



## רשימת העמדות בנושא מס ערך מוסף

- עמדה מס' 01/2016 - ניכוי מס תשומות בחברת החזקות..... 2
- עמדה מס' 02/2016 - יבוא שירותים מחו"ל..... 2
- עמדה מס' 03/2016 - אי תחולת הפטור בסעיף 31(1) לחוק בהשכרה לחבר בני אדם..... 3
- עמדה מס' 04/2016 - איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים ע"י חברה והשכרתה למגורים..... 3
- עמדה מס' 05/2016 - שיעור המס החל בשל מתן שירותים הכלולים בערך טובין הפטורים ממע"מ..... 4
- עמדה מס' 06/2016 - החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות..... 4
- עמדה מס' 07/2016 - החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת התקשרות לפני תום המועד המוסכם..... 4
- עמדה מס' 08/2016 - אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק כאשר בפועל נוכה מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס..... 5
- עמדה מס' 09/2016 - אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק בעת מכירת נכס, שנרכש או יובא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס..... 5
- עמדה מס' 10/2016 - עסקה של מתן שירות, אשר לשם ביצועה נעשה שימוש בנכס שעל פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, אינה ניתנת לפיצול ומלוא התמורה חבה במע"מ..... 5
- עמדה מס' 11/2016 - החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלום..... 6



## **עמדה מס' 01/2016 - ניכוי מס תשומות בחברת החזקות**

חברת החזקות היא חברה המחזיקה במניות של חברות אחרות ומטרתה העיקרית הינה במישור ההוני/השקעתי, קרי הפקת הכנסות מהחברות המוחזקות על ידה בדרך של קבלת דיבידנד או מכירה של המניות בחברות המוחזקות.

לצורך השגת מטרה זו חברת החזקות מעניקה לחברות המוחזקות שירותים הכוללים שירותי ניהול ומתן אשראי.

אי לכך, חברת החזקות זכאית לנכות מס תשומות כמפורט להלן:

- בשל תשומות כלליות, החברה זכאית לנכות מס תשומות בשיעור של 25%.
  - בשל תשומות ישירות, המשמשות לביצוע עסקאות החייבות במס, החברה זכאית לנכות עד שני שלישים (66.67%) ממס התשומות.
  - בשל תשומות ישירות, שאינן משמשות בעסקה החייבת במס, למשל, תשומות לרכישת/מכירת מניות - אין חברת החזקות זכאית לנכות כלל מס תשומות.
- יצוין, כי גם על חברה, המבצעת עסקאות בנוסף ובמנותק מפעילותה כחברת החזקות, ואשר מנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר מהמפורט לעיל, לדווח על כך לשם בחינת שיעור ניכוי מס התשומות לו היא זכאית.

## **עמדה מס' 02/2016 - יבוא שירותים מחו"ל**

בהתאם להוראת סעיף 15(א) לחוק, ולתכלית החוק לפיה יש למסות את הצריכה של כלל השירותים בישראל, יראו שירות כניתן בישראל כאשר קיימת זיקה בין השירות לבין ישראל שמקורה בזהות של נותן השירות, זהות מקבל השירות או מיקומו הפיזי של הנכס נשוא השירות.

לפיכך, שירות ייחשב כמיובא לישראל אם הוא נצרך בפועל בישראל, נועד לצריכה בישראל, או אם הוא ניתן בקשר לנכס המצוי בישראל.

לדוגמה: שירותי ייעוץ הניתנים מחו"ל לתושב ישראל בישראל, מתן שירותי אדריכלות על ידי תושב חוץ ביחס לנכס בישראל, הופעה בישראל של אמן או מתן הרצאה בישראל על ידי מרצה מחו"ל – כל המקרים הנ"ל חבים במע"מ.

בהתאם לתקנה 6ד לתקנות, חובת תשלום המס בשל יבוא שירות מוטלת על הקונה, זולת אם ברשותו חשבונית בשל העסקה.

ניכוי מס תשומות בשל יבוא שירות יותר בכפוף להתקיימות הוראות הדין, בין היתר, סעיפים 38 ו-41 לחוק. יובהר, כי מס ששולם בגין יבוא שירות לצריכה באזור סחר חופשי אילת, לא יותר בניכוי.



## **עמדה מס' 03/2016 - אי תחולת הפטור בסעיף 131(1) לחוק בהשכרה לחבר בני**

### **אדם**

השכרת נכס לחבר בני אדם (כגון, חברה, עמותה או שותפות) אינה בבחינת השכרה למגורים. שכן, חבר בני האדם עצמו אינו יכול לעשות שימוש בנכס למגורים.

לפיכך, השכרה לחבר בני אדם אינה חוסה תחת הפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 131(1) לחוק, אלא חבה במע"מ בשיעור מלא.

לעניין זה ראה, בין היתר, ע"א 2291/07 מע"מ אשדוד נגד ש.י סימון אחזקות בע"מ, פורסם בנבו.

יצוין, כי גם על עוסק, המשכיר נכס לחבר בני אדם וסבור כי השוכר (חבר בני האדם) מהווה "צינור" באופן שחל עליו הפטור ממע"מ, לדווח על כך לשם בחינת תחולת הפטור.

## **עמדה מס' 04/2016 - איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים ע"י חברה**

### **והשכרתה למגורים**

רכישת דירת מגורים ע"י חברה הרשומה כ"עוסק" על פי החוק, לרבות חברה הרשומה כאמור שלא בתחום המקרקעין, ממי שאין עיסוקו במקרקעין, מהווה "עסקת אקראי" על פי החלופה השנייה להגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק. על פי תקנה 6ב(א) לתקנות, החבות במס חלה על החברה ועליה להוציא חשבונית מס עצמית ולשלם את המס הנובע מהחשבונית.

עסקת השכרת הדירה למגורים, לרבות השכרה כאמור לאורגן בחברה, הינה עסקה הפטורה ממע"מ על פי סעיף 131(1) לחוק. לפיכך, לאור סעיף 41 לחוק, החברה אינה רשאית לנכות מס תשומות בהסתמך על חשבונית המס העצמית שהוציאה בשל רכישת הדירה.



## **עמדה מס' 05/2016 - שיעור המס החל בשל מתן שירותים הכלולים בערך טובין**

### **הפטורים ממע"מ**

בהתאם לסעיף 30(א)(5) לחוק, על שירות הניתן לתושב חוץ לגבי נכס המצוי בישראל חל מע"מ בשיעור אפס ככל שהתמורה עבור השירות כלולה בערך הטובין המיובאים שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין.

כמו כן, בהתאם לסעיף 30(א)(6) לחוק חל מע"מ בשיעור אפס על שירות שניתן בקשר לשינוע טובין, אשר תמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין.

סעיפים אלה חלים רק במקרים בהם יבוא הטובין חב במע"מ, לרבות מרכיב השירות הנכלל בערך הטובין לצורכי מכס. לעומת זאת, כאשר המדובר ביבוא של טובין הפטורים ממע"מ, על השירותים כאמור לעיל חל מע"מ בשיעור מלא.

## **עמדה מס' 06/2016 - החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכוח חוזה**

### **בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות**

תקבול, המשולם לעוסק במסגרת "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, לרבות מכוח חוזה הקובע כי ישולמו סכומים בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת שהופסקה ההתקשרות ב"נקודת יציאה" עליה הוסכם מראש בין העוסק ללקוח, הינו תמורה עבור עסקה (ואינו מהווה פיצוי נזיקי) ואי לכך חב במע"מ. שכן, תקבול כאמור הינו בעל אופי מסחרי, אפשרות התרחשותו נצפתה מראש ואי לכך עוגנה בחוזה בין הצדדים, אין הוא מהווה פיצוי בגין אובדן רווחים עתידיים, ולכן מהווה תמורה במסגרת עסקה. לעניין זה ראה רת"ק 4832-12-12 תשעה מיליון (א"י די א"י חברה לביטוח בע"מ) נ' שטרסברג ואח'.

## **עמדה מס' 07/2016 - החבות במע"מ בשל ביטול הנחה בכפוף להמשך ההתקשרות עם העוסק**

### **לפני תום המועד המוסכם**

במקרים בהם בחוזה ההתקשרות נקבע, כי הלקוח יקבל הנחה בכפוף להמשך ההתקשרות עם העוסק עד למועד מוסכם, וכי במידה והלקוח יפסיק את ההתקשרות לפני המועד האמור, ישיב את סכום ההנחה שקיבל בעבר, הסכומים המשולמים (מוחזרים) כאמור מהווים חלק בלתי נפרד מהתמורה עבור העסקה ולפיכך חבים במע"מ בידי העוסק.



## **עמדה מס' 08/2016 - אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק כאשר בפועל נוכה**

### **מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס**

סעיף 31(4) לחוק קובע פטור ממס, באופן מלא או חלקי, בהתקיים התנאים המפורטים להלן באופן מצטבר: נרכש או יובא נכס, רכישת הנכס או יבוא הנכס היו חייבים במס, במועד הרכישה או היבוא לא ניתן היה על פי דין לנכות את מס התשומות שהוטל בשל רכישת הנכס או יבואו כאמור, כולו או חלקו. אשר על כן, במקרים בהם עוסק ניכה מס תשומות שלא כדין בגין רכישה או יבוא של נכס, והנכס נמכר בחלוף חמש שנים ומעלה ממועד ניכוי מס התשומות, לא יחול הפטור ממס על פי סעיף 31(4) לחוק בעת מכירת הנכס אלא אם כן מס התשומות הושב תוך חמש שנים ממועד הניכוי.

## **עמדה מס' 09/2016 - אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק בעת מכירת נכס,**

### **שנרכש או יובא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת**

#### **עסקה הפטורה ממס**

מכירת נכס, שנרכש או יובא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס, והנכס שימש בעסקה החייבת במס, חבה במע"מ ואינה באה בגדר הפטור ממס מכוח סעיף 31(4) לחוק מן הטעם שבמקרה זה לא הוטל על העוסק מס תשומות בשל הרכישה/יבוא הנכס, וממילא הוא לא נשא במס תשומות, אשר הדין מנע ממנו לנכותו.

## **עמדה מס' 10/2016 - עסקה של מתן שירות, אשר לשם ביצועה נעשה שימוש בנכס**

### **שעל פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, אינה ניתנת לפיצול ומלוא**

#### **התמורה חבה במע"מ**

במקרה בו נכס, אשר על פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו והוא שימש במסגרת עסקה של מתן שירות החייבת במס, אינה ניתנת לפיצול, אשר על כן מלוא התמורה המשולמת עבור עסקת מתן השירות, חבה במע"מ. עם זאת, מכירת אותו נכס והשכרתו במנותק מעסקת מתן השירות, פטורה ממע"מ על פי סעיף 31(4) לחוק.

לדוגמה - עסקה של מתן שירותי שמירה ואבטחה ממונעים, הכוללת מרכיב של העמדת רכבים פרטיים לצורך מתן השירותים כאמור הינה עסקה אחת כוללת ואין להפריד בין חלקיה. על כן, מלוא התמורה המשולמת עבור עסקה זו חבה במע"מ (על אף שעל פי תקנה 14(א) לתקנות לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישת הרכבים הפרטיים).



## עמדה מס' 11/2016 - החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור

### בתשלום

סכום, שגובה עוסק מלקוח כהוצאות אכיפה וגביה בעקבות פיגור בתשלום על ידי הלקוח, למעט החזר הוצאות שנפסק בידי בית משפט או לשכת הוצל"פ, מהווה חלק ממחיר העסקה בהיותו תשלום בשל פיגור בתשלום כאמור בסעיף 7(2) לחוק, ואי לכך חב במע"מ בידי העוסק. האמור לעיל חל גם במקרים בהם התקבול בגין הפיגור בתשלום נגבה מהלקוח על ידי נותן שירות חיצוני עמו העוסק התקשר למטרה זו, ואף אם התקבול ישמש לצורך תשלום שכר הטרחה על ידי העוסק לנותן שירות כאמור.