



HERZOG
HERZOG FOX & NEEMAN

סוגיות בחוק מע"מ

עו"ד (רו"ח) טלי עזריאל

נובמבר 2020

RENOWNED FOR A REASON

חובות אבודים

חמישה מבחנים מצטברים אשר יאפשרו החזר מס העסקאות ששולם

- הוראת פרשנות מע"מ 2/2012 חובות אבודים:
- הוראת הפרשנות מתבססת על פסק הדין ע"א 2112/95 אלקה אחזקות בע"מ (עליון).
- 1. בוצעה עסקה- "עיסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק.
- 2. הוצאה חשבונית כדין- חשבונית מס.
- 3. מס העסקאות בגין החשבונית שולם.
- 4. המוכר או נותן השירות לא קבל את התמורה.
- 5. החוב הפך ל-"חוב אבוד".

תשומת לב- זכאות ה"עוסק" להחזר המע"מ בגין "חובות אבודים" איננה צריכה להיות מותנית בהחזר מס התשומות שנוכה על-ידי הקונה, כשם שהחבות במע"מ עומדת בפני עצמה ומנותקת משאלת התרת ניכוי מס תשומות.

חובות אבודים

המבחן החמישי- החוב הפך לחוב אבוד

- הודעת החייב כי לא יוכל לשלם את חובו אין די בה כדי לראות בחוב כאבוד.
- "חוב אבוד" - חוב אבוד לגביו הוכח להנחת דעתו של המנהל שלא ניתן לגבותו, ובלבד שהוא אחד מאלה:

1. חוב של חייב (הקונה) שננקטו כנגדו הליכי חדלות פירעון.
2. העוסק בעל החוב נקט נגד החייב הליכי הוצאה לפועל.
3. חוב שנמחק במסגרת הסדר נושים עפ"י סעיף 350 לחוק החברות, שאושר בפסק דין סופי של בית המשפט (הסדר נושים).
4. חוב אחר, שמקיים תנאים מסוימים אחרים שיפורטו להלן.

חובות
אבודים-
הגדרת חוב
אבוד

חובות אבודים

במקרים אחרים צריכים להתקיים התנאים הבאים

- א- החייב נפטר ואין בעיזבונו נכסים הניתנים למימוש
 - ב- החייב עזב את ישראל ואין לו נכסים הניתנים למימוש בישראל.
 - ג- כאשר החוב איננו בסכומים גבוהים, רשאי ממונה איזורי במע"מ להכיר בחוב כאבוד בהתקיים התנאים המצטברים הבאים;
- עלות גביית החוב גבוהה מסכום החוב עצמו. על העוסק להוכיח את עלות גביית החוב.
 - העוסק בעל החוב נקט בהליכים סבירים לגביית החוב אשר לא הניבו הוצאות (כגון: ביצוע נסיונות לאיתור החייבים, משלוח תזכורות ומכתבי התראה לחייבים, הפסקת התקשורת העסקים ועוד)
 - מרבית העסקאות של העוסק בעל החוב הן עם לקוחות שאינם רשומים כ'עוסק' על פי חוק.

חובות אבודים

הודעה על הכרה בחוב כחוב אבוד

• תקנה 24א לתקנות מע"מ:

הודעה על הכרה בחוב כחוב אבוד תק' תשס"א-2000

24א. (א) בתקנה זו –

"הודעת זיכוי" - כמשמעותה בסעיף 23א להוראות מס חכנסח (ניחול פנקסי השבונות) (מס' 2), תשל"ג-1973 (להלן - החוראות);

"חוב אבוד" - סכום מס ששילם עוסק בעד עסקה, ושחוכה לחנתת דעתו של המנחל, שחפך לחיות אבוד.

(ב) עוסק המוציא הודעת זיכוי, בשל חוב אבוד, יגיש למנחל, 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 וחליכים שנקט העוסק לגביית החוב;
- (3) עובדות אחרות הנוגעות להודעה, שבשלהן חפך החוב לחוב אבוד.

חובות
אבודים-
התקנות

חובות אבודים

הודעה על הכרה בחוב כחוב אבוד

• תקנה 24א לתקנות מע"מ- המשך:

הוראת שעה (מס' 3) תש"ף-2020

(ג) חוצאת חודעת חזיכוי והגשת חודעה כאמור בתקנת משנה (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מחמועד שבו חוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (לחלן – התקופה); על אף האמור, בחישוב תקופת שלוש השנים הקבועה בתקנת משנה זו (לחלן בתקנת משנה זו – תקופת שלוש השנים), לא תבוא במניין התקופה שמיום כ"ו באדר התש"ף (22 במרס 2020) עד יום ח' בסיוון התש"ף (31 במאי 2020) (לחלן בתקנת משנה זו – התקופה הקובעת), אם התקיימו שני אלה:

(1) מועד תחילתה של תקופת שלוש השנים חל לפני תום התקופה הקובעת;

(2) מועד סיומה של תקופת שלוש השנים חל בתקופה הקובעת או בחודשיים שאחריה.

(ד) במנין התקופה לא יבואו:

(1) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעת חוב במסגרת חליכי פירוק או פשיטת רגל לבין יום מתן אישור המפרק או הנאמן לחלוקת דיבידנד סופי למבקש;

(2) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעה לבית המשפט לגביית החוב ובין יום חיות פסק הדין לפסק דין חלוט.

(ח) עוסק ישמור ברשותו את העתק החודעה כשהיא חתומה בחותמת "התקבל" ממשרד מס ערך מוסף כמשמעותו בתקנה 16 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו-1976.

(1) עוסק שאין בידו חודעה חתומה כאמור בתקנת משנה (ח), לא יחא רשאי לפעול כאמור בחוראה 23א(א)(3) לחודאות.

חובות
אבודים-
התקנות

חובות אבודים

כללים להוצאת הודעות זיכוי

- הודעת הזיכוי תכלול את כל התנאים והכללים המפורטים בסעיפים 23א, 9(ה) ו-18 להוראות. **חייבת להיות זיקה ישירה בין הודעת הזיכוי לבין החשבונית אשר הוצאה בגין העסקה המקורית שבגינה נוצר החוב.**
- בהתאם לתקנה 24 א (ג) לתקנות, הודעת זיכוי בגין חוב אבוד **תוצא לא לפני שיחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב האבוד, וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור.**
- סכום הזיכוי שיירשם בהודעת הזיכוי, לא יעלה על סכום החשבונית כאמור בסעיף 23א(ב) להוראות דהיינו: **הודעת הזיכוי תכלול את סכום קרן החוב (כולל מע"מ) בלבד.**
- **תשלום החוב בערכים ריאליים** - ניתן לדרוש הפרשי הצמדה וריבית על סכום המס שדווח, ובלבד שהדרישה תעמוד בכללים שנקבעו בסעיף 105(ג) לחוק מע"מ.

חובות
אבודים-
הודעת זיכוי

חובות אבודים

הודעה למנהל

➤ מתן הודעה למנהל- מבלי לגרוע מכל הוראה אחרת, עוסק לא יהא רשאי לפעול כאמור בסעיף 23א(3) להוראות, כלומר - לא יוכל להקטין את סכום העסקאות וסכום מס ערך מוסף הכלול בדו"ח התקופתי המתייחס לתקופת הוצאת הודעת הזיכוי, אלא לאחר מסירת הודעה על כך למנהל.

➤ בהודעה למנהל יכללו הפרטים הבאים:

פרטי העוסק.

פרטי החייב.

פרטי העסקה והנסיבות בשלהן הפך החוב לחוב אבוד.

ציון הדו"ח התקופתי שבו דווחה העסקה.

הפעולות וההליכים שנקט העוסק לגביית החוב.

➤ להודעה יצורפו צילום מהודעת הזיכוי, והמסמכים הרלוונטיים המאמתים את פרטי ההודעה והמעידים על היותו של החוב "חוב אבוד" עפ"י התנאים שנקבעו לעיל. כמו כן, יצורף להודעה צילום כרטיס מע"מ על עסקאות לתקופת הוצאת החשבונית.

חובות אבודים

הודעה למנהל

- את ההודעה יש לשלוח בדואר רשום או למסור ביד במשרד מע"מ האזורי בו רשום העוסק, לא יאוחר מהמועד להגשת הדו"ח התקופתי הכולל בתוכו את הודעת הזיכוי.
- במשרד מע"מ האזורי בו רשום העוסק יאשרו בכתב (או בחותם "נתקבל" על גבי העתק ההודעה) את קבלת ההודעה.
- למען הסר ספק יובהר כי האישור הנ"ל מתייחס לקבלת ההודעה בלבד, וכי אין לראות בו אישור כלשהו לגבי תוכן ההודעה, או חוקיות הוצאת הודעת הזיכוי.
- הודעת העוסק מאושרת על ידי משרד מע"מ האזורי תשמר בידי העוסק כחלק מספריו.
- יש לצרף להודעה הצהרה- כי לא דרש ולא ידרוש כהוצאה על פי סעיף 17 לפקודת מס הכנסה את סכום מס העסקאות לגביו מתבקשת הכרה כחוב אבוד. ואם דרש יצהיר כי יתקן את דוחותיו.

חובות
אבודים-
הודעה
למנהל



חיוב פיצויים במע"מ

פסק הדין מנחה- ע"ש (חי') 143/89 מבני פלס בע"מ נ' מנהל המכס והבלו

ס' 7(2) לחוק מע"מ קובע, כי פיצוי בשל הפרת הסכם שאינ עמו ביטול העסקה-חייב במע"מ.

פיצוי שיש עימו ביטול עסקה- בית המשפט קבע כי בכדי לקבוע האם יש לסווג את הסכם הפשרה כעסקה, ואגב כך לחייב את התשלום במע"מ- יש לבחון האם התשלום כרוך בשירותי העבר או פיצוי על אובדן רווח עתידי:

• אם התשלום צופה פני עתיד (נזק/אובדן רווח), הרי שאין לראות בכך שירות ולכן אין חיוב במע"מ.

• אם התשלום כרוך בשירותי עבר (השלמת התמורה/ביצוע חלקי) הרי שיש חיוב במע"מ בגינו.

ע"ש (מחוזי חיפה) 143/89 מבני פלס בע"מ נ' מנהל המכס והבלו (פורסם בנבו, 18.02.1991)

"תמצית המחלוקת בין הצדדים היא, האם התשלומים לפי הסכם הפשרה, הם למעשה תשלום הכרוך בדרך זו או אחרת בשירותי העבר, או שמא ניתן כאן פיצוי על כך שנמנע מהמערערת להשלים את שירותיה לפי מערכת ההסכמים ולזכות בדרך זו ברוח."

חיוב פיצויים
במע"מ-
הוראות
הפסיקה
המנחות

חיוב פיצויים במע"מ

האם פיצוי בגין דמי ביטול עסקה לפי חוק הגנת הצרכן חייב במע"מ?

ת"צ 53101-06-16 דרור שלי ואח' נ' רשות המסים

בית במשפט קבע כי דמי ביטול עסקה שנתקבלו לפי הוראות חוק הגנת הצרכן, התשמ"א-1981 (להלן: "**חוק הגנת הצרכן**") במסגרת ביטול עסקה שלא מחמת פגם/אי התאמה/הפרה/אי מסירה חייבים במע"מ לאור הפרשנות הבאה:

- דמי הביטול הם תשלום המשולם לעוסק עבור ביצוע של עשייה לטובת הצרכן, והתכליות בבסיס דמי הביטול מוביל למסקנה שפעולת הביטול משמעה עשייה למען הזולת באופן העולה כדי **שירות**.
- הוראות החוק נועדו לחול על עסקאות מסחריות צרכניות המבוצעות במהלך העסק. קבלת הפיצוי כרוכה באותה עסקת יסוד שכעת מתבקש ביטולה.

חיוב פיצויים
במע"מ-
הוראות
הפסיקה
העדכניות

חיוב פיצויים במע"מ

עמדת רשות המיסים – 6/2016 החבות במע"מ בשל תשלום המשתלם לעוסק מכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות

- תקבול, המשולם לעוסק במסגרת "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, לרבות מכוח חוזה הקובע כי ישולמו סכומים בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת שהופסקה ההתקשרות ב"נקודת יציאה" עליה הוסכם מראש בין העוסק ללקוח, הינו תמורה עבור עסקה (ואינו מהווה פיצוי נזיקי) ואי לכך חבה במע"מ.

- שכן, תקבול כאמור הינו בעל אופי מסחרי, אפשרות התרחשותו נצפתה מראש ואי לכך עוגנה בחוזה בין הצדדים, אין הוא מהווה פיצוי בגין אובדן רווחים עתידיים, ולכן מהווה תמורה במסגרת עסקה.

חיוב פיצויים
במע"מ-
עמדה
6/2016

חיוב פיצויים במע"מ

האם יש לשלם מע"מ בגין הפרת הסכם הגוררת ביטול עסקה?

ע"מ 16-10-43150 רומי (ר.א) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

עסקת מקרקעין שבוטלה לאחר בהסכמת הצדדים, בית המשפט קבע:

- **בעת ביטול הסכם וקבלת פיצוי, ישנה חובת השבה על מס התשומות שנוכה**- בית המשפט הפנה לסעיף 43 לחוק מע"מ, הקובע כי במידה ובוטלה עסקה או שונו תנאי באופן המקטין את המס, לאחר שהקונה ניכה את מס התשומות, ישנה חובת השבה על הקונה באשר למס שנוכה על ידו.
- **במקרה של ביטול עסקה בהסכמה, סכום הפיצוי המשולם בגין הביטול לא יהיה חייב במע"מ**- בהיקש מס' 7(2) לחוק מע"מ הקובע כי פיצוי בשל הפרת הסכם שאין עמו ביטול העסקה כן יהיה חייב במע"מ.

חיוב פיצויים
במע"מ-
הוראות
הפסיקה
העדכניות

מועד הדיווח

עסקאות שהחויב לגביהם יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל

סעיף 24 לחוק- תיקון 41 קובע כי בעסקאות של **מתן שירותים** יחול מועד החיוב במע"מ עם קבלת התמורה, ועל הסכום שנתקבל. (בסיס מזומן).

סעיף 29(א1) לחוק (החריג)- בשירות שניתן בעסקאות האלו יחול בסיס מצטבר:
א. שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים
ב. שלא נקבע לה מחיר, או שתמורתה עולה או מקצתה איננה בכסף.
ג. שניתנה על ידי עוסקים שמחזור העסקאות שלהם עולה על 15 מיליון ₪ בשנה.

המשמעות היא שמתן שירותים על ידי עסקים קטנים ובינוניים שמחזור העסקאות שלהם אינו עולה על 15 מיליון ₪ בשנה ידווח על בסיס מזומן.

תקנה 7 לתקנות מע"מ נקבע סוגי שירותים החייבים במס על בסיס מזומן (מקצועות חופשיים, עסקאות אשראי והשכרת נכסים)

מועד הדיווח

תיקון מס' 41- שירותים שהחויב לגביהם יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל

עסקאות מכר טובין על ידי עוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 2 מיליון שקלים בשנה ידווח על בסיס מזומן.

עסקאות מכר על ידי יצרן שמחזור עסקו עולה על 2,150,000 אך אינו עולה על 3,800,000 או שמחזור עסקו פחות מ- 2,150,000 אך בעסקו מועסקים יותר מ-6 ולא יותר מ- 17 מועסקים ידווח על בסיס מזומן.

מכר טובין- עסקאות במשגור- קונסיגנציה- החבות במס נוצרת רק בעת המכר על ידי מחזיק הטובין.

מועד החיוב
במע"מ

עוסק פטור

מעבר מעוסק מורשה לפטור

"עוסק פטור" – עוסק שמחזור העסקאות שלו בכל עסקיו אינו עולה על 100,491 שקלים חדשים לשנה או על סכום גבוה יותר שקבע שר האוצר;

הכלל- חזרה מעוסק מורשה לעוסק פטור אפשרית רק לאחר שנתיים בהם הוכחתם כי מחזור ההכנסות נמוך מתקרת עוסק פטור לפי השנה הקלנדרית.



HERZOG
HERZOG FOX & NEEMAN

תודה