



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

24 מרץ 2014

ע"מ 29316-04-13

מוחמד עלי וזיאד אלמוחטב למסחר והשקעות בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יעקב קסטל

המערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף (ירושלים) באמצעות פרקליטות מחוז
ירושלים, עו"ד חגי דומברוביץ'

המשיב

1

2

פסק דין

3

4

הרקע לערעור

1. המערערת היא חברה העוסקת ביבוא ומסחר בכדים. במסגרת ביקורת שנערכה למערערת
במס הכנסה הגיעו פקיד השומה והמערערת להסכם פשרה לפיו יראה חוב בסכום של 2,808,963
שזו שהיה למערערת כלפי ספק-חוץ שלה, כנמחל על ידו. בהסתמך על הסכם הפשרה, הוציא
המשיב למערערת שומה במסגרתה טען כי מה שהוסכם כפשרה עם פקיד השומה הוא למעשה
ויתור של ספק-החוץ על חוב המערערת כלפי החייב במס לפי סעיף 12 לחוק מס ערך מוסף,
תשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). טענת המערערת הייתה מנגד כי מחילת החוב של ספק-החוץ אינה
באה בגדרן של "תרומה, תמיכה, או סיוע אחר" המפורטים בסעיף 12 לחוק ומכאן שאין חבה
בתשלום מס ערך מוסף, על המחילה. השגתה של המערערת נדחתה ומכאן הערעור.

13

14

טענות המערערת

2. לטענת המערערת, גם אם הייתה מחילה של ספק-החוץ על חוב שחבה לו, אין בכך משום
"תרומה, תמיכה או סיוע אחר" כמפורט בסעיף 12 לחוק. המשיב ניסה ל"התרחק" מהגדרת
מחילת החוב הנטענת כ"תרומה" או כ"תמיכה" ומצא מפלט בסיווג מחילת החוב כ"סיוע אחר".
ברם, ב"סיוע אחר" קיים רכיב בסיסי שישנו גם בתרומה ותמיכה, והוא הכוונה לעזור לצד נתמך
וחלש. במחילת חוב בין שני גורמים עסקיים אין מטבע הדברים כוונה וולונטרית – פילנתרופית
לתרום ולסייע לצד העסקי השני, ויש להניח שמחילת החוב (גם אם הייתה) נבעה ממניעים עסקיים
גרידא ואינה נכנסת לגדרו של סעיף 12 לחוק, כאמור. דברים אלו נכונים במקרה זה על דרך קל
וחומר, כאשר מחילת החוב הוסכמה רק כפשרה בין פקיד השומה למערערת ולא בין המערערת
לספק-החוץ והיא אינה מלמדת כי אכן ספק-החוץ מחל על חובו למערערת. המערערת הוסיפה כי

23

1 מתוך 5



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

24 מרץ 2014

ע"מ 29316-04-13

1 לו היה מקום לחייבה גם במע"מ בגין ההסכם עם פקיד שומה, חזקה על פקיד השומה שהיה עושה
2 הסכם משולב המאחד את החיובים במע"מ ובמס הכנסה. משלא נעשה הסכם משולב כזה, חזקה
3 שהוסכם בין המערערת לרשות המסים שאין ההסכם גורר אחריו חיוב נוסף במע"מ, וגם מטעם זה
4 דין השומה להתבטל.

5

6

טענות המשיב

7 3. לטענת המשיב, פרשנות המערערת למושג "מחילת חוב" וטענתה כי מקרה זה אינו חוסה
8 תחת סעיף 12 לחוק אינה עולה בקנה אחד עם מילות הסעיף, תכלית החוק ופסיקת בתי המשפט
9 בסוגיה. סעיף 12 לחוק חל כאשר מתקיימים שני תנאים מצטברים: האחד, כי ניתן "תרומה,
10 תמיכה או סיוע אחר", והשני שאלה נתקבלו בידי "עוסק". שני התנאים מתקיימים במקרה זה.
11 פועלו של הסעיף הוא בהרחבת בסיס המס, בכך שרואים את התקבולים שנתקבלו אצל העוסק
12 כחלק מעסקאותיו. לשונו של הסעיף ברורה וחד-משמעית במסגרתה לא קיימת הבחנה בין סוגי
13 התקבולים האמורים ברישא לסעיף והוא חל גם על תשלומי תמיכה שקיבל עוסק שלא לצורך
14 ייצור הכנסה, אלא במישור ההוני או למטרה שאיננה מסחרית. כל אותם תקבולים יחשבו כחלק
15 ממחיר עסקאותיו של העוסק שקיבלם. לפיכך, במקרה זה, אין עוררין כי מחילת החוב לא הייתה
16 למטרת תרומה או תמיכה פילנתרופית במערערת, וניתן לסווג את מחילת החוב כתקבול הוני
17 שאינו למטרה מסחרית ולכן היא נחשבת כחלק מעסקאות המערערת החבים במס מכוח החוק.

18

19 4. המשיב הוסיף כי סעיף 3(ב)(1) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן:
20 "הפקודה") קובע כי "אדם שבשנת מס פלונית נמחל לו חוב או חלק ממנו, והחוב נובע מהוצאה
21 שניכוייה הותר בבירור הכנסתו החייבת, יראו את החוב כחלק מהכנסתו באותה שנה". בפסיקה
22 בענייני מע"מ נקבע ביחס לסעיף זה, כי יש לפרש את המונח "מחילה" על פי משמעותו הרגילה
23 והפשוטה של המונח ואין לצמצם את משמעותו רק לפקודה, כיוון שצמצום שכזה אינו עולה
24 בקנה אחד עם השאיפה להרמוניה חקיקתית, במיוחד לאור העובדה שהן הפקודה והן החוק הינם
25 חלק מהענף המשפטי של דיני המס. לפיכך, אין ליצור הבחנה מלאכותית בין "מחילת חוב" לצרכי
26 מס הכנסה לבין "מחילת חוב" במע"מ. בניגוד לטענת המערערת כי אין עסקינן בתקבולים
27 "חיצוניים", המהווים מרכיב חיוני להיותה של מחילת החוב "תרומה, תמיכה או סיוע אחר"
28 בהתאם לסעיף 12 לחוק, הלכה פסוקה היא לעניין חבות במע"מ, כי תקבולים שבעין ותקבולים
29 רעיוניים, חד הם. על כן, לא רק שניתן לראות במחילת חוב סיוע רעיוני, אלא שמחילת חוב מהווה,
30 כשלעצמה, סיוע רעיוני הנופל לגדר סעיף 12 לחוק. במקרה זה, מדובר, אפוא, למעשה בשתי



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

24 מרץ 2014

ע"מ 29316-04-13

1 עסקאות. העסקה הראשונה שהושלמה עם חיוב המס ותשלומו, והעסקה השנייה - המחילה שאף
2 היא מחויבת במס.

3

4 5. המשיב הוסיף כי המערערת לא ביקשה מפקיד השומה כי הסכם יכלול גם חבות במע"מ
5 ולפיכך בהעדר כוונה של הצדדים עובר להתימה על הסכם השומה להחיל גם חבות במע"מ, לא
6 ניתן לקבל את טענת המערערת בעניין זה. מה גם שהמערערת הייתה מיוצגת על ידי רו"ח אשר
7 חתם על הסכם השומה בשם המערערת, כך שלא ניתן לטעון כי לא הייתה למערערת ידיעה בעניין
8 החבות במע"מ בגין מחילת החוב.

9

10 **דין והכרעה**

11 6. סעיף 12(א) לחוק קובע כך:

12

13 "תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן – תקבולים) שקיבל עוסק ייחשבו כחלק
14 ממחיר עסקאותיו; הוראה זו לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי עוסקים שקבע
15 שר האוצר"
16

17

18 בית המשפט העליון במסגרת ע"א 563186 החברה הכלכלית חיפה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף,
19 חיפה, פ"ד מב(3) 215 (1988) נדרש לפרשנות הסעיף וקבע כך:

20

21 "לשונו של סעיף 12 היא ברורה וחד משמעית... החוק אינו מבחין בין סוגי
22 התקבולים האמורים ברישא לסעיף 12, והוא חל גם על תשלומי תמיכה
23 שקיבל עוסק שלא לצורך ייצור הכנסה, אלא במישור ההוני או למטרה
24 שאיננה מסחרית. כל אותם תקבולים (אשר שר האוצר לא הוציאם בתקנות
25 מכלל ההסדר שבחוק) ייחשבו כחלק ממחיר עיסקאותיו של העוסק שקיבלם
26 (בכפוף לסמכות שר האוצר לסייג את תחולת ההוראה גם לגבי סוגי
27 עוסקים). החוק אינו מתנה את הגדלת בסיס המס בסכום התרומה בכל תנאי
28 שהוא: לא נדרש כי יוכח קשר ישיר בין התרומה לבין עיסקאותיו של
29 העוסק על דרך של הפחתת מחיר העיסקאות בגובה התרומה. גם הוכחת
30 קשר עקיף לא נדרשת. הקשר בין התרומה לבין מחיר העיסקאות מונח
31 בבסיס ההסדר שבסעיף 12, אך אינו הופך בשל כך לרכיב שלו... מטרת
32 ההסדר הייתה למנוע הפחתת בסיס המס, על דרך של הוזלת מחיר עיסקאות.
33 אך אין בלשון הנקוטה בסעיף 12 כדי להפוך אותו קשר גומלין בין התרומה
34 לבין מחיר העיסקה לתנאי לתחולת ההסדר הקבוע בסעיף. נהפוך
35 הוא: הלשון היא כללית ובלתי מסויגת, ולפיה רואים כל תרומה, תמיכה או
36 סיוע שקיבל עוסק כחלק ממחיר עיסקאותיו - זאת ותו לאו."
37



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

24 מרץ 2014

ע"מ 29316-04-13

7. בפסיקה מאוחרת יותר אף נקבע כי המגמה היא להרחיב את תחולת הסעיף 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 עיסקאותיו האחרות של המקבל (ע"א 974/95 **מרכז הירידים בישראל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל-אביב 3**, פ"ד נב(3) 752 (1998). כמו כן, נקבע לא פעם, כי גם מחילת חוב במסגרת יחסים עסקיים, נכנסת לגדרו של הסעיף, ואין צורך כי תתלווה למחילה כוונה וולונטארית-פילנתרופית – כדעת המערערת במקרה זה (וראו לדוגמא: ע"א 141/00 **תה"ל תכנון המים לישראל בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ**, פ"ד נו(5) 708 (2002); ע"ש (מחוזי-י-ם) 2082/03 **אקדמון בית ההצואה לאור נ' מס ערך מוסף, ירושלים** (פורסם בנבו, 31.8.06). גם לא נמצא עיגון לטענת המערערת שלסעיף 12 לחוק אין תחולה מקום בו מדובר במחילת חוב בין הצדדים הישירים לעסקה, אלא רק במקרים בהם מחילת החוב באה מטעם צד שלישי "חיצוני" לעסקה. פסיקת בתי המשפט המוזכרת לעיל, התייחסה גם למקרים בהם המחילה הייתה בין אותם צדדים לעסקה. ברם, פרשנותו של המשיב לפיה מדובר במקרה זה הלכה למעשה בשתי עסקאות נפרדות – העסקה הראשונית של רכישת הטובין שהסתיימה, והעסקה השנייה של מחילת החוב המחויבת במס – איננה יכולה לעמוד.
8. תכליתו של סעיף 12 לחוק היא הרחבת בסיס המס באותם מקרים בהם העוסק קיבל הטבה שלא שילם עליה מס. בדומה לכך, גם סעיף 10 לחוק הקובע (בין היתר) כי תמורה שלא שולמה בכסף תזדקף למחיר העסקה, תכליתה למנוע התחמקות ממס באמצעות תשלום תמורה שלא בכסף אלא בדרך אחרת. לכן, שעה שהתמורה המשולמת לעוסק באה בלבוש תרומה, תמיכה או סיוע אחר, בא סעיף 12 לחוק וקובע כי אותה תרומה, תמיכה או סיוע ייחשבו כמעין עסקה – או בלשון החוק – "ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו" של העוסק המחויבים במס. לולא סעיף זה, לא ניתן היה לחייב את מקבל התרומה, התמיכה או הסיוע במס הואיל ואלו אינם נכנסים לגדרה של "עסקה" המפורטת בסעיף 1 לחוק והמהווה את הבסיס למס לפי סעיף 2 לחוק. ואולם, מקום בו שולם המס על מלוא העסקה, והתרומה, התמיכה או הסיוע באו לאחריה וכחלק ממנה, אין לחייב את העוסק במס נוסף, שאם לא כן מדובר בכפל מס במלוא מובן המילה. אדרבה, מועד החיוב לשאת במע"מ הוא לפי סעיף 22 לחוק עם מסירת הטובין לקונה ולא עם התשלום בפועל. היינו הדיווח ותשלום המס (למעט מקרים חריגים שמקרה זה אינו בא בגדרם) הוא על בסיס מסהרי ולא על בסיס מזומנים (וראו: א' פרידמן **מס ערך מוסף: החוק וההלכה** (מהדורה שנייה, תשע"א-2010) 496 והאסמכתאות שם). לכן, כל הקטנה בסכום העסקה לאחר מועד תחולת המס אינה יכולה להצמיח חבות חדשה במס. הקטנת סכום העסקה יכולה לבוא לידי ביטוי בחבות מס



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

24 מרץ 2014

ע"מ 29316-04-13

1 הכנסה, ולא במס ערך מוסף, במידה והנישום דיווח על גובה עסקה וביקש לנכות את ההוצאה
2 בהתאם, אך בפועל שילם עליה סכום מופחת מזה שדווח – כבמקרה זה.

3

4

מהכלל אל הפרט

5 9. במקרה זה, אין מחלוקת כי המערערת דיווחה במסגרת הדו"ח הכספי שלה לשנת 2010
6 (ביאור מס' 12) על מחילת חובות לספק-חוץ בסך של 2,808,963 ₪; אין מחלוקת שבגין הקטנת
7 העסקה, המערערת נשאה בתשלום הפרשים למס הכנסה; אין מחלוקת שלא בוצעה כל עסקה
8 אחרת בין המערערת ובין ספק-החוץ, אלא כי מחילת החוב בוצעה באותה עסקה ממש; ואין
9 מחלוקת כי המערערת שילמה את מלוא המע"מ שנתבקש בגין ביצוע העסקה המקורית ללא סכום
10 המחילה. המחלוקת היחידה בין הצדדים היא האם ניתן להשקיף על מחילת החוב במועד מאוחר
11 יותר כעסקה נפרדת המחויבת במס מכוח עצמה, ובעניין זה דעתי כדעת המערערת. אין המדובר
12 בשתי עסקאות נפרדות, ועל פניו התייחסות לאותה עסקה כשתי עסקאות נפרדות רק לצורך הטלת
13 מס, אינה נכונה, והיא מפספסת את תכלית החוק ואת העיקרון של תשלום מס אמת.

14

15 התוצאה היא, אפוא, כי הערעור מתקבל, ואין חיוב במע"מ על מחילת החוב. המשיב ישלם
16 למערערת את הוצאותיה בסך 40,000 ₪.

17

18 ניתן היום, כ"ב אדר ב תשע"ד, 24 מרץ 2014, בהעדר הצדדים.

19

דוד מינץ, שופט

20

21

22