



Fahn Kanne

**Grant Thornton**

An instinct for growth™

לשכת יועצי מס בישראל  
INSTITUTE OF TAX  
CONSULTANTS IN ISRAEL



**פאהן קנה**  
Academy



**רו"ח (עו"ד) אסף בהר**  
מנהל תחום מיסים עקיפים, פאהן קנה ושות'  
Grant Thornton Israel

---

חידושים וחידודים בתחום המע"מ

# תוכן עניינים

1. מחילת חובות
2. חובות אבודים
3. מסחר בשוק ההון
4. ייבוא שירותים
5. חברות אחזקה
6. מע"מ בשיעור אפס
7. חם מהתנור

# מחילת חובות



# מחילת חובות

- סעיף 12 לחוק מע"מ:
- "תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן – תקבולים) שקיבל עוסק ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו; הוראה זו לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי עוסקים שקבע שר האוצר."
- ככלל, מחילת חוב הינה בבחינת סיוע או תמיכה כהגדרתם בסעיף 12 לחוק ופועל יוצא הוא כי חוב אשר נמחל לעוסק ייחשב כחלק ממחיר עסקאותיו (ראו ע"א 141/00 – תה"ל תכנון המים לישראל בע"מ).

# מחילת חובות

- תקנה 3 (ב):
- "לעניין רישום בפנקסי החשבונות ודיווח תקופתי, יראו בתקבולים שתקנת משנה (א) אינה חלה עליהם עשיית עסקה עם נותן התקבולים, ומועד הוצאת חשבונית עליה יהיה תוך שבוע ימים מיום קבלת התקבולים"

# מחילת חובות

- עמדת המחלקה המקצועית במע"מ

➤ לא תחשב מחילה כסיוע או תמיכה ככל שמתקיימים במצטבר התנאים הבאים:

- מחילת החוב אינה רצונית (מבחינתו של הצד המוחל) ונובעת מהעדר כושר פירעון אובייקטיבי של העוסק החייב.
- מחילת החוב אינה גורמת בפועל להפחתת מחיר עסקאותיו של העוסק אשר חובו נמחל.
- ההחלטה למחילת החוב לא הושפעה מקיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים.

# מחילת חובות

➤ החלטת מיסוי 0253/18 – החבות במס בשל תקבולים שנתנו במישרין לעוסק מתקציב המדינה - עוסק קיבל תמיכה עבור גידול ירקות ופירות.

"לעמדתנו, ככל וחלה חבות במס בשל התקבולים הניתנים לעוסק הרי ששיעור המס החל על התקבולים כאמור תהא בהתאם לשיעור המס החל על עסקאותיו השוטפות של העוסק שבשלה ניתנו לו התקבולים.

כך למשל, כאשר ניתנים לעוסק המוכר פירות וירקות (ואשר כל עסקאותיו הינן בשיעור אפס בהתאם לסעיף 30(א)(13) לחוק מע"מ) תקבולים ממשרד החקלאות (אשר אינה נכללת באחד מסעיפי המשנה אשר בתקנה 3 לתקנות מע"מ), הרי שגם תקבולים אלה יהיו חייבים במס בשיעור אפס."

# חובות אבודים





## חובות אבודים

### הלכת אלקה אחזקות בע"מ

נקבעו חמישה מבחנים מצטברים אשר בהתקיימותם ניתן יהא להוציא תעודת זיכוי בשל חוב אבוד:

- בוצעה עסקה.
- הוצאה חשבונית.
- מס העסקאות בגין החשבונית שולם.
- המוכר או נותן השירות לא קיבל את התמורה.
- החוב הפך ל"חוב אבוד".

## חובות אבודים

### הוראת פרשנות 2/2012 חובות אבודים

➤ "קבלת התמורה בתקופה מאוחרת – יצוין, כי במקרה בו לאחר הוצאת הודעת זיכוי בגין חוב שהוכר כחוב אבוד, הצליח העוסק לגבות את התמורה (כולה או מקצתה) מגורם כל שהוא, לרבות ערבים, חברות ביטוח וכדו', תמורה זו חייבת במס במועד קבלתה. כמו כן, יש לראות בסכום שהתקבל ככולל מע"מ."

➤ נראה כי אין בסיס חוקי לעמדה זו?

➤ מה עם קיזוז "מס תשומות" רעיוני בגין הפרמיות השוטפות?

## ▪ פסק דין גורי תעשיות - התיישנות תעודת זיכוי בשל חובות אבודים –

תקנה 24א לתקנות מע"מ –

"הוצאת הודעת הזיכוי והגשת הודעה כאמור בתקנה משנה (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן: "התקופה"). במניין התקופה לא יבואו:

(1) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעת החוב במסגרת הליכי פירוק או פשיטת רגל לבין יום מתן אישור המפרק או הנאמן לחלוקת דיבידנד סופי למבקש;

(2) פרק הזמן שבין יום הגשת תביעה לבית המשפט לגביית החוב ובין יום היות פסק הדין לפסק דין חלוט."

## ▪ במקרה הנדון הוצאו חשבוניות המס בין התאריכים 28.9.2008 – 15.4.2009 –

➤ ביום 27.9.2011 – הוגשה בקשה לפירוקה של תנועה ע"י רקיט; [שנתיים וחצי מיום 15.4.2009]

➤ ביום 6.11.2011 – התמנה לתנועה מפרק;

➤ ביום 11.1.2012 – ניתן צו פירוק והמפרק הזמני מונה כמנהל מיוחד.

➤ ביום 6.6.2012 הוגשה תביעת החוב של רקיט כנגד תנועה [לאחר שעברו שלוש שנים מיום 15.4.2009]

➤ ביום 26.6.2013 הודיע המפרק כי דיבידנד סופי לא יעלה על 5% ממצבת החובות.

➤ ביום 31.10.2013 הוציאה רקיט לתנועה הודעת זיכוי.

# מסחר בשוק ההון



החלטת מיסוי 4396/15 – החבות במע"מ של ביצוע השקעות פיננסיות – סיווג כ"מוסד כספיי" לצרכי חוק מע"מ של פעילות נוסטרו –

## ■ העובדות:

1. חברה בע"מ פועלת בישראל בהשקעות ובמסחר בניירות ערך בבורסה בישראל, בבורסה בחו"ל והן בעסקאות מחוץ לבורסה (להלן – "החברה").
2. השקעות החברה והמסחר בניירות הערך מתבצעים עבור החברה באמצעות כספיה, השקעות בחשבון הנוסטרו של החברה.
3. החברה מבצעת מספר רב של פעולות השקעה ומסחר בניירות ערך.
4. שווי ההשקעות והמסחר בניירות ערך הינו גבוה.
5. פעילות החברה, ממומנת, בין היתר, באמצעות הלוואות מתאגידיים בנקאיים.

## ■ תמצית ההסדר: החברה תסווג כ"מוסד כספיי"

# יבוא שירותים



# יבוא שירותים מחוץ לארץ

## ■ עמדה מספר 02/2016 – יבוא שירותים מחוץ לארץ

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, נועדה לצריכה בישראל, או אם הוא ניתן בקשר לנכס המצוי בישראל.

לדוגמה: שירותי ייעוץ הניתנים מחוץ לארץ לתושב ישראל בישראל, מתן שירותי אדריכלות על ידי תושב חוץ ביחס לנכס בישראל, הופעה בישראל אל אמן או מתן הרצאה בישראל על ידי מרצה מחוץ לארץ – כל המקרים הנזכרים לעיל 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.

# חס מהתנור





# החלטת מיסוי חדשה – 0599/19 – רכישת מניות באשראי – החלטה שלא בהסכם

## ■ העובדות:

➤ חברה א' ("הרוכשת") התקשרה בהסכם עם חברה ב' ("המוכרת"), לפיו המוכרת תמכור לרוכשת מניות של חברה ג' ("המניות הנרכשות") בתמורה.

➤ בהסכם מכירת המניות נקבע כי תמורת המניות תשולם חלקה במזומן וחלקה באשראי, כאשר בשנה הראשונה נושאת ריבית שנתית בשיעור של 3.5% צמודה והחל משנה השנייה, תשיא ריבית שנתית בשיעור של 10% עד מועד פירעונה.

## ■ תמצית ההסדר ותנאיו:

➤ מאחר וכאמור, ניירות ערך מועטו מהגדרת "טובין" בסעיף 1 לחוק, הרי שמכירתם אינה בבחינת "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק ומשכך מכירתם של ניירות הערך אינה חייבת במס.

➤ עם זאת, יש לראות בהלוואה שניתנה "עסקה" נפרדת ממכירת המניות, החייבת במע"מ.

➤ בהתאם, ולפי עקרון ההקבלה הקבוע בסעיף 41 לחוק, מס התשומות בגין הריבית על ההלוואה, אשר שימשה לרכישת המניות, אסור בניכוי בידי הרוכשת.

# החלטת מיסוי חדשה – 4429/19 – החבות במע"מ בגין שירותי שיווק ותיווך לחברות תושבות חוץ באמצעות אתר אינטרנט – החלטה שלא בהסכם

## ■ העובדות:

- חברה ישראלית ("החברה") מספקת שירותי שיווק ותיווך באמצעות אתר אינטרנט בעברית ("השירותים") עבור חברות זרות ("החברות המפעילות") המספקות שירותי שיווק אינטרנטיים לחברות קמעונאיות זרות ("הספקים") בתמורה לעמלה.
- אתר האינטרנט שמפעילה החברה הוא אתר בעברית ומופנה כלפי לקוחות ישראלים. כאשר לקוח נכנס לאתר החברה ובוחר פריט, הוא מועבר לאתר הספק הרלבנטי. לחברה אין חלק בהתקשרות בין הספק ללקוח הישראלי, אלא היא מקבלת עמלה מהחברות המפעילות בהתאם לסכומי הרכישות של הלקוחות שהופנו מאתר החברה לספקים.

## ■ תמצית ההסדר ותנאיו:

- לעמדת רשויות מע"מ, השירותים הניתנים על ידי החברה לחברות המפעילות, חייבים במס בשיעור מלא הואיל ומדובר בשירותים הניתנים בפועל, נוסף על החברות המפעילות ותושבות החוץ, גם ללקוחות הישראליים על פי הסייג הקבוע בסעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.
- למרות זאת, בהתקיים התנאים המפורטים להלן במצטבר, השירותים יהיו חייבים במס בשיעור אפס:
  - יוכח כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין.
  - מחיר הטובין המיובא עלה על תקרת הפטור ממיסי ייבוא.

# מע"מ בשיעור אפס



## מע"מ בשיעור מס אפס

- סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ:

"אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

"מתן שירות לתושב חוץ,.....; לא יראו שירות כניתן לתושב חוץ כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל,....., אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין;

- תקנה 12א לתקנות מע"מ:

"לעניין סעיף 30(א)(5) לחוק לא יחול שיעור אפס על שירות שניתן לגבי **נכס** המצוי בישראל,....."

➤ סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ – שני סייגים עיקריים:

- מתן שירות גם לתושב ישראל בישראל (להלן: "מבחן הנהנה הישראלי");
- מתן שירות ביחס לנכס בישראל;

תיקון הסעיף בעקבות פרשת קסוטו:

- לפני התיקון: "כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל לתושב ישראל בישראל"
- לאחר התיקון: "כאשר נושא ההסכם הוא מתן השירות בפועל, **נוסף על תושב החוץ, גם** לתושב ישראל בישראל".

סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ תוקן בעקבות פרשת קסוטו (מיום 1.7.02) – בפרשת קסוטו נדונה הטענה כי שירותי תיווך שהעניקה חברת קסוטו לחברות ביטוח זרות מהווים שירות לתושב חוץ הזכאי למע"מ בשיעור אפס. במסגרתם של שירותי תיווך אלה, קישרה חברת קסוטו בין חברות ביטוח זרות לחברות ביטוח ישראליות שהיו מעוניינות לרכוש לעצמן ביטוחי משנה אצל החברות הזרות. בית המשפט העליון קבע בעניינם של שירותים אלה, כי "ככל שהשירות הוא אמיתי וניתן לתושב חוץ שזיקתו לשירות היא אמיתית ומרכזית, כך יהיה זה ראוי שלא לראות את השירות כשירות שניתן בפועל לתושב ישראל גם אם תושב ישראל נהנה ממנו".

## מע"מ בשיעור מס אפס

➤ סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ

בעיני המחוקק, מבחן זה של "עקר וטפל" פגע בוודאות המשפטית ויצר הזדמנויות לניצול הזכאות לרעה. המחוקק שלל אפוא את הזכאות למס אפס מכל שירות מעורב אשר ניתן לתושב חוץ ולתושב ישראל יחדיו, לרבות שירות שהנהנה הדומיננטי שלו הוא תושב חוץ.

➤ כבוד השופטת י' סרוסי בפרשת הבנק הגיאורגי (מחוזי 15-11-28788):

**"..אין באמור לעיל כדי לקבוע שכל שירות הניתן לתושב ישראל, יהא אשר יהא, יש בו כדי לסייג את ההטבה. ברי לכל, כי אם השירות שניתן לתושב ישראל הוא שירות זניח, אגבי, לא משמעותי וכיו"ב, לא יהיה בו כדי למנוע את הטבת המס לעוסק המעניק את שירותיו לתושב החוץ וזאת כדי לא לפגוע בתכלית ההטבה שהיא עידוד שירותי ייצוא מישראל".**

➤ כבוד השופט א. שטיין בפרשת י.מ.ש השקעות (עליון, ניתן ביום 20.02.19, 8271/16):

**"אכן שירות שהינו זניח או בלתי משמעותי איננו בגדר "שירות" אשר מצדיק את שלילת ההטבה של מס אפס לפי סעיף 30(א)(5) לחוק. ראו גם...ע"מ (מחוזי ת"א) 12-05-37473...פסק הדין בו ציין השופט ה' קירש כי לאחר תיקון 23 יש לעוסק "בשאלה האם מה שנעשה עבור התושב הישראלי כלל מהווה "שירות" או שמא העשייה לטובתו איננה ממשית וישירה".**

## מע"מ בשיעור מס אפס

- פס"ד ת"מ 124-08 גוילי יהושע ואח' נגד מדינת ישראל מיום 21.06.2010:

**"ובמילים אחרות, יש להכריע בשאלה האם מקום 'מתן השירות' הוא מקום ביצועו של השירות או מקום צריכתו של השירות".**

**"מן המקובץ עד כה עולה כי את סעיף ההקלה יש לפרש באופן בו מקום צריכת השירות הוא מקום מתן השירות וממילא מקום הצריכה יגדיר האם יזכה השירות בהקלה בדמות שיעור אפס. עוד למדנו כי את יוזם שיחת הטלפון יש לראות כמקבל השירות התקשורת, ולמצער כמקבל השירות העיקרי. עם זאת, משנוכחו לדעת כי מגבלות שונות שהוטלו על סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ לא הוטלו על סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ, עלינו להסיק כי בגין שיחות הטלפון נשוא בקשת האישור יש להשית מס ערך מוסף בשיעור אפס.**

**לפיכך, בשלב זה אני מכריע כי בידי המבקשים עילה כנגד המבקשת."**

## מע"מ בשיעור מס אפס

- הצעת חוק מס ערך מוסף – מיום 28.4.75:

בדברי ההסבר לסעיף 30(א) בהצעת חוק מע"מ, אשר לימים הפך לסעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ נאמר:

**"מס בשיעור אפס (סעיף 30) יוטל על אלה: (1) .... (2) מתן שירות מחוץ לישראל מאת עוסק ישראלי, כדוגמת הובלת טובין ממוקם למקום מחוץ לישראל, ומתן שירות לאדם הנמצא מחוץ לישראל, כגון בדיקת רישום בספרי המקרקעין בשביל לקוח בחו"ל..."**

➤ עיקרון הטריטוריאליזם – מע"מ נגבה על צריכה בישראל.



# חברות אחזקה



### עמדה חייבת בדיווח 01/2016 – ניכוי מס תשומות בחברת החזקות

חברת החזקות היא חברה המחזיקה במניות של חברות אחרות ומטרתה העיקרית הינה במישור ההוני או במישור ההשקעתי, 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 או מכירת מניות – אין חברת החזקות זכאית לנכות כלל מס תשומות.

יצוין, כי גם על חברה, המבצעת עסקאות בנוסף ובמנותק מפעילותה בחברת החזקות, ואשר מנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר מהמפורט לעיל, לדווח על כך לשם בחינת שיעור ניכוי מס התשומות לו היא זכאית.

## חברות אחזקה

ע"מ 29102-01-13, אלביט הדמיה רפואית בע"מ, ניתן ביום 28.06.2018 (השופט ה. קירש):  
בצמד המלים "חברת החזקות" לא טמונה תשובה לשאלת ההיקף המותר של ניכוי מס תשומות (ראו סעיף 31 לפסק דין אמיליה). גם חברה המצהירה על עצמה כחברת החזקות עשויה לבצע עסקאות חייבות במס, הכרוכות בהוצאת תשומות הניתנות לזיהוי וכימות באופן נפרד משאר הוצאות הפירמה. או אז, היות החברה "חברת החזקות" לא תמנע ניכוי מלא של מס התשומות האמור".

וממשיך ומציין,

"לכאורה השקפה שונה עולה מ"עמדה מספר 01/2016 - ניכוי מס תשומות בחברת החזקות" שפורסמה על ידי רשות המסים ביום 26.12.2016 לצורך יישום הוראות סעיף 67 לחוק ("נקיטת עמדה חייבת בדיווח"). שם נעשה נסיון להגדיר "חברת החזקות" ובין השאר מובעת העמדה כי "בשל תשומות ישירות, המשמשות לביצוע עסקאות החייבות במס, החברה זכאית לנכות עד שני שלישים (66.67%) ממס התשומות". הבסיס לאמירה זו, לגבי מקרים בהם השימוש בתשומה פלונית איננו מעורב אלא רק "לצרכי העסק", איננו נהיר."

➤ ביחס לתשומות הכלליות (משרדיות, רו"ח) – קבע ביהמ"ש:

"לאור כל האמור לעיל, בהעדר הוכחות קונקרטיות יותר לגבי צריכת התשומות הכרוכה באספקת האשראי או במתן השירותים המקצועיים, בהעדר סימנים מובהקים לעיסוק מסודר ומתועד בתחומים אלה ולנוכח עניינה של המערערת כחברת אם בהצלחת הפעילות העסקית המנוהלת בידי תאגידי הקבוצה, אין לי אלא להגיע למסקנה כי לא טעה המשיב בקובעו כי על התשומות הכלליות תחול תקנה 18(ב)(3) לתקנות, לפיה יותר בניכוי רבע ממס התשומות."

➤ ביחס לתשומות לצורך גיוס אג"ח – קבע ביהמ"ש:

"אולם בעניין זה אינני מסכים עם המשיב אשר לטעמי החמיר יתר על המידה כאשר התיר רק רבע ממס התשומות גם בנושא זה. .... מפני שלא כל כספי הגיוס שימשו למימון הלוואות לתאגידי הקבוצה (שהן כאמור עסקאות חייבות במס), בנושא זה היה מקום לפעול על פי תקנה 18(ב)(2) לתקנות ולהתיר את הניכוי של שני שלישים ממס התשומות הקשור להוצאות ההנפקה המזוהות."

➤ יצוין, כי חלק מהותי מההלוואות ניתן לחברות תושבות חוץ כך שהכנסות הריבית זכאיות למע"מ בשיעור מס אפס.

➤ פרשת גחלת – ע"א 252/87, גחלת חברה להשקעות בע"מ. ניתן ביום 05.12.1990.

**".....קביעת היחס צריכה להעשות לאו דווקא לפי הרווחים מהפעילות החייבת במע"מ מול רווחי הפעילות שאינה חייבת במע"מ, אלא על פי שיעור השימוש בתשומה הרלוונטית בכל אחד מסוגי העיסקאות, שכן חישוב היחס על פי הרווחים יכול לגרום לעיוותים בעקרון לפיו ימוסה הערך המוסף בעיסקה, והוא בלבד.**

## מע"מ בשיעור מס אפס

▪ סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ:

"אלה עסקאות שהמס עליהן יהיה בשיעור אפס:

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

▪ פס"ד ת"מ 124-08 גווילי יהושע ואח' נגד מדינת ישראל מיום 21.06.2010.

הוגשה תובענה, בקשת אישור כתביעה ייצוגית, כי כשלא כדין ובניגוד להוראות חוק מע"מ, גבתה המשיבה (רשות המסים) מע"מ באמצעות חברות ישראליות לטלפוניה בינלאומית, בגין שיחות טלפון לארץ שנעשו מחו"ל באמצעות כרטיסי חיוג ו/או באמצעות שיחות גוביינא וזאת בניגוד לאמור בסעיף 30(א)(7) המחייב עסקאות אלה במע"מ בשיעור אפס.

# תודה על ההקשבה

אסף בהר, רו"ח, (עו"ד)  
מנהל מחלקת מיסים עקיפים  
פאהן קנה ושות' Grant Thornton Israel  
טל': 03-7106644  
מייל: Asaf.Behar@il.gt.com