

סוגיות המע"מ במחילת חובות בין חברות קשורות

אי' ו' שואל:

האם מחילת חוב שחברה מוחלת לחברה אם ולחברה סבתא חייבת במע"מ עסקאות על ידי החברות הנמחלות, וזכאית לקיזוז מע"מ התשומות על ידי החברה המוחלת (כל החברות רשומות באיחוד עוסקים)?



רו"ח (משפטן) ישי חיבה משיב:

חבות במע"מ במחילת חוב

מחילת חוב במישור מע"מ היא סוגיה כואבת ולכאורה גם אינה מוכרת דיה, לכאורה - שכן מספר לא מבוטל של פסקי דין קובעים ככלל כי מחילת חוב לעוסק מורשה תיחשב לעסקה החייבת במס עסקאות.



ראו לעניין זה את הלכת תה"ל תכנון המיס לישראל (ע"א 141/00) והלכת

החברה הכלכלית חיפה בע"מ (ע"א 563/86).

כלומר העוסק שנמחל לו החוב יכול וצריך להפיק חשבונית מס על סכום המחילה, כולל מע"מ עסקאות, בעבור הצד השני - המוחל.

קיזוז מס תשומות לצד המוחל

סוגיית אפשרות קיזוז מע"מ תשומות בחשבונית זו על ידי הצד המוחל היא סוגיה אחרת לחלוטין, כאשר המפתח לקיזוז מע"מ התשומות נעוץ בסעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"), כלהלן:

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

על פי סעיף זה נפסקו מאות או אלפי פסקי דין לאורך השנים, שעניינם אפשרות קיזוז מע"מ תשומות - אם היו בגין עסקה חייבת, בגין עסקה פטורה או שמא כלל לא בגין עסקה הנראית לעין, אלא בגדר חלום באספמיה ליצירת עסקאות חייבות בעתיד שאינו נראה לעין.

יש להניח כי לא ניתן לטעון שמחילת החוב בידי המוחל, קרי "אובדן הסכום", הוא שלב ביצירת עסקה חייבת במע"מ, ובהתקיים הנחה זו קשה לקזז את מע"מ התשומות הגלום בחשבונית זו.

איני מוציא מכלל אפשרות דעת אחרים, שעל פיה עצם המחילה יאפשר את חיזוקו ואת קיומו של הצד השני הנמחל, ובהמשך אף יקיים עסקאות מהותיות בין הצדדים: גביית דמי ניהול וייעוץ וכדומה, ובשל כך אפשר לראות במחילה מדרגה לקיום עסקה חייבת וכך "לעקוף" את מגבלת סעיף 41 לחוק כאמור. בעיניי טענה זו נראית דחוקה.

איחוד העוסקים

עניין איחוד העוסקים מעניין בפני עצמו, ועצם קיומו נועד לצמצם דיווחים חופפים וכפולים של מס עסקאות ומס תשומות בין חברי איחוד העוסקים לבין עצמם. בתשובה זו איני מתייחס לשאלה אם חייבים להוציא חשבונית מס בתוך איחוד העוסקים, וכן להרחבת חובות הדיווח החלות על חברי איחוד העוסקים שהוחלו לאחרונה.

העובדה כי רישומי מע"מ הדדיים בין חברי איחוד העוסקים "מצטמצמים" ולכאורה אין להם משמעות - אינה מחילה פטור גורף ממע"מ בכל מקרה.

ראו לעניין זה את תקנה 23 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, כדלקמן:

"(א) עוסקים שנרשמו כעוסק אחד יגישו דו"ח תקופתי אחד על כל עסקאותיהם וכך יגישו גם כל דו"ח אחר שיידרשו, אלא אם נקבע או הורה המנהל אחרת.

(ב) דו"ח תקופתי כאמור לא יכלול עסקאות שעשו עוסקים בינם לבין עצמם.

(ג) הוראות תקנת משנה (ב) לא יחולו על עסקה אשר הקונה לא רשאי על פי דין לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית המס שהוצאה בגינה." [ההדגשה אינה במקור - י"ח].

לעומת זאת, ייתכן שאפשר למצוא טענה נגדית דווקא בפסק דין שבו זכו רשויות מע"מ. בעניין יצחק גרוס ובניו (ע"א 2883/91) חויבה חברה במע"מ עסקאות בגין ריבית על משיכות אלמנת מנהל ובעל מניות בה, אף ששתייהן (החברה והאלמנה) היו באיחוד עוסקים. בפסק הדין נקבע כדלהלן:

"נראה כי יש לפרש את היקף הפטור שבסעיף 56 באופן שהוא יחול רק על העסקאות הפנימיות של ה'שותפות'. מטרת יצירת הישות של 'עוסקים כאחד' הייתה מניעת התחשבות מיותרת בין השותפים בעניין תשלומי מע"מ וניכויי מס תשומות במסגרת העסקאות הפנימיות של השותפות. התחשבות זו לא הייתה מביאה לכל תועלת, מאחר וכל חיובי המע"מ שהיה מתחייב בהם שותף אחד במסגרת העסקאות הפנימיות של השותפות, היו מתקזזים בדרך של ניכוי מס תשומות על ידי השותף האחר.

לפיכך פטר המחוקק את 'העוסקים כאחד' ממס. רציונל הפטור מתייחס אך ורק לעסקאות הפנימיות של השותפות ואין מקום להרחיבו אל עסקאות שנתבצעו בין השותפים לתועלתו של אחד השותפים מחוץ למסגרת השותפות".

האם מהלכת גרוס דלעיל עולה כי להבדיל ממנה, במקרה כגון המקרה הנדון שבו העסקה היא המחילה, והחוב והמחילה גם יחד לא נעשו לצרכים פרטיים אלא לצרכים עסקיים פנימיים גרידה, שיש להם עניין רק בתחום הפעילות המשותפת של איחוד העוסקים - "יציל" איחוד העוסקים את "אובדן" המע"מ? אולי...