות, ובהחזר המע"מ ל"עוסק" תהא פגיעה כפולה בקופת המדינה. זהו הנימוק שניתן על-ידי המחוקק בדברי ההסבר לחוק, ובהם הביע עמדתו שלא להכיר בחובות רעים מן הטעם שהרוכש זכאי לנכות מהמס שהוא חייב את המס הגלום בחשבון שהוצא לו גם אם הרוכש עדיין לא שילם אותו וכך יצא שהמס הגלום בעיסקה מוחזר הן למוכר והן לקונה. אכן, שיקול זה רב משקל הוא, אלא שניתן להשיב עליו תשובות מספר: ראשית, ברור כי טענה זו איננה רלוונטית כאשר הרוכש הוא הצרכן הסופי, שכן רוכש כאמור אינו מנכה מס תשומות; שנית, הזכאות להחזר מע"מ עומדת בפני עצמה ואיננה קשורה בניכוי מס תשומות, כשם שהחבות במע"מ עומדת בפני עצמה ומנותקת משאלת התרת ניכוי מס תשומות; שלישית, כשם שהחוק מכיר בהחזר המע"מ עקב ביטול העיסקה או עקב טעות בחשבונית והחזר איננו תלוי בהחזר מס תשומות, כך גם לעניין החזר המע"מ, כאשר "מקצתה" של העיסקה "לא יצאה לפועל" בעקבות הפיכת החוב ל"חוב אבוד";

רביעית, אין זה איזון ראוי למנוע מה"עוסק" החזר מע"מ המגיע לו, רק משום שנוכה מס תשומות, שבדיעבד החברר כי לא היה מקום לנכותו. האיזון הראוי בין שני האינטרסים הוא בהתרת החזר המע"מ ל"עוסק" ובטיפול נפרד בהחזר מס התשומות שנוכה ושבדיעבד החברר שלא היה מקום לנכותו. על המדינה לנקוט את האמצעים העומדים לרשותה לשם החזרתו של מס התשומות שנוכה; חמישית, מטעמי פיזור הנוק אין זה ראוי שה"עוסק" יישא לבדו בסיכון של היות הלקוח חדל-פירעון. לשיטתי, זכאות ה"עוסק" להחזר המע"מ בגין "חובות אבודים" איננה צריכה להיות מותנית בהחזר מס התשומות שנוכה על-ידי הקונה. אומר על כך פרופ' ד' גליקסברג, בפרטו את עקרונות ההסדר הרצוי לדידו בסוגיית החזר מע"מ בגין "חובות אבודים":

"יש לאמץ את הגישה הרחבה בכל הנוגע לקביעת הזכאות להחזר מס הערך המוסף על החובות הרעים. אין להתלות זאת בהתחייבות מקבילה של החייב. יש לבחון כל נישום לעצמו. אין כל לגיטימיות לטענה, כי יש להחזיר לנושה את המס, אם ורק אם החייב מחזיר את חובו, ו/או מתחייב לעשות כן, או כל תנאי אחר המצריך שיתוף פעולה בין הנושה לבין החייב" (גליקסברג, במאמרו הנ"ל [22], בעמ' 153).

אוסף, כי בסיטואציה הנדונה, אין ספק שהקונה חייב להתזיר לרשויות המס את מס התשומות שניכה על סמך ההנחה שהוא ישלם למוכר את מלוא התמורה, על מרכיב המע"מ הכלול בה. ברגע שהחברר בדיעבד, שהנחה זו אינה מתקיימת, על הקונה להחזיר את מס התשומות שנוכה. כך מהבחינה המשפטית. עם זאת, מודעים אנו לכך, שרשויות המס עלולות להיתקל בקשיים באכיפת החזר זה של מס התשומות, במיוחד מ"עוסקים" שאינם "עוסקים" עוד. אך אין בקשיים טכניים אלה כדי להוביל למסקנה שיש לשלול מה"עוסק" החזר המע"מ בגין "חובות אבודים".

13. טענה נוספת המועלית על-ידי המערער היא, כי אין להתיר החזר מע"מ בגין "חובות אבודים" משום שסעיף 17(4) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], המתיר ניכוי "חובות אבודים" על מרכיב המע"מ שבהם כהוצאה בייצור ההכנסה, מהווה הסדר ממצה גם לעניין "חובות אבודים" במס ערך מוסף. טענה זו אינה מקובלת עליי. אין בסעיף 17(4) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] כל אינדיקציה לכך שהוא בא להסדיר את סוגיית "החובות האבודים" גם במס ערך מוסף, שהוא תחום מס נפרד. ודאי שאין בהסדר שבפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] אינדיקציה לכך שהוא ביקש להיות הסדר ממצה, מה עוד שאין הוא הסדר ממצה גם לעניין חוקי מס אחרים שבהם הותר במפורש החזר מס בגין "חובות אבודים". הסעיף בא למנוע, בסיטואציה האמורה, מיסוי של

א הנישום על הכנסה שלא הייתה לו (ראה א' רפאל, בהשתתפות י' מהולל מס הכנסה (כרך א) [20], בעמ' 333-334), ואין בו כדי להסדיר את ההתאמה הנדרשת לעניין מס ערך מוסף. לא למותר לציין, כי קיים הבדל בין ניכוי המע"מ כהוצאה מהכנסתו של הנישום, ובין החזרתו. בניכוי המע"מ כהוצאה, נהנה הנישום אך בחלק מסכום המע"מ ששילם, על-פי שיעור המס השולי שחל עליו. ואילו בהחזר המע"מ, נהנה הנישום מכל הסכום. ברור, כי אם המע"מ מוחזר על-פי סעיף 49 לחוק, כי אז אין לנכותו כהוצאה על-פי סעיף 17(4) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. נוסף, כי כשם שפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] מתירה ניכוי "חובות אבודים" כהוצאה, כהתאמה נדרשת בדיעבד, כדי למנוע מיסוי הכנסה שלא הייתה, ראוי להתיר החזר מע"מ בגין "חובות אבודים", כהתאמה נדרשת בדיעבד, כדי למנוע מיסוי ערך מוסף שלא היה, לאחר שהתברר בדיעבד שהנחת התשלום הופרכה.

ג 14. שאלה נוספת לא פחות נכבדה שמצאתי לתת עליה את הדעת היא, מה הדין אם יתברר ש"החוב האבוד" שבגינו הוחזר המע"מ אינו "חוב אבוד" כולו והעוסק שקיבל החזר מע"מ בגין היות החוב "אבוד", מצליח לגבות את החוב כולו או חלקו. על-פי תפיסתי קמה מחדש – במקרה כזה – חובה על ה"עוסק" לשלם את המע"מ על הסכום שגבה, שהרי ההצדקה שהייתה קיימת להחזרת המע"מ איננה קיימת עוד, ולכן יש לבטל את החזר, כלומר לשלם מחדש את המע"מ. יטען הטוען, כי יש בכך משום שינוי בסיס החיוב במע"מ לבסיס מזומנים. אין זה בהכרח כך. בסיס החיוב הוא עדיין בסיס מצטבר. יש לשלם מע"מ על-פי מועדי החיוב הקבועים בחוק, המניח כי התמורה תשולם. אם הנחה זו נסתרת, כי אז ורק אז, יש להחזיר את המע"מ ששולם. כך גם לעניין מס התשומות. אין משמעות עמדתי כי אין לנכות מס תשומות כל עוד לא היה תשלום בפועל של המע"מ. יש לנכות מס תשומות על-פי המועדים הקבועים בחוק שאינם מתנים את הניכוי בתשלום בפועל, אך מניחים כי יהיה תשלום של מע"מ על-ידי העוסק. אם הנחה זו נסתרת, כי אז, ורק אז, יש להחזיר את מס התשומות שנוכה.

ד 15. גישתי העקרונית מוצאת לה תימוכין בדעתם של מלומדים (ראו יורן, במאמרו הנ"ל [25]). ראו גם עמדתו של פרופ' גליקסברג, במאמרו הנ"ל [22], הסבור כי יש להתיר החזר מע"מ בגין "חובות אבודים" ברמה העקרונית, אם כי הוא סבור שאין לעשות זאת על-ידי פרשנות לסעיף 49 אלא לדעתו, על המחוקק לעצב פתרון סטטוטורי מקיף שיקבע באופן מפורט וחד-משמעי את דין המס החל על החוב הרע. לדעתו, חייב דין מס זה להיות הסדר עצמאי, ואין לגזור את הדין הנדרש מהסדר אחר. הטעם לכך הוא כי לסוגיית החוב הרע מאפיינים עצמאיים המחייבים קביעת דין נפרד, וטוב היה עושה המחוקק לו היה מסדיר סוגיה זו בחוק, אלא שכל עוד לא עשה כן, מציע הוא לשאוב

השראה מעקרונות החשבונאות לא רק ביחס לעצם ההכרה כחוב הרע, אלא גם לעניין פרטי דין המס שיחול בנדרון). דעה שאיננה מצודדת בהחזר מע"מ בגין "חובות אבודים" הביע ד"ר א' אלטר, בהתייחסו ספציפית למקרה שלפנינו, במאמרו "הטעות שבהילכת 'אלקה' (מדוע אין החזר מע"מ על חובות רעים!)". [26]. המלומד פוטשבוצקי, במאמרו הנ"ל [21], הביע את העמדה, כי אי-החזרת מע"מ היא תוצאה קשה למוכר, אך לדידו, ספק רב אם החקיקה הקיימת מאפשרת להגיע לתוצאה אחרת. לדבריו, "העוול קיים, ספק רב באם המצב החוקי הקיים נותן לו פתרון והשינוי החקיקתי ראוי שיבוא" (שם, בעמ' א-15).

א

ב

גם לשיטתי ראוי היה שהמחוקק ייתן דעתו על סוגיה זו שאינה מוסדרת בצורה ברורה ומפורשת אלא שכל עוד אין קיימת חקיקה כזו, ניתן לפרש את סעיף 49 בפרשנות תכליתית המשיגה את התוצאה הראויה העולה בקנה אחד עם תכלית החוק ועם עקרונות השיטה.

ג

החזר מע"מ בגין "חובות אבודים" בשיטות משפט שונות

16. התפיסה העקרונית, שלפיה יש להתיר החזר מע"מ בגין "חובות אבודים", מצאה ביטוי בשיטות משפט אחרות, אלא שבאלה טופלה הסוגיה בדברי חקיקה מפורשים, שתשתיתם הנורמטיבית עולה בקנה אחד עם התשתית הנורמטיבית המונחת בבסיס הפרשנות הניתנת על-ידי לסעיף 49 לחוק. הכלל הבסיסי שקבעו בסוגיה זו מדינות האיחוד האירופי הוא כלל המנתה את מדינות האיחוד להתיר החזר מע"מ בגין כישלון תמורה מלא או חלקי. הדיריקטיבה השישית של האיחוד האירופי קובעת ב- Article 11(c)(1), כי:

ד

ה

"In the case of cancellation, refusal or total or partial non-payment, or where the price is reduced after the supply takes place, the taxable amount shall be reduced accordingly under conditions which shall be determined by the Member States. However, in the case of total or partial non-payment, Member States may derogate from this rule".

ו

17. סעיף 36 ל-Value Added Tax Act, 1994 שחוקק באנגליה דן ב"חובות אבודים", והוא מתיר החזר מע"מ בגין "חובות אבודים", בתנאים מסוימים. כך סוכמה ההלכה האנגלית ב-[29] Halsbury The Laws Of England 49:

ז

א "Where a person has supplied goods or services for a consideration in money and has accounted for and paid value added tax on the supply, then if the whole or any part of the consideration for the supply has been written off in his accounts as a bad debt and a period of six months, beginning with the date of the supply, has elapsed, the person is entitled, on making a claim to the Commissioners of Customs and Excise, to a refund of the amount of VAT chargeable by reference to the outstanding amount. The 'outstanding amount' means:

- ב
- ג
- ד
- (1) if at the time of the claim the person has received no payment by way of the consideration written off in his accounts as a bad debt, an amount equal to the amount of the consideration so written off; or
 - (2) if at that time he has received a payment or payments by way of the consideration so written off, an amount by which the payment, or the aggregate of the payments, is exceeded by the amount of the consideration so written off.

A person is not entitled to a refund under these provisions unless:

- ה
- ו
- (a) the value of the supply is equal to or less than its open market value; and
 - (b) in the case of a supply of goods, the property in the goods has passed to the person to whom they were supplied or to a person deriving title from, through or under that person" (*supra* [29], para. 260, at p. 321; See also, D. Pearce-Crump "Much Ado About Nothing – The 1994 Consolidation of VAT Bad Debt Relief" [28]).

ז 18. גם גרמניה פעלה על-פי הנחיית האיחוד האירופי, ולא מצאה לנכון להסתייג מהחלת החזר מע"מ בגין "חובות אבודים". היא הכירה בהחזר מע"מ בגין "חובות אבודים". סעיף 17(2) ל-Umsatzsteuergesetz, הוא חוק מע"מ הגרמני, קובע זכאות להחזר מע"מ אם לא שולמה תמורה והחוב הפך ל"חוב אבוד" ("irrecoverable"), "uneinbringlich". כן קובע הסעיף, שאם לאחר מכן שולמה

התמורה, יש לתקן בשנית את החזר המע"מ, כלומר להחזיר לרשויות המס את ההחזר שנתנו.

א

הוראות דומות נקבעו ברוח ההנחיה האירופית – במדינות נוספות.

מן הכלל אל הפרט

19. האם זכאית החברה להחזר המע"מ לאחר כישלון התמורה, על-פי חשבונות הזיכוי שהוציאה? היא זכאית להחזר המע"מ כאמור אם מתקיימים יסודות מספר: האחד, בוצעה עיסקה. השני, הוצאה חשבונת מס. השלישי, שולם מע"מ על-פי החשבונת. הרביעי, היא לא קיבלה תמורה. החמישי, החוב הפך ל"חוב אבוד". אין ספק ואין מחלוקת כי שלושת היסודות הראשונים מתקיימים. השאלה היא, אם מתקיימים שני היסודות הנוספים. כזכור, בית-משפט קמא לא הכריע בשאלה זו, אלא החזיר את הדיון לשלב ההשגה כדי לבחון שאלה זו. החברה טוענת, שלא היה מקום להחזיר את הדיון לשלב ההשגה, משום שהוסכם שהמחלוקת היא משפטית בלבד ואין מחלוקות עובדתיות בין הצדדים. סבורתני, כי דין הטענה להידחות. יש לבחון בצורה יסודית, אם התמורה שלא קיבלה החברה היא בגדר "חוב אבוד" ומהו "חוב אבוד" או "חוב רע". המקום הראוי לבירור שאלה זו – שהיא שאלה מעורבת של משפט ועובדה – הוא רשויות המס תחילה, בהליך של השגה, וערכאה דיונית לאחר מכן, בערעור על ההשגה, אם יהיה צורך. לא מצאנו לנכון לקבוע מבחנים להגדרתו של "חוב אבוד", בין היתר, משום שלא נטענו בפנינו טיעונים מורחבים בעניין זה. לדעתנו, מן הראוי שהגדרה זו תעוצב ממקרה למקרה. לפיכך צדק בית-משפט קמא, שעה שהורה על החזרת התיק לשלב ההשגה.

ב

ג

ד

ה

שיפוי ופסיקת הוצאות

20. בערעור שכנגד, טוענת החברה שתיים אלה: האחת, כי היא זכאית לשיפוי בשיעור של 17% מן ההוצאות שבהן נשאה בניסיונותיה לגבות את החוב, משום ששיעור זה מבטא את מרכיב המע"מ שבחוב. השנייה, כי טעה בית-משפט קמא שעה שלא פסק לה הוצאות. דין שתי הטענות האלה להידחות. הטענה הראשונה מחוסרת כל בסיס ותשתית, ואין בידי לקבלה. באשר לטענה השנייה, הרי שהכלל הוא שערכאת הערעור איננה מתערבת בפסיקת הוצאות בערכאה דלמטה, אלא במקרים חריגים ויוצאי-דופן. נחה דעתי, כי המקרה שלפנינו איננו מקרה חריג ויוצא-דופן המחייב את התערבותו של בית-משפט זה.

ו

ז

סוף דבר

- א 21. התשובה לשאלה אם זכאי "עוסק" להחזר מס הערך המוסף ששילם בגין "עסקה" שעה שתמורת ה"עסקה" לא שולמה והחוב הפך ל"חוב אבוד", נענית על-ידי בחיוב. עוסק כאמור זכאי להחזר המע"מ, שכן בסיטואציה כזאת, "מקצתה" של העיסקה "לא יצאה לפועל" במובן סעיף 49 לחוק. מקובלת עלינו פסיקתו של בית-משפט קמא, ומטעמיו, גם בקביעה כי ההחזר הוא החזר בערכים ריאליים. כדי לקבל החזר כאמור, נדרשת התקיימותם של כמה יסודות, והם: ביצוע עסקה; הוצאת חשבונית; תשלום המע"מ על-פי החשבונית; כישלון התמורה; היותו של החוב "חוב אבוד". במקרה שלפנינו אין מחלוקת כי התקיימו שלושת היסודות הראשונים. שאלת התקיימותם של היסודות הרביעי והחמישי לא נתבררה דייה בשלב ההשגה ובערכאה דלמטה. לפיכך מציעה אני – כפסיקתו של בית-המשפט המחוזי – להחזיר את הדיון לשלב ההשגה לשם בירור שאלה זו. אין אני מציעה להורות על שיפוי החברה ב-17% מההוצאות שבהן נשאה, שכן סבורחני שאין היא זכאית לשיפוי כאמור. כמו כן אינני סבורה שיש מקום להתערב בפסיקת בית-משפט קמא בעניין ההוצאות.
- ד לאור כל האמור לעיל, מציעה אני לדחות את הערעור ואת הערעור שכנגד ללא צו להוצאות, הן משום ששני הערעורים נדחו והן משום שבסוגיה המשפטית שהוכרעה בערעור זה לא יצאה הלכה מלפני בית-משפט זה, וראוי היה להביא את הסוגיה להכרעה על-ידי.

ה המזנה לנשיא ש' לוין

אני מסכים עם פסקי-הדין של השופטת שטרסברג-כהן.

ו הוחלט כאמור בפסק-דינה של השופטת שטרסברג-כהן.

ניתן היום, כ"ב בכסלו תש"ס (1.12.1999).

ז