

הוראות ניכוי מס תשומות בגין רכב ואופנוע ניכוי מס תשומות -רכישה או יבוא של רכב פרטי ואופנוע

1. עפ"י סעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף התשל"ו - 1975(להלן: החוק), עוסק כהגדרתו בסעיף 1 לחוק, זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשומון יבוא שהוצא על שמו כבעל הטובין, כל זאת, אם מתקיימים יתר התנאים הקבועים בחוק כדלקמן:

- חשבונית מס הוצאה עפ"י סעיף 47 לחוק ומתקיימים לגביה הכללים שבסעיף 9א' להוראות תקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו - 1976.
- המס ששולם הנו בגדר מס תשומות כפי הגדרתו שבסעיף 1 לחוק, דהיינו: התשומה היא לשימוש בעסק או לצורכי העסק.
- התשומה משמשת לעסקה החייבת במס כאמור בסעיף 41 לחוק.
- עם זאת, תקנה 14(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976 (להלן התקנות) שהותקנה מכוח סעיף 44(1) לחוק, אוסרת על העוסק לנכות את מס התשומות בגין רכישה או יבוא של "רכב פרטי", גם אם הרכב משמש או נועד לשמש את העוסק אך ורק לצורכי העסקאות לשימוש בעסק.

להלן הנוסח המתוקן של הגדרת רכב פרטי בתקנה 1, שתחולתה מיום 10.07.05:

תקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976

1. (ב)

"לעניין תקנה זו ותקנות 2 ו-14 - "רכב פרטי" - רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו-שימושי רכב נוסעים פרטי, רכב פרטי דו-שימושי, **רכב מסחרי אחוד ורכב מסחרי בלתי אחוד** כמשמעותם בתקנות התעבורה, התשכ"א-1961, **ובלבד שמשקלו הכולל המותר של רכב מסחרי כאמור אינו עולה על 3,500 ק"ג** וכן רכב המפורט בתוספת הרביעית, דומה לו במהותו או זהה לו אך למעט ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל".

(בהדגשה - השינוי החל בנוסח התקנה)

2. משמעות התיקון -

משמעות התיקון היא הרחבת הגדרת רכב פרטי לצורך התקנות גם לדגמים המוכרים על פי תקנות התעבורה התשכ"א-1961 כרכב מסחרי.

לפיכך, עם כניסתה לתוקף של התקנה יחול דין דומה לרכב פרטי ולרכב מסחרי במצבים דלהלן:

- א. חיוב בשימוש עצמי (תקנה 1 לתקנות).
- ב. מכירת רכב פרטי או מסחרי משומש (תקנה 2 לתקנות).
- ג. איסור ניכוי מס תשומות (תקנה 14 לתקנות).

3. תחולה -

התקנה תחול לגבי כל רכב שנמסר לקונה החל מיום 10/07/05 (להלן - היום הקובע) יחד עם זאת לגבי רכב שנמסר לקונה לפני היום הקובע במסגרת עסקת ליסינג, יחשב הרכב כ"רכב פרטי" החל מיום 1.1.2008 (ראה סעיף 5 להלן).

4. איסור ניכוי מס תשומות -

בעקבות התיקון, לא יותר ניכוי מס תשומות עפ"י תקנה 14 (א) לתקנות בגין רכישה (לרבות יבוא והשכרה) של רכב מסחרי שמשקלו אינו עולה על 3,500 ק"ג ובכלל זה טנדרים, רכב מסחרי אחוד, מסחריות קלות, וואנים וכדומה. במילים אחרות, כל רכב שיימסר לקונה לאחר היום הקובע, אין לנכות את מס התשומות בגינו, למעט במקרים החריגים המפורטים בתקנה 14 (ב) לתקנות.

תקנה 14 (ב) לתקנות קובעת רשימה סגורה של עוסקים הרשאים לנכות את מס התשומות להלן סוגי העוסקים:

1. רכישת רכב בידי עוסק שעסקו מכירת רכבים
 2. לימודי נהיגה בבית ספר לנהיגה;
 3. השכרת רכב בידי מי שעסקו השכרת רכב;
 4. הסעת נוסעים במהלך העסק, בידי מי שעסקו הסעת נוסעים;
 5. סיורים וטיולי שטח בידי מי שעסקו ארגון סיורים כאמור.
 6. ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי מפעל:
- ג'יפ המועסק דרך קבע בתנאי שדה או בחצרי העסק או המפעל, אינו נחשב לעניין התקנות הנ"ל כ"רכב פרטי", פועל יוצא מכך, הוא שאם מתקיימים התנאים כמפורט בסעיף 1 לעיל, ניתן לנכות את מס התשומות בגין רכישתו או יבואו לעניין זה יובהר, כי בפסק הדין של בית המשפט המחוזי בעניין "תל שבע" נקבע שרכב פרטי כאמור מסוג ג'יפ ייחשב כ"מועסק בתמידות בתנאי שדה" אם רובו של השימוש ברכב נעשה בדרכים שאינן סלולות להוציא: נסיעות בדרך סלולה לצורכי מילוי דלק, מעבר משדה לשדה ונסיעה מהבית לשדה וחזרה. יודגש, כי כל שימוש אחר בדרכים סלולות יגרום לכך שהג'יפ לא ייחשב כ"מועסק בתמידות בתנאי שדה" ואין לנכות את מס התשומות בגינו.

5. עסקאות ליסינג -

רכב אשר נרכש במסגרת עסקה של ליסינג מימוני או תפעולי ונמסר לקונה לפני היום הקובע יותר ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות המס אשר יוצאו לחוכר (הקונה) בגין העסקה עד ליום כ"ג בטבת התשס"ח (01/01/08) בכפוף לתנאים הקבועים בהוראת פרשנות 1/2002 ("השכרת רכב פרטי בליסינג תפעולי - פיצול למרכיבי השכרה ותחזוקה").

מכירת רכב כאמור לאחר ה-1.1.08 (לאחר מימוש אופציה הרכישה) ע"י החוכר, הרשום כעוסק, שניכה את מס התשומות הכלול בחשבוניות המס שהוצאו לו ע"י חברת הליסינג בגין התשלומים החודשיים - תחויב במס באופן יחסי למס התשומות שנוכה (הוראות סעיף 31(4) לחוק מס ערך מוסף).

6. **ניכוי מס תשומות בגין הוצאות שוטפות (אחזקה, דלק וכיו"ב) -**
אין באמור לעיל בכדי לשנות את ההסדר החוקי החל לעניין ניכוי מס תשומות בשל הוצאות שוטפות.
לפיכך, מס התשומות שהוטל על עוסק בגין הוצאות שוטפות הקשורות לשימוש ברכב הפרטי או המסחרי יותר בניכוי כאמור בהוראות תקנה 18 לתקנות בשיעור יחסי, שהוא כיחס השימוש העסקי לכלל השימוש.
היה בשימוש שלא לצורכי עסק שימוש בלתי מסוים ינהגו בו לפי הכללים כדלהלן:
- א. קבע המנהל את השימוש היחסי שלא לצורכי עסק - יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה כל עוד לא נקבע אחרת.
- ב. לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או השירות הוא לצורכי עסק רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממס התשומות.
- ג. לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצורכי עסק רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות.

7. **ניכוי מס תשומות בגין רכישה או יבוא אופנוע -**
קטנועים ואופנועים אינם בגדר "רכב פרטי" כמשמעותו בתקנה 1 ולפיכך לא יחול בגינם האמור בסעיפים 1-5 לעיל.
יחד עם זאת בהתחשב באופי השימוש המעורב באופנועים וקטנועים יש להחיל בגין רכישתם (לרבות יבואם או השכרתם) את הוראות תקנה 18 כאמור בסעיף 5 לעיל.
במילים אחרות, שימוש באופנוע אשר אינו ניתן לייחוס מסוים יזכה את העוסק בניכוי מס יחסי, כך שבמקרים בהם עיקר השימוש הוא לצורכי העסק (כגון שליחויות וכו') יוכר 2/3 ממס התשומות, בעוד שביתר המקרים יוכר ניכוי של 25% ממס התשומות.
במקביל, מכירת האופנוע בעתיד ע"י העוסק תחויב במס באופן יחסי למס התשומות שנוכה, כאמור בסעיף 31 (4) לחוק.

8. **השכרת רכב פרטי -**
הגדרת "מכר" שבסעיף 1 לחוק, כוללת בין היתר, גם השכרה.
מכאן, שכל האמור לעיל, יחול גם על עוסק השוכר רכב פרטי.