

מדינת ישראל

האוצר/אגף המכס ומע"מ
מחלקה מקצועית-הנהלה



י"ב חשון תשע"ז

13 נובמבר 2016

לכבוד:

נציגי לשכת רואי חשבון

נציגי לשכת עורכי הדין

נציגי לשכת יועצי המס

הנדון: עמדות החייבות בדיווח

מכובדי שלום רב,

בהתאם להוראות סעיף 67 ו-67 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "החוק") ובהמשך למכתבו של מנהל רשות המסים, מר משה אשר, עו"ד (רו"ח) מיום 28/2/2016 בנושא הקמת צוות יישום לנושא שבנדון, מועברת לידיכם טיוטת רשימת עמדות החייבות בדיווח.

מסמך זה מועבר אליכם לקראת פגישה משותפת עם צוות היישום שהוקם ברשות המסים לצורך דיון ושמיעת הערותיכם והארותיכם, אשר יכול וישפיעו על תוכן וניסוחן של העמדות שתפורסמה.

למען הסר ספק, רשימת העמדות המתוארות להלן אינה מהווה רשימה חלוטה, ולכן כל פעולה שתבוצע, אף אם אינה סותרת את העמדה המפורשת שצויינה, יכול ולא תהא מקובלת על רשות המסים.

יובהר, כי יתרון המס הנובע מעמדה מסוימת ייבחן לגבי כלל הפעולות שבוצעו על ידי העוסק ואשר נוגעות לעמדה שפורסמה, וזאת גם אם הפעולות נוגעות למספר נכסים /או אירועים שונים.

כן יובהר, כי במסמך זה לכל מונח תהא המשמעות הקבועה לו בחוק, בתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו – 1976 (להלן: "התקנות") ופקודת המכס. נוסח חדש (להלן: "פקודת המכס").

למען הסר ספק יצוין, כי על פי הוראת סעיף 67 לחוק על עוסק הנוקט עמדה החייבת בדיווח לדווח על כך אף אם לא כלל בדוח התקופתי את הפעולה החייבת בדיווח כאמור.

להלו פירוט העמדות:

1. ניכוי מס תשומות בידי חברת החזקות

חברת החזקות היא חברה המחזיקה במניות של חברות אחרות ומטרתה העיקרית הינה במישור ההוני/השקעתי, 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 66% ממס התשומות.
- בשל תשומות ישירות, שאינן משמשות בעסקה החייבת במס, למשל, תשומות לרכישת/מכירת מניות - אין חברת החזקות זכאית לנכות כלל מס תשומות.

2. יבוא שירותים מחו"ל

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

לדוגמא: שירותי ייעוץ הניתנים מחו"ל, מתן שירותי אדריכלות על ידי תושב חוץ ביחס לנכס בישראל, הופעה בישראל של אמן או מתן הרצאה בישראל על ידי מרצה מחו"ל, חביס במע"מ.

בהתאם לתקנה 6 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.

3. אי תחולת הפטור בסעיף 31(1) לחוק בהשכרה לחבר בני אדם

השכרת נכס לחבר בני אדם (כגון, חברה או עמותה) אינה בבחינת השכרה למגורים. שכן, חבר בני האדם עצמו אינו עושה שימוש בנכס למגורים, אלא הנכס מושכר על ידו ליחיד לצורך מגורים.

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 ע"א 2291/07 מע"מ אשדוד נגד ש.י סימון אחזקות בע"מ

4. איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים ע"י חברה והשכרתה למגורים

רכישת דירת מגורים ע"י 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.

5. 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 133 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 133 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.

6. החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת ההתקשרות

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 מעוגן במערכת יחסים חוזית רצונית בין העוסק ללקוח, הינו בעל אופי מסחרי ואפשרות התרחשותו נצפתה מראש, ולכן מהווה תמורה במסגרת עסקה.

7. החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת ההתקשרות 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 הנחה שקיבל בעבר, הסכומים המשולמים (מוחזרים) כאמור מהווים חלק מהתמורה עבור העסקה ואי לכך חבים במע"מ בידי העוסק.

8. אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק כאשר בפועל נוכח מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס

סעיף 31(4) 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 בגין רכישה או יבוא של נכס, לרבות ניכוי מס תשומות שלא כדין, לא יחול הפטור ממס על פי סעיף 431(4) לחוק בעת מכירת הנכס. והמכירה חבה במע"מ.

9. אי תחולת הפטור שבסעיף 431(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, חבה במע"מ ואינה באה בגדר הפטור ממס מכוח סעיף 431(4) לחוק מן הטעם שבמקרה זה לא הוטל על העוסק מס תשומות בשל הרכישה/יבוא הנכס, וממילא הוא לא נשא במס תשומות, אשר הדין מנע ממנו לנכותו.

10. אי תחולת הפטור שבסעיף 431(4) לחוק בעת מכירת נכס במסגרת עסקה של מתן שירות

במקרה בו נכס, אשר על פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו והוא שימש במסגרת עסקה של מתן שירות החייבת במס, לא חל הפטור ממע"מ על פי סעיף 431(4) לחוק ומלוא התמורה, המשולמת עבור עסקת מתן השירות, חבה במע"מ. עם זאת, מכירת אותו נכס תהא פטורה ממע"מ על פי הסעיף האמור. לדוגמא - 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).

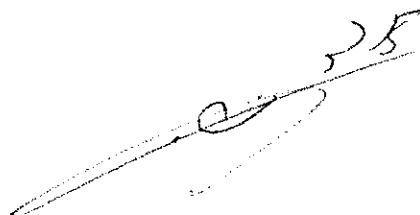
11. החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלום

סכום, שגובה עוסק מלקוח כהוצאות אכיפה וגביה בעקבות פיגור בתשלום על ידי הלקוח, למעט החזר הוצאות שנפסק בידי בית משפט או לשכת הוצל"פ, מהווה חלק ממחיר העסקה על פי סעיף 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.

לאור האמור לעיל, נודה על קבלת התייחסותכם תוך 14 ימים על מנת שנוכל לתאם מועד להשמעת התייחסותכם.

בברכה,

דוד שילון, רו"ח - יו"ר צוות מע"מ
מנהל תחום בכיר
המחלקה המקצועית (מע"מ)



העתקים:

1. מר משה אשר, עו"ד (רו"ח) - מנהל רשות המסים
2. מר ערן יעקב, המשנה למנהל רשות המסים, סמנכ"ל בכיר לתכנון וכלכלה
3. מר אורי קלינר, עו"ד, יועץ משפטי לרשות המסים
4. הגב' נהיד מכבי, סמנכ"לית בכירה מע"מ
5. מר זאב פורת, סמנכ"ל בכיר אכיפת הגביה
6. הגב' מירי סביון, רו"ח, סמנכ"לית בכירה שומה וביקורת
7. מר יגאל פחימה, מנהל אגף בכיר שומה ובקורת מע"מ
8. מר עופר שרון, עו"ד – ממונה מע"מ, הלשכה המשפטית
10. גב' צביה עמיאל, רו"ח, מנהלת תחום, מרכזת צוות מע"מ