

מס ערך מוסף

חובות אבודים במס קנייה - המשך הדרך לגבייה על בסיס מזומן (פס"ד טמפו)

מאת: רו"ח (משפטן) ישי כהן ורו"ח ענת דואני

"...ההגדרה הבסיסית של 'מכר' בחוק המכר אליה התייחס בית המשפט בעניין אלקה - עסקה בה תשלום התמורה מהווה מרכיב יסוד של העסקה, או את הקביעה כי כאשר יסוד זה איננו מתקיים - יש לראות בעסקה כעסקה שלא יצאה לפועל.

כאשר מדובר, כמו במקרה שבפניי, בעסקת מכר רגילה בה התחייב הצד שייצר את הטובין למכור אותם והצד השני לשלם את תמורתה, הרי באי תשלום התמורה יש לראות כטובין שלא נמכרו." [ההדגשה כאן ולהלן אינה במקור - י"כ וע"ד].

בית המשפט המשיך וקבע כדלהלן:

"לאור האמור לעיל, יש לקבל את עמדת המערערת על פיה מסקנת בית המשפט העליון בעניין אלקה כי התמורה מהווה חלק מהליך המכירה בעניין חוק מע"מ תקפה באותה מידה לעניין חוק מס קניה."

אם מסקנת בית המשפט היא כי יש להשליך מקביעות בית המשפט העליון בעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק

ביום 29 באפריל 2012 התקבל פסק הדין של בית המשפט המחוזי בעניין **טמפו תעשיות בירה בע"מ נ' מנהל אגף המכס והמע"מ** (ע"מ 1254/07). פסק הדין דן בסוגיה אם על מנהל מע"מ להכיר בחובות אבודים במס קנייה.

מס קנייה הוא מס שמשלם היצרן או היבואן במועד המכירה בגין מוצרים ספציפיים (בעיקר מוצרים עם השפעה חיצונית שלילית כגון אלכוהול, סיגריות, דלק, רכב על חלקיו ומצברים) מתוקף חוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952 (להלן: "החוק").

סעיף 27(א)(1) לחוק קובע כי מס קנייה יוחזר אם "טובין שעליהם שולם המס לא נמכרו". לגישתו של מנהל מע"מ, הסעיף מאפשר החזר מס קנייה רק במקרים שבהם לא נמסרו הטובין מהמוכר לרוכש ולכן העסקה לא יצאה לפועל, ולא במקרה שבו המוכר לא הצליח לגבות את חובו. מכאן הערעור במקרה הנדון.

בית המשפט קיבל את עמדת המערערת בניתוח מעמיק (בהסתמכו על הלכת **אלקה**, ע"א 2112/95, אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ), וקבע כלהלן:

כך גם קבעה רשות המסים בהחלטת מיסוי 34/06 - בהקצאת אופציות או מניות של חברה פרטית, יידחה מועד תשלום המס וכימותו למועד שבו אפשר להעריך את שווי ההטבה, וזאת בשל הקושי להעריך את שווי ההטבה במועד ההקצאה.

שינויי החקיקה המבורכים בעניין מעבר לבסיס מזומן על פי תיקון 42 לחוק מע"מ מצביעים על מגמה שהולכת ומתחזקת - שלפיה גביית מס אמת היא גבייה של מס רק עם קבלת התמורה ורק בגין התמורה שנתקבלה.

נוסף על האמור לעיל, אפשר למצוא סמכות לקביעה גורפת זו גם בהוראותיו של סעיף 186 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961, אשר מסמיך את פקיד השומה לדחות את מועד תשלום המס. יוזמה של רשות המסים שבמסגרתה תפרסם הנחיה אשר תאשר לדחות את מועד תשלום המס ואת כימותו במקרים מסוימים - תתקבל בברכה, וזאת במטרה להגיע לתשלום המס במועד קבלת התמורה ובגין התמורה שנתקבלה בפועל.

מע"מ") לעניין מס קנייה, האם אין זה המקום להשליך קביעה זו גם בעניין חוקי מס אחרים?

רבות דובר ונכתב על אופן מיסוי עסקאות רווח הון בכלל, ובפרט עסקאות רווח הון אשר תמורתן נדחית או שהיא תלויה כולה או חלקה בהתקיימות תנאים מסחריים בעתיד.

לדעתנו, הגיעה העת שבה תקבע רשות המסים עמדה ברורה בדבר אופן המיסוי של עסקאות אלו, אשר תוביל בסופו של דבר לתוצאה שבה המס ישולם אך ורק במועד קבלת התמורה ורק בגין התמורה שנתקבלה בפועל.

תימוכין לעמדה זו אפשר למצוא בפסק הדין האמור אשר קובע כי תשלום התמורה הוא חלק בלתי נפרד מהליך המכירה, ולפיכך אפשר לקבוע בנוגע לרווח הון כי כל עוד לא שולמה התמורה - לא הושלם הליך המכירה.

עיגונים נוספים לתוצאה מיוחלת זו אפשר למצוא גם בפסק הדין **אהוד אלוני** (ע"א/1804/05), אשר קבע כי במכירת מניות חסומות שאינן ניתנות למימוש קיימת אי ודאות גדולה בקשר לתמורה, ובכך בעצם אין מימוש בפועל של רווח הון ויש לדחות את מועד תשלום המס ואת מועד כימות המס.