



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3498/21

לפני: כבוד השופט י' אלרון
כבוד השופט ח' כבוב
כבוד השופט י' כשר

המערערת: צנציפר חברה ליבוא תבואות ומספוא בע"מ

נ ג ד

המשיב: מנהל אגף המכס ומע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו
(השופט ה' קירש), מיום 7.4.2021, בע"מ 49084-06-19

תאריך הישיבה: א' בשבט התשפ"ג (23.1.23)

בשם המערערת: עו"ד גיל רון

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט י' כשר:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט ה' קירש), מיום 7.4.2021, בע"מ 49084-06-19. בפסק הדין נושא הערעור דחה בית המשפט המחוזי ערעור על החלטת המשיב, מנהל אגף המכס ומע"מ, בגדרה נדחתה בקשת המערערת להכיר בחובות אבודים שצברה ולקבל החזר מס עסקאות בגינם. זאת, בין היתר, משום שבקשת המערערת האמורה הוגשה למעלה משלוש שנים אחרי מועד הוצאתה של החשבונית הרלוונטית.

ערעור זה מעורר שאלות עקרוניות בנוגע למהותה ולתוקפה של תקנה 24א(ג) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: התקנות), הקובעת כי ניתן להוציא הודעת זיכוי לרשות המיסים, בגין חוב אבוד, אך ורק לאחר: "...שחלפו שישה חודשים מהמועד

שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור".

לשם בהירות הדברים, תחילה תוצג להלן המסגרת הנורמטיבית הנדרשת להבנת המחלוקת בין הצדדים, ורק לאחר מכן יוצג הרקע העובדתי של הדברים הדרוש לעניין.

המסגרת הנורמטיבית

1. על פי סעיף 22 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק או חוק מע"מ), ככלל, מועד החיוב במס במכר טובין הוא מועד מסירת הטובין לקונה. זאת, אף אם במועד זה הקונה טרם שילם את תמורת העסקה (ראו אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך א 484 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר, כרך א)). לפיכך, במקרים בהם לאחר מועד הוצאת החשבונית בגין העסקה (למועד זה ראו סעיף 46(א) לחוק), חל שינוי בתנאי העסקה, במקרים בהם העסקה או מקצתה לא יצאה לפועל, או במקרים בהם לאחר מועד הוצאת החשבונית העסקה בוטלה – עשוי למצוא עצמו העוסק כמי ששילם מס על תמורה שלא התקבלה על ידו בפועל (לתיאור בעיה זו ראו אהרן נמדר מס ערך מוסף כרך ב 774-771 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר, כרך ב); יוסף גרוס ואברהם אלתר מס ערך מוסף 331 (1987)).

2. סעיף 49 לחוק נועד להתמודד עם הבעיה האמורה, בקבעו כי במקרים בהם שולם מס כמתואר לעיל, יתאפשר תיקון החשבונית (בדרך שיקבע שר האוצר), וישונה החיוב במס בהתאם. וזו לשון הסעיף:

"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".

הנה כי כן, סעיף 49 לחוק המע"מ מאפשר את ביטולה או תיקונה של חשבונית וזאת, בין היתר, כאשר "...העסקה או מקצתה לא יצאה לפועל".

3. אופן ביטול או תיקון החשבונית נקבע, כאמור בסעיף 49 הנ"ל, בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), תשל"ג-1973 (להלן: הוראות מס הכנסה או ההוראות), הקובעות, בסעיף 23א, כיצד על הנישום לפעול כאשר: "בוטלה עיסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות בחשבונית, או שונה סכום החשבונית מסיבה כלשהיא...". כבר עתה יוער כי סעיף 23א להוראות אינו נוקב בכל מגבלת זמן למימוש הזכות לביטול החשבונית או לתיקונה.

4. בפסק הדין בעניין אלקה (ע"א 2112/95 אגף מכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999) (לעיל ולהלן: עניין אלקה)), נדונה השאלה האם סעיף 49 לחוק חל גם מקום בו תמורת העסקה לא שולמה, כולה או מקצתה, ואי-הפירעון הפך מבחינת העוסק ל-"חוב אבוד". בית המשפט ענה על שאלה זו בחיוב, וקבע כי כאשר עוסק שילם מע"מ בגין עסקה, והתמורה בעסקה לא שולמה, כולה או חלקה, באופן שהיא הפכה "חוב אבוד", אזי יש לראות את אותו חלק בעסקה שלא שולמה בגינו תמורה כנופל תחת התיבה "העסקה או מקצתה לא יצאה לפועל", כמשמעותה בסעיף 49 לחוק. קרי, נקבע כי בנסיבות אלה יהיה העוסק זכאי להחזר מס העסקאות ששילם בגין תמורת העסקה שנכשלה (שם, בעמ' 803-804).

5. לאחר שניתן פסק הדין בעניין אלקה, תוקנו תקנות מע"מ והוספה להן תקנה 24 שכתרתה "הודעה על הכרה בחוב כחוב אבוד". עיקר ההסדרים שנקבעו בתקנה הנ"ל, נוגעים לאופן מימוש הזכות להחזר מס העסקאות כתוצאה מהפיכת חוב לאבוד. כך, למשל, תקנה 24א(ב) לתקנות קובעת כיצד נדרש עוסק המעוניין לממש את זכותו לקבלת החזר מס עסקאות, לערוך את הודעת הזיכוי אותה הוא מגיש למשיב, ואילו מסמכים עליו לצרף להודעת הזיכוי.

6. הערעור דנן מתמקד בהסדר הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות, ובהסדר המשלים הקבוע בתקנה 24א(ד) לתקנות. מפאת חשיבותו לדיוננו, יובא להלן נוסחן של תקנות-משנה אלו:

"(ג) הוצאת הודעת הזיכוי והגשת הודעה כאמור בתקנת משנה (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן – התקופה).

(ד) במניין התקופה לא יבואו:

(1) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעת חוב במסגרת הליכי פירוק או פשיטת רגל לבין יום מתן אישור המפרק או הנאמן לחלוקת דיבידנד סופי למבקש;

(2) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעה לבית המשפט לגביית החוב ובין יום היות פסק הדין לפסק דין חלוט" (ההדגשה הוספה – י"כ).

בהתאם להסדר הקבוע בתקנות-המשנה שלעיל, עוסק רשאי להוציא הודעת זיכוי בגין חוב אבוד רק בתקופה שבין שישה חודשים ממועד הוצאת החשבונית בגין העסקה,

וכל עוד לא חלפו שלוש שנים ממועד זה (להלן: התקופה). לפיכך, בהתאם למגבלה הקבועה בתקנה הנ"ל, עוסק זכאי להחזר מס עסקאות ששולם בגין חוב אבוד, רק למשך שלוש שנים ממועד עריכת העסקה (בכפוף לסייגים הקבועים בתקנה 24א(ד) לתקנות).

משמעותה של מגבלה זו ותוקפה, הן העומדות במרכזו של ערעור זה.

רקע הדברים

7. המערערת היא חברה העוסקת בייבוא תבואות ומספוא לענף ייצור המזון. בין לקוחות המערערת נמנו, בין היתר, מגדלים מרצועת עזה, כאשר הגדול שבהם היה חברת (National Feed Company) – NAFCO, מהספקיות הגדולות של בשר וביצים ברצועה (להלן: נפקו). המסחר בין המערערת לבין נפקו, אשר בשיאו התנהל בהיקף של עשרות מיליוני ש"ח לשנה, החל לקראת סוף שנות ה-90 של המאה הקודמת. במשך שנים המסחר בין הצדדים התנהל בלא מפריע. ואולם, בשנת 2007, עת השתלטה תנועת החמאס על רצועת עזה, נפגעו יחסי המסחר בין הצדדים. זאת, שכן מר אבו-עג'ואה, בעליה של נפקו ומנהלה, זוהה עם שלטונות הרשות הפלסטינית, כך שעליית החמאס פגעה במעמדו. בתוך כך, בין השנים 2012-2016 הלך והצטמצם היקף המסחר בין הצדדים ונוצרה יתרת חוב ניכרת של נפקו למערערת.

יצוין כי בתקופה זו המשיכה המערערת במסחר עם נפקו, במטרה להפחית את החוב (ההסדר בין הצדדים היה שבכל עסקה משלמת נפקו לא רק את התמורה, אלא גם תוספת מסוימת לפירעון חוב העבר). כתוצאה מכך, בין השנים 2012-2016 קטן חובה של נפקו למערערת בכמיליון ש"ח (מכ-17 מיליון ש"ח בשנת 2012, לכ-16 מיליון ש"ח בשנת 2016). עם זאת, וחרף מאמצי המערערת, בשנת 2016 נתק הקשר בין המערערת לבין מר אבו-עג'ואה באופן סופי והמסחר בין המערערת לבין נפקו הופסק כליל.

8. ביום 26.7.2017 הגישה המערערת למשיב, הודעת זיכוי בקשר לחובות שצברה כלפיה נפקו משנת 2008 ומשנת 2012. בהודעתה ציינה המערערת כי נפקו נותרה חייבת כלפיה סכום של 16,410,943 ש"ח, וכי המערערת מבקשת זיכוי על המע"מ ששולם ביחס לסך של 14,177,88 ש"ח מתוך החוב האמור, המסתכם לסך של 2,230,055 ש"ח. עוד ציינה המערערת בהודעתה כי: "במס הכנסה נתבע סכום של כ-11 מיליון ש"ח כחוב אבוד, ושלטונות המס הכירו בחוב האבוד הנ"ל".

להוכחת החוב האבוד צירפה המערערת להודעתה טבלה המראה כי מסך החוב האבוד, סכום של 7,081,528 ש"ח נבע ממכירות שנת 2008, ואילו סכום של 7,096,360 ש"ח נבע ממכירות שנת 2016. כמו כן, צורפו שתי "חשבוניות זיכוי" המופנות לנפקו

ומשקפות את סכומי החוב הנטענים. יחד עם זאת, להודעה הנ"ל לא צורפו העתקים מחשבוניות המס אשר הוצאו בשנים 2008 ו-2012 בקשר למכירות המסוימות אשר נטען כי תמורתן לא נגבתה מנפקו, וכפי שתואר בפסק דינו של בית המשפט קמא, במסמכים שצורפו להודעה ניכרים מספר חסרים ואי-התאמות אל מול טענות המערערת בדבר היקף ומועד צבירת החובות האבודים.

9. בנוסף להודעת המערערת בעניין החובות האבודים שנוצרו עקב המסחר עם נפקו, הגישה המערערת למשיב, ביום 11.9.2014, הודעת זיכוי בגין חובות אבודים שנוצרו במסגרת מסחר שנערך בינה לבין שניים מלקוחותיה מאיו"ש. בהודעה זו טענה המערערת כי החוב האבוד מהמסחר עם שני הלקוחות מאיו"ש עומד על סך של 1,220,623 ש"ח, בתוספת מע"מ, שהשבתו מתבקשת, בסך 130,717 ש"ח.

הנה כי כן, סכום המע"מ השנוי במחלוקת ביחס לשלוש הלקוחות הנ"ל הינו כ- 2.4 מיליון ש"ח.

10. ביום 11.4.2018 וביום 22.4.2018 שלח המשיב למערערת הודעות שומה, במסגרתן נדחו בקשות המערערת להכיר בחובות האבודים המתוארים לעיל ולקבל החזר מס עסקאות בגינם. חלף זאת ערך המשיב למערערת שומה לפי מיטב השפיטה בהתאם לסעיף 77 לחוק. המשיב נימק את סירובו להכיר בחובות האבודים הנטענים, בעיקרו של דבר, בארבעת אלו:

ראשית, בתקופה הרלוונטית לא הייתה אפשרות להכיר בחוב אבוד בשל עסקה שערך עוסק ישראלי עם עוסק הרשום ברשות הפלסטינית או ברצועת עזה. ברם, טענה זו נזנחה על ידי המשיב במהלך ניהול ההליך בפני בית המשפט המחוזי, כך שאין מקום להרחיב בה עוד.

שנית, הודעות הזיכוי ששלחה המערערת אינן מקיימות את התנאים שבתקנה 24א לתקנות, משום שלא צורפו להודעות כלל המסמכים התומכים בעובדות המפורטות בהודעות. צוין כי המערערת לא פירטה, בין היתר, בשל אילו חשבוניות הוצאו הודעות הזיכוי ובאילו דו"חות תקופתיים נכללו החשבוניות האמורות.

שלישית, לא הוכח כי החובות הנטענים אכן הפכו לאבודים, וכי נעשו על ידי המערערת ניסיונות של ממש לגבותם. זאת, בפרט בהינתן שהמסחר בין המערערת לבין נפקו נמשך עד לשנת 2016.

רביעית, הודעות הזיכוי ששלחה המערערת אינן עומדות במועדים הקבועים בתקנה 24א(ג) לתקנות, קרי – הן לא נשלחו בתקופה שבין שישה חודשים מהמועד שבו הוצאו חשבוניות המס שבשלן נוצרו החובות הנטענים ולפני שחלפו שלוש שנים מן המועד האמור.

כאמור לעיל, הנימוק האחרון הוא העומד במרכז דיוננו.

11. ביום 17.5.2018 הגישה המערערת השגה על השומות שערך המשיב, בגדרה טענה כי היה מקום לקבל את הודעות הזיכוי ששלחה בגין החובות האבודים הנטענים ולהשיב לה בהתאם את מס העסקאות ששולם על ידה בגין אותם חובות אבודים. ביום 26.5.2019 נדחתה השגת המערערת מאותם הטעמים שצינו בהודעות השומה מטעם המשיב, אשר נזכרו לעיל.

12. על רקע זה, ביום 23.6.2019 הגישה המערערת לבית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו ערעור על דחיית השגתה. בערעורה העלתה המערערת שלושה טיעונים עיקריים: ראשית, המערערת טענה כי יש לפרש את תקנה 24א(ג) כך שתקופת שלוש השנים הנזכרת בה תמנה מהמועד שבו הפך החוב לחוב אבוד, ולא מהמועד בו הוצאה החשבונית על ידי העוסק (להלן: הטענה הפרשנית). שנית, נטען, לחלופין, כי ההסדר הגלום בתקנה 24א(ג) לתקנות אינו הסדר ממצה, במובן זה שהוא איננו חל כאשר הופך החוב לחוב אבוד לאחר שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית על ידי העוסק (להלן: טענת החסר). שלישית, נטען, לחלופי חלופין, כי תקנה 24א(ג) לתקנות הותקנה בחוסר סמכות, שכן היא סותרת את ההלכה שנפסקה בעניין אלקה כמו גם את זכותו של העוסק שייגבה ממנו מס אמת ואגב כך פוגעת בזכות הקניין שלו. לכן, כך נטען, דינה של תקנה זו להתבטל (להלן: טענת היעדר הסמכות).

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

13. ביום 7.4.2021 ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (השופט ה' קירש), בע"מ 49084-06-19, בגדרו נדחה ערעור המערערת. תחילה, בית המשפט נדרש לטענת המשיב כי המערערת כלל לא הוכיחה שהחובות הנטענים בהודעות הזיכוי ששלחה הם אכן חובות אבודים. בית המשפט עמד על כך שבעניין אלקה לא נקבעה הגדרה למונח "חוב אבוד", אולם ניתן לומר, כי לעניין חוק מע"מ, חוב אבוד הינו חוב אשר אפסו הסיכויים לגבייתו בעלות כלכלית סבירה, שלא כתוצאה ממחדלי הנושה. בבחינה האם החובות להם טוענת המערערת עונים על הגדרה זו, ציין בית המשפט כי אף שקיים קושי לאמת את כלל טענותיה בעניין זה, אין חולק כי המערערת לא גבתה סכום של למעלה מ-16 מיליון ש"ח שנפקו חייבת לה, והדעת נותנת כי אפסו סיכוייה של

המערערת לגבות סכום זה. בית המשפט הוסיף וקבע כי נוכח העובדה שאובדן סכום בהיקף כזה מהווה מכה כלכלית עבור המערערת, יש לשער כי המערערת עשתה כל שלא ידה כדי לצמצם את הנזק האמור – ללא קשר להשלכות המיסוי. על רקע זה, קבע בית המשפט כי אילו זו הייתה המשוכה היחידה הניצבת בפניה, הוא היה נוטה לקבוע כי המערערת הרימה את הנטל להוכיח כי החובות הנזכרים בהודעות הזיכוי ששלחה למשיב הם חובות אבודים.

14. אשר לטענת המערערת כי יש למנות את תקופת שלוש השנים הנזכרת בתקנה 24א(ג) לתקנות מהמועד שבו הפך החוב לחוב אבוד (הטענה הפרשנית) – בית המשפט דחה טענה זו תוך שקבע כי היא איננה מתיישבת עם לשון התקנה. בית המשפט ציין כי התקנה קובעת שהוצאת הודעת זיכוי יכולה להיעשות כל עוד לא חלפו שלוש שנים מהמועד שבו "הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב". בית המשפט הטעים כי התיבה "הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב", אינה מותירה מקום לספק בעניין המועד ממנו יש למנות את תקופת שלוש השנים, וכי לשון זו אינה סובלת את הפרשנות שהוצעה על ידי המערערת. בית המשפט הוסיף כי תקנה 24א(ד) לתקנות, הקובעת כי במניין התקופה שבה ניתן להוציא הודעת זיכוי לא יבוא פרק הזמן בו מתנהלים הליכים של תביעת חוב או תביעה אזרחית, תומכת אף היא בשלילת פרשנות המערערת. זאת, שכן אילו הייתה מאומצת הפרשנות המוצעת על ידי המערערת, לא היה כל צורך בהשתיית תקופת שלוש השנים כל עוד מתנהלים הליכים אלו שהרי במהלך אותם פרקי זמן החוב, כעניין של הגדרה, איננו אבוד. על רקע זה, נקבע כי קבלת טענה זו של המערערת תהיה בבחינת כתיבה מחדש של מילות התקנה, שאין לה מקום.

15. כמו כן, בית המשפט דחה את טענת החסר ("לאקונה") שהעלתה המערערת. זאת, שכן לגישת בית המשפט קמא, לשון התקנה אינה תומכת במסקנה לפיה ההסדר הקבוע בתקנה 24א(ג) איננו הסדר ממצה, במובן זה שהתקנה הנ"ל נועדה לחול רק מקום בו חוב מתגלה כאבוד בתוך שלוש שנים ממועד עריכת העסקה.

16. מכאן המשיך בית המשפט ונדרש לטענה השלישית של המערערת, לפיה תקנה 24א(ג) לתקנות הותקנה בחריגה מסמכות ודינה בטלות. בית המשפט ציין כי תקנה 24א לתקנות הותקנה מתוקף סעיף 145(א) לחוק מע"מ, המסמיך את שר האוצר "להתקין תקנות בכל הנוגע לביצועו", וכי לשיטתו, העיקרון הכללי שנפסק בעניין אלקה אינו שולל מן השר את הסמכות להסדיר את אופן ההכרה בחובות אבודים בחקיקת משנה. בית המשפט הוסיף כי לגישתו, קביעת סד זמנים סביר כחלק מהסדרה זו, איננה מהווה חריגה מסמכות. עוד הוסיף בית המשפט כי קביעת מגבלת זמנים למימוש זכות איננה עניין נדיר בדיני המס. כך, למשל, צוין כי סעיף 38(א) לחוק מע"מ מקנה לנישום זכות לנכות מס

תשומות, אך מתנה את הדבר בכך ש-”הניכוי ייעשה בתוך ששה חודשים מיום הוצאת החשבונית”. בית המשפט הטעים כי אמנם מגבלה זו נקבעה על ידי הכנסת כמחוקק הראשי, ולא על ידי מתקין התקנות כפי שנעשה בתקנה 24א(ג) לתקנות, אך כי: ”לעניין עצם הצדקת ההגבלה הבדל זה איננו מעלה או מוריד”.

17. בית המשפט הכיר בקושי שנוצר עקב דחיית טענות המערערת, לפיו תמצא המערערת כמי ששילמה מס עסקאות על עסקה שלא התקבלה התמורה בגינה. לפתרון בעיה זו הציע בית המשפט לעשות שימוש בסעיף 116 לחוק המע”מ, המקנה למשיב סמכות ”להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות על פיו לעשיית דבר...”. עם זאת, נוכח העובדה שהמערערת לא העלתה טיעון המבוסס על הוראת סעיף 116 לחוק, והצדדים לא נדרשו לנושא, קבע בית המשפט כי אין מקום להעניק סעד פוזיטיבי מכוח סעיף זה בנסיבות העניין דנן.

18. לאחר שדחה את שלוש הטענות המרכזיות של המערערת, נדרש בית המשפט לטענות נוספות שהועלו על ידי הצדדים. בתוך כך, בית המשפט דחה את טענת המערערת כי יש לייחס משקל לעובדה שבעבר הכיר המשיב, לבקשתה, בחובות אבודים בהקשר חשבניות שחלפו יותר משלוש שנים ממועד הוצאתן, תוך שציין כי המשיב רשאי לשנות את מנהגו, ככל שגישתו החדשה נאמנה יותר להוראות החוק.

כמו כן, בית המשפט ציין כי נוכח העובדה שאין מנגנון להחזרת כספי מע”מ מידי הרשות הפלסטינית לידי מדינת ישראל, קבלת עמדת המערערת הייתה מובילה בהכרח לחיסרון כיס לאוצר המדינה.

בית המשפט ציין בנוסף, כי בדומה לחובות הנטענים בקשר ליחסי המסחר מול נפקו, גם ביחס לשני הלקוחות מאיו”ש, לא הציגה המערערת מסמכים המוכיחים את גובה החוב הנטען. ואולם, בניגוד לחובותיה של נפקו, בעניין הלקוחות מאיו”ש המערערת לא פירטה אילו מאמצים נעשו על מנת לגבות את החובות כלפיה, ואף לא הראתה כי היה קיים אותו קושי מובנה בגבייה, כפי שהיה במקרה של נפקו העזתית.

לבסוף, בית המשפט הוסיף כי בשולי התיק ניטשה מחלוקת בעניין היקף מס התשומות אשר יותר בניכוי ביחס לשתי מכוניות של המערערת. בית המשפט קיבל את טענות המערערת בעניין זה, אך משום שהדבר אינו מונח בפנינו עתה, לא יורחב הדיבור בנושא זה.

19. בסיכומו של דבר בית המשפט המחוזי דחה את ערעור המערערת בכל הנוגע להכרה בחובות אבודים, לגבי שלוש הלקוחות הנ"ל, וחייב את המערערת בהוצאות משפט בסך 36,000 ש"ח.

טענות הצדדים

20. בערעורה שבה המערערת, בעיקרו של דבר, על הטיעונים המרכזיים שטענה בפני בית המשפט קמא. כך, המערערת טוענת כי יש לפרש את תקנה 24א(ג) לתקנות כך שתקופת שלוש השנים אשר במהלכה ניתן להגיש הודעת זיכוי על חוב אבוד, תמנה מהמועד בו החוב הפך לאבוד. לטענת המערערת, היצמדות דווקנית ללשון תקנה 24א(ג) לתקנות תחתור תחת תכליתה של התקנה הנדונה – יצירת מנגנון להכרה בחובות אבודים; ותחת התכלית הכללית של דיני המס – גביית מס אמת. המערערת מטעימה כי בפסיקתו של בית משפט זה פורשו הסדרים שונים בדיני המס באופן החורג מלשון החוק, כאשר הדבר היה נדרש לצורך השגת תכלית החקיקה. לשיטתה, כך נעשה, בין היתר, גם בעניין אלקה, בו הוכרה האפשרות לקבל החזר מע"מ בגין חובות אבודים. עוד מוסיפה המערערת כי פרשנות דווקנית של התקנה הנ"ל תגרום לעוסקים שלא ליתן אשראי לתקופה העולה על שלוש שנים, כדי שיוכלו לשמור על האפשרות להכיר בחובות אבודים, וזאת חרף הכלל לפיו דיני המס שואפים להיות ניטראליים. על יסוד נימוקים אלו, טוענת המערערת כי יש לבכר את הפרשנות המוצעת על ידה לתקנה 24א(ג) לתקנות, ולדחות את הפרשנות הלשונית שנקט בה בית המשפט קמא.

לחלופין, וככל שתדחה טענתה בעניין המועד ממנו יש למנות את תקופת שלוש השנים הקבועה בתקנה 24א(ג) לתקנות, טוענת המערערת כי יש לקבוע שהסדר הקבוע בתקנה הנ"ל אינו ממצה, וכי קיים בו חסר בכל הנוגע לחובות שהפכו לאבודים אחרי תקופת שלוש השנים שבתקנה האמורה. הוטעם כי אין לקרוא את התקנה הנ"ל כקובעת הסדר שלילי לעניין הכרה בחובות שנעשו אבודים לאחר יותר משלוש שנים ממועד הוצאתה של החשבונית בגין עסקת המקור, שכן קריאה כאמור תגרום לפגיעה בזכות הקניין של העוסקים, וכי הלכה היא שאין להסיק מדבר חקיקה כולל הסדר שלילי הפוגע בזכות יסוד אלא אם הסדר זה ברור ומפורש וקריאת ההסדר השלילי לתוכו עולה בקנה אחד עם תכליתו.

לחלופי חלופין, טוענת המערערת כי תקנה 24א(ג) לתקנות הותקנה בחוסר סמכות והיא בטלה. בעניין זה טוענת המערערת כי סעיף 145(א) לחוק מע"מ, המסמך את שר האוצר להתקין תקנות בכל הנוגע לביצוע חוק המע"מ, אינו כולל הסמכה לגרוע מהזכויות המוקנות לעוסקים, ובכלל זה מהזכויות המוקנות לעוסק מכוח סעיף 49 לחוק.

זאת, בפרט בהתחשב בכך שגריעה זו טומנת בחובה פגיעה בזכות הקניין של העוסקים, שהיא זכות יסוד המעוגנת בסעיף 3 לחוק-יסוד: כבוד האדם וחירותו. עוד נטען כי ההוראה הקבועה בתקנה 24א(ג) אינה מידתית, שכן ניתן היה להגשים את מטרת מגבלת הזמנים – שהיא, לשיטת המערערת, יעילות הגבייה – באמצעים פוגעניים פחות.

לבסוף, המערערת טוענת כי אפשרות הארכת המועדים באמצעות שימוש במנגנון הקבוע בסעיף 116 לחוק מע"מ אינה רלוונטית בנסיבות המקרה. לטענת המערערת, לפני שחלפו שלוש שנים ממועד הוצאת החשבוניות בגין עסקאות המקור, החובות כלפיה טרם הפכו לחובות אבודים. לכן, אילו הייתה מוגשת על ידה במועד זה בקשה להארכת המועד להגיש הודעת זיכוי בבקשה להכרה בחובות אבודים, הדעת נותנת כי בקשתה הייתה נדחית, ובצדק. נוכח העובדה שבנסיבות כדוגמת נסיבות העניין בו עסקינן, עוסק אינו יודע אם חוב כלפיו יהפוך לחוב אבוד, אין טעם בפניה למשיב בבקשה שיעשה שימוש בסמכותו להאריך מועדים. לפיכך, לשיטת המערערת, השימוש במנגנון זה אינו פותר את הבעיה מהסוג בו היא נתקלה.

על רקע טיעונים אלו מבקשת המערערת כי נקבל את הערעור, נבטל את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ונורה למשיב להכיר בחובותיה כחובות אבודים, כך שיושב לידה סכום של 2,442,158 ש"ח, בתוספת הצמדה וריבית.

21. המשיב, מצדו, טוען בתשובתו כי יש לדחות את הערעור דנן שכן בערעורה חוזרת המערערת על הטענות שנטענו בפני בית המשפט קמא, ונדחו בפסק דין מפורט ומנומק שלא נפל בו כל פגם. לגופו של עניין, המשיב מציין כי הפרשנות שהמערערת מבקשת לייחס לתקנה 24א(ג), לפיה תקופת שלוש השנים להגשת הודעת זיכוי בגין חוב אבוד תמנה ממועד הפיכת החוב לאבוד, נעדרת אחיזה בלשון התקנה. לכן, לשיטת המשיב, אף אם ניתן היה לטעון כי פרשנות זו נתמכת בתכלית התקנה (ואין זו דעתו של המשיב), לא ניתן לקבלה משאין לה עוגן לשוני כלשהו בתקנה עצמה.

יתרה מכך, לטענת המשיב, תקנה 24א(ג) לתקנות אינה עומדת בסתירה לתכליות דיני המס, אלא מתיישבת עמן. זאת, משום שיש בהסדר הקבוע בה כדי לקדם את עקרונות הסופיות, הוודאות והיציבות שהם "מאושיות היסוד של דיני המס". עוד מציין המשיב, כי ההסדר הנ"ל מתיישב אף עם התכלית שעניינה בגביית מס אמת, משום שבפסיקה נקבע כי את המונח "מס אמת" יש להבין כמס לפי חוק, אף אם החוק מוביל למצב בו מס נגבה ביתר מבחינה כלכלית (בעניין זה מפנה המשיב לפסק הדין בדנ"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (14.7.2011) (להלן: עניין איקאפוד)).

המשיב מוסיף וטוען כי למגבלת שלוש השנים בה עסקינן יש השלכות פרקטיות המחייבות את קיומה. כך, למשל, נטען כי לסופיות השומה יש חשיבות לעניין הסתמכות המדינה על המקורות התקציביים העומדים לרשותה, ולכן ביטול של מגבלת הזמנים הנדונה תביא לפגיעה בניהול תקציב המדינה. כמו כן, נטען כי ביטול מגבלת הזמנים תפגע ביכולת המדינה לגבות מס תשומות מעוסק שניכה את מס התשומות על בסיס אותן חשבוניות שמבוקש לתקן, שכן האפשרות להוציא שומה מוגבלת, ככלל, לתקופה של חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח. לכן, אם תוצא הודעת זיכוי בסמוך לתום חמש השנים, לא יתאפשר לרשות המסים להוציא שומה במקרה שהעוסק לא החזיר את מס התשומות.

עוד מוסיף המשיב כי יש לדחות את טענת החסר. לשיטת המשיב, תקנה 24(א)(ג) יוצרת הסדר שלם וממצה וכפי שהוטעם על ידי בית המשפט המחוזי, הדבר אף עולה מלשון תקנה 24(ד) לתקנות, המונה חריגים אשר בהתקיימם ייעצר מרוץ הזמן לעניין מגבלת הזמנים האמורה.

אשר לטענת המערערת כי תקנה 24(ג) הותקנה בחוסר סמכות ודינה בטלות – בתשובה לטענה זו טוען המשיב כי תקנה 24(ג) אינה קובעת את הזכות המהותית לקבלת החזר מס בגין חובות אבודים, אלא רק את ההיבטים היישומיים של הזכות, ובהם את דרכי ההוכחה של החוב האבוד, מסגרת זמנים לקבלת החזר, אופן קבלת החזר וכיו"ב. לפיכך, לגישת המשיב, התקנה הנ"ל הותקנה בסמכות. בתוך כך, המשיב מדגיש כי דיני המס כוללים שורה ארוכה של הסדרים שקובעים מסגרת זמנים לעשיית פעולות שונות, כך שהתקנה הנדונה איננה יוצאת דופן. כמו כן, צוין כי התקנות אושרו על ידי ועדת הכספים של הכנסת, והלכה היא שמקום בו תקנות אושרו על ידי ועדה מוועדות הכנסת, בית משפט זה יטה שלא להתערב בהן.

לבסוף, אשר ליכולת המשיב לעשות שימוש בסמכותו מכוח סעיף 116 לחוק ולהאריך את המועד להגשת הודעת זיכוי, המשיב עומד על כך שטענה זו לא נטענה בכתבי הטענות מטעם המערערת, ובהינתן שאף המערערת עצמה סוברת כי עניין זה אינו רלוונטי, טוען המשיב כי אין מקום לקבוע מסמרות בשאלה זו במסגרת ההליך דנן.

דיון והכרעה

22. אקדים אחרית לראשית ואציין כי מקובלת עליי מסקנתו של בית המשפט קמא, אשר מצא לדחות את טענת המערערת לפיה יש לפרש את תקנה 24(ג) לתקנות כך שתקופת שלוש השנים הנקובה בה תמנה ממועד הפיכת החוב לחוב אבוד. כמו כן, מקובלת עליי קביעתו של בית המשפט קמא כי יש לדחות את טענת המערערת לפיה

התקנה הנדרשת איננה מהווה הסדר ממצה, וכי קיים בה חסר בכל הנוגע לחוב שהפך לחוב אבוד בחלוף שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית בגין עסקת המקור.

עם זאת, אינני רואה עין בעין עם בית המשפט קמא בכל הנוגע לקביעתו כי תקנה 24א(ג) לתקנות הותקנה בסמכות. אשר על כן, אציע לחבריי כי נקבל את הערעור ונקבע כי תקנה 24א(ג) לתקנות הותקנה תוך חריגה מסמכות, כך שדינה, בכל הנוגע למגבלת שלוש השנים – בטלות.

להלן אפרט את הנימוקים שהביאוני למסקנות אלו.

א. הטענה הפרשנית

23. כאמור לעיל, טענתה הראשונה של המערערת היא כי יש לפרש את תקנה 24א(ג) לתקנות כך שהתקופה תמנה מהמועד בו הפך החוב לחוב אבוד. לטענתה, פרשנות זו יש בה כדי להגשים את תכליות דיני המס, ובפרט את התכלית שעניינה בגביית מס אמת.

24. הלכה היא כי פרשנות דיני המס אינה שונה מתורת הפרשנות הכללית המקובלת בענפי המשפט האחרים, היא תורת הפרשנות התכליתית (ראו ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985) (להלן: עניין חצור); ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך, פסקה 14 לפסק דינו של השופט ד' מנין (21.2.2021) (להלן: עניין רייך); ע"א 1073/20 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' שטיין, פסקה 31 לפסק דיני (14.11.2022) (להלן: עניין שטיין); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425 (1997)). יחד עם זאת, אין משמעותו של דבר כי ניתן להקנות לתקנה מובן שאין לו עוגן בלשונה, אפילו היה פירוש זה עולה בקנה אחד עם תכליות דיני המס. כפי שציינה בעניין זה השופטת א' חיות:

"נקודת המוצא לפירושו של כל מסמך משפטי וחוק בכלל זה היא לשון החוק ממנה נגזר מנעד האפשרויות הפרשניות ומתוכן תיבחר הפרשנות המשקפת באופן מיטבי את תכליתו של דבר החקיקה" (ע"א 4609/12 אגף המכס והמע"מ – מס קניה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, פסקה 7 לפסק דינה של השופטת א' חיות (24.6.2015) (להלן: עניין טמפו)).

הנה כי כן, על מנת להכריע בטענה הפרשנית של המערערת, תחילה עלינו לבחון האם לפרשנות המוצעת על ידה ישנו עיגון בלשון התקנה, ולו באופן מינימאלי, ורק ככל שהתשובה לכך חיובית, נוכל להידרש לטענתה בעניין הלימת הפרשנות המוצעת לתכליות דיני המס.

לשם כך, אביא להלן שוב את נוסח התקנה הנדונה:

"(ג) הוצאת הודעת הזיכוי והגשת הודעה כאמור בתקנת משנה (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן – התקופה)" (ההדגשה הוספה – י' כ').

25. בהידרשו לטענה הפרשנית של המערערת, עמד בית המשפט המחוזי על כך שמחוקק המשנה נקט בלשון ברורה בהתקינה את תקנה 24(א)(ג), בקבעו כי התקופה תמנה "...מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב..." ולא מן המועד שבו אפסו הסיכויים לגביית החוב, קרי – המועד בו הפך החוב לחוב אבוד. בהתאם לכך, בית המשפט המחוזי קבע כי:

"...מחוקק המשנה דיבר בקול ברור וחד-משמעי: מגבלת שלוש השנים נמדדת 'מהמועד בו הוצאה חשבונית המס' ולא מן המועד שבו החוב הפך להיות אבוד. ניסוח זה משקף החלטה מהותית של מחוקק המשנה אשר לחלון הזמן המותר להוצאת הודעת זיכוי. אילו מחוקק המשנה היה רוצה להעניק לעוסק הנושה חלון זמן של שלוש שנים לאחר הפיכת החוב לאבוד, הוא היה צריך להשתמש בניסוח אחר לחלוטין" (ההדגשה במקור – י' כ').

בית המשפט המחוזי הוסיף כי תקנה 24(ד) לתקנות, תומכת אף היא במסקנה כי אין לפרש את תקנה 24(ג) לתקנות, באופן שהתקופה תחל להימנות מהמועד בו הפך החוב לחוב אבוד. תקנה 24(ד) לתקנות, קובעת כי במניין התקופה לא יבואו פרקי הזמן שבהם מתנהלים הליכים של תביעת חוב או תביעה אזרחית. כפי שהטעים בית המשפט המחוזי, אילו היינו מאמצים את הפרשנות המוצעת על ידי המערערת, כי אז היינו מרוקנים מתוכן את תקנת משנה (ד) הנ"ל, שכן לפי פרשנות המערערת: "... אין כל צורך בהשעיית תקופת שלוש השנים כל עוד מתנהלים הליכים של תביעת חוב או תביעה אזרחית כי הרי במהלך אותם פרקי זמן החוב (בהגדרה) איננו אבוד..."

על רקע האמור לעיל, קבע בית המשפט המחוזי כי: "קבלת פרשנות המערערת תחייב מעשה חקיקה שיפוטית מובהק וכתובה מחדש של מילות התקנה".

26. אין לי אלא להסכים עם ניתוחו של בית המשפט המחוזי ועם מסקנתו. כפי שהודגש לעיל, "לשון החוק קובעת את גבולותיה של הפרשנות, ורק אם גבולות אלו כוללים משמעויות שונות אפשריות, יש לבחון גם את תכליתה של החקיקה..." (ע"א 450/17 אס.בי.אן הלבשה בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים, פסקה 7 לחוות דעתו של השופט ד' מינץ (29.10.2019); ע"א 3067/11 קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת, פסקה 12 לפסק

דינו של השופט י' דנציגר (20.11.2012)). כלל זה יפה גם לפרשנות חקיקת משנה (ראו, מיני רבים: רע"א 6215/22 מילר נ' החברה המרכזית לפיתוח השומרון בע"מ, פסקה 10 לפסק דינו של השופט נ' סולברג (19.1.2023)).

אשר על כן, מסכים אני עם קביעתו של בית המשפט המחוזי כי יש לדחות את הטענה הפרשנית של המערערת. זאת, הן מהטעם שמחוקק המשנה נקט בלשון ברורה בקבעו כי התקופה תחל להימנות "מהמועד בו הוצאה חשבונית המס"; והן מן הטעם כי הפרשנות המוצעת על ידי המערערת תרוקן את תקנה 24א(ד) מתוכן, והרי "כלל הוא שאין לפרש סעיף בחוק באופן המרוקן מתוכן סעיף אחר שבאותו חוק, ועל אחת כמה וכמה שאין לעשות כן כאשר הסעיפים סמוכים זה לזה" (ע"א 180/99 מנהל מס קנייה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, פ"ד נז(3) 625, 636 (2003)).

27. ביודעה כי הפרשנות המוצעת על ידה מתקשה למצוא נקודת אחיזה בלשון התקנה, טענה המערערת כי בפסיקתו של בית משפט זה, הונהגה, כביכול, גישה שלפיה: "...חוקי מס יפורשו באופן שיתיישב עם תכלית החקיקה ועקרונות המס, גם אם הפרשנות לא לחלוטין תאמה את לשון ההוראות". לתמיכה בטענתה זו, הפנתה המערערת לפסקי הדין שלהלן – ע"א 5359/92 שכטר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, המרכז, פ"ד נ(1) 651 (1996) (להלן: עניין שכטר); ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699 (1999) (להלן: עניין אינטרבילדינג); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750 (2003) (להלן: עניין קלס); ו-ע"א 10846/06 "בזק" החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין – רחובות (23.12.2011) (להלן: עניין בזק) – והלינה על כך שבית המשפט לא נתן לדעתו לפסיקה זו, בעת שדחה את טענתה הפרשנית של המערערת.

טענת המערערת לפיה בדיני המס אינה נוהגת ההלכה לפיה לפרשנות הוראות דין חייבת להיות אחיזה בלשונה של ההוראה, וכי בהקשר דיני המס הנטייה היא "למתוח" את לשון הוראות החוק כדי להתאימן לתכלית הראויה להשקפתו של הפרשן, אינה מתיישבת עם הפסיקה ולדעתי הינה חסרת בסיס.

אין להתפלא אפוא, על כך שעיון מקרוב בפסקי הדין אליהם הפנתה המערערת, מגלה שאין בהם את מה שהמערערת ביקשה למצוא בהם: במרבית פסקי הדין הנ"ל, ציין בית המשפט כי בלשון דבר החקיקה שעמד לפרשנותו ישנו בסיס לגישתם של שני הצדדים: "על-פי לשונו, יכול הסעיף לסבול יותר מפירוש אחד" (עניין שכטר, בעמ' 657); "לשון הסעיף סובלת הן את פרשנות החברה המערערת והן את פרשנות המשיב" (עניין אינטרבילדינג, בעמ' 710); "מבחינת לשון החוק, הרי שההוראות סעיף 66(ד) סובלות הן את

הפרשנות שלפיה חזקות התלות הקבועות בה הן חזקות חלוטות, הן את הפרשנות שלפיה חזקות אלה הן חזקות הניתנות לסתירה" (עניין קלט, בעמ' 760); ובעניין בזק, אמנם נפסק כי "בבואנו לפרש מושגי יסוד מן המשפט הפרטי המופיעים בדיני המס, ניתן לסטות מן הפרשנות הנתונה למושגים אלה בדין הכללי...", אך הודגש כי הדבר מותנה בכך "שפרשנות כזו יש לה אחיזה בלשון החוק..." (שם, בפסקה 24 לפסק דינה של השופטת א' חיות).

סיכומה של נקודה זו: מסכים אני עם קביעתו של בית המשפט קמא כי דינה של הטענה הפרשנית של המערערת להידחות.

ב. טענת התִּסְר

28. כפי שצוין לעיל, טענתה השנייה של המערערת הינה כי יש לקבוע שההסדר הקבוע בתקנה הנ"ל אינו ממצה, וכי קיים בו תִּסְר (לאקונה) בכל הנוגע לחובות שהפכו לאבודים אחרי תקופת שלוש השנים שבתקנה האמורה. על פי הנטען, בקביעת התקופה בתקנה 24א(ג) יש היגיון ככל שהחוב אינו נפרע סמוך להוצאת החשבונית, והוא הופך לאבוד. לעומת זאת, נטען כי אין מקום לדרישה זו כאשר החוב הופך לאבוד לאחר סיום התקופה, ולכן יש לקבוע כי התקנה שותקת בכל הנוגע למצב מסוג זה.

29. בהתייחסו לטענת התִּסְר קבע בית המשפט קמא כי גם לטענה זו אין כל עיגון בלשון התקנה. בית המשפט המחוזי ציין כי תקנה 24א(ג) לתקנות "...נחזית כיוצרת הסדר ממצה לעניין הוצאת הודעת זיכוי". בית המשפט המחוזי הטעים כי נוכח העובדה שבהתאם לתקנה 24א(ד), מושהית התקופה כל אימת שמתנהלים הליכים של תביעת חוב או תביעה אזרחית (גם לתקופה העולה על שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית), ברור כי מחוקק המשנה נתן דעתו למקרים בהם תקום זכאות להשבת מס עסקאות בגין חוב אבוד בחלוף שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית.

אף מסקנתו זו של בית המשפט המחוזי מקובלת עליי.

30. השאלה האם שתיקתו של הסדר חוקי בנוגע לשאלה מסוימת מהווה הסדר שלילי או תִּסְר הניתן להשלמה שיפוטית בהתאם לתכלית ההסדר, היא שאלה פרשנית (ראו דנ"מ 5519/15 יונס נ' מי הגליל תאגיד המים והביוב האזורי בע"מ, פסקה 32 לפסק דינה של הנשיאה א' חיות (17.12.2019)). ככל שאלה פרשנית, אף הסקת קיומו של תִּסְר מותנית בכך שלמסקנה זו יש עוגן, ולו מינימאלי, בלשון ההסדר החקיקתי הנדון (ראו והשוו: (רע"א 4990/05 יעקב נ' עיריית הרצליה, פסקאות 19-20 לפסק דינו של השופט א' גרוניס (7.10.2009); דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי, פסקה 20 לפסק דינה של הנשיאה מ' נאור (12.9.2017)).

כפי שציינ בית המשפט המחוזי, לשון תקנה 24א(ג) לתקנות נחזית כיוצרת הסדר ממצה, השולל את הטענה כי יש בו חֶסֶר בכל הנוגע לחובות שהפכו לאבודים לאחר שתמה התקופה. זאת, בפרט נוכח ההסדר הקבוע בתקנה 24א(ד), המתייחס במפורש למקרים שבהם מצא לנכון מחוקק המשנה להקנות זכות להשבת מס עסקאות בגין חוב אבוד גם לאחר שחלפו שלוש שנים מהמועד בו הוצאה החשבונית בגין העסקה.

הנה כי כן, גם דינה של טענת החֶסֶר להידחות.

ג. טענת החריגה מסמכות

31. ומכאן לטענת החריגה מסמכות. כפי שצוין לעיל, טענתה השלישית של המערערת הינה כי בהתקינו את תקנה 24א(ג) לתקנות, חרג שר האוצר מהסמכות אשר הוקנתה לו בסעיף 145(א) לחוק. לטענתה, הסעיף הנ"ל הקובע כי: "שר האוצר ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי להתקין תקנות בכל הנוגע לביצועו", אינו מסמיך את שר האוצר לגרוע מהזכויות שמוקנות לעוסק מכוח סעיף 49 לחוק, ודאי לא באופן הפוגע בזכות הקניין בדרך של הטלת מס בגין תמורה שלא התקבלה.

32. בית המשפט המחוזי דחה את הטענה הנ"ל, בציינו כי אף שתקנה 24א(ג) לתקנות מצרה את הזכות הנתונה לעוסקים מכוח סעיף 49 לחוק, כפי שהוכרה בפסק הדין בעניין אלקה, אין בכך משום חריגה מסמכות. בית המשפט המחוזי הטעים את עמדתו זו באומרו כי:

"טבען ותפקידן של תקנות להסדיר, לפרט, להתנות ולהגביל, והדבר תקין כל עוד הוא נעשה להגשמת תכלית החקיקה הראשית ולא לסיכולה. העקרון הכללי שנפסק בעניין אלקה איננו שולל מן השר את הסמכות והכוח להסדיר את אופן ההכרה בחובות אבודים בחקיקת משנה [...]."

קביעת סד זמנים סביר כחלק מהסדרה זו איננה מהווה, לדעתי, חריגה מסמכות, וייתכנו סיבות טובות לעצם הגבלת הזמנים, כאמור לעיל."

כפי שציינתי לעיל, עם מסקנה זו אין בידי להסכים. לשיטתי, מגבלת שלוש השנים הקבועה בתקנה 24א(ג) לתקנות פוגעת בזכות שמקנה לעוסק סעיף 49 לחוק מע"מ כפי שפורש בפסק הדין בעניין אלקה, וזאת תוך חריגה מהסמכות המוקנית לשר האוצר בסעיף 145(א) לחוק.

33. ברם, בטרם אפרט את הנימוקים שהביאוני למסקנה לעניין תוקפה של התקנה (וליתר דיוק – למגבלת שלוש השנים הקבועה בה), אבקש להתייחס לטענה מקדמית שהועלתה מטעם המשיב בדיון בערעור שנערך בפנינו, והיא שההליך דנן איננו המסגרת המתאימה לבירור טענות נגד תוקפה של התקנה האמורה, בדרך של "תקיפה עקיפה".

ג(1). תקיפה עקיפה בהליך אזרחי

34. תחילה אעיר כי טענת המשיב כי ההליך דנן איננו מסגרת מתאימה להעלאת טענה לחריגה מסמכות בדרך של תקיפה עקיפה, לא נטענה על ידי המשיב בבית המשפט קמא, לא הועלתה על הכתב בכתבי הטענות שהוגשו על ידי המשיב בערעור דנן, ואף במסגרת הדיון שנערך בפנינו, נטענה טענה זו בלשון רפה וללא נימוקים של ממש. די בעובדה זו כדי לדחות את הטענה האמורה (השוו לע"א 993/19 פלוני נ' מדינת ישראל – משרד הביטחון, פסקה 45 לפסק דינו של השופט נ' סולברג (5.7.2022) (להלן: עניין פלוני)).

יחד עם זאת, נוכח העובדה כי מדובר בטענה היורדת לשורש סמכותו של בית המשפט לערוך ביקורת שיפוטית על חוקיותה של חקיקת משנה, מצאתי לנכון להידרש לה.

35. כידוע, דרך המלך להעלאת טענות שעניינן בביקורת שיפוטית על מעשה שלטוני (ובכלל זה, טענות בעניין חריגה מסמכות), היא במסגרת תקיפה ישירה של המעשה השלטוני בפני הערכאה המנהלית המוסמכת (בדרך כלל, יהיה זה בית משפט זה בשבתו כבית משפט גבוה לצדק או בית המשפט לעניינים מנהליים). יחד עם זאת, הדין מכיר באפשרות לבצע תקיפה עקיפה של המעשה השלטוני, במקרים בהם מתעוררת שאלה הדורשת הכרעה בתוקף המעשה השלטוני, אגב עניין המצוי בסמכותו של בית משפט שאיננו ערכאה מנהלית (ראו, מיני רבים, דנ"א 1099/13 מדינת ישראל נ' אבו פריח ז"ל, פסקה 13 לפסק דינו של הנשיא (בדימ') א' גרוניס (12.4.2015) (להלן: עניין אבו פריח); דנ"א 7398/09 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית, פסקה 27 (14.4.2015); ע"א 4291/17 ע"ד אלפריח נ' עיריית חיפה, פסקאות 10-11 לפסק דינו של השופט מ' מזוז (6.3.2019) (להלן: עניין אלפריח); רע"א 2933/18 עיריית אור עקיבא נ' מקורות חברת מים בע"מ, פסקה 17 לפסק דינו של השופט נ' סולברג (1.8.2019) (להלן: עניין אור עקיבא); כן ראו: יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ד 2640-2634 (2017) (להלן: זמיר)).

36. סמכותה של הערכאה האזרחית לדון בטענה המועלית בגדר תקיפה עקיפה, מעוגנת בסעיף 76 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 (להלן: חוק בתי המשפט), הקובע כי: "הובא ענין כדין לפני בית משפט והתעוררה בו דרך אגב שאלה

שהכרעתה דרושה לבירור הענין, רשאי בית המשפט להכריע בה לצורך אותו ענין אף אם הענין שבשאלה הוא בסמכותו הייחודית של בית משפט אחר או של בית דין אחר". כעולה מסעיף זה, האפשרות לבצע תקיפה עקיפה כפופה למספר סייגים: ראשית, נדרש כי המעשה השלטוני הנתקף נוגע לשאלה אינצידנטלית לשאלה העיקרית, המצויה בגדר סמכותו הרגילה של בית המשפט הדן בהליך; שנית, נדרש שיהיה מדובר בהכרעה הנדרשת לשם בירור השאלה העיקרית הנדונה; ו-שלישית, תוקף ההכרעה בטענה שהועלתה במסגרת של תקיפה עקיפה תחום לדל"ת אמותיו של ההליך הנדון (ע"א 3129/19 זנלכל בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 71 לפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף (25.8.2022) (להלן: עניין זנלכל)).

יחד עם זאת, באשר לסייג השלישי, יוער כי סייג זה אינו רלוונטי כאשר טענה שהועלתה בגדר תקיפה עקיפה נדונה בפני בית משפט זה, שכן "משעה שהוגש ערעור לבית משפט זה, תוכל ההכרעה האגבית והעקיפה, אף שחובשת היא לראשה אדרת של 'תקיפה עקיפה', לקבל כוח מחייב כלפי כולי עלמא, וזאת מכוח עקרון התקדים המחייב" (עניין פלוני, בפסקה 43 לפסק דינו של השופט נ' סולברג; וראו גם: ע"מ 2966/19 HUMAN RIGHTS WATCH נ' שר הפנים, פסקה 13 לפסק דינו של השופט נ' הנדל (5.11.2019) (להלן: עניין HUMAN RIGHTS WATCH); זמיר, בעמ' 2652-2653).

37. אף כאשר בית המשפט מוסמך לדון בטענה שהועלתה בגדר תקיפה עקיפה, אין הוא חייב לעשות כן. המדובר בסמכות שבשיקול דעת (עניין פלוני, פסקה 40 לפסק דינו של השופט נ' סולברג). הפסיקה והספרות המשפטית עסקו בהרחבה בשיקולים התומכים בעריכת ביקורת שיפוטית במסגרת של תקיפה עקיפה, ובאלו המסתייגים מכך. צוין כי מנגנון התקיפה העקיפה מקדם יעילות, שכן אלמלא תותר תקיפה עקיפה יהא על הצדדים לנהל יותר מהליך משפטי אחד באותה פרשה (עניין זנלכל, פסקה 72 לפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף; דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ד 177 (2017) (להלן: ברק-ארז, כרך ד)). עוד צוין, בין היתר, כי מתן אישור להעלות טענות מנהליות בגדר תקיפה עקיפה מתחייב מזכות הגישה לערכאות, מתוקף עקרון שלטון החוק ובשל השאיפה לחזק את הזכות המנהלית עצמה (יעקב שקד תקיפה עקיפה בהליכים פליליים ואזרחיים, 87-98 (2020) (להלן: שקד)).

מנגד, הוטעם כי בירור טענה מנהלית בגדר תקיפה עקיפה מותיר את ההכרעה לפתחה של ערכאה שיפוטית הנעדרת מומחיות במאטרייה המנהלית ואשר אינה מורגלת בעריכת ביקורת שיפוטית (עניין אלפריח, פסקה 12 לפסק דינו של השופט מ' מזוז). כמו כן, צוין כי עריכת ביקורת שיפוטית אגב תקיפה עקיפה עלולה להוביל להכרעות סותרות בנוגע לאותו מעשה שלטוני, הואיל וכאמור לעיל, ההכרעה בטענה כגון דא מכוח סעיף

76 לחוק בתי המשפט, היא בעלת תוקף לגבי ההליך בו היא הוכרעה בלבד (שס; ראו גם שקד, בעמ' 104-105; כמובן ששיקול זה אינו רלוונטי כאשר בית המשפט הדן בטענה שהועלתה בגדר תקיפה עקיפה הינו בית המשפט העליון, שכן, כאמור לעיל, במקרה זה הכרעתו בטענה תחול כלפי כולי עלמא מכוח עקרון התקדים המחייב).

38. בענייננו, מספר שיקולים שנזכרו בפסיקה ובספרות המשפטית תומכים במתן אפשרות לתקוף את חוקיותה של תקנה 24א(ג) לתקנות בגדר תקיפה עקיפה: ראשית, אחד היתרונות המובהקים בביצוע ביקורת שיפוטית אגב תקיפה עקיפה, הוא בירור הטענה המנהלית בהתייחס למסכת עובדתית קונקרטית. הדבר מאפשר להבין את השפעתה של הנורמה הנתקפת על הפרט בצורה ברורה יותר, בעוד שהדיון במסגרת תקיפה ישירה עשוי לעיתים להיות מופשט וערטילאי, ואף לסבול מחוסר בשלות (בג"ץ 2311/11 טבח נ' הכנסת, פסקאות 23 ו-28 לפסק דינו של הנשיא א' גרוניס (17.9.2014); עניין HUMAN RIGHTS WATCH, פסקה 10 לפסק דינו של השופט נ' הנדל; זמיר, בעמ' 2685)).

יתרון זה חל באופן מובהק בענייננו. על פי ההיגיון הבריא, במרבית המקרים תקופה של שלוש שנים היא די והותר זמן לבירור השאלה האם תמורה שלא שולמה בגין עסקה הפכה לחוב אבוד. זאת, בפרט בהינתן שהכלל עליו עמדתי בתחילת דבריי, לפיו החובה לשלם מס עסקאות במועד עריכת עסקת המקור (ולא במועד קבלת התמורה), חל רק ביחס לעוסקים גדולים (ראו סעיף 22(ב) לחוק מע"מ), אשר מטבע הדברים הינם בעלי יכולות גבייה משופרות ביחס לעוסקים קטנים. בנתון לכך, אילו היו מועלים בפנינו הדברים בצורה אבסטרקטית, ייתכן שהיינו סוברים כי השאלה המועלית בדנן הינה שאלה תיאורטית. והנה, בא המקרה הנוכחי ולימדנו על הפגיעה אשר עשויה להיגרם ממגבלת שלוש השנים האמורה.

39. שנית, בפסיקה ובספרות המשפטית מקובלת הבחנה בין מעשה מנהלי אינדיבידואלי (כגון החלטה קונקרטית המתייחסת לבעל הדין) לבין נורמה כללית (כגון חוק, תקנה, או הנחיה מנהלית), כאשר הנטייה היא לאפשר תקיפה עקיפה כאשר עניינה בנורמה כללית, כפי שהוא המצב בדנן. על ההצדקה להבחנה זו וההיגיון שבבסיסה עמד הנשיא (בדימ') א' גרוניס בעניין אבו פריח, בציינו כי:

"ישנה ציפייה כי אדם יתקוף מעשה מינהל המופנה כלפיו ישירות, מבלי להשתהות, באפיק ובערכאה המיועדים לכך. לעומת זאת, אם מדובר בנורמה כללית – כמו תקנה, הנחיה מינהלית או מדיניות – התפיסה היא כי אין זה הוגן להטיל על הפרט את הנטל להשיג עליה דווקא בתקיפה ישירה, על כל המשתמע מכך בהיבטי מיצוי ההליכים מול

הרשות, תזמון העתירה וביסוס תשתית עובדתית מתאימה. הנטייה היא, לפיכך, לאפשר לפרט להעלות טענות בדבר חוקיותה של הנורמה הכללית בתקיפה עקיפה, אם וכאשר תופעל נגדו או כאשר היא הופכת קונקרטית מבחינתו" (שם, בפסקה 9; וראו גם עניין HUMAN RIGHTS WATCH, בפסקה 10 לפסק דינו של השופט נ' הנדל; שקד, בעמ' 54-60).

40. שלישית, מקרה מובהק המצדיק מתן אפשרות לעריכת ביקורת שיפוטית אגב תקיפה עקיפה הוא מקרה בו המחוקק קבע הליך מוסדר להשגה וערעור. הדבר אופייני לדיני המס, בהם קובעים דברי חקיקה שונים את דרך ההשגה והערעור על החבות במס, בין אם בהגשת השגה למנהל, לפקיד השומה, לוועדת הערר או בהגשת ערעור לערכאה האזרחית המוסמכת (ראו, למשל, סעיפים 150 ו-153(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה); סעיף 154 לפקודת המכס [נוסח חדש]; סעיף 5 לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952; סעיפים 87-90 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין)). במקרים כגון דא, ככלל, אין מקום להתיר לנישום לתקוף את החיוב במס בדרך אחרת מזו שהוגדרה. כתוצאה מכך, הפסיקה הכירה באפשרות העומדת לנישומים להעלות במסגרת ערעורי מס מנעד רחב של טענות כנגד חבותם במס, לרבות טענות במישור החוקתי-מנהלי ובגדר תקיפה עקיפה (ראו, למשל, רע"א 483/88 מפעלים פטרוכימיים בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס והבלו, פ"ד מד(3) 812, 818 (1990); ע"א 5065/06 מסעדת הקדרים בע"מ נ' פקיד השומה – חיפה (19.3.2007); ע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב, פסקה 49 לפסק דינו של השופט י' עמית (20.6.2012)).

במקרה דנן הגישה המערערת ערעור על השומות שערך המשיב לבית המשפט המחוזי, לאחר שנדחתה השגתה בעניין, וזאת בהתאם להוראת סעיף 83(א) לחוק מע"מ, הקובע כי: "הרואה עצמו מקופח בהחלטת המנהל בהשגה רשאי לערער עליה לפני בית המשפט המחוזי". בכך, צעדה המערערת בדרך המלך שהתווה המחוקק לערער על דחיית השגה על החלטת המשיב – הגשת ערעור לערכאה אזרחית. במסגרת הערעור שהגישה, עתרה המערערת להשבת מס עסקאות ששולם ביחס לחובות אבודים. על מנת לזכות בסעד זה טענה המערערת, בין היתר, נגד תוקפה של תקנה 24א(ג), אשר לגישת המשיב שוללת את זכות המערערת לקבלת הסעד המבוקש על ידה.

בנסיבות אלו, ועל רקע האמור לעיל, סבורני כי אין כל פגם בהעלאת טענה זו במסגרת ההליך האזרחי ובגדרה של תקיפה עקיפה. זאת, בפרט שעה שלא מן הנמנע כי אילו הייתה המערערת מעלה טענה זו בגדר עתירה שהייתה מוגשת לבית משפט זה, היינו קובעים כי דין עתירתה להידחות על הסף, מהטעם שעומד לרשותה סעד חלופי בדמות

פנייה לערכאה אזרחית וביצוע תקיפה עקיפה במסגרתה (ראו, מיני רבים, בג"ץ 6972/07 לקסר נ' שר האוצר, פסקה 29 לפסק דינו של השופט י' דנציגר (22.3.2009); בג"ץ 1716/19 פרידמן נ' מנהל רשות המיסים, פסקאות 8-9 (18.6.2020); בג"ץ 2762/22 אלי פתיה יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל רשות המיסים, פסקה 8 לפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף (12.6.2022)).

לנוכח המסקנה כי ניתן להעלות את טענת החריגה מסמכות במסגרת תקיפה עקיפה, אפנה כעת לדון בטענה זו לגופה.

ג(2). היקף ההסמכה להתקנת תקנה 24א(ג)

41. כידוע, "אמת המידה הבסיסית לבחינת תקפותה של חקיקת משנה היא דברו של המחוקק הראשי, שהרי 'בלעדי הענקת הסמכות על-פי דברו של המחוקק הראשי אין למחוקק המשנה ולא כלום'" (בג"ץ 5480/14 ועד ארגון הסגל האקדמי הבכיר באקדמיה למוסיקה ולמחול בירושלים נ' המועצה להשכלה גבוהה, פסקה 83 לפסק דינו של השופט נ' סולברג (10.11.2016) (להלן: עניין ועד ארגון הסגל האקדמי)). אכן, עקרון חוקיות המנהל משמיע כי סמכותו של מתקין התקנות תחומה לגבולות שהציב לו המחוקק בחוק המסמיך (בג"ץ 4790/14 יהדות התורה – אגודת ישראל – דגל התורה נ' השר לשירותי דת, פסקה 20 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן (19.10.2014) (להלן: עניין יהדות התורה); בג"ץ 2880/15 חברת מי אביבים (2010) בע"מ נ' הרשות הממשלתית למים ולביוב, פסקה 34 לפסק דינה של השופטת ד' ברק-ארז (28.6.2018); בג"ץ 1878/09 עו"ד ארז נ' שר האוצר, פסקה 22 לפסק דינה של השופטת (בדימ') א' פרוקצ'יה (13.7.2011); דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 97-98, 120-121 (2010)).

אשר על כן, על מנת להכריע בטענת המערערת כי תקנה 24א(ג) לתקנות הותקנה תוך חריגה מסמכות, תחילה שומה עלינו לעמוד על היקף ההסמכה בחוק שמכוחה הותקנה התקנה האמורה (עניין יהדות התורה, בפסקה 23 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן; ע"א 524/88 "פרי העמק" – אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ' שדה יעקב – מושב עובדים של הפועל המזרחי להתיישבות, פ"ד מה(4) 529, 559-560 (1991) (להלן: עניין פרי העמק)).

42. תקנה 24א(ג) הותקנה מכוח סמכות שר האוצר הקבועה בסעיפים 49 ו-145(א) לחוק המע"מ (ראו ק"ת, 6067, התשס"א, מיום 20.11.2000 בעמ' 136). סעיף 145(א) לחוק מורה כי: "שר האוצר ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי להתקין תקנות בכל הנוגע לביצועו". לשון סעיף זה, המסמיכה את השר הממונה על ביצוע החוק להתקין תקנות בכל הנוגע לביצועו, הינה לשון נפוצה בה עושה שימוש המחוקק, כאשר בכוונתו

להסמיך את מחוקק המשנה להתקין "תקנות ביצוע" (secundum legem). עמד על הדברים המלומד י' ה' קלינגהופר, בצינונו כי:

"את היסוד המשפטי הטיפוסי ביותר להתקנת תקנות secundum legem, אפשר לראות בסעיף המצוי בסופם של חוקים רבים – רבים כל כך שאין צורך לפרטם – הוא הסעיף הקובע כי שר פלוני 'ממונה על ביצוע חוק זה והוא רשאי להתקין תקנות בכל עניין הנוגע לביצועו' [...]. הסמכות להתקין תקנות-ביצוע מאפשרת רק חקיקת משנה בדבר הסדרים משניים ה'מבצעים', הסדרים ראשוניים שהותוו בחוק (י' ה' קלינגהופר "שלטון החוק וחקיקת משנה" ספר קלינגהופר על המשפט הציבורי 105, 122 (1993); ראו גם: יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך א – המינהל הציבורי 434 (מהדורה שנייה מורחבת, 2010)).

יצוין כי, כאמור, תקנה 24 לתקנות הותקנה גם מכוח הסמכות המוקנית לשר האוצר בסעיף 49 לחוק, הקובע בסיפה כי: "...כל עוד לא בוטלה או תוקנה כפי שקבע שר האוצר". ברם, על פניו לא נראה כי בסעיף זה מוקנית לשר האוצר סמכות רחבה יותר מזו המוקנית לו בסעיף 145(א) לחוק (המילים "כפי שקבע שר האוצר" מתייחסות להסדרת דרך הביטול והתיקון ולא לעצם הזכות להחזיר מס עסקאות וכך גם עולה בבירור מפסק הדין בעניין אלקה), וגם לא נטען אחרת על ידי המשיב.

43. אכן, תקנות ביצוע הן תקנות לקביעת אופן הביצוע והיישום של הזכות המהותית הקבועה בחוק. על כן, לא ניתן מכוח הסמכה להתקין תקנות ביצוע, לשנות את ההסדר המהותי הקבוע בחוק ולהצר את היקפו. כך, בהתייחסו לסמכות שר האוצר להתקין תקנות לביצוע החוק המסדיר את גמלאותיהם של שופטים, ציין הנשיא מ' שמגר כי:

"...הסמכת שר להתקין תקנות לביצוע החוק אין בה כדי להסמיכו לקבוע סייגים ותנאים מהותיים בעניין עצם הזכות [...]. לשון אחר, יש להבחין בין הוראות מהותיות הקובעות זכויות לבין הוראות פרוצדורליות הקובעות סדרי טיפול בבקשות, אך אינן יכולות לשלול זכויות..." (ענמ"ש 7138/93 השופט שמואל צור נ' הממונה על גימלאות שופטים, פ"ד מח(3) 668, 673 (1994) (להלן: עניין צור); ההדגשה הוספה – י' כ'; וראו גם: עניין יהדות התורה, בפסקה 22 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן; ע"א 1137/93 אשכר נ' היימס, פ"ד מח(3) 641, 659 (1994)).

44. ומה דינה של חקיקת משנה החורגת מההסמכה שנקבעה בחקיקה הראשית? כפי שנפסק לא פעם, "חקיקת משנה שאינה מעוגנת בחוק המסמיך היא חסרת תוקף ודינה בטלות" (עניין ועד ארגון הסגל האקדמי, בפסקה 83 לפסק דינו של השופט נ' סולברג; וראו גם

עניין יהדות התורה, בפסקה 20 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן והאסמכתאות המאזכרות שם).

45. הוא הדין כאשר חקיקה ראשית מסמיכה את השר הממונה על ביצוע החוק להתקין תקנות ביצוע, ומכוח סמכות זו התקין השר תקנות החורגות מענייני ביצוע גרידא. כך, בעניין פרי העמק הנזכר לעיל, נדון תוקף החלטת האסיפה הכללית של אגודה שיתופית לייחס לחבריה (מספר קיבוצים ומושבים) את חובותיה. הדבר נעשה על בסיס הסמכות שהוקנתה לאסיפה הכללית, מכוח תקנה 2א לתקנות האגודות השיתופיות (הוראות כלליות), התשל"ו-1976, להחליט על ייחוס חובות האגודה לחבריה. במסגרת פסק הדין שניתן בעניין פרי העמק דן בית משפט, בין היתר, בתוקף תקנה 2א האמורה. בית המשפט ציין כי תקנה זו הותקנה מכוח סעיף 65(1) לפקודת האגודות השיתופיות, המסמיך את שר העבודה להתקין תקנות "לשם גישום מטרות פקודה זו". בית המשפט עמד על כך שסעיף 65(1) לפקודת האגודות השיתופיות, על פי נוסחו, מסמיך את שר העבודה להתקין תקנות ביצוע, ובתוך כך ציין בית המשפט כי:

"כאשר ההסמכה היא לתקנות ביצוע, מוסמך מחוקק המשנה לקבוע הסדרים המבצעים את העקרונות ואמות המידה הקבועים בחקיקה הראשית. מחוקק המשנה אינו רשאי לקבוע את עקרונותיו של ההסדר עצמו. עליו להסתפק בקביעת דרכי הפעולה, האכיפה וההוצאה לפועל" (עניין פרי העמק, בעמ' 553; ההדגשה הוספה – י"כ).

בהמשך לכך, ובהתייחסו ליחס בין סעיף 66(1) לפקודה לבין תקנה 2א, קבע בית

המשפט כי:

"הסמכה להתקין תקנות ביצוע ("לשם גישום מטרות פקודה זו") מסמיכה את מחוקק המשנה לקבוע הסדרים משניים, שיש בהם כדי לבצע הסדר ראשוני הקבוע בדבר החקוקה הראשי. תקנה 2א לתקנות קובעת, לעומת זאת, הסדר ראשוני בהעניקה סמכות לאסיפה הכללית לחייב חבר להשתתף בכיסוי גרעונות האגודה חרף התנגדותו לכך. תקנה 2א לתקנות קובעת אפוא הוראה בעלת חשיבות עקרונית, הזכויות המוענקות לחבר על-פי הדין הקיים. הוראה כזו אין לראותה אך כהוראה המבצעת הסדרים מהותיים שנקבעו בדבר חקיקה ראשית, אלא יש לראותה כהוראה הקובעת הסדר ראשוני מרחיק לכת בתוכנו. קביעה כזו אין לעגן בחקיקת משנה שנועדה "לבצע" את החוק. אין לראות אפוא בסעיף 65(1) לפקודת האגודות מקור הסמכה לסמכותו של שר העבודה להתקין את תקנה 2א לתקנות" (שם, בעמ' 555).

על רקע זה קבע בית המשפט כי תקנה 2א הותקנה תוך חריגה מסמכות, ודינה בטלות (וראו גם בג"ץ 333/85 אביאל נ' שר העבודה והרווחה, פ"ד מה(4) 581 (1991), שם נפסק כי תקנה 12 לתקנות האגודות השיתופיות בטלה מטעם זה).

46. הנה כי כן, על מנת להכריע בשאלת תוקפה של תקנה 24א(ג) לתקנות, עלינו לעמוד על מהות ההסדר הקבוע בתקנה זו. ככל שמדובר בהסדר הקבוע הוראות לביצוע הזכות המהותית הקבועה בסעיף 49 לחוק המע"מ (כפי שפורשה בפסק הדין בעניין אלקה), עלינו לקבוע שתקנה 24א(ג) לתקנות הותקנה בסמכות. ואולם, ככל שמדובר בהסדר המצר את היקף הזכות המהותית שנקבע בסעיף החוק האמור, יש לקבוע שהתקנה הנ"ל הותקנה תוך חריגה מסמכות – ודינה בטלות.

ג(3). על מהות ההסדר הקבוע בתקנה 24א(ג)

47. כפי שציינתי בראשית דבריי, תקנה 24א לתקנות מע"מ הותקנה בשנת 2000 לאחר שניתן פסק הדין בעניין אלקה, וזאת על מנת לקבוע הסדרים ליישום זכותו של עוסק לקבל בחזרה את המע"מ ששילם בעסקה שבוטלה עקב אי תשלום התמורה על ידי הקונה, מכוח סעיף 49 לחוק (ראו נמדר, כרך ב, בעמ' 777-778). בתקנה 24א נקבעו הסדרים המפרטים כיצד יש לפנות למנהל מס ערך מוסף בבקשה להחזר מע"מ בנסיבות כאמור (ראו תקנה 24א(א) לתקנות), אילו מסמכים יש לצרף להודעת זיכוי בבקשה להחזר מע"מ (תקנה 24א(ב) לתקנות), וכיצד יש לתיק את הודעת הזיכוי לאחר הגשתה למשיב (תקנה 24א(ה) לתקנות). הוראות אלו הן, ללא ספק, הוראות ביצוע "קלאסיות".

יחד עם זאת, בצד הוראות אלו נקבעה בתקנה 24א תקנת-משנה (ג), הקובעת, כאמור, כי: "הוצאת הודעת הזיכוי והגשת הודעה כאמור בתקנת משנה (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן – התקופה)" (יזכר, שוב, כי לצד תקנת-משנה זו הותקנה גם תקנת-משנה (ד) הקובעת באילו נסיבות תושהה "התקופה", ויש על כן לראותה כחלק מאותו הסדר).

48. לטענת המערער, ההסדר הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות (וההסדר המשלים לה הקבוע בתקנה 24א(ד) לתקנות), גורע מהזכות המהותית המוקנית לעוסק מכוח סעיף 49 לחוק מע"מ כפי שנקבעה בפסק הדין בעניין אלקה. זאת שכן על פי הסדר זה, עוסק לעולם לא יהיה זכאי להחזר מע"מ ששילם בעסקה שבוטלה עקב אי תשלום התמורה על ידי הקונה, מקום בו חובו של הקונה לעוסק הפך לחוב אבוד לאחר שחלפו שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית. בתוך כך טוענת המערער כי ההסדר האמור פוגע בזכות החוקתית לקניין באופן שאינו מידתי, בהטילו מס בגין תמורה שלא נתקבלה בפועל.

מאידך גיסא, המשיב טוען כי תקנה 24א(ג) הנדונה אינה קובעת את ההסדר הראשוני בדבר הזכות לקבל החזר מס עסקאות, אלא שהיא קובעת את ההיבטים היישומיים של הזכות ואת אופן מימושה. עוד הוסיף המשיב כי טענת המערערת לפיה ההסדר האמור פוגע בזכות החוקתית לקניין היא בגדר הנחת המבוקש, בהינתן שבית משפט זה טרם הכריע בשאלה האם הטלת מס עשויה לעלות לכדי פגיעה בקניין (בעניין זה הפנה המשיב לפסק הדין בבג"ץ 3734/11 דודיאן נ' כנסת ישראל, פ"ד סו(1) 65 (2012) (להלן: עניין דודיאן)).

דעתי היא כי במחלוקת זו שנפלה בין הצדדים, הדין הוא עם המערערת.

49. כאמור לעיל, תקנה 24א(ג) הנדונה קובעת כי הזכות לקבל החזר מס עסקאות עקב אי תשלום התמורה (או חלקה) על ידי הקונה, נתונה אך למי שהגיש למשיב חשבונית מתוקנת בתקופה שבין חצי שנה ממועד הוצאת החשבונית המקורית ועד לשלוש שנים לאחר מכן. במבט ראשון ניתן היה לסבור כי מדובר בהסדר טכני הקובע אך את מסגרת הזמנים להגשת חשבונית מתוקנת למשיב, ודומה שאכן כך הוא ביחס לקביעה כי ניתן להגיש חשבונית מתוקנת לכל המוקדם בחלוף חצי שנה ממועד הוצאת החשבונית המקורית. עם זאת, סבורני כי עיון מקרוב מלמד כי מגבלת שלוש השנים הקבועה בתקנה האמורה יוצרת הסדר מהותי, הגודר את גבולות הזכות להחזר מע"מ המעוגנת בסעיף 49 לחוק, ומצמצם את היקפה, ואבאר:

50. על פי סעיף 49 לחוק המע"מ, כפי שפורש בפסק הדין בעניין אלקה, הזכות החוקית להחזר מע"מ בגין חוב אבוד, קמה לעוסק רק במועד שבו התברר כי אפסו הסיכויים לגבות מהקונה את תמורת העסקה. כל עוד נותר סיכוי סביר לגביית החוב האמור, אזי שלא עומדת לעוסק הזכות החוקית המוקנית מכוח סעיף 49 לחוק. לעומת זאת, על פי ההסדר הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות (ותקנה 24א(ד) המשלימה אותה), הזכות לקבלת החזר מס עסקאות שנגבה בגין חובות אבודים מוגבלת לתקופה של שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית, וזאת בהתעלם מהמועד בו צמחה העילה בגינה מבוקש ההחזר. כתוצאה מכך, זכותו של עוסק לקבל החזר מע"מ ששולם ביתר נשללת לאחר שחלפו שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית, אף בנסיבות בהן הסיכויים לגבות מהקונה את התמורה אפסו רק לאחר שחלפו יותר משלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית, כך שרק במועד זה הפך החוב לאבוד והתקיים התנאי הבסיסי המקים את זכות החזר המע"מ, כאמור לעיל.

יתרה מכך, לא זו בלבד שמגבלת הזמנים האמורה שוללת את הזכות לקבל החזר מע"מ מקום בו חוב הפך לאבוד לאחר שחלפו יותר משלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית (כפי שאירע בענייננו), אלא שבנסיבות מסוימות, מגבלה זו שוללת אפריורית, ובאופן מוחלט, את הזכות לקבל החזר מע"מ ששולם ביתר – כך, למשל, כאשר עסקה פלונית מעוצבת באופן שבו התמורה (או חלק ממנה) עתידה להיות משולמת במועד מאוחר לשלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית, הזכות לקבל החזר מע"מ, באם לא תשולם התמורה (או חלק ממנה), נשללת אפריורית ולחלוטין על ידי ההסדר הקבוע בתקנה 24א(ג) הנדונה. הדברים הובהרו בדוגמה שניתנה על ידי בית המשפט קמא:

”ניטול מקרה היפותטי של יצרן ציוד יקר שמוכר אותו כנגד תשלום התמורה (הגבוהה) בחמישה תשלומים שנתיים. בהתאם לסעיפים 22 ו-46 לחוק, היצרן חייב להוציא חשבונית מס בסמוך למועד המכר, חרף פריסת התשלומים על פני שנים. במקרה זה, קבלת עמדת המשיב תביא לכך כי מראש ניתן לדעת כי תקנה 24א(ג) לא תוכל לחול על התשלומים השנתיים הרביעי והחמישי, אם אלה לא ישולמו ויהפכו לחובות אבודים, ללא כל קשר למידת מאמץ הגבייה ומהירות נקיטת ההליכים מצד היצרן” (ההדגשות במקור – י' כ').

ואותם הדברים, אחרת: לגבי עוסק שהחוב כלפיו הפך אבוד לאחר יותר משלוש שנים מהוצאת החשבונית, קובעת התקנה הנדונה מחסום שאין הוא יכול להתגבר עליו. התקנה אינה מחייבת עוסק שכזה לנקוט בפרוצדורה כזו או אחרת למען מימוש זכותו להחזר, אלא שוללת מראש ולחלוטין את הזכות האמורה מקום בו חלפו יותר משלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית.

ועובדות המקרה דנן, על פניהן, תלמדנה: המערערת פעלה למניעת הפיכת החוב כלפיה לחוב אבוד ואף הצליחה בכך באופן חלקי. שלילת זכותה של המערערת לקבל את החזר מס העסקאות בנסיבות המקרה אינה נובעת מפגם כלשהו שנפל בהתנהלותה, מקביעה כלשהי בעניין אי-סבירות האופן בו פעלה, או מפרוצדורה כזו או אחרת שהמערערת לא עמדה בה. שלילת זכותה של המערערת לקבלת את החזר מס העסקאות בנסיבות המקרה נובעת כל-כולה ממגבלת שלוש השנים האמורה.

אמור מעתה – במקרים מהסוג האמור התקנה אינה מסדירה את מימוש הזכות, אלא קובעת, מראש, שהזכות אינה קיימת.

51. הנה כי כן, על רקע האמור לעיל סבורני כי לא ניתן לומר שמדובר בהסדר ביצועי גרידא. מגבלת הזמנים הקבועה בתקנה 24א(ג) לתקנות (ותקנה 24א(ד) המשלימה אותה), מצרה את היקף התפרשותה של הזכות החוקית להחזר מע"מ המעוגנת בסעיף 49 לחוק,

כפי שפורשה בעניין אלקה. זאת, בהתעלם מהמועד בו הפך החוב לאבוד ובהתעלם מטיב העסקה הנדונה ומאופייה.

לנוכח האמור לעיל דעתי היא כי קביעת מגבלת שלוש השנים בתקנות מהווה חריגה מהסמכות שהוקנתה למתקין התקנות בסעיף 145(א) לחוק, לקבוע בחקיקת משנה הסדרי ביצוע בלבד.

52. בנמקו מדוע לשיטתו התקנת התקנה הנדונה אינה מהווה חריגה מסמכות, ציין המשיב כי בדיני המס ישנם שורה ארוכה של הסדרים הכוללים הסדרי התיישנות מיוחדים בהקשרים של תיקון שומות והשבת מס שנגבה ביתר, כדוגמת ההסדר הנדון.

אכן, דיני המס משופעים בהוראות הקובעות הסדרים דומים להסדר הנדון (ראו, בין היתר, סעיף 160(א) לפקודת מס הכנסה; סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין; סעיף 6 לחוק מסים עקיפים (מס ששולם ביתר או בחסר), התשכ"ח-1968; סעיף 56 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961). ואולם, כפי שניתן לראות, בניגוד לתקנה הנדונה, יתר ההסדרים הדומים בדיני המס (ככל שידיעתי משגת) נקבעו בחקיקה ראשית ולא בתקנות, ודומה שבדין כך.

53. עוד אינני מקבל את טענת המשיב כי תקנה 24א(ג) לתקנות קובעת תקופת התיישנות ביחס לזכות החוקית לקבלת החזר מע"מ, וכי בתוך כך מדובר בהסדר ביצועי במהותו. אף אם ההסדר הנ"ל הינו אכן הסדר התיישנות (והדבר אינו נקי מספקות כלל ועיקר – ראו בעניין זה את חוות דעתו של המשנה לנשיאה ח' מלצר בעניין רייך), אין משמעות הדבר כי מדובר בהסדר ביצועי גרידא מהסוג שהוסמך השר להתקין מכוח סעיף 145(א) לחוק. לא בכדי הובעה בעבר הדעה לפיה: "ענין ההתיישנות מוסדר בחוק הכנסת ושום חקיקת-משנה לא תוכל לשנותו, שלא על דעת המחוקק" (בג"ץ 156/70 אלקיים נ' בית הדין לערעורים לביטוח לאומי, פ"ד כד(2) 87, 90 (1970); כן ראו ישראל גלעד התיישנות בדין האזרחי 87 (2022)).

הדבר נכון מקל וחומר בעניינו, שכן ככל שאכן מדובר בהסדר התיישנות, על רקע האמור לעיל באשר לאופי ההסדר – ברי כי מדובר בהתיישנות מהותית (השוו לחוות דעתו של השופט א' שטיין בעניין רייך; כן ראו את ההתייחסות להסדר הנדון בפסיקות בתי המשפט המחוזיים בעמ (ב"ש) 9941-12-14 ג'ורדאל בע"נ נ' מדינת ישראל רשות המסים (14.1.2019); עמ (מרכז-לוד) 13694-01-17 איכותית בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה (28.6.2019)). כידוע, בניגוד להתיישנות דיונית השוללת את זכות התובע לקבל סעד מבית המשפט, אך אינה משפיעה על הזכות המהותית גופה – התיישנות

מהותית משפיעה על עצם קיומה של הזכות המהותית ומפקיעה אותה (ראו טל חבקין התיישנות 7-6 (מהדורה שנייה, 2021)).

54. סיכומה של נקודה זו: תקנה 24א(ג) לתקנות מע"מ איננה קובעת הסדר לביצוע הזכות החוקית המוקנית מכוח סעיף 49 לחוק (כפי שפורשה, לעניין חובות אבודים, בפסק הדין בעניין אלקה) אלא שהיא גורעת מזכות זו, מצרה את היקפה ולמעשה שוללת אותה מעוסק בהינתן נסיבות מסוימות שאף אינן בשליטתו.

אשר על כן, ובהינתן שסעיף 145א(א) לחוק מע"מ הסמיך את שר האוצר להתקין תקנות ביצוע בלבד, הגעתי לכלל מסקנה כי התקנה הנ"ל הותקנה תוך חריגה מסמכות (ועמה תקנה 24א(ד) המשלימה את ההסדר הקבוע בה).

ג(4). משמעותה של הקביעה כי התקנה הנדונה הותקנה תוך חריגה מסמכות

55. כאמור לעיל, כלל הבסיס הינו כי תקנה אשר הותקנה תוך חריגה מסמכות – דינה בטלות (עניין פרי העמק, בעמ' 561; עניין ועד ארגון הסגל האקדמי, בפסקה 83 לפסק דינו של השופט נ' סולברג; עניין יהדות התורה, בפסקה 20 לפסק דינו של השופט ע' פוגלמן; רע"פ 3268/02 קוזלי נ' מדינת ישראל, פסקה 8 לפסק דינו של השופט א' מצא (5.3.2003); בג"ץ 4769/90 זידאן נ' שר העבודה והרווחה, פ"ד מז(2) 147, 159-160 (1993) (להלן: עניין זידאן)).

אמנם, הלכה היא כי מקום בו ניתנת חקיקת משנה למספר פירושים, על בית המשפט להעדיף את הפירוש העולה בקנה אחד עם מקור הסמכות בחקיקה הראשית, לפני שיורה על בטלות חקיקת המשנה (בג"ץ 5934/16 אלוני נ' מדינת ישראל - משרד הביטחון, פסקה 35 לפסק דינו של השופט א' שהם (23.1.2018) (להלן: עניין אלוני)). ואולם, כאמור לעיל, בנסיבות העניין דנן תקנה 24א(ג) נוקטת בלשון מפורשת אשר אינה ניתנת למספר פרשנויות, כך שלא ניתן להימנע מלהורות על בטלותה.

56. יצוין כי לא נעלמה מעיני טענת המשיב, לפיה תקנות מע"מ אושרו על ידי ועדת הכספים של הכנסת, וכי בנסיבות אלו נטיית בית המשפט הינה להימנע מהתערבות. אכן, הלכה מושרשת היטב היא כי: "...לתקנות המאושרות על-ידי ועדה של הכנסת יש, לעניין הביקורת השיפוטית, מעמד 'איתן' מזה של תקנות רגילות" (ע"א 8932/02 פקיד שומה תל-אביב-יפו 5 נ' טאומן, פ"ד נח(1) 625, 642 (2003) (להלן: עניין טאומן); וראו גם עניין אילני בפסקה 35 לפסק דינו של השופט א' שהם). יחד עם זאת, אישור התקנות על ידי ועדה מוועדות הכנסת אינו מהווה "תרופת פלא", ובמקרים המתאימים לא יהיה די בכך כדי לרפא את הפגם שנפל בהתקנת התקנות (ראו עניין טאומן, 642; והשוו לבג"ץ

5469/20 אחריות לאומית ישראל הבית שלי נ' ממשלת ישראל, פסקה 4 לחוות דעתו של השופט מ' מזוז (4.4.2021)).

יתרה מכך, ההלכה שלפיה יש להנהיג ביקורת שיפוטית מצומצמת יותר על תקנות שזכו לאישור ועדה מוועדות הכנסת, יפה בעיקר כאשר מדובר בטענות במישור שיקול הדעת, כגון סבירות או מידתיות (ראו יואב דותן ביקורת שיפוטית על שיקול דעת מינהלי, כרך א' 83 (2022)). לעומת זאת, כאשר הפגם הנטען הוא במישור הסמכות, הלכה היא כי:

”...אין ללמוד מצמצום הביקורת השיפוטית על העדר ביקורת, ומובן כי חקיקת משנה לא תהיה פטורה מבחינת השאלה, האם היא נעשתה במסגרת הסמכות שהוענקה למחוקק המשנה, שאם מדובר בחריגה מסמכות, תוכרז חקיקת המשנה כבטלה ומבוטלת” (עצ”מ 7201/11 רחמני ד.א. עבודות עפר בע”מ נ’ רשות שדות התעופה, פסקה 28 לפסק דינו של השופט א’ שהם (7.1.2014); ההדגשה הוספה – י’ כ’; וראו גם בג”ץ 205/94 נוף נ’ מדינת ישראל – משרד הביטחון, פ”ד נ(5) 462, 449 (1997)).

על רקע זה, ברי כי אין בטענה האמורה כדי לסייע למשיב בנסיבות העניין דנן.

57. ויודגש: בקובעי כי תקנה 24א(ג) לתקנות מע”מ הותקנה תוך חריגה מסמכות, כך שדינה בטלות, אין אני מביע דעה על רציותו של ההסדר המעוגן בתקנה זו. הקביעה כי חקיקת משנה הותקנה תוך חריגה מסמכות, איננה כוללת, מניה וביה, קביעה בדבר נאותות ההסדר הקבוע בה, סבירותו או מדיניותו. למעשה, הקביעה כי חקיקה משנה הותקנה תוך חריגה מסמכות אינה טומנת בחובה כל אמירה על תוכנה הערכי, לכאן או לכאן. בקובעי כי תקנה 24א(ג) לתקנות (ותקנה 24א(ד) המשלימה אותה) הותקנה תוך חריגה מסמכות, כל שאמרתי הוא כי תוכן התקנה חורג מהמנדט שהוענק למחוקק המשנה על ידי המחוקק הראשי. הא ותו לא.

אחריי דברים אלו: התייחסות לאפשרות להאריך את התקופה מכוח סעיף 116 לחוק מע”מ

58. בפסק דינו התייחס בית המשפט קמא לסמכות הקבועה בסעיף 116 לחוק המע”מ. סעיף זה קובע כי: “המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות על פיו לעשיית דבר, למעט מועד להגשת ערעור או ערר...”. בית המשפט קמא סבר, מבלי לקבוע מסמרות בדבר, כי ייתכן ששימוש בסעיף הנ”ל היה בו כדי לפתור את מצוקתה הקונקרטית של המערערת, ואגב כך היה מייתר את הצורך להידרש לטענות הצדדים בעניין הפרשנות הנאותה והחוקיות של תקנה 24א(ג) הנדונה.

59. אף שמבחינה פרקטית יש ממש בגישת בית המשפט קמא, דעתי היא כי אין מקום לקבוע ממצאים פוזיטיביים בדבר סמכותו של המשיב לעשות שימוש בסמכותו מכוח סעיף 116 לחוק, בנסיבות המקרה דנן.

60. שאלת היקף סמכותו של המשיב לעשות שימוש בסמכות הנדונה היא נכבדה. בפסק הדין בעניין רייך דן בית משפט זה בשאלה דומה, בקשר לסמכות מנהל מיסוי מקרקעין לעשות שימוש בסמכותו מכוח סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין, ביחס לתקופה הקבועה בסעיף 85(א) לחוק זה. בפסק דין מנומק ומפורט, קבע בית משפט זה, בדעת רוב, כי ניתן לעשות שימוש בסמכות האמורה להאריך את התקופה הקבועה בסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין. בין שלוש חברי המותב נתגלעה מחלוקת בשאלת מהותו של ההסדר הקבוע בסעיף 85(א) הנ"ל: השופט א' שטיין סבר כי מדובר בהסדר התיישנות מהותית, כך שלא ניתן להאריך את התקופה הקבועה בו לאחר תומה (בקבעו כך נותר השופט א' שטיין בדעת מיעוט). המשנה לנשיאה ח' מלצר, קבע כי לא מדובר בתקופת התיישנות כלל, אלא מדובר במועד שנקצב לצורך השגה או ערעור על החלטה מנהלית. המשנה לנשיאה הוסיף כי מכיוון שסעיף 107 נוקט בלשון "כל מועד", ניתן לעשות בו שימוש גם כדי להאריך את המועד שנקבע לצורך הגשת השגה או ערעור. השופט ד' מין נמנע מלקבוע את מהות ההסדר, והסתפק בקביעה כי לשון סעיף 107 לחוק היא חד-משמעית, ולפיה המנהל רשאי להאריך "כל מועד" בחוק, לרבות את המועד הקבוע בסעיף 85(א) הנ"ל.

יצוין כי על רקע הבדלי ההנמקה בין חברי המותב, נקבע כי בעניין רייך לא נקבעה כל הלכה בעניין מהות ההסדר הקבוע בסעיף 85(א) הנ"ל (דנ"א 1867/21 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך, פסקה 8 (18.7.2021)).

61. בניגוד לנוסח סעיף 107 לחוק מיסוי מקרקעין שנדון בעניין רייך, סעיף 116 לחוק מע"מ קובע במפורש כי סמכות המשיב להאריך מועדים, אינה חלה ביחס למועד "להגשת ערעור או ערר". בהתאם לכך, ההיקש מפסק הדין בעניין רייך לענייננו אינו נקי מספקות.

סבורני כי אין צורך לערוך דיון כאמור בנסיבות העניין דנן לאור הכרעתי לעיל בהקשר היעדר הסמכות להתקין את התקנה, וכי אין לכך מקום גם בהינתן ששני בעלי הדין בענייננו הביעו דעתם שהם אינם מעוניינים בכך, וממילא לא פרשו בפנינו כל נימוק סדור בנושא, לכאן ולכאן.

התוצאה

62. על בסיס הנימוקים המפורטים לעיל, אציע לחבריי כי נקבע שתקנות 24א(ג)-(ד) לתקנות הותקנו תוך חריגה מסמכות, ונכריז על בטלותן. יחד עם זאת, אין פירושו של דבר כי המערערת זכאית באופן אוטומטי להשבת המע"מ שהתבקש על ידה.

כאמור לעיל, בית המשפט קמא קבע כי ביחס לחובות האבודים שנצברו במסחר עם נפקו הוא "נוטה להסכים עם המערערת ולקבוע כי היא הרימה את הנטל המוטל עליה", אך לא קבע כל ממצא פוזיטיבי וחד-משמעי בשאלה האם אכן הוכח כי החובות הנ"ל הפכו לאבודים, ובאיזה היקף. כמו כן, נוכח מסקנתו בדבר המחסום שהציבה תקנה 24א(ג) לתקנות, בית המשפט קמא ערך דיון קצר ובלתי ממצה בחובות שנוצרו במסחר אל מול שני הלקוחות מאיו"ש, והסתפק בלציין כי קיימים קשיים ראייתיים בקשר אליהם.

נוכח העובדה שטענות המערערת בעניין קיומם והיקפם של חובות אבודים, לא נתבררו לעומקם, אציע כי התיק יוחזר לבית המשפט המחוזי, אשר יכריע בטענות המערערת בהקשר זה, משהוסר בפניה המכשול הקבוע בתקנות 24א(ג)-(ד) לתקנות.

עוד אציע לחבריי כי ככל שדעתי תתקבל, נקבע כי תוקף הכרזתנו על בטלותה של התקנה הנ"ל יהיה אקטיבי, קרי – יחול מכאן ואילך, ולא באופן רטרואקטיבי. זאת, מטעמי הבטחת ודאות משפטית; על מנת לאפשר למחוקק להסדיר את הנושא בחקיקה ראשית, ככל שיראה בכך צורך; וכדי לצמצם את הפגיעה בקופה הציבורית, שעשויה להיגרם מביטול התקנה דנן (ראו בעניין זה: רע"א 8925/04 סולל בונה בניין ותשתיות בע"מ נ' עזבון המנוח אחמד עבד אלחמיד ז"ל, פ"ד סא(1) 126, 149-151 (2006); ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' פרי, פסקאות 34-35 לפסק דינו של השופט א' ריבלין (30.4.2009); רע"א 2453/13 עמר נ' עיריית חדרה, פסקאות 41-47 לפסק דינו של הנשיא (בדימ') א' גרוניס (14.4.2015)).

לאחר דברים אלו

63. לאחר דברים אלו עיינתי בחוות דעת החולקת של חברי, השופט ח' כבוב, ואבקש להבהיר אך זאת: חברי סובר כי פרשנות מרחיבה לסעיף 116(א) לחוק, יש בה כדי ליטול את העוקץ מתקנה 24א(ג) והגבלת שלוש השנים הקבועה בה.

להשקפתי, אף אם צודק חברי לעניין פירוש הוראת סעיף 116(א) לחוק (וכאמור, מדובר בשאלה נכבדה אשר איני מביע בה עמדה מהטעמים עליהם עמדתי לעיל), אין בכך כדי לשנות את התוצאה באשר לתקנה 24א(ג).

64. אמחיש את השקפתי בדוגמא הבאה, הקרובה עד למאוד לענייננו: נניח שמחוקק המשנה קובע בתקנות הוראות התיישנות ביחס לזכות מסוימת הקבועה בחוק. דומה כי גם חברי סובר כי בכך יהיה, ככלל, משום קביעת הסדר ראשוני וחריגה מסמכות, ככל שאין בנמצא הסמכה מפורשת לקביעת הוראות התיישנות בתקנות (וראו פסקה 23 לחוות דעתו). כעת נניח שבחוק יש הוראה כללית המקנה לבעל סמכות מנהלית כלשהו, סמכות שלא לעמוד על התיישנות. האם היה בכך כדי לשנות את הקביעה לגבי חוקיותה של התקנה?

סבורני שהתשובה לשאלה זו הינה שלילית. כאשר החוק מקנה זכות מהותית כלשהי, הפיכתה, בחקיקת משנה, לזכות על תנאי, שקיומה תלוי בשיקול דעתו של גורם מנהלי, אף היא חורגת מהסמכות לקבוע הוראות בדבר "ביצוע", ואף היא אינה עומדת בכלל שנקבע בפסיקה אשר לפיו: "...הסמכת שר להתקין תקנות לביצוע החוק אין בה כדי להסמיכו לקבוע סייגים ותנאים מהותיים בעניין עצם הזכות [...]". לשון אחר, יש להבחין בין הוראות מהותיות הקובעות זכויות לבין הוראות פרוצדורליות הקובעות סדרי טיפול בבקשות, אך אינן יכולות לשלול זכויות" (עניין צור, בעמ' 673; וראו בפסקה 43 לחוות דעתי).

ש ו פ ט

השופט ח' כבוב:

1. יריעה רחבה פרש חברי, השופט י' כשר, בחוות דעתו. צר לי, אך לא אוכל להסכים למסקנה שאליה הוא הגיע.

המחלוקת העיקרית ביני ובין חברי, נסובה על אודות קביעתו לפיה תקנה 24א(ג) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: התקנות) "שוללת את הזכות לקבל החזר מע"מ מקום בו החוב הפך לאבוד לאחר שחלפו יותר משלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית". חברי סבור כי תקנה זו "אינה מחייבת עוסק שכזה לנקוט בפרוצדורה כזו או אחרת למען מימוש זכותו להחזר, אלא שוללת מראש ולחלוטין את הזכות האמורה מקום בו חלפו יותר משלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית" (פסקה 50 לחוות דעתו). ברם, מאחר שמחוקק המשנה לא הוסמך לבטל את הזכות לקבלת החזר מע"מ בגין חוב שהפך לאבוד בחלוף שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית, הרי שתקנה 24א(ג) (ותקנה 24א(ד) המשלימה אותה, כלשון חברי) לתקנות הותקנה בחוסר סמכות, ומן הדין לבטלה.

אין בידי להסכים עם קביעות אלו. לדידי, תקנה 24א(ג) לא שוללת את הזכות המוקנית לעוסק לקבל החזר במקרה המתואר. שכן, במקרה כזה, פתוחה הדרך בפני העוסק לבקש הארכת מועד, בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 116(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק). כפועל יוצא מכך, ובניגוד לדעתו של חברי, אינני סבור כי עלינו להורות על ביטול התקנה האמורה.

עד כאן בתמצית שבתמצית. מכאן בהרחבה.

המסגרת הנורמטיבית

2. חברי הציגו בחוות דעתו, באופן מפורט ומקיף, את המסגרת הנורמטיבית הצריכה לעניין. בשורות הבאות אעמוד בתמצית על עיקרי הדברים, וזאת אך במידה הנדרשת להבנת המחלוקות שנתגלו בינינו.

3. כפי שחברי היטיב לבאר, ההוראה שבסעיף 49 לחוק נועדה לייצר פתרון עבור פער הזמנים בין המועד שבו עוסק מחויב בתשלום מס ערך מוסף, שהוא ככלל, מועד מסירת הטובין לידיו של הקונה (סעיף 22(א) לחוק); ובין המועד שבו העוסק מקבל לידיו את התמורה עבור העסקה, אשר עשוי להיות זמן לא מבוטל לאחר שהעוסק שילם את המע"מ. בעקבות פער זמנים זה, עלול להיווצר מצב שבו העוסק שילם מע"מ בעת מסירת הטובין לידי הקונה, בהתאם לחשבונית, אך לאחר מכן השתנו הנסיבות, והתמורה – שעל בסיסה שולם המע"מ – לא הגיעה לידיו של העוסק.

סעיף 49 הנ"ל נועד כאמור לספק מענה למצבים כאלו, על-ידי מתן אפשרות לעוסק, במקרים המתאימים, לבטל או לתקן את החשבונית שהוצאה על-ידו בתחילה. סעיף זה קובע, כי אם "העסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית" ניתן לבטל או לתקן את החשבונית שעל בסיסה שולם המע"מ "כפי שקבע שר האוצר", ולקבל זיכוי בגין המע"מ ששולם ביתר.

4. בע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נג(5) 769 (1999) (להלן: עניין אלקה), קבע בית משפט זה, כי סעיף 49 לחוק מאפשר לעוסק לבטל או לתקן את החשבונית גם אם הממכר הועבר כבר לקונה, אך תמורת הממכר לא שולמה והחוב הפך ל"חוב אבוד". אשר ללשון החוק, הוסבר כי:

"החבות במע"מ מתבססת על ההנחה שהעסקה 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 של העסקה, וחובו של הקונה ל'עוסק' הוא 'חוב אבוד',

כי אז 'מקצתה' של העיסקה 'לא יצאה לפועל'. (שם, בעמוד 797).

אשר לתכלית החוק, הוטעם כי לא יהיה זה צודק או הוגן להטיל את החיוב במע"מ על העוסק, כאשר האחרון לא קיבל לידי כל תמורה בגין העסקה. כפי שקבעה השופטת ט' שטרסברג-כהן בעניין אלקה:

"פרשנות שלפיה 'עוסק' שלא קיבל תמורה בגין סחורה שסיפק, ותמורה זו הפכה ל'חוב אבוד', איננו זכאי להחזר המע"מ ששילם בגין עסקה זו, יש בה – בעיניי – חוסר צדק, שכן לא זו בלבד שה'עוסק' לא קיבל לא קיבל תמורה בגין הסחורה שסיפק, וכנראה גם לא יקבל, אלא הוא גם נושא בנטל המס מכיסו, במקום הלקוח" (שם, בעמוד 973; וראו גם: ע"א 4609/12 אגף המכס והמע"מ – מס קניה נ' טמפו תעשיות בירה בע"מ, פסקה 8 לחוות דעתה של השופטת א' חיות (24.06.2015)).

5. בעקבות פסק הדין שניתן בעניין אלקה התקין שר האוצר, בהתאם לסמכות הנתונה לו ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, את תקנה 24 לתקנות. תקנה זו נועדה להסדיר את "הנוהל והפרוצדורה לנושא של ניכוי חוב אבוד" (דברי מר מוטי איילון, מי שהיה באותה עת מנהל אגף המכס ומע"מ, בדיון שנערך בוועדת הכספים של הכנסת ביום 11.09.2022). בין היתר, תקנה זו קובעת בסעיף-קטן (ג), כי הפעולות לשם קבלת החזר המע"מ עבור חוב אבוד ייעשו "לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור" (תקופה זו תכונה להלן: המועד הקובע).

6. הערעור דנן נסוב על אודות המשמעות שיש לייחס להגשת "הודעת זיכוי" תוך חריגה מהמועד הקובע. בענייננו, המערערת הגישה את הודעת הזיכוי למנהל אגף מכס ומע"מ (להלן: המשיב או המנהל) לאחר שחלף המועד הקובע, בטענה כי חובותיה הפכו ל"חובות אבודים" רק אחרי שחלפו שלוש שנים ממועד הוצאת החשבוניות. הודעת המערערת נדחתה על-ידי המנהל, בין היתר, בעקבות כך שזו הוגשה בחלוף המועד הקובע.

המערערת טענה בבית משפט קמא, כמו גם לפנינו, כי יש לפרש את תקנה 24א(ג) לתקנות כך שיתאפשר לה לפנות למנהל ולקבל החזר בגין חובות אבודים עד שלוש שנים מהמועד שבו החוב הפך לאבוד. לחלופין, נטען, כי תקנה 24א(ג) האמורה מתייחסת רק למצב שבו החוב הפך לאבוד לפני המועד הקובע. לעומת זאת, קיים תִּסְר (לקונה) בתקנה ביחס למצבים שבהם החוב הפך לאבוד לאחר המועד הקובע, ולפיכך, במקרים אלו, לא קיימת כל מגבלה על המועד שבו ניתן לקבל את החזר המע"מ. לחלופי חילופין, נטען, כי תקנה זו פוגעת בזכותה של המערערת לקבל החזר מע"מ – זכות אשר הוענקה לה על-

ידי המחוקק הראשי; ומשכך, התקנה הנדונה הותקנה בחוסר סמכות, ומן הדין להורות על בטלותה.

7. אקדים ואומר כי דרך הילוכו של חברי בכל הנוגע לשתי טענותיה הראשונות של המערערת – "הטענה הפרשנית" ו"טענת התִּסְרָר", כפי שהן כונו על-ידו – מקובלת עליי במלואה, על נימוקיה. אכן, לשון התקנה מושא ענייננו ברורה וחד משמעית: תקנה זו קובעת כי שלוש השנים יתחילו להימנות "מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב", ולא מהמועד שבו התברר כי החוב הפך לאבוד או מכל מועד אחר. כמו כן, אין להלום את טענת המערערת לפיה התקנה הנדונה עוסקת אך במצב שבו החוב הפך לאבוד בטרם חלפו שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית. שכן, תקנה 24א(ד) עוסקת בבירור במצבים שבהם החוב הפך לאבוד רק לאחר שלוש השנים האמורות.

8. עם זאת, בכל הנוגע ל"טענת החריגה מסמכות" – דרכי נפרדת מזו של חברי. כאמור לעיל, חברי סבור כי בעוד שסעיף 49 לחוק מקים זכות מהותית לקבלת החזר מע"מ בגין חוב אבוד, ללא קשר למועד שבו החוב הפך לאבוד, הרי שתקנה 24א(ג) לתקנות שוללת את זכותו של העוסק לקבל החזר מע"מ בגין חוב שהפך לאבוד בחלוף המועד הקובע. כאמור לעיל, חברי מסביר כי "התקנה אינה מחייבת עוסק שכזה לנקוט בפרוצדורה כזו או אחרת למען מימוש זכותו להחזר, אלא שוללת מראש ולחלוטין את הזכות האמורה מקום בו חלפו יותר משלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית". מכאן קצרה דרכו של חברי אל המסקנה כי תקנה זו הותקנה בחוסר סמכות, וכי יש להורות על בטלותה.

9. דעתי שונה. לדידי, את קביעת מחוקק המשנה בתקנה 24א(ג) לתקנות יש לפרש באופן הבא: כאשר עוסק מגיש למנהל "הודעת זיכוי" אשר עומדת בכל התנאים שנקבעו בתקנה 24א(ב), בתוך המועד הקובע, אזי על המנהל לאשר את החזר המע"מ ששולם על-ידי העוסק, ואין לו כל שיקול דעת בעניין. לעומת זאת, כאשר מוגשת הודעה בעניין חוב אבוד לאחר המועד הקובע – או אז מסור למנהל שיקול דעת אם להאריך את המועד הקובע, בהתאם להוראות סעיף 116(א) לחוק, וככל שהמועד מוארך, אזי העוסק יהיה זכאי לקבל החזר בגין המע"מ ששולם על-ידו.

בהתאם, איני סבור כי תקנה 24א(ג) לתקנות פוגעת בזכותו המהותית של העוסק להחזר מע"מ בגין חובות אבודים שנוצרו בחלוף שלוש שנים. תקנה זו אך קובעת כי אם טרם חלפו שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית, העוסק אינו נדרש לספק הסברים כלשהם בדבר המועד שבו הוא הגיש את ההודעה; ואילו אם הוא מבקש להגיש "הודעת זיכוי" בחלוף שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית, עליו לספק צידוק למועד פנייתו למנהל.

כפי שאפרט להלן, לא זו בלבד שתקנה זו הותקנה בסמכות, אלא שתכליתה ראויה, והיא אינה פוגעת בזכות כלשהיא באופן שאינו מידתי.

וזה יהיה דרך הילוכי. תחילה אסקור את תכלית תקנה 24א(ג) לתקנות; לאחר מכן אעמוד על היחס בין הוראות תקנה 24א לתקנות ביחס למועד הקובע, לבין סעיף 116א(א) לחוק המאפשר למנהל להאריך את המועד האמור; בהמשך, אציג בתמצית את עיקרי השיקולים הרלוונטיים לצורך הכרעה בשאלה אם להאריך את המועד הקובע, תוך מתן מענה לחששות שהובעו על-ידי המשיב בהקשר זה; ולבסוף, אסכם ואציג את התוצאה שאליה הגעתי במקרה דנן.

תכלית תקנה 24א(ג) לתקנות

10. כפי שציינתי לעיל, תקנה 24א לתקנות הותקנה זמן קצר לאחר שבית משפט זה הכיר, בעניין אלקה, בזכות העוסק לקבל החזר מע"מ בגין חובות אבודים. תקנה זו נועדה להסדיר את הנהלים בדבר אופן קבלת ההחזר בגין מע"מ ששולם במסגרת עסקה שהחוב בגינה הפך ל"אבוד". בהקשר זה, מקובלת עליי מסקנת חברי, לפיה הסמכות שנמסרה למחוקק המשנה היא סמכות לקבוע "הסדרי ביצוע בלבד" (פסקה 51 לחוות דעתו). בסעיף-קטן (ג) לתקנה זו נקבע כאמור כי על העוסק לנקוט בפעולות לשם קבלת החזר המע"מ בתוך המועד הקובע, דהיינו, בין חצי שנה לשלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית. מהי תכליתה של הוראה זו?

11. כפי שנקבע בפסיקה לא אחת, היציבות והוודאות הן 'מנשמת אפה' של כל מערכת מס. יציבות זו מאפשרת לנישומים לתכנן את צעדיהם כהלכה, ולהסתמך על סופיות הכספים שנגבו מהם על-ידי רשויות המס מחד גיסא; ומאידך גיסא, היא מאפשרת לרשות לתכנן את פעולותיה, לטובת הציבור, בהתאם לתקציבה ולמשאבים המסורים בידה (ראו למשל: ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, 327-331 (2002); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 309 (2008)). יוצא אפוא, כי קיימת חשיבות בתחומת גבולות הזמן שבמסגרתו העוסק יכול לפנות אל המנהל ולקבל החזר בגין המע"מ ששולם על-ידו. זאת, הן מזווית הראייה של העוסק, הן מזווית הראייה של הקופה הציבורית.

12. ניתן להשקיף על מהות תקנה 24א(ג) הנ"ל גם באספקלריה של דיני ההתיישנות. במסגרת ע"א 7401/00 יחזקאלי נ' עו"ד מרדכי גלוסקה, פ"ד נז(1) 289, 300-301 (2003) סוכמו תכליות דיני ההתיישנות על-ידי השופט א' גרוניס, כדלהלן:

"ראשית, נימוק ראיתי, הנעוץ בקושי לשמור משך תקופת זמן ארוכה על ראיות ומסמכים. מבחינה זו, מטרתה של

תקופת ההתיישנות היא לתחום את פרק הזמן שבמסגרתו נדרש אדם לשמור על ראיותיו. שנית, חזקה שלפיה שיהוי בהגשת תובענה למשך פרק זמן ארוך דיו מצביע על נכונות לויתור על הזכות המהותית. [...] שלישית, הצורך להקנות לנתבע ודאות בדבר זכויותיו וחובותיו ולהגן על אינטרס ההסתמכות שלו. הימנעות מתביעה משך תקופה ארוכה יוצרת מצג אשר הנתבע עלול להסתמך עליו ולפעול על-פיו ובכך לשנות את מצבו. [...] קיים טעם נוסף לעקרון ההתיישנות, אשר נוגע לאינטרס הציבורי. עניינו של טעם זה הוא בכך שזמנם המוגבל של בתי-המשפט יוקדש לטיפול בבעיות ההווה תחת עיסוק בעניינים אשר אבד עליהם כלח [...] נוסף על כך, מיועדת תקופת ההתיישנות לתמרץ תובעים פוטנציאליים לתבוע את זכויותיהם בזריזות ראויה וללא עיכובים בלתי סבירים."

קיימים גם הסדרי התיישנות ייחודיים בתביעות מסוגים שונים (ראו למשל: סעיף 31 לחוק חוזה הביטוח, התשמ"א-1981; סעיף 96 לפקודת השטרות [נוסח חדש]; סעיף 26 לחוק משפחות חיילים שנספו במערכה (תגמולים ושיקום), התש"י-1950; סעיף 32 לחוק הנכים (תגמולים ושיקום), תשי"ט-1959 [נוסח משולב]) – הכול בהתאם לתכליות הקונקרטיות של דברי החקיקה השונים.

13. בענייננו, כפי שאסביר להלן, איני סבור כי תקנה 24א(ג) קובעת הסדר של "התיישנות". ברם, דיני ההתיישנות והתכליות שבבסיסם יכולים לסייע בביאור התקנה. התקנה מספקת לעוסק תמריץ להעלות את טענותיו ביחס לחובות אבודים בתוך המועד הקובע, כאשר ההנחה היא, כי הקרבה בזמן לאירוע, תסייע למנהל לברר את העובדות הרלוונטיות, ותאפשר לו להיחשף למכלול הראיות ביחס לנסיבות היווצרותם של החובות האבודים וטיבם. בכך, תקנה זו נועדה לסייע גם בגביית "מס אמת", שכן ככל שהעניין נדון במרחק קצר יותר מקרות האירוע, קיים יתרון מבחינת היכולת להביא ראיות, עדים ומסמכים רלוונטיים, אשר יש בכוחם לשפוך אור על האירוע הנדון. תקנה זו נועדה גם לסייע לרשות לתכנן את התקציב שלה, ולעוסק-הנישום לתכנן את צעדיו בהתאמה.

14. עולה אפוא, כי תכלית תקנה 24א(ג) לתקנות היא לאזן בין הצורך ביציבות, וודאות וסופיות, לבין זכותו של העוסק לקבלת החזר מע"מ בגין חובות אבודים. האיזון האמור נעשה בדרך של קביעת חזקה שלפיה עוסק המגיש הודעת זיכוי ביחס לחוב אבוד (אשר עומדת בכל ההוראות הקבועות בתקנה 24א(ב) לתקנות) – בתוך המועד הקובע – זכאי להחזר בגין המע"מ ששולם על-ידו.

לצד זאת, ייתכנו מצבים שבהם לעוסק לא תהיה כל דרך לדעת כי חובו הפך לאבוד, עד לאחר המועד הקובע (כמו, למשל, בדוגמאות שהובאו בפסקה 50 לחוות דעתו של חברי). במקרים כאלו, העוסק אינו יכול להגיש למנהל "הודעת זיכוי" בתוך המועד

הקובע, ולפיכך, לכאורה לא קיימת הצדקה לשלול ממנו את זכותו המהותית לקבל את החזר המע"מ בגין אותם חובות אבודים. אזכיר כי טענה זו עמדה בבסיס מסקנת חברי שלפיה יש להורות על בטלות תקנה 24א(ג) לתקנות.

ברם, לדידי, לא קיים צורך בסעד מרחיק לכת בדמות של ביטול תקנה. הפתרון למצבים כגון דא נעוץ בהוראת סעיף 116(א) לחוק, המסמיכה את המנהל להאריך כל מועד שנקבע בחוק או בתקנות. הוראה זו מאפשרת למנהל, במקרים המתאימים, להאריך גם את המועד שנקבע בתקנה 24א(ג) לתקנות, כפי שיפורט מיד.

על היחס בין תקנה 24א(ג) לתקנות לבין סעיף 116(א) לחוק

15. כפי שציינתי לעיל, תקנה 24א(ג) לתקנות קובעת כי עוסק רשאי להגיש "הודעת זיכוי" למנהל בגין חובות אבודים בתוך המועד הקובע. דומה כי לשיטת חברי, 'מכלל הן נלמד לאו'. דהיינו, מכך שהתקנה הנ"ל קובעת כי עוסק רשאי להגיש הודעת זיכוי בתוך התקופה הקובעת, ניתן להסיק כי תקנה זו "שוללת מדאש ולחלוטין" את האפשרות לקבל החזר בגין המע"מ בחלוף המועד הקובע.

ואולם, לגישתי, הנחה זו אינה מתחייבת כלל ועיקר. כל שניתן ללמוד מתקנה 24א(ג) לתקנות הוא כי בחלוף המועד הקובע, לא קיימת לעוסק זכות אוטומטית לקבל החזר בגין המע"מ ששולם על-ידו בעסקה שהחוב בגינה הפך ל"אבוד". עם זאת, לא ניתן ללמוד מתקנה זו על שלילה מוחלטת של האפשרות לקבל החזר מע"מ, כאשר זכות כזו קיימת מכוח הוראת דין אחרת; ובענייננו, מכוח הוראת סעיף 116(א) לחוק, שעליה אפרט מיד.

16. סעיף 116(א) לחוק קובע כדלהלן:

"המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה או בתקנות על פיו לעשיית דבר, למעט מועד להגשת ערעור או ערר, ורשאי הוא לקבוע שהחוב ישולם לשיעורין, ובלבד שלא יאריך את המועד לניכוי מס תשומות לפי סעיף 38(א) לתקופה העולה על חמש שנים [...]" (ההדגשות הוספו – ח.כ.).

על פני הדברים, וכך סבר אף בית משפט קמא, סעיף 116(א) מספק מענה פשוט למדי למצב בו חוב הפך ל"אבוד" בחלוף המועד הקובע. שכן, סעיף זה מאפשר לעוסק לפנות אל המנהל ולבקש ממנו להאריך את המועד הקובע בתקנה 24א(ג) לתקנות. ואכן, מקריאת חוות דעתו של חברי עולה כי אף הוא אינו שולל את האפשרות האמורה, בציינו כי "שאלת היקף סמכותו של המשיב לעשות שימוש בסמכות הנדונה [לפי סעיף 116(א) לחוק] היא נכבדה" (פסקה 60 לחוות דעתו). לצד זאת, חברי קובע כי לנוכח קביעתו כי

תקנה 24א(ג) הותקנה בחוסר סמכות, ההכרעה בסוגיה זו איננה נדרשת; וכי אין מקום להכריע בסוגיה זו גם "בהינתן ששני בעלי הדין בענייננו הביעו דעתם שהם אינם מעוניינים בכך, וממילא לא פרשו בפנינו כל נימוק סדור בנושא, לכאן ולכאן" (פסקה 61 לחוות דעתו).

17. כאמור, חברי לא שולל את האפשרות לפיה עוסק רשאי לפנות למנהל, בהתאם לסעיף 116(א) לחוק, בבקשה להארכת מועד, באופן שיזכה אותו בהחזר מע"מ גם לאחר שחלפו שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית. במצב דברים זה, אם כן, לא ברור הכיצד ניתן לקבוע כי תקנה 24א(ג) שוללת "מראש ולחלוטין" את זכותו של העוסק לקבלת החזר כזה?

ומזווית אחרת, חברי סבור כי התקנה הנדונה הותקנה בחוסר סמכות מהטעם שהיא "אינה מחייבת עוסק שכזה [שחובו הפך לאבוד לאחר המועד הקובע – ח.כ.] לנקוט בפרוצדורה כזו או אחרת למען מימוש זכותו להחזר", אלא שוללת את הזכות האמורה "מראש ולחלוטין". ברם, אם התקנה הנדונה אינה שוללת את זכותו של העוסק לקבל החזר, אלא מאפשרת לו לפנות אל המנהל לפי סעיף 116(א) לחוק, הרי שתקנה זו מאפשרת לעוסק "לנקוט בפרוצדורה כזו או אחרת" על מנת לזכות בהחזר המגיע לו. ומשכך, נשמט הבסיס תחת הטענה כי תקנה זו הותקנה בחוסר סמכות.

18. יוצא אפוא, כי על מנת להכריע בחוקיות תקנה 24א(ג) לתקנות, יש צורך לבחון תחילה אם תקנה זו מותירה בידי העוסק את האפשרות לקבל החזר מע"מ בגין חוב שהפך לאבוד בחלוף המועד הקובע. ואולם, לא ניתן לעשות כן מבלי לבחון את שאלת סמכותו של המנהל, בהתאם לסעיף 116(א) לחוק, להאריך את המועד הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות.

לסוגיה זו אפנה כעת.

סמכות המנהל להאריך את המועד הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות

19. כאמור לעיל, חברי סבור כי השאלה בדבר תחולת סעיף 116(א) לחוק על חוב שהפך לאבוד בחלוף המועד הקובע היא שאלה "נכבדה". כתימוכין לכך, הפנה חברי לפסק דינו של בית משפט זה בע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך

(21.02.2021) (להלן: עניין רייך), בצינו כי "ההיקש מפסק הדין בעניין רייך לעניינו אינו נקי מספקות" (פסקה 61 לחוות דעתו).

20. דעתי שונה. לגישתי, סמכות המנהל להאריך את המועד הקבוע בתקנה 24א(ג) נובעת, באופן ברור וחד משמעי, מהוראות סעיף 116(א) לחוק. ואולם, בטרם אסביר את עמדתי בסוגיה זו, אבקש לעמוד בקצרה על עיקרי המחלוקות שנתגלו בין חברי ההרכב בעניין רייך, וזאת על מנת להיטיב ולבאר את המסקנות הנובעות מהתם להכא.

21. בעניין רייך נדון היחס שבין סעיפים 85(א) ו-107(א) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין).

סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי "המנהל רשאי [...] לתקן שומה [...], תוך ארבע שנים מיום שאושרה כשומה עצמית או מיום שנקבעה שומה לפי מיטב השפיטה, לפי העניין, בכל אחד מהמקרים האלה [...]". לצד זאת, סעיף 107(א) לאותו חוק קובע כי "המנהל רשאי להאריך כל מועד שנקבע בחוק זה, אם נתבקש לכך ואם ראה סיבה מספקת להיעתר לבקשה". כאמור, חברי ההרכב בעניין רייך נחלקו ביניהם ביחס לשאלה אם סעיף 107(א) לחוק מיסוי מקרקעין מאפשר למנהל להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85(א) הנ"ל גם לאחר שחלפו ארבע השנים האמורות; או שמא מרגע שחלף המועד האמור, שוב לא ניתן להאריך את המועד לתיקון השומה.

השופט ד' מין, אשר כתב את חוות הדעת העיקרית בעניין רייך, קבע כי המילים "כל מועד" שבסעיף 107(א) הנ"ל הן חדות וברורות, ואינן מותירות מקום לספק כי המנהל מוסמך להאריך גם את המועד הקבוע בסעיף 85(א) לאותו חוק אף לאחר חלוף המועד האמור (פסקה 17 לחוות דעתו). מנגד, השופט א' שטיין, סבר כי "כל מועד", פירושו כל מועד שעדיין לא חלף ועודנו רלוונטי, להבדיל ממועד שכבר פקע וחלף עם הרוח" (פסקה 3 לחוות דעתו). לגישתו, סעיף 85(א) הנ"ל מקים מחסום של "התיישנות מהותית" בחלוף המועד הנקוב בו, ועל כן לא ניתן "להחיות" אותו באופן רטרואקטיבי (שם). המשנה לנשיאה ח' מלצר הצטרף לתוצאה שאליה הגיע השופט מין. לגישתו, ההוראה שבסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין איננה מקימה כלל מחסום של "התיישנות", אלא שהיא "קרובה מבחינה מושגית למועד שנקצב להשגה או לערעור על החלטה מנהלית" (פסקה 8 לחוות דעתו).

בנסיבות אלו, שופטי הרוב קבעו, כל אחד מטעמיו, כי סעיף 107(א) לחוק מיסוי מקרקעין מאפשר למנהל להאריך את המועד הקבוע בסעיף 85(א) לאותו חוק, גם בחלוף תקופת ארבע השנים הקבועה בו.

22. לכאורה, ניתן היה לסבור כי מחלוקת זו רלוונטית גם לענייננו. לפי השקפה זו, עמדות השופטים בעניין ריך, רלוונטיות גם ליחס שבין סעיף 116(א) לחוק, אשר לשונו הרחבה מאפשרת למנהל "להאריך כל מועד שנקבע לפי חוק זה", לבין תקנה 24א(ג) הקובעת כי הפעולות לשם קבלת החזר ייעשו "כל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור".

ואולם, לטעמי, עיון מעמיק בעניין ריך מלמד כי כל קשר בין המקרים הוא קשר מדומה בלבד. אפרט להלן את טעמי למסקנה זו.

23. ראשית, אומנם בעניין ריך קבע השופט שטיין כי סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין מקים מחסום של "התיישנות מהותית" בחלוף המועד הקבוע בו (כאמור לעיל, המשנה לנשיאה מלצר סבר כי אין מדובר כלל בהסדר של התיישנות, ואילו השופט מין לא נדרש להכרעה בסוגיה זו). עם זאת, כפי שציין חברי, העמדה המקובלת בפסיקה ובספרות היא כי הוראות בדבר התיישנות יש להסדיר בחקיקה ראשית, ואילו מחוקק המשנה, ככלל, אינו מוסמך לקבוע הוראות בדבר התיישנות (ראו בפסקה 53 לחוות דעתו, וההפניות שם). משכך, קביעת השופט שטיין בדבר פרשנות סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין, אינה רלוונטית ביחס לתקנה 24א(ג) לתקנות, שכן קשה להלום את הטענה כי מחוקק המשנה התכוון לקבוע הוראת התיישנות "מהותית", כאשר אין בסמכותו לעשות כן.

24. שנית, גם השוואה בין נוסח ההוראות בחוק מיסוי מקרקעין לבין הוראות הדין בענייננו, מוליכה למסקנה כי אין מקום לעריכת היקש מעניין ריך לענייננו. כך, סעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע, על-פי לשונו, את גבולות הסמכות שנמסרה למנהל לתקן שומה – "המנהל רשאי [...] לתקן שומה [...], תוך ארבע שנים [...], בכל אחד מהמקרים האלה [...]". לאור ניסוח זה, ניתן אולי להבין את מסקנת השופט שטיין לפיה 'מכלל הן נשמע לאו'. קרי, אם המנהל רשאי לתקן שומה בתוך התקופה הקבועה בסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין, אזי לאחר התקופה האמורה, המנהל אינו רשאי להאריך את המועד ולתקן את השומה (ראו בפסקה 23 לחוות דעתו). לעומת זאת, בענייננו, תקנה 24א(ג) לתקנות אינה עוסקת כלל במועדים המגבילים את המנהל. כל שתקנה זו קובעת הוא כי על העוסק-הנישום להגיש את "הודעת הזיכוי" בתוך המועד הקובע. בנסיבות אלו, ברי כי מחוקק המשנה לא התכוון לשלול את סמכות המנהל, שניתנה לו בסעיף 116(א) לחוק, להאריך "כל מועד" שנקבע בחוק או בתקנות שלפיו.

25. שלישיית, כפי שציין חברי, "הלכה היא כי מקום בו ניתנת חקיקת משנה למספר פירושים, על בית המשפט להעדיף את הפירוש העולה בקנה אחד עם מקור הסמכות בחקיקה הראשית, לפני שיוורה על בטלות חקיקת המשנה" (פסקה 55 לחוות דעתו,

וההפניות שנזכרו שם). לפיכך, בהיעדר טעמים טובים לסבור אחרת, חזקה כי האמור בתקנה 24א(ג) לתקנות לא נועד לחתור תחת הוראת סעיף 116א(א) לחוק, אלא לדור לצידה בכפיפה אחת. דהיינו, יש לקרוא את תקנה 24א(ג) כקובעת את המועד שבו על העוסק להגיש הודעת זיכוי, וזאת לצד סעיף 116א(א) המאפשר למנהל להאריך את המועד האמור במקרים המתאימים.

זאת ועוד, הפרשנות שאותה חברי מצייע לתקנה 24א(ג) לא מאפשרת את קריאתה באופן שאינו פוגע בזכות מהותית שהוקנתה לעוסק בחוק, כפי שהוסבר בחוות דעתו; זאת בניגוד לפרשנות המוצעת על-ידי, לפיה תקנה 24א(ג) אינה שוללת את סמכות המנהל בהתאם לסעיף 116א(א) להאריך את המועד. גם משכך, ובהתאם להלכה הפסוקה, דומה כי דרך פרשנותי עדיפה, בהיותה מאפשרת את קיומה של חקיקת המשנה האמורה לצד מקור הסמכות בחקיקה הראשית.

26. דומה כי אף המשיב עצמו סבר בעבר, בכמה הזדמנויות, כי סעיף 116א(א) מקנה לו את הסמכות להאריך את המועד הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות. שכן, כפי שציינה המערערת, והמשיב לא חלק על כך, היו בעבר מקרים בהם המנהל אישר לה החזר מע"מ בגין חובות אבודים גם לאחר שחלפו שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית. אומנם, בצדק ציין בית משפט קמא כי "המשיב רשאי ככלל לשנות את מנהגו, אם גישתו החדשה נאמנה יותר להוראות החוק. אין הכרח להנציח גישה מוטעית" (פסקה 74 לפסק הדין). עם זאת, ניתן לראות בהתנהלות זו של המשיב בסיס לכך שאף הוא סבר בעבר כי קיימת לו סמכות להאריך את המועד להגשת "הודעת זיכוי" לאחר המועד הקובע. לא זו אף זו, לפחות במקרה אחד, המשיב טען באופן מפורש כי הוא מוסמך להאריך את המועד האמור מכוח סעיף 116א(א) לחוק (ראו: ע"מ (מרכז) 3237-09-15 גורי תעשיות מוצרי בע"מ ואח' נ' מנהל מע"מ רמלה, פסקה 32 (22.08.2019) (להלן: עניין גורי); אף כי באותו עניין עמדה זו נדחתה).

27. חברי מוסיף כי סעיף 116א(א) לחוק מסייג את סמכות המשיב להאריך מועדים להגשת ערעור או ערר, ועל כן, לשיטתו, "ההיקש מפסק הדין בעניין רייך לענייננו אינו נקי מספקות" (פסקה 60 לחוות דעתו). דומה כי בדבריו אלה מכוון חברי לקביעתו קודם לכן, לפיה:

"המשנה לנשיאה ח' מלצר, קבע [בעניין רייך – ח.כ.] כי לא מדובר בתקופת התיישנות כלל [בסעיף 85א(א) לחוק מיסוי מקרקעין – ח.כ.], אלא במועד שנקצב לצורך השגה או ערעור על החלטה מנהלית" (שם, בפסקה 60; ההדגשה הוספה – ח.כ.).

מן האמור נראה שחברי סבור, כי ככל שהסדר בסעיף 85(א) לחוק מיסוי מקרקעין הוא "מועד שנקצב לצורך השגה או ערעור על החלטה מנהלית", וככל שכך הוא הדין גם ביחס להסדר הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות – אזי למנהל אין סמכות להאריך את המועד האמור, בהיותו מועד להגשת "ערעור או ערר". ואולם, מעיון בחוות דעתו של המשנה לנשיאה מלצר עולה כי הוא לא קבע שמדובר ב"מועד שנקצב לצורך השגה או ערעור", אלא כי מדובר בהסדר קרוב "מבחינה מושגית" להשגה או לערעור (כמובא בפסקה 21 לעיל, מתוך פסקה 8 לחוות דעתו של המשנה לנשיאה מלצר).

כך או אחרת, בענייננו, לא ניתן לומר כי המחוקק סייג את סמכותו של המנהל, בגדרי סעיף 116(א) לחוק, מלהאריך את המועד הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות. אדרבא, מכך שהמחוקק בחר לשלול את סמכות המנהל להארכת מועד בעניינים ספציפיים בלבד ("למעט מועד להגשת ערעור או ערר [...] ובלבד שלא יאריך את המועד לניכוי מס תשומות לפי סעיף 38(א) לתקופה העולה על חמש שנים"), ניתן להניח כי המחוקק לא התכוון לשלול את סמכותו של המנהל להאריך את המועד הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות.

28. לאור כל האמור, סבורני כי את תקנה 24א(ג) לתקנות יש לקרוא על רקע המסגרת הנורמטיבית הרחבה יותר, שעניינה בהוראת סעיף 116(א) לחוק. תקנה 24א(ג) הנ"ל לא נועדה ליצור הסדר של התיישנות – לא דיונית ולא מהותית. לפי קריאה זו, תקנה 24א(ג) אינה שוללת את זכותו של העוסק לקבל החזר בגין מע"מ ששולם בעסקה שהפכה ל"חוב אבוד" מחוץ למועד הקובע. שכן, גם בחלוף מועד זה, העוסק רשאי להגיש בקשה להארכת מועד להגשת הודעת הזיכוי בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 116(א) לחוק. תקנה זו אך קובעת כי כאשר עוסק עומד בכל התנאים הקבועים בתקנה 24א(ב), ובנוסף לכך, הוא מגיש את "הודעת הזיכוי" בתוך המועד הקובע – אזי חובה על המנהל להכיר בזכותו לקבלת החזר מע"מ. עם זאת, התקנה הנדונה לא נועדה לחסום את העוסק, בחלוף המועד הקובע, מלפנות אל המנהל בבקשה כי זה יורה על הארכת מועד להגשת המסמכים הרלוונטיים. מובן, כי כאשר עוסק פונה לקבל את החזר המע"מ בחלוף המועד הקובע, עליו לספק צידוק למועד שבו הוא פנה, שאם לא כן, המנהל לא ישתמש בסמכותו ולא יאריך את המועד להגשת ההודעה.

29. כאמור, פרשנות זו עולה הן מלשון התקנה, אשר מופנית לעוסק ואינה מגבילה את סמכות המנהל להאריך את המועד; הן מהכללים הנקטים בידינו באשר לאופן שבו יש לפרש חקיקת משנה, כך שזו תעמוד בקנה אחד עם הוראות החוק המסמך.

30. זאת ועוד, הפרשנות האמורה עולה בקנה אחד גם עם תכלית תקנה 24א לתקנות. כפי שציינתי לעיל, תכלית התקנה היא לאזן בין הצורך ביציבות, ודאות, סופיות וגילוי האמת, לבין זכותו של העוסק – אשר נקבעה בסעיף 49 לחוק – לקבל החזר מע"מ כאשר

חובו הפך לאבוד. כפי שהוסבר לעיל, תקנה 24א(ג) לתקנות משיגה את האיוון האמור ביחס לרוב המקרים. שכן, ניתן להניח כי מרבית העוסקים יפנו למנהל בתוך המועד הקובע, במידת האפשר, ולא ימתינו עד למועד שבו הם זקוקים להגיש בקשה להארכת מועד, אשר אין לדעת אם תיענה בחיוב על ידי המנהל.

31. ברם, ישנם מצבים בהם נקודת האיוון משתנה. כך הוא למשל כאשר החוב הפך לאבוד, לראשונה, בחלוף המועד הקובע. במצב כזה, לא ניתן לתמרץ את העוסק להגיש את הודעת הזיכוי בתוך המועד הקובע, שכן במועד זה החוב עוד לא היה אבוד. על כן, קשה להלום את התוצאה לפיה תישלל זכותו של העוסק לקבלת החזר מע"מ במקרה כזה. יוצא אפוא, כי גם פרשנות תכליתית של התקנה הנדונה מובילה למסקנה כי מחוקק המשנה לא התכוון לשלול את סמכותו של המנהל להאריך את המועד הקובע, בהתאם לסמכותו מכוח סעיף 116(א) לחוק.

32. לאור כל האמור, עמדתי היא כי תקנה 24א(ג) לתקנות הותקנה בסמכות ולתכלית ראויה, והיא אף אינה פוגעת בעוסק-הנישום במידה העולה על הנדרש.

אימתי ייעשה שימוש בסמכות המנהל מכוח סעיף 116(א) להארכת המועד הקובע?

33. שאלה נפרדת היא מהם התנאים אשר בהתקיימם יעשה המנהל שימוש בסמכותו בהתאם לסעיף 116(א) לחוק, לצורך הארכת המועד הקובע בתקנה 24א(ג) לתקנות? ביחס לשאלה זו לא שמענו טיעונים מטעם בעלי הדין, אשר לא טענו בנושא זה אף בבית משפט קמא, ולכן אף אני לא ראיתי לקבוע מסמרות בסוגיה זו.

לצד זאת, מבלי להתיימר למצות את מלוא השיקולים שעל המנהל לשקול טרם החליטו להאריך את המועד האמור, ניתן להניח כי השיקול המרכזי שייבחן הוא מידת הציודק שבהגשת "הודעת הזיכוי" באיחור. שיקול זה עשוי להיבחן הן בהיבט הסובייקטיבי, קרי, מתי העוסק ידע לראשונה כי החוב הפך לאבוד; הן בהיבט האובייקטיבי, דהיינו, מתי עוסק סביר היה מגיע לכלל מסקנה כי החוב הפך לאבוד. המנהל עשוי להביא במניין שיקוליו גם את הנזק הראייתי שנגרם לו כתוצאה מהאיחור, בכל הנוגע ליכולתו לבחון את השאלה אם החוב הפך לאבוד; וכן את השפעת האיחור על יכולתו לחזור ולגבות מהקונה את מס התשומות, במקרים שבהם הקונה כבר ניכה את מס התשומות (ראו בהקשר זה את שצוין בעניין אלקה בעמודים 798-799).

שיקול רלוונטי נוסף, עניינו בתועלת שהאיחור הניב, או יכול היה להניב, לקופת המדינה. כך למשל, בענייננו נטען על-ידי המערערת, כי העובדה שהיא המתינה עם גביית החוב, הביאה לכך שהיא הצליחה לגבות סכום לא מבוטל של החוב הנדון, באופן

שהקטין את דרישתה לקבלת החזר מהמשיב בגין המע"מ ששילמה. מובן כי במסגרת ערעור זה אין בידי להידרש לנכונות טענה עובדתית זו, והיא הובאה אך כדי להמחיש את טיב השיקול האמור. דהיינו, ככל שהאיחור בהגשת "הודעת הזיכוי" היטיב עם הקופה הציבורית, כך תגבר הנטייה להאריך את המועד ולהכיר בחוב האבוד גם בחלוף המועד הקובע.

מענה לחשש שהועלה על-ידי המשיב

34. בתשובתו לערעור הביע המשיב את החשש כי אם יתאפשר לעוסק (הנישום) להגיש "הודעת זיכוי" מחוץ למועד הקובע, לא יתאפשר למנהל לחזור אל העוסק (הקונה) ולגבות ממנו את מס התשומות שנוכה על-ידו. בהקשר זה נטען, כי בהתאם לסעיף 77(ב) לחוק, ככלל, המשיב אינו רשאי להוציא שומה בחלוף חמש שנים מהגשת הדו"ח. לפיכך, נטען כי אילו תוכר זכותו של העוסק להגיש "הודעת זיכוי" קרוב למועד זה, ובוודאי לאחר חלוף מועד זה, רשות המיסים לא תוכל לחזור אל הקונה (העוסק) שכבר ניכה את מס התשומות, ולדרוש ממנו להשיב את הסכום האמור.

35. אין בידי לקבל טענה זו. שכן, טענה דומה במהותה כבר נדונה ונדחתה על-ידי בית משפט זה בעניין אלקה. באותה פרשה הועלתה טענה כי הכרה בחובות אבודים במע"מ עלולה להביא למצב בו המדינה תצא נפסדת פעמיים: פעם אחת בהחזר המע"מ לעוסק, ופעם שנייה בניכוי מס התשומות ללקוח. שכן, כך נטען, במקרה שבו הלקוח (העוסק) ניכה את מס התשומות, והחוב הפך לאבוד, לא יהיה ניתן לגבות ממנו בחזרה את מס התשומות שנוכה על ידו. ביחס לטיעון זה קבע בית המשפט כדלהלן:

"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 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'; רביעית, 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; חמישית, מטעמי פיזור הנזק 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. (שם, בעמודים 798-799).

קביעות אלו יפות לענייננו, ככתבן וכלשונן.

36. טענה נוספת שניתן להעלות נגד קביעתי לפיה סעיף 116(א) לחוק מאפשר למנהל להאריך את המועד להגשת הודעת זיכוי, היא כזו: על פני הדברים, סעיף 116(א) לחוק לא נועד לאפשר למנהל להאריך לעצמו את המועדים שנקצבו עבורו בחוק להוצאת שומה (ראו בהקשר דומה: עניין רייך, פסקה 37 לחוות דעתו של המשנה לנשיאה מלצר; וראו גם: עניין גורי, פסקאות 38-39). ואולם, אם סעיף 116(א) הנ"ל מקנה למנהל אפשרות להאריך את המועד שנקבע בתקנה 24א(ג) לתקנות, לכאורה הדבר מאפשר למנהל להוציא שומה לעוסק (הקונה) שניכה כבר את מס התשומות, בחלוף המועד שקבוע בחוק להוצאת שומה מתוקנת.

37. איני מוצא ממש גם בטענה זו. ראשית, ניתן להניח כי במרבית המקרים, כאשר מדובר בחוב שהפך לאבוד, הוצאת שומה כאמור לא תביא תועלת רבה למנהל, שכן, העוסק (הקונה) לא יכול לשלם את חובותיו. משכך, דומה כי הטענה בדבר האפשרות לגבות את ניכוי מס התשומות בחלוף חמש שנים ממועד הוצאת החשבונית, כתוצאה מהארכת המועד להגשת "הודעת הזיכוי" – היא תיאורטית בעיקרה. שנית, בעניין אלקה קבע בית המשפט כי:

"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. כך מהבחינה המשפטית" (שם, בעמוד 799).

ואכן, לא מן הנמנע, כי חובתו של העוסק (הקונה) להחזיר את מס התשומות שניכה במקרה כזה, תהא שרירה וקיימת גם כאשר החוב הפך לאבוד לאחר המועד הקובע, ואף לאחר חמש שנים ממועד הוצאת החשבונית. שכן, ניתן לומר כי חובה זו אינה בגדר "שומה" שמוציא המנהל לעוסק (הקונה), אלא בגדר "תוצאה טבעית" של החזר המע"מ לידי העוסק (המוכר). מכל מקום, במסגרת הערעור דנן, איננו נדרשים להכריע בסוגיה זו, וניתן להותיר את הדיון בה לעת מצוא.

סיכומו של עניין

38. חברי סבור כי תקנה 24א(ג) לתקנות, מאפשרת לעוסק לקבל החזר בגין חוב אבוד, אך ורק אם לא חלפו שלוש שנים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר

החוב; וכי מחוקק המשנה חרג מסמכותו, שכן לא הוענקה לו סמכות לבטל את הזכות לקבל החזר מע"מ בגין חוב שהפך לאבוד בחלוף המועד הקובע. לצד זאת, חברי קובע כי השאלה אם המנהל רשאי להאריך את המועד להגשת "הודעת זיכוי" בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 116(א) לחוק, היא "שאלה נכבדה", שההכרעה בה אינה נדרשת בנסיבות העניין.

39. ואולם, לדידי, תקנה 24א(ג) לתקנות לא שוללת את זכותו של העוסק לקבל החזר בגין מע"מ ששולם בעסקה שהפכה ל"חוב אבוד" מחוץ לתקופה הקובעת, אלא מאפשרת לו להגיש בקשה להארכת מועד להגשת "הודעת הזיכוי" בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 116(א) לחוק.

משכך, אני סבור כי מחוקק המשנה פעל בגדרי הסמכות שהוקנתה לו בסעיפים 49 ו-145(א) לחוק, כאשר התקין את תקנות 24א(ג)-(ד) לתקנות. ולגישתי, המענה למצבים שבהם החוב הפך לאבוד בחלוף המועד הקובע – מצוי בסמכות המנהל להארכת מועדים, בהתאם לסעיף 116(א) לחוק.

מן הכלל אל הפרט

40. בענייננו, המשיב לא נדרש לסמכותו להאריך את המועד להגשת הודעת זיכוי. זאת, הן מאחר שהמערערת לא ביקשה ממנו להאריך את המועד האמור, הן מאחר שהוא סבר כי תקנה 24א(ג) לתקנות קובעת הסדר של "התיישנות" בחלוף המועד הקובע. ואולם, בשים לב למסקנתי כי המשיב מוסמך להאריך את המועד האמור, פתוחה בפני המערערת האפשרות לפנות אל המנהל בבקשה להארכת מועדים להגשת "הודעת זיכוי" בגין החובות האבודים הנטענים על-ידה.

ככל שתוגש בקשה כאמור, מצופה כי המנהל ידון בשאלת ההצדקה להארכת המועד, בין היתר, בשים לב לשיקולים עליהם עמדתי בפסקה 33 לעיל. למותר לציין, כי הכרעת המנהל תהא כפופה לביקורת שיפוטית; ואיני נוקט עמדה ביחס להכרעה הראויה בנסיבותיו של המקרה שלפנינו.

סוף דבר

41. לו תישמע דעתי, נקבע כי מחוקק המשנה פעל בגדרי הסמכות שהוקנתה לו בסעיפים 49 ו-145(א) לחוק, כאשר התקין את תקנות 24א(ג)-(ד) לתקנות; וכי מנהל אגף המכס ומע"מ מוסמך להאריך את המועד להגשת הודעת זיכוי בגין "חובות אבודים", בהתאם לסמכותו הקבועה בסעיף 116 לחוק.

אשר לתוצאת הערעור דנא, אציע כי נדחה את הערעור; ולצד זאת נקבע כי המערערת רשאית לפנות אל המנהל בבקשה להאריך את המועד הקבוע בתקנה 24א(ג) לתקנות, וזה יהיה רשאי להכריע בה כחוכמתו. בנסיבות העניין, סבורני כי אין לעשות צו להוצאות בערכאה זו.

ש ו פ ט

השופט י' אלרון:

במחלוקת שבין חבריי, דעתי כדעת השופט ח' כבוב ונימוקיו מקובלים עליי. אוסיף אפוא רק מספר הערות.

התקנות מושא הערעור – תקנות 24א(ג) ו-24א(ד) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, תוקנו לפני כ-23 שנים. במרבית התרחישים הרלוונטיים תקנות אלו מספקות מענה ראוי לשלל אינטרסים מהותיים. בתרחיש הייחודי שלפנינו, הן מציבות קושי. שתי דרכים מרכזיות קיימות לפתור את הקושי – הראשונה, הכרזה על בטלות התקנות; השנייה, באמצעות סעיף 116(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 – שכותרתו "דחיית מועדים".

הדרך השנייה היא המתחייבת לשיטתי בנסיבות העניין. מלבד העובדה שהיא מספקת פתרון מעשי נכון למצב הדברים שלפנינו, היא נותנת ביטוי לריסון המתחייב כאשר בית המשפט מתבקש להורות על בטלות תקנות, לא כל שכן תקנות שאושרו על ידי ועדה מבין ועדות הכנסת. כבר נקבע כי "על הפרשן להימנע מפירוש המביא לבטלות התקנה. אכן, אם על-פי כללי הפרשנות המקובלים ניתן לפרש תקנה בשני אופנים, האחד, המביא לידי כך שאין חריגה של מתקין התקנה מסמכותו, והאחר, המביא לידי כך שיש חריגה של מתקין התקנות מסמכותו, יש להעדיף את הפירוש המקיים את התקנה על פני הפירוש המביא לבטלותה" (בג"ץ 333/85 אביאל נ' שר העבודה והרווחה, פ"ד מה(4) 581, 596 (1991)). אני סבור כי זה הנתיב שבו יש לצעוד גם בענייננו.

ש ו פ ט

הוחלט ברוב דעות לדחות את הערעור, ללא צו להוצאות, כאמור בפסקי הדין של השופטים ח' כבוב ו-י' אלרון, כנגד דעתו החולקת של השופט י' כשר.

ניתן היום, ט"ז בסיון התשפ"ג (5.6.2023).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט