



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**  
**בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים**

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

**בעניין:** ספורט ורטהימר שיווק וסחר (1997) בע"מ (בהסדר נושים)

**החברה**

**ובעניין:** משרד האוצר - אגף המכס ומע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד אורית רם ו/או בשארה זהר  
ו/או ענת בלאו ו/או שלומית גולדפרב

**המערער**

**ובעניין:** 1. עו"ד עמית לדרמן, נאמן בהסדר הנושים

2. עו"ד ישראל בכר, נאמן בהסדר הנושים

**הנאמנים**

**ובעניין:** כונס הנכסים הרשמי  
ע"י ב"כ עו"ד גלי עטרון

**הכנ"ר**

**פסק דין**

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16

1. **כללי**

עניינה של המחלוקת שלפני היא אופן הכרה בנשייה של אגף המכס והמע"מ במשרד האוצר בגין מס תשומות שנוכה ביתר בחברה בחדלות פירעון. בעניין דנן התברר שהחברה ניכתה מס תשומות ביתר, עובר לחדלות הפירעון, אך לא כל הספקים של החברה דרשו ממע"מ את השבת מס העסקאות ששילמו עבור העסקות שלא צלחו עם החברה. המחלוקת התעוררה במסגרת ערעור שהגיש אגף המכס והמע"מ על דחיית הנאמנים את תביעת החוב מטעמו.

2. **רקע**

חברת "ספורט ורטהימר שיווק וסחר (1997) בע"מ" (להלן: "החברה"), הפעילה רשת חנויות ברחבי הארץ למכירה של מוצרי ספורט למיניהם, לרבות הלבשה והנעלה של בגדי ספורט. לרשת הייתה פריסה ארצית של חנויות, בהן העסיקה מאות עובדים; היא החזיקה בזכיינות של יצרנים בינלאומיים בענף הספורט; ועוד.

מנסיבות שאינן דרושות להכרעה, נקלעה הרשת להליכי חדלות פירעון, והחברה ביחד עם שתי חברות קשורות הותירו אחריהן שובל חובות בסך של כ-120 מיליון ₪ למספר ניכר של נושים ובהם בנקים, ספקים, נותני שירותים, עובדים ועוד.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 17-10-9377 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 ביום 22.11.15 ניתן צו הקפאת הליכים לחברה, ועורכי הדין עמית לדרמן וישראל בכר מונו  
2 כנאמנים בהקפאת הליכים (להלן: "הנאמנים"). לימים גובש לחברה הסדר נושים (להלן: "הסדר  
3 הנושים") לפי סעיף 350 לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות") וביום 7.4.16  
4 אושר ההסדר. בהתאם להסדר הנושים, נמכרה פעילות החברה לצד שלישי, זאת לאחר ויתור  
5 הנושים על חלק מנשייתם, כאשר במסגרת הפעילות במתכונת החדשה ננקטו צעדי התייעלות  
6 ובהם פיטורי עובדים, סגירת סניפים לא רווחיים, ועוד.

### 3. עיקר העובדות הדרושות לעניין

7  
8 בהתאם לדוח שהוגש מטעם הנאמנים, הם אישרו תביעות חוב בדין רגיל בסכום של כ-66 מיליון  
9 ₪, כשהדבידנד שמיועד לחלוקה לנושים בדין רגיל יעמוד בשיעור של כ-12.5%-12%.

10 המערער, אגף המכס ומע"מ במשרד האוצר (להלן: "המערער" או "מע"מ"), הגיש לנאמנים ביום  
11 5.1.16 תביעת חוב כדלקמן: סך של 347,202 ₪ חוב בדין קדימה וסך של 9,838,383 ₪ חוב בדין  
12 רגיל. החוב בדין קדימה נובע ככל הנראה ממס העסקאות והחוב בדין רגיל נובע מניכוי תשומות  
13 ביתר על ידי החברה, תשומות שהפכו למעשה לחובות אבודים (להלן: "תביעת החוב"). לתביעת  
14 החוב לא צורפו כל אסמכתאות להוכחת המגיע למערער.

15 ביום 30.1.17 ניתנה הכרעת הנאמנים בתביעת החוב באשר לחוב אשר בדין קדימה, בה אושרה  
16 תביעת החוב במלואה, שכן היא תואמת את ספרי החברה. במועד זה, הכרעת הנאמנים לא כללה  
17 התייחסות לרכיב של החוב בדין רגיל. בין הנאמנים לבין המערער התנהל בהקשר זה דין ודברים,  
18 שלא הגיע לידי הסכמות. ביום 2.7.17 ניתנה הכרעת דין משלימה מטעם הנאמנים בתביעת החוב  
19 באשר לחוב בדין רגיל, שבה נדחה רכיב הדין הרגיל (להלן: "הכרעת הנאמנים"). בהכרעת  
20 הנאמנים נקבע שהמערער לא הוכיח את תביעת החוב מהטעמים הבאים: לא צורפו אסמכתאות  
21 לתביעת החוב; לא צורפו כל נתונים שעומדים בבסיס תחשיב תביעת החוב; לא הוצגו כל ראיות  
22 באשר לתשלומים שהמערער יידרש לשלם כהחזר מס עסקאות לספקים-נושים בגין חובות  
23 אבודים.

24 הנאמנים קבעו בהכרעת החוב שהתנהלות זו עומדת בניגוד לחובת הנושה לצרף מלוא  
25 האסמכתאות לתביעת החוב, כקבוע בתקנה 76(ב) לתקנות פשיטת הרגל, תשמ"ה-1985 (להלן:  
26 "תקנות פשיטת הרגל"), אשר חלה גם בחדלות פירעון של חברות לפי סעיף 353 לפקודת החברות,  
27 תשמ"ג-1983 (להלן: "פקודת החברות"). לשיטת הנאמנים, על המערער היה לצרף אסמכתאות  
28 לתביעת החוב, לרבות באשר להחזר מס עסקאות שהוא חב או החזיר לספקים-נושים של החברה  
29 (להלן: "ספק-נושה" או "ספק") בגין תשלום מס עסקאות בנוגע לעסקאות שלא ניתנה תמורה





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 17-10-9377 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 עבורן והם בגדר "חובות אבודים". למצער, נטען שהיה על המערער לנקוב באומדן באשר להיקף  
2 ההחזרים של מס העסקאות, על בסיס נתונים שקיימים אצלו, אך מע"מ בחר שלא לעשות כן.  
3 על הכרעת הנאמנים הוגש הערעור מושא פסק הדין.

4 **חיוב עוסק בגין נכוי תשומות ביתר** .4  
5 לשם הבהרת יריעת המחלוקת, אעמוד בקצרה על המשמעות של חוב אבוד.

6 חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), משית תשלום מס ערך מוסף על כל  
7 עסקה שהיא "מכירה" או "מתן שירות" (להלן: "מס עסקאות"). המס מוטל על הערך המוסף של  
8 כל אחת מהיחידות העסקיות המעורבות בייצור, בשיווק, בהפצה ובמכירה של המוצר (ראה א.  
9 נמדר, **מס ערך מוסף** (מהדורה רביעית, 2009, כרך א' עמ' 37-38)). משמע, שיטת הטלת מס ערך  
10 מוסף בנויה על שרשרת המתחילה ביצרן הראשון ומסתיימת בצרכן הסופי, כשממוסה רק תוספת  
11 הערך בגין המצרך או השירות, קרי ההפרש שבין התמורה עבור המכירה של הממכר או מתן  
12 השירות לבין העלות שכרוכה באלה. ואולם, לבסוף, כלל עלות המס מוטלת על הצרכן הסופי, שכן  
13 יתר יחידות השרשרת רשאיות לנכות את מס התשומות שהן שילמו לספקים שלהן ממס  
14 העסקאות שהן קיבלו מהלקוחות שלהן. הספקים לאורך השרשרת משמשים אך כגובים עבור  
15 מע"מ: לפי סעיף 16 לחוק מע"מ, על נותן השירות או הספק, לגבות את המס ממקבל השירות או  
16 מהרוכש ולהעבירו למע"מ.

17 ואדגים; סיטונאי-עוסק מוכר ללקוח מוצר בסך של 1,000 ₪ בצירוף 17% מע"מ. על הסיטונאי  
18 לדווח למע"מ על המכירה ולהעביר למע"מ סך של 170 ₪ בגין מס עסקאות. לסיטונאי היו עלויות  
19 שכרוכות ברכישת המוצר שעליהן הוא שילם לספקים שלו, וזאת לשם הדוגמא בסך של 700 ₪,  
20 בצירוף 17% מע"מ בשיעור 119 ₪. עלויות אלה מכונות "תשומות" והמס נקרא בשם: "מס  
21 תשומות" (להלן: "מס תשומות"). הסיטונאי רשאי לנכות או לקזז את מס העסקאות ממס  
22 התשומות ולהעביר למע"מ רק את ההפרש, קרי, זה שבין מס העסקאות לבין מס התשומות.  
23 בדוגמא דלעיל, ישלם הסיטונאי למע"מ בגין מס העסקאות שהוא חב בו סך של 51 ₪ בלבד, שהוא  
24 ההפרש בין מס העסקאות לבין מס התשומות.

25 במקרה שבו העסקה מבוטלת, ניתן להשיב את המצב לקדמותו, קרי, הנושה-ספק רשאי לדרוש  
26 ממע"מ השבת מס העסקאות ששולם על ידו בגין העסקה שבוטלה, הלקוח שניכה את מס  
27 התשומות של אותו ספק, ישיב למע"מ את הניכוי שנעשה, והכל כקבוע בסעיף 43 לחוק מע"מ.  
28 ונדגים: אם בסופו של דבר לא שולמה התמורה, והעסקה מבוטלת, הספק רשאי לקבל ממע"מ  
29 את החזר מס העסקאות ועל הלקוח להשיב למע"מ את הסכום שניכה ביתר כמס תשומות. במצב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 17-10-9377 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 דברים זה, מע"מ לא נפגע, שכן כנגד השבת הסך 170 ₪ לספק, על הסיטונאי לשלם למעשה סכום  
2 זהה למע"מ, אשר נוכה ביתר.

3 5. "חוב אבוד" לעניין מע"מ – "עקרון ההפרדה"

4 לעיתים, בשל שיטת "שוטף פלוס", התשלום בגין המוצר או השירות אינו משולם במועד מסירת  
5 המוצר או ביצוע השירות, אלא במועד מאוחר יותר. אולם ככלל, המוכר נדרש לשלם למע"מ את  
6 מס העסקאות בסמוך למועד אספקת המוצר או השירות, גם אם כבר במועד זה טרם קיבל  
7 התשלום בפועל.

8 בשל האמור, עלול להפוך החוב שמגיע לספק ל"חוב אבוד": מצב שבו הלקוח קיבל את המוצר או  
9 השירות אך לא שילם עבורם ואף לא ישלם עבורם מחמת חדלות פירעון. ההלכה הכירה זה מכבר  
10 בכך כי במצב של כישלון תמורה, עסקינן בחוב אבוד, שמשמעו עסקה שלא יצאה אל הפועל לפי  
11 סעיף 49 לחוק מע"מ וגם לא תצא אל הפועל, למצער בחלקה. בנסיבות אלה, נקבע כי יש להשיב  
12 את המצב לקדמותו, קרי, הספק יוכל לקבל החזר של מס העסקאות.

13 הבעיה מתעוררת כאשר הלקוח כבר ניכה אצלו את מס התשומות ממס העסקאות, והוא נמצא  
14 כאמור בחדלות פירעון ולא יוכל להשיב את מס התשומות שנגבה בעודף. במצב כזה, יוצא מע"מ  
15 וידיו על ראשו שכן מצד אחד הוא מחויב להשיב את מס העסקאות לספק-נושה, ומצד שני הלקוח  
16 כבר ניכה את מס התשומות ממס העסקאות שהוא חייב בו, כך שמע"מ יוצא נפסד בהפרש. עד  
17 לפני מספר שנים, טען מע"מ שאין הוא מחויב להשיב לספק את מס העסקאות בנסיבות אלו.  
18 עמדה זו נדחתה בפסיקת בית המשפט העליון, ואפנה לע"א 2112/95 אגף המכס והמע"מ נ' אלקה  
19 אחזקות בע"מ (פ"ד נג(5) 769 (1.12.99) (להלן: "עניין אלקה")). בעניין אלקה נקבע שעל מנת  
20 שהספק יוכל לקבל חזרה את מס התשומות, עליו להוכיח מספר תנאים: בוצעה עסקה; הוצאה  
21 בגינה חשבונית מס; שולם מס העסקאות לפי החשבונית; לא התקבלה תמורה; החוב אבוד. ככל  
22 שיעמוד בתנאים אלה, יושב לו מס העסקאות, גם אם מע"מ לא ייחנה מהשבת מס התשומות  
23 שנוכה ביתר.

24 בית המשפט העליון הכיר בעקרון ההפרדה, קרי, בין חובת הספק-נושה לשלם את מס העסקאות  
25 וחובת מע"מ להשיב לו את המס במקרה של כישלון תמורה בתנאים האמורים, לבין זכות מע"מ  
26 לפעול לגביית החזר מס התשומות שנקבע בעודף, וכי אין תלות בין שני אלה, האחד במשנהו  
27 (פיסקה 12 לפסק הדין בעניין אלקה):

28 **"אוסף, כי בסיטואציה הנדונה, אין ספק שהקונה חייב להחזיר לרשויות המס את**  
29 **מס התשומות שניכה על סמך ההנחה שהוא ישלם למוכר את מלוא התמורה, על**





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 מרכיב המע"מ הכלול בה. ברגע שהתברר בדיעבד, שהנחה זו אינה מתקיימת, על  
2 הקונה להחזיר את מס התשומות שנוכה. כך מהבחינה המשפטית. עם זאת, מודעים  
3 אנו לכך, שרשויות המס עלולות להיתקל בקשיים באכיפת החזר זה של מס  
4 התשומות, במיוחד מ"עוסקים" שאינם "עוסקים" עוד. אך אין בקשיים טכניים  
5 אלה כדי להוביל למסקנה שיש לשלול מה"עוסק" החזר המע"מ בגין "חובות  
6 אבודים".

7 (ההדגשה אינה במקור – א.א.)

8 משכך, ועל פי עניין אלקה, חייב המערער בענייננו להשיב לכל אחד מהספקים-נושים את מס  
9 העסקאות ששולם בקשר לעסקאות שבוצעו עם החברה, ככל שהוא עומד בחמשת התנאים  
10 שנקבעו בעניין אלקה.

11 **חוב אבוד בהליכי הסדר נושים** .6

12 תקנה 24א לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ") וכן נוהל של המערער  
13 (הוראת פרשנות 2/2012) מסדירים את הטיפול במקרה של חוב אבוד בהסדר נושים. בהתאם  
14 לאלה, בעת שאושר הסדר נושים, אין הספק-נושה נדרש להמתין עד לקבלת הדיבידנד הסופי,  
15 והוא יכול לפנות לנאמן ולקבל אישור בכתב על הגשת תביעת החוב ואת אחוז הפירעון הצפוי של  
16 החוב לפי הסדר הנושים. במקרה כאמור, מקבל הספק-נושה הכרה של "חוב אבוד" ביחס ליתרת  
17 החוב שלא צפויה להיפרע. על יסוד ההכרה בחוב האבוד, יכול הספק-נושה להוציא חשבונית זיכוי  
18 ולדרוש ממע"מ את החזר מס העסקאות. עם סיום הפירעון של תשלומי הסדר נושים, יהיה על  
19 הספק-נושה לעדכן את הסכום שהוכר כחוב אבוד.

20 **מועד הגשת דרישה לכרה בחוב אבוד** .7

21 בהתאם לתקנה 24א(ג) לתקנות מע"מ, הספק-נושה יכול לדרוש באמצעות חשבונית זיכוי את מס  
22 העסקאות ששילם בגין חוב אבוד במשך שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית. כן נקבע בתקנה,  
23 שהתקופה שבין הגשת תביעת חוב בחדלות פירעון לבין יום מתן האישור לחלוקת דיבידנד סופי,  
24 לא תבוא במניין התקופה של שלוש השנים האמורות, כאשר הגורמים המוסמכים רשאים להאריך  
25 בנסיבות מסוימות את משך התקופה. משמע, עומד לרשות הספק-נושה פרק זמן של שלוש שנים  
26 לדרישת החזר מס העסקאות מאז הוצאה החשבונית, עם אפשרות הארכה במקרה של הסדר  
27 נושים, אשר לא תובא במניין התקופה האמורה לעיל.

28

29



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

- 1 הכרה בחוב מע"מ בהסדרי נושים .8
- 2 הפסיקה נדרשה לבחינת חוב שמגיע למע"מ בהליכי חדלות פירעון, ואפנה לע"א 10739/07 רשות
- 3 המסים היחידה לפירוקים כינוסים וגביה קשה מכס ומע"מ נ' קלאבמרקט רשתות שיווק בע"מ
- 4 (ניתן ביום 16.6.11) (להלן: "עניין קלאבמרקט"). בעניין קלאבמרקט דובר בחברה שנכנסה
- 5 לחדלות פירעון ואושר בעניינה הסדר נושים. עובר לחדלות הפירעון ניכתה החברה מס תשומות
- 6 ממס העסקאות, הגם שבפועל לא שילמה לספקים-נושים את התמורה. מע"מ הגיש תביעת חוב
- 7 על יסוד אומדן כולל של תביעות החוב. הנאמנים סברו שאין להכיר בתביעת החוב בין היתר מחמת
- 8 שבמועד הגשת תביעת החוב של מע"מ, לא ידוע מה יהיה היקפו, ובית המשפט המחוזי קיבל את
- 9 עמדתו.
- 10 בית המשפט העליון קבע, בניגוד לעמדת הנאמנים ולפסיקת בית המשפט המחוזי, שיש להכיר
- 11 בניכוי מס התשומות ביתר כחוב בר תביעה של מע"מ, זאת כנושה רגיל בחוב שהוא חוב מותנה.
- 12 בית המשפט העליון הבהיר בעניין קלאבמרקט שהואיל ובעת אישור הסדר החוב אין ודאות באשר
- 13 להיקף החוב של מע"מ, אזי עסקינן באמדן משוער של החוב, בדומה לתביעות חוב מותנות אחרות
- 14 שאין ודאות בעת הסדר הנושים באשר להיקפן הסופי, שכן גובהו תלוי הנסיבות עתידיות. כך
- 15 למשל, חברה קבלנית שנקלעה לקשיים ולא השלימה את הבנייה, ולא ידוע בעת הגשת תביעת
- 16 החוב מה העלות הסופית של השלמת הבנייה.
- 17 באשר לגובה תביעת החוב של מע"מ; בעניין קלאבמרקט קבע בית המשפט (פיסקה 49 לפסק הדין
- 18 של כב' השופטת פרוקצ'יה), שיש לאמוד אותו לפי היקף סכום הדיבידנד שצפוי לספקים-נושים,
- 19 שממנו נגזר היקף החזרי מס העסקאות שצפויים לקבל חזרה ממע"מ, וזאת כחוב שמבוסס על
- 20 "אומדן הוגן" או שומה צודקת", כהגדרתם בסעיף 73 לפקודת פשיטת הרגל [נוסח חדש], תש"ס-
- 21 1980 (להלן: "פקודת פשיטת הרגל"). כן נקבע, כי זכותם של הספקים-נושים להחזר מס מתגבש
- 22 באופן סופי יחד עם אישור הסדר הנושים, שכן רק במועד זה מתברר היקף התמורה שתשולם
- 23 להם. זהו גם המועד שממנו ואילך רשאית רשות המסים לתבוע החזרי מס תשומות.
- 24 לסיכום משולש היחסים בין הצדדים, נקבע כדלקמן:
- 25 "יש לציין, כי בעוד תביעת הספקים-הנושים כלפי רשות המיסים להחזר מע"מ בגין
- 26 חלק התמורה שנכשל היא חיצונית להסדר הנושים, ולכן זכותם לכך תתממש
- 27 במלואה, תביעת רשות המיסים להחזר ניכויי מס התשומות נעשית כחלק מהסדר
- 28 הנושים. לפיכך, תביעה זו לא תתממש במלואה, אלא תכובד רק באופן יחסי, בגובה
- 29 הדיבידנד שניתן ליתר הנושים הבלתי מובטחים ברמת נשייה זהה".
- 30 (פיסקה 49 לפסק דינה של כב' השופטת פרוקצ'יה)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

- 1 עמדות הצדדים .9
- 2 9.1 עמדת המערער
- 3 לשיטת המערער שגו הנאמנים בדחיית תביעת החוב ממספר נימוקים ;
- 4 אי צירוף אסמכתאות לתביעת החוב
- 5 מע"מ חולק על קביעת הנאמנים שדחו את תביעת החוב מחמת שלא צורפו לה אסמכתאות  
6 להוכחתה. לעניין זה סבור המערער שאין צורך בצירוף אסמכתאות להוכחת החוב שכן אין כל  
7 קושי לקבוע את גובה החוב בשל ניכוי תשומות מס ביתר (סעיף 35 ואילך להודעת הערעור).  
8 בהקשר זה נטען שהחוב נגזר מגובה החוב האבוד של הספקים-נושים, שניתן לכימות מסכום  
9 הדיבידנד שיוחזר להם מקופת ההסדר. זאת, שכן האחרון לא יודע בעת הגשת תביעת החוב מה  
10 הסכומים שבהם יכיר הנאמן בתביעות החוב שיוגשו, ככל שיוגשו על ידי הספקים-נושים. רק  
11 לאחר שיוגשו תביעות החוב, ואלה ייבדקו ויוכרעו על ידי הנאמן, יתברר שיעור הדיבידנד שיחולק  
12 לנושים וניתן יהיה לחלץ את שיעור תביעת החוב של מע"מ בגין ניכוי מס תשומות ביתר. לגישת  
13 המערער, הנתונים נמצאים בידי הנאמנים, שכן תביעות החוב הוגשו להם ; הם אלה שהכריעו בהן ;  
14 שיעור הדיבידנד אף הוא בידיעתם ; ומשכך, בידם התמונה המלאה על הסך שזכאי לו המערער.
- 15 ככל שקיימת מחלוקת באשר לכימות החוב כפי שנטען על ידי המערער, על הנאמנים להוכיח מהו  
16 אי הדיוק שחל בחישוב שנערך על ידי מע"מ.
- 17 עקרון הפרדה או תלות שבין ניכוי תשומות ביתר לבין השבת מס העסקאות לספקים
- 18 המערער מדגיש את עקרון הפרדה, קרי, שאין לתלות בין הסכומים שמגיעים לו עבור מס  
19 תשומות שנוכה ביתר לבין סכומי מס העסקאות שיושבו על-ידו לספקים בשל חובות אבודים.  
20 לעמדת המערער, תשלום מס העסקאות על ידי הספק-נושה לפי סעיף 116(1) לחוק מע"מ אינו  
21 מותנה בהצלחת הספק-נושה לחייב את הצד השני לעסקה בתשלום, משמע, גם אם הספק-נושה  
22 לא הצליח לגלגל את המע"מ על הצד השני לעסקה, קיימת החבות לשלם את מס העסקאות.
- 23 בהשלכה לענייננו, בהינתן שאין תלות בין תשלום המס על ידי צד אחד לעסקה לבין ניכוי מס  
24 תשומות על ידי הצד השני לעסקה, כך לעמדת מע"מ, אין תלות בין החזר מס עסקאות לספקים-  
25 נושים לבין תשלום בגין ניכוי תשומות ביתר על ידי החברה חדלת הפירעון (סעיף 46 להודעת  
26 הערעור). מכאן, לשיטת המערער, אין להכפיף את זכותו להכרה בתביעת החוב בגין ניכוי מס  
27 תשומות ביתר רק לסכומי מס העסקאות שיושבו בפועל על ידיו לספקים-נושים שידרשו זאת. כל  
28 ספק-נושה, כך לשיטת המערער, מנהל את עניינו ישירות מול מע"מ ואין לקשור בין פעולה זו לבין



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 פעולות שביצע או לא ביצע הצד השני לעסקה. לכן, גם אם הספקים-נושים טרם ביקשו או לא  
2 ביקשו את החזר מס העסקאות, זכאי מע"מ להכרה בתביעת החוב במלוא גובה מס התשומות  
3 שנוכה ביתר על ידי החברה.

#### 4 9.2 עמדת הנאמנים

5 הנאמנים אינם חולקים על כך שלפי ההלכה הפסוקה יש להכיר בתביעת חוב של המערער, אך זאת  
6 רק באשר לסכומי המס שאותם הוא נדרש להשיב לספקים-נושים במסגרת הסדר הנושים, אחרת  
7 מתעשר המערער שלא כדין על חשבון קופת ההסדר ותוך יצירת העדפת נושים אסורה.

8 הנאמנים חולקים על עמדת המערער שטוען שאין תלות בין דרישת הספק-נושה להכרה בחוב  
9 אבוד והשבת מס העסקאות לבין הכרה בתביעת החוב של מע"מ. לשיטת הנאמנים, ככל שהספק-  
10 נושה לא דרש הכרה בחוב אבוד וממילא מע"מ לא יידרש להשיב לו את מס העסקאות, אזי אין  
11 להכיר בתביעת החוב של מע"מ בנוגע להחזר מס התשומות ששולם ביתר בקשר לאותה עסקה.  
12 משכך, סבורים הנאמנים שרק בגין הכרה בחובות אבודים של הספק-נושה, שבגינם יושב לו מס  
13 העסקאות על ידי המערער, יהיה מע"מ זכאי להכרה במס התשומות ביתר ששולם בגין אותה  
14 העסקה. מוסיפים הנאמנים וטוענים כי אם ספק-נושה כלשהו בחר שלא לדרוש החזר מס  
15 עסקאות מטעמיו הוא, הרי שלא נגרם כל הפסד למערער שכן מס התשומות שניכתה החברה ביתר  
16 ביחס לאותה עסקה, נותר בקופת המערער. לכן, נטען שעל המערער לבחון כל ספק-נושה באופן  
17 פרטני ולוודא האם דרש הכרה בחוב אבוד והשבת מס העסקאות ששולם על ידו, והאם בגין אותה  
18 עסקה ניכתה החברה את מס התשומות. רק במצבים אלה, יהיה מקום להכיר בתביעת החוב של  
19 המערער בגובה סכום החזר.

20 הנאמנים ממחישים דוגמאות שבהן יש לטעמם כדי לתמוך בגישתם. כך, אם מדובר בספק-נושה  
21 אשר יש לו בטחונות לתמורה שעל החברה לשלם לו. במקרה מעין זה, הספק-נושה אמנם הגיש  
22 תביעת חוב וציין שיש לו בטחונות ולכן תביעת החוב נכללת במסת החובות של הספקים-נושים  
23 של החברה חדלת הפירעון אך אותו נושה לא מגיש בקשה לחוב אבוד שכן הוא יפרע את חובו,  
24 וממילא לא יפנה בדרישה למערער להשיב את מס העסקאות. ככל שנתעלם מהעדר דרישה של  
25 הספק-נושה במקרה הזה להשבת מס העסקאות, מצד אחד, והמערער ידרוש הכרה בגין מס  
26 תשומות העודף שנוכה על ידי החברה בגין העסקה האמורה, מצד שני, יצא אפוא שהמערער נהנה  
27 שלא כדין מהכרה בחוב בגין חוב שלא קיים לו; דוגמאות נוספות הן של נושה בדין קדימה שנפרע,  
28 כגון בעל נכס שנפרע מלוא חובו, או שהספק-נושה לא דרש השבה של מס העסקאות מחמת שהוא  
29 עצמו נקלע לחדלות פירעון. גם בשני מקרים אלה, טוענים הנאמנים, הכרה בתביעת החוב של  
30 המערער, משמעה התעשרות המערער שלא כדין.







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 הנאמנים מתייחסים לטענת מע"מ באשר לכך שעומדת לרשות הספק-נושה תקופה ממושכת  
2 לדרוש את החזר מס העסקאות כמפורט לעיל, וכך עלול לטענתו להיגרם מצב שבו לא תוכר תביעת  
3 החוב שלו ביחס למס עסקאות של אותו ספק-נושה שלא דרש עד כה את החזר מס העסקאות,  
4 דבר שייוודע במועד מאוחר ולאחר שיחולק מלוא הסכום בקופת הנושים כדיבידנד. בהקשר זה  
5 נטען שניסיון החיים מלמד כי בסמוך לאישור הסדר הנושים דורשים הספקים-נושים לקבל את  
6 אישור הנאמנים להכרה בחוב אבוד, לפיכך ניתן כבר בחודשים הראשונים לאחר ההסדר לקבל  
7 תמונה על אודות מצבת הנשייה של המערער בגין חובות אבודים.

### 9.3 תשובת המערער

8 המערער השיב לעמדת הנאמנים.  
9

10 לדידו, ברשות הנאמנים מלוא המידע באשר למסד סכום תביעת החוב, שכן הם יודעים מה היקף  
11 האישורים שהנפיקו לספקים-נושים עבור חוב אבוד, היקף תביעות החוב, שיעור הכספים לחלוקה  
12 וכדומה. הנאמנים, כך לעמדת המערער, גם אמורים לדעת פרטים שאינם יכולים להיות בידעתו,  
13 כגון ספק-נושה אשר הנאמנים קיזזו את החוב שמגיע לו מזה המגיע ממנו, ומשכך ייגרע חובו  
14 ממצבת חובות החברה. מוסיף וטוען המערער שככל שהנאמנים ימציאו לו נתונים מפורטים, אין  
15 מניעה בידו לתקן את תביעת החוב כמתחייב ובאופן דומה למהלך שנעשה בהקשר זה בעניין  
16 קלאבמרקט. עם זאת, מדגיש המערער כי משעה שאושר הסדר הנושים והוכרעו תביעות החוב,  
17 לרבות חוב הספקים-נושים, אזי היקף הנשייה ידוע והוא מגודר, ומשכך ניתן לחלץ את סכום מס  
18 התשומות שאותו ניכתה החברה ביתר.

19 בנוסף, הואיל ולעמדת הנאמנים סכום החובות המאושרים עומד על כ- 66 מיליון ₪, משמע שרכיב  
20 מס התשומות בעודף אשר בתביעת החוב של המערער נעשה על הצד הנמוך שכן הוא התבסס על  
21 חובות מאושרים בסך של 57 מיליון ₪ בלבד.

22 המענה של המערער מתמקד בעיקר בכך שבניגוד לעמדת הנאמנים, לגישתו מס תשומות והשבת  
23 מס עסקאות אינם תלויים זה בזה. בהקשר זה שב וחוזר המערער על עמדתו ומוסיף שקבלת עמדת  
24 הנאמנים משמעה שלא ניתן יהיה להשיב לספק-נושה את מס העסקאות כמות שנעשה הדבר היום,  
25 קרי ללא קשר לכספים שהגיעו מהחברה בגין דרישת מס התשומות שנוכה על ידה ביתר. כן טוען  
26 המערער, שגם אם הספקים-הנושים לא יעמדו על קבלת החזר מס העסקאות ששילמו, עדיין נגרם  
27 למע"מ חיסרון כיס משמעותי ביחס לנושים הרגילים בעלי החובות האבודים.

28

29



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

9.4 עמדת הכנ"ר

1  
2 הכנ"ר הגיש עמדה סדורה. הכנ"ר מסכים עם המערער, קרי שהסיכוי שהמערער יתעשר הינו נמוך  
3 וזאת לאור העובדה שהדעת נותנת שספק אשר זכאי להחזר מס עסקאות יעמוד על זכותו.  
4 בנוסף, לגישת הכנ"ר, ובהסתמך על עניין אלקה, אין "להעניש" את הספק-נושה שגובה עבור  
5 המדינה את מס העסקאות למקרה שבו לא משולמת לו התמורה, ומשכך על מע"מ להשיב לו את  
6 מס העסקאות ובמקביל וללא תלות לפעול לגבות את המגיע לו ממי שניכה בעודף את התשומות,  
7 קרי החברה. רוצה לומר, יש להבטיח הפרדה דיכוטומית בין הספק-נושה ששילם את מס  
8 העסקאות ולא קיבל את התמורה ואשר יהיה זכאי במקרה זה לקבל חזרה את המס ששילם, לבין  
9 הרוכש אשר ניכה בעודף את מס התשומות.  
10 יחד עם זאת, הכנ"ר טוען כי הרציונאלים שביסוד הקביעה של עקרון ההפרדה בעניין אלקה אינם  
11 מצדיקים בהכרח כי הפרדה זו תהיה גם בכיוון ההפוך. ובלשונו, "אם מן הצדק מתחייבת פרשנות  
12 הדין כך שהמדינה (ולא העוסק-ספק) היא זו שתישא בנזק בגין חובות אבודים שכבר נוכה בגינם  
13 ביתר מס תשומות, אזי ב"תמונת הראי" לכך, אין מקום להותיר בידי המדינה עודפים שנצברו  
14 בידיה עקב אי דרישתם בידי הספקים, כאשר הדבר בא על חשבונם של כלל הנושים (ובכללם  
15 אותם עוסקים-ספקים), אשר ספגו כבר מצידם את כשלון תמורתיהם". רוצה לומר, חוסר  
16 התלות בין שני צדי המתנס יהא תמיד לטובת העוסק. זאת, בין היתר, מטעמי פיזור נזק ואיזון  
17 ראוי של הסיכונים. כך, אם התקיימו כדן התנאים המקימים את הזכות לנכות את מס התשומות,  
18 זכות זו תעמוד גם אם החוליות הבאות בשרשרת לא שילמו את מס העסקאות, זאת אף אם הספק  
19 חדל פירעון ומע"מ לא יוכלו לקבל את מלוא מס העסקאות שעליו לשלם.  
20 באשר לעניין קלאבמרקט; את הלכה זו מפרש הכנ"ר בשונה מהצדדים. לדידו, הזכות של המערער  
21 להחזר מס תשומות שנוכה ביתר נובע מחבותו להשיב מס עסקאות ששולם על ידי הספק-נושה  
22 ועל יסוד עקרון ההקבלה שביסוד מס ערך מוסף. לגישת הכנ"ר, בעניין קלאבמרקט בית המשפט  
23 לא נדרש לבחינה האם קיימת הלימה של סכומי החזר שישולמו לספקים-נושים אלא קבע כי  
24 מסד הנתונים לקביעת החוב הוא שיעור הדיבידנד שמשולם לנושים במסגרת ההסדר, ממנו נגזר  
25 שיעור החובות האבודים. זאת במיוחד, כשניתן לצאת מנקודת הנחה שכל ספק אכן ידרוש חזרה  
26 את מס העסקאות ששילם. לבסוף, מציין הכנ"ר כי לשיטתו דין הערעור להתקבל וכי תשלום  
27 הדיבידנד לאגף אינו צריך להיות כרוך בהחזר המע"מ לספקים-נושים.

10. הדיונים במעמד הצדדים

התקיימו מספר דיונים במעמד הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

- 1 בדיון ביום 6.6.18 הצעתי שהנאמנים יודיעו לכל ספק-נושה שביצע עסקה עם החברה, וטרם ביקש  
2 את אישור הנאמנים להכרה בחוב אבוד שישמש אותו לקבל החזר מס העסקאות, שאם לא ידרוש  
3 תוך 90 יום את ההכרה בחוב אבוד והחזר של מס העסקאות, יחשב כמי שוויתר על זכותו לקבל  
4 את החזרה האמור.
- 5 10.1 בדיון הנוסף מיום 3.7.18, הציגו הנאמנים נתונים עדכניים באשר למסכת החובות.  
6 מהמסמך עולים הנתונים הבאים:
- 7 א. 13 תביעות חוב הוגשו, אושרו וגובו בחשבוניות. סכומן הכולל הוא 52,374,017 ₪.  
8 ב. 27 תביעות חוב שהוגשו ללא חשבונית אושרו בסך כולל של 22,494,784 ₪.  
9 ג. 16 תביעות חוב שהוגשו טרם נבדקו, וסכומן הכולל הוא 3,107,058 ₪.  
10 ד. 10 תביעות חוב שהוגשו ושטרם הוכרעו ושלא גובו בחשבוניות עומדות בסך כולל של  
11 14,151,209 ₪.  
12 ה. 15 תביעות חוב שבהן התבקש אישור חוב אבוד בסך של 23,801,842 ₪, ממנו נגזר  
13 דיבידנד עבור החזר מס עסקאות בסך של 2,929,629 ₪.
- 14 10.2 בהחלטה שניתנה בתום הדיון מיום 3.7.18 הוריתי לנאמנים לפנות לכל הנושים שטרם  
15 ביקשו לקבל מכתב הכרה בחוב אבוד ולהודיע להם, שאם מכתב כאמור לא יוגש עד למועד  
16 הנקוב, הם יחשבו כמי שוויתרו על זכותם לקבל מכתב הכרה בחוב אבוד. עוד נקבע שעל  
17 הנאמנים לתקן את ההכרעה בתביעות החוב באופן שיופחת סכום ההכרה בתביעות החוב  
18 ביחס לרכיב מס העסקאות, בהינתן שהספקים-נושים האמורים ממילא לקבל  
19 מהמערער את מס העסקאות.
- 20 10.3 בדיון נחקר מר אורן בר, מנהל משרד אזורי מע"מ 3 תל אביב, שהשיב לשאלות הנאמנים  
21 ובית המשפט. בחקירתו אישר העד שהמערער לא ערך בדיקות עת הגיש את תביעת החוב  
22 וסכומה נקבעה על היקף תביעות החוב שהוגשו לנאמנים והדיווח של הנאמנים על היקף  
23 החובות.
- 24 10.4 במהלך הדיון התחוור לי שתביעות החוב שמוגשות על ידי הספקים-הנושים כוללות גם את  
25 רכיב מס העסקאות, קרי המע"מ, הגם שהוא מוחזר להם, למעט בחלק היחסי לפי הדיבידנד  
26 שמחולק להם. משמע, הנושים נהנים מכפילות מסוימת, קרי, מחד גיסא הם מכלילים  
27 בתביעת החוב את מלוא מס העסקאות ומאידך גיסא, הם מקבלים אותו ממע"מ במסגרת  
28 הכרה בחוב אבוד בהתאם למנגנון המפורט לעיל. הנאמנים התבקשו אפוא לתקן את



**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**  
**בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים**

**עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר**  
**שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'**

**לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין**

- 1 אישורם את תביעות החוב של הנושים באופן שיש לגרוע מהם את סכום מס העסקאות  
2 שיושב על ידי מע"מ.
- 3 10.5 לאחר הדיון, הנאמנים פנו לנושים והודיעו להם על החלטת בית המשפט ברוח האמור לעיל,  
4 ובהמשך הגישו עדכון כדלקמן:
- 5 הוגשו 155 תביעות חוב של ספקים אשר תביעתם מגובה בחשבוניות מס בהיקף נשייה  
6 כוללת של 55,148,075 ₪. בעקבות פניית הנאמנים לנושים לפי החלטת בית המשפט מיום  
7 3.7.18, פנו 51 נושים לקבל הכרה בחוב אבוד ושנשייתם הכוללת עומדת על סך של  
8 35,130,469 ₪. על פי שיטת הנאמנים, מסכום תביעות החוב שלגביהן התבקשה הכרה בחוב  
9 אבוד יש לגזור את תביעת החוב ביחס למס התשומות שנוכה ביתר, כך שהסכום **4,338,763**  
10 ₪ יהווה את סכום תביעת החוב המאושר של המערער.
- 11 10.6 המערער חולק על התחשיב שכן לדידו זה מתעלם ממכלול עמדתו של המערער כמפורט  
12 לעיל. לשיטת המערער, יש כאמור לגזור את הנשייה לפי הסך של תביעות החוב של ספקים  
13 אשר תביעתם מגובה בחשבונית מס בהיקף השל 55,481,075 ₪. המערער לא נקב בסכום  
14 של הנשייה שמגיעה לו לאחר קבלת הנתונים, וככל שהבנתי מגעת, יש להעמיד את תביעת  
15 החוב שלו על יסוד הנתונים האמורים, תוך התעלמות מהנושים שטרם ביקשו הכרה בחוב  
16 אבוד, על סך של **6,852,150** ₪.
- 17 10.7 הכנ"ר סבור שנפלה שגגה בתחשיב שכן לטעמו אין מקום להפחית מתביעות החוב את סכום  
18 החזר מס העסקאות שהנושים שילמו בפועל וצפויים לקבל מהמערער. הכנ"ר מדגיש את  
19 חשיבות עקרון הפרדה, קרי בין זכות המערער לקבל החזר מס תשומות שנקבע ביתר לבין  
20 החזר מס העסקאות שהספק-נושה זכאי לקבלו במסגרת אותו עסקה. עיקרון הפרדה זה  
21 גובר, כך לעמדת הכנ"ר, על עיקרון השוויון שבין הנושים בהליכי חדלות פירעון. לשיטת  
22 הכנ"ר, טרם הוכרעו תביעות חוב בסך של 3,107,058 ₪ וכי יש להוסיף נשייה שמגובה  
23 בחשבוניות בסך של 17,24,548 ₪ שהוכרעה הגם שלא גובתה בחשבוניות כחלק מהסכום  
24 שיש להוסיף לנשייה המוכרת. סופו של דבר, הנשייה המוכרת של המערער צריכה לעמוד  
25 לשיטת הכנ"ר על סך של **6,468,415** ₪.
- 26 **11. המחלוקות**
- 27 מחלוקת עיקרית אחת לפני והיא;





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 17-10-9377 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 האם כעמדת הנאמנים, יש לכרוך את תשלום הדיבידנד למע"מ בגין ניכוי-היתר של מס התשומות  
2 על ידי החברה בהחזר מס העסקאות לספקים-נושים על ידי מע"מ בגין הכרה ב"חוב האבוד";  
3 או שמא;

4 האם כעמדת המערער והכני"ר, יש להכיר בתביעת החוב לפי סכום תביעות החוב של הספקים-  
5 נושים שאושרה על ידי הנאמנים עבור עסקאות חבות במע"מ, בגין ניכוי מס תשומות ביתר. זאת,  
6 ללא קשר האם הספק-נושה דרש הכרה בגין חוב אבוד והאם הושב תשלום מס העסקאות.  
7 מחלוקת נוספת היא האם היה על מע"מ לצרף אסמכתאות לתביעת החוב, כעמדת הנאמנים, אם  
8 לאו, כעמדת המערער.

9 12. עיינתי בכתבי הטענות, שמעתי את דברי ב"כ הצדדים ואת חקירת העד מטעם המערער. כן נתתי  
10 דעתי להלכות בעניין וסבורני שבאשר למחלוקת הראשונה, הדין עם הנאמנים, ובאשר למחלוקת  
11 השניה, הדין עם המערער. ואפרט;

### דיון והכרעה

12 13. עקרון ההפרדה – הלכת אלקה

14 בעניין **אלקה** נדרש בית המשפט העליון לסוגיה האם הספק-נושה זכאי לקבל חזרה את מס  
15 העסקאות במצב שבו הלקוח נקלע לחדלות פירעון והוא לא קיבל את התמורה, זאת כאשר יש  
16 להניח שמע"מ לא יוכל לקבל את הניכוי העודף של מס העסקאות מאותה עסקה ולמצער חלקו.  
17 בית המשפט העליון הכיר בעיוות שנוצר לאותו ספק-נושה שלא זו בלבד שלא קיבל את התמורה  
18 אלא שאף את מס העסקאות סירב המערער להשיב לו. בית המשפט העליון קבע שכאשר מדובר  
19 ב"חוב אבוד", יש לראות בכך עסקה שהתמורה בגינה נכשלה, או נכשלה באופן חלקי, והיא לא  
20 יצאה אל הפועל במובן סעיף 49 לחוק מע"מ.

21 בית המשפט סבר שאין לקשור בין זכות הספק-נושה לקבל חזרה את המס ששילם לבין זכות  
22 מע"מ לקבל את מס התשומות בעודף:

23 "...הזכאות להחזר מע"מ עומדת בפני עצמה ואיננה קשורה בניכוי מס תשומות, כשם  
24 שהחבות במע"מ עומדת בפני עצמה ומנותקת משאלת התרת ניכוי מס תשומות...האיזון  
25 הראוי בין שני האינטרסים הוא בהתרת החזר המע"מ ל"עוסק" ובטיפול נפרד בהחזר מס  
26 התשומות שנוכה ובדיעבד התברר שלא היה מקום לנכותו...".

27 (עמ' 798)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 משכך, נקבע שעל המערער להשיב לספק-נושה את מס העסקאות, ותוך שהמערער יפעל ללא קשר  
2 לקבלת מס התשומות שנוכה ביתר, ועליו לנקוט בדרכים העומדות לרשותו לגביית המס בנפרד  
3 משאלת הגבייה מהעוסק השני שבמשוואה. אמנם נקבע בעניין אלקה שזכות הספק-נושה אינה  
4 אמורה להיות מותנית בהחזר מס בתשומות שנוכה ביתר על ידי הקונה (עמ' 798), אך זאת ביחסים  
5 שבין הספק-עוסק לבין המערער בלבד, ותוך שנקבע שעל המערער לטפל בנפרד בהשבת מס  
6 התשומות שנוכה בעודף, לאמור (שם, בעמ' 799):

7 "אוסף, כי בסיטואציה הנדונה, אין ספק שהקונה חייב להחזיר לרשויות המס את מס  
8 התשומות שניכה על סמך ההנחה שהוא ישלם למוכר את מלוא התמורה, על מרכיב המע"מ  
9 הכלול בה. ברגע שהתברר בדיעבד, שהנחה זו אינה מתקיימת, על הקונה להחזיר את מס  
10 התשומות שנוכה. כך מהבחינה המשפטית. עם זאת, מודעים אנו לכך, שרשויות המס  
11 עלולות להיתקל בקשיים באכיפת החזר זה של מס התשומות, במיוחד מ"עוסקים" שאינם  
12 "עוסקים" עוד. אך אין בקשיים טכניים אלה כדי להוביל למסקנה שיש לשלול מה"עוסק"  
13 החזר המע"מ בגין "חובות אבודים".

14 (ההדגשה אינה במקור – א.א.)

15 בעניין אלקה התווה בית המשפט העליון את עיקרון ההפרדה: חובת המערער להשיב לספק-נושה  
16 את מס העסקאות מחמת ביטול העסקה ובהפרדה וללא קשר בשאלת השבת מס התשומות שנוכה  
17 בעודף על ידי הלקוח.

18 בענייננו, הצדדים לא חלוקים באשר לחובת מע"מ להשיב לספקים-נושים את מס העסקאות  
19 ששולם על ידם בקשר לעסקאות עם החברה שלא הושלמו ולא התקבלה תמורה בגינן.

20 14. תביעת חוב מע"מ כחוב מותנה – הלכת קלאבמרקט

21 בפרשת קלאבמרקט נדונה טענת הנאמנים שלפיה אין להכיר כלל בתביעת חוב של המערער, וזאת  
22 מחמת שבעת התגבשות תביעת החוב שלו, קופת הסדר הנושים ריקה, שכן מדובר בחובות  
23 עתידיים ולכן אין מדובר בחוב עבר שעליו להיכלל בהסדר הנושים.

24 לפי תפיסת הנאמנים באותו המקרה, רק בעת שיוגשו כל דרישות הספקים-נושים להכרה בחוב  
25 אבוד והחזר מס העסקאות, יוכל המערער לגבש את תביעת החוב שלו, בגין ניכוי מס תשומות  
26 ביתר על ידי החברה בקשר לאותן עסקאות. הואיל ומדובר במועד מאוחר לאישור ההסדר, סברו  
27 הנאמנים שאין מקום להכרה בתביעת החוב של המערער. בית המשפט העליון דחה פרשנות זו  
28 בקובעו שאין מניעה להגיש תביעת חוב מותנית, עתידית על בסיס הגינות ואשר התאמות לגביה  
29 יעשו מאוחר יותר. דהיינו, התפיסה ביסוד פסק הדין בעניין קלאבמרקט היא שהזכאות של



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 17-10-9377 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 המערער להכרה בתביעת החוב היא על יסוד מס תשומות שנוכה ביתר, וזאת כאשר נדרש המערער  
2 להשיב מס עסקאות.

3 עניין קלאבמרקט נקבע באנאלוגיה להליכי פירוק ופשיטת רגל. כידוע, ניתן בהליכי פשיטת רגל,  
4 פירוק וכן בהסדרי נושים ובגדרם הבראה, לתבוע כל חוב לרבות חוב מותנה או עתידי ושניתן  
5 לאמוד אותו בצורה הוגנת (פסקה 38 לפסק הדין), ועל יסוד סעיף 353 לפקודת החברות שמחיל  
6 את הוראת דיני פשיטת הרגל על חברות, ותוך הפניה לסעיף 71(א) לפקודת פשיטת הרגל.

7 בדיון הנוסף שהוגש על פסק הדין בעניין קלאבמרקט, דנ"א 5870/11 קלאבמרקט רשות שיווק  
8 בע"מ נ' רשות המסים – מכס ומע"מ והכונס הרשמי (21.5.2012), נדחו טענותיה של קלאבמרקט  
9 נגד פסק הדין.

10 עניין קלאבמרקט תומך בעמדת הנאמנים:

11 14.1 לעניין זה אפנה לפיסקה 27 לפסק הדין, שבה קבע בית המשפט כי מאחר שנדרשת  
12 סימטריה בשתי הצלעות של העסקה שחייבת מע"מ, ומתברר שהעסקה לא הושלמה, יש  
13 צורך בהתאמה של המס לאופי העסקה שהתגבשה לבסוף. ההתאמה תבוצע לפי האמור  
14 בפסק הדין באופן הבא:

15 "ההתאמה נעשית בדרך של השבת המס ששולם ביתר מידי הרשות לידי העוסק;  
16 ומצידה השני של המשוואה, נדרשת השבת המס שנוכה ביתר מידי רוכש השירות  
17 או המצרך לידי הרשות. רק באמצעות התאמה זו, משני צדי המשוואה, ייווצר  
18 מתאם בין טיבה האמיתי של העיסקה, כפי שזו התרחשה בסופו של דבר במציאות,  
19 לבין תוצאת המס".

20 (ההדגשה במקור - א.א.)

21 משמע, יש להקפיד על הלימה בין השבת מס העסקאות ששולם ביתר לבין החזר מס  
22 התשומות שנוכה ביתר. לענייננו, אם המערער לא נדרש להשיב לספק-נושה את מס  
23 העסקאות, אזי הכרה בתביעת חוב של התשומות שנוכו באותה עסקה, תיצור אי הלימה,  
24 בניגוד לקביעה דלעיל בעניין קלאבמרקט.

25 14.2 בית המשפט בחן את ההתנהלות של הצדדים בעניין קלאבמרקט, קרי, המערער והנאמנים  
26 שם, על בסיס ההנחה שהספקים-נושים תובעים את המערער להשבה של מס העסקאות.  
27 מעיון בפסק הדין עולה שבית המשפט לא התייחס למצב שבו המערער ידרוש הכרה במס  
28 תשומות שנוכה בעודף אם אין כנגדו דרישה לתשלום החזר מס העסקאות בקשר לאותה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 עסקה. הדבר עולה כחוט השני מפסק הדין וזאת כבר בפתח הדיון בסוגיה, בפיסקה 48  
2 לפסק הדין:

3 "...הנושים העוסקים תובעים את רשות המיסים להחזר המע"מ מחוץ להליך  
4 ההסדר, כדי להתאים את תוצאות המס החלות עליהן לאופיין האמיתי של  
5 העסקאות, כפי שהתגבשו על פי הסדר הנושים. רשות המיסים, לעומת זאת,  
6 תובעת את החברה החייבת במסגרת הליך הסדר הנושים, להשבה של מס תשומות  
7 שנוכה ביתר לאור ההסדר. חוב זה של החברה, המובנה כתוצאה מיסויית מהוראות  
8 הסדר הנושים, הוא חוב בר תביעה, הנולד ומתקיים כחלק מובנה מההסדר..."

9 "בנסיבות הענין, מדובר בחוב שניתן לאמוד את גובהו ולשום את שוויו במסגרת  
10 הסדר הנושים. הערכת גובה ההשבה קשורה בהיקף הדיבידנד הצפוי להשתלם  
11 לספקים-הנושים, ובעקבות כך – בהיקף החזרי המע"מ הצפויים להשתלם להם  
12 מידי רשות המיסים. נתונים אלה הם מגדירים את היקף מס התשומות החייב  
13 בהשבה. ניתן להעריך ולאמוד את היקף החוב בלא קושי מיוחד".

14 (ההדגשה אינה במקור – א.א.)

15 גם מדברי הסיכום של פסק הדין העיקרי בעניין קלאבמרקט, בפיסקה 54, ניתן להיווכח  
16 בגישה המצדדת בעמדת הנאמנים:

17 "הסדר הנושים קובע, כי בגין העיסקה ישולם לעוסק רק חלק מתמורת העיסקה,  
18 ויתרתה תיחשב "חוב אבוד". לאור שיעור התמורה החדש של העיסקה, נדרשת  
19 התאמת תוצאות המס לדמותה החדשה. התאמה זו מתחייבת בשלוש הצלעות של  
20 המשולש: בצלע התמורה המשתלמת מידי הרוכש לעוסק; בהחזרת המס ששולם  
21 ביתר מידי רשות המיסים לידי העוסק; ובהשבת מס התשומות שנוכה ביתר מידי  
22 הרוכש לידי רשות המיסים. [...]

23 סיכומו של דבר: זכותה של רשות המיסים להחזר מס תשומות שנוכה ביתר  
24 מקלאבמרקט תיכלל בהסדר הנושים של החברה. רשות המיסים זכאית לפרעון  
25 נשייתה במסגרת הסדר הנושים, בבחינת נושה רגילה, על פי שיעור הדיבידנד  
26 שזכאים לו הנושים ברמת נשייה זו. חישוב סכום הפרעון ייעשה על פי הסדר  
27 הנושים שאושר, והכספים שנועדו למימוש תביעה זו מוחזקים בידי הנאמנים  
28 בנאמנות".

29 (ההדגשות אינן במקור – א.א.)





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 המסקנה מהאמור לעיל הינה שעניין קלאבמרקט, שבו נקבע שיש להכיר בתביעת חוב של  
2 המערער בגין ניכוי מס תשומות בעודף, יצא מנקודת הנחה שלפיה מע"מ בהכרח יידרש להשיב  
3 את מס העסקאות ששולם על ידי הספק-נושה בקשר לאותה עסקה. בית המשפט, כך דומה,  
4 לא העלה בדעתו אפשרות שתוכר תביעת החוב האמורה גם במצב שבו המערער כלל לא יידרש  
5 להשיב את מס העסקאות.

6 בית המשפט הבהיר כאמור מפורשות בעניין קלאבמרקט שאין מניעה שמע"מ יגיש תביעת  
7 חוב המותאמת לעיסקה החדשה שנוצרה ואשר כפופה להחזר מס העסקאות לספקים-נושים.  
8 משמע, עסקינן בתביעת חוב מותנית; ובמה מותנית? בכך שמע"מ יידרש להשיב מס עסקאות  
9 לספקים, ועד אותו מועד יימצא הדיבידנד שבמחלוקת בידי הנאמנים בנאמנות. קביעה זו  
10 חותרת תחת עמדת המערער, שכן לפיה הזכות להכרה בתביעת החוב הסופית היא בכך שאכן  
11 מס העסקאות יושב.

12 **15. התעשרות שלא כדין**

13 טעם נוסף לפיו יש לקבל את עמדת הנאמנים הוא בכך שקבלת גישת המערער תגרום להתעשרות  
14 מע"מ שלא כדין על חשבון הנושים האחרים. כמפורט לעיל, בכל מקרה שבו ספק-נושה לא יממש  
15 את זכותו לדרוש החזר מס עסקאות בגין העסקה עם החברה, לא נגרם נזק למערער מחמת ניכוי  
16 מס התשומות בעודף לגבי אותה עסקה; לכן, אם ייחנה המערער בהכרה בתביעת חוב על יסוד  
17 היקף תביעות החוב ולא על יסוד העסקאות שבגינן הוא נדרש להשיב את מס העסקאות, משמע  
18 שהמערער ייחנה מהכרה מעבר להפסד שנגרם לו.

19 בהקשר זה אוסיף שאין בידי לקבל את עמדת המערער והכני"ר שאין זה סביר להניח שספק-נושה  
20 לא ידרוש חזרה את מס העסקאות משעה שהתמורה לא שולמה לו. פירטתי לעיל מספר מצבים,  
21 שאינם רשימה סגורה, שבהם עשוי ספק-נושה שלא לדרוש החזר של מס העסקאות, כגון: הספק-  
22 נושה עצמו חדל פירעון; יש לספק-נושה בטחונות חיצוניים לתשלום החוב והוא גבה אותו  
23 במלואו; הספק-נושה הוא מלכ"ר; חוב קטן יחסית שאינו מצדיק את הטרחה בפניה לקבלת  
24 אישור הנאמן לחוב אבוד ובהמשך פניה למערער; נושה בדין קדימה שנפרע חובו; או ספקים-  
25 נושים שמדווחים על בסיס מזומן.

26 עדות אורן בר תומכת בעמדת הנאמנים. העד אישר שייתכן מצב שבו במסגרת מסכת תביעות  
27 החוב נכללות תביעות גם של מי שאינם עוסקים, כגון מלכ"ר. לכן לכאורה קיימת בעייתיות לגזור  
28 את מס התשומות שנוכה בעודף על יסוד היקף תביעות החוב, שכן המערער לא יידרש להשיב  
29 לאלה כל סכום שהוא (עמ' 11 שורות 5-11 לפרוטוקול).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 יוצא אפוא, שקבלת פרשנות המערער והכנ"ר עלולה לגרום להתעשרות שלא כדין של המערער.

2 **16. עיקרון השוויון בין הנושים**

3 אחד מעקרונות היסוד בהליכי חדלות פירעון הינו שוויון בין הנושים מאותה דרגה. לא ניתן  
4 להעלות על הדעת מצב שבו נושה יקבל דיבידנד בשיעור הגבוה מנושה שנמצא עימו באותה דרגה.  
5 בדומה, אין מקום להכיר בתביעת חוב של נושה ברכיב שבו לא נגרם לו נזק. עסקינן בהלכה  
6 מושרשת זו של שוויון בין הנושים, שחשיבותה לא תסולא בפז (ראו: ע"א 6010/99 **עו"ד ששון,  
7 כמנהל המיוחד של חברת תבור, תעשיות שיש בע"מ (בפירוק) נ' כונס הנכסים הרשמי**, פ"ד נו(1)  
8 385 (20.09.2001)).

9 קבלת עמדת המערער והכנ"ר משמעותה פגיעה בעיקרון יסוד זה.

10 **17. התקופה להגשת דרישת החזר מס עסקאות**

11 נתתי דעתי לעמדת המערער והכנ"ר באשר לקושי שעלול להתעורר לאור תקנה 24 לתקנות  
12 מע"מ, לפיה רשאי הספק-נושה לדרוש במשך שלוש שנים ממועד הוצאת החשבונית את החזר מס  
13 העסקאות, כשבמניין זה לא יבוא "פרק הזמן שבין יום הגשת תביעת חוב במסגרת הליכי פירוק  
14 או פשיטת רגל לבין יום מתן אישור המפרק או הנאמן לחלוקת דיבידנד סופי למבקש", קרי עם  
15 אישור הסדר הנושים.

16 משמע, יכול להיות שהתגבשות החוב המותנה של מע"מ תתרחש מאוחר ליישום הסדר הנושים,  
17 ובכך קיים חשש שבעת שתוגש הדרישה להחזר, תהיה זו לאחר שגודרה תביעת החוב של המערער  
18 ומבלי שהייתה לו מודעות לדרישה המאוחרת על ידי הספק לקבלת החזר מס העסקאות.

19 סבורני שניתן לאיין את החשש האמור על-ידי קביעת הוראה מפורשת בהסכם הנושים כי הסכום  
20 המותנה יוותר בקופת הנשייה בנאמנות, וכן כי על הספקים להגיש את הדרישה לקבלת האישור  
21 בגין חוב אבוד וההחזר ממע"מ תוך זמן קצוב קצר יותר. כן יש לשלוח הודעה לספקים על האמור.  
22 ודוק, תופעה נפוצה בהסדר נושים היא לקבוע מועדים ויעדים לנושים מסוגים שונים, על מנת  
23 שניתן יהיה לכלכל את מכלול הסדר הנושים. לעניין זה אדגיש שלא אחת נדרשים נושים בעלי  
24 ערבויות אישיות, לפעול למימושן של אלה בפרק זמן מסוים על מנת שניתן יהיה לשקלל את  
25 המימוש כחלק מתנאי ההסדר. מטעמים אלה הוריתי לנאמנים ליידע את הספקים על תחמת  
26 מועד להוצאת בקשה להכרה בחוב אבוד ובהמשך, דרישה להחזר מס התשומות מהמערער. ואכן,  
27 בעקבות ההודעה, הוגשו דרישות רבות להכרה בחוב אבוד.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 17-10-9377 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 מעבר לנדרש; ראיתי לנכון לציין כי המצב המשפטי הקיים מביא להתמשכות הליכים נוספת,  
2 הנובעת מתקנה 24 לתקנות מע"מ: לפי תקנה זו, החזר מס העסקאות יוכל להתבצע רק לאחר  
3 אישור הסדר הנושים, שכן רק במועד זה יכול הספק-נושה לקבל אישור על גובה החוב האבוד.  
4 לפי הלכת קלאבמרקט, בשלב זה רשאי המערער לפנות לבעל התפקיד לקבלת הכספים אשר  
5 נמצאים ברשותו בנאמנות, ואת היתרה עליו לחלק לנושים, ובהם לספקים, באופן שווה. אולם  
6 חלוקה זו יוצרת אף היא שינוי של העסקה המקורי, שינוי חב במס, שבגיני יש לשלם מס ערך  
7 מוסף, ולמעשה לצמצם את החזר המס שקיבלו הנושים-ספקים ממע"מ. מציאות זו גוררת  
8 משאבים נוספים מכלל הצדדים בצלעות המשולש, ללא צורך.

9 על מנת להסיר את הבעייתיות שהתעוררה בהקשר זה, טוב יעשה אם המערער יוציא נהלים  
10 סדורים. כמו גם, יש מקום לקרוא למחוקק המשנה כי ייתן דעתו לתיקון התקנות כך שהן תקבענה  
11 מועדים להגשת בקשה להחזר מס עסקאות במקרה של הסדר נושים, באופן אשר לא יוביל לקושי  
12 כמתואר לעיל.

13 **18. המצאת אסמכתאות לתביעת החוב**

14 עניין נוסף שעלי להידרש אליו הוא באשר לחובת המערער לצרף אסמכתאות לתביעת החוב, שמהן  
15 ניתן יהיה לברר את סכומי החזר מס העסקאות, וכתוצאה מכך לגדר את תביעת החוב של  
16 המערער.

17 בהקשר זה סבורני שבסופו של יום המידע אכן אמור להיות מצוי הן בידיעת הנאמנים והן בידיעת  
18 מע"מ, שכן הנאמנים הם אלו אשר מנפיקים לספק-נושה אישור על החוב האבוד והמערער הוא  
19 זה אשר מחזיר את מס העסקאות לספק-נושה. ואולם, במועד הגשת תביעת החוב על ידי מע"מ,  
20 המידע אינו נמצא ברשות מע"מ, למצער לא במלואו, ועל כן הטלת חובה על המערער להגיש את  
21 תביעת החוב בצירוף אסמכתאות הינה דרישה בלתי-מעשית וכזו שלא ניתן לעמוד בה. לכן, נדחית  
22 טענת הנאמנים בסוגיה זו.

23 אוסיף ואומר, כי ככלל, במסגרת הסדר הנושים טוב אם ייקבע שעל ספקים-נושים להגיש  
24 לנאמנים את הבקשה לקבלת האישור להכרה בחוב אבוד תוך 3 חודשים מיום אישור ההסדר,  
25 שכן אחרת ייחשבו כמי שוויתרו על זכותם לקבל החזר על מס העסקאות ששילמו ביתר. בכפוף  
26 לאמור, ראוי לקבוע כי לא תהיה מניעה בידי המערער לעדכן את תביעת החוב מטעמו, וזאת בתוך  
27 6 חודשים מיום אישור הסדר הנושים, עדכון שלו יצרף אסמכתאות באשר לשיעור החזרי מס  
28 העסקאות, והנאמנים יוכלו לאמת זאת על יסוד אישורי חוב אבוד שניתנו על ידם. ככל שקיים  
29 פער בין הנתון שבידי הנאמנים לבין זה שבידי המערער, ניתן יהיה להסדירו כבירור פשוט יחסית.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 17-10-9377 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 בנסיבות אלו, לא ראיתי כי נפל דופי בהתנהלות המערער, ובעניין זה הערעור מתקבל.

2 **19. תשלום מס ערך מוסף בחדלות פירעון**

3 ראיתי לנכון להבהיר את ההתנהלות האמורה בהליכי חדלות פירעון.

4 ככלל, על ספק-נושה שהיה עליו לשלם מע"מ בגין העסקה המקורית, מחויב הוא לשלם מע"מ גם  
5 על הדיבידנד אותו קיבל בשל העסקה שלא יצאה אל הפועל, ולראות בדיבידנד כעסקה האמיתית.  
6 על כן, על בעל תפקיד בחדלות פירעון שדן באישור תביעת חוב להביא בחשבון את המע"מ, ככל  
7 שמוטל הוא על העסקה הפרטנית שבגינה הוגשה תביעת החוב.

8 ואולם, עולה השאלה, על מי מוטלת החובה לשלם את רכיב המס למערער: על הספק-נושה  
9 שמקבל את הדיבידנד, משום שמדובר למעשה בעסקה חדשה, או על החברה חדלת הפירעון,  
10 כהחזר על מס התשומות שנוכה ביתר? התשובה לכך ניתנה בעניין קלאבמרקט, בפיסקה 54 לפסק  
11 דינה של כב' השופטת פרוקצ'יה, שם נקבע כי הכספים יוחזקו בנאמנות על ידי בעלי התפקיד,  
12 וסכום זה ישולם ישירות על ידם למערער, בהתאם לסכומים שייקבעו בהכרעת החוב שתינתן  
13 בתביעת החוב המעודכנת שתוגש על ידי המערער.

14 משכך, על הנאמן או המפרק, לפי המקרה, לנכות מהתשלומים המועברים לספקים-הנושים את  
15 רכיב המע"מ מתוך הדיבידנד, ככל שמוטלת על אותם נושים החובה לגבות ולשלם מע"מ, ולשמור  
16 על סכום כולל זה בנאמנות, עד להכרעה בתביעת החוב המעודכנת. ככל שיהיה פער בין הסכום  
17 שנשמר בנאמנות לסכום שיוכרע שהמערער זכאי לו, סכום זה יחלק בין הנושים כדיבידנד נוסף.

18 **20. אפשרות לחלופה נוספת**

19 עמדתי לעיל בהרחבה על שתי החלופות שעלו מטענות שני הצדדים בהליך דנן, שביסודן המצב  
20 המשפטי הקיים, בדגש על הלכת קלאבמרקט ותקנה 24 לתקנות מע"מ. ודוק, במאמר מוסגר,  
21 סבורני כי בשתי החלופות טבועים פגמים מהותיים-שורשיים, שכן הם "מסרבליים" את ההליך  
22 כולו, לטעמי שלא לצורך. על כן, מדובר למעשה בהכרעה בין שתי חלופות "רעות":

23 כך, קבלת עמדת הנאמנים שנטענה בהתאם לדין הקיים מלווה במספר השלכות שליליות,  
24 שבבסיסן הקושי לדעת מה היקף החובות כלפי מע"מ ויתר הנושים במועד אישור הסדר הנושים,  
25 וזאת עד תקופה מירבית של שלוש שנים לאחר אישור הסדר הנושים, קושי הנובע מהוראות תקנה  
26 24 לתקנות מע"מ.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 אסביר; ראשית, מציאות זו מקשה על חיסולה או הבראתה של החברה בלוח זמנים קצר, שכן  
2 ההליך עלול להיגרר תקופה ארוכה ללא הצדקה; שנית, היא מטילה מעמסה נוספת שלא לצורך  
3 על הנאמנים, אשר נדרשים להמשיך ולפעול פרק זמן רב לאחר אישור הסדר נושים, רק כדי לעקוב  
4 אחר החזר מס העסקאות לספקים-נושים ולחשב מדי תקופה את השבת הכספים למע"מ או  
5 חלוקת דיבידנד נוסף לנושים. בשל כך אף חל גידול בסכומים הנגרעים מקופת הנשייה עבור  
6 העלויות הכרוכות בהמשך ניהול ההליך, וזאת על חשבון הנושים כולם; שלישית, וכאמור לעיל,  
7 היא יוצרת חבות מס נוספת, לפיו סכומים שיחולקו ב"שלב השני", בתום התקופה הקבועה בסעיף  
8 24 לתקנות מע"מ, יגדילו למעשה את הסכומים המתקבלים על ידי הנושים-ספקים, מה שאמור  
9 להגדיל את חבות המס בגין "העסקה החדשה", ובכך להוביל לתשלומים נוספים למע"מ שיוטלו  
10 על הספקים; רביעית, היא מחריגה את מערכת היחסים הנהוגה בשרשרת מס ערך מוסף, לפיה מי  
11 שעליו מוטלת חובת תשלום מס הערך המוסף הינו הספק, וזאת בשים לב לכך שמתרחשת למעשה  
12 עסקה חדשה, בגובה הדיבידנד המשולם לנושה, כשהעסקה המקורית הלכה למעשה מבוטלת.  
13 בנסיבות כאלו אגף מע"מ למעשה נכנס לריב-לא-לו, שכן ההפרש בין מס התשומות שנוכה לבין  
14 מס העסקאות שישלם הספק בגין "העסקה החדשה" הינו חוב אבוד, וזולת קבלת מידע מהחברה  
15 חדלת-הפירעון, מעמדו אינו נדרש במסגרת הסדר הנושים. קל וחומר, גם בעלי התפקידים נכנסים  
16 לריב-לא-להם, שכן אותה "התעשרות" של מע"מ לא בהכרח באה על חשבון על קופת הנשייה, כי  
17 אם על חשבון ספק שבחר שלא לבקש החזר על מס העסקאות ששילם על אף ביטול העסקה, ואין  
18 ודאות כי זה מתפקידם של בעלי התפקידים לקחת שיקול זה בחשבון; חמישית, על אף ההלכה  
19 הרווחת בדיני מס ערך מוסף, לפיה יש לבצע הפרדה בין מס העסקאות לבין מס התשומות, הסדר  
20 זה כופה עירוב ותלות בין שני המישורים, עירוב שסבורני שאינו מחויב המציאות.

21 בדומה אך מן העבר השני, קבלת עמדת מע"מ אף היא אינה חפה מפגמים, שעל רובם עמדתי  
22 ארוכות לעיל, ועיקרם: גביית-יתר על ידי מע"מ, באופן שעולה כדי עשיית עושר ולא במשפט,  
23 מקום בו עליו להבטיח גביית מס אמת בגין עסקת אמת; פגיעה בעקרון השוויון בדיני חדלות  
24 פירעון בין נושים באותו מעמד; גביית-היתר נעשית על חשבון מי שהלכה למעשה משמש כגובה  
25 של המס עבור רשויות המס, הטעם שעמד במוקד הלכת אלקה. על טעמים אלו ניתן למנות גם את  
26 היות המדינה "מפזר הנזק" הטוב ביותר, במיוחד בהשוואה לספק-נושה שלא מצליח לגבות  
27 תמורה בגין עסקה שביצע שלא יצאה לבסוף אל הפועל (ראו: אבי פרידמן **מס ערך מוסף: החוק**  
28 **וההלכה** 774, 777 (מהדורה שלישית, 2018)). מעבר לאמור, גם בחלופה זו דומה כי מעורבותו של  
29 אגף מע"מ איננה נדרשת בהכרח, שכן לאור העובדה שהעסקה הקודמת בטלה מעיקרה, ונוצרת  
30 עסקה חדשה בגובה הדיבידנד שמחולק לספק (הכולל בתוכו את מס הערך המוסף, או למצער  
31 ראוי כי יכלול בתוכו מע"מ), די בהעברת המע"מ של העסקה החדשה למערער כדי לגבות מס אמת.  
32 יתרת סכום הנשייה של מע"מ, בגובה הפער בין מס התשומות שנוכה למס העסקאות שהועבר,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

- 1 הינה סך שאין עוד בקופת הנשייה, ועל כן מלכתחילה המערער לא יוכל להיפרע ממנו, מצב שגורם  
2 לכך שמעורבותו של המערער איננה מחויבת המציאות.
- 3 חרף הכשלים האמורים, בעת זו יש לבכר אחת מן השתיים, וזאת בהינתן המצב המשפטי הנוכחי.  
4 ברם, ראיתי לנכון לייחד מספר מילים באשר לחלופה שלישית, שאיננה עולה בקנה אחד עם הלכת  
5 קלאבמרקט, אולם לאור הקושי עם החלופות האחרות, ראוי ליתן עליה את הדעת.
- 6 סבורני, כי יש לראות בחלוקת הדיבידנד לספק-נושה **כעסקה החדשה**, אשר באה חלף העסקה  
7 המקורית שלא הושלמה ואשר בגינה ארע כישלון התמורה החלקי, ובשל כך היא כבר אינה ברת-  
8 מיסוי. כך, נושה-ספק המגיש תביעת חוב בגין עסקה שלא התקבלה עבורה התמורה, ואשר מחויב  
9 בתשלום מס ערך מוסף בגינה, יכלול בה את גובה המס ששולם למע"מ. כך, נשייתו של אותו ספק-  
10 נושה מהווה למעשה את העסקה האמיתית, ותכלול בתוכה את מס האמת, אותו יעביר הספק-  
11 נושה למע"מ עם קבלת הדיבידנד. כך, נותר הספק-נושה בתפקידו המקורי כגובה עבור מע"מ,  
12 והוא משלם מס אמת עבור עסקת אמת, ובגינה יעביר חשבונית לחברה. בעלי התפקיד יקבלו את  
13 החשבונית ויעבירו אותה למע"מ, ומע"מ לא ייקח חלק כנושה בדין רגיל במסגרת הסדר הנושים.  
14 לשם גביית סכומים אלו מהספק-נושה, יוכל המערער לעשות שימוש בכל סמכויות האכיפה  
15 המוקנות לו לפי דין.
- 16 לפי הסדר מוצע זה, תפקידו של מע"מ בהליך חדלון פירעון יתמצה בשתיים: ראשית, בגביית מס  
17 העסקאות מהחברה חדלת הפירעון בדין קדימה; ושנית, בזכות לקבלת מידע מבעלי התפקיד  
18 באשר לתשלום הדיבידנד ששולם, והמע"מ ששולם, כשתוטל על בעל התפקיד החובה להעביר את  
19 החשבונית למע"מ כאמור.
- 20 בהתאם, כך גם נחסך מהחברה ומבעלי התפקיד הצורך להשקיע מאמצים ומשאבים במערכת  
21 היחסים שבין מע"מ לספק, על חשבון קופת הנשייה, כמו גם נחסכת התמשכות הליכי חדלון  
22 הפירעון שלא לצורך, זאת בניגוד לאינטרס הציבור והנושים. רוצה לומר, צלע המשולש שבין  
23 מע"מ לספק נותרת לצדדים לה, ללא מעורבות שלא לצורך של הקודקוד השלישי, הוא החברה.
- 24 ואדגים; חברה התחייבה לשלם לספק עבור מוצרים 100 ש"ח בתוספת מע"מ, סך הכל 117 ש"ח  
25 והצדדים מסכימים על תשלום במועד מאוחר יותר. הספק מעביר כנדרש על פי דין 17 ש"ח למע"מ  
26 כמס עסקאות. החברה מכרה את המוצרים לצרכן סופי תמורת 200 ש"ח בתוספת מע"מ, כלומר  
27 234 ש"ח. כעת עליה לשלם 34 ש"ח למע"מ כמס עסקאות, וממנו היא רשאית לנכות 17 ש"ח מס  
28 תשומות, והיא אכן מנכה כאמור. או אז החברה מגיעה לחדלות פירעון, וזאת טרם תשלום  
29 התמורה לספק. על 17 השקלים שנותרו כמס עסקאות לאחר הניכוי אגף מע"מ רשאי להגיש  
30 תביעת חוב, לפי דין, בדין קדימה. בנסיבות אלו, זכאי הספק לקבל ממע"מ 17 ש"ח כהחזר על מס



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 9377-10-17 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

1 העסקאות ששילם על עסקה שלא יצאה אל הפועל בשל חדלות הפירעון. במקביל, כנושה, הספק  
2 רשאי להגיש תביעת חוב לבעל התפקיד בחברה חדלת הפירעון, במסגרתה עליו לכלול גם את  
3 תשלום המע"מ, קרי בגובה 117 ש"ח – ולא 100 ש"ח. בעל התפקיד בוחן את כלל תביעות החוב,  
4 ומעמיד את גובה הדיבידנד על סך של 15%. כך, לאחר אישור בית המשפט, הספק מקבל סך של  
5 17.55 ש"ח תמורת חשבונית, מתוכם מוטל עליו, בכובעו כגובה עבור מע"מ, להעביר 2.55 ש"ח  
6 כמס ערך מוסף למע"מ. זהו גם המועד האמיתי שבו הספק יכול לפנות למע"מ לשם קבלת החזר  
7 בעבור מס העסקאות ששילם בגובה 17 ש"ח, שכן רק במועד זה ניתן אישור הגין חוב אבוד  
8 לספקים, הסכום שאותו לא יזכה מע"מ לקבל מהחברה.

9 עיינו הרואות, לפי הסדר זה, המחלוקת בין הספק לבין מע"מ מגודרת לשניהם בלבד, ללא  
10 מעורבות של בעלי התפקיד בחברה. זאת, למעט החובה שראוי שתוטל על בעלי התפקיד להעביר  
11 את החשבונית שניתנה בעבור הדיבידנד לאגף מע"מ, סכום המהווה למעשה מס תשומות שכבר  
12 נוכה, לצד החוב האבוד, ממס העסקאות. יתרה מכך, קבלת החשבוניות תקנה בידי מע"מ את  
13 האפשרות לבחון אם מי מהנושים ביצע "קיצוז עצמי" בניגוד לדין.

14 לאור כל האמור לעיל, ומבלי לקבוע מסמרות, מוצע לגורמים הרגולטוריים לשקול הסדר חלופי  
15 זה, אשר לשיטתי מייצג טוב יותר את מצב העניינים בנסיבות מעין אלו, ובשל כך מהווה הסדר  
16 הוגן וצודק יותר, או כל הסדר אחר אשר יביא בחשבון את האינטרסים והאיזונים דלעיל.

### 21. סוף דבר

17  
18 דין טענת המערער באשר לסוגיית צירוף האסמכתאות לתביעת החוב להתקבל. המערער  
19 רשאי היה להגיש את תביעת החוב ללא צירוף אסמכתאות. ואולם, לאחר הסדר הנושים,  
20 בתביעת החוב המעודכנת כמתואר להלן, יידרש המערער לצרף אסמכתאות.

21 נדחית טענת המערער באשר להפרדה בין החזר מס העסקאות לנושים-ספקים לקבלת  
22 הדיבידנד בגין מס התשומות. מתקבלת עמדת הנאמנים שלפיה תביעת חוב מע"מ בדין רגיל  
23 תועמד על סכום החזר שנדרש מע"מ להשיב לעוסקים בגין מס העסקאות ששילמו בקשר  
24 לעסקאות עם החברה ובהתאם לנתונים שבידי הנאמנים ובידי מע"מ. הדיבידנד בגין תביעת  
25 החוב ישולם למע"מ בהתאם לשיעור הדיבידנד שמשולם לנושים בדין רגיל כמתחייב מהסדר  
26 הנושים.

27 ספק-נושה שלא הגיש דרישה, יראו אותו כמי שוויתר על זכותו קבל החזר מס עסקאות.

28 הואיל ומע"מ משיב לספק-נושה את מס העסקאות ששילם הספק-נושה למע"מ בגין העסקה  
29 שבוטלה על יסוד הכרה בחוב אבוד, אזי על הנאמנים לנכות את הדיבידנד שמשולם עבור רכיב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

עש"א 17-10-9377 אגף המכס ומע"מ המחלקה לתיקים מיוחדים נ' ספורט ורטהימר  
שיווק וסחר (1997) בע"מ ואח'

### לפני כב' הנשיא איתן אורנשטיין

- 1 המע"מ של מס העסקאות שנתבע בתביעות החוב, וסכומים אלה יועברו על ידי הנאמנים
- 2 למע"מ.
- 3 בנסיבות העניין, לא ייעשה צו להוצאות.
- 4 המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.
- 5 ניתן היום, ב' ניסן תשע"ט, 07 אפריל 2019, בהעדר הצדדים.
- 6
- 7
- 8

איתן אורנשטיין, נשיא

9  
10

