

סעיף 12: מענק, תמיכה וכדומה כחלק מהמחיר

- 12.1 כללי 10200רב
- 12.2 תקבולים שחל לגביהם סעיף 12 לחוק 10200רג
- 12.2.1 ככלל חל סעיף 12 באופן גורף 10200רג
- 12.2.2 החלת סעיף 12 לחוק אינה מחייבת הפחתה בפועל של מחירי עסקאות ... 10200רד
- 12.2.3 תחולת סעיף 12 על המעגל העסקי של העוסק במובחן מהמישור הפרטי 10200רה
- 12.2.4 קביעת הפרש המחיר לחישוב גובה התרומה 10200רו
- 12.2.5 ריבית רעיונית 10200רז
- 12.2.6 מחילת חוב 10200רט
- 12.2.7 האם מדובר בקבלת תרומה אצל העוסק או בתמורה עבור מתן שירות על ידו? 10200רי
- 12.3 תקבולים שלא חל לגביהם סעיף 12 לחוק 10200ריא
- 12.3.1 כללי 10200ריא
- 12.3.2 תרומה או השקעה תמורת רווחים? 10200ריב
- 12.3.3 אי החלת סעיף 12 לגבי הלוואות בעלי שליטה מסוימות 10200ריג
- 12.4 רישום תקבולים שחל לגביהם סעיף 12 לחוק והוצאת חשבונית מס 10200ריד
- 12.5 דוגמאות 10200רטו
- 12.6 נספח: נוסח תקנה 3 לתקנת מע"מ 10200רטז



12.1 כללי

נוסח סעיף 12 לחוק הנו כדלקמן:

12. דין תרומה, תמיכה וכדומה

(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 האוצר¹.

(ב) שר האוצר רשאי לקבוע דינם של התקבולים לעניין חשבונות, ניכויים, רישום בספרי החשבונות של העוסק וכיוצא באלו².

סעיף 12 לחוק הוא חלק מפרק ג' לחוק מע"מ הכלול הוראות הנוגעות לקביעת המחיר. ההוראה הבסיסית של סעיף 12 מורה על הכללת תשלומים מסוימים המתקבלים אצל עוסק כחלק ממחיר העסקה, גם כאשר תשלומים מסוימים לא התקבלו אצל העוסק במסגרת עסקה שערך. להוראה זו ישנה כמובן חשיבות רבה לעניין נטל חבות המע"מ המוטל על העוסק, הואיל וסכום החבות במע"מ נגזר למעשה ממחיר העסקה³.

הוראת סעיף 12 מהווה אם כן חריג לכלל הקבוע בסעיף 7 לחוק מע"מ שלפיו מחיר העסקה לצורך חישוב חבות המע"מ הוא המחיר ההסכמי שנקבע בין הצדדים. החשש שהוליד את הוראת סעיף 12 לחוק הוא ממצבים שבהם יוקטן מחיר העסקה ההסכמי שאותו נקבו הצדדים, ובמקביל יבוצעו העברות כספיות שונות, לכאורה מחוץ וללא קשר לעסקה, כך שלפי הכלל הרגיל הקבוע בסעיף 7 לחוק, ההעברות הכספיות הנוספות לא ייחשבו לחלק ממחיר העסקה ולא תחול בגינן חבות במע"מ⁴.

אם כן, תכליתה של ההוראה המחריגה הקבועה בסעיף 12 לחוק היא לשמש כמכשיר המונע את הפחתת חבות המס המוטלת על העוסק באמצעות הנמכת מחיר העסקה הרשמי כאמור, וקבלת תשלומים אשר לכאורה הם חיזוניים לעסקה, וזאת באמצעות הקביעה שלפיה יש לראות תשלומים מסוימים, כגון תרומות, תמיכות וסיוע אחר, כחלק מהמחיר ששולם לעוסק במסגרת עסקאותיו.

אולם, הפרשנות המרחיבה שניתנה לסעיף 12 לחוק בפסיקה, הביאה לכך שהפסיקה רואה את תכלית הסעיף לא רק כמכשיר אנטי-תכנוני, אלא גם כסעיף שתכליתו הרחבת בסיס המס המוגדר על ידי חוק מע"מ. גם תכלית זו עולה בקנה אחד עם עקרונות דיני המע"מ, בכך שהיא פורשת את רשת חבות המע"מ על כלל הפעילות הכלכלית העסקית, ובכלל זה על תרומות, מענקים ותשלומים דומים, המשתלמים לעוסק בגין הפעילות העסקית, בעקבותיה, או כפועל יוצא ממנה.

¹ ראו תקנה 3(א) לתקנות מע"מ, התשל"ו-1976.

² ראו תקנה 3(ב) לתקנות מע"מ, התשל"ו-1976.

³ ראו סעיף 2 לחוק מע"מ הקובע כי מס ערך מוסף מוטל על עסקה, בשיעור אחד ממחיר העסקה.

⁴ ראו הצעת חוק 1178 תשל"ה 28.4.75, 244, שם נאמר:

"כדי למנוע השתמטות מתשלום מס על ידי הנמכת המחיר של מוצר או של שירות ללקוחות מסויימים, 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 מסויים שהלה ימכור את מוצריו לעובדים במחיר מוזל."

עם זאת, ניסוח הוראת סעיף 12 כהוראה גורפת הכוללת על פי ניסוחה כמעט כל תשלום שמקבל עוסק, עלולה לגרום לקשיים באם תיושם באופן גורף התואם את ניסוחה, ולפיכך הוקנתה לשר האוצר במסגרת סעיף 12 לחוק הסמכות להגדיר בתקנות סוגי תקבולים וסוגי עוסקים שיוחרגו מתחולתו של סעיף 12 לחוק. שר האוצר עשה שימוש בסמכותו זו והתקין במסגרת תקנה 3(א) לתקנות מס ערף מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "התקנות") רשימת תקבולים המשולמים לעוסק, בעיקר מתקציב המדינה כגון סובסידיות שונות ומענקי עידוד, אולם גם תקבולים המתקבלים ממוסדות אחרים כגון האיחוד האירופי, הסוכנות היהודית וכדומה. בגין קבלת התקבולים המנויים בתקנה זו על ידי עוסק, לא יחול סעיף 12 לחוק. דהיינו, תקבולים אלו לא יכללו במחיר העסקאות מצד אחד, ולא יותר בניכוי מס תשומות בהתאם לסעיף 41 לחוק בהיעדר עסקה חייבת כנגד מס התשומות, מצד שני.

יש לציין במסגרת זו כי סעיף 12 חל רק על תקבולים המתקבלים אצל עוסק, ואינו חל לגבי מענקים, תמיכות ותשלומים דומים המתקבלים אצל מי שהוא מלכ"ר או מוסד כספי. אצל מלכ"ר מס ערך מוסף מוטל על השכר לפי סעיף 4(א) ואילו אצל מוסד כספי מס ערך מוסף מוטל על שכר ורווח לפי סעיף 4(ב) לחוק. אצל מוסד כספי אפשר שהמענק יתחייב במס במסגרת הרווח אם הוא יכלול בו.

לבסוף, יישום הוראת סעיף 12 לחוק מחייב את הכללת התקבולים ה"חיצוניים" שעליהם חל הסעיף במסגרת דיווחיו התקופתיים של העוסק. תקנה 3(ב) לתקנות קובעת כי קבלת תקבולים שחל לגביהם סעיף 12 תיחשב לעסקה בין העוסק לבין משלם התקבול, וניתן יהיה להוציא בגינה חשבונית מס שתיכלול במסגרת עסקאותיו של העוסק.

נדון להלן בהרחבה בהוראות סעיף 12 לחוק מע"מ ובהשלכותיהן.

12.2 תקבולים שחל לגביהם סעיף 12 לחוק

12.2.1 ככלל חל סעיף 12 באופן גורף

לשונו של סעיף 12(א) לחוק מורה כי הוא חל על כל תשלום המתקבל אצל עוסק בתור תמיכה, תרומה או סיוע אחר, וכדומה. כותרת הסעיף מגדירה רשימה פתוחה של תקבולים באמצעות התיבה "וכדומה", וגם הביטוי "סיוע אחר" מרחיב את היריעה, ונראה כי כוונתו העקרונית היא לכלול כל תקבול המתקבל אצל עוסק שלא במסגרת הפורמאלית של תמורה המשולמת במסגרת עסקה.

בפסק דין **החברה הכלכלית חיפה**¹ נדון עניינה של חברה שקיבלה תרומה לבניית מעון לילדי העובדים אותו השכירה לחברת קשורה, ושמהל מע"מ טען כי יש להחיל לגבי תרומה זו את הוראות סעיף 12 לחוק מע"מ. בין השאר דן בית המשפט העליון באותו מקרה ברוחב תחולתו של סעיף 12 לחוק, ובמסגרת פסק דינו קבע בית המשפט העליון באופן נחרץ וחד-משמעי כי סעיף 12 חל ללא הבחנה ובלי יוצאים מן הכלל לגבי כלל התקבולים המתקבלים אצל עוסק שאינם קשורים לעסקה שערך.

ובלשונו של בית המשפט העליון:

¹ ע"א 563/86 החברה הכלכלית חיפה בע"מ נ' מנהל המכס (14.9.1988) האתר המשפטי מסטקס.

"לשונו של סעיף 12 היא ברורה וחד משמעית... החוק אינו מבחין בין סוגי התקבולים האמורים ברישוא לסעיף 12, והוא חל גם על תשלומי תמיכה שקיבל עוסק שלא לצורך ייצור הכנסה, אלא במישור ההוני או למטרה שאיננה מסחרית. כל אותם תקבולים (אשר שר האוצר לא הוציאם בתקנות מכלל ההסדר שבחוק) ייחשבו כחלק ממחיר עיסקאותיו של העוסק שקיבלם (בכפוף לסמכות שר האוצר לסייג את תחולת ההוראה גם לגבי סוגי עוסקים). החוק אינו מתנה את הגדלת בסיס המס בסכום התרומה בכל תנאי שהוא: לא נדרש כי יוכח קשר ישיר בין התרומה לבין עיסקאותיו של העוסק על דרך של הפחתת מחיר העיסקאות בגובה התרומה. גם הוכחת קשר עקיף לא נדרשת. הקשר בין התרומה לבין מחיר העיסקאות מונח בבסיס ההסדר שבסעיף 12, אך אינו הופך בשל כך לרכיב שלו... מטרת ההסדר הייתה למנוע הפחתת בסיס המס, על דרך של הזלת מחיר עיסקאות. אך אין בלשון הנקוטה בסעיף 12 כדי להפוך אותו קשר גומלין בין התרומה לבין מחיר העיסקה לתנאי לתחולת ההסדר הקבוע בסעיף. נהפוך הוא: הלשון היא כללית ובלתי מסויגת, ולפיה רואים כל תרומה, תמיכה או סיוע שקיבל עוסק כחלק ממחיר עיסקאותיו - זאת ותו לאו."

עמדה זו באשר לרובח היריעה הבלתי מוגבל של סעיף 12 לחוק אומצה באופן עקבי ומפורש על ידי בתי המשפט השונים שדנו בסוגיות הקשורות בתחולת הסעיף, ואין ספק כי עמדה זו היא העמדה הרווחת והמקובלת ככלל על הכל.

וברוח זו התבטא בית המשפט העליון בסוגיית חיובה של חברה לפי סעיף 12 לחוק בגין ריבית רעיונית, בפסק דין **מרכז הירידים**¹:

"בדברי ההסבר להצעת החוק ובפרשנות החוק בפסיקה משתקפת מגמה להרחיב את היקף תחולתו של סעיף 12(א), כך שיחול על כל סוג של תקבול "שקיבל עוסק" ושניתן לסווגו כ"תרומה, תמיכה או סיוע אחר", ללא קשר למטרת נתינתו וללא קשר בינו לבין עסקאותיו האחרות של המקבל."

12.2.2 החלת סעיף 12 לחוק אינה מחייבת הפחתה בפועל של מחירי עסקאות

על אף כל האמור, לאור תכליתו האנטי תכנונית של סעיף 12 מתעוררת השאלה האם ניתן לצמצם את תחולת הסעיף כאשר ניתן להוכיח שאין חשש להקטנת מחירי העסקאות במקביל לקבלת תקבול חיצוני אצל העוסק.

ובמה דברים אמורים? כאמור, תכליתו של סעיף 12 היא למנוע הפחתה של חבות המע"מ של העוסק באמצעות הקטנת המחיר המוסכם של עסקה וקבלת יתרת התשלום במסגרת אחרת שאינה קשורה פורמאלית לעסקה. על כן, ייתכן שיש להגביל את תחולת סעיף 12 כאשר ניתן להראות שקבלת התשלום החיצוני לא השפיעה על מחירי העסקאות האחרות וכי כלל מחירי העסקאות של העוסק תואמים את מחירי השוק.

בפסק דין **החברה הכלכלית חיפה** לעיל, טענה החברה כי אין להחיל את סעיף 12 בגין התרומה, הואיל ולא ניתן להצביע על עסקה מהעסקאות שבוצעו במסגרת העסק שבעלותה, שמחירה הופחת בעקבות התרומה, וכן, לא ניתן להצביע על עסקאות שערכה שמחירן נמוך ממחיר השוק.

¹ ע"א 974/95 מרכז הירידים בישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב 3 (25.8.98), האתר המשפטי מסטקס.

בית המשפט העליון פסק כי יש לפרש את סעיף 12 כחל באופן גורף על תרומות כחלק ממחיר עסקאותיו, ואין צורך להראות כי מחירה של עסקה מסוימת מעסקאותיו של העוסק הופחת בעקבות התקבול, או שהתקבול קשור בצורה כלשהי לעסקה. במובן זה, קבע בית המשפט תכלית נוספת לסעיף 12 לחוק, היא המטרה להרחבת בסיס המס של חוק מע"מ.

12.2.3 תחולת סעיף 12 על המעגל העסקי של העוסק במובחן מהמישור הפרטי

העמדה הכוללנית של בתי המשפט לגבי סעיף 12 לחוק, כפי שנוסחה על ידי בית המשפט העליון בעניין החברה הכלכלית חיפה ואומצה מאז באדיקות על ידי בתי המשפט השונים, נדמית גורפת מדי בעינינו, גם אם עקרונית היא נדמית כנכונה. זאת, הואיל וניסוחה הגורף של עמדה זו כפי שנעשה על ידי בית המשפט העליון אינו מבחין בין המעגל העסקי למעגל הפרטי של העוסק, ככל הנראה מבלי משים. זאת, עד כדי כך שנראה כאילו הדבר מחייב לראות כחלק ממחיר עסקאותיו של עוסק גם תקבולים המתקבלים אצלו במישור הפרטי ואין להם כלל קשר לעיסוקו.

כך למשל, ניתוח פשטני של דברי בית המשפט העליון בעניין החברה הכלכלית חיפה, מחייב לכלול גם מתנה שמקבל עוסק שעסקו אינו מואגד בישות משפטית נפרדת כלשהי, מחמיו או מקרוב משפחה אחר, כחלק ממחיר עסקאותיו. תוצאה כזו אין לקבל.

הפרשנות הנראית בעינינו נכונה היא פרשנות שלפיה יחול סעיף 12 לחוק מע"מ על כל תשלום חיצוני שמקבל עוסק ואינו קשור לעסקה, ובתנאי שתשלום זה קשור במישורין או בעקיפין לעסקו, ואינו קשור כלל למעגל ענייני הפרטיים של העוסק. כמוכך, ברור כי הגדרה מעין זו פשוטה ליישום במקרים מובהקים כגון מתנה שמקבל עוסק מחמיו לרגל הולדת נכדת החם, אולם מורכבת יותר במקרים גבוליים אחרים שבהם יהיה קשה יותר למתוח את קו הגבול בין המעגל העסקי לפרטי. למרות זאת, אנו סוברים כי הבחנה כזו היא הכרחית לשם עמידה בעקרון הבסיסי של חוק מע"מ והוא חיוב מס בגין הערך המוסף הכלכלי של הפעילות העסקית לבדה.

חיזוק מה לגישתנו זו ניתן למצוא בפסק דין לפידות מחפשי נפט בישראל¹ שבו נדון עניינה של חברה שבזמנו היתה החברה הקבלנית היחידה לביצוע קידוחי נפט. ככזו, זכתה החברה בתקופה מסוימת למענקים ממשלתיים שנועדו להבטיח לה מינימום מסוים של הכנסות, ומנהל מע"מ ביקש לחייבה במע"מ מכוחו של סעיף 12 לחוק.

בית המשפט המחוזי באותו עניין אמנם קיבל את גישתו של מנהל מע"מ וקבע כי יש להחיל את סעיף 12 לחוק על המענקים הממשלתיים שהתקבלו בחברה, אולם קבע כי תנאי לכך הוא קיומו של קשר כלשהו בין התקבול ששולם לעוסק, לבין עסקו של העוסק או לבין עסקה או עסקאות הנעשות על ידי העוסק. בית המשפט המחוזי אף הדגיש וקבע, על אף שפורמאלית היווה ערכאה נמוכה יותר ולפיכך קביעתו אינה מחייבת, כי ההלכה שנקבעה בעניין החברה הכלכלית חיפה היא גורפת מדי, היות והיא אינה מבחינה בין המעגלים העסקי והפרטי.

ובלשונו של בית המשפט המחוזי:

¹ ע"ש 532/87 לפידות חברת מחפשי נפט לישראל בע"מ נ' מנהל המכס ומס ערך מוסף, האתר המשפטי מסטקס.

"לאור האמור, הרי שבכל הכבוד והענווה אני סבור שהמבחן שנקבע בע"ש 774/85¹ הוא כללי ורחב מדי. לעניות דעתי, אין די בכך שמקבל תקבולי הסיוע יהיה עוסק על מנת שיחוייב במע"מ על תקבולים אלה (כפי שנקבע בע"ש 774/85), משום שפרשנות כה רחבה תתפוס ברשתה מקרים שלא ייתכן שהמחוקק התכוון להם. למשל, עוסק שמקבל מקרובו סיוע כספי כדי לבסס או לפתח את עסקו ללא כל קשר לעסקותיו ולמחיריהן. יחד עם זאת, כל סיוע כספי שניתן לקשור אותו לעסקות כלשהן או לתמורתן, ייחשב כחלק ממחיר העסקאות ויחוייב במס."

יתירה מכך, בדבריו אלו הסתמך בית המשפט על תכלית החקיקה שאותה קבע בהתאם לדברי ההסבר להצעת החוק. נעיר כי אמנם תורת הפרשנות המקובלת היום דוחה ככלל את קביעת תכלית החקיקה בהתאם לדברי ההסבר לה ונשענת בעיקר על תכליות אובייקטיביות ועקרוניות, אולם פרשנות זו של בית המשפט תואמת גם את התכלית העקרונית והכללית ביותר של דיני המע"מ, שהיא כאמור חיוב הערך המוסף הכלכלי של הפעילות העסקית במס, להבדיל מפעילות פרטית.²

כמו כן, ראוי לציין כי עמדה דומה הובעה גם על ידי בית המשפט העליון בעצמו בעניין פפר,³ שם נדון עניינו של אדריכל שקיבל מחמותו כספים לרכישת מחשב לעסקו, ואף ניכה מס תשומות בגין רכישת המחשב. מנהל מע"מ ביקש לחייב את העברת הכספים מהחמות לאדריכל במע"מ מכוח סעיף 12 לחוק מע"מ, אולם בית המשפט העליון דחה את השומה וקבע כי לצורך חיוב במע"מ מכוח סעיף 12 לחוק על התקבול להתקבל בעסקו של העוסק כעוסק, ומפני שלא ניתן היה להוכיח כי אותם הכספים ממש שהתקבלו מחמותו של האדריכל שימשו במישרין לרכישת המחשב, ניתן להניח כי מדובר בהעברת כספים במישור הפרטי המשפחתי, אולם לצורך בדיקת הדבר הוחזר התיק לדיון חוזר בבית המשפט המחוזי. אבחנה חשובה שנעשתה בפסק דין פפר היא לגבי תיחום המענק במסגרת העסק על ידי בדיקה האם המענק ניתן לעוסק **בעוסק או כאדם פרטי**, עם דגש על אות החיבור "כי".

12.2.4 קביעת הפרש המחיר לחישוב גובה התרומה

כאשר העוסק מענק כספי ידוע מה גובה המענק שקיבל. אולם כאשר קיבל נכס או שירות ולא שילם את מלוא המחיר יש לקבוע את שווי השוק של המוצר או השירות שקיבל העוסק כדי לקבוע את שווי התרומה, התמיכה או הסיוע האחר, לפי ההפרש בין שווי השוק לבין הסכום ששילם. כללים לקביעת מחיר השוק קבועים בסעיף 10 לחוק שקובע לאמור:

10. במקרים מיוחדים

עסקה שמחירה מושפע מיוחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לה מחיר, או שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, יהא מחירה המחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים; לא ניתן לקבוע את המחיר בדרך זו, יהא מחירה עלות הנכס או השירות בתוספת הרייזת המקובל באותו ענף."

¹ ע"ש 774/85 **התברה הכלכלית בע"מ נ' מנהל המכס** (22.6.86)

² ראוי לציין בהקשר זה גם את ע"ש 268/91 **דרור פירר נ' מנהל מע"מ** (29.3.94), האתר המשפטי **מסטקס**. באותו מקרה נדונה שאלת חיובו במס של נכס שמכר עוסק. מנהל מע"מ ביקש לחייב את המכירה במע"מ ואילו העוסק טען שמדובר בנכס שקיבל בירושה במסגרת פרטית שאינה קשורה לעיסוקו. בית המשפט קיבל את טענת העוסק וקבע כי חוק מע"מ אינו חל על פעילות פרטית של העוסק המנותקת מהמעגל העסקי שלו. במובן זה, הפסיקה לעיל שהחריגה את המעגל הפרטי מתחולת סעיף 12 עולה בקנה אחד עם המגמה הכללית להחרגת פעילות פרטית של עוסקים מתחולת חוק מע"מ בכללותו.

³ ע"א 278/88 **צבי פפר נ' מנהל לשכת בקורת חשבוניות בבית המכס** (23.3.92), האתר המשפטי **מסטקס**.

הוראת פרשנות מע"מ 1/2003 של רשות המסים¹ מנסה ליישם את קביעת שווי השוק של ההפרש בנושא תרומות שנתנו עוסקים (ולא תרומות שקיבלו עוסקים), אולם ניתן להשליך מתוך הוראת הפרשנות.

הוראת הפרשנות מאמצת את הכללים הקבועים בסעיף 10 לחוק, דהיינו, לפי המחיר שהיה משתלם בתנאים רגילים, דהיינו מחיר השוק. אם לא ניתן לקבוע את המחיר בדרך זו ייחשב המחיר של התרומה, התמיכה או הסיוע האחר לפי עלות הנכס, או השירות, בתוספת הרווח המקובל באותו ענף.

ככל שמדובר בתרומה של נכס אשר הינו **חסר ערך לעוסק**, כך שלא ניתן בידי העוסק למוכרו והוא מיועד להשמדה, מחירו של הנכס הנתרם **כאמור ייקבע לפי מחיר אפס**. העוסק לא יחויב בפועל במע"מ בגין התרומה.

לא יחול חיוב לפי סעיף 12 לחוק כאשר הטובין הם: פגומים, חסרי ערך, מיושנים, אינם ניתנים למכירה, או שהסיכוי למכירתם נמוך ביותר (מכירה במחיר הפסד, כאשר ערך הטובין נמוך ב-50% ממחיר עלות הנכס), לגבי מוצרי מזון - טובין אשר עקב הקירבה למועד תפוגת תוקפם, אינם ניתנים עוד למכירה.

העוסק יערוך רשימה מפורטת של הטובין שנתרמו, ויצרף לה הצהרה המבהירה את הנימוק לפיו סווגו הטובין כחסרי ערך, אשר לה יצורף אישור רואה חשבון.

12.2.5 ריבית רעיונית

לאור רוחב היריעה של סעיף 12 לחוק, נראה כי יש להביא בגדרי תחולת הסעיף גם תמיכות עקיפות שאינן כרוכות בהעברת כספים של ממש, אלא באות לידי ביטוי בחיסכון של תשלומים שברגיל היו צריכים להשתלם על ידי העוסק הנתמך, למשל, הפטר מלא או חלקי של העוסק מהפרשי הצמדה וריבית בגין מתן הלוואות.²

כך למשל, בפסק דין **מרכז הירידים**³ נדון עניינה של חברה עירונית בבעלות מלאה של עיריית ת"א. העירייה ביקשה לבצע מהלך של הגדלת הון לגבי החברה, וביצעה זאת ב-2 שלבים, לטענתה מחמת שההליך ארוך, מורכב וטעון אישורים רבים. בשלב הראשון נתנה העירייה לחברה הלוואה שאינה נושאת הפרשי הצמדה וריבית, ובשלב השני, כעבור 4 שנים, הושלמה פעולת הגדלת ההון ופירעון ההלוואה הומר במתן הון מניות.

בית המשפט העליון פסק כי יש לראות את 2 הפעולות כפעולות נפרדות, לאור פרק הזמן הגדול שעבר ביניהם, ולכן, למרות שפעולות במישור ההון של החברה אינן באות ככלל בגדרי תחולתו של חוק מע"מ, יש לראות את הענקת ההלוואה כפעולה נפרדת שאינה קשורה בפעולת הגדלת ההון. על רקע רעיוני זה קבע בית המשפט העליון כי חיסכון הפרשי הצמדה והריבית מהווים תמיכה בחברה, גם אם לא היתה לעירייה כוונה ליתן לחברה תמיכה כזו מלכתחילה, ומשכך הרי שיש להחיל עליה את הוראת סעיף 12 לחוק מע"מ, ולחייב את רכיבי הפרשי הצמדה והריבית במע"מ.

¹ הוראת פרשנות מע"מ 1/2003 מיום 8.9.03 בנושא: תרומות בידי עוסקים - היבטי החבות במע"מ, האתר המשפטי **מסטיקס**.
² ראוי להעיר כי במקרים מעין אלו יתכן שיהול בגין הריבית הרעיונית דווקא על הצד המשלם, הואיל וניתן לראות בכך מבחינתו עסקת אשראי שלא נקבע בה מחיר, ושיש לקבוע את מחירה לצורך חיובה במע"מ לפי סעיף 10 לחוק. וראו לעניין זה למשל, ע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ (7.1.04), האתר המשפטי **מסטיקס**.

³ ע"א 974/95 מרכז הירידים בישראל בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב 3 (25.8.98), האתר המשפטי **מסטיקס**.

עם זאת, במקרים מעין אלו ייתכן וניתן להעלות טיעונים שונים לגבי שיעור הריבית שתשלומה נחסך מהעוסק בגין ההלוואה המטיבה.

לעומת זאת, בענין **תה"ל בע"מ**¹ הגדילה המדינה את הון מניותיה בחברה שבעלותה על ידי ויתור על הלוואות שנתנה לחברה, כאשר חלק מהויתור נעשה ללא קבלת תמורה. במקרה זה חוייבה החברה בתשלום מע"מ על **קרן ההלוואה כולה**, ולא רק על הריבית הנחסכת כמו בעניין מרכז הירידים. זאת משום, שהוכח כי ההלוואה לא שימשה כולה לרכישת המניות.

בהלוואות בעלי שליטה הניתנות לחברה בדרך כלל בחיוב של הצמדה למדד המחירים בלבד וללא ריבית ריאלית התחשב המחוקק באופן מיוחד ופטר את הריבית הריאלית מלהיכלל בסעיף 12 על פי האמור בתקנה 3(א)(2)(ה) כפי שיובהר בשורות הבאות.

ביטוי להפחתת מחיר העסקה והשלמתו על ידי מענק בצורת ריבית רעיונית היה בעניין **אהרוני ואח'**² שבא לידי ביטוי בקבלת ריבית רעיונית על ידי פקדונות שקיבל בית אבות, דבר שאפשר שנלקח בחשבון בקביעת מחיר העסקה.

המדובר בתביעה של דיירים בבית דיור מוגן נגד החברה המנהלת את בית הדיור המוגן (להלן: **הדיור המוגן**), שעיקרה מתן פסק דין הצהרתי לפיו הנתבעת אינה רשאית לחייב את התובעים במע"מ בגין ריבית רעיונית על הפיקדון שהם מפקידים בידה. התובעים משלמים לדיור המוגן תמורה הנחלקת לשניים: פיקדון - ממנו מנכה בית הדיור המוגן אחוז מסוים מידי שנה והתמורה מוחזרת לדייר או לעוזבונו בתום תקופת ההסכם; תשלומים חודשיים עבור שירותים שוטפים. במהלך שנת 2006 פנו חלק מהתובעים לדיור המוגן וביקשו פירוט של יתרת הפיקדון העומדת לזכותם. בפירוט התברר לתובעים כי הדיור המוגן מנכה מדי שנה מסכום הפיקדון סכומים בגין "מע"מ - ריבית רעיונית".

התובעים עתרו לפסק דין המצהיר כי ההוראה החוזית האמורה אינה מאפשרת לנתבעת לנכות מע"מ ריבית רעיונית מהפיקדון וכי היא אינה רשאית לחייב אותם בתשלום האמור.

בית המשפט דחה את תביעת הדיירים ופסק שחוק מע"מ מאפשר העברת נטל המס לצרכן הסופי, ואף יוצא מנקודת הנחה כי זה ההסדר שיחול. הצדדים קבעו במפורש שהמע"מ יחול על הדיירים, כולל המע"מ בקשר עם הפיקדון, וכי הנתבעת תהיה רשאית לנכות את המע"מ מהפיקדון.

הריבית הרעיונית ממנה נהנית הנתבעת אינה וירטואלית אלא ממשית ונכללת בסעיף 12 לחוק. היא מהווה חלק מהתמורה שמשלמים הדיירים תמורת השירותים שהם מקבלים על-פי ההסכמים שבין הצדדים. תמורה זו, חייבת במע"מ. גם בכל עסקה אחרת עליה משתלם מע"מ, משלם הצרכן את המע"מ על התמורה שהוא משלם, וש ממנה נהנה נותן השירות. נקבע שבדין ניכתה הנתבעת את המע"מ בגין ריבית רעיונית מהפיקדון שהפקידו בידה התובעים על-פי ההסכם.

¹ ע"ש 1082/96 תה"ל בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (30.11.99), האתר המשפטי מסטקס.
² ת"א 28523/08 אהרוני ואח' נ' שבעת הכוכבים דיור מוגן (14.1.14), האתר המשפטי מסטקס, שבו נדחתה תביעת דיירים בדיור מוגן נגד גביית מע"מ בגין ריבית רעיונית על פקדונות.

12.2.6 מחילת חוב

באופן הדומה במקצת להחלת סעיף 12 בגין חיטוכון בתשלומי הפרשי הצמדה וריבית, ניתן לחשוב גם על החלת הסעיף בעקבות תשלומים אחרים שברגיל היה על העוסק לשלם, ובעקבות תמיכה או פעולה דומה אחרת כלשהי, תשלומים אלו נחסכו ממנו.

דוגמא טובה למקרה מעין זה מהווה הפעולה המשפטית של מחילת חוב. מחילת חוב משמעותה ויתור של צד פלוני על חוב העומד לעוסק כלפי אותו צד שלישי. במקרה כזה, ניתן לומר כי יש לחייב את העוסק במע"מ מכוח סעיף 12 לחוק, בגין סכום החוב שתשלומו נחסך מבחינתו.

בפסק דין תה"ל¹ נדון עניינה של חברה ממשלתית אשר על פי הסכם הבראה שנחתם בינה ובין מדינת ישראל, זכתה לקבלת סכומי כסף שחלקם נחשבו להלוואה וחלקם האחר שימש להגדלת הון המניות של החברה. בשלב מאוחר יותר נחתם בין הצדדים הסכם הבראה חדש ובו הוסכם כי המדינה תמחל לחברה על פירעון יתרת ההלוואה. בעקבות זאת ביקש מנהל מע"מ לחייב את החברה במע"מ בגין מחילת החוב, ולמעשה בגין הסכום שנחסך מהחברה, אשר לשיטתו היוו תמיכה.

בית המשפט העליון קבע כי תכליתו של סעיף 12 לחוק היא הרחבת בסיס המס והוא נועד לחול גם על תשלומים במישור ההוני של העסק וגם על תשלומים המועברים מתוך מטרה שאינה מסחרית, כל עוד תשלומים אלה מועברים לעסקו של העוסק. על כן, אין ספק כי על מחילת חוב יש להחיל את סעיף 12 לחוק מע"מ ולחייב במע"מ את סכום החוב שנמחל.

בהקשר להלכת תה"ל שלעיל, ניתן לציין את פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין מוחמד עלי וזיאד אלמוחטסב למסחר והשקעות בע"מ². באותו מקרה נדון עניינה של חברה שבביקורת מס הכנסה שנערכה לה נמצא חוב של המערערת לספק, שלא נפרע במשך זמן רב. בהסכם פשרה עם פקיד השומה נקבע כי יראו את החוב לספק כחוב שנמחל ובהתאם תוכר הכנסה לחברה בשנת המס 2010. בעקבות הסכם הפשרה שבין המערערת לפקיד השומה, הוציא מנהל מע"מ שומה למערערת ובה קבע כי מחילת החוב מהווה "תרומה" או "תמיכה" או "סיוע אחר" שקיבלה המערערת, המקימה לה חיוב במע"מ בהתאם לקבוע בסעיף 12 לחוק.

בית המשפט המחוזי קבע כי אמנם מחילת חוב ככלל היא אירוע המקים חיוב במע"מ מכוח סעיף 12 לחוק מע"מ, אולם קבע באותה נשימה כי הפרשנות הרחבה והגורפת המקובלת בפסיקה לגבי הסעיף, אין בה כדי להתיר חיוב מע"מ בכפל. בית המשפט קבע כי על רקע זה אין לראות בעובדות המקרה 2 עסקאות, אלא עסקה אחת, המתחייבת במע"מ פעם אחת בלבד. לפיכך, מששילמה המערערת את המע"מ שהתחייב בגין העסקה עם הספק, לא ניתן לחייב את אותה עסקה פעם נוספת במע"מ, שכן חיוב כזה היווה מיסוי כפל.

להבנתנו, כוונתו של בית המשפט היתה שאין לגבות את סכום המע"מ יותר מפעם אחת בגין אותה עסקה, וכי בית המשפט התכוון לכך שהמע"מ שולם בגין אותה עסקה, גם אם לא שולם על ידי המערערת בעצמה. זאת, הואיל וחוב המערערת לספק מקורו היה בעסקת מכירת בדים למערערת, עסקה המתחייבת במע"מ לפי בסיס מצטבר בהתאם

¹ ע"א 141/00 תה"ל תכנון המים לישראל בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (5.8.02), האתר המשפטי מסטקס.
² ע"מ 29316-04-13 מוחמד עלי וזיאד אלמוחטסב למסחר והשקעות בע"מ (24.3.14), האתר המשפטי מסטקס.

לסעיף 22 לחוק מע"מ, כך שהספק היה מחויב בהוצאת חשבונית מס בגין העסקה ואף היה מחויב בהעברת סכום המע"מ המתחייב בגין העסקה, למרות שמחיר העסקה והמע"מ עליה לא שולם לו בפועל על ידי המערערת. לכן, למרות שהמערערת לא שילמה את מחיר העסקה ואת המע"מ עליה לספק, שולם המע"מ המתחייב בגין העסקה על ידי הספק עצמו, ובגין כך קובע בית המשפט כי גביית מע"מ נוספת בגין אותה עסקה תהווה כפל מס.

ככל שאכן זו היתה כוונתו של בית המשפט, והדברים לא נאמרו על ידו במפורש, הרי שמדובר בפסיקה עקרונית שלה השלכות רוחב כלליות. שכן, משמעות פסק הדין היא שבכל מקרה שבו נעשתה עסקה שלגביה חיוב המע"מ עבור המוכר הוא על בסיס מצטבר, והקונה לא פרע ולא יפרע את מחיר העסקה ואת המע"מ עליה אולם המוכר נאלץ לשלם את המע"מ בכל זאת מכוח סעיף 22 לחוק מע"מ, אזי לא ניתן יהיה לחייב את הקונה במע"מ בגין אותה עסקה מכוח סעיף 12, הואיל והמע"מ המתחייב בגין העסקה כבר שולם וחיוב נוסף יהווה כפל מס. משמעות הדבר היא שהחלת סעיף 12 לגבי מחילת חוב מצומצמת בעקבות פסק הדין רק למקרים שבהם לא שולם המע"מ המתחייב בגין התקבול המתקבל אצל העוסק על ידי גורם אחר כלשהו.

בנוסף לאמור, ראוי להזכיר כי הרציונאל האמור יחול רק במקרים שבהם המוכר לא ניצל את זכותו להוצאת הודעת זיכוי כנגד המע"מ ששולם על ידו עם הפיכת החוב שלא נפרע לחוב אבוד, בהתאם לפס"ד **אלקה החזקות**¹. שאלה מעניינת תתעורר אם הספק שמכר למערערת את הטובין יחליט להוציא הודעת זיכוי לאחר מתן פסק הדין, שכן נראה כי הוא זכאי לכך כאמור, אולם לאחר הוצאת הודעת הזיכוי ייגרע סכום המע"מ מאוצר המדינה והתוצאה תהיה שחיוב המערערת במע"מ מכוח סעיף 12 לא יביא לכפל מס, אולם ככל הנראה הדרך לחיובה תהיה נעולה כבר מחמת פסק הדין.

בעניין אחר, פסק דין **להב אריזות בע"מ**² מימנה חברה קשורה את הוצאות שכי"ע של העובדים וכעבור זמן מסויים חדלה מלפעול מבלי לדרוש את חובה, כך שחובה כלפי להב אריזות בע"מ נמחל. סכום זה חוייב במס הכנסה לפי סעיף 3(ב) לפקודת מס הכנסה. בעניין מע"מ נפסלו הפנקסים והוצאו שומות לפי מיטב השפיטה. לא ברור מפסק הדין אם הופעל סעיף 12 כנגד העוסקת או שמא השומה לפי מיטב השפיטה כבר כללה את המענק³.

12.2.7 האם מדובר בקבלת תרומה אצל העוסק או בתמורה עבור מתן שירות על ידו?

לעתים יכול העוסק לקבל תמיכה מסויימת שבגינה הוא מצטווה לעשות פעולה או פעולות מסויימות או ליטול התחייבות כלשהי בגינה. או אז עולה השאלה האם מדובר בתמיכה או במתן שירות. אם לעוסק עסקאות החייבות בשיעור אפס והוא

¹ ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ (1.12.99), האתר המשפטי **מסטקס**.
² ע"מ 8203-12-08 + 18412-05-09 להב אריזות בע"מ נ' פ"ש ומנהל מע"מ חיפה (16.12.10), האתר המשפטי **מסטקס**.
³ וראו לעניין זה ע"ש 119/84 "ציים" חברת השיט הישראלית בע"מ נ' מנהל מע"מ (28.3.85), האתר המשפטי **מסטקס**. שם מדובר היה על צרכניה שבה נמכרים מצרכים לעובדיה. המערערת נטלה על עצמה לכסות את ההוצאות הקבועות הקשורות בהחזקת הצרכניה, דבר שאפשר להחיל את מחירי המצרכים הנמכרים בצרכניה. מנהל מע"מ הוציא שומה לפיה הוסיף למחירי המצרכים שיעור של 10% וכן כלל את הוצאות החזקת הצרכניה. המערערת טענה שהוצאות הצרכניה כבר כלולות בשומה מכוח סעיף 12. בית המשפט קבע שמקום בו הוחלפה התמורה המוסכמת במחיר הנקבע לפי קריטריון אובייקטיבי, כפי שנעשה בסעיף 10 לחוק אין מקום להיזקק לסעיף 12, אותו יש לפרש כמתקן עיוות בתמורה המוסכמת. בשל קיום יחסי עובד מעביד וקיום יחסים מיוחדים המנהל הפעיל את סעיף 10 שכלל בתוכו את סעיף 12.

יכול לייחס את התמיכה לאותן עסקאות, יעדיף לעשות כן, כאשר התמיכה נוגעת לעסקאות אחרות שאינן חייבות במס בשיעור אפס.

בפסק דין "מפרש" הוצאה לאור בע"מ¹ התקבל סכום מאגודה הולנדית לפי "הסכם מתנה" ונקבע שאינו בגדר מתן שירות לתושב חוץ החייב בשיעור אפס, אלא חייב במע"מ בשיעור רגיל לפי סעיף 12.

המדובר בהוצאת ספרים שמוציאה לאור ספרים בעברית בנושא הסכסוך הישראלי-ערבי ומפיצה אותם בישראל. אין לה רווחים ממשיים ולכן פונה לאגודות ולארגונים המזדהים עם מטרותיה כדי לקבל מימון. על פי "הסכם מתנה" קיבלה "תרומה" מאגודה הולנדית. המשיב חייב אותה במע"מ לפי סעיף 12(א) בעוד שהיא טענה שהתקבול הינו שירות לתושב חוץ ובתור שכזה הוא חייב בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ. בית המשפט התייחס למחלוקת האם התקבול הוא תרומה או תמורה לשירות. הוא דחה את הערעור ופסק שמדובר בתרומה חד צדדית של האגודה ההולנדית למערערת, שאינה קשורה למתן שירותים כלשהם לאגודה ההולנדית. האגודה ההולנדית מכנה ובצדק את התקבול "מתנה" ו"תרומה" וכך תוכנה האמיתי בפועל. התקבול ניתן כדי לסייע לה בהחזקת עסקה ולא למטרת פרסום ספר מסויים, אך גם אם התקבול היה ניתן בקשר לפרסום ספר מסויים, עדיין היה נחשב כ"תרומה" או "סיוע". התקבול אינו נופל לגדר "עסקה" ואינו מכירת נכס או מתן שירות. אין לראות זאת שירות לאגודה ההולנדית ואינו שירות כמשמעותו בחוק בכלל. מאחר שהספרים מוצאים בארץ ומופצים בארץ אין כל זיקה לסעיף 30(א)(5) לחוק. כל שיש לאגודה ההולנדית הוא הזדהות אם מטרות המערערת ולא עניין כלכלי בפעילותה ולא בפרסום ספריה. עינינו הרואות, שלא בנקל ניתן יהיה לכלול תרומה במסגרת של שירות, אף אם התקבלה תמורה כספית.

¹ ע"ש 29/87 "מפרש" הוצאה לאור בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (30.3.88), האתר המשפטי מסטקס.