



החלטות מיסוי בנושא מע"מ אשר פורסמו ע"י המחלקה המקצועית במע"מ והמחלקה המשפטית

הגדרות רלוונטיות:

- חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - חוק מע"מ).
- תקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן - תקנות מע"מ).
- חוק מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה) תשכ"ג-1963 (להלן - חוק מיסוי מקרקעין).
- פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - פקודת מס הכנסה).
- הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 (להלן - הוראות ניהול פנקסי חשבוניות).
- חוק הגנת הדייר (נוסח משולב), תשל"ב-1972 (להלן - חוק הגנת הדייר).

הערה חשובה:

מטבע הדברים, הסוגיות הפתורות והעמדות מוצגות בפרסום זה באופן כללי בלבד, ללא התייחסות לכל הנסיבות הספציפיות של המקרה ו/או לכל התנאים או המגבלות הספציפיים כפי שנקבעו באישורים עצמם. מומלץ בכל מקרה בעל מאפיינים החורגים מהמקרים שהוצגו, לפנות בפנייה מפורטת למחלקה המקצועית של מע"מ בהנהלת רשות המסים (מס' פקס: 02-6663884).

כמובן שאין בעמדות אגף המכס והמע"מ, כפי שבאו לידי ביטוי בהחלטות המיסוי המפורסמות להלן בכדי לקבוע את השלכות המיסוי לצורך חוקי המס האחרים.

- החלטת מיסוי 1/11 - פעילות בישראל של חברה זרה באמצעות חברה ישראלית
- החלטת מיסוי 2/11 - החבות במע"מ בשל תמורה בגין מתן שירות הכוללת מרכיב של מזומן ומרכיב של אופציות
- החלטת מיסוי 3/11 - החבות במס בגין שירותים משפטיים לתושבים זרים
- החלטת מיסוי 4/11 - החבות במע"מ בשל מתן שירותים לתושב חוץ בקשר להנפקת אג"ח בבורסה בישראל
- החלטת מיסוי 5/11 - החבות במע"מ בשל עסקה של מכירת אופציה ובשל עסקה של מתן שירותים בקשר למכירת האופציה
- החלטת מיסוי מס' 6/11 - החבות במע"מ של התמלוגים שישולמו לחברה זרה וכן של התקבולים בגין החזר ההוצאות שיתקבלו בישראל מחברה זרה
- החלטת מיסוי מס' 7/11 - החבות במע"מ של שירותים הניתנים לתושב החוץ ולתושב ישראל

הקשורים לנכסים בלתי מוחשיים המיובאים לישראל

- החלטת מיסוי מס' 8/11- החבות במע"מ של עסקאות במקרקעין עפ"י סעיף 5 (ב) לחוק מע"מ כאשר הנכסים מושכרים למגורים בטרם מכירתם
- החלטת מיסוי מס' 9/11- החבות במע"מ של ניהול סניפים הפזורים בעולם של תושבי חוץ כאשר אחד הסניפים ממוקם ופועל בישראל
- החלטת מיסוי מס' 10/11- החיוב במס של הלוואות הצמודות למט"ח כאשר שע"ח יורד ונוצר הפסד שקלי למלווה
- החלטת מיסוי מס' 11/11- מתן שירות לארגון בינלאומי לשם קיום כנס בינלאומי בישראל
- החלטת מיסוי מס' 12/11- החבות במע"מ בשל מכירת זכויות בנייה הצמודות לדירות מגורים המושכרות בשכירות מוגנת בהתאם לחוק הגנת הדייר
- החלטת מיסוי מס' 13/11- החבות במע"מ של אי מימוש תווי קניה
- החלטת מיסוי מס' 14/11- בחינת החבות במע"מ של פעילות בתחום המקרקעין

החלטת מיסוי 1/11 - פעילות בישראל של חברה זרה באמצעות חברה ישראלית

העובדות:

1. חברה זרה מוכרת ללקוחות ישראלים ציוד. בנוסף, החברה הזרה תעניק לרוכשים שירותים טכניים הקשורים לציוד, וכמו כן תספק להם חלפים.
2. עסקאות המכירה נעשות על ידי החברה הזרה בחו"ל. הלקוחות הישראלים מייבאים בעצמם את הציוד לישראל.
3. לחברה הזרה אין סניף בישראל, אלא היא תפעל מול הלקוחות בישראל באמצעות קבלני משנה כדלקמן:
 - א. חברה ישראלית תשמש כקבלן משנה של החברה הזרה ותספק ללקוחות בישראל תמיכה טכנית.
 - ב. קבלני משנה נוספים בישראל יפעילו מחסן חלפים לצורך תיקון הציוד שיימכר ע"י החברה הזרה ללקוחות בישראל.
4. הציוד המיובא לישראל מלווה באחריות לתקופה מוגדרת, במהלכה הלקוח הישראלי אינו מחויב בתשלום בגין שירותי תמיכה או חלפים, מאחר ומחיר השירותים והחלפים כלול בשווי הטובין לצורכי יבוא.
5. בתום תקופת האחריות יוכלו הלקוחות בישראל להמשיך ולקבל שירותי תמיכה טכנית וחלפים מהחברה הזרה באמצעות קבלן משנה בישראל.

הבקשה:

1. הבהרה האם על החברה הזרה למנות נציג בישראל עפ"י סעיף 60 לחוק מע"מ.
2. במידה והתשובה לשאלה הקודמת הינה חיובית, האם החברה הזרה תהא רשאית לנכות כמס תשומות את המע"מ שיגולגל עליה ע"י קבלני המשנה בישראל?
3. במידה ולאחר תום תקופת האחריות החברה הזרה תתקשר ישירות עם הלקוח הישראלי ותספק לו שירותים טכניים וחלפים, האם החברה הזרה תהיה חייבת במע"מ בגין שירותים אלו ומנגד היא תהיה רשאית לנכות כמס תשומות את המע"מ שיוטל עליה ע"י קבלני המשנה בישראל?

עמדתנו:

1. בשל העסקאות של מכירת הציוד ללקוחות בישראל, החברה הזרה לא צריכה להירשם כ"עוסק" במע"מ עפ"י סעיף 60 לחוק, מאחר ועסקאות אלה מתבצעות בחו"ל ולחברה הזרה אין עסק בישראל של מכר ציוד.
2. לעניין העסקאות של מתן שירותים טכניים וחלפים לאחר תום תקופת האחראיות, ובכפוף לכך כי בכוונת החברה הזרה לפעול בישראל, עליה למנות לצורך כך נציג תושב ישראל כאמור בסעיף 60 לחוק מע"מ ולהירשם כעוסק מורשה.
3. בשל מתן שירותי התמיכה ע"י החברה הישראלית וע"י קבלני משנה נוספים לחברה הזרה במהלך תקופת האחראיות, יחול מע"מ בשיעור אפס עפ"י סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ, ככל שיוכח קיומם המצטבר של כל אלה:
 - א. יוכח כי מחיר השירות כלול בערך הטובין המיובאים (נשוא שירותי התמיכה הטכנית), וכן כי שולם מס ערך מוסף בעת יבוא הטובין בהתאם לרשימון היבוא.
 - ב. בספרי החשבונות של העוסק נרשמו מחיר העסקה, לרבות דרך התשלום והמטבע שבו שולמה (תקנה 12(א)(1) לתקנות מע"מ).
 - ג. קיים הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה (תקנה 12(א)(2) לתקנות מע"מ).
4. למען הסר ספק יובהר, כי אין בעובדה שהחברה הזרה תירשם כעוסק בישראל לפי סעיף 60 לחוק מע"מ לעניין עסקאותיה לאחר תום תקופת האחראיות, בכדי לפגוע בתחולת מס בשיעור אפס בשל העסקאות של החברה הישראלית ושל קבלני המשנה הנוספים במסגרת תקופת האחראיות עם לקוחות החברה הזרה בישראל.
5. בגין ההתקשרויות השירות של החברה הזרה עם תושבי ישראל לאחר תום תקופת האחראיות, תחול חבות במס ערך מוסף בשיעור מלא, והחברה הזרה תהא רשאית לנכות מס תשומות בכפוף לעמידה בכל התנאים שנקבעו בד"ל לעניין ניכוי מס תשומות.

החלטת מיסוי 2/11 - החבות במע"מ בשל תמורה בגין מתן שירות הכוללת מרכיב של מזומן ומרכיב של אופציות

העובדות:

1. עו"ד ישראלי מעניק שירותים משפטיים, ומחייב את לקוחותיו בתשלום במזומן על בסיס שעות העבודה או על בסיס תשלום חודשי קבוע (ריטיינר).
2. בנוסף לתמורה הכספית, אחד הלקוחות הנפיק לעו"ד אופציות לרכישת ניירות ערך בחברה אשר אינה נסחרת בבורסה.
3. עו"ד מדווח למע"מ על השירותים שהעניק בהתאם לתמורה הכספית ושווי האופציות במועד קבלתן. הוא אינו מוציא ללקוחותיו הודעות זיכוי או חשבוניות מס נוספות בהתאם לירידה/עלייה שחלה בשווי האופציות לאחר קבלתן.

הבקשה:

אישורנו כי מחיר השירות, המוענק ע"י עו"ד, לצורכי חוק מע"מ ייקבע בהתאם לתמורה הכספית המתקבלת מן הלקוחות בתוספת שווי האופציות במועד קבלתן ע"י עו"ד.

להלן עמדתנו:

1. סעיף 10 לחוק מע"מ קובע, בין היתר, כי מחירה של עסקה, שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, יהא המחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים.
2. לאור האמור לעיל, מחיר השירות המוענק על ידי עו"ד במקרה בו חלק משכ"ט משולם במזומן וחלק

באופציות לרכישת ניירות ערך של חברה אשר אינה נסחרת בבורסה, יהא המחיר שהיה משתלם בגין השירות האמור בתנאים רגילים, דהיינו שווי השירות אילו הייתה משולמת תמורה במזומן בלבד.

3. יובהר כי עליה או ירידה בשווי האופציות לאחר מועד קבלתן ע"י עוה"ד לא יחשבו כשינוי במחיר העסקה.

החלטת מיסוי 3/11 - החבות במס בגין מתן שירותים משפטיים לתושבים זרים

העובדות:

1. חברת עורכי דין ישראלית (להלן- החברה) רשומה כעוסק מורשה במע"מ.
2. החברה חתמה על הסכם למתן שירותי ייעוץ משפטיים (להלן - השירותים) לחברת עורכי דין זרה (להלן - תושב חוץ).
3. תושב החוץ אינו מקיים עסקים בישראל ואין הוא רשום כעוסק בישראל.
4. תושב החוץ קשור בהסכם להענקת שירותים משפטיים לחברה זרה אחרת (להלן - החברה הזרה), ולצורך מילוי התחייבויותיו על פי הסכם זה התקשר בהסכם עם החברה.
5. החברה הזרה רשומה בחו"ל, אין לה נכסים בישראל ואין היא מנהלת הליכים משפטיים בישראל.
6. בתמורה לשירותים, המוענקים על ידי החברה לתושב החוץ, ישלם תושב החוץ לחברה דמי ייעוץ על בסיס שנתי.

הבקשה:

אישורנו כי בשל השירותים שמעניקה החברה לתושב החוץ חל מע"מ בשיעור אפס.

עמדתנו:

1. בהתאם לסעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ ותקנות 12 ו-12א לתקנות מע"מ, יחול מע"מ בשיעור אפס על השירותים הניתנים ע"י החברה לתושב החוץ, אם השירותים האמורים מתייחסים לעסקאות, נכסים, הליכים הנמצאים בחו"ל, ובנוסף לא קיימת כל זיקה בין השירות לישראל, לנכס בישראל ו/או לתושב ישראל בישראל, ובכפוף לקיום התנאים להלן:
- א. מקבל השירות הינו בגדר "תושב חוץ" כהגדרתו בס' 30 (ג) לחוק מע"מ: "תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל".
- "תושב חוץ", לעניין חבר בני אדם, מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כ- "חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל".
- ב. מתקיימים התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ, דהיינו קיים הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה, וכמו כן בספרי העוסק נרשמו מחיר העסקה, לרבות דרך התשלום והמטבע בו שולמה.

החלטת מיסוי 4/11 - החבות במע"מ בשל מתן שירותים לתושב חוץ

בקשר להנפקת אג"ח בבורסה בישראל

העובדות:

1. חברה זרה (להלן- החברה הזרה) מקיימת פעילות בתחום הנדל"ן המניב בחו"ל.
2. החברה הזרה הנפיקה אג"ח בבורסה לני"ע בישראל לצורך מימון עסקיה בחו"ל. פרט להנפקת אג"ח כאמור, אין לחברה הזרה כל זיקה לישראל. בעל המניות היחיד בחברה הזרה הינו תושב זר וכך גם כל נושאי המשרה בחברה זו.
3. בגין הליך ההנפקה החברה הזרה קיבלה שירותים מנותני שירותים ישראלים (עו"ד, יועצים, רואי חשבון וכיו"ב, להלן - היועצים).

הבקשה:

אישורנו כי בגין השירותים שקיבלה החברה הזרה מהיועצים בישראל לצורך הנפקת האג"ח חל מע"מ בשיעור אפס עפ"י סעיף 30(א)(5) לחוק מע"מ.

עמדתנו:

1. סעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ קובע, כי יחול מס בשיעור אפס על שירות הניתן לתושב חוץ, ובלבד שהתקיימו התנאים להלן:

א. השירות ניתן ו "תושב חוץ" כהגדרתו בס' 30 (ג) לחוק מע"מ, קרי: "תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל". בסעיף 1 לחוק מע"מ נקבע כי תושב חוץ הוא: ".....(2) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל".

ב. השירות לא ניתן, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, אלא אם תמורת השירות מהווה חלק מערך טובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס.

ג. מתקיימים התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ, קרי בספרי החשבונות של העוסק נרשמו מחיר העיסקה, לרבות דרך התשלום והמטבע שבו שולמה, וכמו כן בידי העוסק הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה.

ד. השירות לא ניתן לגבי נכס המצוי בישראל, כאמור בתקנה 12א' (א) לתקנות מע"מ, אלא אם תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס.

לאור כל המקובץ לעיל, החבות במע"מ בשל מתן השירותים לחברה הזרה הינה כדלקמן:

2. השירותים שנתנו היועצים לחברה הזרה בקשר להנפקת אג"ח בבורסה לני"ע בת"א יהיו חייבים במס בשיעור אפס עפ"י סעיף 30 (א)(5) לחוק מע"מ, בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן:

א. החברה הזרה הינה בגדר "תושב חוץ" כהגדרתו בסעיף 30(ג) לחוק מע"מ.

ב. קיום התנאים הקבועים בתקנות 12 ו-12א לתקנות מע"מ, לרבות קיומו של הסכם בכתב בין היועצים והחברה הזרה המאשר את פרטי העסקה ורישום בספרי החשבונות של היועצים של מחיר העסקה, דרך התשלום וסוג המטבע שבו שולמה.

3. יובהר, כי רישום האג"ח שהנפיקה החברה הזרה למסחר בבורסה לניירות ערך בתל אביב לא ייחשב כ"רישום" של החברה הזרה בישראל לעניין הגדרת "תושב חוץ" שבסעיף 1 לחוק מע"מ.

4. יודגש, כי האישור לא יחול במקרה בו היועצים ניהלו משא ומתן בשם החברה הזרה עם גורמים ישראלים בישראל גם קודם להנפקה (גורמים מוסדיים וכו') לשם רכישת האג"ח במסגרת ההנפקה או בכל נושא אחר והשירותים הנ"ל יחובו במע"מ בשיעור מלא שכן במקרה זה השירותים ניתנים הן לחברה הזרה והן לגורמים הישראלים בישראל.

5. כמו כן, אישור זה אינו חל על שירותים שתקבל החברה הזרה לאחר ההנפקה בקשר עם האג"ח, אלא רק

על השירותים שקיבלה עד למועד ההנפקה. שכן, לאחר ההנפקה השירותים יינתנו הן לחברה הזרה והן למחזיקי האג"ח בישראל.

החלטת מיסוי 5/11 - החבות במע"מ בשל עסקה של מכירת אופציה ובשל עיסקה של מתן שירותים בקשר למכירת האופציה

העובדות:

1. חברה בישראל (להלן - החברה המוכרת) מכרה לחברה תושבת חוץ אופציה שברשותה, אשר הונפקה בסידרה, לרכישת מניות בחברה ישראלית אחרת (להלן - החברה הישראלית).
2. לשם רכישת האופציה, מימושה ורכישת הון המניות בחברה הישראלית, ניתנו לחברה תושבת החוץ שירותים משפטיים, כלכליים ואחרים (להלן - השירותים) ע"י נותני שירותים ישראלים (להלן - היועצים).

הבקשה:

1. אישורנו כי מכירת האופציה אינה חייבת במס ערך מוסף.
2. אישורנו כי השירותים, אשר ניתנו ע"י היועצים לחברה תושבת החוץ בנוגע לרכישת האופציה, מימושה ורכישת הון המניות, חייבים במס ערך מוסף בשיעור אפס.

עמדתנו:

1. החבות במס בשל מכירת האופציה-
 - א. סעיף 2 לחוק מע"מ קובע: "על עסקה בישראל ... יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה....". "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, בין היתר, כ- "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו....". "נכס" מוגדר כ- "טובין או מקרקעין". הגדרת "טובין" בסעיף 1 לחוק מע"מ כוללת, בין היתר, "זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר - ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם".
 - ב. היות שהאופציה, שהעניקה החברה הישראלית לחברה המוכרת, הונפקה בסדרה, הרי היא בבחינת "נייר ערך" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ. הואיל והגדרת "טובין" בחוק מע"מ ממעטת מתחולתה ניירות ערך, הרי שחוק מע"מ כלל אינו חל על מכירת האופציה ע"י החברה המוכרת לתושבת החוץ ומכירה זו אינה חייבת במס ערך מוסף.
2. החבות במס בשל מתן השירותים ע"י היועצים לחברה תושבת החוץ בקשר לרכישת האופציה ורכישת הון המניות -
 - א. סעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ קובע, כי יחול מס בשיעור אפס על שירות הניתן לתושב חוץ, ובלבד שהתקיימו התנאים להלן:
 1. השירות ניתן למי שהינו בבחינת "תושב חוץ" כהגדרתו בס' 30 (ג) לחוק מע"מ.
 2. "תושב חוץ" מוגדר בסעיף זה כ"תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל".
 3. בסעיף 1 לחוק מע"מ נקבע כי "תושב חוץ" הוא:

".....(2) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל".
 2. נושא ההסכם איננו מתן השירות בפועל, נוסף על תושבת החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל.
 3. מתקיימים התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ, קרי בספרי החשבונות של העוסק נותן השירות

נרשמו מחיר העיסקה, לרבות דרך התשלום והמטבע שבו שולמה, וכמו כן בידי העוסק הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה.

4. השירות לא ניתן לגבי נכס המצוי בישראל, כאמור בתקנה 12א' לתקנות מע"מ.

ב. לאור האמור לעיל יש, בענייננו, להבחין בין מספר מצבים:

1. במידה והשירותים ניתנו ע"י היועצים במקביל גם לתושבת החוץ וגם לחברה המוכרת ו/או לחברה הישראלית, יחול בגין השירותים האמורים מס ערך מוסף בשיעור מלא, לאור הסייג הקבוע בסעיף 30 (א)(5) לחוק מע"מ.

2. במידה והשירותים ניתנו ע"י היועצים רק לחברה תושבת החוץ, ואילו החברה המוכרת ו/או החברה הישראלית קיבלו שירותים מיועצים אחרים, יחול בגין השירותים שניתנו לתושבת החוץ מס ערך מוסף בשיעור אפס.

3. במידה ושירותי הייעוץ כללו בדיקת נאותות בהתייחס לחברה הישראלית, יחול בגין מרכיב זה של השירותים מס ערך מוסף בשיעור מלא לאור הסייג הקבוע בתקנה 12א' (א) לתקנות מע"מ, היות ומדובר בשירות שניתן לגבי נכס המצוי בישראל (הנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים של החברה הישראלית, כגון: מקרקעין, מכונות, פטנטים וכו', בהנחה שבבעלותה של החברה הישראלית נכסים כאמור).

החלטת מיסוי מס' 6/11 - החבות במע"מ של התמלוגים שישולמו לחברה זרה וכן של התקבולים בגין החזר ההוצאות שיתקבלו בישראל מחברה זרה

העובדות:

1. חברה זרה חתמה על הסכם (להלן - ההסכם) עם חברה ישראלית (להלן - החברה), לפיו החברה הזרה תקנה לחברה רישיון שימוש בלעדי ובלתי חוזר בטכנולוגיה ובקניין רוחני השייכים לחברה הזרה בקשר למכשיר שפותח על ידה (להלן - המכשיר) והדרוש לחברה לצורך ביצוע ניסויים.

2. בתמורה לרישיון השימוש, החברה תשלם לחברה הזרה תמלוגים המחושבים כאחוז מהכנסותיה של החברה מהשימוש במכשיר. מעבר לתמלוגים הנ"ל, החברה הזרה לא תקבל כל תקבול נוסף.

3. בהסכם נקבע בנוסף, כי החברה הזרה תשלם לחברה תקבולים המהווים השתתפות בהוצאות בהן תישא החברה, וזאת עד לתקרה מסוימת (להלן - החזר ההוצאות).

4. הנתונים שייאספו במסגרת הניסויים שתבצע החברה, ה-IP והידע שתפתח החברה יהיו בבעלותה הבלעדית.

5. הצדדים יוכלו לרשום במשותף פטנטים על קניין רוחני כתוצאה מהפיתוחים שתבצע החברה.

6. החברה הזרה לא רשומה בישראל, ולכן היא בבחינת "תושב חוץ" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ. כמו כן, לחברה זו אין נכסים ומשרד בישראל ואין מבצעת עסקאות בישראל.

הבקשה:

עמדנו בנוגע לחבות במע"מ בשל התמלוגים שתשלם החברה לחברה הזרה ובשל התקבולים שהחברה הזרה תשלם לחברה בגין החזר הוצאות.

עמדתנו:

1. הרישיון, שהחברה הזרה מוכרת לחברה, להשתמש בקניין רוחני השייך לחברה הזרה, הינו בגדר נכס

בלתי מוחשי, ולכן רכישתו ע"י החברה מהחברה הזרה והשימוש בו בישראל מהווים "יבוא טובין" החייב במע"מ עפ"י סעיף 2 לחוק מע"מ.

2. לאור האמור לעיל, על פי תקנה 6ג' לתקנות מע"מ על החברה לשלם את המס בעת העברת התמורה לחו"ל באמצעות מוסד כספי, או לדווח באמצעות הוצאת חשבונית עצמית, במידה והעבירה את התמורה שלא באמצעות מוסד כספי.

3. החברה רשאית לנכות מס תשומות הכלול ב"מסמך האחר" שינפיק המוסד הכספי, או בחשבונית העצמית שהוציאה, בכפוף להוראות כל דין.

4. התקבולים שתקבל החברה מהחברה הזרה, לרבות החזר הוצאות בהן נשאה, הינם בבחינת תמורה עבור מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ (מכירת הזכויות בפיתוחים עתידיים שתפתח החברה), דהיינו "טובין" ו"עיסקה" כהגדרתם בסעיף 1 לחוק מע"מ. בשל מכירה זו יחול מע"מ בשיעור אפס עפ"י סעיף 30(א)(2) לחוק מע"מ, בכפוף לקיומם בפועל של התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ, קרי בספרי החשבונות של העוסק נרשמו מחיר העיסקה, לרבות דרך התשלום והמטבע שבו שולמה, וכמו כן ביד' העוסק הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה.

החלטת מיסוי 7/11

העובדות:

1. עוסק ישראלי (להלן - העוסק), המפעיל בישראל בית תוכנה, מעניק שירותים לחברה זרה המייצרת תוכנות בחו"ל (להלן - תושב חוץ).
2. שירותים אלה כוללים, בין היתר, יצירת קשרים עסקיים בין תושב החוץ לגורמים שונים, בישראל ובחו"ל (להלן - הרוכשים). השירותים האמורים תורמים לרכישת התוכנות ע"י גורמים אלה מתושב החוץ (להלן - השירותים).
3. הרוכשים משלמים ישירות לתושב החוץ בגין רכישת התוכנות, אשר מסופקות להם באמצעות האינטרנט.
4. העוסק מקבל מתושב החוץ עמלה בגין מתן השירותים.
5. נוסף על מתן השירותים לתושב החוץ, העוסק מעניק ללקוחות בישראל ובחו"ל, שרכשו את התוכנות מתושב החוץ, שירותים נוספים, לרבות התאמות, הדרכות וכו' (להלן - השירותים הנוספים). השירותים הנוספים ללקוחות בחו"ל ניתנים ע"י העוסק הן מישראל והן בחו"ל. העוסק מדווח על העסקאות של מתן השירותים הנוספים כחייבות במע"מ בשיעור מס מלא, ככל שמדובר בלקוח ישראלי.
6. לתושב החוץ אין עסקים או פעילות בישראל והוא אינו רשום בישראל.

הבקשה:

עמדתנו בקשר לשיעור המס החל בגין מתן השירותים ע"י העוסק.

עמדתנו:

1. סעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ קובע, כי יחול מס בשיעור אפס על שירות הניתן לתושב חוץ, ובלבד שהתקיימו התנאים להלן:
 - א. השירות ניתן ו"לתושב חוץ" כהגדרתו בס' 30 (ג) לחוק מע"מ, קרי: "תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל".
 - בסעיף 1 לחוק מע"מ נקבע כי תושב חוץ הוא:

".....(2) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל".

ב. השירות לא ניתן, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל, אלא אם תמורת השירות מהווה חלק מערך טובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס.

ג. מתקיימים התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ, קרי בספרי החשבונות של העוסק נרשמו מחיר העיסקה, לרבות דרך התשלום והמטבע שבו שולמה, וכמו כן בידי העוסק הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה.

ד. השירות לא ניתן לגבי נכס המצוי בישראל, כאמור בתקנה 12א' (א) לתקנות מע"מ, אלא אם תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס.

2. לאור כל המקובץ לעיל, החבות במע"מ בשל מתן השירותים והשירותים הנוספים הינה כדלקמן:

א. בגין השירותים הניתנים לתושב החוץ בקשר לרכישות שביצעו תושבי ישראל- כאמור, בסעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ נקבע, כי במידה והוכח כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין כפי שנקבע בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, יחול על השירות מע"מ בשיעור אפס. בענייננו, אף כי יבוא התוכנות הינו בגדר יבוא של טובין בלתי מוחשיים, עפ"י הוראות סעיפים 2 ו- 26 (ב) לחוק מע"מ חל מע"מ בשיעור מלא בשל היבוא כאמור. אשר על כן, בשל מתן השירותים הנ"ל יחול מע"מ בשיעור אפס בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן:

1. יוכח ע"י העוסק כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין. לעניין זה נדרש, כי בידי העוסק חשבון ספק לפיו יוכח כי תמורת השירות מהווה חלק מערך הטובין המיובאים. חשבון הספק יישמר בידי העוסק כחלק מספריו.

2. יוכח ע"י העוסק כי הרוכשים הישראלים (היבואנים) שילמו מע"מ בשיעור מלא בשל יבוא התוכנות. לעניין זה יצוין, כי עפ"י תקנה 6ג' לתקנות מע"מ על הגורם המייבא לשלם את המע"מ באחת משלוש הדרכים הבאות: באמצעות המוסד הכספי, המעביר את התמורה בשמו לחו"ל, ואם אין הוא מעביר את התמורה לחו"ל באמצעות מוסד כספי: באמצעות הוצאת חשבונית עצמית (במידה והרוכש הישראלי הוא עוסק) או באמצעות דיווח על עסקת אקראי (במידה ואין הוא בגדר עוסק). אשר על כן, נדרש כי בידי העוסק ימצא, כחלק מספריו, העתק של אחד המסמכים הבאים:

א. המסמך שהנפיק המוסד הכספי למעביר המט"ח לחו"ל, המעיד על תשלום מע"מ בגין היבוא ("מסמך אחר").

ב. החשבונית העצמית שהוציא מייבא הטובין, אם הוא בגדר "עוסק" לצרכי חוק מע"מ.

ג. טופס דיווח על עסקת האקראי.

ידגש כי, במידה ואין בידי העוסק העתק של אחד המסמכים כאמור לעיל, עליו לדווח על השירותים שנתן לתושב החוץ כחבים במע"מ בשיעור מלא.

ב. בגין השירותים הנוספים הניתנים ללקוחות בישראל - בשל מתן השירותים האמורים בישראל חל מע"מ בשיעור מלא, היות ואין המדובר בשירותים הכלולים במחיר התוכנות המיובאות ותמורתם משולמת לעוסק שירות ע"י מקבל השירות.

בגין השירותים והשירותים הנוספים הניתנים ללקוחות בחו"ל - בהנחה שגם רוכש התוכנה (נוסף על יצרן התוכנות) הינו בגדר "תושב חוץ" כמשמעותו בסעיף 30 (ג) לחוק מע"מ, והטובין סופקו בחו"ל ולא יובאו לישראל, השירותים והשירותים הנוספים הניתנים ע"י העוסק חייבים במע"מ בשיעור אפס וזאת לאור הוראות סעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ או סעיף 30 (א) (7) לחוק מע"מ, בהתאם למקום מתן השירות בפועל, ובהתקיים התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ.

החלטת מיסוי מס' 8/11 - החבות במע"מ של עסקאות במקרקעין עפ"י

סעיף 5 (ב) לחוק מע"מ כאשר הנכסים מושכרים למגורים בטרם מכירתם

העובדות:

1. חברה ישראלית עוסקת ברכישת דירות מגורים מאנשים פרטיים (דירות יד שנייה) לשם השבחתן ומכירתן לאחר מכן לאנשים פרטיים אחרים, מתוך כוונה להפקת רווחים.
2. נכון למועד הפנייה, החברה רכשה חמש דירות מגורים. בכוונת החברה לרכוש ולמכור במהלך עסקיה דירות מגורים נוספות.
3. שתי דירות מגורים מתוך החמש שהחברה רכשה, היא מכרה תוך פרק זמן קצר לאחר רכישתן. יתר הדירות הוצעו אף הן למכירה.
4. חלק מהדירות נרכשו בידי החברה כאשר הן מושכרות למגורים לאנשים פרטיים בשכירות חופשית, והחברה ממשיכה להשכירן למגורים.

הבקשה:

אישורנו, כי בגין מכירת דירות המגורים יחול סעיף 5(ב) לחוק מע"מ וזאת על אף, שכאמור, חלק מהדירות מושכרות ע"י החברה עד למכירתן.

עמדתנו:

1. בשל רכישת הדירות ע"י החברה חלות ההוראות בדבר עיסוקת אקראי במקרקעין, קרי על החברה לדווח על הרכישה עפ"י תקנה 6ב' לתקנות מע"מ, והיא תהיה רשאית לנכות את מלוא מס התשומות בכפוף להוראות כל דין.
2. בעת מכירת הדירות יחולו הוראות סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, אף אם במועד הרכישה הדירות היו מושכרות למגורים, ובלבד שיתקיימו כל אלה:
 - א. במועד הרכישה הדירות היו מושכרות בפועל למגורים, ועובדה זו באה לידי ביטוי בהסכם הרכישה.
 - ב. החברה לא חתמה במישרין עם השוכרים על חוזה השכירות, לרבות חידוש ו/או הארכות חוזה השכירות (אלא אם כן הייתה מחויבת עפ"י חוזה הרכישה להארכה כאמור, אם ברצונו של הדייר לעשות כן).
 - ג. דמי השכירות הם בסכום שיש לצפות לו מהשכרת אותן הדירות על ידי משכיר מרצון לשוכר מרצון.
 - ד. לשוכר לא הוקנתה זכות אחרת במקרקעין לבד מזכות השכירות.
 - ה. הדירות תימכרנה ע"י החברה לכל המאוחר תוך 24 חודשים ממועד רכישתן. מחיר העסקה לצרכי החוק ייקבע עפ"י הוראות סעיף 5(ב) לחוק מע"מ (ההפרש בין מחיר המכירה למחיר הרכישה).
 - ו. במידה והדירות לא תימכרנה תוך פרק הזמן של 24 חודשים ממועד רכישתן:
 - בדומה לאמור בתקנה 1 (2) לתקנות מע"מ לגבי קבלנים המבצעים את עבודות הבנייה, במידה והדירות לא תימכרנה תוך פרק הזמן הנ"ל, יראו את הדירות בחלוף פרק הזמן האמור כדירות שנעשה בהן שימוש לצורך עצמי והחברה תחויב לדווח על עסקה החייבת במע"מ.
 - מחיר העסקה ייקבע עפ"י הוראות סעיף 5 (ב) לחוק, כאמור לעיל.
 - שווי הדירה, לצורך קביעת מחיר העסקה הנ"ל, ייקבע עפ"י שווי השוק באותו המועד.
3. בהנחה שהדירות מושכרות לאנשים פרטיים למטרת מגורים בלבד, התמורה בשל השכרת הדירות פטורה ממס עפ"י סעיף 31 (1) לחוק מע"מ.
4. למען הסר ספק יובהר, כי מס התשומות המתייחס להשכרת הדירות ותחזוקתן במהלך תקופת השכירות אסור בניכוי מכוח סעיף 41 לחוק מע"מ.

החלטת מיסוי מס' 9/11 - החבות במע"מ של ניהול סניפים הפזורים בעולם של תושבי חוץ כאשר אחד הסניפים ממוקם ופועל מישראל

העובדות:

1. חברה תושבת ישראל מחזיקה במרבית המניות של חברה זרה (להלן - חברה זרה 1).
2. חברה זרה 1 מחזיקה בבעלות המלאה בחברה זרה אחרת (להלן - חברה זרה 2).
3. חברה זרה 2 מחזיקה ב- 20 סניפים ברחבי העולם העוסקים במתן חוות דעת מקצועיות, ביניהם סניף בישראל (להלן - הסניף הישראלי).
4. לסניפים, שאינם ממוקמים בישראל, אין פעילות בישראל. כלומר, כל הפעילות העסקית של הקבוצה בישראל מתרכזת בסניף הישראלי.
5. בשלב מסוים הוחלט, כי ניהול הקבוצה יעבור מחו"ל לישראל ויבוצע ע"י מס' עובדים שיועסקו בישראל ע"י שתי החברות הזרות. החברות הזרות תקבלנה דמי ניהול מהסניפים תמורת מתן שירותי הניהול. פעילות הסניף הישראלי תהא נפרדת מפעילות הניהול שתבוצע בישראל, והינה חייבת במע"מ בשיעור מלא.
6. אחד המנהלים של חברה זרה 1 משמש, נוסף על תפקידו בניהול הקבוצה הבינלאומית, גם כמנהל של הסניף הישראלי והוא מטפל בלקוחות ישראלים במסגרת הסניף המקומי.
7. הסניף הישראלי שוכר משרדים במשותף עם חברה זרה 1 ומקבל שירותי מזכירות מחברה זו.

הבקשה:

אישורנו כי שירותי הניהול, הניתנים ע"י החברות הזרות לסניפים, חבים במע"מ בשיעור אפס מכוח סעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ, היות ומדובר במתן שירות לתושב חוץ.

עמדתנו:

1. סעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ קובע, כי יחול מס בשיעור אפס על שירות הניתן לתושב חוץ, ובלבד שהתקיימו כל התנאים להלן:

א. השירות ניתן למי שהינו בבחינת "תושב חוץ" כהגדרתו בס' 30 (ג) לחוק מע"מ, קרי: "תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל"..
בסעיף 1 לחוק מע"מ נקבע כי "תושב חוץ" הוא: "(2)..... לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שנרשם או התאגד רק מחוץ לישראל".

ב. השירות לא ניתן, נוסף על תושב החוץ, גם לתושב ישראל בישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלעניין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל.

ג. מתקיימים התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ, קרי בספרי החשבונות של העוסק נרשמו מחיר העיסקה, לרבות דרך התשלום והמטבע שבו שולמה, וכמו כן בידי העוסק הסכם או מסמך אחר בכתב המאשר את פרטי העסקה.

2. במקרה דנן, במידה ופעולות הניהול שיבצעו החברות הזרות יתייחסו לסניפים בכל רחבי העולם, ללא יכולת להפריד את החלק המתייחס לסניף הישראלי, אזי על התמורה שמקבלות החברות הזרות בשל מתן שירותי הניהול לקבוצה יחול מע"מ בשיעור אפס מכוח סעיף 30 (א) (5) לחוק מע"מ, בכפוף לקיום התנאים המפורטים בסעיף 1 לעיל.

3. אישור זה מותנה בקיום הפרדה מוחלטת בין הפעילות בישראל, שעניינה ניהול הקבוצה הבינלאומית, לבין הפעילות העסקית השוטפת של הסניף הישראלי מול גורמים ישראלים, בשלה חלה חבות במע"מ בשיעור מלא.

4. יודגש, כי שירותי הניהול הניתנים בישראל ע"י החברות הזרות לסניף הישראלי, לרבות: שירותי מזכירות, הנה"ח, חבים במע"מ בשיעור מלא.

החלטת מיסוי מס' 10/11 - החיוב במס של הלוואות הצמודות למט"ח כאשר שע"ח יורד ונוצר הפסד שקלי למלווה

העובדות:

1. חברה, המסווגת כ"עוסק" עפ"י חוק מע"מ, מעניקה הלוואה הנושאת ריבית וצמודה לדולר.
2. בשל שחיקת שער הדולר ממועד מתן הלוואה ועד מועד פירעונה, הסכום בשקלים של קרן הלוואה בתוספת הריבית וההצמדה לדולר נמוך מסכום קרן הלוואה המקורית שניתנה ללווה בעבר, באופן שנוצר הפסד כלכלי לחברה המלווה כתוצאה ממתן הלוואה.

הבקשה:

אישורנו כי אין חבות במע"מ בגין מתן הלוואה הנ"ל, הואיל ולמלווה לא ניצמחה הכנסה שקלית בגין הלוואה.

עמדתנו:

1. "שירות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ ככולל עסקה של מתן אשראי.
2. ככלל, המחיר של עסקת הלוואה הוא הפרשי ההצמדה וכן הריבית המשולמת לנותן הלוואה.
3. לאור העובדה כי במקרה שלפנינו הפרשי ההצמדה השליליים גבוהים ממרכיב הריבית בגין הלוואה, לחברה המלווה לא נוצר ערך מוסף חיובי בשל מתן הלוואה, ולכן אין היא חייבת במס בגינה.

החלטת מיסוי מס' 11/11 - מתן שירות לארגון בינלאומי לשם קיום כנס בינלאומי בישראל

העובדות:

1. חברה תושבת חוץ עוסקת במתן ייעוץ אסטרטגי בתחומים שונים למוסדות ממשלתיים ולחברות רב לאומיות ברחבי העולם (להלן-החברה).
2. לחברה יועצים ברחבי העולם, הפועלים במספר רב של מדינות.
3. החברה מקיימת מידי שנה כנס בינלאומי, הנערך במדינות שונות ברחבי העולם. הכנס מיועד לעובדי ההנהלה הבכירה של החברה.
4. בכוננת החברה לקיים כנס בישראל, ולשם כך היא מתקשרת עם עוסק ישראלי שיארגן עבורה את הכנס.

הבקשה:

אישורנו כי בשל מתן השירות ע"י מארגן האירועים בישראל לחברה בקשר לאירגון הכנס בישראל יחול מע"מ בשיעור אפס עפ"י סעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מע"מ.

עמדתנו:

1. סעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מע"מ קובע, כי יחול מע"מ בשיעור אפס על מתן שירות לארגון בינלאומי, לשם קיום כנס בינלאומי שמשתתפים בו חמישים תיירים לפחות, שייערך בישראל.

2. לעניין סעיף זה, "ארגון בינלאומי" הוא חבר בני אדם שחברים בו נציגים ממספר מדינות ושמטרותיו, עפ"י תקנון ההתאגדות, כוללות פעילות במספר מדינות, ופעילות כאמור אכן מתבצעת הלכה למעשה. אשר על כן, לעמדתנו, גם חברה עסקית, כלומר חברה שמטרותיה עסקיות ולא ציבוריות, בעלת סניפים ברחבי העולם, יכולה להיחשב לעניין זה "ארגון בינלאומי".

3. לעניין סעיף זה "כנס בינלאומי", הוא התכנסות של חברי ארגון בינלאומי לשם עריכת ישיבות או התכנסויות במשך תקופה מסוימת וזאת במסגרת מטרות הארגון. יודגש כי, כינוס של תיירים בישראל למטרת ביקור, לימוד וכדו', אינו בגדר כנס בינלאומי.

4. בכפוף לכך כי החברה הינה בבחינת "ארגון בינלאומי" כאמור לעיל, הרי עפ"י סעיף 30 (א) (8) (ב) (2) לחוק מע"מ, יחול מס בשיעור אפס על מתן שירותים לארגון האמור, ככל ששירותים אלה ניתנים "לשם קיום כנס בינלאומי שמשתתפים בו חמישים תיירים לפחות, שייערך בישראל", ובכפוף לכל המפורט להלן:

א. בכנס ישתתפו חמישים תיירים לפחות.

ב. סעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מע"מ חל רק על השירותים הניתנים לארגון לצורך קיום הכנס (כגון שירותי במה, תרגום וכיו"ב), ולא על שירותים שניתנים לתייר (כגון שירותי לינה, הסעדה וכיו"ב).

ג. על השירותים הניתנים לתייר יחול מס בשיעור מלא, אלא אם כן המדובר בסוגי השירותים המפורטים בסעיף 30 (א) 8 (א) ו- (ב) לחוק מע"מ (שירותי לינה בבית מלון, הסעת סיור וכו') ובתקנה 12 לתקנות מע"מ, וככל שמתקיימים התנאים הקבועים בסעיפים הנ"ל ובתקנה 12 לתקנות מע"מ. "תייר" לעניין חוק מע"מ מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"יחיד השוהה בישראל על פי אשרה ורישיון לישיבת מעבר או לישיבת ביקור, לפי פסקאות (1) או (2) של סעיף 2 (א) לחוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952, או מי שהוראות החוק האמור אינן חלות לגביו מכוח סעיף 17 לאותו חוק, למעט מי ששוהה בישראל על פי אשרה לישיבת ביקור כדי לעבוד זמנית בשכר בישראל".

ד. כאמור לעיל, סעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מע"מ חל רק על שירותים הניתנים לארגון בינלאומי לשם קיום כנס בינלאומי. אשר על כן, בשל שירותים הניתנים לארגון שלא לשם קיום הכנס, אלא אגב הכנס (הכוונה לארגון פעילויות שלא במסגרת הכנס, כגון הסדרת שירותי לינה, סיורים, ערבי בידור וכיו"ב), יחול מע"מ בשיעור מלא. מע"מ בשיעור אפס עפ"י סעיף 30(א)(8)(ב)(2) לחוק מע"מ יחול רק בהתקיים כל התנאים הקבועים בתקנה 12 לתקנות מע"מ.

החלטת מיסוי מס' 12/11 - החבות במע"מ בשל מכירת זכויות בנייה הצמודות לדירות מגורים המושכרות בשכירות מוגנת בהתאם לחוק הגנת הדייר

העובדות:

1. חברה ישראלית רשומה כ"עוסק" עפ"י חוק מע"מ.
2. בבעלות החברה דירות המושכרות בשכירות מוגנת בהתאם לחוק הגנת הדייר (נוסח משולב), תשל"ב-1972 (להלן- חוק הגנת הדייר).
3. הדירות נרכשו לפני חקיקת חוק מע"מ.

4. בכוונת החברה למכור את הדירות, לרבות זכויות בניה הצמודות אליהן.

5. מכירת הדירות כרוכה בהוצאות שונות, לרבות בגין שמאים ועורכי דין.

הבקשה:

היבטי החיוב במע"מ בשל מכירת הדירות המושכרות בשכירות מוגנת עפ"י חוק הגנת הדייר וזכויות הבנייה הצמודות להן.

עמדתנו:

1. עיסקה של השכרת מקרקעין בשכירות מוגנת עפ"י חוק הגנת הדייר, וכן עיסקה של מכירת מקרקעין המושכרים כאמור, הן עסקאות פטורות ממס עפ"י סעיף 31(2) לחוק מע"מ.
2. לעומת זאת, העיסקה של מכירת זכויות הבניה חייבת במע"מ בשיעור מלא, הואיל וחוק הגנת הדייר אינו חל על זכויות בנייה אלא רק על הנכס המושכר בפועל.
3. עפ"י סעיף 10 לחוק מע"מ, המחיר של עסקת מכר זכויות הבנייה ייקבע עפ"י שווי השוק של זכויות כאמור.
4. עפ"י סעיף 41 לחוק מע"מ, מס התשומות בגין ההוצאות המתייחסות למכירת הדירות המושכרות בשכירות מוגנת לא יותר בניכוי ואילו מס התשומות הקשור למכירת זכויות הבניה יותר בניכוי. לכן, לעניין שיעור ניכוי מס התשומות יחולו הוראות תקנה 18 לתקנות מע"מ.

החלטת מיסוי מס' 13/11 - החבות במע"מ של אי מימוש תווי קניה

העובדות:

1. חברה עוסקת במכירת מוצרים בקימעונאות (להלן- החברה).
2. במסגרת פעילותה החברה מוכרת "תווי קניה" לגורמים שונים אשר מחלקים אותם כתווי שי לרכישת מוצרים בחנות.
3. מרבית תווי הקניה, שהונפקו ע"י החברה, ממומש בפועל ומזכים את המחזיקים בהם בקבלת מוצרים על-פי השווי הנקוב של תווי הקניה. בעת מימוש תווי הקניה, כלומר בשל מכר המוצרים, חל מס עסקאות בשיעור מלא, אשר מדווח ומשולם במסגרת דיווחיה התקופתיים השוטפים של החברה.
4. חלק מתווי הקניה אינו ממומש ותוקפם פוקע.

הבקשה:

אישורנו כי התקבולים שקיבלה החברה בשל תווי הקניה שלא מומשו אינם בגדר תמורה עבור "עיסקה" כמשמעותה בחוק מע"מ, ולכן אינם חבים במע"מ. כמו כן, אישורנו כי החברה אינה חייבת במע"מ בשל קבלת סיוע עפ"י סעיף 12 לחוק מע"מ.

עמדתנו:

1. התקבולים, שקיבלה החברה בשל מכירת תווי הקניה, לרבות בשל תווי הקניה שלא מומשו, אינם בגדר תמורה עבור "עיסקה" כמשמעותה בחוק ולכן החברה אינה חבה במע"מ בגינם. שכן, תווי קניה מהווים מסמך סחיר, אשר מועת מהגדרת "טובין" בסעיף 1 לחוק מע"מ (ראה הוראת תאמ"ו 62.703 לעניין תלושי שי). החבות במע"מ חלה רק בעת מכירת המוצרים כנגד תווי הקניה.

2. כמו כן, התקבולים שקיבלה החברה בשל מכירת תווי הקנייה שלא מומשו, אינם בגדר "סיוע" כמשמעותו בסעיף 12 לחוק מע"מ ולאור זאת החברה אינה חייבת במע"מ בגינם.

החלטת מיסוי מס' 14/11 - בחינת החבות במע"מ של פעילות בתחום המקרקעין

העובדות:

1. חברת החזקות (להלן- החברה) מחזיקה במניות של חברות שהינן בגדר איגודי מקרקעין.
2. 50% ממניותיה המוקצות של החברה מוחזקות בידי שני בעלי מניות הפועלים בתחום הביטוח.
3. יתרת המניות המוקצות של החברה מוחזקות בידי חברה הפועלת בתחום המקרקעין. חברה זו הינה בבעלות אדם פרטי בעל ידע וניסיון רב בתחום המקרקעין.
4. במסגרת הליכי פירוק של אחת מהחברות המוחזקות ע"י החברה, הועברו לידי החברה זכויות במקרקעין (כ- 20 מגרשים) המיועדים לבניית יחידות דיור.
5. במהלך שנה, החברה חתמה על הסכמים למכירת 12 המגרשים.
6. נוסף על כך, בבעלות החברה 3 מגרשים המיועדים לבניית 5 יחידות דיור צמודות קרקע, אשר הועברו לחברה במסגרת הליכי פירוק של חברה מוחזקת אחרת.

הבקשה:

היבטי החבות במע"מ בשל מכירת המגרשים ע"י החברה.

עמדתנו:

1. החברה הינה בגדר "עוסק" עפ"י חוק מע"מ בענף המקרקעין, ובהתאם לכך מכירת המגרשים ע"י החברה מהווה "עסקה" חייבת במע"מ, מהטעמים המפורטים להלן:
 - א. מבחן הבקיאיות- אחד הבעלים הינו בעל ידע וניסיון רב בענף המקרקעין. בנוסף, נמצא כי גם אחד מבעלי המניות, העוסק בתחום הביטוח, ביצע עסקאות של קניה ומכירת מקרקעין במהלך שנים האחרונות.
 - ב. ביצוע עסקאות רבות של רכישה ומכירה מגרשים במהלך השנים האחרונות וקיומו של פוטנציאל לביצוע מכירות נוספות.
 - ג. רכישת המגרשים מומנה, בין היתר, באמצעות הלוואות מבנקים.
 - ד. תקופת החזקה קצרה בין מועד רכישת המגרשים ועד מועד מכירתם.
 - ה. מכירה של מספר רב של מגרשים תוך פרק זמן קצר.



© כל הזכויות שמורות 2009. מדינת ישראל (ראה [תנאי שימוש](#))
© Copyright 2009 The State of Israel. All Rights Reserved. ([Terms of Use](#))

דף המידע התעדכן בתאריך 20.10.2011