



רשימת עמדות החייבות בדיווח לשנת המס 2025

בנושא מס ערך מוסף

- 1..... רשימת עמדות החייבות בדיווח לשנת המס 2025 בנושא מס ערך מוסף
- 2 עמדה מספר 01/2016 - ניכוי מס תשומות בחברת החזקות.....
- 2 עמדה מספר 02/2016 - יבוא שירותים מחוץ לארץ.....
- 3 עמדה מספר 03/2016 - אי תחולת הפטור בסעיף 31(1) לחוק בהשכרה לחבר בני אדם.....
- עמדה מספר 04/2016 - איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים על ידי חברה והשכרתה למגורים.....
- 3 עמדה מספר 05/2016 - שיעור המס החל בשל מתן שירותים הכלולים בערך טובין הפטורים ממע"מ.....
- 3 עמדה מספר 06/2016 - החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות.....
- 4 עמדה מספר 07/2016 - החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת התקשרות לפני תום המועד המוסכם.....
- 4 עמדה מספר 08/2016 - אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק כאשר בפועל נוכה מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס.....
- 4 עמדה מספר 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 מספר 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 מספר 11/2016 - החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלום.....
- 5 ~~עמדה מספר 12/2017 - פעילות בעלת מאפיינים עסקיים בשוק ההון.....~~
- 7 עמדה מספר 13/2017 - גמול שנקבע כשכר טרחה לבא כוח מייצג בתובענה ייצוגית.....
- 7 עמדה מספר 14/2022 - החבות במע"מ בשל מכירת דירת מגורים מכוח סעיף 5(ב) לחוק מע"מ.....
- 7 עמדה מספר 15/2025 - ניכוי מס תשומות בנסיבות של שינוי יעוד בשימוש במקרקעין.....
- עמדה מספר 16/2025 - החבות במע"מ בשל מתן שירותי בניה לביצוע מטלות ציבוריות עבור רשות מקומית.....
- 8



עמדה מספר 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 כחברת החזקות, ואשר מנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר מהמפורט לעיל, לדווח על כך לשם בחינת שיעור ניכוי מס התשומות לו היא זכאית.

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 בזכות 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 מחוץ לארץ לתושב ישראל בישראל, מתן שירותי אדריכלות על ידי תושב חוץ ביחס לנכס בישראל, הופעה בישראל של 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.



עמדה מספר 03/2016 - אי תחולת הפטור בסעיף 31(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 31(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 מספר 04/2016 - איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים על ידי חברה

והשכרתה למגורים

רכישת דירת מגורים על ידי 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 31(1) לחוק. לפיכך, לאור סעיף 41 לחוק, החברה אינה רשאית לנכות מס תשומות בהסתמך על חשבונית המס העצמית שהוציאה בשל רכישת הדירה.

עמדה מספר 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 מספר 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) נגד שטרסברג ואחיו.

עמדה מספר 07/2016 - החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת התקשרות

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 מספר 08/2016 - אי תחולת הפטור שבסעיף (4)31 לחוק כאשר בפועל נוכה

מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס

סעיף (4)31 לחוק קובע פטור ממס, באופן מלא או חלקי, בהתקיים התנאים המפורטים להלן באופן מצטבר: נרכש או יבוא 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 (4)31 לחוק בעת מכירת הנכס אלא אם כן מס התשומות הושב תוך חמש שנים ממועד הניכוי.



עמדה מספר 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 או היבוא הנכס, וממילא הוא לא נשא במס תשומות, אשר הדין מנע ממנו לנכותו.

עמדה מספר 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 מספר 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 הוצאה לפועל, 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.

עמדה מספר 12/2017 - פעילות בעלת מאפיינים עסקיים בשוק ההון

פעילות של קניה ומכירה של ניירות ערך ומסמכים סחירים אחרים, הנעשית על ידי יחיד או על ידי חבר בני אדם עבור עצמם, ואשר הינה בעלת מאפיינים עסקיים כפי שהוכרו בהלכה הפסוקה, למשל, בע"א



0187/06 רפאל מגיד נגד פקיד שומה פתח תקווה, חייבת במס על פי חוק מס ערך מוסף. לעניין זה יזבאו בחשבון, בין היתר, הקריטריונים המפורטים להלן:

1. מבחן התדירות - על פי מבחן זה, תדירות גבוהה של פעולות בניירות ערך ומסמכים סחירים אחרים מצביעה על פעילות עסקית.

2. מבחן ההיקף הכספי - על פי מבחן זה, ככל שההיקף הכספי של הפעילות רב יותר עשוי הדבר ללמד על אופי עסקי של הפעילות.

3. מבחן הבקאות והמומחיות - על פי מבחן זה, בקיאות ומומחיות בתחום בו נעשית הפעילות מצביעה על אופייה העסקי. לעניין זה יצוין, כי הבקאות אינה חייבת להיות בקיאות של המבצע עצמו והיא יכולה להיות של מי שיעץ לו בביצוע הפעולה.

4. מבחן המימון - על פי מבחן זה, מימון של הפעילות באמצעות הון זר (להבדיל מהון עצמי) מלמד על פעילות בעלת אופי עסקי.

5. מבחן תקופת ההחזקה - על פי מבחן זה, ככל שהתקופה החולפת ממועד הרכישה של ניירות הערך והמסמכים הסחירים לבין מועד מכירתם קצרה יותר, יש בכך כדי להצביע על פעילות עסקית.

6. מבחן קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת - אחד המאפיינים של פעילות עסקית הוא קיום מנגנון ארגוני המאפשר פעילות קבועה ונמשכת. עם זאת, כאשר מדובר בפעילות בניירות ערך ומסמכים סחירים אחרים, אין בהכרח צורך בקיומו של מנגנון כאמור, ויש להסתפק בהיות המבצע אקטיבי במסגרת הפעילות.

7. מבחן טיב הנכס - על פי מבחן זה, טיבו של הנכס משליך אף הוא על סיווג הפעילות. למשל, אופי ספקולטיבי של ניירות ערך יכול להצביע על פעילות עסקית.

8. מבחן הנסיבות המיוחדות - מבחן זה מהווה מבחן "על" שבכוחו לשנות מן הקצה אל הקצה את התוצאה העולה משקלול המבחנים המפורטים לעיל. הכוונה היא לנסיבות המיוחדות הכרוכות במקרה העומד לבחינה, ואשר מאפילות בחשיבותן על המבחנים האחרים ובכוחן להכריע האם המדובר בפעילות עסקית אם לאו.

יחיד או חבר בני אדם, שפעילותם ברובה המכריע הינה קניה ומכירה של ניירות ערך ומסמכים סחירים אחרים, ואשר הינה בעלת מאפיינים עסקיים על פי המבחנים הנזכרים לעיל, יירשמו כמוסד כספי על פי סעיף 1(א)(3) לצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי), התשל"ז-1977.

לעניין זה ראה ע"מ 25935-02-16 אקוויטס ניהול השקעות בע"מ נגד מס הכנסה פקיד שומה 4 ואחרים.

יובהר כי עמדה זו מבטלת החל מדוחות המס לשנת 2017 ואילך.



עמדה מספר 13/2017 - גמול שנקבע כשכר טרחה לבא כוח מייצג בתובענה ייצוגית

גמול, שנפסק על ידי בית משפט כשכר טרחה לבא כוח מייצג בתובענה ייצוגית, חב במע"מ בהיותו תמורה עבור עסקה של מתן שירותים משפטיים לקבוצה שבשמה מנוהלת התובענה הייצוגית. שכן, בא כוח מייצג בתובענה ייצוגית הינו שלוח של הקבוצה, אחראי על ייצוג האינטרסים של כלל חברי הקבוצה ואי לכך חב חובת נאמנות כלפי הקבוצה לפי סעיף 17 לחוק תובענות ייצוגיות, התשס"ו-2006.

לעניין זה ראה ת"צ 4263-03-11 אשל היאור בע"מ נגד חברת פרטנר תקשורת בע"מ.

לפיכך, על בא כוח המייצג בתובענה ייצוגית להוציא חשבונית מס מרכזת בשל מתן השירותים המשפטיים כאמור לחברי הקבוצה ולא לנתבע שנפסק כי ישלם את שכר הטרחה.

עמדה מספר 14/2022 - החבות במע"מ בשל מכירת דירת מגורים מכוח סעיף 5(ב)

לחוק מע"מ

סעיף 5(ב) לחוק מע"מ קובע, כי מחיר העסקה בשל מכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, יהיה ההפרש בין מחיר הדירה בעת המכירה לבין מחירה בעת הרכישה.

בנסיבות בהן נרכשת דירת מגורים כאמור לעיל בידי עוסק במקרקעין (להלן – "העוסק") ומתקיימת אחת החלופות שלהלן, לא יחולו הוראות סעיף 5(ב) לחוק מע"מ מאחר, ולמעשה, מהות העסקה היא מכירת מקרקעין או דירת מגורים חדשה, לפי העניין. לפיכך, בהתקיים אחת החלופות האמורות להלן, המס יחול על מלוא מחיר המכירה ולא רק על ההפרש בין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה:

- (1) הריסה של הדירה הנרכשת ולאחר מכן מכירת המקרקעין על ידי העוסק;
- (2) הריסה של הדירה הנרכשת, בניית דירה חדשה תחתיה ומכירתה על ידי העוסק;
- (3) מכירת הדירה הנרכשת בידי העוסק בנסיבות בהן חלה על הדירה תכנית בתוקף להריסה, הוגשה

בקשה להריסה או ניתנו לגביה היתר הריסה או צו הריסה.

עמדה מספר 15/2025 - ניכוי מס תשומות בנסיבות של שינוי יעוד בשימוש במקרקעין

עוסק במקרקעין ניכה מס תשומות כדין בשל רכישת מקרקעין מתוך כוונה לבנות דירות ולמוכרן כמלאי בעסקאות החייבות במס. בשלב מאוחר יותר פנה וקיבל אישור להשכרת הדירות לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן – "האישור" ו- "חוק עידוד" בהתאמה). על פי סעיף 31(א1) לחוק מע"מ, מכירת הדירות פטורה ממס. לפיכך, במסגרת הדוח התקופתי השוטף, שעל העוסק להגיש סמוך לאחר קבלת האישור, עליו להשיב את מס התשומות שניכה בשל רכישת המקרקעין ובניית הדירות.



לעניין זה ראה ע"מ 37543-07-14 אוסטיס בע"מ נגד מנהל מע"מ (ירושלים) וע"ש 113/96 מצפה משואה – בנין והשקעות בע"מ נגד מנהל מס ערך מוסף ירושלים.

עמדה מספר 16/2025 - החבות במע"מ בשל מתן שירותי בניה לביצוע מטלות

ציבוריות עבור רשות מקומית

מתן שירותי בניה, שעניינם ביצוע מטלות ציבוריות עבור רשות מקומית, כגון בניית גן ילדים, חניון, בית כנסת או הכשרת שטחי ציבור, בתמורה לויתור של הרשות המקומית על תשלום עבור בנייה אותו הייתה זכאית לקבל מאת הקבלן, הינם בבחינת "עסקה" כהגדרתה בחוק מע"מ החבה במס ערך מוסף ומחירה ייקבע בהתאם להוראות סעיף 10 לחוק מע"מ. זאת בדומה לביצוע עבודות פיתוח ותשתיות ציבוריות על ידי קבלן בתמורה לויתור של הרשות המקומית על היטלי פיתוח ואגרות בניה.

לעניין זה ראה ע"מ 62970-03-22 אאורה השקעות בע"מ נ' מע"מ – רשות המיסים.