

אהרון נמדר - "חוק מס ערך מוסף המבואר (2026)" – הוצאת נבו, התשפ"ו - 2026, 717 עמ'.

דיני המיסים ככלל הם מן הדינים המורכבים הקיימים בספר החוקים. אחרי ככלות הכל אין אזרחים האוהבים לשלם מיסים, וחזקה על הציבור שייעשה כל שביכולתו החוקית (והפחות חוקית) לשלם כמה שפחות. לכך יש להוסיף את העובדה שחוקי מיסים צריכים להיות צודקים מוסרית וקלים לגבייה, שתי מטרות שברור שהן סותרות לעיתים. ממילא דיני המיסים נחשבים תמיד (ובצדק) כתחום עמום ובעייתי, שרק יודעי ח"ן מועטים בקיאים בהם.

מס ערך מוסף הוא חדש יחסית. אף שמיסים על צריכה ומסחר הם מן המיסים העתיקים ביותר, שיטת המע"מ במתכונתה המודרנית התפתחה רק במחצית השנייה של המאה העשרים. מאז התפשטה במהירות והפכה לאחד ממקורות ההכנסה המרכזיים של מדינות רבות. הוא נחשב למס יעיל יחסית לגבייה, משום שהוא מוטל על בסיס צריכה רחב ומייצר הכנסות משמעותיות. כנגדו נטען שמשקי בית בעלי הכנסה נמוכה מוציאים חלק גדול יותר מהכנסתם על צריכה בסיסית ולכן נושאים בנטל יחסי גבוה יותר (המתח שהזכרנו בין יעילות וצדק).

בישראל נכנס המס לתוקף בינואר 1976 עם חוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 שתוקן מאז מעל 65 פעמים. תיקוניו הרבים מראים את הדינמיות והצורך בשינויים בהתאם לנסיבות. אולם ברור ששינויים תכופים אלו, לא הפכו אותו לברור ומובן יותר. ספרות לא מעטה נכתבה על החוק ואחד מהכותבים העיקריים הוא פרופ' אהרון נמדר. ספרו מס ערך מוסף (שאיננו נשוא סקירה זו) יצא לאור בחמש מהדורות מאז שנת 1994 (מהדורה חמישית ואחרונה בינתיים בת שני כרכים יצאה לאור בשנת 2013). ספרו זה מאורגן לפי נושאים ויש בו שבעה שערים (העסקה החייבת במס, מלכ"רים ומוסדות כספיים, הטלת המס, פטורים ושיעורי אפס, ניכוי מס תשומות, רישום ודיווח, שומה, גבייה וערעור).

הספר הנוכחי שלפנינו, חוק מס ערך מוסף המבואר בנוי בצורה שונה לחלוטין, לא 'פרשנות' כי אם ביאור. כשכתוב על ספר "מהדורה מבוארת", המשמעות היא בדרך כלל: הטקסט המקורי + הערות והסברים שנועדו להקל את הבנתו. הוא איננו בנוי כלל לפי נושאים אלא עוקב אחרי החוק. חוק המע"מ מורכב משמונה עשרה פרקים שונים ובהם 151 סעיפים. בתחילת כל פרק ישנו הסבר קצר על עקרונות הפרק. רק לאחר ההקדמה עובר המחבר לסעיפי החוק. כל סעיף בחוק מקבל יחידה עצמאית, הכוללת את לשון הסעיף, פירוש מפורט, והפניות לשלושה סוגי מקורות: ספרות משפטית, חקיקה נלווית ופסיקה רלוונטית. שיטה זו של ביאור מאפשרת לקורא להגיע בקלות לכל סעיף בחוק ולעיין בפסיקה הרלוונטית בו. כל אי בהירות בסעיף כלשהו יכולה להיבדק באופן ישיר.

אברהם טננבוים



**”אולם המציאות היא שפעמים רבות
תאגיד רב-לאומי מקים חברת-בת
רשומה בישראל (מסיבות
מבניות/מיסוי כלליות), אבל כל
הפעילות הכלכלית שלה בפועל —
משרדים, עובדים, ניהול — נמצאת
בחו"ל, ואין לה שום עסק אמיתי
בישראל.”**

כך למשל בפרק ז' העוסק בהטבות מס מוסבר ההבדל בין מס בשיעור אפס ופטור ממס. למרות שהתוצאה הסופית היא אי תשלום מס, "מס בשיעור אפס" היא הטבה טובה יותר. הוא גם פוטר את העסקה ממס וגם מעניק זכות מלאה לקזז את מס התשומות (לקבל בחזרה את המס ששילם על ההוצאות). פטור ממס לעומת זאת לא מאפשר לעוסק לדרוש בחזרה את המס ששילם על ההוצאות שלו (מס תשומות). זו גם הסיבה שהמחוקק משתמש ב"מס בשיעור אפס" רק כאשר הוא רוצה לתת הטבה כפולה ולעודד מגזר כלכלי מסוים.

ולאחר הסבר העקרונות, עובר הספר על סעיפי החוק שבהם יש מס בשיעור אפס. דוגמא טובה היא מס בשיעור אפס על פירות וירקות. המטרות הן הוזלת מוצרי יסוד יחד עם תמיכה בחקלאות המקומית. הצרכן הסופי נפטר מתשלום המס אך כלל העוסקים לאורך שרשרת האספקה (מהחקלאי ועד הסופרמרקט) יכולים לנכות את מס התשומות שלהם.

היחידה המקיפה ביותר בספר, עם 32 הפניות חקיקה ו-83 הפניות פסיקה, קשורה לחלק 'ההגדרות'. הדבר הגיוני היות שרוב המחלוקות המשפטיות במע"מ קשורות לכך. מהי "עסקה"? מהו "עוסק"? מתי מתן שירות הופך לפעילות חייבת במס? הגדרות אלו הן בדרך כלל נושא למחלוקות עד שבית המשפט פוסק את דברו.

נמדר איננו מהסס לבקר את החוק והפסיקה, אם כי בצורה מנומסת יחסית. כך למשל הוא מבקר את החוק בעניין מיסוי נכס בלתי מוחשי לתאגיד זר (נכס כפטנט, תוכנה, וכו'). החוק קובע כי כדי שהמוכר הישראלי יקבל שיעור אפס (=לא ישלם מע"מ), התאגיד הקונה צריך גם להיות רשום מחוץ לישראל, וגם ללא פעילות בישראל. אולם המציאות היא שפעמים רבות תאגיד רב-לאומי מקים חברת-בת רשומה בישראל (מסיבות מבניות/מיסוי כלליות), אבל כל הפעילות הכלכלית שלה בפועל — משרדים, עובדים, ניהול — נמצאת בחו"ל, ואין לה שום עסק אמיתי בישראל. אם חברה ישראלית מוכרת פטנט לחברת-הבת הרשומה-בישראל, המוכר הישראלי לא יקבל שיעור אפס — כי הקונה, למרות שאין לו שום נוכחות אמיתית בישראל, נכשל במבחן הפורמלי (הוא "רשום בישראל"). כך למשל אם חברה ישראלית תמכור פטנט/תוכנה ל-"גוגל ישראל", היא תחויב במע"מ, אך אם תמכור זאת ל-"גוגל-אירלנד" תהיה פטורה ממנו, גם אם זו תעבירה ישירות לגוגל ישראל. זו תוצאה ש"קשה ובלתי מתקבלת על הדעת" בעיני נמדר (אך זהו החוק הנוהג כיום). וזוהי רק דוגמא לשלל הביקורות המופיעות במחקרו.

הספר פחות מתאים למבקשים דיון עיוני בדיני המיסוי בכלל ומע"מ בפרט, אך ישרת נאמנה את כל מי שעוסק במע"מ בפועל: עורכי דין בתחום המיסים, רואי חשבון, יועצי מס, שופטים וחוקרים אקדמיים.

* * *