



שפירא ושותף רואי חשבון
Shapira & co. c.p.a. (ISR.)

הוראת פרשנות מספר 1/2000

חובות אבודים

(הוראה זו מבטלת את הוראת הפרשנות מס' 1/99 מיום 15.12.99 (1))

תכליתה של הוראה זו לקבוע הנחיות לגבי הכרה בחוב אבוד לעניין חוק מע"מ ודרך קבלת החזר שמקורו בחוב אבוד.

חוב אבוד, לעניין חוק מע"מ, יכול שייוצר במקרה בו עוסק ביצע עסקה שמועד החיוב במס לגביה חל בטרם נתקבלה התמורה מהקונה.

לדוגמה: עוסק שמסר טובין כאמור בסעיף 22 לחוק או עוסק שהשלים את השירות שניתן על ידו כאמור בסעיף 24 לחוק, והתמורה לא שולמה למוכר, או לנותן השירות.

1. הלכת אלקה אחזקות בע"מ (2)

בפסק דין שנתן בית המשפט העליון ביום 1/12/99, בע"א 2112/95 (אלקה אחזקות בע"מ), נקבעו חמישה מבחנים מצטברים, אשר יאפשרו החזר מס העסקאות ששולם.

להלן המבחנים (התנאים) הדרושים:

● בוצעה עסקה.

● הוצאה חשבונית.

● מס העסקאות בגין החשבונית שולם.

● המוכר או נותן השירות לא קיבל את התמורה.

● החוב הפך ל"חוב אבוד".

א. לעניין מבחן 1 -

"עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - החוק).

ב. לעניין מבחן 2 -

סעיף 45 לחוק קובע כי "עוסק חייב להוציא לקונה חשבונית עסקה על כל עסקה או חלק מעסקה גם אם הם פטורים ממס."

סעיף 47(א) לחוק קובע כי "עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה."

עפ"י סעיף 47(ב)(1) "חשבונית מס תכלול פרטים שקבע שר האוצר, ובלבד שיפורט בה המס בנפרד..."

סעיף 9א להוראת מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מספר 2), התשל"ג-1973, מפרט את הפרטים, שחשבונית המס חייבת לכלול.

ג. לעניין מבחן 3 -

סעיף 69(א) לחוק קובע, כי "בדו"ח תקופתי של עוסק יכללו סך כל העסקאות שהמועד להוצאת חשבוניות עליהן חל בתקופת הדו"ח ... וכן סך כל העסקאות שעליהן הוצאו חשבוניות מס אף אם המועד טרם הגיע..."

יוצא אפוא, כי לא קיימת אפשרות בחוק להוצאת חשבונית מס מבלי לדווח עליה בדו"ח התקופתי השוטף. מכאן, שעל העוסק להוכיח, כי החשבונית נכללה בדו"ח התקופתי המתייחס והמס המתחייב שולם.

ד. לעניין מבחן 4 -

יובהר כי תמורה (כולה ומקצתה), יכול שתהא בכסף או בשווה כסף, דהיינו: החוב האבוד מתייחס לחלק שלגביו לא נתקבלה תמורה כל שהיא.

ה. לעניין מבחן 5 -

לעניין זה, "חוב אבוד" - חוב אבוד לגביו הוכח להנחת דעתו של המנהל, שלא ניתן לגבותו ובלבד שהוא אחד מאלה:

(1) חוב לעוסק של חייב (הקונה) שננקטו נגדו הליכי פירוק או פשיטת רגל לפי העניין.

(2) חוב לעוסק שננקטו לגביו הליכי הוצאה לפועל.

(3) חוב שנמחק במסגרת הסדר עפ"י סעיף 350 לחוק החברות, שאושר ע"י פסק דין סופי של בית המשפט (הסדר נושים).

יובהר בזאת כדלקמן:

(א) הודעת החייב כי לא יוכל לשלם את חובו אין בה די כדי לראות בחוב כאבוד.

(ב) במקרים בהם ננקטו כנגד החייב (הקונה) הליכי פירוק או פשיטת רגל, יוכר החוב כאבוד, במועד אישור המפרק או הנאמן, לפי העניין, לחלוקת דיווידנד סופי.

(ג) במקרים בהם ננקטו נגד החייב (הקונה) הליכי הוצאה לפועל, יוכר החוב כאבוד רק אם יוכח שלמרות ההליך המשפטי בו נתבע החוב, פעילות הגבייה וההוצאה לפועל לא הניבה תוצאות.

(ד) לא ננקטו הליכי גבייה בהוצאה לפועל נגד החייב, לא יוכר החוב כאבוד אלא אם יוכח אחד מאלה:

(1) החייב נפטר ואין בעזבונו נכסים הניתנים למימוש.

(2) החייב עזב את הארץ ואין לו נכסים הניתנים למימוש בישראל.

(3) בנסיבות מיוחדות כאשר החוב האבוד איננו בסכומים גבוהים, רשאי הממונה האזורי להכיר בו כחוב אבוד אם יוכח להנחת דעתו שנקטו הליכי גבייה ראויים אשר לא הניבו תוצאות.

2. כללים להוצאת הודעת זיכוי

א. הודעת הזיכוי שתוצא ע"י העוסק תכלול את כל התנאים והכללים המפורטים בסעיפים 23א, 9(ה) ו-18 להוראות. יובהר, כי חייבת להיות זיקה ישירה בין הודעת הזיכוי לבין החשבונית אשר הוצאה בגין העסקה המקורית שבגינה נוצר החוב.

ב. הודעת זיכוי תוצא לא יאוחר משלוש שנים ולא לפני שישה חודשים מהיום בו הוצאה חשבונית המס בשל העסקה הרלוונטית. לא תיכלל במניין התקופה לפי ס"ק זה:

(1) התקופה שבין הגשת תביעת החוב במסגרת הליכי פירוק או פשיטת רגל של חייב לבין אישור המפרק או הנאמן לחלוקת דיווידנד סופי לעוסק.

(2) התקופה שבין הגשת התביעה לגביית חוב של חייב בבית המשפט לבין מתן פס"ד סופי ע"י בית המשפט.

הארכת מועדים מעבר לשלוש שנים לפי ס"ק 1 ו-2 לא תחול אלא אם במועד הוצאת הודעת הזיכוי נמצאים בידי העוסק המסמכים, המאמתים את בקשתו לרבות העתק חשבונית המס בשל העסקה והעתק הדו"ח התקופתי במסגרתו דווחה.

- ג. סכום הזיכוי שיירשם בהודעת הזיכוי, לא יעלה על סכום החשבונית, כאמור בסעיף 23א(ב) להוראות, דהיינו: הודעת הזיכוי תכלול את סכום קרן החוב (כולל מע"מ) בלבד.
- ד. תשלום החוב בערכים ריאליים.
- ניתן לדרוש הפרשי הצמדה וריבית על סכום המס שדווח, ובלבד שהדרישה תעמוד בכללים, שנקבעו בסעיף 105(ג) לחוק מע"מ.

3. מתן הודעה למנהל

- א. מבלי לגרוע מכל הוראה אחרת, עוסק לא יהא רשאי לפעול כאמור בסעיף 23א(3) להוראות, כלומר לא יוכל להקטין את סכום העסקאות וסכום מס ערך מוסף הכלול בדו"ח התקופתי המתייחס לתקופת הוצאות הודעת הזיכוי, אלא לאחר מסירת הודעה על כך למנהל.
- בהודעה למנהל ייכללו הפרטים הבאים:
- (1) פרטי העוסק.
 - (2) פרטי העסקה והנסיבות בשלהן הפך החוב לחוב אבוד.
 - (3) ציון הדו"ח התקופתי שבו דווחה העסקה.
 - (4) פרטי הקונה.
- ב. להודעה יצורפו צילום מהודעת הזיכוי, והמסמכים הרלוונטיים המאמתים את פרטי ההודעה והמעידים על היותו של החוב "חוב אבוד" עפ"י התנאים שנקבעו לעיל.
- כמו כן, יצורף להודעה צילום כרטיס מע"מ על עסקאות לתקופת הוצאת החשבונית.
- ג. את ההודעה יש לשלוח בדואר רשום או למסור ביד במשרד מע"מ אזורי בו רשום העוסק, לא יאוחר מהמועד להגשת הדו"ח התקופתי הכולל בתוכו את הודעת הזיכוי.
- ד. משרד מע"מ האזורי בו רשום העוסק יאשרו בכתב (או בחותם "נתקבל" על גבי העתק ההודעה) את קבלת ההודעה.
- למען הסר ספק יובהר כי האישור הנ"ל מתייחס לקבלת ההודעה בלבד, וכי אין לראות בו אישור כלשהו לגבי תוכן ההודעה, או חוקיות הוצאת הודעת הזיכוי.
- ה. הודעת העוסק מאושרת על ידי משרד מע"מ האזורי תישמר בידי העוסק.

4. הנחיות נוספות

- א. **הרישום בספרי העוסק** - הודעת הזיכוי תירשם בספרי העוסק בדרך של הקטנת מס העסקאות.
- ב. **קבלת התמורה בתקופה מאוחרת** - מקרה בו הוכר החוב כאבוד (ואושר לו להוציא הודעת זיכוי) והעוסק הצליח לגבות את התמורה (כולה או מקצתה) מגורם כל שהוא לרבות ערבים, חברות ביטוח וכו', יש לראותה כחייבת במס במועד קבלתה. כמו כן, יש לראות בסכום שהתקבל ככולל מע"מ.
- ג. **תיקים תלויים ועומדים** - האמור לעיל יחול גם לגבי תיקים הנמצאים בשלב שומה, השגה, וערעור בבית המשפט. תיקים אלה ייבחנו מחדש בהתאם להנחיות אלה.
- ד. **תיקים סגורים** - בתיקים לגביהם נקבעה שומה סופית לגבי חוב אבוד שלגביה אין יותר זכות ערעור או שנידונו בבית המשפט, יתקיים הכלל של סופיות הדיון, ולכן לא תידון ולא תאושר כל בקשה להוצאת הודעת זיכוי.
- ה. **הוראת מעבר** - על אף האמור בסעיף 2(ב) לעיל, יהא רשאי עוסק להוציא הודעת זיכוי בשל חוב אבוד כמוגדר לעיל לגבי מצבים לגביהם הודעת הזיכוי מתייחסת לחשבונית שהוצאה החל מ-1.5.95 ועד למועד פרסום הוראה זו ובלבד שתוגש הודעה לכך כאמור בסעיף 3 לעיל.

בברכה

שפירא ושות' רואי חשבון