

המע"מ שיוטל על תוצאות הפרת הסכמים בשל מגיפת הקורונה ביטול עסקה ופיצויים

מאת

עו"ד קרן מרציאנו

בדצמבר 2019 התפרצה מגיפת הקורונה ומאז, מתמודדות מדינות העולם עם הנגיף המתפשט במהירות, לרבות מדינת ישראל, אשר התוותה מדיניות של צמצום המגעים באוכלוסייה, ככל שניתן, לצד בידוד השבים מחו"ל וחולים מאומתים, באמצעות חקיקת תקנות שעת חירום.

בהיבט המשפטי, המגפה מוליכה אותנו בארץ לא זרועה, במחוזות ובמשעולים חוקיים וחוקתיים שלא שיערו ראשונים ולא חזו גם רואי השחורות... הימים אינם ימים רגילים.¹

התמודדות מדינת ישראל עם נגיף הקורונה, בהטלת מגבלות תנועה, שלילת קיום התכנסויות, הטלת סגר ועוד הובילו לפגיעה ישירה בכלכלת ישראל ואף יצרו מניעה לקיום הסכמים שנכרתו עובר להתפרצות הקורונה.

נסיבות אלה מעלות שאלות משפטיות רבות, לרבות בשאלה אימתי אי קיום בימי הקורונה יכנס בגדר הפרה והאם הסעדים שיעמדו לנפגעי ההפרה יהיו הסעדים הרגילים העומדים לידי נפגעי ההפרה. האם בימים מעין אלה אכיפה תהא סעד אפשרי, שאלות אלה ורבות אחרות יגיעו לפתחי בתי המשפט, אשר יכריעו בשאלות משפטיות מורכבות אלה. כל אחד מההכרעות המשפטיות ו/או פתרונות שיושגו בהסכמה עשוי לכרוך בו השלכות והיבטי חיוב במע"מ.

נביא להלן, בתמצית, את השלכות המע"מ על אופנים שונים שיהוו סיום להפרת הסכם. לגישתנו וכפי שקבע בית המשפט העליון², 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.

חוק מע"מ קובע את האופן בו על העוסק לנהוג (הן בתיעוד החשבונאי, לרבות ביטול חשבונית מס והוצאת הודעת זיכוי והן בהחזר המס הכרוך בו³), אך אינו קובע אימתי יראו עסקה כבטלה. לפיכך, קבע בית המשפט העליון⁴, כי בטרם נפנה להוראות הדין ביחס לתיעוד החשבונאי, יש להניח את התשתית הראייתית והמשפטית כי נסיבות המציאות הכלכלית והעסקית מעידות על ביטול העסקה.

ככלל, הוכחת ביטול ההתקשרות תיעשה בהתאם לדין הכללי ובו, דיני החוזים ודיני הקניין. יוצא מכך, כי בנסיבות בהן בוטלה העסקה כדין, יש לראות בעסקה כבטלה, לצורכי חוק מע"מ.⁵

לגישתנו, בהתאם לפסיקת בית המשפט, האינדיקציות החשובות ביותר להוכחת ביטול עסקה היא היעדר שימוש "אמיתי" ולא די במסירת החזקה לבדה, יחד עם משך הזמן מכריתת העסקה.⁶ יצוין כי כאשר חלים על העסקה דיני הקניין, עשויה להיות משמעות גם לרישום פומבי, בוודאי כאשר מדובר במקרקעין, בשל עקרון הפומביות.

זאת ועוד, החזרת נכס למוכר בשל כורח, הגם שאינה בכוח, בין היתר, בשל הפרה שביצע המוכר, לא תיכנס בגדר "מכר", הואיל ובהתאם לפסיקת בית המשפט, הקניית נכס תיכנס בגדר "מכר" רק כאשר היא רצונית, למעט הפעולות הכפויות המנויות בהגדרת "מכר".⁷

¹ בבג"ץ 20/2435 יידיה לוונטה ואח' נ' בנימין נתניהו ראש הממשלה ואח' (החלטה מיום 20.4.7)

² ראה בגצ לוונטה

³ סעיפים 49 ו-43 לחוק מע"מ

⁴ ראה, בין היתר, עא 738/86, מנהל המכס נ' אסא פלדות בע"מ, פ"ד מג(4) 161

⁵ עמ (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', תקליטור "מיסים".

⁶ ע"א 729/11, סדרון פרופרטיז לימיטד נ' מנהל אזורי מע"מ ומס קנייה תל אביב. מיסים כז/6 (דצמבר 2013) ה-2

⁷ ע"א 8119/06 יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף ואח'. מיסים כז/2 (אפריל 2013) ה-1, עמ' 77

(להלן: "עניין יבולי גליל"). ראה גם בעניין ב.מ.כפריס, בין היתר בעמ' 127. ראה לעניין זה גם ב⁷ פוטשבוצקי, בעמ' 53. ראה גם פרופ' יורן, מיסוי פיצוי נזיקין (חלק ב'), מיסים ב/4 (יולי 1988) עמ' א-14 וגם פסיקת בית המשפט העליון בעניין יבולי גליל, בעמ' 79, שאימצה עמדה זו.

על אף האמור, הדברים האמורים לא יחולו כשעסקינן בויתור 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.⁸

עמדות אלה תואמות את פסיקת בית המשפט העליון בימים כתיקונם ולכן אין להחמיר בדרישות בימים של מגיפת הקורונה, שאינם ימים רגילים, כדברי בית המשפט העליון ושאת נזקה הכלכליים ואחרים עוד קשה לאמוד.

יודגש בהקשר זה כי הצד המפר לא יוכל לדרוש את ביטול העסקה לצורכי חוק מע"מ, אלא לאחר ביטולה כדן, בהתאם לבחירת הניזוק בביטול כסעד הרצוי לו בשונה מאכיפה. יחד עם זאת, עולה השאלה, האם קביעה זו תהא נכונה גם כאשר סעד האכיפה אינו אפשרי כלל, כמו במקרים של קיום כנס לתושבי חוץ בארץ או להפך בימים של שמיים סגורים.

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

אופי הפיצוי יכריע האם תקום בגינו חבות במע"מ. ככלל, כל תשלום שאין כנגדו מכר או שירות לא יכנס בגדר תמורה בגין "עסקה" ולכן לא יהיה חייב במע"מ.

יחד עם זאת, בנסיבות בהן, משולם פיצוי בשל הפרה, כשההסכם עומד בעינו, יש להוסיפו למחיר העסקה בהתאם להוראות סעיף 7 לחוק מע"מ. במקרים בהם נותן השירות ישלם פיצוי בשל הפרה, יש להקטין את מחיר העסקה בהתאמה.

דברים אלה לא יחולו על פיצוי נזיקי, הגם שמשולם בשל הפרה של הסכם שלא בוטל.⁹ ודוק יודגש, גם כאשר העולה הנזיקית נושאת אופי מסחרי, אין בכך כדי לסטות מהכלל כי פיצוי נזיקי אינו חייב במע"מ.¹⁰

פיצוי נוסף שלא תקום בגינו חבות במע"מ הוא פיצוי בשל הימנעות ממתן שירות או בשל אובדן רווח עתידי.¹¹

תשלומים המבוצעים לאחר ביטול עסקה, נחלקים לשני סוגים, האחד, תשלום בגין עשייה שבוצעה בפועל, קרי תמורה בגין "שירות" החייבת במע"מ.¹² הסוג השני הוא תשלום פיצוי בגין נזקים שנגרמו לצד הנפגע מההפרה 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 לכתחילה התבצעה להגשים אינטרס עצמי ולא "למען הזולת".¹³ זאת, בשונה ממקרים בהם העשייה של הניזוק, לכתחילה התבצעה לטובת אינטרס של מפר העסקה או אינטרס משותף וכי אז, יהיה צורך להכריע בשאלה, בהתאם לקביעה בדבר האינטרס המרכזי.

**פורסם בגיליון הוועדות של לשכת עורכי הדין של מחוז תל אביב בה עו"ד קרן מרציאנו משמשת כיו"ר (במשותף) של ועדת מע"מ.

⁸ בהתאם לחובה המוטלת על צד להסכם, מכוח סעיף 14 לחוק החוזים (כללי),

⁹ ע"א 1694/92 + ע"א 1753/92 + ע"א 1922/92, חברת אול שירותים ואח' נ' גבריאל מושיץ ואח'. תקליטור "מיסים".

¹⁰ ע"א 1694/92 + ע"א 1753/92 + ע"א 1922/92, חברת אול שירותים ואח' נ' גבריאל מושיץ ואח'. תקליטור "מיסים".

¹¹ ע"ש 143/89 + ע"ש 59/90, מבני פלס בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ. מיסים ה/3 (יוני 1991) עמ' ה-25, עמ' 141, ע"ש 1255/04, יבולי גליל בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ פתח תקוה ואח'. מיסים כ/4 (אוגוסט 2006) ה-36, עמ' 268.

¹² נזכיר כי "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כ"עשייה למען הזולת בתמורה".

¹³ ראה עניין יבולי הגליל דלעיל.