



בבית המשפט העליון

דנ"א 5870/11

לפני: כבוד המשנה לנשיא א' ריבלין
המבקשת: קלאבמרקט רשתות שיווק בע"מ

נגד

המשיבים: 1. רשות המיסים - היחידה לפירוקים, כינוסים
וגביה קשה – מכס ומע"מ
2. הכונס הרשמי

בקשה לקיום דיון נוסף בפסק-דין של בית-המשפט
העליון מיום 16.6.11 בע"א 10739/07 שניתן על-ידי כבוד
השופטת (בדימ') א' פרוקצ'יה, ע' ארבל וא' רובינשטיין

בשם המבקשת: עו"ד אמיר ברטוב; עו"ד יערה פרוינד

החלטה

1. זוהי בקשה לדיון נוסף בפסק דינו של בית המשפט העליון (כבוד השופטים א' פרוקצ'יה, א' ארבל וא' רובינשטיין) שקבע כי רשות המיסים תצטרף לנושיה הבלתי מובטחים של המבקשת, וזאת בגין החזרי מע"מ ששילמה רשות המיסים לנושי המבקשת.

2. המבקשת הפעילה רשת מרכולים גדולה, בעלת למעלה מ-110 סניפים ברחבי הארץ. ביום 13.7.2005 הוציא בית המשפט המחוזי צו להקפאת ההליכים נגד המבקשת עקב קשייה הכלכליים. כחודש לאחר מכן, הודיעו נאמני המבקשת (להלן: הנאמנים) על מכירת 100% ממניות המבקשת לחברת שופרסל בע"מ, בתמורה לסכום כסף אשר הספיק לפרעון חלק מחובות החברה. בהמשך, הגישו הנאמנים לאישורו של בית המשפט המחוזי הסדר נושים (להלן: הסדר הנושים) שקבע כי נושיה הבלתי מובטחים של המבקשת יפרעו מהחברה את חובותיהם בשיעורים שינועו בין 51% ל-68% על-פי

מדרגות שונות המפורטות בהסדר. המשיבה הגישה לבית המשפט התנגדות לאישור הסדר הנושים מפני שהוא לא כלל התייחסות לחובות החברה למע"מ.

3. כידוע, ספק המבצע עסקה עם לקוח מחויב בתשלום מס עסקאות על העסקה, ובהנפקת חשבונית ללקוח, אשר יוכל מצידו לנכות את סכום המע"מ הקבוע בחשבונית כמס תשומות.

במקרה נשוא העתירה כרתה המבקשת עסקאות עם ספקים שונים ואלה העבירו סחורה למבקשת בצירוף חשבונית מס, ושילמו למשיבה את מס העסקאות. בהמשך, ניתנה המבקשת את מלוא סכום חשבונית המס כמס תשומות. אולם, עקב קריסתה, לא העבירה המבקשת לספקים את התמורה שהתחייבה לשלם להם. בנסיבות אלה, מכיוון שמשמעותו של הסדר החוב היא שרק חלק מהתמורה שהיה צריך הספק לקבל משולמת לבסוף לידיו, זכאי הספק להחזר יחסי של המע"מ ששולם ביתר עבור חשבונית שלא שולמה במלואה (רע"א 2112/95 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 762 (1999)). על רקע זה, סברה המשיבה כי יש לחשב את ניכוי מס התשומות של המבקשת על-פי העסקה שבוצעה בפועל בין המבקשת לספקים – במסגרתה שולמה רק חלק מן התמורה החוזית. על כן, דרשה המשיבה כי הסדר הנושים יכלול גם את חוב המבקשת לה, בסך ניכוי היתר של מס התשומות – קרי: החלק היחסי של מס התשומות שניתנה המבקשת אך לא הגיע למשיבה כמס עסקאות.

בית המשפט המחוזי (כבוד השופטת ר' אלשיך) דחה את התנגדות המדינה להסדר הנושים, בקובעו כי חוב המבקשת למדינה הוא חוב שנוצר לאחר הקפאת ההליכים ועל כן הוא אינו "חוב עבר" אשר נכלל במסגרת הסדר הנושים.

4. בית המשפט העליון (מפי השופטת א' פרוקצ'יה) קבע כי פועל יוצא מחובת המשיבה להשיב לספקים את המע"מ ששולם ביתר הוא זכותה לתבוע מהמבקשת את מס התשומות שנוכה ביתר. מסקנה זו מתבקשת – כך נפסק – מחובתה של המשיבה לקבוע את חיובי המס ביחס לעסקה הממשית שהתרחשה בין הצדדים, חלף העסקה החוזית שלא יצאה אל הפועל. אשר למועד גיבושו של חוב זה, הטעים בית המשפט העליון כי ההליך הקולקטיבי לפרעון חובותיה של חברה המצויה בהקפאת הליכים כולל גם חובות עתידיים ומותנים, כל עוד חובות אלה ניתנים ל"אומדן הוגן" והם קיימים ביום מתן צו הקפאת ההליכים. בנסיבות המקרה, פסק בית המשפט העליון כי כבר במועד מתן צו הקפאת ההליכים, ניתן היה לדעת כי חובות המבקשת יפרעו באופן חלקי בלבד, וכי על כן יצמח למבקשת חוב בגין ניכוי יתר של מס תשומות. כמו כן,

נקבע כי חוב זה ניתן ל"אומדן הוגן" שכן היקף החוב נגזר באופן ברור מגובה הדיבידנד המחולק לנושים. אמנם, יכולתה הממשית של המשיבה לתבוע את חובותיה קיימת רק לאחר שנודע מהו שיעור החוב שישולם לנושים האחרים; אולם, כך פסק בית המשפט העליון, זהו "חוב מותנה" שהיה קיים ביום מתן צו הקפאת הליכים. על כן, נפסק כי המשיבה זכאית לפירעון חובותיה במסגרת הסדר הנושים, על-פי שיעור הדיבידנד לו זכאים נושיה הרגילים של המבקשת.

5. המבקשת טוענת כי פסק הדין מושא הבקשה קובע הלכה חדשה. לטענתה, זוהי הפעם הראשונה בה נדרש בית המשפט העליון לסוגיית חובות חברת חדלת פרעון בגין ניכוי יתר של מס תשומות עקב פירעון חלקי של עסקה עם ספק. המבקשת סבורה כי מדובר בהלכה קשה ביותר בעלת השלכות רחב רבות, אשר צפויה לחול על מרבית תיקי כינוס הנכסים והפירוקים. עיקר ביקורתה של המבקשת מופנה אל הפירעון הכפול של רכיב המע"מ, המצוי לשיטתה בהלכה שנקבעה בפסק הדין מושא הבקשה. לטענת המבקשת, תביעת החוב של הספק מן החברה המצויה בהקפאת הליכים כבר כוללת את רכיב המע"מ ששולם על-ידי הספק, והדיבידנד המועבר לספק משקף גם את הפרעון החלקי של רכיב המע"מ. על כן, טוענת המבקשת, כאשר מוסיפה המשיבה תביעת חוב נוספת, בגין רכיב המע"מ שנותר, הרי שזוהי תביעה שניה בגין אותו חוב ממש, ופירעון חלקי של תביעת חוב זו יוצר העדפה של רשויות המס על פני כלל הנושים האחרים.

כך למשל, מדגימה המבקשת, בהנחה ששיעור המע"מ הוא 16%, עבור סחורה בשווי 100 ש"ח שילמה המבקשת לספקים 116 ש"ח, ומהם 16 ש"ח הועברו למשיבה כמס עסקאות. על כן, תביעת החוב שיגיש הספק לנאמני המבקשת היא תביעה על סך 116 ש"ח, והיא כוללת את רכיב מס העסקאות. לפיכך, טוענת המבקשת כי שיעור פרעון חובותיה, כפי שנקבע בהסדר החוב, מעניק למעשה פרעון בשיעור זהה הן לספק הן לרשויות המס, שכן שני הרכיבים כלולים בתביעת החוב שהגיש הספק. אם לדוגמא שיעור הפירעון הוא 50%, הרי שהספק יקבל 50 ש"ח מקופת המבקשת ו-8 שקלים נוספים כהחזר מס עסקאות. במצב שכזה, טוענת המבקשת, המשיבה ממשיכה להחזיק ב-8 ש"ח מתוך ה-16 שגבתה מלכתחילה, ועל כן אף היא זכתה ב-50% מן המגיע לה, כמו יתר הנושים. מעתה, טוענת המבקשת, אם רשויות המס ישובו ויגישו תביעת חוב נוספת בגין רכיב המע"מ, הרי שהן זוכות לכפל פירעון, ונוצרת להן העדפה בלתי הוגנת על חשבונם של יתר הנושים.

6. דין הבקשה להידחות. גם אם צודקת המבקשת בכך שפסק הדין מושא הבקשה קובע הלכה חדשה, טענותיה אינן מצביעות על קושי שמעלה הלכה זו, אשר מצדיק

שימוש בכלי החריג של דיון נוסף. המבקשת אינה חולקת על הנמקתו המפורטת של בית המשפט העליון, אשר סיווג את חובות המע"מ כחובות עבר. כל שטוענת המבקשת כעת הוא כי סיווג זה אינו רצוי מכיוון שלטענתה מדובר בפירעון כפול של אותו חוב. ברם, אם אכן קיים חוב למע"מ, וחוב זה הוא אכן חוב עבר, הרי שלא ניתן להתעלם ממנו גם אם סבורה המבקשת כי למשיבה צומח יתרון כתוצאה מסיווג זה. על המבקשת היה להסביר מדוע היא סבורה כי בית המשפט שגה בפרשנות החוקים הרלוונטיים, ולא להסתפק בתיאור התוצאות הבלתי רצויות, לדעתה, הנגרמות מיישום החוק.

7. גם לגופו של עניין, לא מצאתי ממש בטענה כי רכיב המע"מ מחושב פעמיים. בהנחה ששיעור המע"מ הוא 16%, הרי שהמבקשת שילמה לספקיה 116 ש"ח בגין סחורה ששווייה הוא 100 ש"ח, והספקים שילמו למשיבה 16 ש"ח כמס עסקאות. אם נקבע בהסדר הנושים כי הדיבידנד לספקים יעמוד על 50%, הרי שהמבקשת שילמה לספקים בפועל 58 ש"ח במקום חובה שעמד על 116 ש"ח. עדכון רכיב המע"מ כתוצאה מן השינוי יגרום לכך שמע"מ ידרש להחזיר לספקים 8 ש"ח מתוך 16 ש"ח ששילמו לו (16% מ-50 ש"ח שהם 8 ש"ח). כלומר, מס העסקאות ששולם בגין העסקה של המבקשת עם הספק, לאחר הסדר הנושים, הוא 8 ש"ח. כל זאת, במישור היחסים בין המבקשת לבין ספקיה – מישור שבו התמקדה המבקשת בטיעוניה.

אלא, שיש להתייחס למערכת יחסים נוספת. במישור היחסים שבין המבקשת ובין לקוחותיה, שילמו הלקוחות למבקשת 116 ש"ח בגין סחורה בשווי 100 ש"ח. 16 ש"ח מתוך ה-116 ש"ח שגבתה המבקשת מלקוחותיה היו בגדר מס העסקאות שהמבקשת נדרשה להעביר למשיבה. אלא, שבאותה עת, החזיקה המבקשת בחשבונות מס מהספקים, וקיזזה את 16 השקלים שקיבלה מהלקוחות עם 16 השקלים שהעבירה לספקים. לאחר הסדר החוב התברר כי קיזוז זה היה מופרז, שכן מס העסקאות ששולם במישור היחסים בין המבקשת לבין הספקים עומד על 8 ש"ח בלבד. על כן, למעשה, יכולה הייתה המבקשת לקזז מס תשומות בסך 8 ש"ח בלבד, והיה עליה להעביר את יתר מס העסקאות שגבתה מן הלקוחות למשיבה. מכיוון שהמבקשת גבתה מן הלקוחות מס עסקאות בגובה 16 ש"ח, והיא יכולה לקזז ממנו 8 ש"ח בלבד, הרי ש-8 ש"ח נוספים שנגבו מן הלקוחות הן חוב שחבה המבקשת למשיבה. ממילא אין כאן חישוב כפול של רכיב המע"מ: במישור היחסים בין המבקשת לבין הספקים הגישו הספקים תביעת חוב בגין רכיב המע"מ של מס העסקאות, ובמישור היחסים בין המבקשת ובין המשיבה, נפסק כי תוגש תביעת חוב בגין רכיב המע"מ של ניכוי היתר של מס התשומות. כפי שנקבע בפסק הדין מושא הבקשה, חוב המבקשת למשיבה הוא חוב עבר, ועל כן זכאית המשיבה להיפרע מקופת הנושים על-פי השיעור לו זכו יתר הנושים באותה רמת נשייה.

על כן, הבקשה נדחית. משלא התבקשה תשובה, אין צו להוצאות.

ניתנה היום, כ"ט באייר התשע"ב (21.5.2012).

המשנה-לנשיא