

הביטי מס בקבלת פיצוי בגין נזקי מלחמה ובכלל

לצערנו בצל אירועים הביטחוניים הפוקדים את מדינתנו חדשות לבקרים, נשאלת השאלה החוזרת מה הדין בהיבט המיסוי על פיצוי שמתקבל מחברות ביטוח ו/או מהמדינה? על שאלה זו אבקש להרחיב ולענות ברשימה שלהלן.

א. היבט מס הכנסה בקבלת פיצוי

פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א -1961 (להלן: "הפקודה"), מחלקת את סוגי ההכנסות לשניים, באמצעות שני סעיפים עיקריים, האחד – סעיף 2 המתייחס אל הכנסות "פירותית", והשני סעיף 89 לפקודה המתייחס להכנסות הוניות, שניהם מהווים את הסעיפים העיקרים לחיובו של אדם¹ במס הכנסה בגין הכנסות שהופקו או שנצמחו לו.

סעיף 2 שמצוי בחלק ב' לפקודה קובע את מקורות ההכנסה השונים ובהם:

"מס הכנסה יהיה משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או נצמחה בישראל, ממקורות אלה:

- (1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח יד שעסקו בו בתקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעל אופי מסחרי;
- (2) השתכרות או רווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו תשלומים שניתנו לו לכיסוי הוצאותיו..."
- (3) בטל
- (4) דיבידנד, ...
- (5) קצבה מלוג טו אנונה
- (6) דמי שכירות, תמלוגים... ורווחים אחרים שמקורם מאחוזת בית...
- (7) השתכרות או ריווחים שמקורם בכל נכס שאינו אחוזת בית ...
- (8) ...
- (9) ...
- (10) השתכרות או רווח מכל מקור אשר איננו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפרוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר "

¹ יחיד או חבר בני אדם.

ובהמשך סעיף 89 שמצוי בחלק ה' לפקודה קובע את החבות במס בגין רווח הון ממכירת נכסים, כדלקמן:

"דין תמורה כדין הכנסה לפי סעיף 2 ודין ריווח הון כדין הכנסה חייבת, והכל בשינויים המחוייבים לפי העניין ובאין פירוש אחר מפורש או משתמע מהוראות חלק זה או חלק ה1"

השאלה העיקרית שמתעוררת בקשר למיסוי הכנסות מפיצויים הינה האם מדובר בכלל בהכנסה ואם התשובה חיובית האם ההכנסה מפיצוי חייבת במס במישור ה"פירותי" מכח סעיף 2 לפקודה או שמא מדובר בהכנסה "הונית" החייבת כאמור מכח סעיף 89 לפקודה.

בפסק דין **בעניין שבו**², כבוד השופט א.דורות חזר על ההלכה הפסוקה וקבע ש"בכדי לענות על השאלה הנדונה, יש לבחון מה הפיצוי בא להחליף – אם הפיצוי בא לכסות על נזק במקור ההכנסה, כי אז הפיצוי ימוסה כפי שממסים הכנסה הונית. ענין זה נקבע לראשונה בע"א 171/67 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' הוצאת ספרים ל' גורדון בע"מ, ...". אשר קבע כי האבחנה נעוצה במטרה שלשמה ניתן הפיצוי, ואת הפרצה שהפיצוי בא לכסות. כך למשל, האם הפיצוי בא לכסות אובדן רווחים אזי מדובר בפיצוי פרותי ואם מדובר בפיצוי בעד מכונות, ציוד ומבנה ששימש את העסק הרי שמדובר בפיצוי הוני, כפי שנקבע גם בפסקי דין נוספים שנקבעו על ידי בית המשפט העליון, למשל: ע"א 221/72 ד"ר אמריך סולר נ' פ"ש חיפה, פ"ד כח(1) 21 (1973); ע"א 6909/11 זאב אבולס נ' מנהל מיסוי מקרקעין (23.01.2023), פסקה 8.

ב. היבט המע"מ בקבלת פיצוי

מס עסקאות בעד הפיצוי שהתקבל

כידוע, בעת שעוסק מוכר נכס, לרבות ציוד ששימש אותו לעסקו, או במתן שירות העוסק מחויב בתשלום מס ערך מוסף. ואולם - נשאלת השאלה, מהם גבולותיו של אותו "מכר" החייב במס ערך מוסף, והאם אובדן בלתי רצוני של נכס עלול גם הוא להתחייב במס ערך מוסף, ובפרט כאשר העוסק מפוצה מצד ג' (חברת ביטוח/ קרן פיצויים ממשלתית) בגין אובדן לעסק.

הוראות החוק

סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - "החוק") קובע כי:

"על עסקה בישראל... יוטל מס ערך מוסף..."

"עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, כאחת מכל 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.

² ע"מ 4875-02-17 שבו' נ' פ"ש ירושלים (פורסם בנבו") (להלן: "עניין שבו")

המונחים "מכר" ו"שירות" מוגדרים אף הם בסעיף 1 כדלהלן:

"מכר" - לענין 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, ולענין 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 ... "

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.³

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.

כמו כן, על מנת להכריע בסוגיית ניכוי מס התשומות, יש לבדוק האם ההוצאות בהן נשא העוסק באשר לנכס שאבד או שניזוק, ובהן עלות הרכישה הראשונית של הנכס ועלויות בגין תיקון הנכס, אם היו כאלה, שימשו לעסקה החייבת במס.

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

נראה כי התשובה לכך נעוצה בהגדרת המונח "מכר" בחוק ממנה עולה, כי "מכירה" לצורכי מע"מ מתקיימת ע"י פעולה של העברה מגוף אחד לאחר⁴, לרבות העברה שאינה רצונית כהפקעה או חילוט, אך לא בהוצאה חד צדדית של נכס מרשותו של העוסק.⁵

בדומה, אף הגדרת "שירות" בחוק תולה את החיוב במע"מ בכך שתיעשה "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".

1. ראו לענין זה א. נמדר, **מס ערך מוסף** (מהדורה שניה, 2000), 530.
2. כן כוללת הגדרת "מכר" פעולה שאיננה העברה מגוף אחד לגוף אחר שהוא "שימוש לצורך עצמי" ועיקרו שימוש בנכסי העסק שלא לצרכי העסק, או שימוש לצרכי העסק בנכסיו מסוג כלי רכב פרטיים ומקרקעין - ראו סעיף 1 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976.
3. להבדיל, "הוצאה" כזו עשויה להיחשב ל"מכירה" לענין מס הכנסה ומס רווח הון. ראו לענין זה בהרחבה: א. נמדר "מע"מ על אבידה, גניבה, נזק ופגיעה במקרקעין: העקרון של יציאה מרשותו של מוכר וכניסה לרשותו של קונה", **"מיסים"** 1/טו, א-8.

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**⁶.

כך למשל, בפסק הדין בעניין מזרחי⁷ נדון מקרה של פיצויים בגין גרימת נזק לדחפור של המערערת אשר גוייס לצרכיו של צה"ל. במקרה זה איבחן בית המשפט בין פיצוי הניתן כתמורה בגין ההפקעה, אשר נקבע כי הינה 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. וכך, אף בפסק הדין בעניין חברת **אול שירותים**, שם קבע כבוד השופט גולדברג כי:

"אין מקום לסברה שקבלת פיצוי נזיקי הוא בגדר אירוע החב במס ערך מוסף, שכן ההנחה היא שבמצב זה ניתקת הזיקה, הנמצאת ביסוד החיוב במס, בין קבלת התשלום לבין פעילותה המסחרית של אותה יחידה"⁸.

עולה מהאמור שהיות ומדובר בפיצוי נזיקי מתקבל במנותק מהפעילות המסחרית (של מכר נכסים ומתן שירותים), אין קבלתו מהווה אירוע לצרכי מע"מ.

בפסק הדין נוסף שניתן בעניין **אבי צמיגים**, שם נידון הנושא בהרחבה, נקבע, וכפי שיוזכר להלן, 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 עיסקה שיש לשלם בגינה מע"מ...

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'."⁹

בגישה דומה מחזיק פרופ' יורן שמציין 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,

4. ראו נמדר, לעיל הערה 1, בעמ' 87.

5. ע"ש 4/88 מזרחי נ' מנהל המכס, "מיסים" ב/6, ה-94. כן ראו ע"ש 152/95 וייס נ' מנהל מע"מ, "מיסים" יג/6, ה-172.

6. ע"א 1694/92, 1753/92, 1922/92 חברת אול שירותים נ' גבריאל מושיץ, פ"ד מ(2) 397.

7. ע"ש 166/00 אבי צמיגים נ' ממונה אזורי חיפה, "מיסים" טו/6, ה-253 (להלן - "עניין אבי צמיגים").

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.¹⁰

לא זו אף זו. פרופ' 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". עינינו 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'.¹¹

עמדה דומה, לפיה אין לראות בטובין שניזוקו, נשרפו או נגנבו כטובין ש"נמכרו", מובעת על ידי המלומדת א. 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.¹²

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.¹³

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

8. ראו א. יורן, היבטי מס בפיצוי נזיקין (תשמ"ח), 83.
9. א. יורן, "מיסוי פיצוי נזיקין (חלק ב)", "מיסים" ב/4, א-14.
10. א. שניידר, "פיצויים - החיוב במס ערך מוסף", רואה החשבון לד (תשמ"ו), 349.
11. תאמ"ו 66.714.2.

"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.¹⁴

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. ועל כן ניתן לומר כי באופן עקרוני ומבלי להתייחס למקרה ספציפי פיצוי שמתקבל מחברת ביטוח או מצד ג', למשל: בעד ציוד או מבנה שניזוקו במהלך מלחמה ופעולות איבה לא יחוייבו במע"מ במקרים שבהם לא ניתן לראות בעוסק כמי שמכר את הרכוש שניזוק במסגרת עסקה כהגדרתה בחוק ואף ללא נפקות לזהות משלם הפיצוי, שיכול להיות למשל המזיק עצמו, חברה שביטחה אותו, או חברה שביטחה את העוסק. זאת, אלא אם כן נמכר הנכס הפגום למשלם הפיצוי, שאז קמה "עסקה" החבה במע"מ.¹⁵

שאלה נוספת שיש להתייחס אליה הינה מה דינם של פיצוי שמתקבל בעקבות אובדן הכנסות בעד נזקי מלחמה, או נזק עקיף, למשל: במקרים של בצורת ונזקי טבע אחרים. בעניין זה, המחוקק קבע במסגרת תקנה 3(א)(1) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, רשימת מקרים שבהם תקבולים שניתנים כתרומה מענק וסיוע כאמור בסעיף 12 לחוק לא יהיו חלק מהמחיר העסקה החייב במע"מ ובתוכה פיצויים שנתקבלו בעד נזקי מלחמה, נזק עקיף ונזק בצורת שמשולם מכח חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשנ"א-1961.¹⁶

מס התשומות - התרת הניכוי בעד הנכס שניזוק

כאמור, מצאנו כי קבלת פיצויים בגין נזקי 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.

סעיף 41 לחוק קובע, כאמור, את העקרון לפיו:

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

משום כך, ומאחר שקבלת פיצוי בגין נזק שנגרם לנכס איננה 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

12. עניין אבי צמיגים, לעיל הערה 7, בעמ' ה-255-254.

13. יצוין, כי מקום שבו נמכר רכוש ניזוק לגורם המשלם את הפיצוי, וזאת מכוח הסכם שבין הצדדים, יתקיים "מכר" והעסקה תחוב במע"מ בהתאם לשווי המכירה שנקבע (שאינו צריך לכלול את הפיצוי הנזיקי). וראה למשל, דעת המלומד פוטשבוצקי הקובע, כי "מכירת רכוש ניזוק לחברת הביטוח מכח תנאי הפוליסה היא מכירה לכל דבר" (י. פוטשבוצקי, חוק מס ערך מוסף (מהדורה חמישית, 1999), 52).

16. שם בס"ק (ח).

הנכס שניזוק, אם אכן תוקן. במידה שכבר נוכה מס התשומות, יש לברר, האם על הניזוק להחזיר לשלטונות מע"מ את מס התשומות שניכה.

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."¹⁷

דהיינו, לגישתו של פרופ' יורן, העובדה שהתשומות עמדו לשמש בעסקה החייבת במע"מ תספיק לצורך התרת מס התשומות בגינן בניכוי. משמעותה של גישה זו הינה, שלעובדה שהנכס יצא לבסוף מרשות הנישום בעסקה שאיננה חייבת במע"מ, תיוחס משמעות משנית, אם בכלל. במסקנה זו תמכו גם 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 המיידי של השימוש שיעשה בה בעסק."18

שלטונות מס ערך מוסף עצמם נקטו עמדה דומה בטיעונם בעניין דנות, לפיה:

"מבנה החוק, ניסוחו, תכליתו והגיונו מביאים לתוצאה לפיה בדיקת התשומות נערכת לפי יעודן בעת רכישתן ובזמן דרישת הניכוי ולא לאחר מכן."¹⁹

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."²⁰

14. יורן, לעיל הערה 9, בעמ' א-29.

15. גלובס, 3.8.95.

16. ע"א 125/83 דנות נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1) 268, 272.

17. יורן, לעיל הערה 9, בעמ' א-29.

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."²¹

אף פוטשבוצקי וזמי פליטר ז"ל ציינו שלגישתם:

"אין כל חשיבות לעובדה, שבסופו של דבר לא הושגה הכנסה חייבת במע"מ ... ובלבד שניתן להוכיח שהייעוד החזוי במועד היווצרות התשומה היה לעיסקה חייבת במע"מ."²²

ואכן, רשויות מע"מ קיבלו עמדה זו, וגישתן המפורשת כפי שהיא מוצגת בהוראות המקצועיות 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."²³

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, בדוגמה של כלי הרכב שניזוק במהלך השכרתו, שימש הוא לעסקת "השכרה" שהיא "מכר" לפי סעיף 1 לחוק, ועל כן שימשו התשומות שברכישתו לעסקה החייבת מע"מ.

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

לא זו אף זו, בפסק הדין בעניין **אבי צמיגים**, אף הכריע בית המשפט שתשומות הקשורות להליך קבלת הפיצויים, לדוגמה - שכ"ט עורכי הדין שהופיעו במשפט כנגד חברת הביטוח, מותרות אף הן בניכוי, ובלבד שהפיצויים שהתקבלו נועדו לשמש להשקעה בעסק שנתר פעיל (באותו מקרה - נועדו הפיצויים לשמש לשם רכישת ציוד ומלאי חלופיים). וכך מנמק בית המשפט את מסקנתו:

18. ש.ם.
19. ז. פליטר, י. פוטשבוצקי, "מס תשומות בגין שימוש זמני בתשומה", "מיסים" יא/1 א-9.
20. תאמ"ו 66.714.1.

"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 החילופיים.

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 שכלתה 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 חילופיים. כדי לחפור ולהוציא את המטמון היא נזקקת לשירותיה של חברה לעבודות עפר העושה חפירות במקום. בגין שירותים אלה היא משלמת תמורה רבות מע"מ. מציאת המטמון אינה עסקה ואינה אירוע מס. ההוצאות לחפירת המטמון הן לדעתי חלק מהמחיר, במובן הרחב של המילה של רכישת הציוד החילופי ואין כל סיבה לנתק הוצאה זו מכלל ההוצאות (כגון הוצאות מימון) לרכישת הציוד החילופי ...

אין להבדיל הוצאה זו מהוצאה בגין ריבית והפרשי הצמדה בגין נטילת הלוואה למימון רכישת אותו מלאי וציוד הבאים במקום הרכוש שניזוק.²⁴

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.

אם כן מצאנו כי, אם 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 לפיה לא יידרש החזר מס תשומות.

שאלה נוספת שיכולה לעלות - האם יותרו בניכוי כל התשומות הכרוכות בתיקון הנכס ובהחזרתו לתפקוד עתידי (ולשימוש בעסקאות החייבות מע"מ), ללא כל חשיבות לשאלה, האם שולם פיצוי בגין הנזק ומה מידת הפיצוי ששולם. נראה שבמידה שהפיצויים "ישבו לעסק" וישמשו לרכישת נכסים דומים חדשים, אף תשומות אשר נדרשו לשם קבלת הפיצויים עצמם עשויות להיות מותרות בניכוי לצרכי מע"מ.

21. עניין אבי צמיגים, לעיל הערה 7, בעמ' ה-257-258.

לסיכום

שאלת הטיפול המיסוי בהכנסות מפיצוי שנתקבל במהלך חי העסק בגין נכס שניזוק, אבד או נגנב צריכה להבחן לפי מהותו הפיסקאלית של הנזק שנגרם בשני מישורים – האחד במישור מס הכנסה והשני במישור מע"מ. במישור מס הכנסה סיווג ההכנסה כפרותי או כהוני יקבע לפי הפרצה שהפיצוי בא לכסות קרי - אם הפיצוי בא לכסות על נכס שניזוק - הפיצוי יחשב להכנסה הונית ואם הפיצוי בא אובדן הכנסות – הפיצוי יחשב להכנסה פירותית.

במישור השני יש לבחון לענין מע"מ - האם הפיצוי יחשב ל"מכר" לענין אם לאו או האם הפיצוי בא בכדי לכסות על אובדן הכנסות כתוצאה מנזק עקיף.

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; לפיכך, ברגיל, אין "מכר" של נכס, אין "עסקה" ואין הפיצוי חב במע"מ.

כאשר במועד 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 נראה 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 לשימוש בעסקאות החייבות מע"מ, נראה שמס התשומות בגינן 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, אני סבור שיש מקום להתיר ניכוי מס תשומות אף בגין התשומות שנדרשו לצורך קבלת הפיצויים.

הכותב: העוסק בתחום דיני המס (מס הכנסה, מע"מ, מיסוי מקרקעין במישור האזרחי והפלילי), עבירות לפי חוק איסור הלבנת הון יוצא רשות המיסים ופרקליטות מיסוי וכלכלה. אתר המשד:

yaniv-tax.co.il, נייד: 052-3701370.

התשובה אינה מהוות תחליף לייעוץ משפטי, ואין הכותב אחראי לתוצאות השימוש בה ואין באמור כדי להוות מענה לנסיבות מקרה קונקרטיים ו/או ספציפיות, לחוות דעה או להביע עמדה ביחס למקרה מסוים.