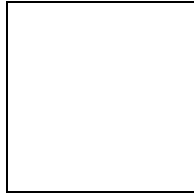




## מה דינם של פיצויים לעניין מס ערך מוסף – חלק ב'



מאת : משה שקל, עו"ד; יניב שקל, עו"ד; אופיר לוי, רו"ח (משפטן)

במאמרנו הקודם בחנו את שאלת החבות במס ערך מוסף מקום שבו צד להסכם להספקת שירות מתמשך פיצה את הצד השני להסכם, בגין הפרתו.

במאמר זה נבקש לדון בסוג פגיעה אחר אותו עלול הנישום לסבול ובגינה הוא גם עשוי לזכות בפיצוי, ושעניינה באובדן, גניבה או נזק, וכן בהשלכות לענין מס ערך מוסף - הן בהיבט החבות במס עסקאות, והן בהיבט ניכוי מס התשומות - של קבלת פיצוי מסוג זה.

### 1. פיצוי בגין גניבה, אובדן או נזק - המסגרת הנורמטיבית

**1.1. המסגרת הנורמטיבית כללית לחבות במס ערך מוסף הוצגה במאמרנו הקודם, כאשר סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן - "החוק") קובע כי:**

"על עסקה בישראל... יוטל מס ערך מוסף...".  
ו"עסקה" עשויה להיות, בהתאם לסעיף 1 לחוק, כל אחת מאלה:  
(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;  
(2) מכירת נכס אשר נוכה מס תשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבוא בידי המוכר;  
(3) עסקת אקראי".  
כלומר, מכירת נכס או ציוד וכן מתן שירות מקימים חבות במס ערך מוסף.

**1.1. המונחים "מכר" ו - "שירות" מוגדרים אף הם בסעיף 1 כדלהלן:**

"מכר" - לעניין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה, וכן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד, ולעניין מקרקעין ..."  
"שירות" - כל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף, ובחבר-בני-אדם גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה ..."

**1.1.3. באשר לאפשרות לנכות מס תשומות, קובע סעיף 41 לחוק את העקרון לפיו:**

"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס"  
סעיף זה מבטא את עקרון ההקבלה, לפיו הזכות לנכות מס תשומות ניתנת לעוסק רק אם בצידה קיימת החובה לשלם מס ערך מוסף.

**1.1.4. מן המקובץ עולה, כי על מנת לקבוע האם הפיצויים שנתקבלו בידי ניזוק חבים במע"מ, יש לבחון האם מהווים הם תמורה בגין "עסקה", כהגדרתה לעיל. קרי, יש לבחון אם הפיצויים מתקבלים כתוצאה מפעולה של "מכר" נכס במהלך העסקים (או "מכר" ציוד או "מכר" נכס שנוכה עליו מס תשומות), או האם התקבלו הפיצויים כתוצאה מפעולה של מתן "שירות" במהלך העסק.**

**1.1.5. כן יש לבדוק, האם ההוצאות בהן נשא הניזוק באשר לנכס שאבד או שניזוק, ובהן עלות הרכישה הראשונית של הנכס ועלויות בגין תיקון הנכס, באם היו כאלה, שימשו לעסקה החייבת במס.**

### 2. פיצויים המשתלמים בגין אובדן, גניבה או נזק - חבות במס עסקאות?

**2.1. מקום בו משתלמים פיצויים בגין העברות כפיות של נכסי העסק, העשויות לקרות בעטיים של אירועים מהסוג של אובדן, גניבה או נזק, נשאלת השאלה האם "הוצאה" שכזו מרשותו של העוסק יתחשב ל"מכר", כך שכל פיצוי שיתקבל מאת המזיק או מחברת הביטוח יתחייב במס.**

**2.2. נראה כי התשובה לכך נעוצה בהגדרת המונח "מכר" בחוק, ממנה עולה כי "מכירה" לצורכי מע"מ מתקיימת ע"י פעולה של העברה מגוף אחד לאחר, אך לא בהוצאה חד צדדית של נכס מרשותו של העוסק.**

בדומה, אף הגדרת "שירות" בחוק, תולה את החיוב במע"מ בכך שתעשה "עשייה בתמורה למען הזולת". דומה שאין חולק, כי כאשר עסקינן בפיצוי בגין נזק, אובדן או גניבה של נכסו של הנישום, אין המדובר בתמורה בגין "עשייה

למען הזולת", ובפרט לא בעשייה הנעשית "בידי עוסק במהלך עסקו".

2.3. משום כך, קבעה הפסיקה לא אחת, כי מקום בו מתקבל פיצוי בגין נזק שנגרם לנכסו של הניזוק, אין לראות את הניזוק כמי שביצע "מכירה" כלשהי (או "שירות"), ועל כן, אין הפיצוי מהווה משום תמורה החייבת במס.

2.4. כך למשל, בפסק הדין בעניין מזרחי נדון מקרה של פיצויים בגין גרימת נזק לדחפור של המערערת אשר גויס לצרכיו של צה"ל. במקרה זה אבחן בית המשפט בין פיצוי הניתן כתמורה בגין ההפקעה, אשר נקבע כי הנה מכירה לצורך מע"מ, על אף היותה נכפית על העוסק, ובין פיצוי שניתן בגין נזקים שנגרמו לדחפור. נקבע כי פיצוי, אשר ניתן בגין נזק שנגרם, אינו חלק מן התמורה עבור מכירת הדחפור ועל כן אין לחייבו במס.

2.5. וכך, אף בפסק הדין בעניין חברת אול שירותים, קובע השופט גולדברג כי:

"אין מקום לסברה שקבלת פיצוי נזיקי הוא בגדר אירוע החב במס ערך מוסף, שכן ההנחה היא שבמצב זה ניתנת הזיקה, הנמצאת ביסוד החיוב במס, בין קבלת התשלום לבין פעילותה המסחרית של אותה יחידה."  
כלומר, היות שפיצוי נזיקי מתקבל במנותק מהפעילות המסחרית (של מכר נכסים ומתן שירותים), אין קבלתו מהווה ארוע לצרכי מע"מ.

2.6. בפסק הדין שניתן לאחרונה בעניין אבי צמיגים, נידון הנושא בפרוטרוט, ונקבע, אף לעמדת רשויות מע"מ, כי אין הפיצוי הנזיקי חייב במס, כהאי לישנא:

"אין חולק על התיזות המשפטיות הבאות:  
... קבלת פיצויים בגין נזקי רכוש אינה בגדר "מכר", ומכאן שאינה בגדר עסקה שיש לשלם בגינה מע"מ...  
נזקי השריפה וקבלת הפיצויים בגינם, אינם כלל אירוע מס. לא ניתן לראות בקבלת הפיצויים עסקה נפרדת, שכן אין היא עסקה כלל, שכן כאמור אין מדובר ב'מכר'".

2.7. בגישה דומה מחזיק פרופ' יורן המציין כי:

"הריבוי שבהגדרת 'מכר' בחוק מע"מ כולל ראשית פעולות משפטיות רצוניות שאינן נופלות בגדר ההגדרה הרגילה של מכר, כמו השכרה, מתן רשות שימוש בתמורה, שימוש לצורך עצמי ומתנה, וכן פעולות בלתי רצוניות מסוימות, הפקעה, חילוט והחרמה. מהריבוי של הפקעה, חילוט והחרמה עולה, שפעולות אלו אינן נכללות בגדר ההגדרה הרגילה של מכר, שאחרת לא היה צורך בריבוי. על כן, מימוש כפוי של נכס אינו בגדר 'מכר' כהגדרתו הרגילה. הואיל ומימוש כפוי על ידי מעשה נזיקין מפוצה או משופה אינו כלול בריבויים, התוצאה היא שקבלת פיצוי או שיפוי בגין פגיעה בנכס איננה בגדר 'מכר' כהגדרתו בחוק מע"מ. יוצא שקבלת הפיצוי או השיפוי אינה עסקה חבה במע"מ".

2.8. לא זו אף זו. יורן סבור כי לו רצה המחוקק לכלול "מימושים בלתי רצוניים", כדוגמת נזקים, במסגרת הגדרת "מכר", הוא היה עושה זאת. הימנעותו מכך היא הנותנת כי אין פיצוי נזקי בא בגדר מכר:

"מסקנה זו מתחזקת כאשר משווים את הגדרת "מכר" בחוק מע"מ והגדרת "מכירה" לצורך החבות במס רווחי הון המצויה בסעיף 88 לפקודה. סעיף 88 מגדיר מכירה "לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותם יצא נכס בדרך כלשהיא מרשותו של אדם, והכל בין במישרין ובין בעקיפין אך למעט הורשה". עניינו הרואות כי משרצה המחוקק לתפוס מימושים בלתי רצוניים בגדר "מכר" ידע לתת ביטוי לחפצו. כאשר בחוק מע"מ כלל המחוקק מבין המימושים הבלתי רצוניים רק "הפקעה, חילוט או החרמה" ב"מכר", הרי שמימושים בלתי רצוניים אחרים, כמו מעשי נזיקין, מפוצים או משופים, אינם בגדר 'מכר'".

2.9. עמדה דומה, לפיה אין לראות בטובין שניזוקו, נשרפו או נגנבו כטובין ש"נמכרו", מובעת על ידי המלומדת שניידר:

"ולבסוף אזכיר במילים ספורות מצב שכיח נוסף – חברת ביטוח משלמת לעוסק סכומים בגין טובין שניזוקו, נשרפו, נגנבו וכד'. נשאלת שוב השאלה, האם הסכומים שקיבל העוסק מהווים תמורה בגין "עסקה" או במילים אחרות, האם יש לראות את העוסק כאילו "מכר" את הטובין. לדעתי, אין לראות במקרים אלה את העוסק כאילו עשה "עסקה" בטובין, ולפיכך לא חייבים הפיצויים שקיבל מחברת הביטוח במס".

2.10. אף עמדתן של רשויות מע"מ בהוראותיהן המקצועיות הינה כי אין חבות במע"מ בגין קבלת פיצוי בגין נזק. כך, נקבע כי:

"פיצוי כספי המתקבל מחברת הביטוח או מהמוכר בגין נזק, אינו תמורה עבור "עסקה", ולכן אינו חייב במס".

2.11. עמדה דומה הביעו רשויות מע"מ אף בעניין אבי צמיגים, הנזכר לעיל:

"עמדת המשיב..."

עצם קבלת פיצוי או שיפוי בגין נזק רכוש, אינו אירוע המחייב במע"מ. בדרך כלל מימוש לא רצוני אינו נתפס בהגדרת "מכר" אליה מפנה הגדרת "עיסקה בישראל", אלא אם קיים איזכור מפורש לאותה עיסקה. כך נהג המחוקק לגבי "הפקעה, חילוט והחרמה", מאידך, לא כלל המחוקק "בריבוי" האמור מימוש כפוי על ידי מעשה נזיקין מפוצה או משופה".

2.12. מן המקובץ עולה, כי מקום בו משתלם פיצוי בגין נזק שנגרם או בגין נכס שנפגע, אין הפיצוי בבחינת תמורה על מכירה, ועל כן קבלת הפיצוי אינה מהווה "עסקה" לצורכי החוק והפיצויים אינם חבים במע"מ.

2.13. עמדתנו הינה כי הפיצויים שמקבל ניזוק בגין הנזקים שנגרמו לנכסו, אינם חייבים במע"מ, ואף ללא נפקות לזהות משלם הפיצוי, שיכול להיות למשל המזיק עצמו או חברה שביטחה אותו. זאת, אלא אם כן נמכר הנכס הפגום למשלם הפיצוי, שאז קמה "עסקה" החבה במע"מ.

### 3. מס התשומות – התרת הניכוי

3.1. כאמור, אנו סבורים כי קבלת פיצויים בגין נזק רכוש שסבל נישום כתוצאה מאובדן, גניבה או נזק אינם בגדר מכירה ולפיכך, אינם חייבים במע"מ. מכאן צצה ועולה שאלה שלובה של ניכוי מס תשומות, כפי שיפורט להלן.

3.2. סעיף 41 לחוק קובע כאמור את העקרון לפיו:

"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".

3.3. משום כך, ומאחר שקבלת פיצוי בגין נזק שנגרם לנכס איננו עסקה החייבת במע"מ, אף כשהנכס מושבת כליל, נשאלת השאלה האם יכול הניזוק לנכות מס תשומות בגין הרכישה הראשונית של הנכס (שמאוחר יותר ניזוק), והאם יכול הניזוק לנכות מס תשומות בגין תיקון הנכס שניזוק, באם אכן תוקן. במידה שכבר נוכה מס התשומות, יש לברר, האם על הניזוק להחזיר לשלטונות מע"מ את מס התשומות שניכה.

3.4. המלומד יורן סבור כי יש להתיר לעוסק לנכות מס תשומות בגין רכישת נכס שניזוק גם אם נתקבל בגינו פיצוי:

"לדעתי, סעיף 41 אינו עומד לרועץ לניזוק. מבחן ניכוי מס התשומות צריך להערך ביום הרכישה. אם ביום הרכישה עמדו התשומות במבחן, לא ניתן להפעיל לגביהן את סעיף 41 במועד מאוחר יותר".  
דהיינו, לגישתו של פרופ' יורן, העובדה שהתשומות עמדו לשימוש בעסקה החייבת במע"מ תספיק לצורך התרת מס התשומות בגינת בניכוי. משמעותה של גישה זו הינה שלעובדה שהנכס יצא לבסוף מרשות הנישום בעסקה שאיננה חייבת במע"מ, תיחס משמעות משנית, אם בכלל.

3.5. במסקנה זו תמכו מוטי איילון ורויטל בן ארוש (סגן מנהל המכס ומע"מ דאז ומנהלת המחלקה המקצועית דאז באגף המכס ומע"מ – בהתאמה), בקובעם מפורשות כי את שאלת הקשר הסיבתי בין התשומה לשימוש שיעשה בה יש לבחון במועד היווצרות התשומה:

"לסיכום, עמדתנו, היא על פי עקרון ההקבלה בין הוצאות להכנסות, כי לענין מע"מ - מקום שבו קיים קשר ישיר וברור בין התשומה לשימוש שיעשה בה - ושימוש זה אינו בעיסקה החייבת במע"מ - חל איסור לנכות כ"מס תשומות" את המע"מ ששולם. שאלת הקשר הסיבתי בין התשומה לשימוש בה נבחנת במועד היווצרות התשומה לאור היעוד המייד של השימוש שיעשה בה בעסק".

3.6. שלטונות מס ערך מוסף עצמם נקטו עמדה דומה בטיעונם בענין דנות, לפיה:

"מבנה החוק, ניסוחו, תכליתו והגיונו מביאים לתוצאה לפיה בדיקת התשומות נערכת לפי יעודן בעת רכישתן ובזמן דרישת הניכוי ולא לאחר מכן".

3.7. פרופ' יורן אף מוסיף ומבהיר, במקרה בו עסקינן במס תשומות על יציאת נכס מרשות עוסק שלא בדרך מכירה:

"אין למסות ארוע שאינו נחשב למכירה בעקיפין על ידי אי התרת מס על תשומות שעמדו במבחן הניכוי ביום רכישתן. מבחן ניכוי מס התשומות אינו מבחן נמשך עד יום מכירת התשומות או הנכס בו הן כלולות. הוא נערך פעם אחת בלבד, בעת הרכישה".

והמסקנה מכך לדעת יורן הינה אחת:

"מתבקשת המסקנה, שגם במקרה של פיצוי או שיפוי שלא נכללו בהגדרת "מכר", אין בידי שלטונות

מע"מ לדרוש השבת מס התשומות".

3.8. אף פוטשבוזקי ופליטר מציינים גישתם לפיה:

"אין כל חשיבות לעובדה, שבסופו של דבר לא הושגה הכנסה חייבת במע"מ ... ובלבד שניתן להוכיח שהיעוד החזוי במועד היווצרות התשומה היה לעיסקה חייבת במע"מ".

3.9. ואכן, רשויות מע"מ קיבלו עמדה זו, וגישתן המפורשת כפי שהיא מוצגת בהוראה המקצועית הינה כי אין לבטל את ניכוי מס התשומות בגין הנכסים שמאוחר יותר ניזוקו, כהאי לישנא:

"עוסק שניכה מס תשומות כדין בעבור נכסים שניזוקו (כגון: שריפה, גניבה, פריצה וכו') – נוהג כדין, ואין לדרוש ממנו בחזרה את מס התשומות".

3.10. שאלת ניכוי מס התשומות עולה גם במקרה בו הנכס שימש לעסקה החייבת במס בטרם ניזוק. נראה כי אם יש להתיר את מס התשומות במקרה של קבלת פיצוי שאיננה כלולה בהגדרת "מכר" כאשר הנכס כלל לא שימש בעסקה החייבת מע"מ (כפי שתואר לעיל), על אחת כמה וכמה שיש להתירו במקרה בו הנכס שימש בעסקה החייבת במע"מ בטרם ניזוק. כך, בדוגמת השכרת כלי הרכב, שימש הוא לעסקת "השכרה" שהיא "מכר" לפי סעיף 1 לחוק, ועל כן שימשו התשומות שברכישתו לעסקה החייבת מע"מ.

3.11. אותו דין יחול, לדעתנו, אף כאשר עסקינן בתשומות בגין תיקון הנוק כאשר זה ניתן לתיקון. הרי יש לזכור, שהתשומות בגין תיקון הנוק לא נועדו "לשימוש" לשם ביצוע הנוק, אלא שהן נועדו להכשרת הנכס לשימוש מחודש בעסקאות החייבות מע"מ. בנסיבות אלו, ניתק הקשר לעניין מע"מ בין הפיצוי שהתקבל לנוק שתוקן, ולמעשה, תיקון הנוק שקול לרכישת נכס חדש או הכשרתו, והוא מותר בניכוי מס תשומות ככל תיקון אחר המתבצע בנכס לצורכי העסק.

3.12. לא זו אף זו, שבפסק הדין בעניין אבי צמיגים, אף הכריע בית המשפט שתשומות הקשורות להליך קבלת הפיצויים, לדוגמא – שכ"ט עורכי הדין שהופיעו במשפט כנגד חברת הביטוח, מותרות אף הם בניכוי, ובלבד שהפיצויים שהתקבלו נועדו לשמש להשקעה בעסק שנותר פעיל (באותו מקרה – נועדו הפיצויים לשמש לשם רכישת ציוד ומלאי חלופיים). וכך מנמק בית המשפט מסקנתו:

"השאלה המרכזית שעל פיה יחתך גורל הערעור היא, אם יש לראות בקבלת הפיצויים פעולה העומדת בפני עצמה, או שמא יש לראותה כחוליה בעיסקה של רכישת הציוד והמלאי החלופיים. לדעתי החלופה השניה היא זו שיש לאמצה...

נזקי השריפה וקבלת הפיצויים בגינם, אינם כלל אירוע מס. לא ניתן לראות בקבלת הפיצויים עיסקה נפרדת, שכן אין היא עיסקה כלל, שכן כאמור אין מדובר ב"מכר". משל למה הדבר דומה? נניח שכמו במקרה הנוכחי, אירעה שריפה שכילתה את המלאי והציוד של החברה. לחברה אין ביטוח ואין גם מזיק ממנו תוכל לתבוע פיצוי. לחברה נודע, כי במקום פלוני מצוי מטמון של מטבעות זהב והיא מחליטה לטרוח ולשים ידה על מטמון זה, מתוך תקווה שבסכום המטמון תוכל לשקם את עסקיה ולרכוש באמצעותו ציוד ומלאי חלופיים. כדי לחפור ולהוציא את המטמון היא נזקקת לשירותיה של חברה לעבודות עפר העושה חפירות במקום. בגין שירותים אלה היא משלמת תמורה לרבות מע"מ. מציאת המטמון אינה עסקה ואינה אירוע מס. ההוצאות לחפירת המטמון הן לדעתי חלק מהמחיר, במובן הרחב של המילה של רכישת הציוד החלופי ואין כל סיבה לנתק הוצאה זו מכלל הוצאות (כגון הוצאות מימון) לרכישת הציוד החלופי ...

אין להבדיל הוצאה זו מהוצאה בגין ריבית והפרשי הצמדה בגין נטילת הלוואה למימון רכישת אותו מלאי וציוד הבאים במקום הרכוש שניזוק".

דהיינו, כל עוד משמשים הפיצויים בגין הנזקים להשקעה ברכישת נכס או ציוד חדשים, מותר בניכוי מס התשומות אף על ההוצאות המשפטיות (והאחרות) שנדרשו לקבלת הפיצויים האמורים.

3.13. לכן, באם הנכס, בעת רכישתו, נועד לעסקה החייבת במע"מ, יותר ניכוי מס התשומות בגינו כדין (ולא יידרש החזר בגינו) אף מקום שבדיעבד מתברר שהנכס "יצא" מרשות העוסק בדרך של נזק המזכה בפיצויים שאינם חייבים מע"מ. מקל וחומר, כאשר שימש הנכס לעסקה החייבת במע"מ בטרם ניזוק, מתחזקת המסקנה לפי לא יידרש החזר מס תשומות. בדומה יותר בניכוי כל התשומות הכרוכות בתיקון הנכס ובהחזרתו לתפקוד עתידי (ולשימוש בעסקאות החייבות מע"מ), ללא כל חשיבות לשאלה האם שולם פיצוי בגין הנוק, ומה מידת הפיצוי ששולם.

יתרה מכך, במידה שהפיצויים "ישבו לעסק" וישמשו לרכישת נכסים דומים חדשים, אף תשומות אשר נדרשו לשם קבלת הפיצויים עצמם עשויות להיות מותרות בניכוי לצרכי מע"מ.

#### 4. סיכום

4.1. שאלת חבותם במע"מ של הפיצויים שנתקבלו בחברה בגין נכס שניזוק, אבד או נגנב צריכה להיחתך לפי מהותו הפיסקאלית של הנוק הנגרם לנכס – האם בא הוא בגדר "מכר" לענין החוק אם לא, ולא לפי זהות משלם הפיצוי.

4.2. במקרה שבו נכס ניזוק, ובגין מרכיב נזק זה משלם המזיק (או מבטחו או כל גורם אחר) פיצוי לניזוק,

הרי זהו פיצוי שבא "לכפר" כספית על נזק ותו לא, בלא הקניה של נכס מהניזוק לפלוני, ולפיכך לגישתנו, אין "מכר" של נכס, אין "עסקה" ואין הפיצוי חב במע"מ.

**4.3. כאשר בזמן רכישת הנכס, הוא יועד לעסקאות חייבות במע"מ, הרי שאי חבות הפיצוי במע"מ, איננה שוללת את תקינות ניכוי מס התשומות בגין רכישתו. משום כך אנו סבורים שניכוי מס התשומות במצב זה ברכישת הנכס הינו תקין, ובמידה שהניזוק ניכה כבר בעבר את מס התשומות הנדון, אין הוא חייב בהחזר מס התשומות שנוכה. מסקנה זו אף מתחזקת כאשר הנכס שימש לעסקאות החייבות במע"מ (בין אם חייבות בשיעור מס מלא ובין אם חייבות בשיעור מס אפס) בטרם ניזוק הנכס.**

באשר לתשומות בגין תיקון הנזק שנגרם לנכס, הרי שאלו נועדו להחזירו לשמש בעסקאות החייבות מע"מ, ועל כן אנו סבורים שעל מס התשומות בגינם להיות מותר בניכוי (ללא כל נפקות לפיצוי ששולם בגין הנזק, אם בכלל). זאת ועוד, במידה שכספי הפיצויים יוזרמו להמשך פעילות העוסק, וישמשו לרכישת נכסים דומים חדשים, אנו סבורים שיש מקום להתיר בניכוי מס תשומות אף בגין התשומות שנדרשו לצורך קבלת הפיצויים.