



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערערים
1. גורי תעשיות מוצרי בע"מ
2. יורשי גורי אריה
3. גורי מוצרי צריכה בע"מ
4. ישפד סוכנויות בע"מ
5. יונישיפ בע"מ
באמצעות ב"כ עו"ד יוסי רומנו

נגד

משיב
מנהל מע"מ רמלה
באמצעות ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור

ובעניין:
תנועה שירותי לוגיסטיקה ואחסנה (בפירוק) בע"מ
באמצעות המנהל המיוחד עו"ד פביאן סלמן

פסק דין

1

2

פתח דבר

1. בפניי ערעור על שומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב **לאיחוד העוסקים** הכולל את המערערים: גורי תעשיות מוצרי בע"מ, יורשי גורי אריה, גורי מוצרי צריכה בע"מ, ישפד סוכנויות בע"מ, יונישיפ בע"מ וכן תנועה שירותי לוגיסטיקה ואחסנה (בפירוק) בע"מ (להלן: "**איחוד העוסקים**" ו"**תנועה**" בהתאמה).

2. ביסוד השומה עומדת "הודעת זיכוי" שהוציאה חברת רקיט בנקיזר בע"מ (להלן: "**רקייט**") לתנועה בגין חשבוניות שלא שולמו לה. מאחר שאיחוד העוסקים לא הקטין את מס התשומות בהתאם להודעת הזיכוי, הוצאה לו שומה הכוללת את סכום המע"מ הגלום באותה הודעה.

11. השגתם של המערערים על השומה נדחתה ומכאן הערעור.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

1

2

רקע

3 .3 ביום 27.9.2011 הוגשה בקשה לפירוקה של חברת תנועה וזאת במסגרת תיק
4 הפירוק - פרי"ק 56655-09-11. בבקשת הפירוק טענה רקיט כי תנועה חייבת לשלם
5 לה סכומים ניכרים בגין סחורות שסופקו ושביגין הוצאו חשבוניות מס כדין.
6 בהתאם לבקשה, החוב התגבש עוד בשנת 2008 ומאז הגיעו הצדדים להסדרי
7 תשלום שונים, אך תנועה הפרה הסדרים אלה, לרבות ההסדר האחרון שבהם,
8 והודיעה כי אין ביכולתה לעמוד בהם (בקשת הפירוק צורפה כנספח 5 לכתב
9 התשובה של המשיב לערעור). ביום 6.11.2011 התמנה לתנועה מפרק זמני, וביום
10 11.1.2012 ניתן צו פירוק והמפרק הזמני מונה כמנהל מיוחד (סעיפים 5-6 להודעת
11 הערעור).

12 .4 ביום 6.6.2012 הוגשה תביעת החוב של רקיט כנגד תנועה על סך של 29,818,000 ₪.
13 ביום 25.6.2013 אושרה תביעת החוב על הסך הנ"ל. ביום 26.6.2013 הודיע המפרק
14 הזמני והמנהל המיוחד של תנועה למשיב כי הסיכוי לגבות את החוב האמור הוא
15 קלוש וכי דיבידנד הפירוק שיחולק לא יעלה על כ-5% ממצבת החובות.

16 .5 ביום 31.10.2013 הוציאה רקיט לתנועה הודעת זיכוי שמספרה 13005013 על סך
17 28,327,100 ₪ (המהווה 95% מתביעת החוב) וכשהמס הכלול בה הוא בסך של
18 3,801,472 ₪. ביום 12.11.2013 שלחה רקיט למשיב "הודעה על הכרה בחוב אבוד"
19 בהתאם להוראות תקנה 24 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן:
20 "התקנות"). כמו כן, ביום 20.7.2014 הגישה רקיט בקשה להארכת מועד להוצאת
21 תעודת הזיכוי ובקשה זו אושרה על ידי המשיב.

22 .6 ביום 29.6.2014 הוציא המשיב שומת תשומות לאיחוד העוסקים בגין הודעת הזיכוי
23 האמורה. לטענת המשיב, מאחר שמס התשומות הכלול בחשבוניות המס שהוציאה
24 רקיט לתנועה, נוכה על ידי איחוד העוסקים במסגרת הדו"ח התקופתי שהגיש
25 לרשויות מע"מ (המערערים ותנועה נרשמו באיחוד עוסקים עובר לשנת 1995; ראו
26 עדות רו"ח יצחק כהן, פרוטוקול הדיון מיום 23.11.2017 (להלן: "פרוטוקול") עמ'
27 14 ש' 4-8), היה עליו להקטין את מס התשומות בהתאם להודעת הזיכוי שהוציאה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 רקיט. משלא עשה כן, הוצאה לאיחוד העוסקים השומה נשוא הערעור (סעיפים 6-
2 9 לתצהיר מטעם המשיב).
- 3 7. אציין כבר עתה כי מלבד טענות לגוף העניין, שיפורטו להלן, טענו המערערים כי
4 מאחר שהודעת הזיכוי מתייחסת לחשבונות שהוצאו בשנת 2008, הרי שזו
5 התיישנה ומכאן שלא ניתן לבסס עליה שומה. המשיב טען בתגובה כי טענת
6 ההתיישנות האמורה הועלתה בשלב מאוחר בהליך והיא בבחינת הרחבת חזית
7 אסורה. בעקבות טענות שונות שהעלו הצדדים בעניין זה, ובשל כך שהתמונה
8 העובדתית בסוגיית ההתיישנות נותרה מעורפלת, התרתי הצגת ראיות נוספות ואף
9 הוריתי על קיום דיון נוסף והגשת סיכומים משלימים, וזאת על מנת שתהא בפני
10 בית המשפט התמונה המלאה והשלמה הנוגעת לסוגיה האמורה.
- 11 בסופו של יום לא נותרה מחלוקת באשר לחשבונות הרלוונטיות ומועד הוצאתן –
12 לאמור חשבונות שהוצאו בין התאריכים 28.9.2008 ועד ל-15.4.2009. עם זאת,
13 נותרה במחלוקת השאלה מה המשמעות שיש לייחס לכך וזאת בהתחשב במועד
14 הוצאת תעודת הזיכוי, כמו גם בהתחשב בכך כי רקיט הגישה בקשה להארכת
15 המועד להוצאת תעודת הזיכוי וכי בקשה זו אושרה, הגם שלטענת המשיב לא היה
16 בכך צורך.
- 17 8. להלן יפורטו טענות הצדדים ותיכלל התייחסות למכלול הראיות שהוגשו במסגרת
18 ההליך, לרבות הראיות הנוספות. יצוין כי בעקבות הגשת הראיות הנוספות, ובכלל
19 זאת – תעודת הזיכוי וחשבונות המס שאליהן היא מתייחסת, חלק מהטענות
20 שהועלו על ידי הצדדים בשלב הראשון של ההליך הפכו לבלתי רלוונטיות ולפיכך
21 אין עוד מקום להתייחס אליהן.

טענות המערערים

- 22
- 23 9. המערערים לא נהנו ממס התשומות הכלול בחשבונות שניכתה תנועה, שכן כל אחד
24 מהעוסקים מנהל את ספריו, לרבות הנהלת החשבונות, באופן עצמאי.
- 25 10. כבר בחודש אוקטובר 2010 ביקשו המערערים ממנהל מע"מ לבטל את איחוד
26 העוסקים. הגם שלא הייתה מניעה לביטול תיק האיחוד כבר אז, או במועד צו
27 הפירוק הזמני, המשיב עומד בסירובו לבטל את איחוד העוסקים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

11. השומה התיישנה. סמכותו של המשיב להוצאת שומה לפי מיטב שפיטה מוגבלת לתקופה של חמש שנים ממועד הגשת הדו"ח, כאמור בסעיף 77(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). יתר על כן, מאחר שתביעת החוב של רקיט הוגשה רק ביום 6.6.2012, דהיינו בחלוף למעלה משלוש שנים ממועד הדו"ח של 2008, הרי שגם הודעת הזיכוי התיישנה כעולה מתקנה 24א לתקנות ולא ניתן לעשות בה שימוש כבסיס לשומה. אין לקבל את טענת המשיב כי תקופת ההתיישנות "מושעית" כבר במועד הגשת בקשת הפירוק, ואם כן – הרי שהיא ממילא "התחדשה" עם אישורו של המפרק את הדיבידנד הצפוי. זאת ועוד, לא ניתן להאריך את המועד להוצאת תעודת הזיכוי.

12. לעניין טענות המשיב להרחבת חזית אסורה – הרי שהפעם הראשונה שבה הובאה לידיעת המערערים העובדה כי הדו"ח התקופתי הרלוונטי הוא החל משנת 2008, היתה במסגרת תצהיר העדות הראשית מטעם המשיב. הסתרת מידע זה בשלבי השומה מנעה מהמערערים את האפשרות להגיב לטענות אלו כבר אז, כמו גם להעלות טענות לגופו של החוב. יתר על כן, רק במסגרת הליך השלמת הראיות הציג המשיב לראשונה מסמכים הנוגעים להכרה בחוב האבוד ולהארכת המועד להוצאת תעודת הזיכוי.

13. בין תנועה לבין רקיט היו קיימות יתרות חוב שונות (לרבות ריבית, ותשלומים על חשבון החוב), וכן היו קיימות ביניהן מחלוקות מהותיות בעניין החוב ולפיכך לא היה מקום לאשר לרקיט הכרה בחוב האבוד ולאפשר לה להוציא תעודת זיכוי. המשיב ניהל את הליך הוצאת תעודת הזיכוי "במעמד צד אחד", מבלי שניתנה למערערים אפשרות לנהל הליך שומתי ראוי. ככל שיש לראות בעוסקים באיחוד ערבים זה לזה, היה על המשיב לאפשר למערערים להיכנס בנעלי תנועה ולבחון את הטענות לגבי החוב. התנהלות המשיב, שלמעשה הניח לפתחם של המערערים מתוקף ערבותם באיחוד העוסקים "פסק דין חלוט" על חוב בסך של כמעט 4 מיליון ₪ משנת 2008, בהסתמך על קביעה של מנהל מיוחד לגבי יתרת חוב לשנת 2012 – אינה תקינה.

14. בכל מקרה, במועד הפירוק היה על המשיב להורות על ביטול איחוד העוסקים, ולכלל הפחות על הפרדת תנועה מיתר העוסקים, כפי שביקשו המערערים. סירובו של המשיב לבטל את איחוד העוסקים לגבי תנועה, נועד אך ורק על מנת להטיל שלא



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

1 כדין את השומה הנובעת מתעודת הזיכוי, ושיש ליחסה לתנועה, על יתר העוסקים,
2 הגם שהם מקיימים הפרדה חשבונאית, למעט איחוד נקודתי בדיווח למע"מ.

3 טענות המשיב

4 15. באמצעות הודעת הזיכוי הקטינה רקיט את מס העסקאות בדוחותיה למע"מ,
5 ומנגד, איחוד העוסקים, שרואים את העסקאות שביצעה תנועה כאילו בוצעו על
6 ידו, לא פעל כנדרש ולא הקטין את מס התשומות בהתאם להודעת הזיכוי שהוציאה
7 רקיט, על אף שניכה את מס התשומות במהלך עסקיו בדו"ח התקופתי.

8 16. המערערים לא הוכיחו כי ביקשו לבטל את איחוד העוסקים כבר בשנת 2010. מכל
9 מקום, מאחר שבזמן יצירת החובות נהנו כל העוסקים הרשומים באיחוד מיתרונות
10 האיחוד ומקיזוז תשומות באופן משותף, לרבות תשומותיה של תנועה שהפכה
11 לחדלת פירעון, לא היה מקום להיעתר לבקשה להוצאתה מתיק איחוד העוסקים,
12 ובפרט שלא למפרע.

13 17. גם אם היה מבוטל תיק איחוד העוסקים, לא היה בכך כדי לאיין את חובתם של
14 המערערים מלהשיב את מס התשומות שניכו, שכן השלכות הביטול הן מכאן
15 ואילך, ואין בו כדי להשליך על חיובים שנצמחו אגב פעולות שבוצעו קודם.

16 18. בשל טעותו של המשיב, לא הוגשה במועד תביעת חוב במסגרת תיק הפירוק של
17 תנועה. יחד עם זאת, אין לכך כל קשר לעובדה שהמערערים נמנעו מלהגיש תביעת
18 חוב כנגד תנועה בעת שהסתבר להם כי המשיב דורש מהם את מס התשומות או
19 בסירובו של המשיב לבטל את תיק האיחוד. המנהל המיוחד השאיר פתח בידי
20 המערערים לבקש להאריך את המועד להגשת תביעת חוב ככל שעמדתם בהליך זה
21 תדחה, ואין זה ברור מדוע נמנעו עד כה מלעשות כן.

22 19. אין לקבל את טענת המערערים בדבר התיישנות השומה שכן המועד הקובע הוא
23 מועד הוצאת הודעת הזיכוי. הודעה זו הוצאה על ידי רקיט ביום 31.10.2013. שומת
24 התשומות הוצאה לאיחוד העוסקים בשנת 2014. תקנה 24(ב) לתקנות קובעת כי
25 עוסק המקבל הודעת זיכוי, חייב לתקן את סכום מס התשומות בדוח התקופתי של
26 התקופה בה נתקבלה ההודעה. על המערערים, אם כן, לתקן את הדו"ח התקופתי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 לתקופת הדיווח 2013, היא השנה בה נתקבלה הודעת הזיכוי, ולא את הדו"ח
2 התקופתי לשנת 2008.
- 3 20. טענת המערערים בדבר התיישנות הודעת הזיכוי היא בגדר הרחבת חזית אסורה,
4 שכן זו לא עלתה בכתב הערעור ולא בדיוני השומה. רו"ח יצחק כהן, נציג
5 המערערים, העיד ביום 11.5.2014 בפני נציגי המשיב כי לתנועה חוב לרקיט בגין
6 חשבוניות מס משנת 2008. מכאן שטענות המערערים כי לא ידעו על עמדת המשיב
7 בנוגע למועד היווצרות החוב, גובלות בחוסר תום לב. ואולם, אף אם הדבר נודע
8 למערערים רק בעת הגשת תצהירי המשיב, הרי שהיה מקום לבקש את תיקון כתב
9 הערעור. יש להניח שנציגי המערערים ידעו על הוצאת הודעת הזיכוי כבר בשנת
10 2013, או בסמוך למועד הוצאתה, וכי שמרו על זכות השתיקה עד שהתברר להם כי
11 המשיב דורש לתקן את שומת התשומות של איחוד העוסקים. אין לאפשר התנהגות
12 זו וגם מטעם זה יש לדחות טענתם בעניין חוקיות הוצאת הודעת הזיכוי.
- 13 21. הודעת הזיכוי הוצאה במועד, שכן רקיט היא שהגישה את בקשת הפירוק, ולפיכך
14 מועד הבקשה "עוצר" את תקופת ההתיישנות כאמור בתקנה 24א(ד) לתקנות. מכל
15 מקום, הבקשה להאריך את המועד להוצאת תעודת הזיכוי אושרה על ידי המשיב
16 מכוח סמכותו לפי סעיף 116(א) לחוק אף, שכאמור, נראה כי לא היה בכך צורך.

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

- 19 22. מס ערך מוסף נועד למסות כל גורם ב"שרשרת הייצור", בהתאם לתוספת הערך
20 שהוא תרם למוצר. על מנת שהמיסוי יחול אך ורק על הערך המוסף, רשאי העוסק
21 לנכות ממס העסקאות שהוא חב בו את מס התשומות. ניכוי מס התשומות על ידי
22 כל עוסק בשרשרת הייצור גורם לכך שרשויות המס לא ייהנו ממלוא היקף המס כל
23 עוד המכירות מבוצעות בין עוסקים – "שכן מה שזה גובה ומעביר לשלטונות המס
24 השני מנכה ומקבל בחזרה מהם" (אהרן נמדר **מס ערך מוסף** כרך א 37 (2013)
25 (להלן: "נמדר")). נטל המס מוטל, אם כן, בסופו של דבר על הצרכן הסופי.
- 26 ראו: ע"א 10739/07 רשות המיסים היחידה לפירוקים, כינוסים וגביה קשה מכס
27 ומע"מ נ' קלאבמרקט רשתות שיווק בע"מ (16.6.2011) (להלן: "עניין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 קלאבמרקט"); ע"א 9333/02 מנהל מס ערך מוסף טבריה נ' אבו סאלח
2 (12.5.2010); ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן (4.5.2010).
- 3 23. מס התשומות ניתן לניכוי ככל שהוא מקבל ביטוי בחשבונית מס שהוצאה כדין
4 (סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף). העוסק מתחייב בהוצאת חשבונית מס בתשלום
5 מס העסקאות במועד הספקת הטובין או השירות, גם אם טרם שולמה לו תמורת
6 העסקה. מנגד, הרוכש רשאי לנכות מס תשומות ממס העסקאות שהוא חב בו מהעת
7 שהוצאה לו חשבונית מס, גם אם טרם שילם את תמורת העסקה.
- 8 24. בע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ פ"ד נג(5) 769 (1999)
9 (להלן: "עניין אלקה") נדון מצב דברים שבו לאחר שהוצאה חשבונית בגין עסקה,
10 התמורה לא שולמה והחוב הפך ל"חוב אבוד". בית המשפט העליון קבע בדעת רוב
11 כי כאשר חוב הופך ל"חוב אבוד", זכאי העוסק להוציא חשבונית זיכוי ולקבל
12 בחזרה את המע"מ ששילם בגין העסקה האמורה.
- 13 25. בעקבות פסק הדין בעניין אלקה תוקנו התקנות ונוספה להן תקנה 24א שכותרתה
14 "הודעה על הכרה בחוב כחוב אבוד" והיא קובעת כדלקמן:
15 "24א. (א) בתקנה זו –
16 "הודעת זיכוי" - כמשמעותה בסעיף 23א להוראות מס
17 הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973
18 (להלן - ההוראות);
19 "חוב אבוד" - סכום מס ששילם עוסק בעד עסקה,
20 ושהוכח להנחת דעתו של המנהל, שהפך להיות אבוד.
21 (ב) עוסק המוציא הודעת זיכוי, בשל חוב אבוד, יגיש למנהל,
22 בנוסף לה, הודעה בכתב שיצורפו לה מסמכים התומכים
23 בעובדות המפורטות בהודעה, לרבות ציון הדוחות
24 התקופתיים שבהם נכללות החשבוניות המתייחסות
25 להודעת הזיכוי; בהודעה יפורטו כל אלה:
26 (1) פרטי העסקה שבשלה נוצר החוב;
27 (2) פעולות והליכים שנקט העוסק לגביית החוב;
28 (3) עובדות אחרות הנוגעות להודעה, שבשלהן הפך החוב
29 לחוב אבוד.
30 (ג) הוצאת הודעת הזיכוי והגשת הודעה כאמור בתקנת משנה
31 (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא
2 חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן - התקופה).
3 (ד) במנין התקופה לא יבואו:
4 (1) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעת חוב במסגרת הליכי
5 פירוק או פשיטת רגל לבין יום מתן אישור המפרק או
6 הנאמן לחלוקת דיבידנד סופי למבקש;
7 (2) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעה לבית המשפט
8 לגביית החוב ובין יום היות פסק הדין לפסק דין חלוט.
9 (ה) עוסק ישמור ברשותו את העתק ההודעה כשהיא חתומה
10 בחותמת "התקבל" ממשרד מס ערך מוסף כמשמעותו בתקנה
11 16 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו-1976.
12 (ו) עוסק שאין בידו הודעה חתומה כאמור בתקנת משנה (ה),
13 לא יהא רשאי לפעול כאמור בהוראה 23א(א)(3) להוראות".
14 [ההדגשות אינן במקור – ש.ב.]
- 15 26. ואילו סעיף 23א להוראות ניהול ספרים, אליו מפנה 24א(א) כאמור, קובע:
16 "בוטלה עיסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה
17 טעות בחשבונית, או שונה סכום החשבונית מסיבה כלשהיא,
18 ינהג הנישום כלהלן:
19 (1) טרם יצא מקור החשבונית מרשות הנישום וטרם דיווח
20 עליה כדין בדו"ח התקופתי כמשמעותו בתקנה 20 לתקנות
21 מס ערך מוסף, תשל"ו-1976, תבוטל החשבונית על ידי ציון
22 המלה "מבוטל" על גבי המקור וההעתקים והצמדת המקור
23 להעתקים;
24 (2) יצא מקור החשבונית מרשות הנישום ינהג לפי אחת
25 מאלה:
26 (א) יתקן בהתאם את סכום החשבונית שתוצא לאחר מכן
27 לאותו לקוח, על ידי רישום אחרי סכום החשבונית:
28 (1) סכום החיוב או הזיכוי;
29 (2) מספר החשבונית שאליה מתייחס התיקון;
30 (3) הסיבה לשינוי הסכום;
31 (4) הסכום המתוקן;
32 (ב) סכום הזיכוי כאמור בפסקה (א)(1) לא יעלה על סכום
33 החשבונית;
34 (ג) אם תוך תקופת הדיווח לפי חוק מע"מ לא נערכה
35 ללקוח חשבונית נוספת, רשאי הנישום להוציא הודעת
36 זיכוי;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

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

4 (א) הלקוח אישר קבלת הודעת הזיכוי בחתימתו על
5 ההעתק שנשאר במערכת החשבונות של הנישום;

6 (ב) הודעת הזיכוי נשלחה ללקוח בדואר רשום עם אישור
7 מסירה ולהוכחת ההמצאה ללקוח די בהוכחה שההודעה
8 נשלחה כראוי ומוענה כראוי; לגבי סכום מכירה שהחיוב
9 במע"מ עולה על 1,400 שקלים חדשים, אישור המסירה
10 יצורף להעתק הודעת הזיכוי שנשאר במערכת החשבונות
11 של הנישום;

12 (ג) נתקבל אישור שההודעה נתקבלה בפקסימיליה;

13 (ד) נתקבל אישור חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת
14 של הלקוח, המאשר את קבלתה;

15 לענין סעיף זה, "חשבונית" - לרבות חשבונית מס".

16 [ההדגשות אינן במקור – ש.ב.]

17 27. לשלמות התמונה יצוין כי במסגרת הוראות פרשנות שהוציאה רשות המיסים –

18 הוראת פרשנות 2/2012 חובות אבודים מיום 7.5.2012 (הוראה אשר החליפה
19 הוראה קודמת מס' 1/2000 מיום 4.6.2000 באותו הנושא), מפורטים כל אחד
20 מהתנאים שיאפשרו את החזר מס העסקאות ששולם כפי שנקבעו בעניין **אלקה**. כך,
21 בין היתר, באשר לתנאי כי "מס העסקאות שבגין החשבוניות שולם", נקבע כי על
22 העוסק להוכיח שהחשבונית נכללה בדו"ח התקופתי המתאימה, והמס המתחייב
23 שולם. ואילו לגבי התנאי שעניינו היותו של החוב "חוב אבוד" מבהירה הוראת
24 הפרשנות כי אין די בהודעת החייב לפיה לא יוכל לשלם את חובו, אלא נדרש שיוכח,
25 להנחת דעתו של המנהל, שלא ניתן לגבות את החוב.

26 עוד מבהירה הוראת הפרשנות כי במצב של חוב של חייב שננטו נגדו הליכי חדלות
27 פירעון או פשיטת רגל, יוכר החוב כאבוד במועד אישור המפרק או הנאמן, לפי
28 העניין, כי העוסק בעל החוב (הנושה בהליך הפירוק / פש"ר) הגיש תביעת חוב וכי
29 חולק דיווידנד סופי. ואולם, גם במקרים בהם המפרק או הנאמן יאשר בכתב כי
30 **סיכויי העוסק בעל החוב לפירעון יתרת החוב קלושים ביותר**, ניתן כבר במועד
31 המצאת האישור האמור להכיר ביתרת החוב כ"חוב אבוד".

32 יצוין כי הקלה אחרונה זו שנקבעה בהוראת הפרשנות היא שהביאה את רקיט
33 להגיש בקשה להארכת מועד להוצאת תעודת זיכוי. כעולה מהבקשה, חששה של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

1 רקיט היה כי התקופה שעברה מיום הוצאת החשבוניות לראשונה (26.9.2008) ועד
2 ליום הגשת תביעת החוב, בתוספת התקופה שמיום אישור המנהל המיוחד בדבר
3 סיכויי הגביה, תביא לכך שהודעת הזיכוי הוגשה באיחור. אעיר כי בבקשה צוין
4 התאריך 31.8.2011 כיום הגשת תביעת החוב, ככל הנראה בהתבסס על תאריך
5 מכתבה של רקיט לתנועה שבו היא טוענת להפרת ההסכם (נספח 5 בתיק המוצגים
6 מטעם המערערים). לא מצאתי יסוד שבדין לכך ואף המשיב אינו טוען כי תאריך זה
7 הוא מועד הגשת תביעת החוב. לבקשה זו להארכת המועד, ולמועדים הרלוונטיים
8 לצורך תקנה 24 לתקנות, עוד אחזור בהמשך.

9 28. בעניין קלאבמרקט נדונה שאלת החזר מס תשומות שנוכה ביתר בנסיבות בהן
10 הרוכשת הפכה חדלת פירעון, העוסקים-הספקים הפכו לנושיה, והתגבש הסדר
11 נושים במסגרת הליך להבראתה של החברה. וכך אמר בית המשפט העליון (פסקה
12 : (27

13 **"במישור המושגי, נדרשת, אפוא, סימטריה בשתי צלעותיה**
14 **של העיסקה החייבת במע"מ. כאשר מתברר כי העיסקה לא**
15 **יצאה לפועל, כולה או חלקה, אף כי פעולות המס שנעשו על**
16 **פיה התבססו על ההנחה כי היא תבוצע בשלמותה, נדרשת**
17 **התאמה של תוצאות המס לאופי העיסקה כפי שהתגבשה**
18 **בסופו של דבר במציאות. אם תמורת העסקה נכשלה, כולה או**
19 **מקצתה, והפכה ל"חוב אבוד", יש להתאים את תוצאות המס**
20 **למציאות החדשה שהתהוותה. ההתאמה נעשית בדרך של**
21 **השבת המס ששולם ביתר מידי הרשות לידי העוסק; ומצידה**
22 **השני של המשוואה, נדרשת השבת המס שנוכה ביתר מידי**
23 **רוכש השירות או המצרף לידי הרשות. רק באמצעות התאמה**
24 **כזו, משני צידי המשוואה, ייווצר מתאם בין טיבה האמיתי**
25 **של העיסקה, כפי שזו התרחשה בסופו של דבר במציאות,**
26 **לבין תוצאות המס."**

27 29. אין צורך לומר כי השבת מס העסקאות לעוסק בנסיבות של "חוב אבוד", בלא
28 שהרוכש יחזיר במקביל לכך את מס התשומות שנוכה על ידו, תגרום חסרון כיס
29 לקופת המדינה. עם זאת, בעניין אלקה ציין בית המשפט העליון כי החזרת מס
30 התשומות בנסיבות אלה תטופל בנפרד, תוך שהוא מביא בחשבון את העובדה כי
31 רשויות המס עלולות להיתקל בקשיים בגביית המס. מכל מקום, אין בכך כדי לשלול
32 מהעוסק את השבת מס העסקאות בגין החוב האבוד (ראו בעמ' 799).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

1 התיישנות הודעת הזיכוי והארכת המועד להוצאתה

2 30. טוענים המערערים כי הודעת הזיכוי התיישנה, שכן תקנה 24א(ג) לתקנות קובעת
3 כי ניתן להוציא הודעת זיכוי כל עוד לא חלפו שלוש שנים מהמועד שבו הוצאה
4 חשבונית המס שבשלה נוצר החוב. אמנם נקבע בתקנה 24א כי במניין תקופת שלוש
5 השנים לא יבוא בחשבון פרק הזמן שבין יום הגשת תביעת חוב במסגרת הליך פירוק
6 לבין יום מתן אישור המפרק, אך במקרה שלפנינו תביעת החוב של רקיט הוגשה
7 ביום 6.6.2012 (מע/1), משמע בחלוף למעלה משלוש שנים מהמועד בו הוצאו
8 החשבוניות הרלוונטיות.

9 31. ראשית אבהיר כי אין בידי לקבל את עמדת המשיב לפיה טענה זו של המערערים,
10 הנוגעת להתיישנות הודעת הזיכוי, מהווה בבחינת הרחבת חזית אסורה ולפיכך כי
11 יש להתעלם ממנה. המדובר בסוגיה הנוגעת לליבת המחלוקת בין הצדדים,
12 המעוררת בעיקרה שאלה משפטית, ונראה כי ראוי לבררה מתוך מטרה להגיע
13 לשומת מס אמת (ראו: ע"א 1830/14 רובמטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה
14 למפעלים גדולים (2.4.2015)). גם אם צודק המשיב בטענתנו כי כבר בכתב התשובה,
15 ולא רק בתצהיר מטעמו, כפי שטענו המערערים, נזכרת שנת 2008 כשנה שאליה
16 מתייחסת הודעת הזיכוי, בסופו של יום, לשני הצדדים ניתנה הזדמנות שווה להציג
17 ראיותיהם בעניין זה. זאת ועוד, היה זה מנהל מע"מ שטען במסגרת ע"מ (מחוזי
18 באר שבע) 9941-12-14 ג'ורדאל נ' מנהל מע"מ באר שבע (14.1.2019) (להלן – עניין
19 ג'ורדאל), טענה שהתקבלה על ידי בית המשפט, כי בחלוף התקופה הקבועה בתקנה
20 24א לתקנות, פוקעת הזכות המהותית להוצאת תעודת הזיכוי, ולפיכך מדובר
21 ב"התיישנות מהותית" שאין מניעה להעלות טענה בעניין זה לראשונה בשלב
22 הערעור.

23 32. לגופם של דברים טען המשיב שתי טענות עיקריות. הראשונה כי לאור המועד שבו
24 הוגשה בקשת הפירוק על ידי רקיט (27.9.2011), דהיינו שלוש שנים פחות יום
25 מהמועד שבו הוצאה החשבונית הרלוונטית הראשונה (28.9.2008), לא פקעה הזכות
26 להוצאת תעודת הזיכוי ולא חלה התיישנות. הטענה השנייה, הנטענת בלשון רפה
27 (בהתחשב, מן הסתם, בעמדה שהציג מנהל מע"מ בעניין ג'ורדאל), כי ממילא
28 המנהל האריך את המועד להוצאת תעודת הזיכוי בעקבות הבקשה שהוגשה לו
29 בעניין זה ומכוח סמכותו לפי סעיף 116(א) לחוק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 אין בידי לקבל טענות אלו של המשיב.
- 2 33. אשר לטענה כי בקשת הפירוק שהוגשה על ידי הנושה "עוצרת" את תקופת
3 ההתיישנות, סבורני כי אין לכך יסוד שבדין, ואת ניסיונו של המשיב להכניס לגדרי
4 הוראת תקנה 24(א)(1) לתקנות בקשת פירוק כך שזו עצמה תחשב כ"תביעת החוב",
5 או כהגשת תביעה לבית המשפט לגביית החוב לעניין תקנה 24(ג)(2), אין לקבל.
- 6 34. תקנה 24(ג)(1) לתקנות קובעת כי לצורך תקופת ההתיישנות בת שלוש שנים אין
7 להביא בחשבון את התקופה שבין יום הגשת תביעת החוב במסגרת הליכי הפירוק
8 ובין יום מתן האישור על חלוקת דיבידנד סופי. תביעת החוב במקרה דנן הוגשה רק
9 ביום 6.6.2012, דהיינו לאחר שחלפו שלוש שנים מהמועד שבו הוצאה החשבונית
10 הרלוונטית האחרונה (15.4.2009). תביעת החוב אושרה בסופו של דבר על ידי
11 המפרק/המנהל המיוחד (25.6.2013) ובתוך כך אף נקבע כי סיכויי גביית החוב
12 קלושים ודיבידנד הפירוק לא יהא יותר מ-5% ממצבת החובות. בעקבות זאת
13 הוגשה הבקשה להכרה בחוב אבוד והוצאה תעודת הזיכוי.
- 14 לתביעת חוב במסגרת הליך פירוק משמעות משפטית ומעשית. אין מדובר אך ורק
15 בהליך טכני או פורמלי כפי שביקש המשיב להציגו, ואין מקום לומר כי עצם הגשת
16 הבקשה לפירוק, גם על ידי אותו נושה שהגיש את תביעת החוב, היא בבחינת תביעת
17 החוב לעניין תקנה 24 לתקנות. ניכר כי מתקין התקנות דקדק בשלבי הליך הפירוק
18 השונים, ולא מצא לנכון, ובצדק, להבחין בין נושה שהגיש את בקשת הפירוק ובין
19 יתר הנושים שהגישו "רק" תביעות חוב. סבורני כי פרשנותו המקלה של המשיב אף
20 אינה מתיישבת עם עמדתו בעניין ג'ורדאל לפיה תקנה 24 קובעת התיישנות
21 "מהותית".
- 22 35. על כך יש להוסיף כי אף אם הייתי נכון לקבוע כי האירוע העוצר את מרוץ
23 ההתיישנות הוא בקשת הפירוק, ולא הוכחת החוב, הרי שספק אם ניתן היה
24 "למתוח את היריעה" רק לכיוון אחד, דהיינו רק לכיוון עצירת ההתיישנות; באותה
25 מידה יכולה הייתה להישמע טענה כי יש לפרש ב"גמישות" את המועד "המחדש"
26 את מרוץ ההתיישנות. כאמור בתקנה, השעיית תקופת ההתיישנות היא עד למועד
27 שבו אושרה חלוקת הדיבידנד הסופי. והנה במקרה דנן המנהל המיוחד אישר כבר
28 ביום 26.6.2013 כי סיכויי הגבייה קלושים. כזכור, מסיבה זו ממש עלה חשש אצל
29 רקיט (חשש המבוסס הן על הוראת הפרשנות הנ"ל והן על עמדת המנהל במהלך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 ההתדיינות עמו כפי שניתן ללמוד מהבקשה עצמה - ראו סעיף 9 ו-10 לבקשה), כי
2 עד למועד הגשת הבקשה להכרה בחוב האבוד (12.11.2013), חלפה תקופת
3 ההתיישנות. מטעם זה הוגשה הבקשה להארכת המועד להוצאת תעודת הזיכוי.
4 הבקשה אושרה, אך המשיב לא הבהיר מאיזה טעם, ואילו כיום הוא טוען כי ממילא
5 לא היה צורך להאריך את המועד להוצאת תעודת הזיכוי, לאור המועד שבו הוגשה
6 בקשת הפירוק. כאמור, טענה זו אני מתקשה לקבל.
- 7 36. המשיב מבקש לבסס את טענתו הנ"ל גם על תקנה 24א(ג)(2) לתקנות, שעניינה
8 בתביעה שהוגשה לבית המשפט לגביית החוב, כאשר מרוץ ההתיישנות מושעה
9 ממועד הגשת התביעה ועד למועד שבו היות פסק הדין חלוט. לטענתו, יש לכלול
10 במסגרת זו של הגשת תביעות, גם בקשת פירוק המוגשת לבית המשפט. איני סבור
11 כי ניתן לקבל טענה זו. ניכר בעליל כי מתקין התקנה מצא לנכון להבחין באופן ברור
12 ומפורש בין תביעות חוב במסגרת הליכי פירוק או פשיטת רגל, המתנהלים במסגרת
13 דיונית מיוחדת ובסדרי דין שונים, לבין תביעות לגביית חוב במסגרות רגילות
14 אחרות, תביעות המסתיימות דרך כלל בפסקי דין חלוטים כמאמר התקנה, ואין
15 לערב בין השתיים.
- 16 37. ובכך אנו מגיעים לקושי הקיים בקבלת טענתו השנייה של המשיב באשר לסוגיית
17 ההתיישנות, דהיינו כי ממילא הוא האריך את המועד להוצאת תעודת הזיכוי.
18 כאמור, המשיב הציג עמדה שונה בעניין ג'ורדאל, עמדתו התקבלה על ידי בית
19 המשפט המחוזי בבאר שבע (ערעור על פסק הדין הוגש לבית המשפט העליון ועודנו
20 תלוי ועומד), ולא ניתן הסבר מניח את הדעת על ידו מדוע כך הוא נוהג.
- 21 **איני סבור כי ניתן להשלים עם מצב שבו הרשות מזכרת בשני קולות בשני הליכים**
22 **שונים.**
- 23 38. אף לגופם של דברים קיים קושי, שכן בדומה לפסיקת בית המשפט המחוזי בבאר
24 שבע, אף לטעמי סמכותו של המשיב להאריך את המועד הקבוע בתקנה 24א אינה
25 ברורה מאליה. יש לזכור כי הארכת מועד להוצאת תעודת הזיכוי משמעה, מניה
26 וביה, הטלת חובה על העוסק שקיזז את מס התשומות להחזיר את המס,
27 והאפשרות להוצאת שומה במקרה שהוא אינו עושה כן. במובן זה המועד הנקוב
28 בתקנה 24א דומה במידה מסוימת למועדים הנקובים בדין להוצאת שומה, וברי כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

1 המנהל אינו רשאי לעשות שימוש בסמכותו הכללית להארכת מועד, לשם הארכת
2 המועדים הקבועים בחוק להוצאת שומה.
3 39. איני מתעלם מכך כי הארכת המועד להוצאת הודעת הזיכוי נועדה בראש ובראשונה
4 להקל על העוסק, ובמובן זה גישתו של המשיב היא גישה ראויה המביאה בחשבון
5 את הקשיים המעשיים הכרוכים בתביעת החוב ובגבייתו. עם זאת, לפחות במקרה
6 דנן, תוצאתה הישירה של גישה זו היא האפשרות להוציא שומה לעוסק אחר. יש
7 להניח כי במקרים רבים שבהם מוצאות תעודת זיכוי בשל חוב אבוד, אין המשיב
8 יכול להיפרע מאת העוסק שניכה את מס התשומות, או אינו יכול להיפרע ממנו
9 באופן מלא, על שום שהוא ממילא מצוי בפשיטת רגל או בפירוק. לפיכך, תעודת
10 הזיכוי נועדה להקל עם העוסק שהוכר לו החוב האבוד, ואוצר המדינה הוא לבדו
11 נושא בחסרון הכיס הנגרם בשל כך. עם זאת, שונה הדבר במקרים אחרים (שככל
12 הנראה אינם רבים), כדוגמת המקרה דנן, בו קיים איחוד עוסקים, ובאיחוד
13 העוסקים נכלל הן עוסק המצוי בפשיטת רגל או פירוק, והן עוסקים אחרים,
14 סולבנטיים, שניתן לגבות את המס מהם.

15 התיישנות השומה ואיחוד עוסקים

16 40. משמצאתי לנכון לקבל את טענת המערערים באשר לסוגיית התיישנות תעודת
17 הזיכוי, ממילא אין עוד צורך לדון בטענותיהם האחרות. עם זאת, לשם שלמות
18 התמונה מצאתי לנכון להתייחס לכמה טענות עקרוניות נוספות שהעלו המערערים
19 בשלבים שונים של ההליך.

20 41. הראשונה שבהן היא כי שומת המשיב התיישנה לאור סעיף 77(ב) לחוק. לטענתם,
21 סמכותו של המשיב להוצאת שומה מוגבלת לתקופה של חמש שנים **ממועד הגשת**
22 **הדו"ח**, ובמקרה דנן - הדו"ח שבו נכללו אותן חשבונות.

23 אין בידי לקבל טענה זו של המערערים. על פי תקנה 24(ב) לתקנות, עוסק, המקבל
24 הודעת זיכוי, נדרש לתקן את סכום מס התשומות בדו"ח התקופתי של התקופה בה
25 נתקבלה ההודעה. משמע מכאן כי אלמלא התיישנה תעודת הזיכוי כפי שהבהרתי
26 לעיל, היה על המערערים לתקן את הדו"ח לשנה 2013, היא השנה בה הוצאה הודעת
27 הזיכוי, ולא לשנת 2008, כך שאין מדובר בשומה שהתיישנה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 תוצאה זו מתיישבת עם השכל הישר. כאשר מפעיל המשיב את סמכותו לעריכת
2 שומה לפי מיטב השפיטה בתוך התקופה המנויה בסעיף 77(ב) לחוק (דהיינו בתוך 5
3 שנים לאחר הגשת הדו"ח), אך סביר הדבר כי התקופה תימנה על פי המועד שבו
4 נולדה העילה, לאמור - המועד שבו הוצאה הודעת הזיכוי. יש לזכור כי טרם הוצאת
5 הודעת הזיכוי לא היה כל פגם בדו"ח, ששיקף באופן נכון את מצב הדברים במועד
6 הגשתו. רק משעה שיצאה הודעת הזיכוי, נדרש העוסק לתקן את הדוח ולהשיב את
7 מס התשומות שניכה ביתר. בכך שונה שומה שיצאה בעקבות הודעת זיכוי, משומה
8 שמקורה, למשל, בטענה כי העוסק ניכה בדוחותיו מס הכלול בחשבונית פיקטיבית.
9 דו"ח מסוג זה היה בלתי תקין **כבר במועד הגשתו**, מה שאין כן במקרה שלפניי.
- 10 42. טענה נוספת שהעלו המערערים היא כי לא רק שהם הגישו בקשה לביטול איחוד
11 העוסקים טרם כניסתה של תנועה להליך של פירוק, אלא שאין מקום לחייבם
12 בהחזר מס תשומות, **שלא קוזז על ידם אלא על ידי תנועה**.
- 13 אף טענה זו אין בידי לקבל. ראשית, המערערים כלל לא הוכיחו כי ביקשו לבטל את
14 איחוד העוסקים במועד הנ"ל (ראו פרוטוקול עמ' 12 ש' 29- עמ' 13 ש' 8). שנית
15 ועיקר, גם אם היה מבוטל האיחוד, לא היה בכך כדי לפטור את המערערים
16 מלהחזיר את סכומי מס התשומות שנוכו על ידי האיחוד בתקופת האיחוד.
- 17 רישום מספר עוסקים ב"איחוד עוסקים" הופך אותם למעין שותפות, כעולה
18 מלשונו של סעיף 56 לחוק מס ערך מוסף, לאמור: **"עוסקים שהם אזרחים**
19 **ישראליים כהגדרתם בסעיף 1א(ב), שמקום עסקם הקבוע והמתמשך הוא**
20 **בישראל, שביקשו להירשם כאחד, רשאי המנהל לרשום אותם כך, ומשנרשמו**
21 **יראו אותם לענין חוק זה כשותפים**; **שר האוצר רשאי לקבוע תנאים לרישום**
22 **עוסקים כאחד"** (ראו גם אבי פרידמן **מס ערך מוסף: החוק וההלכה 882-885**
23 **((2018))**.
- 24 שותפות משמעה הוא חבות ביחד ולחוד (ראה סעיף 128(ב) לחוק מע"מ; ראה גם
25 ע"ש 5030/96, **לוניאקה יעקוב נ' מנהל מס ערך מוסף**, מיסים יב/5 (אוקטובר 1998)
26 ה-29). זאת ועוד, אין זה מתקבל על הדעת כי עוסקים יבקשו להירשם ב"איחוד
27 עוסקים", ייהנו מהיתרונות שרישום זה מביא עמו, ובכלל זאת הגשת דו"ח תקופתי
28 אחד שאינו כולל את העסקאות ביניהם וכן הזכות לקוזז עודף מס תשומות של אחד
29 כנגד עודף מע"מ של האחר (ראה תקנה 23 לתקנות מע"מ תשל"ו-1976 וכן יעקב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-09-3237 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה

תיק חיצוני:

- 1 פוטשבוצקי – **מס ערך מוסף**, מהדורת 2001 / פרק י: רישום, סעיף 56), אך לא
2 ייטלו חלק באחריות הכרוכה בכך, ובכלל זאת באחריות להשיב מס תשומות שנוכה
3 ביתר על ידי האיחוד.
- 4 43. ממילא אין בידי לקבל את טענת המערערים לפיה לא נהנו בפועל מניכוי מס
5 התשומות בשל הפרדה החשבונאית שהייתה בינם לבין תנועה. די בכך כי **לצורך**
6 **חוק מע"מ** (אף שלא כך בהכרח לכל צורך אחר) נחשבו העוסקים **כאישיות**
7 **משפטית אחת**, על המשתמע מכך.

סוף דבר

- 8
- 9 44. לאור כל האמור הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להתקבל.
- 10 45. בנסיבות העניין, כמו גם בהתחשב בשלב שבו העלו המערערים את הטענה בדבר
11 התיישנות תעודת הזיכוי, אין צו להוצאות.
- 12 ניתן לפרסם את פסק הדין.
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17 ניתן היום, כ"א אב תשע"ט, 22 אוגוסט 2019, בהעדר הצדדים.
- 18

שמואל בורנשטיין, שופט

- 19
20
21
22