

היבטי מע"מ במשבר הקורונה - דין ביטול עסקה ופיצויים

מאת

קרן מרציאנו, עו"ד*

מבוא

בסוף שנת 2019 התפרץ בסין נגיף קורונה החדש או בשמו הרשמי COVID-19. החל מפברואר 2020 החל הנגיף להתפשט ברחבי העולם והגיע לכל מדינות העולם.

ביום 31.1.2020 ארגון הבריאות העולמי הודיע כי הנגיף מהווה "מצב חירום בינלאומי לבריאות הציבור" (Public Health Emergency of International Concern) וביום 12.3.2020 הכריז ארגון הבריאות העולמי על "מגיפה עולמית" (Pandemic).

מגפת הקורונה היא קודם כל בעיה בריאותית, אך השלכותיה נוגעות בהיבטים משפטיים וחברתיים רבים, לרבות השלכות כלכליות כבדות משקל, עד כדי יצירת משבר כלכלי עמוק.

זאת בייחוד עקב הניסיונות למגר את המחלה ולמזער את התפשטותה, ככל שניתן, באמצעות חשיפה מינימלית לאנשים, שתוצאתה חוסר יכולת לקיים כנסים, תערוכות, פגישות, צמצום כוח אדם מעבודה בכלל, התאמת מקומות העבודה לעבודה מרחוק, שאינה תמיד אפשרית (כמו במפעלי ייצור) וממילא מעמיסה הוצאות נוספות ומגבלות נוספות של ניתן היה לצפות אותן, ועוד.

בישראל, המדינה ביקשה למנוע את התפשטות הנגיף תחילה בהטלת חובת בידוד על חוזרים ממדינות מסוימות ובהמשך על כל השבים מחו"ל ועל כל מי שבא במגע עם חולה מאומת¹, איסור על קיום אירועים בהשתתפות למעלה מ-100 איש ולאחר מכן, הגבלה על התכנסות של למעלה מ-10 אנשים.

* הכותבת היא מייסדת ובעלים של משרד עורכי הדין קרן מרציאנו ומומחית למיסוי ישראלי, בעיקר בתחום המע"מ. משמשת כיו"ר (משותף) ועדת מע"מ בלשכת עורכי הדין. התחילה את דרכה בשנת 2008 במחלקה המשפטית באגף המכס והמע"מ בהנהלת רשות המיסים, וייצגה בהצלחה מגוון לקוחות בתכנון היבטי המס בעסקאות, מתן חוות דעת משפטיות מורכבות, הגשת בקשות וקבלת החלטות מיסוי. כמו כן, הובילה דיונים מול רשויות המס בערעורי מס והליכים משפטיים בערכאות המשפטיות השונות, בעיקר בתחום המע"מ.

1. צו בריאות העם (נגיף הקורונה החדש) (בידוד בית והוראות שונות) (הוראת שעה), תש"ף-2020.

בהמשך נחקקו תקנות לשעת חירום אשר קבעו מגבלות על יציאה מהבית, אחרות שקבעו אפשרות הטלת סגר באזורים שונים במדינה ועוד.² עוד יצוין, כי לאור תקנות שעת החירום והנחיות אחרות, חברות תעופה רבות ביטלו לחלוטין טיסות לישראל ומישראל. מצב דומה שרר במדינות רבות אחרות בעולם בשלבים שונים של ההתפרצות. יוצא מכך, כי יכולת ההתניידות בעולם, שעד עתה היה כפר גלובלי, הצטמצמה.

הוראות אלה והתמודדות עם מגיפה הקורונה השפיעו בצורה רחבה על כל הפעילות העסקית והמסחרית, בין בשל מגבלות התנועה אל ומחוץ לישראל ובין בשל מגבלות התנועה בישראל, סגירת בתי עסק רבים ומניעת פעילות עסקית רבה כדוגמת ענף התיירות.

השפעות אלה הובילו ויובילו, ככל הנראה לביטול עסקאות, הפרות הסכמים מסחריים וכיוצא מכך, תשלומי פיצויים, הקטנת מחיר העסקה כתוצאה מחלוקת הנזק בין הצדדים לעסקה וכיו"ב. לכל אלה היבטי מע"מ שיש להביא בחשבון על מנת שלא ליצור תאונה נוספת במיסוי העסקה.

במאמר זה נבקש לבחון את היבטי המע"מ הנובעים מפעולות שיתבצעו כתוצאה מהשלכות מגיפת הקורונה, לרבות שאלת סיווג קיומה של עסקה ואימתי ניתן לקבוע את ביטולה לצורכי חוק מע"מ, סיווג פיצויים לצורכי חוק מע"מ והטלת החבות במע"מ על תרומה, תמיכה או סיוע לעוסק.

כמו כן, נציג את עמדתנו בדבר הפרשנות שיש לנקוט, נוכח משבר הקורונה, בשל השלכותיו מרחיקות הלכת ובעיקר העובדה שהופיע בחיינו כרעם ביום בהיר. לצורך כך, נעמוד על המסגרת הנורמטיבית של סוגיות מע"מ הנובעות מהפרות עסקאות ו/או ביטולן, תשלומי פיצויים ו/או תשלומי תמיכה, תרומה או סיוע לעסקים בעת הזו.

נביא להלן, בהרחבה, את השלכות המע"מ במספר דרכים אפשריות בהן יצעדו צדדים להפרת הסכם.

לגישתנו וכדברי בית המשפט העליון³, ימים אלה אינם ימים רגילים ולפיכך, יהיה על רשות המסים לבחון כל אחת מהסוגיות בזהירות ובפרשנות המגשימה את תכלית המדיניות בימים אלה לטובת הבראת המשק ומזעור נזקיה הכלכליים של מגיפה הקורונה.

2. תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש - אכיפה), תש"ף-2020, תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש - הגבלת פעילות), תש"ף-2020, תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (אזור מוגבל), תש"ף-2020, תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (בידוד במקום לבידוד מטעם המדינה), תש"ף-2020, תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (דחיית מועדים בענייני תכנון ובנייה ותנאים למתן תעודת גמר), תש"ף-2020, תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (דחיית מועדים לתשלום קנסות), תש"ף-2020, תקנות שעת חירום (נגיף הקורונה החדש) (דחיית תקופות בענייני הליכי מס), תש"ף-2020.

3. ראו בג"צ 20/2435 ידידיה לוונטהל ואח' נ' בנימין נתניהו ראש הממשלה ואח' (החלטה מיום 7.4.2020).

כך למשל, חוק מע"מ קובע את האופן בו על העוסק לנהוג במישור החשבונאי⁴, אך אינו קובע אימתי יראו עסקה כבטלה.

הלכה פסוקה⁵ היא, כי עובר לביצוע ההוראות במישור החשבונאי, יש להניח את התשתית הראייתית והמשפטית המעידה על ביטול העסקה, בהתאם לדין הכללי ובו, דיני החוזים ודיני הקניין.⁶

על אף הפסיקה הקובעת כי ויתור רצוני ייכנס בגדר "מכר" בסעיף 1 לחוק מע"מ, קבע בית המשפט העליון כי החזרת נכס למוכר בשל כורח, הגם שאינה בכוח, בין היתר, בשל הפרה שביצע המוכר, לא תיכנס בגדר "מכר", הואיל והקניית נכס תיכנס בגדר "מכר" רק כאשר היא רצונית, למעט הפעולות הכפויות המנויות בהגדרת "מכר".⁷

עמדות אלה תואמות את פסיקת בית המשפט העליון בימים כתיקונם ולכן, בימים של מגיפת הקורונה, שאינם ימים רגילים, כדברי בית המשפט העליון, שאת נזקיה הכלכליים ואחרים עוד קשה לאמוד, יהיה על רשות המסים לנקוט פרשנות רחבה לקביעות אלה, זאת כשהיא מביאה בחשבון פעולות שבוצעו על ידי הנפגע לשם הקטנת הנזק, בהתאם לחובה המוטלת על צד לחוזה, בהתאם לסעיף 14 לחוק החוזים.

קיומה של עסקה כתנאי הכרחי להטלת החבות במע"מ

בבואנו לבחון את שאלת החבות במע"מ, יש להתוודע תחילה לבסיס המס הקבוע בחוק, וליסודות הנדרשים לשם הטלת המע"מ.

סעיף 2 לחוק מע"מ, המגדיר את בסיס המס לצורכי החוק, קובע כדלהלן:

"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת."

לפיכך, מע"מ מוטל רק על "עסקה בישראל" או על "יבוא טובין". סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר מהי "עסקה", בקובעו כי:

4. סעיפים 43 ו-49 לחוק מע"מ.
5. ראו, בין היתר, ע"א 738/86 מנהל המכס נ' אסא פלדות בע"מ, פ"ד (מג) 161 ומיסים אונליין (להלן: עניין אסא פלדות).
6. ע"מ (ת"א) 35137-03-12, סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה תל אביב (21.2.17); ע"ש 38/94 שמשון קידוחים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ואח', מיסים אונליין.
7. ע"א 8119/06 יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף ואח', "מיסים" כז/2 (אפריל 2013) ה' 77 (להלן: "עניין יבולי גליל"); ראו גם בע"א 8863/07 ב.מ. כרפ"ס דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה, "מיסים" כד/3 (יוני 2010) ה'-126 (להלן: עניין ב.מ. כרפ"ס), בעמ' 127; כ. פוטשבוצקי, מס ערך מוסף, מהדורת 2001 (להלן: "פוטשבוצקי"), בעמ' 53; פרופ' יורן, "מיסוי פיצוי נזיקין (חלק ב')", "מיסים" ב/4 (יולי 1988) א-14 (להלן: יורן).

"עסקה" - כל אחת מאלה :

- (1) **מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;**
- (2) **מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;**
- (3) **עסקת אקראי."**

נוכחנו, כי על מנת לענות על הגדרת "עסקה", די שתקיים אחת מבין שלוש החלופות הבאות: **האחת**, מכירת נכס או מתן שירות המבוצעים ע"י עוסק במהלך עסקו; **השנייה**, מכירת נכס שנוכה ממנו מס התשומות בידי המוכר; **השלישית**, ביצוע עסקת אקראי.

"עסקת אקראי" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, כך :

"עסקת אקראי" -

- (1) **מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי;**
- (2) **מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר, או למוסד כספי;**
- (3) **מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין; לעניין זה, "זכות במקרקעין" ו-"קבוצת רכישה" - כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963;**

מן המקובץ לעיל עולה, כי המונח "עסקה" כהגדרתו לעיל חובק שתי פעילויות עיקריות: מכירת נכסים ומתן שירותים.

לפיכך, על מנת לכוון חבות במע"מ, יש להוכיח קיומה של 'עסקה', המותנה בקיומם המצטבר של כלל מרכיבי 'עסקה'⁸, לרבות וראשית לכול, קיומו של תנאי הכרחי ויסודי לקיומה של כל אחת מהחלופות להגדרת 'עסקה' והוא ביצוע פעולת מכר או מתן שירות.

יודגש, כי התנאים לקיומה של עסקה הם תנאים מצטברים ואין די בקיומו של תנאי אחד על מנת לקבוע קיומה של 'עסקה' ויוצא מכך, חבות במע"מ. יפים לעניין זה דברי בית המשפט בעניין מבני פלס⁹, כדלהלן :

"סבורני, שלא יכולה להיות מחלוקת על כך שהסכם הפשרה נעשה "במהלך עסקיה" של המערערת. המערערת היא קבלן בניה, והסכם הפשרה כרוך בקשר

8. ע"ש 143/89 + ע"ש 59/90 מבני פלס בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, "מיסים" ה'3/ (יוני 1991) עמ' ה-140 (להלן: מבני פלס).

9. ראו הי"ש 2.

סיבתי בל ינתק עם פעילותה של המערערת בעסקי הקבלנות שלה בכלל ועם מערכת ההסכמים שבינה לבין משרד הבריאות - בפרט. עם זאת, אין לקבל את העמדה של המשיב, כי מאחר ומדובר בתקבול עסקי, מוטל כביכול על המערערת הנטל להראות שאין היא חייבת במע"מ. אדם חייב במע"מ רק על עסקה בישראל ועל יבוא טובין (סעיף 2 לחוק) והעובדה שנתקיים במערערת מרכיב אחד של ההגדרה של עסקה, אינו יוצר חזקה שנתקמו בו גם יתר המרכיבים.

לפיכך, נעמוד תחילה על הגדרת המונחים 'מכר' ו'שירות' בחוק מע"מ ונסקור את הפרשנות שניתנה להם בפסיקה, בספרות המקצועית וכיו"ב והתנאים לקיומם.

מכר נכס כתנאי הכרחי לקיומה של עסקה

"מכר" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ, בלשון הריבוי, כלהלן:

"מכר - לענין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד, ולענין מקרקעין - גם לרבות פעולה באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, ורישומם בבורסה של ניירות ערך שהנפיק איגוד מקרקעין, כאמור בסעיף 8 לחוק האמור, אך למעט פעולה בנייר ערך הנסחר בבורסה."

הגדרת "מכר" בסעיף 1 לחוק, כפי שהובאה לעיל, פותחת במילים: "לענין נכס", כלומר, על מנת לקבוע קיומו של מכר, תנאי הכרחי הוא קיומו של נכס.

זאת ועוד, כפי ששנינו לעיל, מכר מוגדר על דרך הריבוי, כך שהוא כולל פעולות נוספות על המשמעות המקובלת של מכר¹⁰, כהגדרתו בסעיף 1 לחוק המכר, תשכ"ח-1968 (להלן: "חוק המכר"), כדלהלן:

"מכר הוא הקניית נכס תמורת מחיר."

הריבוי להגדרת מכר כולל הן פעולות משפטיות רצוניות והן פעולות משפטיות כפויות, בין בתמורה ובין אם לאו, אך התנאי המרכזי וההכרחי לקיומו של מכר הוא "הקניית נכס"¹¹. כלומר, מקום בו בעל נכס לא הקנה אותו לאחר, בין על דרך של העברה ובין על דרך של מתנה, הרי שלא מתקיים מכר. כלומר, תנאי הכרחי נוסף לקיומו של 'מכר' הוא הקנייתו של נכס לאדם אחר, תנאי שבלעדיו אין, כפי שמבהיר פרופ' נמדר¹², כדלהלן:

10. פסיקת בית המשפט, בין היתר, בעניין **ב.מ. כרפיס**, ה"ש 7 לעיל, ובע"ש י-8 23/81 **מלוונת יהודה בע"מ נ' מנהל המכס והבלו**, מיסים אונליין, לפיה, עלינו ללמוד על המשמעות המקובלת של המונח "מכר", לצורכי חוק מע"מ, ממשמעותו בחוק המכר, בתוספת הריבויים הקבועים בהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ.

11. א. פרידמן, **מס ערך מוסף: החוק וההלכה** (התשס"ה-2005), מהדורה שנייה (להלן: "פרידמן"), עמ' 140.

12. א. נמדר, **מס ערך מוסף**, חושן למשפט, מהדורה חמישית - 2013, עמ' 281 (להלן: "נמדר"), בעמ' 100-99.

“...בפעולה כזו יוצא נכס מרשותו של המוכר אך הנכס לא נכנס לרשותו של קונה כלשהו. בדומה לכך נטישת נכס או אובדנו לא יחוייב במע"מ גם אם נוכח ממנו מס התשומות, היות ואין בכך משום פעולת מכירה. העקרון האמור לעיל מוצא את ביסוסו במילה “הקנייה” המופיעה מספר פעמים בהגדרת “מכר” שבחוק. משמעותה של “הקנייה” היא, בסופו של דבר, העברה מרשות לרשות ואין כוונתה לפעולה חד צדדית של אובדן או נזק, הגם שפעולה זו הצמיחה לעוסק תמורה או פיצוי מהמזיק או מהמבטח. ...לא כן יהיה הדין במקרה של ויתור על נכס. בית המשפט קבע כי במקרה של ויתור יש לבחון את הפעולה לפי התוצאה הסופית של מעשהו של המוותר, לפיה הנכס מגיע, בסופו של דבר, לידינו של המקבל. בית המשפט קבע כי אמנם אין “המוותר” מעביר את הנכס לאדם ספציפי, אך בסופו של דבר תוצאת פעולתו הינה הקנייה של הנכס לאחר, ולכן יש לראות בפעולה זו כפעולת מכירה לצורך חוק מע"מ.”

יתרה מכך, המכנה המשותף לכל חיובי המע"מ נעוץ בפעולה רצונית של המוכר - למעט הריבויים שהמחוקק בחר לציין במפורש, כמו הפקעה, חילוט או החרמה, שאינם רצוניים - ורק כנגד תמורה¹³.

על העמדה לפיה הגדרת “מכר” אינה תופסת ברשתה אלא רק הקנייה רצונית של נכס, עמד פוטשבוצקי¹⁴, כדלהלן:

“הפרוש שנראה לי הוא כדלקמן: המונח “הקניית זכות בו” חל רק על הקניית מוצאן. כשרצה המחוקק לכלול בהגדרת “מכר” הקניית מכח דין עשה זאת במפורש, כשהוא מתנה את הכללת ההקנייה ב”מכר” בקיומה של תמורה, והא ראייה: הפקעה, חילוט והחרמה שצויינו במפורש ואגב תמורה דווקא.”

יפים לעניין זה גם דברי פרופ' יורן, אשר היטיב לסכם עמדה זו¹⁵, כדלהלן:

“ה”ריבוי” שבהגדרת “מכר” בחוק מע”מ כולל ראשית פעולות משפטיות רצוניות שאינן נופלות בגדר ההגדרה הרגילה של מכר, כמו השכרה, מתן רשות שימוש בתמורה, שימוש לצורך עצמי ומתנה, וכן פעולות בלתי רצוניות מסוימות, הפקעה, חילוט והחרמה. מהריבוי של הפקעה, חילוט והחרמה עולה, שפעולות אלו אינן נכללות בגדר ההגדרה הרגילה של מכר, שאחרת לא היה צורך בריבוי. על כן, מימוש כפוי של נכס אינו בגדר “מכר” כהגדרתו הרגילה.”

מן המקובץ לעיל עולה כי להוכחת קיומו של “מכר” נדרשים שלושה תנאים מצטברים: הקנייה רצונית (או אחת ההקניית מכוח דין ורק כנגד תמורה); של נכס; שנכנסה לרשותו

13. עניין יבולי הגליל, הי"ש 7 לעיל; ראו גם עניין ב.מ. כרפיס, הי"ש 7 לעיל, בין היתר בעמ' 127.

14. פוטשבוצקי, הי"ש 7 לעיל, בעמ' 53, וגם פסיקת בית המשפט העליון בעניין יבולי גליל, הי"ש 7 לעיל, בעמ' 79, שאימצה עמדה זו.

15. יורן, הי"ש 7 לעיל.

של אדם אחר. היעדרו של אחד מהתנאים דלעיל משמעו היעדרה של פעולת 'מכר' ומכאן - היעדר קיומה של 'עסקה', כהגדרתה בסעיף 1 לחוק.

נכס לעניין חוק מע"מ

שנינו לעיל כי בהתאם להגדרת "מכר" בסעיף 1 לחוק, תנאי הכרחי לקביעת קיומו של מכר, הוא קיומו של נכס.

נכס מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ "טובין או מקרקעין".

טובין

הגדרת טובין בסעיף 1 לחוק מע"מ קובעת:

"טובין" - לרבות -

- (1) **עצים, שתילים, פרחים, יבול וכיוצא באלה הנמכרים בנפרד מהקרקע;**
- (2) **זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם;**

עינינו רואות כי הגדרת 'טובין' בחוק מע"מ רחבה מאוד, ובניגוד להגדרתו במשפט הפרטי¹⁶, היא כוללת "נכסים בלתי מוחשיים" בנוסף לנכסים מוחשיים..

"נכס בלתי מוחשי" מוגדר בחוק מע"מ במסגרת הגדרת "טובין" בסעיף 1 לחוק מע"מ, על דרך של ריבוי וכולל, בין היתר, "זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע...".

עולה מהגדרת נכס בלתי מוחשי בחוק מע"מ כי היא רחבה מאוד ובגדרה ייכנסו לא רק זכויות קניין בלתי מוחשיות במובן הרגיל, כדוגמת פטנטים וכיוצא באלה, אלא גם כל זכות או טובת הנאה אחרת¹⁷.

יחד עם זאת, המחוקק מיעט מהגדרת נכס בלתי מוחשי, זכות בתאגיד, ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם, כך שאלו אינם כלולים בהגדרת טובין ולכן מכירתם לא תהא בבחינת 'עסקה' חייבת במס.

16. סעיף 1 לפקודת הפרשנות [נוסח חדש], התשי"ד-1954 מגדיר "טובין" כ-"נכסים מוחשיים שאינם מקרקעין".

17. ראו, בין היתר, נמדר בעמ' 184; פרידמן, בעמ' 447; ע"א 418/86 ש. רוזין נ' מנהל המכס, "מיסים" ג/4 (יולי 1989) עמ' ה-67.

מקרקעין

מקרקעין מוגדרים בסעיף 1 לחוק מע"מ כד:

"לרבות זכות במקרקעין ולרבות זכות באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963";

מקרקעין מוגדרים בחוק מע"מ על דרך של ריבוי, שבנוסף על המשמעות הרגילה והמקובלת של המונח מקרקעין, הם כוללים גם "זכות במקרקעין" וגם "זכות באיגוד מקרקעין". לעניין הזכות באיגוד מקרקעין, מפנה המחוקק לחוק מיסוי מקרקעין ואילו ה"זכות במקרקעין" לא הוגדרה.

יפים לעניין זה דברי פרידמן¹⁸, כדלהלן:

"נוסח ההגדרה שבחוק מע"מ משתמש במילה "לרבות". כלומר, לצרכי מס ערך מוסף, המחוקק ביקש להוסיף למושג "מקרקעין" זכויות נוספות. רואים אנו אפוא, שאת הביטוי "זכות במקרקעין" שבחוק מע"מ יש לפרש בצורה רחבה ואין להסתמך לצורך פרשנות הביטוי הנ"ל על חוק מיסוי מקרקעין.

על הפרשנות הרחבה שיש ליתן למונח 'זכות במקרקעין', לצורכי חוק מע"מ, עמד בית המשפט העליון בעניין ניקולא ותופיק עאקלה¹⁹, שם נפסק כי מכירת מקרקעין כוללת לא רק העברת בעלות אלא גם זכות פחותה מקניין מלא, כלהלן:

"... יתרה מזו: הביטוי "לרבות זכות במקרקעין" הוסף להגדרה שבחוק אך בתיקון מס' 3 מתשל"ט ולמען הסר ספק, והפסיקה קבעה שאף לפי ההגדרה בנוסחה הקודם כלל המונח "מקרקעין" גם "זכויות במקרקעין". כך היה בע"א 480/79 א. טרגר להשקעות ולבנין בע"מ נ' גובה המכס, ירושלים פ"ד לה(2) 303, שם ניסה ב"כ המערער לטעון כי את הביטוי "מקרקעין" בחוק מע"מ יש לפרש כבעלות במקרקעין בלבד והשופט י. כהן קבע בפסק דינו שבדיוק טענה מסוג זה ביקש המחוקק לחסום בתיקון הנ"ל:

"הוראות החוק מראות שהמחוקק כלל בעיסקת מקרקעין לא רק העברת בעלות אלא גם העברת זכות פחותה מקניין מלא".

עמדה זו הובעה בבית המשפט בעניין קרגד²⁰, גם ביחס לזכויות בנייה הנכנסות בגדר 'זכות במקרקעין', לצורכי חוק מע"מ, כדלהלן:

18. פרידמן, בעמ' 118.
19. ע"א 358/87 מנהל המכס ומע"מ נ' ניקולא ותופיק עאקלה, "מיסים" ד/1 (פברואר 1990) עמ' ה-98. בדומה נקבע גם בע"ש 1499/93 דרור מרלי נ' מנהל מס ערך מוסף, "מיסים" י/3 (יוני 1996) עמ' ה-28, כי זכותו של בר-רשות במשק חקלאי המקנה לחבר זכות ייחודית להתגורר ולעבד את המשק הינה בגדר זכות במקרקעין.
20. ע"מ 14-15676-01 קרגד חברה לבנין ולהשקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, "מיסים" ל/6 (דצמבר 2016) ה-28.

"אמת נכון הדבר כי זכויות בנייה (הן זכויות לשימושים נוספים והן אחוזי בנייה נוספים) הוכרו בפסיקת בתי המשפט בתחום המיסוי כ"זכויות במקרקעין" (ראו ע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד. חברה לבניין בע"מ ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין רחובות ואח' (פורסם ביום 6.12.2006) והאסמכתאות הרבות המובאות שם). כתוצאה מכך כאשר מתקשרים צדדים בעסקה הכרוכה בהענקת זכויות בנייה נוספות, לפנינו עסקה ב"זכויות במקרקעין". יתרה מזאת, היכן שהדין או הנוהג מאפשרים העברת אחוזי בנייה במנותק מנכס המקרקעין המקורי אשר לגביו הם ניתנו ("ניוד") גם זאת עשויה להיחשב עסקה ב"זכויות במקרקעין". יש לדייק ולציין כי לכל הדעות זכויות בנייה (שימוש מותר או אחוזי בנייה) אינן כשלעצמן נמנות עם הזכויות במקרקעין המוסדרות בחוק המקרקעין, התשכ"ט-1969. אולם זכויות בנייה מהוות תכונה של המקרקעין, היונקת את נפקותה מהוראות חוק התכנון והבנייה, תשכ"ה-1965, ובשל הערך הכלכלי הפוטנציאלי של מאפיין זה מצאה הפסיקה לנכון להכיר בזכויות הבנייה כ"זכויות במקרקעין" לעניין מיסוי, תחום שבו כידוע למהות הכלכלית ניתן משקל רב. "

עולה מדברי בית המשפט כי זכות הכרוכה במקרקעין שהיא בעלת ערך כלכלי פוטנציאלי, תיחשב 'זכות במקרקעין' לצורכי חוק מע"מ. כפי שהובא לעיל בהרחבה, הפרשנות שניתנה למונח "זכות" לצורכי חוק מע"מ הינה רחבה מאוד וכוללת כל זכות רכושית בעלת ערך כלכלי. לפיכך, כל זכות הטבועה במקרקעין או נובעת מהם, אשר במהותה היא זכות רכושית בעלת ערך כלכלי תיכנס בגדר "מקרקעין" ולכן לא תיחשב ל'טובין'.

זאת ניתן ללמוד גם מהפרשנות שניתנה לזכויות בנכסים אחרים, אשר מועטו מהגדרת 'טובין', לרבות זכויות בניירות ערך. על הפרשנות המרחיבה שיש ליתן לביטוי "זכויות בהם", ניתן ללמוד, בין היתר, מעמדת רשות המסים עצמה, כפי שבאה לידי ביטוי בעניין וינוקור²¹. עמדה אשר אושרה על ידי בית המשפט העליון²², שם נקבע כי יש לנקוט בפרשנות שיש ליתן למונח 'זכויות בהם' כזוהה לפרשנות שניתנת ועוד תינתן למונח 'זכות' במסגרת הרישא להגדרת "טובין" בחוק מע"מ, כדלהלן:

"וידגש: בענייננו, אין אנו מתכוונים להגדיר באופן ממצה את מכלול הזכויות, אשר יבואו בגדרו של הביטוי "זכויות בהם" (לדעות שונות בעניין זה, ראו: נמדר - כרך א, בעמ' 243-244; פוטשבוצקי, בעמ' 30-31; פרידמן, בעמ' 118). המיפוי של הזכויות הללו, בדומה למיפוי של הזכויות העולות כדי "זכות", כמובנה ברישא של הגדרת "טובין", יעשה ממקרה למקרה (השוו: עניין רוזין, בעמ' 844; עניין מוסל, בעמ' 958).

מן המקובץ לעיל עולה כי לצורכי חוק מע"מ, יש לפרש בצורה רחבה את הביטוי 'זכות במקרקעין' וכי זה כולל גם זכויות הפחותות מקניין מלא. יתרה מזו, הפרשנות שניתנה

21. ע"א 6181/08 שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, "מיסים" כו/5 (אוקטובר 2012) ה-5, שם נאמר כדלהלן: "המשיב מצידו נסמך, בעניין זה, על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. בעיקר מדגיש הוא היבטים אלה: ... והשלישי - כי יש לאמץ גישה מרחיבה לביטוי "זכויות בהם", ואין מקום להגביל..."

22. שם, בפסקה 33 בעמ' 28.

למונח 'זכות במקרקעין', מובילה למסקנה כי במכלול הזכויות אשר יבואו בגדרו, יכללו כל הזכויות הטבועות במקרקעין ואשר עולות כדי 'זכות' כמובנה ברישא של הגדרת 'טובין'.

שירות כתנאי הכרחי לקיומה של עסקה

המונח "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ, כדלהלן:

"שירות" - כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף, ובחבר-בני-אדם - גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו."

עולה מהגדרת "שירות", כפי שהובאה לעיל, כי שלושת התנאים הבסיסיים וההכרחיים לקיומו של שירות הינם:

- א. עשייה - קיום פעולה אקטיבית²³.
- ב. בתמורה - בהיעדר תמורה כלל אין שירות לעניין חוק מע"מ²⁴.
- ג. למען הזולת - העיקר לעניין תנאי זה הינו כי השירות ייעשה למען אדם שאינו נותן השירות²⁵.

עשייה למען הזולת

מן המקובץ לעיל עולה, כי תנאי בסיסי והכרחי לקיומו של שירות הוא 'עשייה'. כפי ששנינו לעיל, בדיבור 'עשייה' הכוונה לקיום פעולה אקטיבית. יתרה מכך, בית המשפט קבע לא פעם כי 'עשייה' אינה כוללת מחדל של אי-עשייה²⁶.

נוסיף ונציין, למעלה מן הצורך, כי גם במקום בו הוכחה פעולה אקטיבית, הרי שזו תהא בבחינת שירות רק אם נעשתה למען אדם אחר. יודגש, כי העובדה שלזולת כלשהו יש אינטרס במעשה שעשה עבור עצמו, אין בה כדי להפוך את המעשה לעשייה 'למען הזולת', אלא יש לבחון את האינטרס המרכזי, ואינטרס נלווה הטפל לאינטרס המרכזי יילך אחר העיקר.

יפים לעניין זה דברי בית המשפט העליון בפסק דין **יבולי הגליל**²⁷, שם נקבע כי מקום בו עשה נישום מעשה עבור עצמו, העובדה כי לאחר יש אינטרס כלשהו במעשה האמור אינה הופכת את הפעולה לעשייה למען הזולת, וכי יש לבחון את האינטרס המרכזי, כאשר אינטרס נלווה הטפל לאינטרס המרכזי יילך אחר העיקר:

23. ראו, בין היתר, בעניין **מבני פלס**, ה"ש 8 לעיל.
24. **פוטשבוזקי**, ה"ש 7 לעיל, עמ' 97; ראו גם **נמדר**, עמ' 281.
25. **נמדר**, עמ' 279.
26. ראו, בין היתר, עניין **מבני פלס**, ה"ש 8 לעיל, בעמ' 141; ע"ש 4/88 **מזרחי נ' מנהל המכס ומע"מ**, "מיסים" ב/6 (נובמבר 1988) עמ' ה-16 (להלן: "עניין מזרחי").
27. עניין **יבולי הגליל**, ה"ש 7 לעיל, בעמ' 75-76.

“נותר איפוא לבחון אם אין לראות בהשבה מכוח דיני עשיית עושר, שבה זכתה המערערת, משום תמורה בגין “שירותי בניית שיפורים בנכס” שהעניקה המערערת למשיבה 2. “שירות” מוגדר בסעיף 1 לחוק מע”מ, כאמור, כ”עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר”. חרף הפרשנות המרחיבה שהוענקה בפסיקה לתיבה “למען הזולת” (שעליה עמדתי לעיל בפסקה 25) אין לראות בכל מעשה שעושה נישום למען עצמו כ”עשייה למען הזולת”, כל אימת שיש לזולת כלשהו אינטרס באותו מעשה. כשם שלמדנו מעניין חוף הכרמל שכאשר יש לנישום אינטרס עצמי במעשה שאותו הוא עושה למען זולתו - אין בכך כדי לשלול מהמעשה את אופיו כ”שירות למען הזולת”, כך יש לעשות גם במקרה ההפוך - כאשר לזולת יש אינטרס במעשה שעושה נישום למען עצמו. למעשה, נראה כי מבחן מדויק יותר יהיה לבחון איזה אינטרס הוא המרכזי ואיזה אינטרס הוא טפל לו. בענייננו, הכנסת השיפורים בנכס

נעשתה

על-ידי המערערת לשם הפקת רווחים גדולים יותר מהנכס לעצמה ולא על מנת להעמיד לרשות המשיבה 2 נכס מושבח. זאת ניתן ללמוד מקביעות הבורר לעניין הגשמת מטרות הסכם השכירות, וכן על רקע שאיפותיה של המערערת להמשיך להחזיק בנכס גם בתקופת האופציה. יוצא מכך שגם עסקה למתן שירות - איננה מסתתרת פה מאחורי דמי ההשבה שקיבלה המערערת בעבור ההשקעות הנוספות, מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט.”

בתמורה

התנאי השני לקיומו של “שירות”, שאף הוא תנאי הכרחי שבלעדיו אין, הינו קבלת תמורה בגין אותה “עשייה למען הזולת” ומקום שלא התקבלה כל תמורה, הרי שלא ניתן “שירות” כהגדרתו בחוק מע”מ ואי לכך, לא התבצעה “עסקה” כהגדרתה בחוק מע”מ.

עמד על כך המלומד פוטשבוצקי בספרו²⁸, כדלקמן:

“בהעדר תמורה כלל אין שירות לענין החוק...וזאת בניגוד להגדרת מכר. גם משניתנה תמורה בדיעבד בגין עשייה שנעשתה בעבר בחינם עשויה אותה עשייה להפוך ל”שירות” ואין כל הבדל באם התמורה תינתן ע”י מקבל השירות או ע”י צד ג’ כלשהו, אך דרושה חובה משפטית לתת את התמורה ואין די בציפיה לה.”

ראו לעניין זה גם דברי המלומד פרופ' נמדר בספרו²⁹, כדלקמן:

“הגדרת “שירות” שבסעיף 1 לחוק קובעת במפורש את קיומו של יסוד התמורה בעסקת “מתן שירות”. בהבדל מעסקה של מכר, החוק דורש תמורה לגבי עסקת מתן שירות, ושירות שניתן ללא תמורה לא ייכנס לגדר “עסקה” ולא יחויב במס. המחוקק מוותר על דרישת התמורה רק במקרה של חבר בני אדם הנותן שירותים

28. פוטשבוצקי, ה”ש 7 לעיל, עמ’ 97.

29. פרופ’ א. נמדר, מס ערך מוסף, חושן למשפט, מהדורה רביעית - תשס”ט-2009, עמ’ 281.

לחבריו. במקרה זה השירות הניתן לחברים ייחשב ל"עסקה" גם אם הוא ניתן בתמורה לדמי חבר או אפילו ללא תמורה כלל. הנחת המחוקק במקרה זה הינה כי חבר בני אדם הנותן שירותים לחבריו, כגון אגודה שיתופית הנותנת שירותים לחבריה, מקבל בסופו של דבר תמורה, אם באופן ישיר - על ידי תשלום דמי חבר על ידי החברים. מכאן שניתן לקבוע כי תאגיד הנותן שירותי בנייה לחבריו יחוייב הוא במס בדומה לכל עסקת שירות שהוא מבצע בעבור אחרים. לפי החוק התמורה בעבור קבלת שירות יכולה להיות בכסף או בשווה כסף. כך, למשל, עסקת קומבינציה תחוייב במס גם אם אין הבעלים של הקרקע משלם בעבור שירותי הבנייה שהוא מקבל מהקבלן בכסף אלא בשווה כסף, שכן, התשלום בעבור שירותים אלה הוא בכך שהוא מוכר לקבלן חלק מהקרקע שבבעלותו. בדומה לכך ארוחה שמקבל עובד ממעבידו תחוייב במס גם אם העובד משלם בעבור הארוחה בשווה כסף, דהיינו, בעבודה שהוא מספק למעבידו. יתר על כן, אין התמורה צריכה להינתן על ידי מקבל השירות, ואין היא צריכה להתקבל על ידי נותן השירות דוקא. החשוב הוא לענין זה שהשירות נעשה בתמורה וכי יש קשר מחייב בין מתן השירות לקבלת התמורה. היוצא הוא כי לענין עיסקה של מתן שירות, בהבדל מעיסקה של מכירת טובין, החוק דורש שתינתן לעיסקה תמורה, הגם שאין צורך שהתמורה תשולם על ידי מקבל השירות או שהיא תתקבל על ידי נותן השירות דוקא."

עולה מדברי בית המשפט העליון, כי תנאי הכרחי להוכחת שירות הוא קיומו של קשר מחייב בין מתן השירות לקבלת התמורה.

ודוק, בנסיבות בהן מתקיימת עשייה אקטיבית ובגינה ניתנים השבה או החזר הוצאות בלבד, קרי לא מועברת תמורה על עצם העשייה, הרי שאין לראות בכך תמורה בגין שירות³⁰.

נוסיף ונציין בהקשר זה כי החזר הוצאות אינו בבחינת תמורה בגין 'עסקה' ולכן אינו חייב במע"מ. כך למשל, אישר מנהל מע"מ בעצמו ביחס להוצאות משפט, בהוראת תאמ"ו 62.709.2 הקובעת:

"שכר טרחת עו"ד וכן החזר הוצאות שפוסק בית המשפט, אינם בגדר תמורה בגין "עסקה" כהגדרתה בחוק, ולכן אינם חייבים במס."

עמדת מנהל מע"מ דלעיל באה לידי ביטוי גם בהחלטת מיסוי שכותרתה: "האם קיימת חובה להוציא חשבונית מס בעקבות פסיקת החזר הוצאות שכ"ט עו"ד", כדלהלן:

"היות ובקשר להליך המשפטי לא קיים בין שני הצדדים להליך וכן בין העו"ד שמייצג את הזוכה לבין הצד שהפסיד במשפט, קשר של נותן ומקבל שירות או כל קשר עסקי אחר, הרי שההוצאות שנפסקו אינם בגדר תמורה בגין "עסקה" כהגדרתה בחוק ולכן אותם הסכומים מהווים פיצוי אשר אינו חייב במע"מ."

30. זאת, כפי שניתן ללמוד מדברי בית המשפט העליון בעניין יבולי הגליל, הי"ש 7 לעיל, שהובאו דלעיל.

מורם מן האמור, כי כיסוי הוצאות בכלל או כיסוי הוצאות של חומרי גלם וכיו"ב בפרט אינו נכנס בגדר תמורה בגין "שירות", בין היתר, הואיל ולא קיים קשר מחייב בין העשייה האקטיבית לבין התמורה. דברים אלה יפים ממילא כאשר לא משתלמת כל תמורה, במישרין ו/או בעקיפין בגין עצם העשייה.

זאת ניתן ללמוד גם מההבחנה בין אגרה למחיר טהור, כפי שעמד עליה בית המשפט העליון בפרשת קריב³¹ בקובעו, כי אגרות נקבעות לפי השירות או המצרך בדומה למחיר, אך אין צורך שהאגרה תהא תמורה הולמת או שוות ערך לשירות הניתן למשלמה, ובכך היא נבדלת ממחיר:

"הדיבור "אגרה" מקובל הוא בתורת המיסים. הוא משתרע על מגוון של תשלומים שאינם מס טהור מחד ואינם מחיר טהור מאידך. אגרה נבדלת ממס טהור בכך שהיא משתלמת כתשלום חובה בזיקה עם שירות מסויים שהשלטון נותן לפרט. לעומתו מס טהור נגבה ללא זיקה לשירות מסויים. אגרה נבדלת ממחיר טהור בכך ששעורה אינו מותנה בערך השירות שבגינו היא ניתנת (ראה ע"א 154/83 שופרסל בע"מ נ' איגוד ערים אזור רמת-גן, בני ברק וגבעתיים, פד" ל"ז (4) 403; ע"א 202/68 בן-זאב נ' שר הדואר, פ"ד כ"ב (2) 398."

אשר על כן, תשלום שאינו בגדר מחיר טהור, קרי תמורה הולמת או שוות ערך לשירות הניתן למשלם, לא ייחשב בגדר תמורה עבור "שירות".

לפיכך, כל עוד לא התקבלה בידי נותן השירות תמורה עבור עצם העשייה במישרין או בעקיפין, בכסף או בשווה-כסף ואינה שוות ערך לשירות הניתן, הרי שאין מדובר ב"שירות" כהגדרתו בחוק מע"מ ולכן אותה "עשייה למען הזולת" אינה "עסקה" חייבת במס.

יודגש כי בנסיבות בהן משולמת תמורה שאינה בגין פעולת "מכר" או "שירות", כהגדרתם בחוק מע"מ, הרי שאין מקום לבחון האם תמורה זו הינה חלק ממחיר העסקה ונכנסת בגדרי סעיף 7 לחוק מע"מ³².

בין ביטול עסקה, ויתור ומכר חוזר

כפי ששנינו, תנאי הכרחי להטלת החבות במע"מ הוא הוכחת קיומה של "עסקה". בהתאם להוראות סעיפים 45 ו-47 לחוק מע"מ, ביצוע "עסקה" מחייב הוצאת חשבונית עסקה או חשבונית מס.

נקודת המוצא לכל דיון בשאלת ביטול עסקאות לצורכי חוק מע"מ מצויה בהוראות סעיף 49 לחוק מע"מ, שכותרתו "עסקה שלא יצאה לפועל או בוטלה" הקובעות, כהאי לישנא:

31. ע"א 474/89 ד"ר עודד קריב נ' רשות השידור, "מיסים" ו/4 (אוגוסט 1992) עמ' ה-74.
32. ראו לעניין זה ע"א 729/11 סדרון פרופרטיז לימיטד נ' מנהל אזורי מע"מ ומס קניה תל אביב, "מיסים" כז/6 (דצמבר 2013) ה-2 (להלן: עניין סדרון פרופרטיז), בסעיף 23 לפסק הדין.

"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."

עולה מהוראות סעיף 49 לחוק מע"מ, כי תנאי הכרחי לביטול חשבונית מס הוא ביטול העסקה או אי יציאתה אל הפועל.

סעיף 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973 (להלן: "הוראות ניהול פנקסים") שכותרתו "נוהל תיקון חשבונית", קובע, כדלהלן:

"בוטלה עסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות בחשבונית, או שונה סכום החשבונית מסיבה כלשהיא, ינהג הנישום כלהלן:

(1) **טרם יצא מקור החשבונית מרשות הנישום וטרם דיווח עליה כדין בדו"ח התקופתי כמשמעותו בתקנה 20 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976, תבוטל החשבונית על ידי ציון המלה "מבוטל" על גבי המקור וההעתקים והצמדת המקור להעתקים;**

(2) **יצא מקור החשבונית מרשות הנישום ינהג לפי אחת מאלה:**

(א) **יתקן בהתאם את סכום החשבונית שתוצא לאחר מכן לאותו לקוח, על ידי רישום אחרי סכום החשבונית:**

(1) **סכום החיוב או הזיכוי;**

(2) **מספר החשבונית שאליה מתייחס התיקון;**

(3) **הסיבה לשינוי הסכום;**

(4) **הסכום המתוקן;**

(ב) **סכום הזיכוי כאמור בפסקה (א)1 לא יעלה על סכום החשבונית;**

(ג) **אם תוך תקופת הדיווח לפי חוק מע"מ לא נערכה ללקוח חשבונית נוספת, רשאי הנישום להוציא הודעת זיכוי;**

(3) **הוצאה ללקוח הודעת זיכוי כאמור בפסקה 2, רשאי הנישום להקטין בהתאם את סכום המכירות ואת החיוב במס ערך מוסף בתנאי שיתמלא אחד מאלה:**

(א) **הלקוח אישר קבלת הודעת הזיכוי בחתימתו על ההעתק שנשאר במערכת החשבונות של הנישום;**

(ב) **הודעת הזיכוי נשלחה ללקוח בדואר רשום עם אישור מסירה ולהוכחת ההמצאה ללקוח די בהוכחה שההודעה נשלחה כראוי ומוענה כראוי; לגבי סכום מכירה שהחיוב במע"מ עולה על 1,400 שקלים חדשים, אישור המסירה יצורף להעתק הודעת הזיכוי שנשאר במערכת החשבונות של הנישום;**

(ג) **נתקבל אישור שההודעה נתקבלה בפקסימיליה;**

(ד) נתקבל אישור חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת של הלקוח, המאשר את קבלתה;

לענין סעיף זה, "חשבונית" - לרבות חשבונית מס.

יוצא מכך כי תנאי להקטנת סכום העסקאות והחבות במע"מ אצל המוכר הוא הוצאה ומסירה של הודעת זיכוי כדין.

בהתאם להוראות סעיף 43 לחוק מע"מ ותקנה 24(ב) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ"), קבלת הודעת זיכוי בידי הרוכש בשל עסקה שבוטלה או לא יצאה אל הפועל תחייב אותו בהשבת מס התשומות שניכה בשל אותה עסקה, כולו או חלקו, כדלהלן:

"בוטלה עסקה או שונו תנאיה באופן המקטין את המס לאחר שהקונה ניכה את המס עליה כמס תשומות, יפחית הקונה בסכום ההפרש את מס התשומות שבדו"ח התקופתי שלאחר מכן או ישלם את ההפרש כפי שקבע שר האוצר."

עולה, אם כן, כי חוק מע"מ קובע את האופן בו על העוסק לנהוג (הן בתיעוד החשבונאי, לרבות ביטול חשבונית מס והוצאת הודעת זיכוי והן בהחזר המס הכרוך בו), אך אינו קובע אימתי יראו עסקה כבטלה.

לפיכך, בטרם נפנה להוראות הדין ביחס לתיעוד החשבונאי, יש להניח את התשתית הראייתית והמשפטית, בהתאם לנסיבות המציאות הכלכלית והעסקית, לכך שהעסקה בוטלה. זאת, כפי שקבע בית המשפט העליון בעניין אסא פלדות³³, כדלהלן:

"ודוק: חוק מס ערך מוסף, בהקשר של ביטול עיסקאות, מסמיך את השר להתקין תקנות לעניין ביטול החשבונית, אך אין ללמוד ממנו כיצד תבוטל העיסקה. אין ללמוד מן החוק, כי המחוקק ביקש לוותר על ביטול העיסקה עובר לביטול החשבונית, מחד גיסא, או כי סבר כי ביטול העיסקה יעשה על דרך של ביטול החשבונית, מאידך גיסא. תכליתו של ההסדר שבחוק בנוגע לביטול עיסקאות, בדומה להסדרים דומים בחוקים אחרים (למשל, סעיף 102 לחוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, וראה ע"א 505/85 עדני ואח' נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פד"י מ"ב(2), 637; ע"א 307/85 מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' זמר וערעור שכנגד, פד"י מ"א(4), 826), היא לענות, בין היתר, על הצורך אותה הצמיחה המציאות וקבוע הסדר סטטוטורי למקרה שבו הפעילות הכלכלית אותה התכוונו למסות - היינו העיסקה (ראה סעיף 2 לחוק) - לא התממשה הלכה למעשה (השווה: סעיפים 49-48 להצעת חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975, ודברי ההסבר, ה"ח, התשל"ה, 239, בעמ' 255).

סיכומה של נקודה זו, פועלם של הסדרי הביצוע שנקבעו בהוראות ניהול פנקסים ובתקנות מעוגן בהנחה, כי בפנינו עיסקה ש"לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית", היינו, בטרם תבחן השאלה אם מולאו הוראות הדין בנוגע לתיעוד החשבונאי הרלבנטי, יש לתת את הדעת לשאלה אם הונחה התשתית העובדתית והמשפטית לכך, שהתקיים הצורך להתאים את התיעוד החשבונאי לשינוי במציאות הכלכלית והעסקית, ובענייננו, לכך שהעיסקה התבטלה."

המשיך וקבע בית המשפט העליון בעניין **אסא פלדות**, כי הוכחת ביטול ההתקשרות תיעשה בהתאם לדין הכללי - דיני החוזים ודיני הקניין, ובהתאם לעקרון ההרמוניה התחיקתית, ורק אם היגיון המס ומטרתו אינם זהים לדין הכללי, תתאפשר סטייה ממנו.

הלכה למעשה, ניתן ללמוד מפסקי הדין, הן **אסא פלדות**³⁴ והן מקרים אחרים³⁵, כי בית המשפט קבע אימתי בוטלה עסקה על פי הוראות הדין הכללי, ולא מצא מקום לסטות הימנו.

בעניין **אסא פלדות**³⁶ נדון נושא חשוב נוסף: תחולת הוראות סעיף 49 לחוק מע"מ באספקלריה של דיני החוזים, לפיה, הצד המפר אינו יכול להשתחרר מהחובה באורח חד צדדי אלא בהסכמת הצד הנפגע:

"על-פי דיני החוזים, לא היה בידי המשיבה, אשר הפרה את החוזים עם לקוחותיה, הכוח לבטל אותן העיסקאות. משהופרו החוזים, קמה ללקוחות - הצדדים הנפגעים - זכות ברירה בין שתי חלופות: לבטל את החוזים או להמשיך לראותם כבני-תוקף ולדרוש אכיפתם. כוח זה מכונה על-ידי פרופ' פרידמן, במאמרו הנ"ל, בשם "ברירת הקיום" (וראה גם ד"ר 20/82 [7], בעמ' 242).

איני רואה סיבה שלא לנהוג על-פי הכלל האמור, לפיו ברירת הביטול היא ברירתו של הצד הנפגע בלבד, גם בתחום דיני המס, שבו אנו עוסקים בתיק זה ושבו נוקטת החקיקה לשון "ביטול". אין כל סיבה לגרוס, כי לעניין דיני המסים יש לתת לצד המפר כוח לבטל חוזה שהדין הכללי אינו מעניק לו.

סיכומה של נקודה זו, ביטול עיסקה לעניין החוק וחקיקת המשנה על פיו אינו יכול להיעשות על-ידי הצד המפר, אשר לא קיים חיוביו על-פי המוסכם בין הצדדים. ברירת הביטול היא מזכויותיו של הצד הנפגע, אשר יכול לבחור בין ביטול החוזה לבין עמידה על קיומו. כל זאת, כמובן, בכפוף לאפשרות של ביטול בהסכמה (והשווה: ע"א 243/86 [8]) או ביטול על-פי פסק-דין של בית-משפט מוסמך."

בהקשר זה, חשוב להביא את פסיקת בית המשפט העליון בעניין **המלבלב לוז הדרום**³⁷, לפיה, על מנת לקבוע כי עסקה בוטלה, יש לבחון האם היא שלחה שורשים ונקלטה בקרקע

34. ראו פסקה 6 לפסק הדין

35. ע"מ (ת"א) 35137-03-12, סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה תל אביב (21.2.17), ע"ש 38/94 שמשון קידוחים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ואח', מיסים אונליין.

36. עניין **אסא פלדות בע"מ**, ה"ש 5 לעיל.

המציאות, ורק בנסיבות בהן ניתן יהיו לתלוש ולעקור השלכות עובדתיות שהיו לעסקה ולבטלן כאילו לא היו, כי אז ניתן להחזיר את הגלגל אחורה והדרך לביטול מהותי של העסקה פתוחה.

לדעתנו, קביעה זו אינה עומדת בקנה אחד עם פסיקת בית המשפט העליון בעניין **אסא פלדות**, כפי שהובאה דלעיל, הקובעת כי די בהוכחת ביטול עסקה בהתאם להוראות הדין הכללי.

עוד קבע בית המשפט העליון בעניין **המלבלב לוז הדרום**³⁸, כי העובדה שהמערערות (באמצעות הכונסים) תרו אחר קונים אך ללא הצלחה, ולכן ביקשו לבטל את העסקה, שימשה כאינדיקציה נוספת לכך שלא מדובר בביטול עסקה. קביעה מעין זו מתעלמת מהזמן הרב שחלף במקרה דשם ומהיקף ההשקעות, ופוגעת בחובתו של נפגע להקטין את הנזק, כאמור בסעיף 14 לחוק החוזים כללי:

”(א) אין המפר חייב בפיצויים לפי סעיפים 10, 12 ו-13 בעד נזק שהנפגע יכול היה, באמצעים סבירים, למנוע או להקטין.

(ב) הוציא הנפגע הוצאות סבירות למניעת הנזק או להקטנתו, או שהתחייב בהתחייבויות סבירות לשם כך, חייב המפר לשפות אותו עליהן, בין אם נמנע הנזק או הוקטן ובין אם לאו; היו ההוצאות או ההתחייבויות בלתי סבירות, חייב המפר בשיפוי כדי שיעורן הסביר בנסיבות העניין.”

קביעה זו מציבה קשיים בהיבטים כלכליים מסחריים ואף משפטיים בראי הדין הכללי, בפני כל צד לעסקה, בין מכוח הוראת חוק מפורשת ובין מעקרון תום הלב חלה החובה להקטנת הנזק. קביעה זו מובילה למסקנה כי הפועל להקטנת הנזק בעת ביטול עסקה, יסכל את הוכחת ביטול העסקה לצורכי חוק מע"מ.

לאור זאת, בית המשפט העליון קבע בעניין **המלבלב לוז הדרום**³⁹, כי ויתור על נכס בתמורה נכנס בגדר "מכר" לצורכי חוק מע"מ. לכן, בנסיבות בהן צד לעסקה ויתר על הנכס, לרבות זכות, כמשמעותה הרחבה, לצורכי חוק מע"מ⁴⁰, יראו בכך "מכר" לצורכי חוק מע"מ.

זאת, בשונה מהחזרת נכס על ידי הקונה, בעל כורחו, למוכר שהפר את ההסכם, הגם שהחזרת הנכס נעשתה בסופו של יום בהסכמה.

37. ע"א 243/86 **המלבלב לוז הדרום נ' מנהל המכס**, "מיסים" ב/6 (נובמבר 1988) עמ' ה-5 (ניתן לפני פסק הדין בעניין **אסא פלדות** ואף הוזכר בו).

38. שם.

39. שם.

40. ראו, בין היתר, "א 418/86, ש. רוזין נ' מנהל המכס, "מיסים" ג/4 (יולי 1989) עמ' ה-67; ע"ש 10/94 **שפאר, סיטון ושות', שותפות נ' מנהל מע"מ**, "מיסים" ט/1 (פברואר 1995) עמ' ה-216; ע"א 9303/03 **עו"ד יעקב מוסל נ' מדינת ישראל - מנהל מע"מ פ"ת**, "מיסים" יח/6 (דצמבר 2004) ה-76; ע"מ 1058-07, נ.ד.ל.א. **ייעוץ ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף - תל-אביב 3**, "מיסים" כה/6 (דצמבר 2011) ה-167; **נמדר**, בעמ' 187.

יפים לעניין זה דברי בית המשפט העליון בעניין **סדרון פרופרטיז**, שם התקשרה המערערת עם הפטריארכיה בהסכם קומבינציה ולאחר מסירת המקרקעין החלה לבצע פעולות במקרקעין, לרבות פינוי דיירים מוגנים, שירותי תכנון ואדריכלות. בית המשפט פסק כי אין לראות בהשבת המקרקעין לפטריארכיה "מכר חוזר" על אף הפעולות שבוצעו, בעיקר בשל העובדה כי העסקה עלתה על שרטון זמן קצר (כשלושה חודשים) לאחר כריתת ההסכם, כדלהלן:

"טענתו החלופית של המשיב הייתה כי יש לראות במכלול הפיצויים ששילמה הפטריארכיה למערערת משום תמורה במסגרת עסקת "מכר-חוזר". לפי קונסטרוקציה משפטית זו, המערערת קיבלה לידיה את הזכויות בנכס עם כניסתה לחוזה מול הפטריארכיה (עסקת מכר ראשונה), והחזירה אותו לפטריארכיה עם ביטול העסקה וקבלת הפיצויים (עסקת מכר שנייה). כלומר, העסקה השנייה הייתה עסקת מכר שבמסגרתה הפטריארכיה קנתה בחזרה מהמערערת את הזכויות בנכס תמורת הפיצויים ששולמו לה. קונסטרוקציה זו נראית לי מלאכותית ואינה משקפת את השתלשלות האירועים העסקית בענייננו. אכן, קיימים מצבים שבהם דיני המס ינתחו אירוע שאליו מתייחסים הצדדים כאל ביטול עסקה בתור עסקה של מכר-חוזר. זאת, כאשר העסקה הראשונה הכתה שורשים בקרקע המציאות, ולכן הביטול הנטען אינו אלא עסקה חדשה ונפרדת, וככזו - חייבת במס (ע"א 243/86 המלב לב שותפות רשומה לגידולים חקלאיים נ' מדינת ישראל, פ"ד מב(3) 547(1988); נמדר, 114-116; השוו: עניין זמר, בעמ' 833-834; ע"א 738/89 ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מו(5) 541 (1992)). ההכרעה אם מדובר בביטול שהוא הסוואה למכר-חוזר נגזרת מנסיבותיו הקונקרטיים של העניין (השוו: ע"א 2881/10 לוי נ' מנהל מס שבח רחובות, פסקה טו (23.4.2012)). בענייננו, עלתה עסקת הקומבינציה על שרטון פרק זמן קצר לאחר כריתת ההסכם, שכן כבר שלושה חודשים לאחר החתימה עליו הסתבר למערערת כי הפטריארכיה אינה מתכוונת למלא אחר התחייבותיה. לאחר שכשלו ניסיונותיה להביא את הפטריארכיה לשותף פעולה - ביטלה המערערת את החוזה כדין (6.2.2007). בנסיבות אלה, אין מדובר במצב שאליו התייחסה הפסיקה בתור "מכר חוזר", ודין טענה חלופית זו - להידחות."

זאת ועוד, בנסיבות בהן רוכש נכס מחזיר אותו למוכרו בעל כורחו, קרי בשל הפרה של המוכר, אין לראות בהקניית הנכס חזרה למוכר כ"מכר", הואיל וכפי ששינו לעיל, הקניית נכס תיכנס בגדר "מכר" רק כאשר היא רצונית, למעט הפעולות הכפויות המנויות בהגדרת "מכר".

כך קבע בית המשפט העליון בעניין **יבולי הגליל**, כדלהלן:

"יש אפוא טעם רב בעמדה שלפיה "מכר", כהגדרתו הנוכחית בחוק מע"מ, מתייחס בעיקרו להקניה מרצון, כל עוד לא נאמר במפורש אחרת (כפי שנעשה, למשל, לגבי: הפקעה, חילוט והחרמה). גם קבלת השבה מכוח עילה של עשיית עושר ולא במשפט - איננה תמורה בגין הקנייה מרצון ולפיכך אין לראותה כ"מכר" לעניין חוק מע"מ(ראו גם: ע"ש (חיפה) 354/85 ריצ'מן נ' מנהל המכס והמע"מ (9.12.1985), שם נקבע כי השבת רווח בלתי מוצדק ששילם מסיג גבול בעד שימוש שעשה שלא

כדין בנכס מקרקעין - לא תחשב כ"מכר" לעניין מע"מ. באותו עניין נימק בית המשפט את קביעתו בעיקר בכך שסיווג של השבת ההתעשרות - כ"עסקה" תעביר מסר בעייתית של "הכשרת הגזל" בדיעבד. למעשה, בית המשפט עמד כבר אז על הבעייתיות שבהתייחסות להעברה כפויה כ"עסקת מכר".

ברצוני להוסיף שתי הערות נוספות בנוגע לקביעה כי הקניה שאיננה מרצון - לא תחשב "מכר" ולפיכך גם לא תחשב "עסקה" ולא תחוב במע"מ.

הערה ראשונה עניינה בחשש התמידי מפני ניצול לרעה של כללים המטיבים עם נישומים, לצורך העלמות-מס, או תכנוני-מס אגרסיביים ובלתי-לגיטימיים. חשש זה מתעורר גם בענייננו, שכן, לכאורה, ניתן לנסות "לצייר" עסקאות אמיתיות כהשבה בגין התעשרות שלא כדין - שכאמור הנני נוטה לדעה שאין היא בגדר עסקה. חשש זה איננו יכול להשפיע בעת קביעת הדין. הדרך להתמודד עם מצבים מסוג זה נתונה לרשויות המס במסגרת הנורמה האנטי-תכנונית, המצויה בהקשר שלנו בסעיף 138 לחוק מע"מ.

הערה שנייה נוגעת לפגיעה של הקביעה שלעיל בבסיס המס של משטר מע"מ. לעניין זה אציין כי ככל שהמחוקק סבור שמע"מ צריך לחול על כל הקניית נכסים (גם

בלתי-רצונית), ולא רק על המקרים הנזכרים במפורש בהגדרת "מכר" בחוק מע"מ, פתוחה בפניו הדרך לתקן את החוק, כך שתתווסף לו הערה דומה לזו המצויה בסעיף 88 לפקודה, המחילה את המס על "כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותיהם יצא נכס בדרך כלל שהיא מרשותו של אדם" (לעמדה הקוראת למחוקק לעשות כן, ראו: פרידמן מע"מ: חוק והלכה, בעמ' 261, 272).

לסיכום, תחולתו של סעיף 49 לחוק מע"מ מותנית בהוכחת ביטול החוזה על פי הדין הכללי. על פי דיני החוזים, הצד הנפגע רשאי לבטל את החוזה.

לפיכך, הצד הנפגע יהיה רשאי לדרוש את ביטול החוזה לצורך דיני החוזים ולצורך דיני המס. דברים אלה נכונים מקל וחומר, מקום בו העסקה מושא ההסכם כלל לא יצאה אל הפועל, הן בהיעדר אספקת הנכס והן בהיעדר תשלום התמורה.

פיצויים

פיצוי נזיקי

כפי ששנינו לעיל, תנאי הכרחי לקיומה של עסקה הוא ביצוע פעולת 'מכר', קרי העברת הנכס מהמוכר לקונה, לרבות השכרה, הקניית רשות שימוש, הקניית זכות, או פעולה של מתן שירות המחייבת עשייה אקטיבית למען אחר. אולם, פעולה חד צדדית, לרבות אובדן, גניבה או נזק אינה מסווגת כ"מכר" או "שירות" על פי הוראות חוק מע"מ.

מורם מהאמור, כי "נזק" אינו מהווה "מכר" או "שירות", ובהתאם לכך קבע בית המשפט העליון, כי פיצוי נזיקי אינו חייב במע"מ, כלומר, תמורה המתקבלת בידי הניזוק בשל נזק שנגרם לו או לנכסיו אינה באה בגדר תמורה בגין 'עסקה' ולכן אינה חייבת במע"מ.

יודגש כי פסיקת בית המשפט קבעה כלל זה גם בנסיבות בהן הוכחה הקניית נכס לאחר, אך היתה בבחינת מימוש כפוי שבגינו נשתלם הפיצוי הנזיקי. יפים לעניין זה דברי בית המשפט העליון בעניין **אול שירותים**⁴¹:

"לאור הגדרה זו אין מקום לסברה שקבלת פיצוי נזיקי הוא בגדר אירוע החב במס ערך מוסף, שכן ההנחה היא שבמצב זה ניתקת הזיקה, הנמצאת ביסוד החיוב במס, בין קבלת התשלום לבין פעילותה המסחרית של אותה יחידה. וכפי שביטא זאת פרופ' ירון:

"ה'ריבוי' שבהגדרת 'מכר' בחוק מע"מ כולל ראשית פעולות משפטיות רצוניות שאינן נופלות בגדר ההגדרה הרגילה של מכר, כמו השכרה, מתן רשות שימוש בתמורה, שימוש לצורך עצמי ומתנה, וכן פעולות בלתי רצוניות מסוימות, הפקעה, חילוט והחרמה. מהריבוי של הפקעה, חילוט והחרמה עולה, שפעולות אלו אינן נכללות בגדר ההגדרה הרגילה של מכר, שאחרת לא היה צורך בריבוי. על כן, מימוש כפוי של נכס אינו בגדר 'מכר' כהגדרתו הרגילה. הואיל ומימוש כפוי על ידי מעשה נזיקין מפוצה או משופה אינו כלול בריבויים, התוצאה היא שקבלת פיצוי או שיפוי בגין פגיעה בנכס איננה בגדר 'מכר' כהגדרתו בחוק מע"מ. יוצא, שקבלת הפיצוי או השיפוי אינה עסקה חבת מע"מ" (א' ירון, היבטי מס בפיצוי נזיקין (המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר, תשמ"ח) 83). לדעה דומה ראה: א. נמדר, דיני מסים [מסים עקיפים] (חושן למשפט, תשנ"ד) 69; א' שיינדר, "פיצויים - חיוב במס ערך מוסף" ראה החשבון לד (תשמ"ה-מ"ו) 349."

בעניין מזרחי⁴² פסק בית המשפט, כי פיצוי בגין נזק שנגרם לנכס המערער, דחפור שהושאל לצה"ל, אינו מהווה חלק מן התמורה עבור הפקעת הדחפור, ועל כן אין לחייבו במס. זאת, הואיל ומטרת הפיצוי הינה להעמיד את הניזוק במצב שבו היה אלמלא אירע הנזק.

על קביעה זו חזר כבוד השופט ביין במפורש, בפסק דין **אבי צמיגים**⁴³, כהאי לישנא:

"אין חולק על התיזות המשפטיות הבאות:

... קבלת פיצויים בגין נזקי רכוש אינה בגדר "מכר", ומכאן שאינה בגדר עסקה שיש לשלם בגינה מע"מ ...

נזקי השריפה וקבלת הפיצויים בגינם, אינם כלל אירוע מס. לא ניתן לראות בקבלת הפיצויים עסקה נפרדת, שכן אין היא עסקה כלל, שכן כאמור אין מדובר ב'מכר'."

41. ע"א 1694/92 + ע"א 1753/92 + ע"א 1922/92 **חברת אול שירותים ואח' נ' גבריאל מושיץ ואח'**, מיסים אונגליין (להלן: **עניין אול שירותים**).

42. **עניין מזרחי**, ה"ש 26 לעיל, בעמ' ה-94.

43. ע"ש 166/00 **אבי צמיגים נ' ממונה אזורי חיפה**, "מיסים" ט/6 (דצמבר 2001) ה-253.

יתרה מכך, עמדת רשות המסים, כפי שבאה לידי ביטוי בהוראת התאמ"ו 66.714, גורסת כי לא תקום חבות במע"מ בגין קבלת פיצוי בגין נזק, גם אם נוכח מס תשומות בשל רכישת אותו נכס, כדלהלן:

"66.714 - ניכוי מס תשומות על נכסים שניזוקו, ונתקבלו בעדם פיצויים

- 714.1 עוסק שניכה מס תשומות כדין בעבור נכסים שניזוקו (כגון: שריפה, גניבה, פריצה וכו') - נוהג כדין, ואין לדרוש ממנו בחזרה את מס התשומות.
- 714.2 פיצוי כספי המתקבל מחברת ביטוח או מהמוכר בגין נזק, אינו תמורה עבור "עסקה", ולכן אינו חייב במס."
- 714.3 בשני המקרים הנ"ל יש לוודא, שאכן מדובר באירוע מהסוג הנ"ל, ולא בהעלמת עסקאות.

על עמדת רשות המסים ניתן ללמוד גם מפסק דין אבי צמיגים, כדלהלן:

"עמדת המשיב... עצם קבלת פיצוי או שיפוי בגין נזק רכוש, אינו אירוע המחייב במע"מ. בדרך כלל מימוש לא רצוני אינו נתפס בהגדרת "מכר" אליה מפנה הגדרת "עיסקה בישראל", אלא אם קיים איזכור מפורש לאותה עיסקה. כך נהג המחוקק לגבי "הפקעה, חילוט והחרמה", מאידך, לא כלל המחוקק "בריבוי" האמור מימוש כפוי על ידי מעשה נזיקין מפוצה או משופה."

יודגש כי הכלל לפיו פיצוי נזיקי אינו חייב במע"מ, נכון גם במקרים בהם משולם הפיצוי בזיקה לפעילות מסחרית, שכן האחריות בנזיקין תבוא לעולם רק בנסיבות או במעשה החורגים מהסיכונים הסבירים של הפעילות המסחרית. לפיכך, **"מבחינה מתודולוגית, הפעולה הנזיקית מתחילה במקום שבו מסתיימת הפעולה המסחרית."**⁴⁴

עמד על כך בית המשפט העליון בעניין **אול שירותים**⁴⁵, שם קבע כי הגם שעוולה נזיקית נושאת אופי מסחרי, אין בכך הצדקה לסטייה מהכלל כי פיצוי נזיקי אינו חייב במע"מ, כדלהלן:

"לאור הגדרה זו אין מקום לסברה שקבלת פיצוי נזיקי הוא בגדר אירוע החב במס ערך מוסף, שכן ההנחה היא שבמצב זה ניתקת הזיקה, הנמצאת ביסוד החיוב במס, בין קבלת התשלום לבין פעילותה המסחרית של אותה יחידה. וכפי שביטא זאת פרופ' יורן:

"ה'ריבוי' שבהגדרת 'מכר' בחוק מע"מ כולל ראשית פעולות משפטיות רצוניות שאינן נופלות בגדר ההגדרה הרגילה של מכר, כמו השכרה, מתן

44. רת"ק 4832-12-12 תשעה מיליון (איי די איי חברה לביטוח בע"מ) נ' יוסף מאיר שטרסברג ואח', מיסים אונליין.

45. עניין **אול שירותים**, הי"ש 41 לעיל.

רשות שימוש בתמורה, שימוש לצורך עצמי ומתנה, וכן פעולות בלתי רצויות מסוימות, הפקעה, חילוט והחרמה. מהריבוי של הפקעה, חילוט והחרמה עולה, שפעולות אלו אינן נכללות בגדר ההגדרה הרגילה של מכר, שאחרת לא היה צורך בריבוי. על כן, מימוש כפוי של נכס אינו בגדר 'מכר' כהגדרתו הרגילה. הואיל ומימוש כפוי על ידי מעשה נזיקין מפוצה או משופה אינו כלול בריבויים, התוצאה היא שקבלת פיצוי או שיפוי בגין פגיעה בנכס איננה בגדר 'מכר' כהגדרתו בחוק מע"מ. יוצא, שקבלת הפיצוי או השיפוי אינה עסקה חבת מע"מ" (א' יורן, היבטי מס בפיצויי נזיקין (המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר, תשמ"ח) 83). לדעה דומה ראה: א. נמדר, דיני מסים [מסים עקיפים] (חושן למשפט, תשנ"ד) 69; א' שיינדר, "פיצויים - חיוב במס ערך מוסף" ראה החשבון לד (תשמ"ה-מ"ו) 349.

השאלה היא אם הכלל האמור, שלפיו הגדרת מכר אינה כוללת קבלת פיצויים נזיקיים, יפה גם במקרה דנא. שכן, להבדיל ממקרה של פיצוי עקב אובדן הנכס או גניבתו, העוולה שבגינה חב מושיץ בתשלום הפיצוי נושאת אופי מסחרי. ועל כן, לכאורה, מתהדקת הזיקה, הנמצאת ביסוד החיוב במס, בין קבלת התשלום לבין הפעילות המסחרית של החברה. סבורני, כי אופייה המסחרי של העוולה אינו מצדיק סטייה מהכלל האמור לעיל. דיני הנזיקים מכירים בכך שפעילות מסחרית מחייבת נטילת סיכונים. ועל כן מוטלת אחריות בנזיקין רק כאשר הסיכון שהתממש אינו מצוי במיתחם הסיכונים הסבירים שהפעילות העסקית כרוכה בהם. מאחר שהטלת האחריות בנזיקין מושתתת על ההנחה שהסיכום שהתממש אינו בגדר סיכון טבעי לפעילות העסקית, הרי שאין יסוד לסברה שהערך שנוסף לחברת אול כתוצאה מחבותו של מושיץ בנזיקין הוא עקב פעילותה המסחרית.

ניתן לסכם ולומר, כי פיצוי בגין נזק מכל סוג אינו מהווה תמורה עבור "עסקה" כהגדרתה בחוק מע"מ, ועל כן אינו חייב במע"מ.

נוסיף ונציין בהקשר זה, כי החזר הוצאות, בוודאי כאשר אלו נובעות וכרוכות בפיצוי הנזיקי, אך גם אם לאו, אינו בבחינת תמורה בגין 'עסקה' ולכן אינו חייב במע"מ. זאת, כפי שהובא דלעיל.

פיצוי בגין הימנעות ממתן שירות בעתיד/אובדן רווח עתידי

מצינו לעיל כי פיצוי יהיה חייב במס רק אם התקבל במקום או בנוסף לתמורה שהתקבלה בפועל בגין עסקה. בתי המשפט עסקו רבות בפרשנות המונח "פיצוי" ואימתי קמה החבות במס. בפרשת מבני פלס⁴⁶ קבע בית המשפט המחוזי בחיפה, כי פיצויים המתייחסים לאובדן הכנסות עתידיות לא יהוו חלק ממחיר העסקאות ולכן לא יהיו חייבים במע"מ, כדברי כבוד השופט ד"ר דן בייך:

46. עניין מבני פלס, הי"ש 8 לעיל.

“נעמוד עתה ביתר פירוט על המשמעות המשפטית של המחלוקת. אם צודקת המערערת, כי התשלום כולו צופה פני העתיד, דהיינו שהוא נעשה בגין המנעות ממתן שירות בעתיד, הרי סבורני, שאין לראות בכך “שירות”, במובן החוק. אין לאמור “שירות” פירושו גם הימנעות ממתן שירות, מה גם ששירות מוגדר “כעשייה” וכבר הבעתי דעתי בע”ש 4/88 הנ”ל, כי “עשייה” אינה כוללת מחדל של אי עשייה, (ראה (שם) ע’ ה-96). כפי שציינו לעיל, אין להתייחס לשאלת המחיר ומה כלול בו, כמפורט בסעיף 7 לחוק. טרם הוכרע בשאלה אם לפנינו “עיסקה”, אך אעיר, כי “הפיצויים בשל הפרת ההסכם כשאין עמו ביטול העסקה”, יכולים להתייחס רק למצב שבו נמכר נכס, או ניתן שירות ולא למקרה שבו אין העוסק מוכר את הנכס, או נותן את השירות, באשר הקונה או רוכש השירות בניגוד להוראות ההתקשרות בין הצדדים, מונע את מימוש המכר או מתן השירות. כוונת המחוקק היתה, כי כחלק ממחיר עיסקה שמומשה, יוספו למשל פיצויים בגין איחור בתשלום עבור המכר, או השירות מצד הקונה או מקבל השירות או כאשר הקונה או מקבל השירות הפריע בצורה זו או אחרת למוכר, או לנותן השירות, לממש את התחייבותם, (למשל, ע”י אי קבלת הסחורה במועד המוסכם), או כאשר בעיסקה של שירות, היה על מקבל השירות לספק חומרים מסוימים והוא לא סיפקם במועד או באיכות הדרושה.”

עמדה זו באה לידי ביטוי גם בפרשת יבולי גליל⁴⁷ שנדונה בבית המשפט המחוזי בערעור על החלטת מנהל מע”מ. כב’ השופטת קרת-מאיר קבעה כי:

“הקביעה הרלוונטית למקרה שבפניי, היא הקביעה שמתן פיצוי בגין שירותי העבר הינו בגדר עסקה חייבת במס. זאת להבחין מפיצוי בגין אבדן האפשרות למתן שירות בעתיד, שהוא למעשה פיצוי בגין הפרת ההסכם, ופיצוי בגין נזק רכוש אשר נגרם לנכס.”

כב’ השופטת קרת-מאיר חזרה על עמדה זו בעניין סדרון פרופרטיז⁴⁸:

“אין מחלוקת בין הצדדים כי הפיצוי בגין אובדן הרווח אשר נפסק במסגרת פסק הבורר, הצופה פני עתיד אינו חייב במע”מ”

עמדה זו אף אומצה על ידי רשות המיסים ובאה לידי ביטוי בהחלטה מקצועית 1/04 מיום 1.7.04 (סימוכין 415959), שם נקבע כדלקמן:

“סעיף 7 לחוק מס ערך מוסף, התשל”ו-1975 קובע כי מחירה של עסקה הוא המחיר שהוסכם עליה לרבות תשלומי פיצויים בשל הפרת ההסכם כשאין עמה ביטול עסקה.”

47. ע”ש 1255/04 יבולי גליל בע”מ נ’ אגף המכס ומע”מ פתח תקוה ואח’, “מיסים” כ/4 (אוגוסט 2006) ה-268. הערעור על פסק דין זה לבית המשפט העליון לא התייחס לנושא זה, ולכן בסוגיה זו פסק דינו של בית המשפט המחוזי נותר בעינו.

48. ע”מ 1279-05 סדרון פרופרטיז לימיטד נ’ מנהל אזורי מע”מ ומס קניה תל אביב, “מיסים” כ/ד/6 (דצמבר 2010) ה-166. הערעור על פסק דין זה לבית המשפט העליון לא התייחס לנושא זה, ולכן בסוגיה זו פסק דינו של בית המשפט המחוזי נותר בעינו.

בעניין זה קבע בית המשפט המחוזי בפסק דין ע"ש 143/89 מבני פלס נ' מנהל מע"מ כי החלק בפיצויים המתייחס לאובדן הכנסות עתידיות אינו מהווה חלק ממחיר העסקה.

יודגש כי כל פסקי הדין שהובאו לעיל עסקו בפיצויים בגין אובדן רווח עתידי בגין הסכם בין הצדדים לביצוע עסקה שכולה או חלקה לא יצא אל הפועל. כך למשל, בפרשת מבני פלס קיבלה חברה פיצויי בגין הימנעותה מהמשך מתן שירותי בנייה עקב הפרת ההסכם על ידי הצד השני להסכם - מקבל השירות.

מחיר העסקה

בהתאם להוראות סעיף 2 לחוק מע"מ, מע"מ יוטל בשיעור קבוע ממחיר העסקה. הכלל לקביעת מחיר העסקה קבוע בהוראות סעיף 7 לחוק:

"מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות -

- (1) כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה שלא על פי חוק זה, זולת אם הוטלו בדין על הקונה אך למעט מס על רווחי הון על פי פקודת מס הכנסה ומס על פי חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963;
- (2) כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירה לרבות עמלה או ריבית בשל תשלום לשיעורין, ריבית או כל תשלום אחר בשל פיגור בתשלום ופיצויים בשל הפרת הסכם כשאין עמה ביטול העסקה, ולרבות מחירן של אריזות".

בהתאם להוראות סעיף 7 לחוק, מחיר העסקה נקבע על פי עקרון התמורה המוסכמת. כלומר, מחירה של עסקה יהיה המחיר החוזי אשר נקבע על ידי הצדדים בהסכם. בנוסף, קובעות הוראות סעיף 7 לחוק, כי לצורך קביעת מחיר העסקה, יובאו בחשבון, נוסף על המחיר החוזי הנקוב, כל תשלום נוסף שנושא בו הקונה בקשר עם ביצוע העסקה, לרבות תשלומים שלא צוינו בהסכם, הוצאות למיניהן אשר בגדרן אף נכנסים תשלומים לצד שלישי בגין חיובים המוטלים על המוכר וכל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל הקונה להחזירה.

פרופ' נמדר, בספרו⁴⁹, מתייחס להוראות סעיף 7(2) המביאות בחשבון, לצורך קביעת מחיר העסקה, כל תמורה נוספת או כל הוצאה אחרת שעל הקונה להשיב למוכר או לשאת בה במקומו, כדלקמן:

"פיצול של עסקה אחת לחלקים שונים, תוך נתינת כינויים שונים לתמורה המתקבלת, הינו מלאכותי כאשר ברור הוא שמכלול הפעולות מייצג עסקה אחת. משום כך סעיף 7(2) קובע את בכלל שמחירה של עסקה יכול את כל התמורה שהוסכם עליה, ובכללה כל הוצאה אחרת שנשא בה המוכר בביצוע העסקה, אשר

לפי ההסכם על הקונה להחזירה למוכר. בגדר המחיר תיכלל, בראש ובראשונה, כל תוספת למחיר שנקבע בין הצדדים, בעת חתימת ההסכם או במועד מאוחר יותר. לפי הוראת סעיף 2(2), בגדר התמורה תבוא כל עמלה או ריבית, או כל תשלום אחר בשל פיגור בתשלום, וכל הוצאה אחרת שהמוכר נשא בה ואשר על הקונה להחזירה למוכר.

יחד עם זאת, מבהיר פרופ' נמדר⁵⁰, כי התיבה "פיצויים" בשל הפרת הסכם כשאינן עמה ביטול עסקה, עוסקת אך ורק בפיצויים בשל הפרת הסכם, גם אם מדובר בפיצויים בגין הפרת הסכם המוסכמים מראש ומוסדרים במסגרת אותו הסכם, וכי תיבה זו לא תחול על פיצוי בגין נזק הנגרם לנכס שוטף או לנכס הון של העסק, כדלהלן:

"סעיף 2(2) מדבר בתשלום פיצויים בגין הפרת הסכם אך לא בתשלום פיצויים בגין נזק הנגרם לנכסים השוטפים או לנכסי ההון של העסק. כפי שבואר לעיל, אין הפעולה של נזק מהווה "מכירה" לפי חוק מע"מ, ופיצויים שכאלה לא יחויבו במס בגלל אי קיומה של "עסקה" כנדרש בחוק מע"מ. במקרה כזה אין הפיצויים נחשבים כתוספת למחיר העסקה שמתבצעת בדרך אחרת, אלא הם מהווים תשלום בשל אירוע שאיננו נחשב לאירוע החייב במס."

בדומה לפיצויי הפרת הסכם שדינם יהיה זהה בין אם נקבעו מראש כפיצויים מוסכמים ובין אם נקבעו בדיעבד, כך פיצוי בגין נזק שנגרם לנכס לא יהיה חייב במע"מ גם אם סכום הפיצוי נקבע מראש על ידי הצדדים.

כוונת המחוקק, בהוסיפו את הפיצוי למחיר העסקה, הייתה, שבמקרים בהם בוצעה בפועל עסקה (מכר או מתן שירות), ההסכם הופר על ידי הצד השני והעוסק קיבל פיצויים - במקום או בנוסף לתמורה שהתקבלה בפועל, הרי שפיצויים אלו יהוו חלק ממחיר עסקאותיו החייב במע"מ.

יחד עם זאת, מקום בו משולמת תמורה שאינה בגין פעולת "מכר" או "שירות", כהגדרתם בחוק מע"מ, הרי שאין מקום לבחון אם תמורה זו הינה חלק ממחיר העסקה ונכנסת בגדרי סעיף 7 לחוק מע"מ⁵¹.

החבות במע"מ על תרומה, תמיכה וסיוע

סעיף 2 לחוק מע"מ מטיל חבות במע"מ על 'עסקה', אך חבות במס תקום גם במקרים שבהם התקבלו תרומה, תמיכה ו/או סיוע כמשמעותם בסעיף 12 לחוק מע"מ הקובע:

"(א) תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן - תקבולים) שקיבל עוסק ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו; הוראה זו לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי עוסקים שקבע שר האוצר.

50. נמדר, עמ' 559-560.

51. עניין סדרון פרופרטיז, ה"ש 32 לעיל, בסעיף 23 לפסק הדין.

(ב) שר האוצר רשאי לקבוע דינם של התקבולים לענין חשבונות, ניכויים, רישום בספרי החשבונות של העוסק וכיוצא באלה."

סעיף 12 נועד למנוע השתמטות ממס על ידי תמורה עקיפה בגין 'עסקה'. זאת ניתן ללמוד מדברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף⁵², כדלקמן:

"כדי למנוע השתמטות מתשלום מס על ידי הנמכתה מחיר של מוצר או של שירות ללקוחות מסוימים, בשל מענק, תרומה או תמורה עקיפה אחרת שניתנה למוכר, תהא סמכות לשר האוצר לקבוע שבמקרים מסויימים תיכלל במחיר גם אותה תמורה עקיפה. דוגמה לכך המקרה שלמען מתן הטבה לעובדים תומך המעביד בעוסק מסוים שהלה ימכור את מוצריו לעובדים במחיר מוזל."

בהתאם לדברי הסבר אלו, סעיף 12 יחול רק כאשר נמצא קשר כלשהו והשפעה כלשהי על מחיר העסקה. על סוגיה זו עמד בית המשפט העליון בפסק דין **צבי פפר**⁵³ וקבע, כי תחולתו של סעיף 12 לא מחייבת הוכחת קשר ישיר ו/או עקיף למחיר עסקאותיו של העוסק על דרך של הפחתת מחיר העסקאות בגובה התרומה. **יחד עם זאת קבע, כי תחולתו של סעיף 12 מותנית בקבלת התרומה לעוסק כ"עוסק":**

"פועלו של סעיף 12 הוא בהרחבת בסיס המס, בכך שרואים את התקבולים כחלק ממחיר עסקאותיו של העוסק.

... החוק אינו מתנה את הגדלת בסיס המס בסכום התרומה בכל תנאי שהוא: לא נדרש כי יוכח קשר ישיר בין התרומה לבין עסקאותיו של העוסק על דרך של הפחתת מחיר העסקאות בגובה התרומה. גם הוכחת קשר עקיף לא נדרשת. הקשר בין התרומה לבין מחיר העסקאות מונח בבסיס ההסדר שבסעיף 12, אך אינו הופך בשל כך לרכיב שלו.

... בסעיף 12 לחוק שני מרכיבים עיקריים הצריכים להתקיים יחדיו. האחד - שניתנה תרומה, תמיכה או סיוע והשני - שאלו נתקבלו על ידו כעוסק.

אם שני המרכיבים הללו מתקיימים כי אז, בסייגים הקבועים באותו סעיף ובתקנות על פי הפרשנות שהוסברה לעיל, ייחשבו התמורה והתמיכה או הסיוע כחלק ממחיר עסקאותיו של העוסק. **הטוען כי שני המרכיבים הללו, וכל אחד מהם, התקיים - צריך להוכיח עובדתית כי אכן אלה הם פני הדברים.**"

כלומר שני תנאים מצטברים לתחולתו של סעיף 12 לחוק מע"מ:

- א. ניתנה תרומה, תמיכה או סיוע;
- ב. נתקבלה על ידי העוסק כעוסק.

52. הצעות חוק 1178, י"ו באייר תשל"ד, 28.4.1974.

53. ע"א 278/88 צבי פפר נ' מנהל לשכת בקורת חשבונות בבית המכס, "מיסים" ו/3 (יוני 1992) עמ' ה-41.

יפים לעניין זה גם דברי בית המשפט העליון בפרשת תה"ל⁵⁴, כדלהלן:

"סעיף 12 (א) יחול על הסכום שבמחלוקת בהינתן שניים אלה: האחד, ניתנו לתה"ל "תרומה, תמיכה או סיוע אחר"; והשני, אלה נתקבלו על ידה בתור "עוסק"."

התנאי הראשון לתחולת סעיף 12 - ניתנה תרומה/תמיכה/סיוע

המונחים תרומה, תמיכה ו/או סיוע לא הוגדרו בחוק מע"מ, אך כבר מלשונם, אנו למדים על תקבול רצוני.

במהלך השנים יצק בית המשפט תוכן למונחים תרומה, תמיכה או סיוע, והוראות סעיף 12 לחוק מע"מ הוחלו על תקבולים, גם במקרים בהם הסיוע הוא עקיף⁵⁵.

לפיכך, על מנת שתקבול, בין רעיוני ובין בפועל, ייחשב כתרומה, תמיכה או סיוע, ראשית לכל עליו להיות תקבול רצוני. זאת ניתן ללמוד מכלל המקרים שהובאו לפתחו של בית המשפט, כך למשל, קבע בית המשפט העליון, בפרשת תה"ל כי ויתור רצוני על פירעון חוב, במסגרת הסכם שנועד לסייע להבראתה של תה"ל, הינו תקבול רעיוני שיחולו עליו הוראות סעיף 12 לחוק מע"מ.

דוגמה נוספת היא קביעת בית המשפט בעניין **החברה הכלכלית חיפה**⁵⁶, לפיה, תרומה שקיבלה המערערת בסך 150,000 דולר, לשם בניית מעון יום לילדים, המושכר לחברה בת שלה, חייבת במע"מ מכוח סעיף 12 לחוק מע"מ.

בעניין **עמותת בית הצנחן**⁵⁷ עמד בית המשפט המחוזי על כך שסעיף 12 לחוק יחול רק על תקבול רצוני. שם נבחנה השאלה, האם היעדר גבייה של תשלום חובה המוטל על ידי רשות שלטונית ייכנס בגדר תרומה, תמיכה או סיוע כמשמעותם בסעיף 12 לחוק. בית המשפט קבע כי היעדר גבייה של תשלום חובה, כתוצאה של מחדל מצדה של הרשות, לא ייחשב כ"תרומה, תמיכה או סיוע", אלא רק כתוצאה מהחלטה מודעת של הרשות, כדלהלן:

לדעתי, באופן דומה אי גבייתו של תשלום חובה שהוטל על פי דין על אזרח מן השורה, כאשר אי הגבייה היא תוצאה של מחדל מצדה של הרשות, איננה צריכה להחשב "סיוע". לא ניתן להגדיר מצב זה (אשר נוצר כתוצאה מרשלנות או שכחה או

54. ע"א 141/00 תה"ל תכנון המים לישראל בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, "מיסים" ט/5 (אוקטובר 2002) ה-67 (להלן: "פרשת תה"ל").

55. ראו הי"ש 47 ובע"ש 1608/91 מרכז הירידים בישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ, "מיסים" ט/1 (פברואר 1995) עמ' ה-145. על פסק הדין של בימ"ש המחוזי הוגש ערעור לבימ"ש העליון שנדחה על ידו בע"א 974/95 מרכז הירידים בישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב 3, "מיסים" יב/5 (אוקטובר 1998) ה-2.

56. ע"א 563/86 החברה הכלכלית חיפה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה, "מיסים" ב/6 (נובמבר 1988) עמ' ה-53 (להלן: "החברה הכלכלית חיפה").

57. ע"מ (תי"א) 17020-05-13 עמותת בית הצנחן נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן, ניתן ביום 3.4.2017 (פורסם בבנו) (להלן: "עניין עמותת בית הצנחן").

תקלה) כ"תרומה" או "תמיכה" או "סיוע" שניתנו על ידי הרשות ושנתקבלו על ידי האזרח העוסק. גם כאן תהיה זו תוצאה משונה מאד אם בעקבות מחדל שלטוני בגביית מס או היטל אחד, יחוב האזרח במס אחר (על פי סעיף 12 לחוק), כאילו החסכון היה חלק ממחזור עסקאותיו. קשה יותר לומר כי אותו דין יחול כאשר הפטר מלא או חלקי מתשלום החובה ניתן לאזרח פלוני (ולא באופן כללי) כתוצאה מהחלטה מודעת מצד הרשות ולא כתוצאה ממחדל בגבייה, למשל לנוכח הרעה במצבו הכלכלי של האזרח או כל נסיבה מקלה אחרת. מצב זה קרוב יותר ל"מחילה" ותחולתו של סעיף 12 לחוק, בהתאם לנסיבות, איננה מופרכת, אם כי אינני נדרש לקבוע כאן כל מסמרות בעניין.

ודוק, עמדה זו עולה אף מדברי רשות המיסים עצמה. על כך ניתן ללמוד מהחלטת מיסוי שפרסמה רשות המיסים ביום 6.12.04, לאחר מתן פסק הדין בפרשת תה"ל, אשר נועדה לצמצם את המקרים בהם מחילת חוב תהא בבחינת תרומה, תמיכה או סיוע, כמשמעותם בסעיף 12 לחוק מע"מ וקבעה כדלקמן:

"ככלל, מחילת חוב הינה בבחינת "סיוע" כהגדרתו בסעיף 12 לחוק ופועל יוצא הוא כי גובה החוב אשר נמחל לעוסק ייחשב כחלק ממחיר עסקאותיו. עם זאת, לא ייחשב מחילה כ"סיוע" לעניין סעיף 12 ככל שמתקיימים במצטבר התנאים הבאים:

- א. **מחילת החוב אינה רצונית (מבחינתו של הצד המוחל) ונובעת מהיעדר כושר הפירעון של העוסק החייב.**
 - ב. **מחילת החוב אינה גורמת בפועל להפחתת מחיר עסקאותיו של העוסק אשר חובו נמחל....**
- ככל שמתקיימים התנאים האמורים לעיל, לא תחשב מחילת החוב כסיוע החייב במס, אלא אם כן, הושפעה ההחלטה למחילת החוב מעובדת קיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים"

מן המקובץ לעיל עולה, כי תנאי בסיסי והכרחי לתחולתן של הוראות סעיף 12 לחוק מע"מ הוא אופיו ה'רצוני' של תקבול, בין רעיוני ובין בפועל.

על אף האמור, סעיף 12 לחוק מע"מ מעניק לשר האוצר סמכות לקבוע סוגי תקבולים ו/או סוגי עוסקים אשר למרות היותם בבחינת "תרומה ו/או סיוע", לא יראו אותם כחלק ממחיר עסקאותיו של עוסק. מכוח סעיף 12 התקין שר האוצר, בין היתר, את תקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 המפרטת סוגים של תמיכה ו/או סיוע לסוגי פעילות ולמגזרים מסוימים, שהמדינה מעוניינת לעודד ולקדם, אשר לא יראו בהם חלק ממחיר העסקאות על אף שמתקיימים התנאים הקבועים בסעיף 12 כדלקמן, כדלהלן:

"(א) (1) תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן - תקבולים), שניתנו במישרין לעוסק מתקציב המדינה למטרות המפורטות להלן, לא ייחשב כחלק מן המחיר:

(א) סובסידיה על מוצרי מזון בסיסיים;

- (ב) מענק לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, לרבות תוספת למענק האמור לתעשייה עתירת מדע בתחום העיר ירושלים, לפי המלצת המדען הראשי במשרד התעשייה והמסחר, או מענק לפי חוק עידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980;
- (ג) סובסידיה לשכר לימוד לגני ילדים;
- (ד) סובסידיה לתחבורה ציבורית (שכר הולכה);
- (ה) מענק למחקר ולפיתוח לפי אישור המדען הראשי במשרד התעשייה, המסחר, התיירות או משרד האנרגיה והתשתית או משרד החקלאות או המשרד לאיכות הסביבה או לפי אישור מנהל המועצה הלאומית למחקר ולפיתוח שליד משרד המדע והפיתוח;
- (ו) סובסידיה להספקת חשמל;
- (ז) תקבול שניתן לעוסק על פי חוק הקרן הדו-לאומית למחקר ולפיתוח תעשייתיים, התשל"ח-1978, על פי חוק הקרן למחקר ולפיתוח חקלאיים של ארצות הברית וישראל, התש"ס-1979, או על פי חוק קרן המדע הדו-לאומית, התשל"ז-1977;
- (ח) פיצויים בעד נזק מלחמה, נזק עקיף ונזק בצורת לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961;
- (ט) מענק ליצואן הניתן בידי משרד התעשייה והמסחר מהקרן לעידוד השיווק בחוץ לארץ ליצואנים;
- (י) תקבול שניתן לעוסק על ידי הקרן לסיוע לחברות יצוא מוכרות ומוסכמות המתנהלת במשרד התעשייה והמסחר;
- (יא) מענק לקליטת מדענים בפרוייקטים של מחקר ופיתוח שאושר במרכז לקליטה ומדע שליד המשרד לקליטת עליה;
- (יב) תשלום תמריץ למעסיק על פי חוק לעידוד המגזר העסקי (קליטת עובדים) (הוראת שעה), התשנ"א-1991;
- (יג) תמריץ שניתן למעסיק לפי החלטת הממשלה, שהינו בגדר השתתפות בהעסקת עובדים ובהכשרתם;
- (יד) תקבול שניתן לעוסק על ידי מינהל הדלק מתקציב "הוצאות משק הדלק";
- (טו) תקבול שניתן לעוסק מקרן היערכות לחשיפה המתנהלת בידי משרד התעשייה והמסחר;
- (טז) תקבול שניתן לעוסק במסגרת התכנית להכשרת כוח אדם בתעשייה ולהסבתו, המתנהלת בידי משרד התעשייה והמסחר.
- (יז) מענק שניתן לשם הפקת סרט על ידי מוסד ציבורי מסייע כהגדרתו בתקנות הקולנוע (הכרה בסרט כסרט ישראלי), התשס"ה-2005.

(יח) תקבול שניתן לעוסק בחקלאות לפי החלטות ממשלה, שהוא בגדר תמיכה בחקלאים עקב ירידה בכמויות המים המוקצות למטרת חקלאות או עקב ייקור תעריפי המים.

(יט) מענק שניתן לעוסק בחקלאות לפי החלטת הממשלה, לצורך רכישה של מיכון חוסך כוח אדם בענף החקלאות.

(2) התקבולים המפורטים להלן לא ייחשבו חלק ממחיר עסקותיו של עוסק:

(א) תקבולים הניתנים לעוסק במישרין מתקציבי הסוכנות היהודית לארץ ישראל, ההסתדרות הציונית העולמית או אילן - איגוד ישראלי לילדים נפגעים;

(ב) תקבולים הניתנים לעוסק במישרין מתקציב הקרן הקיימת לישראל למימון תכנית מחקר ופיתוח, לפי אישור המדען הראשי במשרד החקלאות.

(ג) הענקות ומענקים מיוחדים מקרן האיזון למחירי המים הניתנים מכוח סימן ב' לפרק הרביעי לחוק המים, התשי"ט-1959.

(ד) תקבול שניתן לעוסק מהאיחוד האירופי, במישרין או בעקיפין, בהתאם למסגרת תכנית המחקר והפיתוח של האיחוד האירופי.

(ה) תקבולים שניתנו לעוסק בדרך של אי תשלום הפרשי הצמדה או ריבית או תשלום מופחת שלהם, בשל הלוואה שניתנה לעוסק מאת בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה, באותו עוסק, למעט אם תקבולים כאמור ניתנו בידי מלכ"ר.

(ו) תקבול שניתן לעוסק מהאיחוד האירופי, במישרין או בעקיפין, בהתאם להסכם תכנית שיתוף פעולה חוצה גבולות באגן הים התיכון במסגרת מכשיר המימון האירופי לשכנות ולשותפות."

התנאי השני לתחולת סעיף 12 - נתקבלה על ידי עוסק כעוסק

עוסק מוגדר בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי"

כלומר, על מנת שיתקיים התנאי השני לתחולתו של סעיף 12, הטוען לתחולתו צריך להוכיח כי התרומה ניתנה לעוסק במהלך עסקיו ובכובעו כעוסק.

כך קבע בית המשפט העליון, בין היתר בפרשת תה"ל, כי ויתור בעלת המניות על פירעון החוב של תה"ל נעשה במהלך עסקיה של תה"ל ויתרה מכך, אף נעשה לשם הבראתה והמשך פעילותה העסקית, ולכן חייב במע"מ⁵⁸.

מהלך עסקיו הרגיל

בדומה לחלופה הראשונה להגדרת עסקה, לא תקום חבות במע"מ בשל תרומה, תמיכה או סיוע, אלא אם הוכח כי אלה התקבלו אצל העוסק במהלך עסקיו.

ודוק, כפי שהעובדה שמוכר נכס רשום כ"עוסק" לעניין חוק מע"מ, אינה מעידה שמכירת הנכס או רכישתו התבצעו במהלך עסקיו⁵⁹, יש להחיל דין דומה על תרומה, תמיכה או סיוע.

הפרשנות שניתנה למונח "במהלך עסקיו" על ידי בית המשפט העליון היא פרשנות רחבה, כ"כולל את כל מה שעושה העוסק לתועלת וקידום מפעלו ולהצלחת עסקיו", אין בה כדי ליתר תנאי זה מכיוון שפעילות כלכלית כשלעצמה לא נעשית בהכרח במהלכו של עסק כלשהו, ולראיה - עצם הוספת התנאי "במהלך עסקיו" על ידי המחוקק, הן בהגדרת 'עסקה' והן בהגדרת 'עוסק'.

יודגש כי ברוב המכריע של פסקי הדין בהם נפסק כי פעולה כלכלית נעשתה במהלך עסקו של עוסק, דובר על פעולות חוזרות ונשנות וכן על מערכת יחסים מיוחדת בין העוסק ובין הרוכש או מקבל השירות, לפי העניין, שלרוב היו מנהליו או עובדיו של העוסק.

בפרשת אתא התעוררה השאלה, האם מתן ארוחות לעובדים על ידי החברה המעבידה, שהיא ה"עוסק", הינה פעולה של העוסק ב"מהלך עסקיו" וכי אז נכנסת בגדר עסקה חייבת במס לעניין חוק מע"מ. בית המשפט השיב על שאלה זו בחיוב בשל הקשר ההדוק בין מתן הארוחות לקידום והצלחת עסקיה של החברה :

"החוק אינו כולל הגדרה, מהו ב"מהלך עסקיו" של עוסק. ..כפי שנקבע בעובדות המוסכמות עם כל אחת מהמשיבות, לכל אחת מהמשיבות יש עניין בכך, שהעובדים יקבלו את ארוחותיהם במפעל, ועל ידי כך לא יפסידו זמן בהליכה למסעדות שמחוץ למפעל ובמרחק ממנו. על ידי כך גם נמנעת הפסקה בעבודה מעבר להכרחי לצורך ארוחות, נמנע ניתוק במשך פרק זמן גדול מהעבודה, ונקל לשער, שלמשיבות גם עניין ליצור לעובדיהן תנאי עבודה, שייטיבו את הפריזון ויעלו את אפשרויותיהן לגיוס עובדים למפעליהן. לא מקרה הוא, על כן, שבמטרה לייעל ולקדם את תפוקת המפעל, הפך מתן ארוחות במקומות העבודה לחלק בלתי נפרד מהנהוג והמקובל במפעל מודרני."

ראוי לציין כי בעניין אתא, בדומה לפסקי דין רבים העוסקים בשאלה זו, דובר בפעולה חוזרת ונשנית ובהיותה כזו, הפכה לחלק מ"מהלך עסקיו" של העוסק.

58. עניין עמותת בית צנחן, ה"ש 57 לעיל, בין היתר, בפסקאות 38 ו-44 לפסק הדין.
59. ע"מ 59149-12-13 דן יערי נ' מנהל מע"מ ת"א 3, "מיסים" ל/2 (אפריל 2016) ה-265.

זאת ועוד, לדידנו תנאי זה מקבל משנה תוקף ביחס לפעולות השונות מליבת העסקים של העוסק. יפה לעניין זה קביעתו של בית המשפט בעניין **דן יערי**⁶⁰, לפיה, לא יראו רכישה של נכס או מכירתו כחלק ממהלך עסקיו של עוסק, כאשר עסקינן בפעילות פסיבית ובנכס שאינו חלק מליבת עסקיו של העוסק. שם נפסק, כי רכישת יחידת נופש והשכרתה, שלא היתה כרוכה בכל פעולה מצד העוסק, אינה חלק ממהלך עסקיו של "עוסק" בעריכת דין.

זאת, לעומת פסיקת בית המשפט בעניין **את ישראל**⁶¹, שם נקבע כי רכישת יחידת נופש היא חלק ממהלך עסקיה של המערערת, מהטעם שעיסוקה העיקרי הינו בנייה והשכרה של נכסי מקרקעין ומכיוון שהפקת רווח מיחידת הנופש בידיה הייתה כרוכה בפעילות אקטיבית.

היבטי החבות במע"מ על ביטול עסקאות, תשלומי פיצויים ותשלומים אחרים בעקבות משבר הקורונה

מגפת הקורונה מותירה את חותמה בכל תחומי החיים. המציאות בה אנו מצויים היום בשל התפשטות נגיף הקורונה היא חסרת תקדים ולא היה אירוע דומה לה בכל שנות קיומה של המדינה. מגפת הקורונה מייצרת נסיבות נדירות וקיצוניות מאין כמותן, והימים אינם ימים רגילים.

נסיבות אלו משפיעות במישרין על כלכלת כלל מדינות העולם. התמודדות מדינת ישראל עם נגיף הקורונה, בהטלת מגבלות תנועה, שלילת קיום התכנסויות, הטלת סגר ועוד הובילו לפגיעה ישירה בכלכלת ישראל ואף יצרו מניעה מעוסקים רבים לקיים הסכמים בהם התקשרו.

נסיבות אלו מעלות שאלות משפטיות רבות, ושאלת השאלות היא, האם אי מילוי התחייבויות בהסכם בשל נסיבות הקורונה יהיה בבחינת "הפרה", או שמא סיכול כמשמעותו בסעיף 18 לחוק החוזים.

במקרים רבים בהם ההסכמים שביצועם ומילוי ההתחייבויות הקבועות בו נמנע בשל נסיבות מגיפת הקורונה, הגיעו הצדדים להסכמות, בין אם על דרך של ביטול ההסכם ובין אם על דרך של תשלום פיצויים לטובת חלוקת הנזק וכיו"ב.

מקרים אחרים יגיעו בבוא היום לפתחי בתי המשפט, אשר יאמרו דברם ויכריעו בשאלות משפטיות מורכבות אלה. כל אחד מהפטרונות וההכרעות המשפטיות בהסכמה עשוי לכרוך בו השלכות והיבטי חיוב במע"מ.

60. שם, בעמ' 267.

61. ע"ש 3071/04 **את ישראל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף**, "מיסים" כג/5 (אוקטובר 2009) ה-248, פסקאות 8 ו-20 לפסק הדין.

הבאנו לעיל, בפירוט רב, את השלכות המע"מ על הדרכים האפשריות שעלו על דעתנו במקרים של הפרת הסכם.

לדינו, ימים אלה אינם ימים רגילים ויהיה על רשות המסים לבחון כל אחת מהסוגיות בזהירות ובפרשנות המגשימה את תכלית מדיניותה בתקופה זו - הבראת המשק ומזעור הנזקים הכלכליים של מגיפת הקורונה.

ככלל, הוכחת ביטול ההתקשרות תיעשה בהתאם לדין הכללי ובו, דיני החוזים ודיני הקניין. יוצא מכך, כי בנסיבות בהן בוטלה העסקה כדין, יש לראותה כבטלה גם לצורכי חוק מע"מ.

שנינו לעיל כי האינדיקציה החשובה ביותר להוכחת ביטול עסקה היא היעדר שימוש "אמיתי", ולא די במסירת החזקה לבדה, יחד עם משך הזמן מכריתת העסקה.

ודוק, בשל עקרון הפומביות בדיני הקניין, עשויה להיות משמעות גם לרישום פומבי, בוודאי כאשר מדובר במקרקעין.

זאת ועוד, בנסיבות בהן רוכש נכס מחזיר אותו למוכרו בעל כורחו, קרי בשל הפרה של המוכר, אין לראות בהקניית הנכס חזרה למוכר כ"מכר", הואיל וכפי ששנינו לעיל, הקניית נכס תיכנס בגדר "מכר" רק כאשר היא רצונית, למעט הפעולות הכפויות המנויות בהגדרת "מכר".

נדגיש: אין דין החזרת הנכס בשל כורח כדין ויתור רצוני. יחד עם זאת, יהיה על רשות המסים להביא בחשבון את החובה החלה על הצד הנפגע להקטנת הנזק לראות החזרת הנכס ככורח, גם כאשר נעשה בהסכמה.

עוד חשוב לציין כי הצד המפר לא יוכל לדרוש את ביטול העסקה לצורכי חוק מע"מ, אלא לאחר ביטולה כדין, בהתאם לבחירת הניזוק בביטול כסעד הרצוי לו, בשונה מאכיפה.

קביעה זו תואמת את פסיקת בית המשפט העליון בימים כתיקונם ולכן אין להחמיר בדרישות בימים של משבר בריאותי, אשר הוביל למשבר כלכלי שעוד קשה לאמוד את נזקו.

פעמים רבות תלווה הפרת הסכם, בין אם סופה בביטול הסכם ובין אם לאו, בתשלום פיצויים.

ככלל, ככל שההסכם נותר על כנו, יש להוסיף את הפיצויים בשל ההפרה למחיר העסקה, אלא אם אלה נכנסים בגדר פיצוי נזיקי או פיצוי בשל אובדן הכנסות עתידיות. יודגש כי בנסיבות בהן נותן שירות משלם פיצוי למקבל השירות (למשל בשל איחור במועדי הביצוע), וכשאינו עם הפיצוי ביטול עסקה, יש להקטין את מחיר העסקה, על דרך של הוצאת הודעת זיכוי.

בנסיבות בהן בוטל ההסכם, יש להבחין בין תשלום שבוצע בפועל בגין עשייה - שאז, ככלל, אין מדובר בפיצוי אלא בתמורה בגין "שירות" החייבת במע"מ⁶², ובין פיצוי המשולם בגין נזקים שנגרמו לניזוק ותשלומים בגין אובדן רווח עתידי, אשר לא יהיה חייב במע"מ.

על אף האמור, קיימות נסיבות בהן תשלום בגין עשייה שבוצעה בפועל לא יהיה חייב במע"מ, כאשר העשייה מלכתחילה נועדה להגשים אינטרס עצמי ולא "למען הזולת"⁶³. זאת, בשונה ממקרים בהם העשייה של הניזוק התבצעה לטובת אינטרס של המזיק או אינטרס משותף, שאז יהיה צורך לבחון ולקבוע איזהו האינטרס המרכזי.

ביחס להחלת סעיף 12 לחוק מע"מ, מעבר לבחינה כי המדובר בתקבול רצוני, יהיה על רשות המסים להחיל פרשנות מצמצמת ביחס לבחינת התנאי השני, כי התקבול התקבל במהלך עסקיו של עוסק, בין היתר, לאור העובדה כי ימי מגיפת הקורונה, בוודאי לעוסקים אשר נשללה מהם כל פעילות, אינם יכולים להיקרא "מהלך עסקים רגיל".

62. נזכיר כי "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כ"עשייה למען הזולת בתמורה".

63. ראו עניין **יבולי הגליל**, ה"ש 7 לעיל.