

AMPELi

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il



וובינר – השלכות מס של ביטול עסקאות ותשלום פיצויים איילת אור – בית ספר למיסים

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
20 באפריל 2020



אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

נושאי המצגת

- עדכוני מס משבר הקורונה;
- ביטול עסקה בדין הכללי;
- הוראות ניהול ספרים וחוק מע"מ בהקשר של ביטול עסקה;
- השלכות המס של ביטול עסקה בחוק מע"מ והחבות במע"מ בגין פיצוי;
- השלכות ביטול עסקה לצרכי מס הכנסה ומיסוי פיצויים;
- השלכות ביטול עסקה בחוק מיסוי מקרקעין;



עדכוני מס בעניין משבר הקורונה



תקנות שווי רכב בהעדר רכיב הנאה פרטית

- תקנה 2(א) לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987 קובעת כי "השווי לכל חודש של השימוש ברכב...שהועמד לרשות העובד, יהא התוצאה המתקבלת מהכפלת המחיר המתואם לצרכן של הרכב בשיעור שווי השימוש...".
 - חכם את אור-זך (ע"א 4096/18) - "אופן חישוב ההטבה הגלומה בהעמדת רכב לרשות העובד, הקבוע בתקנה דלעיל, מהווה כלל מחייב אשר לא ניתן לסטות ממנו."
 - מה הדין של רכב אשר אינו משמש את העובד לאור הוראות הממשלה והצווים הרלוונטיים -
 - עובד אשר נאלץ לעבוד מן הבית?
 - עובד אשר נדרש להיות בבידוד?
 - עובד בחל"ת אשר המעסיק הותיר בידיו את הרכב?
- במצבים אלו ניתן לטעון, כי לא חלה כל הנאה פרטית לעובד מן הרכב המושבת ועל כן לא לזקוף שווי או לזקוף שווי חלקי לעובד (עד לתחילת ההגבלות).

עמדת רשות המסים מיום 2 לאפריל 2020

- **זקיפת שווי שימוש ברכב כהכנסה - הנחיות מיוחדות בתקופת המשבר בעקבות נגיף הקורונה לגבי עובד שהוצא בשל המשבר לחל"ת**
- מעסיק שהעמיד לרשות העובד רכב צמוד, נדרש לזקוף לעובד הכנסה בהתאם לשווי שנקבע בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז – 1987. על כן, מעסיק שהעמיד לרשות עובד רכב צמוד נדרש לחייב את שכרו של העובד בשווי השימוש על פי התקנות (להלן: "שווי שימוש ברכב"). גם כאשר הרכב היה ברשות העובד רק בחלק מהחודש הרי שיש לזקוף שווי רכב מלא.
- החריג לכלל זה, מצב בו **לא מתקיימים יחסי עובד - מעביד** במהלך חודש קלנדרי מלא, כלומר בעת תחילת עבודה או סיומה (כגון: פיטורין), במצב זה ייזקף שווי רכב באופן יחסי לימי ההעסקה במהלך החודש.

עמדת רשות המסים מיום 2 לאפריל 2020

- "לאור המצב המיוחד בעקבות התפשטות נגיף הקורונה ויציאת עובדים רבים לחל"ת לתקופה שאינה ידועה, הוחלט להקל ולקבוע כי עובד שיצא לחל"ת בעקבות התפשטות נגיף הקורונה ובאותו מועד או לאחריו החזיר את הרכב שהוצמד לו למעסיק- יזקק לו שווי שימוש ברכב באופן יחסי לימים בחודש בהם הרכב היה ברשותו (להלן: "שווי יחסי"). שווי יחסי יחושב גם בעת חזרתו מהחל"ת היה וקיבל רכב מהמעסיק במהלך החודש.
- יובהר כי תנאי להקלה הינו שממועד החזרת הרכב למעסיק על ידי העובד ועד לחזרת העובד לעבודה לא העמיד לרשותו המעסיק רכב.
- האומנם הקלה?
- מה לגבי עובדי חל"ת שלא החזירו את הרכב?
- מה לגבי עובדים שמועסקים מביתם ולא עושים שימוש ברכב לאור המגבלות?
- יש ליתן ביאור על יישום שונה מפרשנות רשות המסים. מי שמבקש לסתור את עמדת הרשות חשוב שיתעד מד קילומטר בתחילת תקופה ויוכיח שלא נעשתה כל נסיעה במהלך תקופת ההחרגה.
- תובענה ייצוגית בעניין זקיפת שווי רכב שהוגשה ביום 13 לאפריל 2020;

עתירה לבג"ץ למתן אורכה בת 30 ימים לתשלום מקדמות ומע"מ עסקאות חודש מרץ 20

- לשכת רואי חשבון הודיעה ביום 16 לאפריל 2020 על כוונתה לעתור לבג"ץ במטרה לקבל צו לדחיית מועד תשלומי מע"מ ומס הכנסה עבור חודש מרץ, ל- 30 ימים לעסקים עד למחזור של 50 מיליון ש"ח לתקופה של חודש - <https://app.activetrail.com/S/eiwi3zxx3jx.htm>
- הדיווחים והתשלומים צפויים בימים הקרובים ב 23.4 (דוחות ניכויים ומקדמות מס) וב- 27.4 (דוחות מע"מ חד חודשיים).

הרקע –

- המשבר הכלכלי והתזרימי חסר התקדים של העסקים הקטנים והבינוניים;
- מיעוט הלואות בערבות מדינה – 15% ערבות מדינה לעומת 90% בגרמניה או 80% בבריטניה;
- קשיים בהכנת הדוחות הן בהכנת המסמכים והאסמכתאות על ידי העסקים והן בהכנת הדיווחים על ידי רואי החשבון המדווחים, לנוכח המצב בו עובדים רבים יצאו לחל"ת;
- עבודה חלקית במסדרונות רשות המסים וצורך בפנייה פרטנית ומסורבלת;
- מקור הסמכות - סעיפים 186 ו- 192 לפקודת מס הכנסה וסעיפים 73 ו- 116 לחוק מס ערך מוסף.

עתירה לבג"ץ למתן אורכה בת 30 ימים לתשלום מקדמות ומע"מ עסקאות חודש מרץ 20

ארצות הברית – דחיית מקדמות מס פדרליות שהיו צריכות להשתלם ב- 15 לאפריל 2020 ל- 15 ביולי 2020. גם המדינות השונות התיישרו – ראו קישור: <https://www.irs.gov/newsroom/payment-deadline-extended-to-july-15-2020>.

בריטניה – דחיית תשלומי מע"מ עד 30 ביוני 2020. לגבי מקדמות מס הכנסה, דחיית תשלום המקדמה שצריכה להשתלם ב- 31 ביולי 2020 עד 31 בינואר 2021.

קנדה - מתוך אתר של רשות המסים הקנדית - דחיית תשלומי המס מ- 18 במרץ 2020 עד 31 באוגוסט 2020 -

"The Canada Revenue Agency will allow all taxpayers to defer, until August 31, 2020, the payment of any income tax amounts that become owing on or after today and before September 2020. This relief would apply to tax balances due, as well as instalments, under Part I of the *Income Tax Act*. No interest or penalties will accumulate on these amounts during this period".



ביטול עסקה בדין הכללי



סעיפי ביטול - חוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג - 1973

סעיף 14: טעות -

- "(א) מי שהתקשר בחוזה עקב טעות וניתן להניח שלולא הטעות לא היה מתקשר בחוזה והצד השני ידע או היה עליו לדעת על כך, רשאי לבטל את החוזה.
- (ב) מי שהתקשר בחוזה עקב טעות וניתן להניח שלולא הטעות לא היה מתקשר בחוזה והצד השני לא ידע ולא היה עליו לדעת על כך, רשאי בית המשפט, על פי בקשת הצד שטעה, לבטל את החוזה, אם ראה שמן הצדק לעשות זאת; עשה כן, רשאי בית המשפט לחייב את הצד שטעה בפיצויים בעד הנזק שנגרם לצד השני עקב כריתת החוזה.
- (ג) טעות אינה עילה לביטול החוזה לפי סעיף זה, אם ניתן לקיים את החוזה בתיקון הטעות והצד השני הודיע, לפני שבוטל החוזה, שהוא מוכן לעשות כן.
- (ד) "טעות", לענין סעיף זה וסעיף 15 - בין בעובדה ובין בחוק, להוציא טעות שאינה אלא בכדאיות העסקה.

כוח עליון? קורונה?

סעיפי ביטול - חוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג - 1973

"ביטול חלקי

19. ניתן החוזה להפרדה לחלקים ועילת הביטול נוגעת רק לאחד מחלקיו, ניתן לביטול אותו חלק בלבד; אולם אם יש להניח שהצד הרשאי לבטל לא היה מתקשר בחוזה לולא העילה, רשאי הוא לבטל את החלק האמור או את החוזה כולו.

דרך הביטול

20. ביטול החוזה יהיה בהודעת המתקשר לצד השני תוך זמן סביר לאחר שנודע לו על עילת הביטול, ובמקרה של כפיה - תוך זמן סביר לאחר שנודע לו שפסקה הכפיה.

השבה לאחר ביטול

21. משבוטל החוזה, חייב כל צד להשיב לצד השני מה שקיבל על פי החוזה, ואם ההשבה היתה בלתי אפשרית או בלתי סבירה - לשלם לו את שוויו של מה שקיבל".

חוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א - 1970

סעיף 1:

"הפרה" - מעשה או מחדל שהם בניגוד לחוזה;
"נפגע" - מי שזכאי לקיום החוזה שהופר;

"תרופות הנפגע

2. הופר חוזה, זכאי הנפגע לתבוע את אכיפתו או לבטל את החוזה, וזכאי הוא לפיצויים, בנוסף על אחת התרופות האמורות או במקומן, והכל לפי הוראות חוק זה."

"הזכות לאכיפה

3. הנפגע זכאי לאכיפת החוזה, זולת אם נתקיימה אחת מאלה:

- (1) החוזה אינו בר-ביצוע;
- (2) אכיפת החוזה היא כפיה לעשות, או לקבל, עבודה אישית או שירות אישי;
- (3) ביצוע צו האכיפה דורש מידה בלתי סבירה של פיקוח מטעם בית משפט או לשכת הוצאה לפועל;
- (4) אכיפת החוזה היא בלתי צודקת בנסיבות הענין."

ביטול עסקה לפי חוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א-1970

סעיף 6: "הפרה יסודית"- הפרה שניתן להניח לגביה שאדם סביר לא היה מתקשר באותו חוזה אילו ראה מראש את ההפרה ותוצאותיה, או הפרה שהוסכם עליה בחוזה שתיחשב ליסודית; תניה גורפת בחוזה העושה הפרות להפרות יסודיות ללא הבחנה ביניהן, אין לה תוקף אלא אם היתה סבירה בעת כריתת החוזה.

סעיף 7: הזכות לביטול -

(א) הנפגע זכאי לבטל את החוזה אם הפרת החוזה היתה יסודית.

(ב) היתה הפרת החוזה לא יסודית, זכאי הנפגע לבטל את החוזה לאחר שנתן תחילה למפר ארכה לקיומו והחוזה לא קיים תוך זמן סביר לאחר מתן הארכה, זולת אם בנסיבות הענין היה ביטול החוזה בלתי צודק; לא תישמע טענה שביטול החוזה היה בלתי צודק אלא אם המפר התנגד לביטול תוך זמן סביר לאחר מתן הודעת הביטול.

(ג) ניתן החוזה להפרדה לחלקים והופר אחד מחלקיו הפרה שיש בה עילה לביטול אותו חלק, אין הנפגע זכאי לבטל אלא את החלק שהופר; הייתה בהפרה גם משום הפרה יסודית של כל החוזה, זכאי הנפגע לבטל את החלק שהופר או את החוזה כולו.

ביטול עסקה לפי חוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א 1970

סעיף 8: ביטול החוזה יהיה בהודעת הנפגע למפר תוך זמן סביר לאחר שנודע לו על ההפרה; אולם במקרה האמור בסעיף 7(ב) ובכל מקרה אחר שהנפגע נתן למפר תחילה ארכה לקיום החוזה - תוך זמן סביר לאחר שחלפה הארכה.

סעיף 9: (א) משבוטל החוזה, חייב המפר להשיב לנפגע מה שקיבל על פי החוזה, או לשלם לו את שוויו של מה שקיבל אם ההשבה היתה בלתי אפשרית או בלתי סבירה או שהנפגע בחר בכך; והנפגע חייב להשיב למפר מה שקיבל על פי החוזה, או לשלם לו את שוויו של מה שקיבל אם ההשבה היתה בלתי אפשרית או בלתי סבירה או שהנפגע בחר בכך.

(ב) בוטל החוזה בחלקו, יחולו הוראות סעיף קטן (א) על מה שהצדדים קיבלו על פי אותו חלק.

הזכות לפיצויים לפי חוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א 1970

הזכות לפיצויים

סעיף 10: הנפגע זכאי לפיצויים בעד הנזק שנגרם לו עקב ההפרה ותוצאותיה ושהמפר ראה אותו או שהיה עליו לראותו מראש, בעת כריתת החוזה, כתוצאה מסתברת של ההפרה.

"פיצויים ללא הוכחת נזק

סעיף 11. (א) הופר חיוב לספק או לקבל נכס או שירות ובוטל החוזה בשל ההפרה, זכאי הנפגע, ללא הוכחת נזק, לפיצויים בסכום ההפרש שבין התמורה בעד הנכס או השירות לפי החוזה ובין שוויים ביום ביטול החוזה.

(ב) הופר חיוב לשלם סכום כסף, זכאי הנפגע, ללא הוכחת נזק, לפיצויים בסכום הריבית על התשלום שבפיגור, מיום ההפרה ועד יום התשלום, בשיעור המלא לפי חוק פסיקת ריבית, תשכ"א-1961, אם לא קבע בית המשפט שיעור אחר".

הזכות לפיצויים לפי חוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה), תשל"א 1970

"פיצויים מוסכמים

15. (א) הסכימו הצדדים מראש על שיעור פיצויים (להלן - **פיצויים מוסכמים**), יהיו הפיצויים כמוסכם, **ללא הוכחת נזק**; אולם רשאי בית המשפט להפחיתם אם מצא שהפיצויים נקבעו ללא כל יחס סביר לנזק שניתן היה לראותו מראש בעת כריתת החוזה כתוצאה מסתברת של ההפרה.
- (ב) הסכם על פיצויים מוסכמים אין בו כשלעצמו כדי לגרוע מזכותו של הנפגע לתבוע במקומם פיצויים לפי סעיפים 10 עד 14 או לגרוע מכל תרופה אחרת בשל הפרת החוזה.
- (ג) לענין סימן זה, סכומים שהמפר שילם לנפגע לפני הפרת החוזה והצדדים הסכימו מראש על חילוטם לטובת הנפגע, דינם כדין פיצויים מוסכמים".



היבטי המס הפרוצדורליים בביטול עסקה לצרכי חוק מע"מ והוראות ניהול ספרים



מועד חיוב המס בחוק מע"מ

סעיפים רלוונטיים מחוק מע"מ:

- **סעיף 22: (א) במכר טובין חל החיוב במס עם מסירתם לקונה;** נמסרו הטובין חלקים חלקים – חל החיוב על כל חלק שנמסר. לעניין זה – "מסירה" כמשמעותה בסעיף 8 לחוק המכר, תשכ"ח-1968.
- (ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), בעסקה של **מכר טובין** בידי אחד מאלה, יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל:
 - (1) עוסק שמחזור העסקאות שלו אינו עולה על שני מיליון שקלים חדשים;
 - (2) עוסק שמתקיים בו האמור בפרט 2(ג) לתוספת א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 (יצרן שמחזור עסקו עולה על 2,150,000 שקלים חדשים אך אינו עולה על 3,800,000 שקלים חדשים או שמחזור עסקו פחות מ-2,150,000 שקלים חדשים אך בעסקו יותר מ-6 מועסקים ולא יותר מ-17 מועסקים).
- **סעיף 24:** בשירות חל החיוב במס **עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל**.

מועד חיוב המס בחוק מע"מ

סעיפים רלוונטים מחוק מע"מ:

סעיף 28 לחוק מע"מ:

(א) בעסקת מקרקעין חל החיוב במס עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש, או עם רישום המקרקעין על שמו של הקונה בפנקס המתנהל על פי דין, לפי המוקדם.

(ב) בעבודות בניה חל החיוב במס עם השלמת העבודה או העמדת המקרקעין שבהם נעשתה העבודה לרשות הקונה או לשימוש, לפי המוקדם; הועמד חלק מהמקרקעין לרשות הקונה, חל החיוב לגבי אותו חלק מאותה שעה.

(ג) בסעיף זה, "עבודות בניה" - לרבות עבודות חפירה, הריסה, ביוב וניקוז, הנחת צינורות, סלילת כבישים ודרכים, הכשרת קרקע וכיוצא באלה.

מועד חיוב המס בחוק מע"מ

סעיפים רלוונטיים מחוק מע"מ:

סעיף 29: על אף האמור בפרק זה –

(1) בעסקה שסעיף 28 חל עליה ובסוג עסקאות אחרות שקבע שר האוצר - אם שילמו סכומים כל שהם על חשבון התמורה לפני מועד החיוב על פי פרק זה, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם כאמור, בעת תשלומו;

(א1) בשירות שניתן בעסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, וכן בשירות שניתן על ידי עוסק שמחזור העסקאות שלו עולה על 15 מיליון שקלים חדשים בשנה וחלה עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, יחול החיוב במס עם נתינת השירות; ניתן השירות כאמור חלקים חלקים, יחול החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתינתו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו – יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם על חשבון התמורה, בעת תשלומו או עם גמר מתן השירות, לפי המוקדם; שר האוצר רשאי, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להעלות את הסכום האמור בפסקה זו;

מועד חיוב המס בחוק מע"מ

סעיפים רלוונטיים מחוק מע"מ:

סעיף 29: על אף האמור בפרק זה –

- (2) רשאי שר האוצר לקבוע סוגים של עסקאות, לרבות עסקאות כאמור בפסקאות (1) ו-(א1), שבהם יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל וכן רשאי הוא לקבוע מתי יראו כמבוצע תשלום שלא במזומנים.
- תקנה 7 לתקנות מע"מ, התשל"ו – 1976:

מועד חיוב אירוע המס בחוק מע"מ

סעיפים רלוונטיים מחוק מע"מ:

תקנה 7 לתקנות מע"מ:

"(א) אלה עסקאות שהחיוב במס לגביהן יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל:

- (1) עסקאות של עוסקים שחלה עליהם חובה לנהל פנקסי חשבונות על פי אחת מהתוספות שלהלן להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973, בתקנות אלה - הוראות מס הכנסה; ג' ככל שהיא נוגעת לעסקים שחלים עליהם סעיפים קטנים (ג), (ד), (ה), (ו) ו-(ז) לסעיף 2 של אותה תוספת, ה', ו', ז', ח', ט' ככל שהיא נוגעת למתווכים, ו-י' ככל שהיא נוגעת למתווכי רכב;
- (2) עסקאות של השכרת נכסים;
- (3) עסקאות כמפורט בתקנה 6א, כשהמס בשלהן משתלם מאת מקבל השירות;
- (4) עסקאות של מתן אשראי;
- (5) עסקאות של מכירת מנוי על עיתון, כתב עת, ספרים, קבצים ועדכונים, הצגות, קונצרטים וכיוצא באלה;
- (6) עסקאות של עוסק שחלות עליו הוראות סעיף 2(ג) לתוספת י"א להוראות מס הכנסה שלגביהן אינו חייב בהוצאת חשבוניות לפי אותו סעיף.

(ב) הוראות תקנת משנה (א) לא יחולו על עסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף."

חיוב בחסר או ביתר- לצרכי מע"מ

סעיף 48 לחוק מע"מ קובע:

הוצאה חשבונית שנרשמו בה ביתר או בחסר מחיר העסקה, או החלק ממנו המגיע אותה שעה, או מס הערך המוסף, יחולו הוראות אלה:

- (1) נרשמו ביתר - ישולם המס על- פי המחיר הרשום או המס הרשום, הכל לפי הגבוה, כל עוד לא תוקנה החשבונית בדרך שקבע שר האוצר;
- (2) נרשמו בחסר - יוציא העוסק חשבונית משלימה".

סעיף 49 לחוק מע"מ עוסק "בעסקה שלא יצאה לפועל או בוטלה":

"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."

חוק מע"מ ותקנות ניהול ספרים – ביטול עסקאות

תקנה 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973:

"בוטלה עיסקה, 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;

חוק מע"מ ותקנות ניהול ספרים – ביטול עסקאות

המשך - תקנה 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973:

(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;

חוק מע"מ ותקנות ניהול ספרים – ביטול עסקאות

המשך - תקנה 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973:

(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.

חוק מע"מ ותקנות ניהול ספרים – ביטול עסקאות

סעיף 9(ה) לתקנות ניהול ספרים מוסיף ומתווה לעניין הדרישות הצורניות מהודעת הזיכוי, כדלקמן:
"9(ה) תיעוד פנים שהוא הודעת זיכוי יכלול:

- (1) שם הנישום, מענו ומספר תעודת הזהות, או מספר החברה במשרד רשם החברות, או מספר האגודה השיתופית במשרד רשם האגודות השיתופיות, או מספר הרישום כעוסק לצורך מס ערך מוסף, לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, הכל בדפוס;
- (2) תאריך;
- (3) שם הלקוח;
- (4) מספריהן ותאריכיהן של החשבוניות שאליהן מתייחסת תעודת הזיכוי;
- (5) הסיבה לשינוי סכום החשבונית;
- (6) סכום החיוב או הזיכוי ללא מס ערך מוסף;
- (7) סכום מס ערך מוסף ושיעורו בציון המילים "מס ערך מוסף"; כללה הודעת הזיכוי עסקאות ששיעורי המס עליהן שונים, יצויין בנפרד כל סוג של עסקאות;
- (8) סכום הזיכוי, כולל מס ערך מוסף;
- (9) חתימת הנישום או מטעמו אלא אם כן נשלחה הודעת הזיכוי כמסמך ממוחשב".

חיוב בחסר או ביתר- לצרכי מע"מ

סעיף 43 שכתרתו "הפחתה מחמת ביטול או שינוי" משלים לעניין מס התשומות וקובע:
"בוטלה עסקה או שונו תנאיה באופן המקטין את המס לאחר שהקונה ניכה את המס עליה כמס תשומות, יפחית הקונה בסכום הפרש את מס התשומות שבדו"ח התקופתי שלאחר מכן או ישלם את הפרש כפי שקבע שר האוצר."

ביטול עסקה לצרכי מע"מ - פסיקה

תכלית השמירה על האיזון בין מס עסקאות לבין מס תשומות-

- תכלית זו מדגישה את החובה להיצמד לסעיפי החוק הרלוונטיים ולסעיף 23א לתקנות ניהול ספרים כתנאי להקטנת מס העסקאות אשר דווח במסגרת חשבונית המס המקורית.

ע"מ 15-08 גנאים מחמוד:

העובדות:

- דובר בחברת בניה (להלן: "המערערת") אשר בנתה עבור המועצה המקומית פקיעין מכללה. המערערת הוציאה, לפי שלבי העבודה השונים, חשבונות חלקיים, ומשאושר החשבון בידי המועצה לתשלום – הוציאה המערערת חשבונית מס בסכום המאושר לתשלום, ונתנה אותה למועצה. המועצה העבירה את החשבון המאושר ואת חשבונית המס למשרד הרווחה, וזה העביר למועצה את סכום החשבונית, כך נעשה המימון. אחר כך העבירה המועצה למערערת את התשלום.
- במהלך העבודה הגישה המערערת חשבון חלקי למועצה וזה אושר לתשלום. בהתאם לכך הוציאה המערערת למועצה חשבונית מס בסך של 649,214 ₪, המועצה העבירה את החשבונית למשרד הרווחה, וזה העביר למועצה, סך של 649,216 ₪.

ביטול עסקה לצרכי מע"מ - פסיקה

תכלית השמירה על האיזון בין מס עסקאות לבין מס תשומות- העובדות - המשך:

- לאחר שמסרה המערערת את החשבונית לידי המועצה הודיע גזבר המועצה למנהל המערערת כי חשבונית המס הנ"ל אבדה. המערערת טענה, כי לא ידעה שהמועצה קיבלה תשלום מלא מאת משרד הרווחה כנגד אותה חשבונית, והיא עצמה (המערערת) לא קיבלה מהמועצה את הסכום הנקוב בחשבונית.
- משנמסר לה כי החשבונית אבדה - כללה המערערת, את סכום החשבונית שאבדה בחשבוניות אחרות שהוציאה למועצה, וכך קיבלה את המגיע לה. את הסכום הנקוב בחשבונית המס שאבדה לא כללה המערערת בדיווחיה למשיב, שכן לגישה היא לא קיבלה את המגיע לה על פי החשבונית. אלא שהיא לא פעלה לביטולה של החשבונית ולהוצאת חשבונית זיכוי. המערערת סברה כי מכתבו של גזבר המועצה לפיו החשבונית אבדה די היה בו על מנת לבסס את ביטול החשבונית.

ביטול עסקה לצרכי מע"מ - פסיקה

ע"מ 15-08 גנאים מחמוד (המשך):

בית המשפט:

- בית המשפט קבע כי משהוצאה חשבונית מס, שומה על הנישום לשלמה, כל עוד לא בוטלה או תוקנה. החשבונית בה עסקינן לא בוטלה לפי שמצווה סעיף זה, משמע "כפי שקבע שר האוצר" בהוראות מס הכנסה. אשר לדרך הביטול מטעים בית המשפט כי:
- "סעיף 49 לחוק מצווה, כי התיקון/ביטול של החשבונית ייעשה בדרך שקבע שר האוצר, וקבלת מכתב מן הלקוח איננו בבחינת צעידה בדרך זו. שר האוצר קבע הוראות מדוקדקות כיצד יפעל העוסק, ונראה כי טעמים טובים עומדים מאחורי הוראה זו, משום האפשרות הממשית הטמונה במצב כגון זה להתחמקות ממס. פועל יוצא מכך מורה תקנה 23א(2) הנ"ל כיצד על הנישום לפעול לביטולה של החשבונית (הוצאת חשבונית הזיכוי), ותקנה 23א(3) מפרשת, כי הנישום יהא זכאי להקטין את החיוב במס (בענייננו – הקטנה כדי אפס), ובלבד שהלקוח יאשר, בדרכים הקבועות בתקנת משנה זו, כי קיבל לידי את הודעת הזיכוי. כל אלה לא נעשו בידי המערער בשעתה.

ביטול עסקה לצרכי מע"מ - פסיקה

תכלית בדבר גביית מס אמת - בתי המשפט הדגישו כי יש לפרש את סעיפים 48 ו-49 לחוק מע"מ לאורה של התכלית העומדת בבסיס חוק מע"מ בדבר גביית מס אמת. תכלית זו מאפשרת לבתי המשפט להגמיש את הוראות סעיף 23א לתקנות ניהול ספרים במקרה הצורך.
ע"ש 8107/00 א.י.ל.ס בניה ומערכות בע"מ:

העובדות:

- באותו עניין דובר בחברה (להלן: "**מעררת 1**") אשר התקשרה עם חברה נוספת (להלן: "**מעררת 2**"). בהסכם למתן שירותי בנייה בשני פרויקטים שונים.
- על פי ההסכם המקורי בין החברות, המעררת 1 הוציאה למעררת 2 מדי חודש חשבוניות מס עבור ביצוע העבודות, ואילו המעררת 2 לא שילמה למעררת 1 את מלוא סכום החשבוניות, אלא השאירה בידה סכום מסוים כערובה. מס העסקאות הכלול בחשבוניות שולם במלואו וקוזז במלואו ע"י החברות.

ביטול עסקה לצרכי מע"מ - פסיקה

התכלית בדבר גביית מס אמת - בתי המשפט הדגישו כי יש לפרש את סעיפים 48 ו-49 לחוק מע"מ לאורה של התכלית העומדת בבסיס חוק מע"מ בדבר גביית מס אמת. תכלית זו מאפשרת לבתי המשפט להגמיש את הוראות סעיף 23א לתקנות ניהול ספרים במקרה הצורך.
ע"ש 8107/00 א.י.ל.ס בניה ומערכות בע"מ: העובדות - המשך:

- בהמשך, שונה ההסכם בין החברות בשל קשיים שנתקלה בהם מערערת 1, עד להפסקת עבודתה של מערערת 1. במסגרת סיום היחסים בין החברות, נערכו ביניהן התחשבנויות שונות, העברות כספים וחילוט ערבויות.
- מערערת 1 הוציאה מספר תעודות זיכוי במגמה להקטין את שווי העסקאות בינה לבין המערערת 2, כאשר לשיטתה היה על מערערת 2, בהתאם לתעודות הזיכוי, להקטין את מס התשומות שקיזזה לפי חשבונות המס שהוציאה לה המערערת 1 באופן שוטף.
- המערערת 2 טענה כי הוצאת תעודות הזיכוי מהווה פעולה חד צדדית וחסרת תוקף, אשר לא היה לה בסיס הולם בהסכם בין הצדדים, עוד טענה מערערת 2 כי בהסכם המבטל ביקשו הצדדים לסיים את היחסים ביניהם, ולא עולה ממנו כי המערערת 1 הותירה בידה זכות לחייב את מערערת 2 באופן חד-צדדי בתשלום סכום כלשהו.

ביטול עסקה לצרכי מע"מ - פסיקה

ע"ש 8107/00 א.י.ל.ס בניה ומערכות בע"מ (המשך):

בית המשפט:

- "מקובל עלי כי דרוש יסוד הסכמי לתיקון הנכנס לגדרו של סעיף 49 לחוק המע"מ, שעניינו הפחתה מחמת ביטול או שינוי, ואולם, איני רואה סיבה לקבוע כי יסוד כזה צריך להיות דווקא הסכמה חוזית מפורשת בדבר הוצאת תעודת זיכוי. די בכך שניתן על פי דיני חוזים לקבוע את דבר ביטול העסקה או חלקה, דהיינו - צמצומה, כדי להניח יסוד לתיקון ההולם בתחום המס, אף אם אינו מוסכם."
- בנסיבות אלו בית המשפט כי יש להכפיף את הוראות סעיף 49 לחוק ולהקל בהוראותיו לאור עיקרון מס אמת ועל מנת להביא לכך שייגבה מהעוסק מס אמת: "אוסף כי, סעיף 49 לחוק המתיר לעוסק לתקן את החיוב במס, מונה את המצבים ההולמים תיקון כזה - "והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית", והמצב האמור נכנס לגדרם - מבלי לכלול הגבלה בענין ההסכמה עם הצד האחר לענין עצם הזיכוי. כאשר העסקה מצטמקת, וכך קטנה התמורה שיקבל העוסק, אין מקום להטיל על העוסק אחריות לגבות מס יותר מהמגיע, ומכאן שיש מקום להקל בהכרה בדרכים בהם הוא נוקט כדי להביא לכך שייגבה ממנו מס אמת בלבד"

ביטול עסקה- הפרשי הצמדה וריבית על מס העסקאות ששולם

ע"ש 9/90, קופליק משה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף:

העובדות:

- המערערת התקשרה בעסקת קומבינציה, על פיה רכשה זכויות בניה בחלקת מקרקעין. בתמורה, התחייבה לבנות למוכר דירת מגורים.
- המערערת הוציאה למוכר בגין העסקה חשבונית מס.
- לאחר כשנה בוטלה העסקה.
- בדו"ח תקופתי שהגישה המערערת למשיב כללה את החזר המס המגיע לה בהתאם לחשבונית שהוצאה בתוספת הפרשי הצמדה וריבית מתאריך הדיווח ועד למועד הגשת הדו"ח התקופתי הנ"ל.
- המחלוקת בין הצדדים נטושה על השאלה, אם זכאית המערערת בניכוי גם על הפרשי ההצמדה והריבית, או אך על הקרן בשיעורה הנומינלי (לפי הוראות סעיף 105(ג) לחוק מע"מ דאז).

ביטול עסקה- הפרשי הצמדה וריבית על מס תשומות ששולם

ע"ש 9/90, קופליק משה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף:
הערעור התקבל:

- בעובדות המקרה, אין לראות בביטול העסקה בשום דרך עסקה חדשה של מכירת המגרש חזרה לבעליו, אלא מקרה רגיל של ביטול חוזה.
- לעניין חוק מע"מ, ראוי לפרש ביטול חוזה כפועל למפרע (וראינו שהדבר ניתן מבחינת הדין הכללי), שכן, פירוש זה מתבקש ממטרות חוק מע"מ, להטיל מס על פעילות כלכלית שיש עמה ערך מוסף ומטרה זו איננה מתממשת בעיסקה שבוטלה (לפחות אם העיסקה לא הוצאה מן הכוח אל הפועל).
- המושג "סכום כלשהו שיש להחזירו" בסעיף 105(ג) לחוק מע"מ כולל בתוכו כל סכום, תהיה העילה להחזרתו אשר תהיה.

סעיף 105 (ג) לחוק מע"מ -

- (ג) (1) שולם לענין חוק זה סכום כלשהו שיש להחזירו והוראות סעיפים קטנים (א) או (ב) אינם חלים לגביו, לרבות מס כאמור בסעיפים 87 או 88(ב), יוספו לסכום, אם הוחזר לאחר 30 ימים מיום תשלומו, הפרשי הצמדה וריבית מיום תשלומו;
- (2) תביעה להחזר סכום כאמור בפסקה (1) ניתן להגיש למנהל בכתב, תוך שנתיים מיום תשלום



חובות אבודים לצרכי חוק מע"מ



חוב אבוד לצרכי חוק מע"מ

- חוב אבוד, לעניין חוק מע"מ, יכול להיווצר אפוא במקרה בו עוסק ביצע עסקה, אשר מועד החיוב במס לגביה חל בטרם נתקבלה התמורה מהקונה או מקבל השירות והתמורה לא שולמה למוכר או לנותן השירות.
- לדוגמה: עוסק, אשר מסר טובין שנמכרו על ידו כאמור בסעיף 22 לחוק מע"מ או עוסק, אשר נתן שירות אשר מועד החיוב במס לגביו חל עפ"י סעיף 29(א1) לחוק מע"מ והתמורה לא שולמה למוכר או לנותן השירות.

•

חוב אבוד (חוב רע) לצרכי מע"מ

סעיף 24א לתקנות מע"מ- הודעה על הכרה בחוב כחוב אבוד

24א. (ב) עוסק המוציא הודעת זיכוי, בשל חוב אבוד, יגיש למנהל, בנוסף לה, הודעה בכתב שיצורפו לה מסמכים התומכים בעובדות המפורטות בהודעה, לרבות ציון הדוחות התקופתיים שבהם נכללות החשבוניות המתייחסות להודעת הזיכוי; בהודעה יפורטו כל אלה:

(1) פרטי העסקה שבשלה נוצר החוב;

(2) פעולות והליכים שנקט העוסק לגביית החוב;

(3) עובדות אחרות הנוגעות להודעה, שבשלהן הפך החוב לחוב אבוד.

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

• **אלקה אחזקות (2112/95)**

חוב אבוד (חוב רע) – לצרכי מע"מ

הוראת פרשנות 2/2012 – חובות אבודים

התנאים להכרה בחוב אבוד –

1. בוצעה עסקה - "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק מע"מ;
2. הוצאה חשבונית כדין;
3. על העוסק להוכיח, כי החשבונית נכללה בדו"ח התקופתי המתייחס והמס המתחייב שולם;
4. המוכר או נותן השירות לא קיבל את התמורה;
5. "החוב הפך ל"חוב אבוד" - הודעת החייב כי לא יוכל לשלם את חובו - אין די בה כדי לראות בחוב אבוד. "חוב אבוד" - הוא חוב שלגביו הוכח, להנחת דעתו של המנהל, כי לא ניתן לגבותו, ובלבד שמדובר:
 - חוב של חייב (הקונה) שננקטו נגדו הליכי חדלות פירעון: נדרש ככלל אישור מפרק או נאמן כי סיכויי העוסק לגביית החוב קלושים.
 - העוסק בעל החוב נקט בהליכי הוצאה לפועל עפ"י חוק ההוצאה לפועל, התשכ"ז-1967, נגד החייב (הקונה), שהינם סבירים בנסיבות העניין:
 - חוב שנמחק במסגרת הסדר נושים עפ"י סעיף 350 לחוק החברות, התשנ"ט-1999, שאושר בפסק דין סופי של בית המשפט;

חוב אבוד (חוב רע) – לצרכי מע"מ

הוראת פרשנות 2/2012 – חובות אבודים – המשך:

התנאים להכרה בחוב אבוד –

ככל שלא התקיימו התנאים הנ"ל "לא יוכר החוב כחוב אבוד אלא אם כן יוכח אחד מאלה:

- החייב נפטר ואין בעיזבונו נכסים הניתנים למימוש.
- החייב עזב את ישראל ואין לו נכסים הניתנים למימוש בישראל.
- כאשר החוב איננו בסכומים גבוהים, רשאי ממונה אזורי מע"מ להכיר בחוב כאבוד בהתקיים התנאים המצטברים המפורטים להלן:
 - עלות גביית החוב גבוהה מסכום החוב עצמו. על העוסק בעל החוב להוכיח את עלות גביית החוב.
 - העוסק בעל החוב נקט בהליכים סבירים לגביית החוב, אשר לא הניבו תוצאות, כגון: ביצוע ניסיונות לאיתור החייבים, משלוח תזכורות ומכתבי התראה לחייבים, הפסקת ההתקשרות העיסקית (לדוגמה: ניתוק החייבים מקבלת השירות).
 - מרבית העסקאות של העוסק בעל החוב הן עם לקוחות שאינם רשומים כ"עוסק" עפ"י החוק.

חוב אבוד (חוב רע) – לצרכי מע"מ

הוראת פרשנות 2/2012 – חובות אבודים – המשך:

- על הודעת הזיכוי, שתוצא ע"י העוסק בעל החוב, לעמוד בכל התנאים והכללים המפורטים בסעיף 23א, סעיף 9(ה) וסעיף 18 להוראות.
- יובהר, כי חייבת להיות זיקה ישירה בין הודעת הזיכוי לבין החשבונית שהוצאה בשל העסקה המקורית, בגינה נוצר החוב.



השלכות המס של ביטול עסקה לצרכי חוק מע"מ ותשלום פיצויים



מע"מ בעסקה

סעיף 2 לחוק מע"מ, קובע כי: "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין...".

- "עסקה" - "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד".
- "מכר" - לענין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה וכן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד...".
- "שירות" - "כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר...".

מע"מ בעסקה

לפי סעיף 7 לחוק מע"מ:

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 ההסכם כשאין עמה ביטול העסקה, ולרבות מחירן של אריזות.

אם כן, סעיף 7 לחוק קובע כאמור כי פיצויי יהיה חלק ממחיר העסקה אם מדובר בפיצוי בשל הפרת הסכם כשאין עמה ביטול הסכם, כך שסכום הפיצוי מתלכד עם התמורה לה ציפה המוכר/ נותן השירות.

מיסוי פיצויים לצרכי מע"מ

ע"א 8119/06, יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף ואח' (2013)

העובדות:

- המערערת היא חברה העוסקת בהפעלת בתי קירור ואריזה. בשנת 1995 התקשרה בהסכם שכירות עם המשיבה 2 (שהיתה בכינוס נכסים), לפיו המערערת תשכור בית אריזה ובית קירור בצומת כח בצפון.
- המערערת התחייבה לפרוע את התשלומים באמצעות פרעון חובה של המשיבה 2 לבנק המזרחי ולנושים נוספים. המערערת ביצעה השקעות בנכס בהתאם לקביעת רואה-החשבון (להלן: "דו"ח קמיל").
- בשנת 1995 הגישה המערערת בקשה למימוש אג"ח שנרשם לטובתה במסגרת הליכי כינוס נכסים של המשיבה 2. לשם כך מונה בורר, ובמסגרת הבוררות תבעה המערערת את רכיבי החוב הבאים: חוב פסוק ע"י בימ"ש שלום בצפת, הסכומים שנקבעו בדו"ח קמיל - 5.8 מליון ש"ח, תשלומי שכ"ט עו"ד כונס הנכסים, השקעות המערערת בנכס מסוף התקופה של דו"ח קמיל ועד סוף 1999 בסך 3.7 מליון ש"ח, פיצויים מוסכמים עפ"י הסכם השכירות לגבי שיפורים במושכר, אם לא תמומש תקופת האופציה.

מיסוי פיצויים לצרכי מע"מ

ע"א 8119/06, יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף ואח' (2013).

העובדות:

- הסכם הבוררות קבע את גובה חוב המשיבה 2 למערערת בגין הרכיבים השונים, כששני החשובים לענייננו הם: (א) הסכם לתשלום שהתחייב עפ"י דו"ח קמיל; (ב) החזר השקעות המערערת בנכס בתקופה השניה.
- לאחר שהמשיבה 2 שילמה את חובה למערערת, היא פנתה למערערת בבקשה שתנפיק לה חשבונית מס בגין הסכומים ששולמו. המערערת דרשה, כי המשיבה 2 תוסיף את סכום המע"מ. בגין סוגיה זו נערך דיון שהסתיים מבחינת המערערת באי-תשלום המע"מ.
- מנהל מע"מ קבע שומות במסגרתן חויבה המערערת לשלם מע"מ בגין כל התשלומים שקיבלה מהמשיבה 2 בגין ההשקעות בנכס ובגין ההוצאות שפורטו בדו"ח קמיל. **בתגובה טענה המערערת, כי המדובר בביטול הסכם ובתשלומי פיצוי שאינם חייבים במע"מ.**
- ביהמ"ש המחוזי דחה את ערעור המערערת וקבע, כי הסכום שנפסק ע"י הבורר, הכולל את דו"ח קמיל, הינו תשלום עבור ההשקעות שביצעה המערערת בתקופת השכירות, המהווה תמורה החייבת במע"מ. על כך הוגש הערעור לביהמ"ש העליון.

מיסוי פיצויים לצרכי מע"מ

ע"א 8119/06, יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף ואח' (2013):

נפסק:

• "השאלה המתעוררת בערעור זה נוגעת לחבותה של המערערת בתשלום מע"מ בגין כספים שקיבלה מהמשיבה 2, פרי מבח"ר חברה לאריזה וקירור בע"מ (להלן: המשיבה 2), בעקבות הליכים משפטיים שהתנהלו בינה לבין המשיבה 2, אשר הוכרעו בפסק בוררות, שעבר הליכי אישור בבית המשפט המחוזי בתל-אביב, בגדרם עודכן ואושר. שאלת החבות במע"מ נגזרת, בהקשר שלפנינו, מאופן הסיווג של הכספים שקיבלה המערערת - מהמשיבה 2. ככל שיש לראות בכספים אלו משום תמורה במסגרת "עסקה" (כהגדרתה בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ)), הרי שיש לחייב את המערערת במע"מ בגינם. מנגד, ככל שיש לסווג את הכספים הנ"ל בכל דרך אחרת, שאיננה מהווה "עסקה", כמשמעה בחוק מע"מ, הרי שאין לדרוש מהמערערת לשלם מע"מ בגינם."

מיסוי פיצויים לצרכי מע"מ

ע"א 8119/06, יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף ואח' .)

נפסק:

- לדעת בית המשפט, התשלומים ששולמו למערערת מכוח דו"ח קמיל והתוספות שנוספו לו - חייבים במע"מ. הטעם העיקרי לכך נעוץ בעובדה שכל הצדדים הסכימו מרצונם לפני הכנת דו"ח קמיל (ואף לאחריו) כי תשלום התמורה בעבור ההשקעות וההוצאות הכלולות בדו"ח קמיל, יהיה כנגד החזרת המושכר למשיבה. לעומת זאת, הסכומים הנוספים שקיבלה המערערת מהמשיבה מס' 2, שמקורם בהשקעות שהשקיעה בנכס בתקופה השניה, שלא עפ"י התחייבות - אינם חייבים במע"מ, ויש לקבל את הערעור בעניין זה
- הגדרות "מכר" ו"שירות" בחוק מע"מ הן רחבות וכללו של דבר הוא, כי בעיקרון, הקנייה מרצון של נכס ממוכר לקונה הינה מכר, ובנוסף לכך גם: הפקעה, חילוט, או החרמה (לא רצוניים) כנגד תמורה נחשבים כמכר. המכנה המשותף לכל חיובי המע"מ הנ"ל נעוץ בפעולה רצונית של המוכר או של נותן השירות, או בהרחבות שהמחוקק בחר לציין במפורש (כמו: הפקעה, חילוט או החרמה, שאינם רצוניים, כידוע - כנגד תמורה).
- נוכח רציונל זה, מטבע הדברים שקיימים אף חריגים לחיוב המע"מ - מצבים שאין הם בגדר "עסקה". החריג הוא - פיצוי חוזי או נזיקי (ע"א 1694/92), או השבה מכוח דיני עשיית עושר ולא במשפט.

מיסוי פיצויים לצרכי מע"מ

ע"א 8119/06, יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומס ערך מוסף ואח'.

נפסק:

- התמורה שניתנה למערערת על פי דו"ח קמיל ומכוח פסק הבוררות - יש בה את כל האלמנטים של "מכר", המהווה "עסקה" ולפיכך יש לחייב את המערערת במע"מ בגין תמורה זו.
- דינם של הסכומים האחרים שנפסקו לטובת המערערת, וששולמו לה בעבור ההשקעות הנוספות - שונה. אלה לא נעשו מתוך התחייבות כלשהי כלפי המשיבה.
- מטרת ההשבה וטבעה הם **למנוע התעשרות שלא כדין**. מכאן שעילתה הבסיסית: דיני עשיית עושר ולא במשפט, וכשהיא נפסקת - אין בה אלמנט רצוני.
- ניתן לנהוג באופן זהה גם לגבי הסכמות "מכללא" ש"נקראו" לתוך ההסכם על-ידי גורם שיפוטי שבחן את ההסכם שלא בהיבטי המס שלו.
- ראוי שמקרה זה ישמש לקח לבעלי הסכמים ומנסחיהם בדבר הצורך להיות מודעים לענין המע"מ ולהסדיר נושא זה מראש. הערעור נדחה.



השלכות מס הכנסה של ביטול עסקה ותשלום פיצויים לצרכי מס הכנסה



סיווגו של פיצוי לצרכי מס

עניין גורדון -ע"א 171/67

• "האבחנה נעוצה במטרה שלשמה ניתן הפיצוי: אם הנזק פגע ברווחים החייבים במס והפיצוי בא לכסות על נזק זה, אין הוא אלא סותם את הפירצה שהנזק גרם, והריהו משתלב במקומה, ואז יהא אף הוא חייב במס. אם גרם הנזק לפרצה במקור ההכנסה, יסתום הפיצוי את הפרצה הזו, וכשישתלב במקומה, לא יהא אלא תקבול שבהון..."

אם כן, ההלכה היא כי "דין הפיצוי כדין הפרצה". כלומר, הפיצוי יסווג בהתאם לנזק – אם הנזק נגרם להכנסה השוטפת אך אינו פוגע במקור ההכנסה (כלומר בנכס), אזי הפיצוי בגינו יסווג גם הוא כהכנסה שוטפת; ואם הנזק נגרם למקור – יסווג כהכנסה הונית.

• הכלל – פיצוי חייב במס – פיצויי קיום כנגד פיצויי הסתמכות

סיווגו של פיצוי לצרכי מס

בעניין קרצמר (ע"א 9488/16) ביהמ"ש עמד על כך שפיצוי נזיקי, כל עוד אינו משולם בגין חוזה שנכרת או עבודה שבוצעה, הוא בגדר הכנסה ללא מקור בסעיף 2 לפקודה, ועל כן לא חל בגינו מס הכנסה:

"סעיף 2 לפקודה שהוצג לעיל, מונה בתשעה סעיפים קטנים את מרבית מקורות ההכנסה הנפוצים, כגון הכנסות מיגיעה אישית כדוגמת עסק, משלח יד ועבודה, וכן הכנסות פאסיביות כדוגמת דיבידנד, ריבית ודמי שכירות. מקורות אלו מתייחסים למקורות הכנסה פירותית, בעוד שהמס בגין רווחי הון נגבה מכוח סעיף 91 לפקודה. לנוכח לשונו של סעיף 2, והגדרת הכנסה בסעיף 1 לפקודה "סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים", נקבע בפסיקה כי רק הכנסה בעלת מקור נכללת בבסיס המס. בתוך כך הוצאו אל מחוץ לבסיס המס הכנסות כגון מתנות ומציאות, ולעיתים אף פיצויים מסוימים כגון בגין לשון הרע, עוגמת נפש והטרדה מינית. במובן זה נותרות מחוץ לבסיס המס הכנסות פרטיות הנעדרות פוטנציאל לחזרתיות ממקור ברוך, כגון מציאות אקראיות, מתנות אישיות שלא ניתנה תמורה בגינן ופיצויים שונים...."

מיסוי פיצויים לצרכי הפקודה

ע"א 3721/12, תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה:

- המערערת, חברה לייצור טוגנים עבור הזכיינית הבלעדית של מקדונלדס בישראל, קיבלה פיצוי מחברת הביטוח בגין שריפה שאירעה במפעלה.
- לטענת המערערת, הפיצוי כולל שני רכיבים: האחד, פיצוי בגין נזקים שנגרמו למבנים ולציוד, המהווה תקבול הוני שאינו חייב במס; השני, פיצוי בגין השכרת מחסן קירור ותשלום פיצוי למגדלים, המהווה הכנסה פירותית.

מיסוי פיצויים לצרכי הפקודה

ע"א 3721/12, תופאפ תעשיות נ' פקיד שומה:

נפסק:

- פיצויים המשולמים מחברת ביטוח בעקבות אירוע ביטוח, **חייבים, ככלל, במס**, כאשר סיווג הפיצויים כהכנסה הונית או פירותית ישליך על סוג המס שבו יחויבו הפיצויים.
- תשלום מס בגין הפיצויים עשוי להוביל לכאורה לכך שלא ייוותר בידי הנישום סכום מספק לשם תיקון הנכס שניזוק או לשם החלפתו בחדש, אך בפקודת מס הכנסה קבועים שני הסדרים שנועדו לפתור בעיה זו: האחד, שחלוף נכסים בהתאם להוראות סעיף 96 לפקודת מס הכנסה; השני, שיקום הנכס שניזוק, כאשר הוצאות השיקום מאפשרות החזרת המצב לקדמותו ושמירת הקיים ועל-כן הן מותרות בניכוי לפי סעיף 17(3) לפקודה, ובלבד שאין בשיקום משום יצירת נכס חדש.
- כאשר הנישום מוותר הן על שיקום הנכס והן על שחלופו - הרי שמדובר ב"מכירה" החייבת במס רווחי הון, ואין הכרח שהנכס יגיע לידינו של אחר כדי שתשתכלל "מכירה" כאמור.
- הגם שהנכסים שניזוקו היו מפעליה של המערערת, החבות במקרה שכזה היא במס רווחי הון ולא במס שבח. הערעור נדחה.



חוב רע, חוב מסופק וחוב תלוי לצרכי הפקודה



חוב אבוד (חוב רע)

סעיף 17(4) לפקודה קובע: "חובות רעים שנתהוו בעסק או במשלח יד והוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, שהחובות נעשו רעים בשנת המס, וכן חובות מסופקים במידה שנאמדו, להנחת דעתו של הפקיד, כחובות שנעשו רעים בשנת המס, אף אם זמן פרעונם של החובות הרעים או המסופקים חל לפני תחילתה של שנת המס..."

- חוב רע או מסופק מקורו בהכנסה שנרשמה אצל נישום המנהל ספריו על בסיס מצטבר (מסחרי), ולאחר רישומה הסתבר שהחייב לא יוכל לעמוד בתשלום החוב.

- בפסק דין עוף כרמל הדר (עמ"ה 203/00) עמד בתי המשפט על משמעות המונח "חוב אבוד" (רע): "חוב אבוד" הוא חוב שבעליו לא יצליח לגבותו. הערכת סיכויי הגבייה תיעשה בכל מקרה לגופו בהתאם לניסיונות הגבייה שנעשו ולמצבו הסובייקטיבי של החייב."

- ע"א 918/15 פישמן רשתות בע"מ ואח' - "על הנישום מוטל להוכיח כי "החוב רע" ושאפסו הסיכויים לגבותו, ולשם כך עליו להראות שנקט אמצעי גבייה סבירים ללא הועיל, או שאין הצדקה כלכלית לנקוט נגד החייב הליכי גבייה, או שהחייב נכנס להליכי פירוק. מקום שאין ודאות בדבר היות "החוב אבוד", לא ניתן להכיר בו ככזה מיד בסמוך למועד היווצרותו."

חוב מסופק

בפסק הדין בעניין עגיב (ע"מ 1179-09), עמד ביהמ"ש על הבדל שבין "חוב רע" לבין "חוב מסופק":
"לשם קביעה כי מדובר "ההבדל בין "חוב רע" ו"חוב מסופק" הוא עניין של דרגה. חוב רע הוא חוב שנתברר שלא ישולם ואילו חוב מסופק הוא חוב שיש יסוד סביר להניח שהוא לא יפרע".

כך, למשל, חוב ישן, שמועד הפרעון שלו חלף זה מכבר, עשוי להיחשב לחוב מסופק, אף שעדיין לא מוצו כל דרכי הגבייה או חוב קיים שסיכויי גבייתו נמוכים.

לגופם של דברים, מציין בית המשפט כי לצורך הקביעה לפיה מדובר ב"חוב מסופק" יש להוכיח שני תנאים:

1. יש לראות כי מכלול הנסיבות תומך במסקנה שאין עוד תקווה לגבות את החוב.
2. הפעולות המשפטיות הכרוכות בגביית החוב עולות על הסכום שייגבה.

חוב אבוד / חוב מסופק

הוראות החב"ק:

חובות רעים או מסופקים יותר בניכוי אך ורק בתנאים אלה:

- (א) הם קשורים בעסקו או-במשלח ידו של הנישום;
- (ב) הם נעשו רעים בשנת-מס פלונית או נעשו מסופקים בשנת-מס פלונית על-פי אומדנו של הנישום;
- (ג) הוכח להנחת דעתו של פקיד-השומה, כי החובות נעשו רעים או מסופקים באותה שנת-מס;

יודגש:

- הצהרה בעלמא של החייב אינה מהווה הוכחה מספקת כדי להפוך את חובו לחוב רע או מסופק.
- יש לנקוט משנה-זהירות לגבי הכרה בחוב רע או מסופק כאשר קיימת קרבה בין הנושה לחייב.
- אין להתיר ניכוי חוב רע או מסופק לנישום שלא ניהל פנקסים קבילים (סעיף 33(ג) לפקודה).

דוגמאות להכרה בחוב אבוד –

- פשיטת רגל של החייב;
- החייב עזב את הארץ או שלא ניתן לאתרו;
- החייב נפטר מבלי להשאיר עיזבון;

• התיישנות:

חוב תלוי

**חוב תלוי - הוצאה של נישום, שהחויב בגינה מותלה ואינו ודאי (כגון הפרשות בגין תביעות משפטיות)
פסק הדין בעניין תל רונן, ע"א 600/75:**

פקיד השומה סירב להתיר לנישומה בניכוי הפרשה שעשתה בספריה לכיסוי תביעה משפטית, שעלולה הייתה להיות מוגשת נגדה -

נפסק:

- הפירוש שיש לכאורה לתת לסעיף 17 לפקודה שמותר לנכות רק הוצאות ש"יצאו" אינו נכון וסותר כל המשמעות של השיטה המסחרית המקובלת. היו גם מקרים רבים בפסיקה שחובות שטרם נתגבשו הותרו לניכוי.
- אין לדרוש מחובות תלויים, כתנאי להתרתם לניכוי, שיהיו בעלי מידה גדולה כזו של ודאות שלא נותר כל הבדל בין חוב תלוי לחוב ודאי ומוחלט.
- אין לקבל את הלכת בית המשפט דלמטה המחייבת את הנישום לבחור בין זכותו לחלוק על תביעה שהוגשה נגדו ובין זכותו לטען לפני פקיד השומה שתביעתו רצינית ושעליו לעשות הפרשה לשם כך.

חוב תלוי

התנאים שהתגבשו בפסיקה לעניין הזכאות לנכות הוצאה בגין חוב תלוי הינם, ככלל, שלושה:

- ההפרשה בגין החוב התלוי נעשתה לפי כללי החשבוונאות המקובלים;
- גובה ההפרשה הנדרשת ניתן להערכה מוסכמת, אם לפי עקרונות החשבוונאות המקובלים ואם לפי חוות דעתו של מומחה;
- הפיכתה של ההפרשה לחוב מוחלט בעתיד הלא-רחוק הינה ברמת הסתברות קרובה לוודאי (פסיקה מאוחרת).

ראו למשל:

- עמ"ה 157/89 רמדו בע"מ נ' פ"ש חיפה
- ע"א 159/79 קי.בי.ע. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פשמ"ג
- בע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1



החזרת מס בביטול מכירה- חוק מיסוי מקרקעין



החבות במס שבח

• סעיף 6 לחוק – הטלת המס על מכירת זכות במקרקעין:

"6. (א) מס שבח מקרקעין (להלן - המס) יוטל על השבח במכירת זכות במקרקעין.

(ב) השבח הוא הסכום שבו עולה שווי המכירה על יתרת שווי הרכישה כמשמעותה

בסעיף 47."

"מקרקעין" - קרקע בישראל לרבות בתים, בנינים ודברים אחרים המחוברים לקרקע חיבור של קבע;

"זכות במקרקעין": בעלות, או חכירה לתקופה העולה על עשרים וחמש שנים, בין שבדין ובין שביושר, לרבות הרשאה להשתמש במקרקעין, שניתן לראות בה מבחינת תכנה בעלות או חכירה לתקופה כאמור; ולענין הרשאה במקרקעי ישראל - אפילו אם ניתנה ההרשאה לתקופה הקצרה מעשרים וחמש שנים"

• סעיף 7 לחוק - הטלת המס על פעולות באיגוד מקרקעין:

"7. המס יוטל על פעולה באיגוד מקרקעין."

עקרון הטלת מס הרכישה

- סעיף 9 רישא לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג- 1963 (להלן: "החוק")
- הגדרת מס רכישה:
"9. (א) במכירת זכות במקרקעין יהא הרוכש חייב במס רכישת מקרקעין (להלן – מס רכישה); ..."

מועד תשלום המס

- סעיף 73(א) המוכר זכות במקרקעין ימסור למנהל, בתוך 30 ימים מיום המכירה, הצהרה שבה יפרט את כל אלה:
 - מכסת 30 הימים חלה גם על פעולה באיגוד (סעיף 73(ב)) וגם על הרוכש זכות במקרקעין (סעיף 73(ג) לחוק מיסוי מקרקעין.
 - מועד תשלום המס - סעיף 90א לחוק מיסוי מקרקעין:
- "חייב במס שקיבל הודעה בדבר סכום המס שהוא חייב בו לפי סעיף 78(א), ישלם את המס המגיע ממנו בתוך 60 ימים מיום המכירה או מיום הפעולה באיגוד המקרקעין, לפי העניין, ואם חלים על המכירה סעיפים 51 או 52 – במועד למסירת ההודעה לפי סעיף 76."

סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה

"המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד מקרקעין ששולם עליהם המס."

עם זאת מנהל מיסוי מקרקעין עלול לטעון כי מדובר במכר חוזר ולהטיל מס רכישה ומס שבח נוספים:

ראו -

- הוראת ביצוע מ"ש 26/92 - ביטולי מכירות לענין חוק מס שבח מקרקעין
- הוראת ביצוע מ"ש 8/2008 – ביטול עסקה בהודעה חד צדדית.
- ע"א 304/85 מנהל מס שבח מקרקעין תל אביב נ' עידית זמר
- ראו לאחרונה - ו"ע 2359-10-18, רוברט א. פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח'

סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה

המבחנים הכלליים כפי שעוצבו בפסיקה ובהוראות הביצוע –

- האם הביטול הוא ביטול אמיתי או שמדובר במכר חוזר אשר מוצג על ידי הצדדים כביטול עסקה במטרה להימנע ממס. כדי לבחון מה העסקה האמיתית שנעשתה יש לבחון את נסיבות העסקה הספציפית.
- יש לבחון את התקופה שחלפה מכריתת ההסכם ועד לביטולו - האם העסקה הושלמה והכתה שורשים בקרקע המציאות,
- מה שווי ההשבה בעקבות הביטול – האם נעשתה לפי שווי המקרקעין במועד הביטול?
- האם מדובר בביטול מלאכותי שמטרתו היחידה היא הימנעות מתשלום מס.
- בסעיף 2.3 להוראת הביצוע מ"ש 26/92 - נקבע, כי "לכאורה, יש להכיר בכל בקשת ביטול של מכירה, פרט למקרים בהם יש חשד לביטול מלאכותי, הבא בעקיפין למנוע תשלום מס בגין מכירה נוספת או מסיבות אחרות כפי שיפורט להלן"

סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה

המבחנים הכללים כפי שעוצבו בפסיקה ובהוראת הביצוע – המשך:

בסעיף 2.3 להוראת הביצוע מ"ש 26/1992 - נקבע, כי המבחנים העיקריים שינחו את המנהל בשיקוליו בנוגע לביטול עסקה הם:

- האם נרשמו הזכויות במרשם של מוסד מוסמך, ובאיזה מוסד (בטאבו, בחברה המשכנת ו/או מנהל מקרקעי ישראל) או אצל רשם מוסמך של התאגיד, לפי העניין;
- מה משך הזמן שעבר בין כריתת הסכם המכירה לבין ביטולו;
- מהי התמורה ששולמה על חשבון רכישת הזכויות ובאילו מועדים;
- האם רוכש הזכויות תפס או היה רשאי לתפוס חזקה בנכס;
- גובה הפיצוי ששולם במסגרת ביטול המכירה ועל ידי מי;
- קיומם של יחסים מיוחדים בין המוכר לרוכש;
- היחס בין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול להפרש בין שווי זכויות בעת המכירה לעומת השווי בעת ביטולה;
- היחס שבין גובה הפיצוי המשולם עקב הביטול לבין המס שנחסך על ידי הצדדים עקב הביטול;
- תכנוני מכירה עתידיים שהצדדים מתכוונים לבצע.

סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה

המבחנים הכללים כפי שעוצבו בפסיקה ובהוראת הביצוע – המשך:

בהוראת הביצוע מ"ש 8/2008 - נקבע, לעניין ביטול עסקה באופן חד צדדי כי:

- כאשר מתקבלת הצהרה חד-צדדית על ביטול עסקה יש לפנות לצד השני לעסקה ולבקש התייחסותו.
- בהעדר התייחסות הצד השני או ככל שהמנהל לא יכול להשתכנע שהעסקה בוטלה - לא יתקבל ביטול חד-צדדי כאמור.
- במקרה בו לא בוטלה העסקה בעקבות הצהרה חד צדדית והמוכר דיווח על עסקה חדשה סותרת (בה נמכר אותו נכס ע"י המוכר לצד ג' אחר) יוצאו שומות נוספות ויונפקו אישורי מיסים בהתאם להנחיות הרשות הקבועות בהו"ב 33/95 בדבר עסקאות סותרות (קרי, מסירת הודעות לצדדים לעסקאות הסותרות ולרשם המקרקעין).
- אישורים כאמור יונפקו ובלבד והמיסים בשל העסקה החדשה שולמו במלואם ולעניין זה שולם מס השבח (בשל אותו הנכס) הגבוה מבין שתי השומות נשוא העסקאות הסותרות.

סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה

ו"ע 2359-10-18, רוברט א. פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח':

העובדות:

- בין העוררים ו/או מורשיהם, כולם תושבי חוץ, לבין המשיבים 2-7 (להלן: "הרוכשים") נכרתו בשנת 1997 הסכמים למכירת זכויות בנכס מקרקעין הנמצא בעפולה. בהמשך, הגישו העוררים תביעה נגד הרוכשים ועתרו לביטול הסכמי המכר.
- בשנת 2016 אישר בית המשפט ונתן תוקף של פסק דין להסכם פשרה בין העוררים לרוכשים לפיו, **בוטלו הסכמי המכר משנת 1997**. לאחר מתן פסק הדין הוגשה למשיב הודעה על ביטול העסקה בהתאם לסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין.
- המשיב לא קיבל את ההודעה בנוגע לביטול העסקה ועל החלטתו מיום 20.8.18 לדחות את הודעת העוררים על ביטולה הוגש הערר. בית המשפט קיבל את הערר.

סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה

ו"ע 2359-10-18, רוברט א. פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח':

נפסק:

- ועדת הערר קיבלה את הערר בקבעה כי במקרה זה מדובר בביטול כנה ואמיתי של עסקה אשר לא השתרשה בקרקע המציאות וכי ניתן להשיב את הגלגל אחורנית. בנסיבות אלו, יש לקבל את הודעת הביטול אשר הגישו הצדדים למשיב. הדבר עולה בקנה אחד עם העיקרון של הטלת מס אמת. ועדת הערר ציינה, כי במסגרת החוק לא נקבע מהם השיקולים והמבחנים אשר יביא המשיב בחשבון לצורך קבלת החלטתו לפי סעיף 102 לחוק. בפסיקה ובהוראת ביצוע מ"ש 26/92 נקבעו מבחני עזר לצורך בחינת בקשה לביטול עסקת מכר. המבחן הוא: האם הביטול הוא ביטול אמיתי או שמדובר במכר חוזר אשר מוצג על ידי הצדדים כביטול עסקה במטרה להימנע ממס.
- בהתאם למבחני העזר שנקבעו בפסיקה על מנת לבחון האם מדובר בביטול עסקה או במכר חוזר, יש לבחון את התקופה שחלפה מכריתת ההסכם ועד לביטולו - האם העסקה הושלמה והכתה שורשים בקרקע המציאות, מה שווי ההשבה בעקבות הביטול והאם מדובר בביטול מלאכותי שמטרתו היחידה היא הימנעות מתשלום מס.

סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין – החזרת מס בביטול מכירה

ו"ע 2359-10-18, רוברט א. פרימן ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת ואח':

נפסק:

- הפער בין התמורה ששילמו הרוכשים למוכרים עבור הקרקע לבין שווי הקרקע במועד המכירה הוא פער משמעותי מאוד אשר תומך, לכאורה, בטענות העוררים בנוגע לנסיבות בגינן עתרו לביטול ההסכמים. לכך מצטרפת גם העובדה שחלק ניכר מההסכמים היה בעברית, שעה שהמוכרים אינם תושבי הארץ ולא שלטו בשפה.
- אין די בזמן שחלף כדי ללמד כי העסקה הייתה שורשים בקרקע המציאות, וכי הרוכשים תפסו חזקה בקרקע. נסיבות המקרה הספציפי אינן מלמדות, שאכן נתפסה חזקה כאמור, מאחר שרק בשנת 2011 נרשמו הערות אזהרה לטובת הרוכשים.
- אחד המבחנים שנקבעו בפסיקה הוא גובה ההשבה בעקבות ביטול ההסכם. אין מחלוקת, כי במועד הביטול שווי הקרקע גבוה משמעותית מסכום ההשבה.
- קיומו של הסכם פשרה שנכרת במסגרת הליך משפטי בנוגע לביטול הסכמי המכר מהווה אינדיקציה נוספת אשר תומכת בגרסת העוררים
- הערר התקבל.

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל ספיר, קומה 17

רח' תובל 40, רמת גן

תודה לכולם!

