



עסקאות פטורות ועסקאות בשיעור מע"מ אפס

עסקה בשיעור מס אפס - עסקה חייבת במס אלא ששיעור המס הוא אפס.
עסקה פטורה - כשמה כן היא - פטורה ממס.

מאחר שניתן לנכות מס תשומות רק מתשומות שימשו לעסקאות חייבות:

- עסקה בשיעור מע"מ אפס - ניתן לנכות תשומות.
- עסקה פטורה - לא ניתן לנכות תשומות.

דוגמאות:

1. שירות לתושב חוץ - שיעור מע"מ אפס.
2. השכרה למגורים - עסקה פטורה.

המשמעות: שיעור מס אפס מהווה הטבה משמעותית לעומת פטור ממס.
לדוגמא: פטור ממע"מ במתן שירותי בניה בעסקאות תמ"א 38 כמעט ואינו רלוונטי.



עסקאות פטורות

עסקאות פטורות ממס - סעיף 31 :

1. **השכרה למגורים.**
 2. **בנין להשכרה - מכירת דירות שהושכרו חמש שנים בהתאם לאישור מרכז ההשקעות.**
 3. **מסירת/מכירת/השכרת מקרקעין בדמי מפתח.**
 4. **עוסק פטור.**
- ← **חריגים:** א. עסקאות מקרקעין; ב. נוכח מס התשומות ברכישה.
5. **מכירת נכס שלא נוכח התשומות על פי דין ברכישתו.**
 6. **הפקדת כספים / הלוואה למוסד כספי.**

סעיף 33 – פטור ביבוא ובמכירת אבנים יקרות (יהלומים וכו').

עסקאות פטורות

עסק שמשכיר למגורים 1000 דירות, עדיין נשאר עסק שכל עסקאותיו פטורות.

"בית מלון" - לרבות פנסיון, בית מרגוע, בית אירוח או כיוצא באלה שבו מלינים בדרך כלל בתמורה לפחות חמישה אנשים;"

← בדרך כלל המבחן לבית מלון הינו מבחן מהותי, בהתאם לשירותים שניתנים אגב הדיור.

פסק דין ש.י. סימון (ע"א 2291/07)

המקרה: חברה שהשכירה לעמידר מקבץ דיור ועמידר השכירה לדיירים.

נקבע: החברה לא זכאית לפטור ממס.

הכלל: רק מי שמשכיר בפועל/שולט על ההשכרה זכאי לפטור.

עסקאות פטורות – סעיף 31(4)

סעיף 31(4):

"מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו, ובלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס התשומות - ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק שמותר לנכותו לכלל מס התשומות;"

← מבחן משפטי ולא עובדתי – צריך לבחון האם אסור היה לנכות את התשומות על פי דין, ולא האם התשומות נוכו אם לאו.

הוראת תאמ"ו 62.712:

"סעיף 31(4) קובע פטור על מכירת נכס, שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו. הפטור לא חל על נכסים שנרכשו לפני תחילת החוק (1.7.76) ולכן מכירתם חייבת במס. יחד עם זאת, הפטור יחול על נכסים שנרכשו לפני תחילת החוק, וזאת בתנאי שאם היו נרכשים לאחר תחילת החוק לא ניתן היה לנכות את מס התשומות בגינם, כגון: רכישת נכס ע"י יהלומן שעסקאותיו פטורות מכח סעיף 33 לחוק מע"מ, וכן רכישת דירת מגורים המשמשת להשכרה למגורים, הפטורה ממס מכח סעיף 31(1) או (2) לחוק."

עסקאות פטורות – תמ"א 38

סעיף 31(א):

"(ב) במכירת זכות ביחידת מגורים חלופית בידי יזם, וכן במתן שירותי בניה במתחם, על ידי יזם, בתמורה לרכישת זכות על ידי ביחידת מגורים במתחם, שנעשתה בהתאם להוראות סעיף 49כב לחוק מיסוי מקרקעין - יהיה אותו חלק במחירם שאינו עולה על תקרת השווי, פטור ממס."

המשמעות: ניסו לתת הקלה לעסקאות תמ"א 38, אבל הפטור לא רלוונטי כיוון שלא ניתן לנכות את תשומות הבניה.

עסקאות בשיעור מס אפס

רשימה חלקית:

1. יצוא טובין - 30(א)(1).
2. מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ - 30(א)(2).
3. מתן שירות לתושב חוץ - 30(א)(5).
4. מתן שירות מחוץ לישראל - 30(א)(7).
5. שירותים לתיירים - 30(א)(8).
6. פירות וירקות - 30(א)(13).

יצוא טובין ומכירת נכס בלתי מוחשי

יצוא טובין

"מכירת טובין - למעט טובין כאמור בסעיף 33 - אם הותר לגביהם רשימון יצוא או מסמך אחר שאישר לענין זה המנהל."

- פסק דין זיו: דרישת רשימון היצוא היא דרישה מהותית ולא ראייתית.
- פס"ד אורו ישראל: רשימון יצוא פיקטיבי לא מזכה בשיעור מס אפס.

מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ

נדרש:

1. נכס בלתי מוחשי
2. תושב חוץ - לצורך סעיף 30(א) מוגדר בסעיף 30(ג):
"תושב חוץ" - תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל, ולעניין סעיף קטן (א)(18) - גם אם הוא שוהה בישראל לצורך הפקת הסרט;

נקודה למחשבה: מה מוגדר כ"עסקים" או "פעילות" בישראל?

סעיף 30(א)(5) – שירות לתושב חוץ

הכלל: מתן שירות לתושב חוץ.

סייג: צד ישראלי קשור לקבלת השירות –
"לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל."

חריג: תמורת השירות כלולה בערך הטובין לעניין מכס (במקרה זה המע"מ בגין השירות כבר כלול בטובין).

תנאים: תקנות 12 ו-12א לתקנות.

סעיף 30(א)(5) – שירות לתושב חוץ

תנאים בתקנה 12א

תנאי 1 - השירות לא ניתן לגבי נכס בישראל

שלושה יסודות להתקיימות התנאי:

1. קיים נכס.
2. קיים קשר סיבתי בין השירות לנכס. הנכס הינו מושא השירות העיקרי.
3. הנכס נמצא בישראל.

חריגים

- השירות כלול בערך הטובין.
- הנכס הינו כלי שיט/טיס/קיבול וכן נפט שיובא לישראל.
- מטרת השירות היא ייצוא.

אם אחד היסודות לא מתקיים, או אחד החריגים מתקיים –
ניתן להחיל את סעיף 30(א)(5). ←

סעיף 30(א)(5) – שירות לתושב חוץ

תנאי 2

סעיף 30(א)(5) לא חל על שירות שניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות לתושב חוץ אחר בעת שהותו בישראל.

תנאי 3

סעיף 30(א)(5) לחוק לא חל על שירות שניתן לגבי עשיית הסכם שתושב ישראל צד לו, "אלא אם כן התקיים אחד מאלה..."

← תנאי 3 בוטל בבג"צ קסוטו!!!

סעיף 30(א)(5) – שירות לתושב חוץ

פס"ד קסוטו

המקרה: סוכנות ישראלית תיווכה לחברות ביטוח זרות חברות ביטוח ישראליות כאשר החברות הזרות תפקדו כמבטח משנה עבור החברות הישראליות.

נקבע:

- חברות הביטוח הזרות הן מקבלות השירות העיקריות ואין בהנאה של חברות הביטוח הישראליות לשלול את מתן ההקלה הקבועה בסעיף.
- ביהמ"ש לא הכריע מיהו הנכס לגביו ניתן השירות מאחר וממילא מקום הימצאות הנכס (זכות אכיפת חוזה הביטוח) אינו בישראל, לכן לא חל החריג שנקבע בתקנה 12א.

סעיף 30(א)(5) – שירות לתושב חוץ

פס"ד קסוטו

ארבעה מבחני עזר לזיהוי מקבל השירות:

1. המשלם בעד השירות
2. מזמין השירות
3. הנהנה מהשירות
4. מבחן הגג – נסיבות העסקה

סעיף 30(א)(5) – שירות לתושב חוץ

פס"ד קסוטו

"אם תמצא לומר שיש להשקיף על החברות הזרות ועל החברות הישראליות כמקבלי שירות - ואין אני סבורה כן - יש לדרגם ולקבוע, כי החברות הזרות הן מקבל השירות העיקרי והדומיננטי באשר זיקתו לנותן השירות הדוקה יותר מהבחינה החוזית ומכל בחינה אחרת ואילו החברות הישראליות הן מקבל שירות משני ונלווה, הנהנה מן השרות שניתן על-ידי הנותן למקבל העיקרי. בשני המצבים, בין אם מקבל השירות הן החברות הזרות והחברות הישראליות רק נהנות מן השירות ובין אם החברות הזרות הן מקבל השירות העיקרי והדומיננטי והחברות הישראליות הן מקבל שירות נלווה בלבד, אין לראות את השירות בענייננו כניתן בפועל לחברות הישראליות ואין לראותן כבאות בגדר החריג שבסעיף 30(א)(5)..."

פרשנות אחרת תרוקן את שיעור מס אפס בגין ייצוא שירותים, מכל תוכן, שהרי, כמעט בכל עיסקת ייצוא ניתן למצוא "תושב ישראל" המקבל שירות עקיף, או טובת הנאה מן השירות. אם בשל כך, תישלל תחולת סעיף 30(א)(5), כי אז כמעט ולא תהיה לו תחולה על אף עיסקת ייצוא"

סעיף 30(א)(5) – שירות לתושב חוץ

פס"ד קסוטו – ניתוח תנאי תקנה 12א

רכיב א' – זיהוי הנכס

נותרו, איפוא, שתי אפשרויות. האחת, לראות בחוזי ביטוח המשנה שבין חברות הביטוח הזרות ובין חברות הביטוח הישראליות, כמושא השירות העיקרי, דהיינו, כנכס ש"לגביו" ניתן השירות. השנייה, לראות בחברות הביטוח בחו"ל ולא כנכס כלשהו את מושא השירות העיקרי, שאז לא קיים "נכס" שהוא מושא השירות העיקרי, ולכן, אין "נכס" ש"לגביו" ניתן השירות. ואכן, אין הכרח שכל שירות יינתן "לגבי" "נכס".

רכיב ב' – קשר סיבתי בין השירות לנכס

"היסוד הראשון שהוא "הנכס" אינו עומד בפני עצמו – הוא קשור בקשר הדוק עם היסוד השני, "לגבי". הוא מקבל חשיבות אם הוא "הנכס" שלגביו ניתן השירות... מבין כל הנכסים הרלבנטיים, יש לאתר את הנכס שלגביו ניתן השירות. זהו הנכס המקיים את הזיקה הנדרשת. לדעתי, זיקה זו דורשת כי הנכס יהיה מושא השירות העיקרי. בהתקיימותה ניתן לומר כי השירות ניתן "לגבי" נכס. אם יש לשירות מספר מושאים, נדרש שהנכס יהא מושא השירות העיקרי.

סעיף 30(א)(5) – שירות לתושב חוץ

תיקון 23 לחוק בעקבות פס"ד קסוטו

תוקן סעיף 30(א)(5) ונקבע כי:

"לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל"

"...מאז תוקן החוק אין בוחנים עוד אם חלקו של השירות שניתן לתושב ישראל היה שולי או עיקרי (ביחס לזה שניתן לתושב החוץ). די בכך שנושא ההסכם הוא גם שירות שניתן לישראל, על מנת שהעסקה לא תזכה בהקלה." (פס"ד קווי כיוון בינלאומיים)

בנוסף נקבע בתקנה 12א(ד) כדלקמן:

"לענין סעיף 30(א)(5) לחוק, לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי עשיית הסכם שתושב ישראל צד לו, אלא אם כן התקיים אחד מאלה..."

← תקנה זו בוטלה בבג"צ קסוטו ואינה רלוונטית יותר!!!

האם כל קיומו של נהנה ישראלי שולל את החלת סעיף 30(א)(5)?

סעיף 30(א)(5) – שירות לתושב חוץ

פס"ד קווי כיוון בינלאומיים בע"מ (ע"מ 1010/07)

"המשיב טוען, כי אם מן השירות שניתן לתושב החוץ נהנה גם תושב ישראל, כי אז לא תחול ההקלה המדוברת. כשלעצמי אינני משוכנע, כי מבחן ההנאה הוא המבחן אליו מתכוונת הוראת החוק. החלתו של מבחן שכזה ודאי אינה מחויבת מלשון החוק, אף כי אין היא עומדת בסתירה אליה. נראה בעיניי, כי החלת מבחן של הנאה מן השירות עשויה להביא לידי צמצום נרחב בתחולת ההקלה, למעלה מן ההיקף שהתכוון לו המחוקק, שירותים מסוגים שונים ורבים שיינתנו למושב חוץ עשויים להסב הנאה לתושבי ישראל, ובכל זאת לא יצבעו את השירות ככזה שניתן גם לתושב ישראל, לפי משמעות הדבר בס"ק 30(א)(5)"

בנסיבות העניין נדחה הערעור, מאחר שנקבע כי נושא ההסכם היה שירות הן לתושב חוץ והן לתושב ישראל.

סעיף 30(א)(5) – שירות לתושב חוץ

שמונת התנאים להחלת סעיף 30(א)(5)

תנאים בסעיף 30(א)(5):

1. שירות - אבחנה בין מכר לשירות
2. לתושב חוץ - האם תושב חוץ? (סעיף 30(א)(ג))
3. שאינו מתן שירות בפועל, גם לתושב ישראל בישראל, נוסף על תושב החוץ - זיהוי מקבל השירות

תנאים בתקנה 12:

4. פרטי העסקה נרשמו בספרי החשבונות של העוסק
5. בידי העוסק מסמך בכתב המאשר את פרטי העסקה

תנאים בתקנה 12א:

6. השירות אינו ניתן ביחס לנכס המצוי בישראל - שלושה יסודות:
(א) קיים נכס; (ב) קשר סיבתי בין השירות לנכס; (ג) הנכס בישראל
7. נושא ההסכם אינו מתן שירות לתושב חוץ אחר בעת שהותו בישראל;
8. השירות אינו ניתן לגבי עשיית הסכם שתושב ישראל צד לו (בוטל בבג"צ קסוטו).

סעיף 30(א)(7) - שירות בחו"ל

סעיף 30(א)(7):

"מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל";

תנאים בסעיף 30(א)(7):

1. שירות - אבחנה בין מכר לשירות.
2. מקום מתן השירות בחו"ל.
3. מקום העיסוק העיקרי בישראל.



סעיף 30(א)(13) – פירות וירקות

"מכירת פירות וירקות מסוגים שקבע שר האוצר, שלא נעשה בהם כל עיבוד; לענין זה לא יראו כעיבוד ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה, החסנה וקירור;"

שר האוצר קבע רשימה מפורטת של פירות וירקות בתוספת הראשונה והשניה לתקנות.

★ האם צמח ה"גת" זכאי לשיעור מע"מ אפס??



סעיף 30(א)(13) – "גת"

הוראת פרשנות 2/2013

10. עפ"י עמדתנו, ירקות שהם "עשבי תיבול" אשר כלולים בתוספת הראשונה, משמשים במובנם הרגיל והנפוץ לתיבול מזון ומשקאות, ומכירתם ככלל חייבת במס בשיעור אפס.

11. לאור העובדה, כי צמח הגת, בשימושו הנפוץ והמקובל, אינו נועד לתיבול מזון ומשקאות אלא נועד ללעיסה, ומאחר וצמח הגת אינו בגדר עשב, הרי שצמח הגת אינו בבחינת עשב תיבול"

סעיף 30(א)(8) – שירותים לתיירים

"(א) לינה של תייר בבית מלון ושירותים נוספים שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, הניתנים אגב לינה כאמור; (רשימת השירותים - ר' תקנה 12ב)

(ב) (1) השכרת רכב מנועי פרטי לתייר לנהיגה עצמית;

(2) הסעת סיור של תייר ברכב מנועי פרטי או באוטובוס וכן הספקת ארוחות לתייר בידי המסיע אגב הסעה כאמור באוטובוס, בין אם הוא מספקן במישרין ובין בעקיפין; והכל, אם לכלי הרכב האמורים ניתן רשיון או היתר להשכרה או להסעה כאמור, לפי חוק הפיקוח על מצרכים ושירותים, תשי"ח-1958;

סעיף 30(א)(8) – שירותים לתיירים

(ב1) מתן שירות לתייר בידי מי שבתמורה, או שלא בתמורה אך דרך קבע, נותן שירות משירותי סוכנות נסיעות כהגדרתם בחוק שירותי תיירות, תשל"ו-1976;

(ב2) (1) מתן שירות לארגון בינלאומי, לשם קיום כנס בינלאומי שמשתתפים בו חמישים תיירים לפחות, שיערך בישראל;

(2) מכירה לתייר של זכות השתתפות בכנס בינלאומי שמשתתפים בו חמישים תיירים לפחות.

[.....]

(ה) הולכת תייר בכלי טיס ממקום בישראל למקום אחר בישראל;

[.....]

(ז) אשפוז של תייר בבית חולים רשום לפי פקודת בריאות העם, 1940, ושירותים נוספים הניתנים אגב אשפוז כאמור;