

# ניכוי מס תשומות

עו"ד עמית גליק

זיו שרון ושות' - עורכי דין

1

## תוכן עניינים

- הקדמה
- 6 התנאים לניכוי מס תשומות.
- סעיף 38 – תנאים טכניים.
- סעיף 41- תנאי מהותי.
- מבחני הפסיקה לניכוי מס תשומות.
- סקירת פסיקה.
- החזר מס תשומות, עסק בהקמה.
- תשומות האסורות בניכוי (תקנות 14-18)
- סעיף 43א – ניכוי תשומות בעסקת אקראי במקרקעין או ע"י עוסק פטור.

2

## הקדמה

**מס התשומות** - הצד השני של מע"מ העסקאות בעיקרון ההקבלה.

הגדרה - סעיף 1:

"מס תשומות" - מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו;"

על מנת שמש העסקאות של המוכר ייחשב למס תשומות אצל הרוכש נדרש שמש התשומות ישמש לצרכי העסק או לשימוש בעסק.

= < כל מס תשומות הוא מס עסקאות, אבל לא להיפך.

3

## הקדמה

o האם ניתן לנכות תשומות שנועדו לעסקת אקראי?

- פס"ד רוגוזין – "לצרכי עסקו" - כל דבר התורם לקידומו ופיתוחו של העסק (בדומה לפס"ד אתא לעניין עסקאות), כלומר אין צורך בהוצאה בייצור הכנסה כמו בפקודה.
- בעסקת אקראי במקרקעין קיים דין ספציפי – סעיף 43א לחוק.

o מלכ"ר ומוסד כספי - אינם רשאים לקזז מס תשומות.

o מבחינת חוק מע"מ, אין הבדל בין תשומות הוניות לתשומות פירותיות.

4

## התנאים לניכוי מס תשומות

### פס"ד וינוקור

1. המבקש לנכות את מס התשומות הוא "עוסק".
2. התשומות נרכשו בעסקה חייבת במס (שולם מס עסקאות).
3. הנכסים שנרכשו על-ידי העוסק והשירותים שניתנו לו הם "לצרכי העסק או לשימוש בעסקו".
4. סעיף 41: תנאי מהותי - התשומות מיועדות לעסקה חייבת במס.
5. סעיף 38: תנאים טכניים.
6. אין הוראה האוסרת את ניכוי מס התשומות (תקנות 14-18).

5

## תנאים טכניים לניכוי מס תשומות - ס' 38

- 3 תנאים טכניים לקיזוז מס תשומות:
1. הוצא מסמך רלוונטי (חשבונית מס, רשימון יבוא, מסמך אחר), בדין.
  2. המסמך נושא את שם העוסק.  
חריג: באישור המנהל תשומות בעד טלפון, מים, גז חשמל וכיו"ב (תקנה 12).
  3. הניכוי יעשה תוך 6 חודשים.  
חריג: באישור המנהל ניתן לנכות תוך חמש שנים (סעיף 116(א)).

6

## תנאי מהותי לניכוי מס תשומות – ס' 41

סעיף 41 – מעגן את עקרון ההקבלה :  
"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".  
הכלל המהותי : התשומות ישמשו בעתיד לעסקה חייבת במס.

פס"ד דנות

"ניכוי מס התשומות נערך לאחר רכישתן, ולפי העולה מן החוק אינו מתחייב קיומו של קשר ישיר בין התשומה לבין העיסקה החייבת. ייעוד התשומות מתגבש מיד עם רכישתן; מעצם הגדרתן, מס התשומות צופה פני עתיד, דהיינו יש לבדוק את השימוש המיועד לתשומה בעסק.."

הכלל : יש לבחון את השימוש העתידי בתשומה.

7

## עקרון ההקבלה

הקבלה בין החיוב במס לאפשרות קיזוז התשומות.

פס"ד צביון (ע"א 1651/08):

"בענייננו, כאמור לעיל, עיקרון מרכזי אשר עובר כחוט השני בפסיקתו של ביהמ"ש בפרשנות חוק מס ערך מוסף הנו עקרון ההקבלה. עקרון ההקבלה במע"מ, הלקוח מעקרון ההקבלה החשבונאי בין הוצאות להכנסות (Matching), קושר בין החיוב במס לבין ניכוי מס התשומות. בהתאם לעיקרון זה, אין היצרן רשאי לנכות מס תשומות אלא אם כן השתמש הוא בתשומות בעסקה חייבת במס... באיזון בין התכליות השונות יש לתת את מעמד הבכורה לעקרון ההקבלה בין ניכוי תשומות לבין חיוב במס, שכן עומד הוא, כאמור, בבסיסו של הסעיף הנידון ומהווה את תכליתו המרכזית. משכך, הדבר מחייב לבחור מבין האפשרויות הלשוניות השונות את הפרשנות אשר מקיימת עקרון זה בצורה מיטבית."

8

## מבחני הפסיקה לניכוי מס תשומות

במהלך השנים עסקו בתי המשפט רבות בסוגיה זו.

בפסק הדין בעניין צביון הנ"ל, ריכז בית המשפט העליון מספר מבחנים לפיהם ייקבע האם ניתן לנכות את מס התשומות:

- קיומה של תכנית עסקית
- מהות העסק או אופי העיסוק
- מימד הזמן
- מקצועיותו ובקיאות העוסק
- היכולת התזרימית
- מידת התקדמות העסקה
- מבחן הגג - נסיבות העסקה

9

## תכנית עסקית ומבחן נסיבות העסקה

### ○ קיומה של תכנית עסקית

"קיומה של תכנית עסקית סבירה שאיננה ספקולטיבית בעיקרה להבדיל מרעיונות היוליים וערטילאיים: ככל שברשות מבקש הניכוי תכנית עסקית מגובשת יותר, כך גוברים הסיכויים להתממשותה של העסקה העתידית החייבת ולכן יש להתיר ניכוי התשומות הנוכחיות. נדבך נוסף למבחן זה הוא קיומה של תשתית ארגונית לפעילות עסקית; ככל שלעסק יש תשתית ארגונית מפותחת ויציבה, כן גוברים סיכויי יציאתה לפועל של עסקה חייבת במס..."

### ○ מבחן הגג- נסיבות העסקה:

"בראש כל אלה יש להציב את מבחן העל, הוא מבחן מכלול הנסיבות של כל מקרה ומקרה, שממנו יכולה רשות המס ללמוד על ההסתברות הריאלית והאובייקטיבית להתממשות העסקה החייבת."

10

## פסק דין שמן תעשיות (ע"ש 398/94)

**המקרה:** המערערת הכינה סרט תדמית למוצריה וערכה כנס ללקוחותיה, בהשתתפות מספר עובדים. במהלך הכנס נערכו הופעות אמנים והוגש כיבוד ונערכו תצוגות. המערערת ביקשה לנכות את מלוא מס התשומות בגין הכנס לרבות כיבוד.

**נקבע:** הערעור התקבל. למילים "הכל לצרכי עיסקו או לשמוש בעיסקו" יש לתת פירוש ליברלי, דהיינו כלולה בהם כל הוצאה לשם קידום מפעלו של העוסק. גם הדרישה בסעיף 41 לחוק זוכה לפרשנות גמישה, שאינה דורשת קשר ישיר בין ההוצאה לבין עיסקה ספציפית.

**הכלל:** יש לבחון את מטרתה הכללית של התשומה והאם היא הוצאה לתועלת העסק. לא מתחייב קשר ישיר בין התשומה לבין עסקה חייבת.

11

## פסק דין ממון (ע"א 460/00)

**המקרה:** המערערת ניכתה מס תשומות בגין עמלת ניהול תיקי השקעות, כאשר מדובר בהשקעה בעלת אופי זמני וכשהכספים מיועדים לחזור ולשמש את המערערת בפעילותה העיסקית החייבת במע"מ.

**נקבע:** כאשר ניתן לייחס את התשומה הספציפית לעסקה פטורה לא ניתן לקזז את מס התשומות גם אם בעתיד ישמשו הכספים לעסקאות חייבות.

**הכלל:** כאשר יש ניתוק מובהק בין העסקה הפטורה לבין העסקה העתידית החייבת ויש זיקה ישירה בין התשומות לעסקה הפטורה לא ניתן לנכות את מס התשומות.

\* כמו"כ קבע ביהמ"ש כי הסעת תיירים משדה התעופה לבית המלון נכללת ב"הסעת סיור" ולכן זכאית לשיעור מע"מ אפס מכוח סעיף 30(א)(8) לחוק.

12

## פסק דין אבי צמיגים (507/02)

**המקרה:** המערערת, העוסקת בשיווק וסחר בצמיגים, תבעה מחברת הביטוח פיצויים בגין נזקי שריפה שאירעה בעסק. בגין כספי הפיצויים שקיבלה, לא שילמה החברה מע"מ משום שאירוע זה איננו חייב במע"מ. כספי הפיצויים שימשו את החברה בעסקה לצורך רכישת צמיגים חילופיים. המערערת ניכתה את מס התשומות בגין שכר הטרחה לעורכי-הדין שייצגו אותה בתביעת הפיצויים.

**נקבע:** הקשר הישיר שבין התשומות לפיצוי (שאינו חייב) חזק מהקשר שבין התשומות למכירת הצמיגים החלופיים ולכן לא יותרו בניכוי.

**הכלל:** ניתן לנכות מס תשומות בגין הוצאות כלליות בעסק שלא ניתן לקשר אותן במישרין עם עסקה חייבת ספציפית.

לא ניתן לקזז מס תשומות שנועדו במישרין לעסקה פטורה על אף שיש קשר עקיף לעסקה חייבת.

13

## פסק דין אי.די.אר. (ע"א 891/08)

**המקרה:** המערערת עוסקת בעבודות איטום בענף הבנייה. במסגרת פרויקט בו עבדה, היא בחרה לרכוש דירות וחנויות בפרוייקט כחלף תמורה וזאת כדי לא להיקלע למצב שבו תיוותר בלא כל תמורה בגין עבודתה בפרוייקט. המערערת ניכתה מס תשומות עבור הדירות שנרכשו נוכח טענתה כי בכוונתה למוכרן מהר ככל האפשר, מכירה חייבת המע"מ. מכירת הדירות לא צלחה והמערערת העמידה אותן להשכרה פטורה ממע"מ.

**נקבע:** המערערת לא זכאית לניכוי מס התשומות מאחר ולא הוכיחה "הסתברות גבוהה" להבדיל מהשערות בעלמא ביחס למכירת הדירות.

"במסגרת מבחן ההסתברות הגבוהה על העוסק להראות כי קיומה של העסקה אינו בגדר ספקולציה בלבד, ואף אינו בגדר כוונת הלב או רעיון היולי. אלא, עליו להראות אינדיקציות ברורות לכך שהעסקה עתידה להתרחש בפועל..."

**הכלל:** כדי לנכות תשומות יש להוכיח הסתברות גבוהה לכך שהתשומות ישמשו לעסקה חייבת!!

14

## פס"ד לפריס (ע"מ 08-1176)

**המקרה:** המערערת שילמה דמי ניהול בגין החזקת קומות משרדים וחניות שלא הושכרו בפועל לאור דמי השכירות הנמוכים באותה תקופה.

**נקבע:** המערערת זכאית לנכות את מלוא מס התשומות מאחר וברור כי בכוונת המערערת להשכיר את המשרדים בעסקה חייבת והיא נמנעת מכך לתקופה זמנית בשל שיקולים עסקיים.

"...מבחן "כלל הנסיבות". אף מבחן זה, ביחד עם שורת ההיגיון והשכל הישר תומכים בקבלת עמדת המערערת. לפנינו חברה עסקית, המצויה בבעלות גורמים פרטיים הבקיאים בשוק המקרקעין, וחזקה עליהם שיעדיפו להשכיר את הנכס ולהנות מדמי שכירות, מאשר שהנכס יעמוד ריק, ללא קבלת כל תשואה, לא כל שכן הם מחויבים להמשיך לשלם דמי ניהול בהתעלם מאי קבלת דמי שכירות. הדעת נותנת שרק מחמת מניעה אובייקטיבית, בחרה המערערת שלא להשכיר את הנכס, כך שאין לזקוף לחובתה את אי ההשכרה. במיוחד נכון הדבר, שעה שבפועל הוכח לבית המשפט שהנכס הושכר, בדמי שכירות גבוהים מאלה שהוצעו בשנים הרלבנטיות."

15

## קיצוז תשומות בגין הלוואות / הנפקות

**פס"ד עיט (869/83):**

**המקרה:** חברה גייסה הון באמצעות הנפקת מניות. בהתאם לתשקיף הכסף יועד לשמש לרכישת מקרקעין, להקמת מבנה תעשייתי, לרכישת מכונות וציוד ולרכישת מלאי.

**נקבע:** ביהמ"ש קבע שמאחר וניתן לייחס את התשומות לעסקאותיה החייבות העתידיות של החברה הן מותרות בניכוי.

**הכלל:** כאשר יש צפי עתידי לעסקה חייבת התשומות מותרות בניכוי.

**פס"ד בית אסיה (ע"א 711/89):**

החברה לקחה הלוואה בריבית (תשומה) והפקידה אותה בבנק וקיבלה הכנסה (עסקה פטורה לפי 31(5)).

ביהמ"ש לא איפשר את ניכוי התשומות מאחר וקשר את תשומות הלוואה החייבת לתשומות הלוואה הפטורה.

16



## **החזר בגין ניכוי תשומות – ס' 39**

במידה ותשומותיו של העוסק עלו על עסקאותיו יהיה זכאי העוסק להחזר מס התשומות אלא אם סטה מניהול פנקסים או היה חשוד בעבירה פלילית לעניין חוק מע"מ.

במסגרת חוק ההסדרים הוצע להגביל את קבלת החזרי המס ולהתנות אותם בשיקול דעת המנהל.

17

## **עסק בהקמה**

### **סעיף 40 – תשומות לפני רישום כעוסק**

כאכיפה של רישום העוסק מיד עם הקמת עסקו במע"מ, נקבע בסעיף כי לא ניתן יהיה לנכות תשומות שנוצרו לפני רישומו במע"מ.

### **סעיף 40א – תשומות של עסק בהקמה**

הסעיף מתקן במקצת את האמור בסעיף 40 וקובע כי אם הוכח כי מדובר בהוצאות הקמה אפילו אם הן לא רשומות ע"ש העוסק ואפילו אם הן הוניות - תותרנה בניכוי.

18

## תשומות האסורות בקיזוז

תקנות 14-18 מגבילות את ניכוי מס התשומות שהותרו בסעיפים 38-40 (כמו סעיף 32 לפקודת מ"ה).

תקנה 14 - רכישת רכב פרטי.

תקנה 15 - רכישת דירת מגורים.

תקנה 15א - טובות הנאה לעובדים.

תקנה 16 - תשומות על אירוח.

תקנה 16א - יבוא בידי סוכן.

תקנה 18 - תשומות מעורבות.

(תקנה 17 - לא קשורה לעניין).

19

## תקנה 14 – רכישת רכב פרטי

- על רכישת רכב פרטי כאמור ברשימה שבתוספת הרביעית לחוק לא יהיה ניתן לנכות את מס התשומות.
- התקנה לא תחול על מוכרי, משכירי, מורי ונהגי רכב שמשתמשים ברכב לצרכי עסקים.
- יש לציין שמאחר והשכרה נכנסת להגדרת מכר שבסעיף 1 לחוק הרי שגם השכרת רכב פרטי כאמור הינה תשומה שלא מותרת בקיזוז.
- להבדיל, ההוצאות השוטפות על הרכב יותרו בקיזוז כאמור בתקנה 18.

20

## תקנה 15 – רכישת דירת מגורים

- התקנה קובעת שעל רכישת/בניית דירת מגורים בידי עוסק לצרכי עסקו לא יהיה ניתן לנכות את מס התשומות.
- מדובר בדירות המשמשות לשימוש מעורב.
- ההוצאות השוטפות על הדירה יותרו בקיזוז כאמור בתקנה 18.

21

## תקנה 15א – טובות הנאה לעובדים

תקנה 15א:

"(א) בתקנה זו – "תשומה", בשל עובד - נכס או שירות כגון ארוחה, דיור, מתנה או בידור, המיועדים להנאתם, לתועלתם, לרווחתם או לטובתם של העובד או של בן-משפחתו;

"עובד" - לרבות אדם שיש לו חלק בבעלות בעסק או אחד ממנהליו.

(ב) מס תשומות שנתחייב בו עוסק על תשומה בשל עובדו אינו ניתן לניכוי אלא אם הוכח, להנחת דעתו של המנהל, כי התשומה נמכרה לעובד או ניתנה לו כשירות, והמכירה או מתן השירות כלולים בדו"ח תקופתי של העוסק כעסקאות חייבות במס שמחירן נקבע לפי הוראות סעיף 10 לחוק."

בניגוד לפס"ד רוגוזין נקבע כי כל תשומה המשמשת למטרת מתן טובת הנאה לעובד אינה מותרת בקיזוז אלא אם הופעלה הלכת "אתא" כלומר דווח על העסקה לצרכי מע"מ עסקאות.

22 תזכורת: פס"ד קו אופ זבולון – לא תמיד מדובר במתנה...

## תקנה 16 – תשומות על אירוח

- התקנה קובעת כי מס תשומות על אירוח אסור בניכוי.
  - חריג: תשומות בנין אירוח אורחים מחו"ל מותרות בניכוי.
- כיבודים – לא ברור אם מדובר באירוח ולכן יותרו בניכוי.
- כיבוד וארוחות לעובדים – לפי תקנה 15א.
- כנס לקוחות וספקים - בפס"ד שמן תעשיות קבע ביהמ"ש כי אין מדובר באירוח אלא בקידום מכירות, ולכן יותרו התשומות בניכוי.

23

## תקנה 16א – יבוא בידי סוכן

התקנה קובעת שתשומות בשל יבוא באמצעות סוכן אישי (המופיעות ברשימון יבוא) לא יותרו בניכוי אם מיובא עבור יחידים.

24

## תקנה 18 – תשומות מעורבות

- התקנה קובעת שתשומות מעורבות ינוכו כדלהלן:
  - אם ניתן לייחס את השימוש בתשומות לשימוש לצרכי העסק ולכלל השימוש – יותר הניכוי לפי החלק היחסי.
  - אם לא ניתן לייחס את השימוש:
    - אם קבע המנהל הוראה ספציפית, יש לנכות לפיה (כמו לגבי רכב ופלאפון 2/3 או 1/4 לפי השימוש).
    - אם לא קבע המנהל, יש לנכות 2/3 או 1/4, לפי מרבית השימוש.
- לאור סעיף 31(4) גם החיוב במכירה יהיה לפי היחס שהותר בניכוי.
- כיום, לחברות אחזקה מתירים 25% בלבד, למעט מקרים מיוחדים.

25

## סעיף 43א – ניכוי במכירת מקרקעין

- במכירת מקרקעין ע"י עוסק פטור או בעסקת אקראי במקרקעין ניתן יהיה לנכות תשומות בגין הרכישה וההשבחה.
- הסעיף עוזר, לדוגמא, למלכ"ר, שבעת רכישה מאדם פרטי, לא יכול לנכות את מע"מ התשומות.
- לפי סעיף זה, בעת המכירה של המקרקעין יוכל הוא לנכות מהמס שהוא חייב בו את התשומות שלעיל.
- מס התשומות ימודד ליום המכירה.

26