AMPELi

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מע"מ בשיעור אפס ופטור ממע"מ
הדין, מלכודות מס ותכנוני מס

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי

19 במרץ 2017

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ
להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

נושאי המצגת

- הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ
- בין מס עסקאות למס תשומות
- פטור ממע"מ – סעיף 31 לחוק מע"מ
- פטורים אחרים ממע"מ (ייבוא, תשלומים בתקופת בחירות, יהלומנים)
- מע"מ בשיעור אפס: מתן שירות לתושב חוץ, מתן שירות בחו"ל, מתן שירותים לתייר, פינוי בינוי ותמ"א 38, סעיפים נוספים של מע"מ בשיעור אפס
- פטור ממע"מ ומע"מ בשיעור אפס באילת

הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ

AMPELi
TAX LAW OFFICES

הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ

- סעיף 2 לחוק מע"מ: **"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחיד ממחיר העסקה או הטובין..."**.

- "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק:

  (1) **"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו , לרבות מכירת ציוד.**

  (2) **מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;"**

- "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק: **"כל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף..."**.

- "מכר" – מוגדר בסעיף 1 לחוק - **"לעניין נכס – לרבות השכרתו, מיקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות שימוש בו לצורך עצמי..."**

הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ

סעיף 14 לחוק מע"מ – מקום העסקה ב"מכר"

- יראו נכס כנמכר בישראל אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם יוצא מישראל, ובנכס בלתי מוחשי - אם המוכר הוא תושב ישראל.

סעיף 15(א) לחוק מע"מ - מקום העסקה במתן שירות ובניהול פעילות

יראו שירות כניתן בישראל אם נתקיימה אחת מאלה:

- נתן אותו מי שעסקו בישראל; מי שיש לו סוכן או סניף בישראל יראוהו, לעניין זה, כמי שעסקו בישראל;
- הוא ניתן לתושב ישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל;
- הוא ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל.

בין מס עסקאות למס תשומות

AMPELi
TAX LAW OFFICES

AMPELi
TAX LAW OFFICES

הגדרות וסעיפי מבוא בחוק מע"מ

- "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק – **"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו"**;
- סעיף 38(א) לחוק - **"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל..."**
- סעיף 41 לחוק - **"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס."**
- **מנגנון החיוב במע"מ**: כאשר עוסק מוכר נכס או שירות, הוא חייב במע"מ, אותו הוא "מגלגל" על הקונה. כל עוד הקונה הוא עוסק הרוכש את המוצר/השירות לצורך יצירת עסקאות חייבות במע"מ, הוא רשאי לנכות את המע"מ כמס תשומות. התוצאה היא שכל עוסק משלם מע"מ על תוספת הערך שהוא יוצר. כאשר המוצר/שירות נמכר לצרכן סופי, אשר לא משתמש בו לצורך יצירת עסקאות חייבות במע"מ, הנ"ל אינו רשאי לנכות את המע"מ כמס תשומות.

בין מס עסקאות למס תשומות

דוגמא מספרית:

- חוטב עצים מוכר עצים לנגרייה ב-100 ₪ בתוספת מע"מ (117 ₪). מעביר 17 ₪ לרשות המיסים.
- הנגרייה מכינה שולחן ומוכרת אותו לחנות רהיטים ב-200 ₪, בתוספת מע"מ (234 ₪). הנגרייה מעבירה לרשות המיסים את המע"מ שגבתה (34 ₪), בניכוי מס תשומות - המע"מ ששילמה בגין העצים (17 ₪). כלומר, הנגרייה מעבירה 17 ₪ לרשויות מע"מ.
- החנות מוכרת את השולחן לצרכן הסופי ב-300 ₪, בתוספת מע"מ (351 ₪). החנות מעבירה לרשות המיסים את המע"מ שגבתה (51 ₪), בניכוי מס תשומות - המע"מ ששילמה בגין השולחן (34 ₪). כלומר, החנות מעבירה 17 ₪ לרשויות מע"מ.
- הצרכן הסופי לא מנכה את המע"מ ששילם כמס תשומות.

בין מס עסקאות למס תשומות

- אם עסקה פטורה ממע"מ, אזי לא ניתן לנכות מס תשומות בגינה.
- אם עסקה חייבת במע"מ (בשיעור אפס) ניתן לנכות מס תשומות בגינה.
- סעיף 30(ב) לחוק מע"מ: **"מי שחל עליו מס בשיעור אפס, דינו לענין חוק זה והתקנות על פיו כדין חייב במס."**

- אם חנות הרהיטים הייתה פטורה ממע"מ, היא הייתה גובה מהצרכן 300 ש"ח ללא תוספת מע"מ, ולא מנכה את המע"מ ששילמה לנגרייה. החנות גובה 300 ש"ח, והוציאה 234 ש"ח, והרוויחה רק 66 ש"ח (אם הייתה חייבת במע"מ, הייתה מרוויחה 100 ש"ח).
- אם חנות הרהיטים הייתה זכאית למע"מ אפס, היא הייתה גובה מהצרכן 300 ש"ח לא תוספת מע"מ, ומנכה את המע"מ ששילמה לנגרייה. היא גובה 300 ש"ח, והוציאה 200 ש"ח (34 ש"ח התקבלו כהחזר ממע"מ).

פטור ממע"מ

AMPELi
TAX LAW OFFICES

AMPELi
TAX LAW OFFICES

פטור ממע"מ – סעיף 31 לחוק מע"מ

אלה עסקאות הפטורות ממס:

(1) השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון;

(1א) מכירתו של אותו חלק מבנין שאושר כבנין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959, והחלק היה מושכר במשך חמש שנים לפחות, ובלבד שהבקשה לאישור כאמור הוגשה בשנת 1979 או אחריה ונתמלאו התנאים שנקבעו בחוק האמור או על פיו;

(2) מסירת מקרקעין בדמי מפתח כמשמעותם בחוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972, השכרת מקרקעין שחל עליה החוק האמור ומכירתם של מקרקעין המושכרים כאמור;

(3) עסקאות של עוסק פטור, למעט עסקאות שהן מכירת מקרקעין, או עסקאות שהן מכירת ציוד שאינו מקרקעין שבעת רכישתו נוכה מס תשומות ששולם בשלו;

(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;

(5) הפקדת כספים מאת עוסק במוסד כספי או מתן הלוואה מאת עוסק למוסד כספי.

פטור ממע"מ – סעיף 31 לחוק מע"מ

השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון;

- מדוע קיימת מגבלת 25 שנים? לפי סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין, השכרה לתקופה העולה על 25 שנים מהווה "מכירה" החייבת במס שבח ומס רכישה. כלומר, היא מהווה עסקה השקולה למכירת הבעלות, ולכן אינה פטורה ממע"מ. לא ברור מהו הדין כאשר תקופת ההשכרה היא קצרה מ-25 שנים, אך כוללת אופציה להארכת השכירות לתקופה העולה על 25 שנים.
- **"השכרה למגורים"** – נדרש שהשימוש בדירה בפועל יהיה למגורים. עניין **פם בין** (ע"ש 197/96, ע"א 6585/97) – השכרת דירות לישיבה, ומשמשות לשלל צרכי הישיבה (מגורי תלמידים, מטבח, חדר אוכל, משרד, כיתות לימוד) אינה בגדר השכרה למגורים.
- דירות נופש – לצורך מיסוי מקרקעין קיימת פסיקה לפיה דירת נופש אינה דירת מגורים, שכן אינן משמשות למגורי קבע (**גיצלטר, חכים**).

פטור ממע"מ – סעיף 31 (1) לחוק מע"מ

- **מהו הדין כאשר עוסק רכש נכס מקרקעין, ניכה בגינו מס תשומות ולאחר מכן השכיר אותו למגורים בפטור ממע"מ לפי סעיף 31(1)?**
- הפרה של עקרון ההקבלה – ניכוי מס תשומות בגין נכס אשר לבסוף לא שימש לעסקאות חייבות במע"מ.
- עניין **פם בין** (ע"ש 67/92) - כדי לתקן את ההפרה על העוסק להשיב את מס התשומות. אם הנכס שימש גם לעסקאות חייבות, אזי יושב חלק ממס התשומות.
- אם מי שהשכיר את המקרקעין בפטור ממע"מ גם עשה את עבודת הבניה במקרקעין וניכה את מס התשומות בגינה, תחול תקנה 1(2) לתקנות מע"מ, ויראו בכך **"שימוש עצמי"**, שהינה עסקה החייבת במע"מ.
- הדעות חלוקות האם בשימוש עצמי יש לגבות מע"מ על דמי השכירות בלבד או על מלוא שווי הדירות המושכרות. לפי האפשרות השנייה, המע"מ על הדירות יותר בניכוי כמס תשומות עם מכירתן. קיימת אפשרות שלישית, בה דוגלות רשויות מע"מ, לפיה יש לגבות מע"מ על מלוא שווי הדירות המושכרות, בעוד מכירת הדירות בעתיד לא תחויב במע"מ.
- חריג - אם ההשכרה היא לתקופה של עד שנתיים, דמי השכירות הם לפי שווי שוק ולא הוקנתה לשוכר זכות אחרת במקרקעין, לא יחול "שימוש עצמי".

AMPELi
TAX LAW OFFICES

פטור ממע"מ – סעיף 31 (א1) לחוק מע"מ

מכירתו של אותו חלק מבנין שאושר כבנין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959, והחלק היה מושכר במשך חמש שנים לפחות, ובלבד שהבקשה לאישור כאמור הוגשה בשנת 1979 או אחריה ונתמלאו התנאים שנקבעו בחוק האמור או על פיו;

- פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון קובע הטבות מס לבעל בניין להשכרה בתנאים מסוימים (מס מוטב בהשכרה ובמכירה, שיעור פחת מואץ).
- מכירת החלק המאושר של הבניין תהיה פטורה ממע"מ, אם אותו חלק הושכר במשך 5 שנים לפחות.
- יוער, כי השכרת בניין להשכרה לא תיחשב ל"שימוש לצורך עצמי", גם אם המע"מ ששולם בגין הבניה נוכה כמס תשומות.

פטור ממע"מ – סעיף 31 (2) לחוק מע"מ

מסירת מקרקעין בדמי מפתח כמשמעותם בחוק הגנת הדייר [נוסח משולב], תשל"ב-1972, השכרת מקרקעין שחל עליה החוק האמור ומכירתם של מקרקעין המושכרים כאמור;

- השכרה ומכירה של מקרקעין (הן למגורים והן לעסק) שחל עליהם חוק הגנת הדייר.
- לפי עמדת רשות המיסים, הפטור כולל גם דמי פינוי שמשלם בעלים לדייר מוגן כדי לפנות אותו.
- לפיכך, אם מתוכנן פינוי של דייר ומכירת הנכס, ייתכן שיהיה רצוי יותר למכור את המקרקעין לפני הפינוי, שאז המכירה תהיה פטורה ממע"מ בידי הבעלים הנוכחי, והפינוי יהיה פטור ממע"מ בידי הבעלים הבא.
- בדומה להשכרה למגורים, השכרת מקרקעין בשכירות מוגנת בידי מי שבנה אותם וניכה את מס התשומות בגין הבניה תיחשב ל"שימוש לצורך עצמי" ותחויב במע"מ.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

פטור ממע"מ – סעיף 31 (3) לחוק מע"מ

עסקאות של עוסק פטור, למעט עסקאות שהן מכירת מקרקעין, או עסקאות שהן מכירת ציוד שאינו מקרקעין שבעת רכישתו נוכה מס תשומות ששולם בשלו;

- "עוסק פטור" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כעוסק שמחזור העסקאות שלו בכל עסקיו אינו עולה על 99,006 ₪ בשנה (נכון לשנת 2016). "מחזור עסקאות" אינו כולל תמורה ממכירת ציוד.
- חריג של מכירת ציוד שנוכה מס תשומות בגינו – כאמור, לא ניתן לנכות מס תשומות ששולם בגין ציוד שאינו משמש לעסקאות חייבות במע"מ. לכן, חריג זה רלוונטי בעיקר למצב בו עוסק מורשה רכש ציוד וניכה מס תשומות, הפך לעוסק פטור ולאחר מכן מכר את הציוד.
- חריג של מכירת מקרקעין – אלו עסקאות יקרות וגדולות יחסית, והחרגתן נועדה למנוע מצב שעוסק מורשה יצמצם את עסקיו כדי להפוך לעוסק פטור ולזכות בפטור ממע"מ במכירת מקרקעין.
- דיווח על עסקה שאינה פטורה ייעשה באמצעות "טופס עסקת אקראי".

AMPELi
TAX LAW OFFICES

פטור ממע"מ – סעיף 31 (4) לחוק מע"מ

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

- עקרון ההקבלה – אם לא ניתן לנכות מס תשומות ברכישת הנכס, יינתן פטור ממס עסקאות במכירתו. למשל, אם נרכשה דירה לצורך השכרה למגורים, ולכן לא ניתן היה לנכות את מס התשומות בגינה, אזי במכירת הדירה יחול פטור ממע"מ.
- **"לא ניתן היה" – הפטור לא יחול אם העוסק יכול היה לנכות את מס התשומות אך לא עשה זאת –** עניין **שמטוב** (ע"ש 32/92), עניין **גחלת אלומיניום** (ע"ש 52/92). כמו כן, **הפטור לא יחול אם בגין הרכישה לא חל מע"מ כלל**, למשל אם הנכס הוא דירת מגורים פרטית והעסקה נעשית בין שני "פרטיים" שאינם עוסקים.
- **נכס שנרכש לפני חקיקת חוק מע"מ** – לפני חקיקת חוק מע"מ לא היה קיים מס תשומות ולכן לא ניתן לומר ש"לא ניתן היה" לנכות מס תשומות (עניין **שאוליאן**, ה"פ 451/91). יחד עם זאת, לפי עמדת רשויות מע"מ הפטור יחול על נכסים שנרכשו לפני חקיקת החוק, בתנאי שאם היו נרכשים לאחר חקיקתו, לא ניתן היה לנכות את מס התשומות בגינם.

פטור ממע"מ – סעיף 31 (5) לחוק מע"מ

הפקדת כספים מאת עוסק במוסד כספי או מתן הלוואה מאת עוסק למוסד כספי.

- הפקדת כסף ומתן הלוואה נכללות בהגדת "שירות" בחוק מע"מ. לכאורה, יתרת זכות בחשבון הבנק של העוסק מהווה הלוואה לבנק, שהיא "עסקה" החייבת במע"מ. כדי למנוע תוצאה זו נחקק סעיף 31(5).

פטור ממע"מ – חוק מיסוי תשלומים בתקופת בחירות, התשנ"ו - 1996

- יחול פטור ממע"מ על תמורה ששולמה בעד **עבודה או שירות בשל הבחירות**, שנעשו **בתקופת הבחירות**, ובעד הסעת נוסעים או הובלה, **כל עוד התמורה לא ניתנה במהלך עסקו, משלח ידו או עבודתו** של המקבל, והיא **אינה עולה על 8,800 ₪** (נכון לשנת 2015).
- **"תקופת הבחירות"** - היא תקופה של 30 ימים המסתיימת במועדים האלו:
- יום לאחר היום שבו נערכות **בחירות מוקדמות** (פריימריז);
- 3 ימים לאחר יום הבחירות **לכנסת ולראשות הממשלה**;
- 3 ימים לאחר יום הבחירות **לרשות המקומית** או למועצה המקומית, או לראש הרשות או המועצה, ואם אלו בחירות חוזרות – יום אחד לאחר יום הבחירות;
- **"משלם"** יכול להיות מפלגה, רשות הממונה על ביצוע בחירות, מועמד לבחירות מוקדמות, סיעה או רשימה ברשות המקומית, מועמד לראש רשות מקומית או מועצה איזורית.
- **"עבודה או שירות בשל הבחירות"** – פרסום, הפצת תעמולה, נציגות בקלפי, ייעוץ משפטי, ייעוץ פוליטי, ייעוץ תדמית, הסעות והובלות, תשלום לעיריה עבור הדבקת מודעות.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

פטור ממע"מ ביבוא – סעיף 32 לחוק מע"מ, תקנות 9, 9א, 9ב לתקנות מע"מ

פטור ממע"מ יחול במקרים הבאים:

- טובין פטורים ממכס שהביא עמו עולה חדש, תושב חוזר ששהה לפחות שנתיים מחוץ לישראל.
- טובין שיוצאו מישראל והוחזרו אליה, ובהיותם בחו"ל לא נעשה בהם שינוי, או שנעשה בהם שינוי במסגרת אחריותו של הספק וללא תמורה.
- ייבוא חבילות שי הפטורות ממכס ששווין לא עולה על 75 דולר;
- ייבוא יצירות אמנות מקוריות שיבואן פטור ממכס ויובאו בשביל מוזיאון, מוסד חינוך, רשות מקומית או מוסד ציבורי.
- ייבוא של ספרים או כתבי יד הפטורים ממכס שניתנו במתנה למוסד אקדמי, מוסד חינוך או ספריה משפטית.
- ייבוא של טובין המצוינים ב-30 אמנות לפטור ממיסי ייבוא עליהן חתמה ישראל.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

פטור ממע"מ ליהלומנים – סעיף 33 לחוק מע"מ

- **יבואם ויצואם של יהלומים** (למעט יהלומים סינתטיים) **אבנים יקרות** ואבנים יקרות למחצה שאינם משובצים בתכשיט והם מן הסוג הפטור ממלוא המכס, יהיו פטורים ממע"מ. **הפטור יחול גם בידי מי שעסקו אינו יהלומים או באבנים יקרות**.
- כל **עסקה ביהלומים** ואבנים יקרות כנ"ל, **שנעשית עם עוסק שעסקו הוא אך ורק יהלומים ואבנים יקרות**, תהיה פטורה ממע"מ.

מע"מ בשיעור אפס

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- **יבואם ויצואם של יהלומים** (למעט יהלומים סינתטיים) **אבנים יקרות** ואבנים יקרות למחצה שאינם משובצים בתכשיט והם מן הסוג הפטור ממלוא המכס, יהיו פטורים ממע"מ. **הפטור יחול גם בידי מי שעסקו אינו יהלומים או באבנים יקרות**.
- כל **עסקה ביהלומים** ואבנים יקרות כנ"ל, **שנעשית עם עוסק שעסקו הוא אך ורק יהלומים ואבנים יקרות**, תהיה פטורה ממע"מ.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

<u>תושב חוץ</u>

- הגדרה בסעיף 1 לחוק מע"מ:
  - לגבי יחיד- יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל;
  - לגבי חבר בני אדם- חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל.
- הגדרה בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ:
- **"תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל".**
- עניין **סקוריטס** (ע"ש 61/86) – הנישומה העניקה שירותים לחברות ביטוח זרות. בית המשפט קבע **שחברות הביטוח עוסקות באופן תדיר ושוטף בעסקי הביטוח בישראל**, ואף מחזיקות ברישיונות המתאימים לצורך כך. על כן, חברות הביטוח **אינן "תושבות חוץ"** ולכן הנישומה אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- עניין **איטקס** (ע"ש 866/92) – הנישומה העניקה שירותים **לחברות זרות המקימות תערוכות בגרמניה**, ותפקידה הוא ליצור קשר עם מציגים ישראלים על מנת לשכנעם להציג בתערוכות בחו"ל. בית המשפט קבע, כי **הנישומה שימשה כסניף של החברות הזרות בישראל**. היא הוגדרה בהסכמים כנציגתן, היא התחייבה להעניק להן שירותים רחבים **ולפעול בשמן** (למשל, **להגיש בשמן תביעות משפטיות** כנגד חייבים בארץ). החברות הזרות **נשאו בעלות החזקת משרדי הנישומה** (כאילו עסקינן במשרדי החברות הגרמניות), ואף **העניקו לה כרטיסים** אותם הייתה יכולה למכור (מעין "שותפה" להכנסות החברות הגרמניות). על כן, **נקבע שהחברות הזרות אינן "תושבות חוץ"**, והנישומה אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס.

AMPELI
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- עניין **איזי פורקס** (ע"מ 29527-05-12) – הנישומה הייתה חברה בת של חברה קפריסאית, **והעניקה שירותי תחזוקה ותמיכה לאתר האינטרנט** של החברה הזו. לחברה הקפריסאית הייתה **חברה בת נוספת** - אשר עסקה בפעילות שיווק עבורה. בית המשפט קבע, כי **החברה הקפריסאית מנהלת עסקים בישראל באמצעות חברת השיווק**, בין השאר מפני שמבצעת את הפעולות הנ"ל:
  - חתימה על חוזים מול הלקוחות בשם החברה הקפריסאית;
  - תמיכה טכנית בלקוחות בשפה העברית;
  - ניהול חדר עסקאות עצמאי;
  - סליקת כרטיסי אשראי של לקוחות ישראלים;
  - מעורבות בניהול הכספים של החברה הקפריסאית;
  - אתר האינטרנט של החברה הקפריסאית כלל הפניה לאתר ישראלי, אשר הדגיש את ניסיונם של עובדי הנישומה בביצוע השקעות, והוצעו בו שירותי חדר עסקאות.
  - בהסכם ההתקשרות של החברה הקפריסאית עם הלקוחות, נכללה הפניה לחדר עסקאות בתל אביב, עם הטלפון של הנישומה.
- לאור האמור, נקבע, כי החברה הקפריסאית אינה "תושב חוץ" לצרכי מע"מ אפס.

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- **חוזר מס הכנסה 4/2016:**
- מטרת החוזר הינה בין השאר להסביר **באילו מצבים יידרש מתאגיד זר המוכר מוצרים או שירותים באינטרנט להירשם כעוסק מורשה** בישראל לצרכי מע"מ ולחוב במע"מ בגין פעילותו בישראל.
  - פעילותו של התאגיד הזר עולה כדי **מוסד קבע** בישראל.
  - קיומו של מנגנון עסקי בישראל - לתאגיד הזר יש **סניף בישראל** ו/או הוא מעסיק עובדים בישראל ו/או שוכר משרדים בישראל וכו' לרבות פעילות עסקית של מתן שירותים בישראל.
  - התאגיד הזר מקיים פעילות עסקית של **מתן שירותים בישראל בסיוע או בשיתוף נציג בישראל**.
  - לתאגיד הזר קיימת **נוכחות כלכלית משמעותית בישראל**. יודגש, כי לצורך יישום חלופה זו יש לפנות למחלקה המקצועית של מע"מ.
- **תאגיד כאמור לא יחשב לתושב חוץ לעניין סעיף 30(ג) לחוק מע"מ**. משמעות הדבר הינה כי עוסק ישראלי הנותן שירותים או מוכר נכסים בלתי מוחשיים לתאגיד זר כאמור לא יהיה זכאי למע"מ בשיעור אפס.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

<u>מתן השירות בפועל גם לתושב ישראל</u>

- נוסח סעיף 30(א)(5) לחוק לפני תיקון 23 לחוק מע"מ (2002):
- **"לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ, כאשר נושא ההסכם <u>הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל...</u>".**
- בעניין **קסוטו** (ע"א 41/96) הנישומה העניקה לחברות ביטוח זרות שירותי איתור של חברות ביטוח ישראליות, אשר מעוניינות לבטח עצמן בביטוח משנה אצל חברות ביטוח מחוץ לישראל. לטענת הנישומה, על השירות חל עליה מע"מ בשיעור אפס. מנהל מע"מ טען כי השירות ניתן גם לחברות הישראליות. בית המשפט העליון קיבל את עמדת הנישומה וקבע, כי **אם הנהנה העיקרי הוא תושב חוץ, מתקיים התנאי**. באשר לחריג קבע בית המשפט:
- **"נוסח החריג שמשתמש במלה "בפועל" ולא במלה "גם" מעיד על עצמו, כי כוונת המחוקק לא היתה לשלול שיעור מס אפס אם נהנה מן השירות תושב ישראל או אם תושב ישראל היה מקבל משני של השירות. <u>אילו רצה המחוקק לשלול שיעור מס אפס במקרים האמורים היה משתמש בביטוי "גם" ולא בביטוי "בפועל"</u>".**

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- תגובת המחוקק – תיקון 23 לחוק מע"מ - תיקון סעיף 30(א)(5):
- **"...לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל..."**
- תיקון החוק הביא לשינוי בפרשנות הסעיף, ולצמצום ההטבה.

- פסק דין **וידאו אינטרנשיונל** (ע"ש 1081/05) – הנישומה הייתה חברה ישראלית, אשר נתנה לחברה זרה **שירותי איתור של משרדי פרסום בישראל, שביקשו לשדר בערוצי טלוויזיה זרים**. הנישומה טענה, כי את השירותים היא סיפקה רק לחברה הזרה ואילו רשויות מע"מ טענו, כי השירותים ניתנו גם לתושבי ישראל, ולכן חייבים במע"מ.
- בית המשפט קבע, כי **הלקוחות הישראלים קיבלו בפועל שירותי תיווך** מהחברה הישראלית. אמנם מדובר בשירות נלווה בלבד, אך **לאחר תיקון 23, די בקיומו של נהנה משני** תושב ישראל בישראל על מנת שלא ניתן יהיה לקבל מע"מ אפס.

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- פסק דין **א. גמיש** (ע"מ 1506/08, ע"א 7142/10) – הנישומה **סייעה לחברות זרות באיתור ומיון מועמדים לעבודה חקלאית בישראל**. האיתור והמיון נעשו בתאילנד **בהתאם לצרכי חקלאים ישראלים**. הנישומה טענה לשיעור מס אפס מכוח סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ על התמורה המשולמת לה על ידי החברות הזרות בגין השירות.
- בית המשפט דחה את עמדת הנישומה, מאחר **שהחקלאים הישראליים נהנו גם הם מהשירות**. לדברי בית המשפט, משתוקן החוק, **השאלה אינה עוד האם תושב החוץ הוא הנהנה העיקרי** אלא האם בנוסף לתושב החוץ קיים גם תושב ישראל בישראל אשר בפועל מקבל שירות.
- פסק דין **עוזר לחקלאי** (ע"מ 17466-01-12) – הנישומה עסקה בהבאת עובדים זרים מתאילנד לישראל. בניגוד לעניין גמיש, הנישומה התקשרה בנפרד עם החברה הזרה ועם החקלאים הישראלים.
- בית המשפט דחה את עמדת הנישומה. מאותן סיבות כמו בעניין גמיש. פיצול החוזים לא סייע בידה, מאחר שמהותית זהו שירות אחד שאינו ניתן לפיצול.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- פסק דין **<u>אופקים</u>** (ע"מ 54886-09-11) - המערערות העניקו **שירותים לברוקרים בחו"ל, המייצגים חברות ביטוח זרות, המעוניינות להעניק ביטוח משנה לחברות ביטוח בישראל**. לטענת המערערות, תפקידן מתמצה בהצגת המידע בפני הברוקרים הזרים, ולכן הן זכאיות למע"מ בשיעור אפס. מנהל מע"מ טען שהמערערות ביצעו שירותי תיווך מהן נהנו גם החברות הישראליות.
- בית המשפט חזר על האמירה לפיה **אין עוד חשיבות לשאלה מיהו הנהנה העיקרי, ודי בכך שקיים נהנה ישראלי כדי לשלול את הטבת מע"מ אפס**.
- לגופו של עניין קבע ביהמ"ש, כי **שירות המערערות** לא התמצה במסירת מידע בלבד לברוקרים, אלא היה במהותו **שירות של תיווך**: **הברוקר התחייב להשיג ממבטחי המשנה תנאים טובים עבור המבוטחות, המערערות קיבלו שכר רק אם נקשרה עסקת ביטוח משנה** (מה שמאפיין עסקת תיווך), המערערות היו זכאיות לעמלה נוספת בחידוש ביטוח המשנה לשנה נוספת.
- בית המשפט מצא שהיה נהנה בישראל, והמערערות לא היו זכאיות למע"מ אפס.

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- פסק דין <u>**אתגל**</u> (ע"מ 12-10-55642) - המערערת עסקה **באיתור משקיעים פוטנציאליים בישראל עבור קרנות השקעה זרות**. המערערת טענה שעיסוקה מתמצה בשירות לתושב חוץ, ועל כן הייתה זכאית למע"מ בשיעור אפס.
- בית המשפט דחה את עמדת המערערת, ופירט שורת פעולות המהוות אינדיקציה לכך **שנתנה שירות גם למשקיעים הישראלים**:
  - פניית המערערת ישירות למשקיעים ולא רק העברת שמות משקיעים פוטנציאלים לקרנות;
  - זכאות המערערת לעמלה רק במקרה בו ימכרו זכויות בקרנות, ושיעור העמלה כאחוז מסכום השקעת המשקיע הישראלי;
  - השתתפות המערערת בחלק מישיבות הקרנות עם המשקיעים הישראלים;
- כך, נקבע שהמערערת אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס.

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- פסק דין <u>**אמריקה-ישראל קאמפ**</u> (ע"מ 37473-05-12) - המערערת עסקה **בגיוס צעירים ישראליים המעוניינים לשמש מדריכים ואנשי צוות במחנות קיץ בארה"ב**. המערערת **טיפלה בהיבטים שונים של גיוסם, קבלתם והכנתם של הצעירים הישראליים לקראת נסיעתם לחו"ל**, וקיבלה עבור עבודתה עמלה מהחברה האמריקאית או ממחנות הקיץ, בגין כל שיבוץ של ישראלי כמדריך. המערערת טענה שבגין העמלות ששולמו לה, יש לחייבה במע"מ בשיעור אפס. מנהל מע"מ טען, כי המערערת מעניקה שירות גם למועמדים הישראלים, ולפיכך אינה זכאית להטבה הנ"ל.
- בית המשפט דחה את עמדת המערערת וקבע, כי **העניקה שירות למועמדים תושבי ישראל**. כך למשל, **המערערת התחייבה לתת מענה מהיר לפניות המועמדים, לסייע להם בהשגת ויזה לארה"ב** ומסמכים אחרים. כמו כן, המערערת התחייבה, כי **במקרה ששיבוץ מועמד במחנה קיץ מסויים יבוטל ע"י מחנה הקיץ, היא תנסה למצוא למועמד מחנה קיץ אחר**. כך, גם במקרה זה נשללה מהמערערת הטבת מע"מ אפס.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- בשולי דבריו, נתן בית המשפט בעניין אמריקה-ישראל קאמפ **דוגמאות למקרים בהם סיוע לתושב ישראל אגב שירות לתושב חוץ לא ישלול את הטבת המע"מ**.
  - תושב החוץ מוכרח להשתמש בשירותיו של עוסק ישראלי בשל מהות השירות, ובכל זאת יחול שיעור מס אפס חרף העובדה שהעוסק הישראלי לא עמד בפני כל תחרות בינ"ל. לדוגמה, אם **תושב חוץ שוכר חוקר פרטי ישראלי על מנת לבלוש אחר תושב ישראל בישראל**.
  - **חברת כוח אדם ישראלית הפועלת לאיתור מועמד מתאים למשרה פנויה אצל לקוח** (headhunting). במצב כזה המשימה מבוצעת אך ורק לטובת הלקוח ואם חברת כוח האדם מספקת מידע למועמדים, מראיינת אותם ובוחנת אותם, הכל נעשה בשביל הלקוח והשירות הוא חד סטרי וללא הענקת סיוע נוסף למועמדים.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- בעניין <u>**טיביסי**</u> (ע"מ 15-11-28788) הנישומה סיפקה לבנק בגאורגיה שירותי איתור וגיוס לקוחות ישראלים.
- לטענת הנישומה היא סיפקה שירות לבנק, ולכן הכנסותיה חייבות במע"מ אפס. מנהל מע"מ טען לעומת זאת שהשירותים מסייעים גם לתושבי ישראל.
- בית המשפט קיבל את עמדת מנהל מע"מ וקבע כי השירות ניתן בפועל גם לתושב ישראל בישראל, ולכן הנישומה אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס. בית המשפט קבע כי הנישומה סייעה לתושבי ישראל לפתוח חשבון בנק, סייעה ללקוחות הישראלים לשפר את תנאי הריבית שקיבלו מהבנק ושהלקוחות הישראלים הוזמנו ליצור קשר ישיר עם עובדי הנישומה לשם קבלת שירות. כמו כן אפשרה הנישומה ללקוחות לחתום על טפסי פתיחת חשבון בישראל חלף חתימה בגיאורגיה.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- בעניין **אוסקר גרוס** (ע"מ 55563-09-14) שימשה הנישומה כ- Call Center עבור חברת האם (העוסקת בתחום הפיננסים), והפנתה לחברת האם את פקודות המכירה והקנייה של לקוחותיה הישראלים. מנהל מע"מ סבר כי תפקידה של המערערת לא הסתכם בהפניה גרידא אלא במתן שירות ללקוחות הישראלים.
- בית המשפט צידד בעמדת מנהל מע"מ וקבע כי לנישומה חלק ממשי בשרשרת הפעולות הנדרשות לשם ביצוע עסקאות בשוק ההון עבור הלקוחות. הנישומה הפעילה חדר עסקאות שטיפל בהזמנות הלקוחות, העניקה שירותי Back Office, שימשה ככתובת ללקוחות הישראלים בקשר לשירות המסופק והייתה מעורבת בהפחתת עמלות ללקוחות. לפיכך קבע בית המשפט כי הנישומה אינה זכאית למע"מ בשיעור אפס.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- בעניין **בי.זד. יזמות** (ע"מ 20129-05-15) הנישומה סיפקה שירותי הפניית לקוחות ופיתוח עסקי לבנק גיאורגי, וטענה שהיא זכאית למע"מ אפס. הנישומה טענה כי היא מוסרת מידע כללי על הבנק, מעניקה לבנק סיוע לגבי דירוגו הפיננסי בישראל, וכן מתאמת פגישות בין גופים מוסדיים לנציגי הבנק, אך אינה נוטלת חלק פעיל בפגישות. לטענת מנהל מע"מ, הנישומה מספקת שירותים גם לתושבי ישראל בישראל.
- בית המשפט קיבל את עמדת מע"מ, וקבע כי הניסיון להציג את פעילות הנישומה כטכנית אינו הגיוני. זאת בין היתר לאור השכר הגבוה המשולם לה על-ידי הבנק (40,000 דולר לחודש ובונוס הנגזר מהיקף השקעות הלקוחות בבנק). בנוסף, למנהלי הנישומה קשרים בשוק הישראלי, והלקוחות הישראלים רואים בה גורם בר סמכא הממליץ על השקעה בבנק. בית המשפט סיכם כי הנישומה קרובה יותר למתווך המעניק שירות גם לישראלים.

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

<u>תקנה 12א לתקנות מע"מ</u>

- **תקנת משנה (א): "לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן <u>לגבי נכס המצוי בישראל...</u>".**
- **תקנת משנה (ב)**: תקנה משנה (א) לא תחול במקרים הבאים:
  - הנכס שלגביו ניתן השירות הוא כלי שיט או כלי טיס;
  - מטרת השירות היא ייצואם של הטובין מישראל, והשירות ניתן בפועל בידי האדם שרכש את הטובין בשביל תושב חוץ - והכל אם הטובין אכן יוצאו.
  - הנכס שלגביו ניתן השירות הוא נפט שיובא לישראל לשם הולכתו אל מחוץ לישראל ובלבד שהנפט יוצא בפועל.
- **תקנת משנה (ג)**: "לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק **לא יחול שיעור אפס** על שירות שניתן לתושב חוץ **כאשר נושא ההסכם הוא מתן שירות לתושב חוץ אחר בעת שהותו בישראל**...".

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

תקנה 12א לתקנות מע"מ – השירות לא ניתן לגבי נכס בישראל

- **פסק הדין בעניין רוזין (ע"א 418/86) –** עו"ד ייצג תושבי חוץ בתביעת פיצויים בישראל. בית המשפט העליון קבע, כי **הגדרת "נכס"** כוללת גם זכות רכושית בעלת ערך כלכלי ובכלל זה גם את **הזכות לקבלת פיצוי נזיקי לפי הדין הישראלי**. נכס זה מצוי בישראל ולכן, בגין השירות לא ניתן מע"מ בשיעור אפס.
- **פסק הדין בעניין מוסל (ע"א 9303/03) –** עו"ד ייצג חברות גרמניות, אשר היו צד להליכים משפטיים שהתנהלו בישראל. בית המשפט העליון קבע, כי **הזכות להתגונן בהליך משפטי** הינה בעלת משמעות כלכלית, **ומהווה נכס** המצוי בישראל. לכן עוה"ד אינו זכאי למע"מ בשיעור אפס.
- **פסק הדין בעניין נ.ד.ל.א (ע"מ 1058/07) - הזכות לשלם מס נמוך יותר** היא זכות בעלת שווי כלכלי ויש לראותה **כנכס המצוי בישראל**. לכן ייעוץ לתושבי חוץ לגבי מס בישראל אינו מקנה מע"מ בשיעור אפס.

סעיף 30(א)(5) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות לתושב חוץ

- **<u>פסק הדין בעניין קסוטו (ע"א 41/96) –</u>** אין לשלול הטבת מע"מ אפס רק משום קיומו של קשר משני עם נכס בישראל. אחרת ההטבה תרוקן מתוכן, שכן, כמעט בכל עסקת שירות, אפשר למצוא איזה שהוא נכס המצוי בישראל.
- **<u>פסק הדין בעניין רוזנברג (ע"ש 1395/93) -</u>** המערער קיבל פנייה מפפסי העולמית לעצב לוגו בעברית לעטיפות המשקאות הקלים המשווקים על ידה. לטענת המערער חל סעיף 30(א)(5), שכן השירות ניתן לתושב חוץ. לטענת מע"מ הלוגו העברי הוא נכס המצוי בישראל. בית המשפט קיבל את עמדת המערער, וקבע, כי **העובדה שלאחר מתן השירות נוצר "נכס חדש", שהוא הלוגו העברי, אינה הופכת את ה"נכס" שבגינו ניתן ה"שירות" לנכס המצוי בישראל**.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(7) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות בחו"ל

- לשון הסעיף: **"מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל".**
- **<u>פסק הדין בעניין גווילי (ת"מ 124/08)</u> :** בקשה לאישור תביעה ייצוגית כנגד רשות המיסים בקשר עם **חיוב שלא כדין במע"מ של שיחות טלפון מחו"ל לישראל** ע"י כרטיסי חיוג או שיחות גוביינא.
- המבקשים טענו, כי בשיחות טלפון לארץ מחו"ל, באמצעות כרטיסי חיוג או שיחות גוביינא, הוטל עליהם מע"מ מלא, בעוד שסעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ מורה על הטלת מע"מ בשיעור אפס. לטענתם, הדגש בסעיף הוא על <u>מקום צריכת השירות</u>.
- מנגד, רשויות מע"מ טענו כי השירות של העברת השיחות ליעדן מבוצע מישראל, והדגש בסעיף הוא על <u>מקום ביצוע השירות</u>.
- בית המשפט המחוזי אישר את הבקשה. לדברי בית המשפט, **הדגש של סעיף 30(א)(7) נעוץ במקום מתן השירות.** לאור תכלית חוק מע"מ להטיל מס על צריכה, **מקום מתן השירות קשור בטבורו <u>למקום צריכת השירות</u>, אשר מזוהה עם מיקומו הגיאוגרפי של מקבל השירות- <u>הצרכן, אשר נמצא מחוץ לישראל</u>**.
- לאחרונה (ספטמבר 2016) ניתן פסק דין בו התקבלה התביעה הייצוגית.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(7) - מע"מ בשיעור אפס במתן שירות בחו"ל

<u>פסק הדין בעניין רזניק (ת"צ 10601-08-10)</u>

- בהמשך לפסק דין גווילי, הוגשה בקשה לאישור תביעה ייצוגית כנגד רשות המיסים, פלאפון, סלקום ופרטנר, בקשר עם חיוב במע"מ של הצרכנים שלא כדין בגין חבילות תקשורת בחו"ל הכוללות שיחות, מסרונים וגלישה; וכן בגין משלוח מסרונים מחו"ל לישראל (שלא במסגרת חבילה).
- בית המשפט קבע, כי **חבילות התקשורת הן בבחינת "נכס"** (זכות לקבל שירותים) **ולא "שירות", ולכן התשלום עבורן אינו מזכה במע"מ בשיעור אפס**.
- באשר ל**מסרונים**, קבע בית המשפט, כי מדובר ב**שירות שנצרך בחו"ל**, ובגינו קמה זכאות למע"מ בשיעור אפס.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(8) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירותים לתייר

- **לינה של תייר בבית מלון ושירותים נוספים הניתנים אגב לינה כאמור;**
- השירותים מפורטים בתקנה 12ב לתקנות מע"מ:
  - אספקת מזון ומשקאות;
  - שימוש בבריכת שחיה ושימושים נלווים לשירות זה;
  - שירותי כביסה;
  - השכרת מכשיר טלוויזיה לשימוש בחדרו של התייר;
  - שימוש במתקן סאונה ושירותים נלווים לשירות זה;
  - שימוש בטלפון, בטלפקס ובפקסימליה;
  - שימוש במתקני ספורט ובריאות;
  - תרגום מסמכים, ניסוח מכתבים, עבודות הדפסה ושירותי משרד אחרים.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א)(8) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירותים לתייר

- בסעיף 1 לחוק מע"מ מוגדר "בית מלון" כך:

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

- לכאורה, גם צימר ודירת Airbnb המשמשים להלנת תיירים עשויים להיחשב ל"בית מלון". **בהוראת פרשנות 2/97** של רשויות מע"מ נקבע:

"צימר הכולל יחידת נופש אחת ייחשב כ"בית מלון" רק אם גודל היחידה מאפשר, עפ"י הקריטריונים של משרד התיירות, לינה של 5 אנשים לפחות ביחידה.

הקריטריונים הם: שטח רצפה מינימלי של 14 מ"ר (ללא שירותים ומטבחון) לשתי מיטות, ולכל מיטה נוספת ביחידה 4 מ"ר (דהיינו: שטח רצפה של מינימום 26 מ"ר ללא שירותים ומטבחון)."

סעיף 30(א)(8) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירותים לתייר

- החוויה הישראלית (ע"ש 5067/06) – לינה בשטח ושירותים נלווים זכאים להטבת המס.
- **השכרת רכב פרטי לתייר לנהיגה עצמית;**
- **הסעת סיור של תייר ברכב פרטי או באוטובוס וכן הספקת ארוחות לתייר בידי המסיע אגב הסעה כאמור באוטובוס, בין אם הוא מספקן במישרין או בעקיפין;**
- עניין **ממן** (ע"א 460/00) – הסעת סיור כוללת גם הסעה מהמלון לשדה התעופה ובחזרה.
- **מתן שירות לארגון בינלאומי**, לשם **קיום כנס בינלאומי** שמשתתפים בו חמישים תיירים לפחות, שייערך בישראל;
- **מכירה לתייר של זכות השתתפות בכנס בינלאומי** בהשתתפות חמישים תיירים לפחות.
- **הולכת תייר בכלי טיס** ממקום בישראל למקום אחר בישראל;
- **אשפוז של תייר בבית חולים** שירותים נוספים הניתנים אגב אשפוז כאמור;

סעיף 30(א)(8) – מע"מ בשיעור אפס במתן שירותים לתייר

- **מתן שירות לתייר** בידי מי שבתמורה, או שלא בתמורה אך דרך קבע, נותן שירות משירותי **סוכנות נסיעות** כהגדרתם בחוק שירותי תיירות, התשל"ו-1976;
- "שירותי סוכנות נסיעות" מוגדרים בחוק שירותי תיירות ככוללים בין השאר "הזמנת שירותי לינה בבית מלון בישראל או מחוץ לישראל".
- היות שדירת Airbnb יכולה להיחשב בתנאים מסוימים "בית מלון", אזי מתווך דירות Airbnb עשוי להיחשב כמי ש"דרך קבע נותן שירות משירותי סוכנות נסיעות".

סעיף 31א - מע"מ בשיעור אפס בעסקת פינוי בינוי

- **במכירת זכות ביחידת מגורים חלופית בידי יזם, וכן במתן שירותי בניה במתחם, על ידי יזם, בתמורה לרכישת זכות על ידיו ביחידת מגורים במתחם, שנעשתה בהתאם להוראות סעיף 49כב לחוק מיסוי מקרקעין - יהיה המס על אותו חלק כמחירם שאינו עולה על תקרת השווי, בשיעור אפס.**
- **סעיף 49כב לחוק מסמ"ק** – מי שמוכר ליזם את הזכויות שיש לו ביחידת מגורים במתחם פינוי בינוי, שתמורתה ניתנה רק זכות ביחידת מגורים חלופית אחת ותמורה כספית אחרת, זכאי לפטור ממס שבח, ובלבד שהתמורה הנ"ל לא עלתה על תקרות השווי הבאות, לפי הגבוה:
  - 150% משווי יחידת המגורים הנמכרת, ללא זכויות בניה נוספות;
  - שווי דירת מגורים באותו מתחם, ששטחה 120 מ"ר;
  - שווי דירת מגורים באותו מתחם, ששטחה 150% משטחה של יחידת המגורים הנמכרת, ולא יותר מ-200 מ"ר;
- **כל עוד התמורה שמקבל הבעלים אינה חייבת במס שבח (כלומר אינה עולה על התקרות הנ"ל), יחול עליה מע"מ בשיעור אפס בידי היזם.**

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 31ב - מע"מ בשיעור אפס בעסקת תמ"א 38 (חיזוק והריסה)

- **על מתן שירותי בנייה בתמורה למכירת זכות הפטורה ממס בהתאם להוראות סעיפים 49לג ו-49לג1לחוק מיסוי מקרקעין - יהיה מס בשיעור אפס.**
- **סעיף 49לג לחוק מסמ"ק –** מכירת זכויות בניה תהא פטורה ממס שבח, ובלבד שהתמורה בעד המכירה ניתנה בשירותי בניה לפי תמ"א 38/1– חיזוק המבנה מפני רעידות אדמה, התקנת מעלית, עיצוב ושיפוץ המבנה, הרחבת הדירות הקיימות עד 25 מ"ר, הסדרת חניות, בניית מחסנים ומרפסות שמש.
- **סעיף 49לג1 לחוק מסמ"ק** – מכירת זכויות בניה תהא פטורה ממס שבח, ובלבד שבתמורה ניתנה למוכר דירת מגורים חלופית אחת (באזור מוטב - שתי דירות מגורים חלופיות), ששטחה או שוויה אינו עולה על תקרות המצויינות בסעיף.
- **עד אוגוסט 2016** – נדרש שזכויות הבניה הנמכרות תהיינה רק מכוח תמ"א 38. כעת ניתן לקבל פטור ממס שבח (ומע"מ אפס) על שירותי הבניה שניתנים גם בתמורה לזכויות בניה מכוח תכניות אחרות.
- תיקון החוק חל על עסקאות שיום המכירה הנדחה שלהם טרם הגיע (כלומר, אם לא התקיים תנאי מתלה או שלא החלו העבודות על הקרקע).
- **כל עוד שירותי הבנייה אינם חייבים במס שבח, יחול מע"מ בשיעור אפס.**

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א) לחוק מע"מ – מע"מ אפס בעסקאות ייצוא

- **סעיף 30(א)(1) -** ייצוא טובין - למעט טובין כאמור בסעיף 33 - אם הותר לגביהם רשימון יצוא או מסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל.
- עניין **אורו ישראל** (ע"ש 184/00) - **הוצאת הרשימון כדין היא דרישה מהותית**, שבלעדיה לא יחול מע"מ אפס גם אם היה ייצוא של הטובין.
- יהלומנים זכאים לפטור ממע"מ, ולכן הסעיף לא חל עליהם.
- **סעיף 30(א)(2) -** מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ;
- **סעיף 30(א)(3) -** מכירת טובין לבעל מחסן רשוי כמשמעותו בפקודת המכס, לשם העברתם למחסן, אם הטובין הועברו אליו;
- **סעיף 30(א)(4) -** מכירת טובין במחסן רשוי ליוצאים מישראל; וכן מכירה במחסן רשוי המצוי על כלי שיט או לכלי טיס המשמשים להולכת נוסעים או הובלת מטענים בקוים בינלאומיים;
- מחסן רשוי – למשל, חנות בדיוטי פרי.

AMPELi
TAX LAW OFFICES

סעיף 30(א) לחוק מע"מ – מע"מ אפס בעסקאות ייצוא וייבוא

- **סעיף 30(א)(6) -** שירות בקשר עם כניסתם של כלי טיס או כלי שיט לישראל או עם יציאתם ממנה, או שירות בקשר לשינוע טובין לכלי הטיס או לכלי השיט או לנוסע.
- **סעיף 30(א)(9)** - מכירת טובין הפטורים ממס קניה לעולה חדש ותושב חוזר ששהה שנתיים בחו"ל (מקרר, מכונת כביסה, מייבש כביסה, תנור...)
- **סעיף 30(א)(10)** - עסקה שהיא מכירת זכות לנסיעת חוץ (כרטיס טיסה).
- **סעיף 30(א)(11)** -הובלת מטענים בדרך האויר או הים מישראל ואליה;
- **סעיף 30(א)(11א)** - הובלת מטענים מישראל למדינה גובלת או ממדינה גובלת לישראל;
- **סעיף 30(א)(12)** - מכירתם של כלי טיס לעוסק שעיסוקו מתן שירות תעופה; מכירתם של כלי שיט לעוסק שעיסוקו הולכת נוסעים או הובלת מטענים דרך הים; ייבואם של כלי שיט או כלי טיס בידי עוסק כאמור.
- **סעיף 30(א)(18)** - מתן שירות לתושב חוץ בידי חברת הפקות ישראלית, לשם הפקת סרט בישראל, למעט סרט ישראלי;
- **סעיף 30(א)(19) -** מתן שירותי פיקוח, תיאום ובקרה לתושב חוץ בקשר לביצוע ניסויים רפואיים בבני אדם.

סעיף 30(א) לחוק מע"מ – מע"מ אפס בעסקאות מקומיות

- **סעיף 30(א)(13)** - מכירת **פירות וירקות** מסוגים שקבע שר האוצר, **שלא נעשה בהם כל עיבוד**; לענין זה לא יראו כעיבוד ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה, החסנה וקירור (כל מה שאין בו שינוי ממשי בפרי או בירק ובא לשמור על טריותו או להכשירו לשיווק).
- **סעיף 30(א)(14) - מכירת נכסים מעסק** של עוסק או של עוסקים - לרבות ציוד - **לחברה**, **תמורת מניות בלבד באותה חברה**, אם מיד לאחר המכירה היו בידי העוסק או העוסקים 90 אחוזים לפחות מכוח ההצבעה באותה חברה; ובלבד **שמכירת הנכסים בידי החברה** לאחר שרכשה אותם בנסיבות האמורות **תתחייב במס** גם אם החברה איננה בגדר עוסק ביום המכירה;
- **סעיף 30(א)(15) - מכירת כל נכסי עסקו של עוסק שהוא חבר-בני-אדם**, לרבות ציוד, **לבעלי הזכויות בחבר-בני-האדם שהינם עוסקים**, אגב **פירוק החבר**, כשלכל אחד מבעלי הזכויות נמכרים, ללא תמורה, נכסים בהתאם לחלקו בחבר המתפרק; ובלבד **שמכירת הנכסים בידי בעל זכות** כאמור, שרכש אותם בנסיבות האמורות, **תתחייב במס** גם אם בעל הזכות איננו חייב במס מסיבה כלשהי ביום המכירה;

סעיף 30(א) לחוק מע"מ – מע"מ אפס בעסקאות מקומיות

- **סעיף 30(א)(16)** - מכירת מקרקעין ממוסד כספי או ממלכ"ר למוסד כספי או למלכ"ר, המתבצעת במסגרת שינויי מבנה העומדים בתנאי חלק ה2 לפקודת מס הכנסה.
- **סעיף 30(א)(17)** - מתן זכות שימוש לתושב חוץ בשטחי תערוכה, ושירותים נלווים הניתנים על ידי נותן זכות השימוש כאמור אגב התערוכה וזאת גם אם תושב החוץ שוהה בישראל כתייר לצורכי התערוכה.

פטור ממע"מ ומע"מ בשיעור אפס באילת

AMPELi
TAX LAW OFFICES

AMPELi
TAX LAW OFFICES

הטבות מע"מ בחוק אזור סחר חפשי באילת

- **"אזור אילת"** - תחום העיר אילת; ולגבי **שירותי תיירות** מסויימים (הלנה, הסעדה, חניון, מורה דרך, סוכנות נסיעות ועוד), עד קו רוחב 924 (קיבוץ **יוטבתה**). סעיף 17 לחוק מרחיב את תחולת החוק **לרדיוס של קילומטר אחד מגבולות אזור אילת**, לגבי עוסק הפועל בשטח הנ"ל, וכן לגבי טובין המיובאים אליו, נמצאים או נמכרים בו, ולגבי שירותים הניתנים בו.
- **סעיף 5(א) - פטור ממע"מ על יבוא טובין לאזור אילת** – יחול אם יובאו לשם צריכה באזור אילת.
- תקנה 9 לתקנות אזור סחר חפשי באילת – על טובין כאמור יוגש רשימון ייבוא נפרד.
- תקנה 19 לתקנות – אם הטובין לא יובאו ישירות לאילת, ישולם המע"מ תחילה ולאחר מכן יוחזר, אם הוכח שהטובין הם לצריכה באזור אילת.
- **סעיף 5(ב) - מע"מ אפס על מכירת טובין בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת, לצורך עסקו באזור אילת.**

AMPELi
TAX LAW OFFICES

הטבות מע"מ בחוק אזור סחר חפשי באילת

- **סעיף 5(ג) – פטור ממע"מ על מכירת טובין המצויים באזור אילת, בידי עוסק תושב אזור אילת, לצריכה באזור אילת או לשימוש בו.**
- עניין **צביקה ציוד ימי** (ע"ש 28/93) – על העוסק לבחון האם הטובין מיועדים לצריכה באזור אילת. אם עשה זאת, יהיה פטור מהמס אף אם יתברר בדיעבד כי התנאי לא התקיים.
- עניין **קפה** (ע"ש 160/95) – אם מתעורר **חשד שהצריכה תהיה מחוץ לאילת** (למשל , אם נרכשת סחורה בכמות חריגה), המוכר צריך לומר לקונה, שהמכירה פטורה ממס, רק אם השימוש בסחורה ייעשה באזור אילת. **אם הקונה ישיב שהוא מתכוון להשתמש בסחורה באזור אילת, אין על המוכר לחקור מעבר לכך**, והוא יזכה לפטור גם אם יתברר לאחר מכן שהקונה שיקר.
- **כללי לגבי טובין** – ההטבות הנ"ל (הפטור/מע"מ אפס) לא יחולו על טובין המנויים בתוספת השנייה לחוק.
- למרות הדרישה לצריכה באזור אילת, לפי תקנה 21, **מי שמוציא מאזור אילת טובין לצריכה פרטית, לא יחויב עליהם במע"מ.**

AMPELi
TAX LAW OFFICES

הטבות מע"מ בחוק אזור סחר חפשי באילת

- **סעיף 5(ד) - מכירת מקרקעין המצויים באזור אילת תהיה פטורה ממע"מ.**
- מכירה שהיא פעולה באיגוד מקרקעין תהיה פטורה ממע"מ רק אם כל המקרקעין של האיגוד מצויים באזור אילת.
- אין צורך שהצדדים לעסקה או אחד מהם יהיו תושבי אזור אילת.
- **סעיף 5(ה) - מתן שירותים באזור אילת בידי תושב אזור אילת יהיה פטור ממע"מ.**
- במתן שירותים המתייחסים לעסקת מכר יינתן פטור רק אם הנכס מצוי באזור אילת. במתן שירותים המתייחסים לאירוע יינתן הפטור רק אם האירוע מתקיים באזור אילת.
- מקבל השירות לא חייב להיות תושב אזור אילת.

הטבות מע"מ בחוק אזור סחר חפשי באילת

- **תקנה 20א – על השירותים הבאים, הניתנים בידי עוסק שאינו תושב אזור אילת לעוסק תושב אזור אילת, לצורך עסקו באילת, יחול מע"מ בשיעור אפס.**
- הובלת טובין לאילת;
- התקנה, הפעלה, תחזוקה או הבטחת תקינותם של מעליות, מערכות מיזוג אוויר, מקרר תעשייתי, מכונה אוטומטית לעיבוד נתונים; רכב.
- טכנאות שיניים;
- שירותי ניהול לבתי מלון – ניהול חשבונות, ראיית חשבון, ייעוץ מס, עריכת דין, פרסומים, רישום מקרקעין, ייעוץ כלכלי.
- רכישת שירותי מלון.
- שירותי אדריכלות לבתי מלון.
- **תקנה 20ב - על הסעת נוסעים לאזור אילת או ממנו יחול מע"מ בשיעור אפס.**
- בעניין **בנדר** (ע"א 3423/01) נקבע, כי "הסעת נוסעים" אינה כוללת טיסות סיור מעל שמי אילת. שכן, מטרת התקנה היא לסייע בפיתוח העיר אילת.

שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל משה אביב, קומה 39

רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן