

## 10 מע"מ על מקרקעין

יעקב פוטשבוזקי\*

### 1. מבנה חוק מס ערך מוסף

- חוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975** (להלן: "חוק מע"מ") מטיל ארבעה סוגי מסים:
- מס ערך מוסף על עסקאות מקומיות של "עוסקים".
  - מס ערך מוסף על יבוא טובין.
  - מס שכר על השכר שמשולם במוסדות כספיים ומוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים).
  - מס רווח על הרווח של מוסדות כספיים.
- מבין ארבעת הסוגים הללו רק הראשון רלבנטי לענייננו; עם זאת, כפי שאראה להלן, יש חשיבות רבה לעצם האבחנה בין "עוסק", "מוסד כספי" ו-"מלכ"רי".
- הטלת המס על העסקאות המקומיות מחייבת אפיון של מספר פרמטרים:
- מהן העסקאות החייבות במס?
  - מיהו החייב במס?
  - מהו מועד החבות במס?

---

\* עורך-דין **יעקב פוטשבוזקי** הוא פרקליט העוסק בכל תחומי המשפט האזרחי - מסחרי ומתמחה בנושאי מס והסכמי סחר בינלאומיים; חבר בגופים ובוועדות בתחום הפיסקאלי ובתוכן בוועדות מסים של לשכת עורכי הדין ולשכת רואי החשבון, הארגון הפיסקאלי הבינלאומי ועוד. מרצה באוניברסיטה ובהשתלמויות רבות לרבות של עובדי האוצר; עורך מדורים קבועים בנושאי מס בביטאונים מקצועיים ועיתונות יומית, מחבר מאות מאמרים וספר של כ-1000 עמוד על חוק מס ערך מוסף שמשמש כספר היסוד בנושא זה בישראל.

- ד. כיצד יקבע המחיר לצורך חישוב המס?
- ה. מה דינן של הוצאות למיניהן?
- ו. האם קיימים פטורים והקלות?
- ז. איך מתבצעים הרישום והדיווח?

להלן אתייחס לפרמטרים הללו ככל שהם נוגעים לעסקאות במקרקעין ובתמציתיות ככל שמתחייב מההיקף שיועד לחיבור זה; לצורך דיון נרחב יותר מופנים הקוראים לספרי על חוק מס ערך מוסף (המהדורה העדכנית בעת כתיבת הדברים היא המהדורה הרביעית משנת-1996) ולאור התחדשותה המתמדת של הפסיקה ואף קיומם של תיקוני חקיקה מדי פעם, ברור שהעיון בחיבור זה בא להקנות יסודות בסיסיים בלבד ואין הוא תחליף להסתייעות בייעוץ מקצועי נאות.

## 2. מהי עסקה חייבת במס?

לפי סעיף 2 לחוק מע"מ מוטל מס "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין". כאשר מדובר בנדל"ן יבוא הטובין אינו רלבנטי ואף אין ספק בקביעת מיקומם של המקרקעין; השאלה הנשאלת היא איפוא - מהי "עסקה".

המונח "עסקה" הוא מונח מרכזי בחוק ומפאת חשיבותו אביא את הגדרתו כלשונה:

### 1. "עסקה" - כל אחת מאלה:

- (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;
- (3) עסקת אקראי;

לרבים מהמונחים שמשמשים בהגדרת "עסקה" יש הגדרה עצמאית; על מנת לפשט ולהצטמצם לנושאים הרלבנטיים לחיבור זה יאמר כך:

א. המונח מכר מוגדר בצורה רחבה ביותר וכולל בין השאר גם השכרה, הפקעה,

## ניהול נדל"ן

---

מתנה, פעולה באיגוד מקרקעין ושימוש לצורך עצמי - מונח שיש לו הגדרה משלו וכולל בין השאר שימוש בנכס עסקי שלא לצרכי העסק בידי בעלים מנהל או עובד ושימוש במקרקעין לשם השכרה פטורה ממס לפי סעיף 31(1) או 31(2) לחוק מע"מ אם המשכיר עשה גם את עבודות הבנייה.<sup>1</sup> הפסקת עיבודה של קרקע חקלאית ונטילתה לשימוש פרטי מהווים "שימוש לצורך עצמי" דהיינו - מכר.

**ב.** המונח שירות מוגדר אף הוא בצורה רחבה ככל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף ובחבר בני אדם גם עשייה למען החברים ללא תמורה.

**ג.** עוסק הוא מי שמוכר נכס או נתן שירות במהלך עסקיו ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי וכן מי שעושה עסקת אקראי; במלכ"ר נכללים בין השאר בנקים חברות ביטוח ומי שעוסק במט"ח ו/או ניירות ערך. למנהל המכס ומע"מ יש סמכות לסווג חייבים במס ע"פ מהותם, לכל עיסוקיהם או למקצתם.

**ד.** המונח "מס תשומות" יוסבר בפרק הדין בניכוי הוצאות.

**ה.** המונח נכס כולל גם מקרקעין והמונח מקרקעין מוגדר לרבות זכות באיגוד מקרקעין. ראוי לציין כי מיטלטלין שמחוברים לקרקע או מונחים עליה תוך כוונה שלא לניידם עשויים להיחשב כמקרקעין: דוגמאות לכך הן קרוונים, טריבונות, מכלים, דוכני מכירה ועוד.

לאבחנה בין מקרקעין למטלטלים יש חשיבות בהקשר להגדרתה של עסקת האקראי, בהקשר למועד החבות במס ועוד. תמונת החבות במס בגין עסקאות מקרקעין העולה מצירוף ההגדרות הנ"ל מסתבכת עוד יותר בשל הוראות דין שמעבירות, במקרים מסוימים, את החבות במס לקונה דווקא. התייחסות מפורטת לנושא זה תובא להלן בפרק החייב במס. באשר לשירותים הקשורים במקרקעין לרבות שירותי בנייה ותיווך, אלו יחויבו במס אם ניתנו על-ידי עוסק במהלך עסקו או גם כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.<sup>2</sup> חריג לאמור לעיל חל לגבי אזור הסחר החופשי באילת אשר יידון בהמשך בפרק על הפטורים וההקלות.

---

<sup>1</sup> ראה למשל ע"ש 77/88 רימר נ' מנהל המכס ומע"מ מסים ג-4 עמ' ה-165.

<sup>2</sup> ראה למשל ע"ש 1/85 וינבך נ' מנהל מע"מ מסים א/2 עמ' ה-106 ולעומתו עמ"ה 248/84 וינבך

נ' פה"ס מסים א/1 עמ' ה-74.

### 3. החייב במס

לפי סעיף 16 לחוק מע"מ החייב במס בעסקת מכר הוא המוכר ובעסקת שירות - נותן השירות. עם זאת, מכוח סעיף 21 לחוק מע"מ רשאי שר האוצר לקבוע מקרים שבהם תוטל החבות במס על הקונה ומכוח סמכות זו הותקנה בין השאר תקנה 6ב לתקנות מס ערך נוסף, התשל"ו-1976 שעניינה החבות במס בעסקאות אקראי במקרקעין ואשר מורה כך:

6ב. (א) במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי מי שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, יהיה הקונה חייב בתשלום המס.

(ב) החייב בתשלום המס לפי תקנת משנה (א)-

(1) אם הוא עוסק, יוציא במקום המוכר חשבונית ערוכה על שמו הוא,

וידווח על המכירה בדו"ח שעליו להגיש לפי תקנה 23 בשל עסקאותיו;

(2) אם הוא מלכ"ר או מוסד כספי, ידווח על המכירה באופן שיש לדווח

על עסקה אקראית כאמור בתקנה 15א(א) ו-(ב) לתקנות מס ערך מוסף

(רישום), התשל"ו-1976 וישלם את המס המגיע עם הגשת הדו"ח.

(ג) במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי עוסק, מלכ"ר או מוסד

כספי, יחולו הוראות תקנת משנה (ב) בשינויים המחויבים לפי העניין.

(ד) בתקנה זו, "עוסק" - מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו ואינו

מלכ"ר או מוסד כספי.

שילוב התקנה בהוראות המגדירות את עצם החבות במס בעסקאות מקרקעין יוצר מגוון של אפשרויות.<sup>3</sup> ראוי לציין שלעיתים יש חילוקי דעות לגבי מהות העסקה אשר משפיעים על החבות במס כמו למשל האם מדובר בתווך או בשתי מכירות; האם מדובר ברכישת קרקע והזמנת בנייה או ברכישת מבנה "על הנייר" וכדומה. בנוסף, מאפשר סעיף 20 לחוק מע"מ להעביר את החבות במס לאחר בהסכמתו ובהסכמת מנהל המכס והמע"מ; אחד המקרים הנפוצים להעברה כזו הוא בהשכרה לעוסק.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> טבלה מסכמת מתוך ספרי על חוק מס ערך מוסף (מהדורה רביעית 1996) רצ"ב כנספח.

<sup>4</sup> ראה הוראת נוהל 66.121 - 66.123 של אגף המכס ומע"מ.

#### 4. מועד החבות במס

מועד החבות במס בעסקאות מקרקעין נקבע בסעיף 28 לחוק מע"מ כדלקמן:  
28. (א) בעסקת מקרקעין חל חיוב במס עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש, או עם רישום המקרקעין על שמו של הקונה בפנקס המתנהל על פי דין, לפי המוקדם.

(ב) בעבודות בניה חל החיוב במס עם השלמת העבודה או העמדת המקרקעין שבהם נעשתה העבודה לרשות הקונה או לשימוש, לפי המוקדם; הועמד חלק מהמקרקעין לרשות הקונה, חל החיוב לגבי אותו חלק מאותה שעה.

(ג) בסעיף זה, "עבודות בניה" - לרבות עבודות חפירה, הריסה, ביוב וניקוז, הנחת צינורות, סלילת כבישים ודרכים, הכשרת קרקע וכיוצא באלה.

לכך יש להוסיף כי מכוח הוראות סעיף 29 לחוק מע"מ, אם שולם סכום כלשהו לפני מועד החיוב על-פי סעיף 28 יחול חיוב לגבי כל סכום ששולם בעת תשלומו. התוצאה המשולבת של שני הסעיפים היא שיש חבות במע"מ על כל סכום ששולם בעת תשלומו ועל יתרת מלוא מחיר העסקה בעת העברת החזקה או הבעלות במקרקעין לפי המוקדם.<sup>5</sup>

תקנה 7 לתקנות מע"מ קובעת בין השאר כי בעסקאות של השכרת נכסים ובעסקאות שחלה עליהם תוספת ט' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות) (מס' 2), התשל"ג-1973 ככל שהיא נוגעת למתווכים יחול מע"מ עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל דהיינו - על בסיס מזומן. ועוד יש לציין כי בהפקעה חל החיוב במס עם תשלום הפיצוי.

מועד הוצאת חשבונית המס ומועד תשלום המס אינם זהים למועד החבות במס אך נגזרים ממנו: לפי סעיף 46 לחוק מע"מ החשבונית תוצא תוך 14 יום ממועד החבות במס אולם במקרים בהם חל סעיף 29 היא תוצא תוך 7 ימים ממועד קבלת הסכום על-פי אותו סעיף.

---

<sup>5</sup> ע"א 108/82 ניכנ נ. מנהל מע"מ פ"ד לט(1) 772.

## 5. המחיר לצורך חישוב המס

הבסיס לקביעת מחיר העסקה הוא, על-פי סעיף 7 לחוק מע"מ - התמורה המוסכמת כאשר בתמורה זו נכללים גם מסים והיטלים המוטלים על העסקה למעט אם הוטלו על הקונה ולמעט מס שבח מקרקעין וכן הוצאות שעל הקונה להחזיר למוכר לרבות ריבית ולרבות פיצויים בשל הפרת חוזה שאין עמה ביטול עסקה.

עם זאת, קובע סעיף 10 לחוק מע"מ לגבי עסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה אינה בכסף כי מחירה יהיה המחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים ולחלופין - עלות בתוספת רווח מקובל. דוגמאות לעסקאות שסעיף 10 לחוק מע"מ חל עליהן הן עסקאות חליפין של קרקע תמורת קרקע, קרקע תמורת שירותי בניה (עסקאות קומבינציה), עסקאות בין חברות קשורות ועוד. גם בניה עבור רשות מקומית שבתמורה לה ניתן פטור מאגרות עשויה להוות עסקת חליפין.<sup>6</sup>

השגרה היא שקביעת המחיר בעסקאות מסוג זה נעשית על-ידי מנהל המכס והמע"מ תוך התבססות על השווי שנקבע לצורך מס רכישה. עם זאת אין הוראת חוק שמחייבת התבססות כזו וקיימים מקרים של התבססות על הערכות שמאי למשל.<sup>7</sup>

מתן אופציה היא עסקה נפרדת בטובין (זכות כלולה בהגדרת טובין בחוק) ועשויה להיות ממוסה בנפרד; הפקדת פיקדון אף היא מהווה עסקה נפרדת - ובאם הפיקדון מוחזר בתנאים נחותים מתנאי השוק (בערכים נומינליים למשל) עשוי להיות מוטל מס על גובה הרבית הנחסכת.<sup>8</sup> גם סובסידיות, תמיכות ותרומות שהתקבלו אצל עוסק חייבות במס אלא אם כן הן הוצאו מהכלל בהוראה מפורשת של תקנה<sup>9</sup>; תקנה מעין זו קיימת למשל בנוגע למענק על-פי החוק לעידוד השקעות הון.

**התשכ"ט-1959.**

<sup>6</sup> ע"ש 515/94 בנימין לקרץ בע"מ נ' מנהל מע"מ מסים י/3 עמ' ה-231.

<sup>7</sup> השווה ע"ש 233/93 יעד מהנדסים בע"מ נ' מנהל מע"מ מסים ט/1 עמ' ה-202.

<sup>8</sup> ראה למשל ע"ש 34/87 גני עומר נ' מנהל המכס ומע"מ מסים ד-2 עמ' ה-114.

<sup>9</sup> ראה למשל ע"א 563/86 החברה הכלכלית חיפה נ' מנהל מע"מ פ"ד מב(3) 215.

לפי סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, במכירת דירת מגורים בידי עוסק שרכש אותה מאדם פרטי, המס עליה ישולם מההפרש שבין מחיר רכישתה למחיר מכירתה.

## 6. ניכוי הוצאות

מס הערך המוסף אמור להיות מוטל על הערך המוסף שנצמח לעוסק. גביית המס על בסיס מחיר העסקאות כמוסבר בפרק הקודם כשלעצמה עשויה הייתה להביא להטלת מס על המחזור כולו; כדי שהמס אכן יהפוך למס על הערך המוסף יש צורך לנכות מהמחיר את עלות התשומות אשר שימשו בעסקה.

המחוקק בחר שלא להחזיר את ניכוי התשומות במישרין אלא באמצעות הטכניקה הרישומית הבאה: בגין כל עסקה יש להוציא לקונה (לרבות מקבל השירות) מסמך הקרוי חשבונית מס ובו מפורטים בין השאר מחיר העסקה ומס הערך המוסף. מס הערך המוסף אשר כלול בחשבונית המוכר (לרבות נותן השירות) קרוי אצל הקונה - "מס תשומות" ובתנאים מסוימים רשאי הקונה לנכות את מס התשומות מהמס שהוא חייב בו בגין עסקאותיו - "לנכות" עד וכולל קבלת החזר מהאוצר.

התנאים להתרת ניכוי מס התשומות הינם רישום כעוסק, קיומה של אסמכתא כמו חשבונית מס או מסמך אחר שאושר לעניין זה, הוצאה כדין של האסמכתא, שימוש בתשומה לצורך עסקו של מבקש הניכוי, ולמעט המקרה של עסק בהקמה ובכפוף לאפשרות להארכת מועד גם ניכוי בתוך ששה חדשים מיום הוצאת האסמכתא. על חשבוניות שהוצאו על-ידי עוסקים בתחום הרשות הפלשתינאית חלים אותם כללים, אך יש טופס מיוחד להוצאתן וחובה לדווח עליהן בנפרד - אף זאת בטופס מיוחד. לחלק מתנאים אלו יש חריגים ותנאים אשר מפאת קוצר היריעה לא ידונו כאן.

כדי ליישם את התנאים האמורים בכל הנוגע לעסקאות במקרקעין יש לשים לב לדוגמאות אופייניות: לא כל השקעה במקרקעין מהווה "עסק"; בהעדר פעילות עסקית יש אפשרות לראות בהכנסה מדמי שכירות "הכנסה פסיבית" בלבד והתוצאה

עשויה להיות שמנהל מע"מ יסרב לרשום את המשקיע כ"עוסק" ולהחזיר לו את מס התשומות בגין השקעתו.<sup>10</sup> בעיה זו מתעוררת בחריפות גדולה עוד יותר באם מדובר בנכס שאינו מניב עדיין כמו קרקע שמיועדת לפיתוח עתידי. לפי חוזר מע"מ מ-1994-רכישת "דירת נופש" תראה כרכישה **שלא** למטרות עסק ולא יותר מס התשומות ברכישתה ואילו העמדתה לרשות חברת ניהול לשם השכרה תראה כעסקת אקראי (ראה פרק 3 לעיל).

המס על תשומות בעסקה פטורה ממס כמו בנייה להשכרה לתקופה של פחות מעשר שנים או השכרה בדמי מפתח **לא** ניתן לניכוי; במלים אחרות המע"מ הכלול בחשבונית המוכר, המתווך, עורך הדין, השמאי ספקי חומרים וקבלני משנה אינו ניתן לניכוי.

במכירה שהיא עסקת אקראי (למשל מכירה של מלכ"ר או מוסד כספי) ניתן לנכות את מס התשומות בשל אותה הרכישה, כאמור בסעיף 43א לחוק מע"מ; בהוראות פנימיות של אגף המכס ומע"מ פורשו הוצאות הרכישה ככוללות הוצאות שמאי, עו"ד ומתווך בגין הרכישה בלבד וכן הוצאות השבחה ובניה. עם זאת, פרשנות האוצר היא שהניכוי יוכר בערכים נומינליים למרות שהרכישה יכולה להיות שנים רבות לפני המכירה.

## 7. פטורים והקלות

- חוק מע"מ מכיר בשלוש צורות חבות במס:
- א. חבות במס מלא (תוך מתן זכות לניכוי מס תשומות);
  - ב. חבות במס בשיעור אפס (תוך מתן זכות לניכוי מס תשומות - במקרה כזה ייוצרו מטבע הדברים החזרי מס);
  - ג. פטור ממס (ואז אין זכות לנכות מס תשומות).

<sup>10</sup> ראה למשל ע"ש 256/96 חיפה זמין נ' מנהל מע"מ, מסים יא/3 עמ' ה-262.



## ניהול נדל"ן

---

החבות במס מלא נדונה לעיל. בכל הנוגע למכירת מקרקעין קיים מס בשיעור אפס במקרים אלו:

א. מכירת נכסים על-ידי עוסק לחברה תמורת מניות בלבד באותה חברה אם מיד לאחר המכירה היו בידי המוכר 90% לפחות מכוח ההצבעה בחברה (סעיף 30(א)(14) לחוק מע"מ);

ב. מכירת כל הנכסים לבעלי מניות שהם עוסקים בחברה שהיא עוסק אגב פירוקה בהתאם לחלקיהם בגוף המתפרק (סעיף 30(א)(15) לחוק מע"מ);

ג. מכירת מקרקעין בין מוסדות כספיים ומלכ"רים אגב מיזוג העומד בתנאי חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה (סעיף 30(א)(16) לחוק מע"מ).

בכל הנוגע לשירותים הקשורים במקרקעין קיים מס בשיעור אפס במקרים אלו:

א. שירות לתושב חוץ בנוגע לנכס שאינו נמצא בישראל כשהתמורה לשירות מתקבלת במט"ח (סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ);

ב. שירות שניתן בחו"ל (סעיף 30(א)(7) לחוק מע"מ);

ג. שירותים מסוימים לבתי מלון באילת (תקנה 20 לתקנות אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים) התשמ"ו-1985);

ד. שירותי לינה ושירותים נלווים מסוימים שניתנו לתייר בבית מלון. המונח "בית מלון" מוגדר ככולל גם פנסיון, בית מרגוע וכיוצא באלה שבו מלינים בדרך כלל בתמורה לפחות חמישה אנשים דהיינו, "צימרים" ובתי אבות, עשויים להיחשב לעניין זה כבתי מלון.

בכל הנוגע למכירת מקרקעין קיים פטור ממס במקרים אלו:

א. השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 10 שנים למעט אירוח בבתי מלון (סעיף 31(1) לחוק מע"מ);

ב. מכירת חלק מבניין שאושר כבניין להשכרה לפי החוק לעידוד השקעות הון התשנ"ט-1959 (סעיף 31(א) לחוק מע"מ);

ג. עסקאות במקרקעין שחל עליהם חוק הגנת הדייר (נוסח משולב) התשל"ב-1972 (ס' 31(2) לחוק מע"מ);

ד. מכירת מקרקעין המצויים באזור אילת ומניות באיגוד מקרקעין שכל מקרקעיו באזור אילת (סעיף 5(ד) לחוק אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים)

**התשמ"ה - 1985.**

בכל הנוגע לשירותים הקשורים במקרקעין קיים פטור ממס לשירותים הניתנים באזור אילת בידי תושב אזור אילת (סעיף 5(ה) לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים) התשמ"ה-1985). לכל ההוראות הנ"ל יש תנאים וסייגים.

**8. רישום ודווח**

כל חייב במס – עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי - חייבים ברישום. יש אפשרות לרשום מספר עוסקים ביחד ולהפך, לרשום בנפרד מספר עסקים או פעילויות של חייב במס אחד, באותו סיווג או בסיווגים שונים. גם תושב חוץ שמנהל עסקים בישראל חייב ברישום ובמקרה זה עליו למנות נציג. המנהל רשאי, בנסיבות מסוימות, לשנות סיווג ורישום.

תקנות מפורטות מסדירות את הרישום לסוגיו; לענייננו יש לציין כי מי שעושה עסקת אקראי חייב ברישום לגבי אותה עסקת אקראי או סדרה ידועה מראש של עסקאות אקראי (כמו למשל השכרת נכסי נדל"ן על-ידי מלכ"ר) וראה סעיף 3 לעיל.

### החייב במס-נספח לסעיף 3

אדם פרטי	מלכ"ר ומוסד כספי	עוסק (הן במקרקעין והן שלא במקרקעין)	הקונה / המוכר
		עסקה רגילה מכוח החלופה הראשונה להגדרת עסקה ולא עסקת אקראי; החבות במס על המוכר.	עוסק בין שהוא עוסק במקרקעין ובין שהמקרקעין הם בידי "ציוד"
לא עסקה ואין חבות במס.	כמו במכירת מקרקעין לעוסק למעט מכירת דירת מגורים שלגביה זו לא עסקת אקראי ואף לא עסקה כלל ולכן אין חבות במס.	עסקת אקראי. החבות במס על המוכר אשר ידווח על עסקת האקראי וישלם את המס, תקנה 6ב(ג)+6ב(ב)(2)	מלכ"ר ומוסד כספי
לא עסקה ואין חבות במס.	עסקת אקראי. החבות במס על הקונה. הקונה ידווח על המכירה כעסקת אקראי וישלם את המס, תקנה 6ב(א)+6ב(ב)(2), למעט מכירת דירת מגורים שאינה עסקת אקראי ואף לא עסקה כלל ולכן אין חבות במס.	עסקת אקראי. החבות במס על הקונה אך הקונה יוציא חשבונית על שמו הוא ואם זו חשבונית מס ניתן יהא לנכות את מס התשומות, תקנה 6ב(א)+6ב(ב)(1).	אדם פרטי

