

מדינת ישראל



האוצר/רשות המסים
מחלקה מקצועית
מחלקה משפטית

תאריך: י"א סיון, תשס"ז
28 מאי, 2007
סימוכין: 459505
תיק: מע"מ 1275

הנדון: חוזר מע"מ 1/07 - תכנוני מס החייבים בדיווח לפי חוק מע"מ

1. כללי

עפ"י הסמכות הקבועה בסעיפים 67 (ה) ו-145(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן – החוק) פורסמו ביום 25.12.06 תקנות מס ערך מוסף (תכנון מס החייב בדיווח) (הוראת שעה), התשס"ז – 2006 (להלן – התקנות).
בתקנות אלה נקבעו שתי פעולות החייבות בדיווח כתכנוני מס לעניין חוק מס ערך מוסף. בהתקיים התנאים שנקבעו בתקנות, מוטלת החובה על הגורמים הקשורים לביצוע הפעולות, כפי שיפורט בהמשך, להגיש דו"ח תקופתי עפ"י סעיף 67(ה) לחוק, בו יפורטו הפרטים הרלוונטיים לביצוע הפעולה.

2. הפעולות החייבות בדיווח לעניין חוק מע"מ

2.1. פעולה 1 - פיצול עסקאות במקרקעין בין מכירת הזכות במקרקעין למתן שירותי בניה

לקבוצת רוכשים באמצעות גורם מארגן

2.1.1. נוסח התקנה

עפ"י תקנה (1)2 לתקנות, נחשבת כתכנון מס החייב בדיווח: "התקשרות עם בעל זכות במקרקעין למכירת זכות במקרקעין לקבוצת רוכשים המתארגנת כקבוצה לרכישת הזכות ולבניה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן".
עפ"י תקנה 1 לתקנות:
"זכות במקרקעין", ו"מכירה" - כהגדרתן בסעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג – 1963 ;

2.1.2. הגורמים המעורבים בפעולה

בעסקה של מכירת דירת מגורים, תוך פיצול מרכיבי מכירת הקרקע ומתן שירותי הבנייה, מעורבים בעיקר הגורמים הבאים:

- 1) בעל המקרקעין – לרוב, בעל המקרקעין בעסקאות מסוג זה הינו אדם פרטי. לעניין זה, ייחשב כאדם פרטי גם מי שרשום במע"מ כעוסק, אך מכירת המקרקעין אינה מתבצעת במהלך עסקו, ואף אינה בגדר מכירת "ציוד" (כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ).
- 2) הגורם המארגן - בתקנה 2(1) לתקנות, הוגדר הגורם המארגן כלהלן: " בין אם הוא פועל לארגון הקבוצה רק לצורך רכישת הזכות במקרקעין ובין אם הוא פועל לארגונה גם לצורך רכישת שירותי בניה על המקרקעין".
- 3) הקבלן הבונה (מספק שירותי הבניה).
- 4) קבוצת הרוכשים.

2.1.3. מהות הפעולה - הבהרת התכנון

כאשר אדם רוכש דירת מגורים כמוצר מוגמר מקבלן, חלה על הקבלן חבות במע"מ על מלוא מחיר העסקה, הכולל את מחיר הקרקע, שווי שירותי הבניה, הרווח היזמי, וכל תמורה אחרת שעפ"י ההסכם בין המוכר לקונה כלולה במחיר הדירה.

האמור לעיל מבוסס על כך, שעל פי סעיף 7 לחוק מע"מ החיוב בתשלום המס חל על מלוא מרכיבי מחיר העסקה.

לעומת זאת, כאשר המקרקעין נמכרים במישרין על ידי אדם פרטי לאדם פרטי אחר, בנסיבות בהן לא ניתן לייחס למוכר פעילות המגיעה כדי עסק במקרקעין, אזי מכירת המקרקעין כאמור אינה חבה במע"מ, מאחר שאין היא בגדר "עסקה" ואף לא בגדר "עסקת אקראי" במקרקעין כהגדרתן בסעיף 1 לחוק.

כתוצאה מכך, פיצול העסקה של מכירת דירת מגורים בין מרכיב הקרקע לבין מרכיב שירותי הבניה יביא למניעת תשלום המס על מרכיב הקרקע, ככל שהזכות במקרקעין נמכרת ע"י אדם פרטי לאדם פרטי אחר, במנותק מעסקת רכישת שירותי הבניה.

כאשר הפיצול בין עסקת מכירת המקרקעין לעסקת מתן שירותי הבניה נעשה באופן מלאכותי, כלומר כאשר הפיצול אינו משקף נכונה את המהות הכלכלית של העסקה, קרי מכירת דירת מגורים, ואחת המטרות העיקריות היא מניעת תשלום מע"מ על מרכיב הקרקע, אזי עפ"י סעיף 138 לחוק מוקנית למנהל הסמכות להתעלם מפיצול זה, תוך כדי הטלת החיוב במע"מ על מלוא מרכיבי העסקה.

לשם קביעת היבטי החבות במע"מ בשל אירוע זה תיבחן העסקה על פי מכלול היבטיה, כמפורט להלן:

- א. ראשית, יש לבחון האם ניתן לזהות את "הגורם המארגן" כמי שמוכר דירת מגורים כמוצר מוגמר, כלומר האם מאפייני פעילותו דומים לפעילות של יזם ו/או קבלן המוכר דירה, או שמא פעילותו מתמצת במתן שירותי תיווך בלבד בין הגורמים המעורבים בעסקה. לשם כך ייבדקו, בין היתר:
- חוזי ההתקשרות בין הגורם המארגן לבין הגורמים המעורבים בעסקה (קבוצת הרוכשים, בעל המקרקעין, נותן שירותי הבניה).
 - מהות הנכס, האם קרקע בלבד או שמא דירת מגורים כמוצר מוגמר.
 - מידת מעורבותו של הגורם המארגן בייזום התהליך, תכנונו, דרכי הפרסום והשיווק, המעורבות בניהול וארגון הקבוצה וכן בהליכי הבניה.
- ב. כמו כן, יש לבחון האם מוכר הזכות במקרקעין הינו למעשה, בגדר "עוסק" בנדל"ן (במקרים בהם אין הוא רשום לפי חוק מע"מ כעוסק בנדל"ן, או כאשר המקרקעין אינם מהווים "ציוד" בעסקו) כך שבגין המכירה נשוא הפעולה חלה עליו חובת הרישום כעוסק וחובת תשלום המס. בחינה זו תיעשה על פי מכלול הקריטריונים המקובלים לעניין איפיון של פעילות המתנהלת במהלך עסק, כגון היקף הפעילות, תדירות, מומחיות, מימון, ארגון, נסיבות הרכישה ו/או המכירה וכיו"ב.
- ג. נוסף על כך, תיבחן שאלת סיווגה של קבוצת הרוכשים כ"מלכ"ר" לעניין חוק מע"מ.
- מלכ"ר מוגדר בסעיף 1 לחוק, בין היתר, כ"חבר – בני – אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי". בהתאם לחלופה השנייה להגדרת המונח "עסקת אקראי" שבסעיף 1 לחוק, מכירת מקרקעין למלכ"ר (למעט מכירת דירת מגורים) בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, נחשבת ל"עסקה" החייבת במע"מ. ע"פ תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו – 1976, החיוב במס הנובע ממכירת מקרקעין כאמור מאדם פרטי למלכ"ר, מוטל על רוכש המקרקעין, כלומר על המלכ"ר.
- אשר על כן, קבוצת רוכשים, אשר התארגנה לשם רכישת מקרקעין, עשויה להיחשב לעניין חוק מע"מ כמלכ"ר, וכתוצאה מכך תוטל על הקבוצה או, למעשה, על כל אחד מיחיד הקבוצה באופן יחסי, החבות במע"מ הנובעת מרכישת המקרקעין מאדם פרטי.

לשם סיווגה של קבוצת הרוכשים כמלכ"ר יש להביא בחשבון, בין היתר, את הנסיבות והקריטריונים להלן:

- המערכת החוזית עליה חתומים חברי הקבוצה, לרבות חוזה השיתוף המעגן את מטרת ההתארגנות, תנאי השיתוף, זכויותיהם וחובותיהם של יחיד הקבוצה, דרכי בחירת נציגי הקבוצה ומוסדותיה וכיו"ב.
- הליכי הקמת הקבוצה ודרכי ההצטרפות לקבוצה.
- חלוקת התפקידים בקבוצה ודרך קבלת החלטות בה.
- דרכי ניהול הפעילות השוטפת של הקבוצה ונוהלי עבודתה.

כאשר על פי הממצאים עולה כי התנהלותה של קבוצת הרוכשים מעוגנת בהסכם המסדיר את מכלול היחסים בין חברי הקבוצה, בדומה להתנהלות של עמותה - תחשב הקבוצה ל"מלכ"ר".

2.1.4. הפעולה הטעונה דיווח

עפ"י תקנה 2 (1) לתקנות, הפעולה הטעונה דיווח הינה כל התקשרות שעניינה מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רוכשים המתארגנת כקבוצה לרכישת הזכות ולבניה על המקרקעין באמצעות גורם מארגן.

2.1.5. הגורמים החייבים בדיווח על הפעולה

בהתאם לתקנה 3(א) לתקנות, פעולה לפי תקנה 2 (1) לתקנות תדווח על ידי: (1) בעל הזכות במקרקעין - ככל שהוא בגדר "עוסק" במכירת נדל"ן, או כאשר המקרקעין שימשו בידיו כ"ציוד". (2) הגורם המארגן - ככל שהוא רשום כ"עוסק" לפי החוק בגין פעילות מסוג זה. כמו כן, במקרים בהם הגורם המארגן אינו רשום כ"עוסק", ושירותי הארגון ניתנו על ידו בתמורה, עליו לדווח על הפעולה בד בבד עם הגשת טופס הדיווח על עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי (לעניין זה יובהר, כי טופס הדיווח על עסקת אקראי הינו בבחינת "דו"ח תקופתי" כמשמעותו בסעיף 67 לחוק).

2.1.6. פטור מדיווח

בהתאם לתקנה 4 לתקנות, פעולה לפי תקנה 2 (1) לתקנות לא תהיה חייבת בדיווח בהתקיים אחד מאלה:

- (1) ניתנה החלטת מיסוי כמשמעותה בסעיף 158ב לפקודת מס הכנסה לעניין מכירת הזכות במקרקעין נשוא הפעולה.
- (2) הפעולה דווחה למנהל מיסוי במקרקעין לפי הוראות חוק מיסוי מקרקעין, כמכירת זכות במקרקעין ע"י בעל הזכות במקרקעין לגורם המארגן,

וכמכירת

זכות במקרקעין על ידי הגורם המארגן לקבוצת הרוכשים.

2.1.7 הפרטים הטעונים דיווח

בטופס הדיווח, אשר יוגש כנספח לדו"ח התקופתי, יציגו הפרטים להלן:

1. זיהוי המקרקעין – גוש / חלקה.
2. תאריך חתימת ההסכם הראשון שנערך בנוגע לפעולה המדווחת.
3. סך התמורות הצפויות למדווח בגין הפעולה.
4. שם הגורם הקשור.
5. מספר הזיהוי של הגורם הקשור (ת"ז / מספר ח"פ / מספר עוסק / מספר מלכ"ר / מספר מוסד כספי).
6. מהות הקשר לעסקה - בעל הקרקע / גורם מארגן.
7. שווי התמורה שקיבל / יקבל הגורם הקשור - במידה וידוע.

מצ"ב כנספח א' דוגמא לטופס הדיווח.

2.1.8 המועד להגשת הדיווח

חובת הדיווח חלה על כל התקשרות עם בעל זכות במקרקעין למכירת זכות במקרקעין כאמור בתקנה 2(1) לתקנות שנעשתה בתקופה שראשיתה ביום 07.12.11 והמסתיימת ביום 09.12.31. הדיווח יוגש בד בבד עם הדו"ח התקופתי שבמסגרתו מדווח העוסק (לרבות מי שמבצע עסקת אקראי) על חלקו בעסקה הנ"ל. אם העסקה תדווח על פני מספר דוחות תקופתיים, למשל על ידי בעל המקרקעין המקבל את התמורה בתשלומים, הדיווח יוגש בצמוד להגשת הדו"ח התקופתי הראשון הרלוונטי לפעולה.

הוראת מעבר

עפ"י החלטת המנהל מיום 14.2.07, לגבי התקשרות שנערכה בתקופה שבין ה- 07.1.11 ל- 07.6.30, טופס הדיווח יוגש עד ליום 07.7.15.

2.2 פעולה 2- עוסק בשליטת מלכ"ר או מוסד כספי

2.2.1 נוסח התקנה

עפ"י תקנה 2(2) לתקנות, נחשבת כתכנון מס החייב בדיווח: "החזקה, במישרין או בעקיפין, של מלכ"ר או מוסד כספי, באחד או יותר מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בעוסק, בשיעור של 75% לפחות; לעניין זה, היה העוסק מוחזק על ידי יותר ממלכ"ר אחד או מוסד כספי אחד, ימנה שיעור החזקה של כל אחד מן המחזיקים האמורים במאוחד".

מהות הפעולה - הבהרת התכנון

עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי הם הגורמים המוגדרים בסעיף 1 לחוק מע"מ כ"חייב במס". עם זאת, החיוב במס המוטל על פי חוק מע"מ על כל אחד מהם שונה: בעוד עוסק מחויב בתשלום מע"מ על עסקאותיו (נכון להיום 15.5%) תוך זכאות לניכוי מס תשומות, מוסד כספי מחויב בתשלום מס על השכר ששילם והרווח שהפיק בשיעור של 15.5% (ללא אפשרות לניכוי מס תשומות) ומלכ"ר מחויב בתשלום מס שכר בשיעור של 7.5% (ללא אפשרות לניכוי מס תשומות).

תכנון המס

בשל תוצאות המס השונות הנגזרות מסיווגו של החייב במס כעוסק, מלכ"ר או מוסד כספי היו מקרים בהם גופים הרשומים כמלכ"ר או מוסד כספי, הקימו חברה בשליטתם אשר נרשמה כעוסק, וזאת לצורך ניכוי מס תשומות שכאמור, אין המלכ"ר או המוסד הכספי רשאים לנכות. אין ספק שעצם ההחזקה, במישרין או בעקיפין, בעוסק על ידי מלכ"ר או מוסד כספי, אינה מהווה כשלעצמו פעולה המנוגדת להוראות החוק. עם זאת, במצבים בהם מתנהלת פעילות עסקית בין גורמים קשורים, המסווגים עפ"י חוק מע"מ באופן שונה, ובעיקר כאשר החברה המוחזקת, הרשומה כעוסק, מבצעת עסקה (כגון השכרת נכסי נדל"ן, ציוד מחשבי וכיו"ב) עם החברה המחזיקה בה הרשומה כמלכ"ר או מוסד כספי, התקשרות זו עלולה להיחשב עסקה מלאכותית. כמו כן, רישומה של חברת הבת כעוסק עשויה להביא לניכוי מס תשומות בעוד שלמעשה מדובר בפעילות של מלכ"ר.

פסה"ד א.ב. שקד לבן

בע"ש 3317/98 א.ב. שקד לבן נ' מנהל מע"מ, נדונה שאלת סיווגה עפ"י חוק מע"מ של חברה בת של מוסד כספי (בנק מסד), אשר רכשה נכס מקרקעין והשכירה אותו לחברה האם.

בקשתה של החברה הבת להירשם כ"עוסק" לעניין מע"מ נדחתה ע"י מנהל מע"מ, אשר קבע שיש לרשמה כמוסד כספי בדומה לסיווגה של חברת האם. הערעור, שהוגש ע"י החברה הבת, נדחה ע"י בית המשפט בנימוק כי מטרתו העיקרית של הבנק בהקמת החברה הבת הייתה להביא להפחתת מס בלתי נאותה, כלומר לאפשר ניכוי מס תשומות במלואו ובסמוך למועד רכישת המבנה, בעוד שאילו הנכס היה נרכש במישרין ע"י הבנק, סכומי המע"מ החלים בגין הרכישה לא היו ניתנים לניכוי.

2.2.3 הפעולה הטעונה דיווח

החזקה, במישרין או בעקיפין, של מלכ"ר או מוסד כספי, באחד או יותר מאמצעי השליטה בעוסק, בשיעור של 75% לפחות.

2.2.4 הגורמים החייבים בדיווח על הפעולה

בהתאם לתקנה 3 (ב) לתקנות, פעולה לפי תקנה 2 (2) לתקנות תדווח על ידי:
(1) המחזיק (המלכ"ר / המוסד הכספי), במישרין או בעקיפין באמצעי שליטה בעוסק.
(2) העוסק שבשליטת המלכ"ר/ המוסד הכספי.

יובהר, כי כאשר מלכ"ר או מוסד כספי מחזיק באמצעי שליטה בעוסק יחד עם מלכ"ר ו/או מוסד כספי אחר(ים) בשיעור כולל של 75% או יותר, אך בידי כל אחד מהמחזיקים שיעור החזקה הנמוך מ- 75%, חובת הדיווח מוטלת אך ורק על העוסק (החברה המוחזקת).
כאשר מלכ"ר/מוסד כספי מחזיק בעוסק באמצעות מלכ"ר/מוסד כספי אחר, חובת הדיווח חלה גם על הגורם המחזיק כאמור בעקיפין בעוסק.

2.2.5 פטור מדיווח

בהתאם לתקנה 4(א) לתקנות, פעולה לפי תקנה 2(2) לתקנות לא תהיה חייבת בדיווח אם ניתנה לגביה החלטת מיסוי כמשמעותה בסעיף 158ב לפקודת מס הכנסה.

2.2.6 הפרטים הטעונים דיווח

בטופס הדיווח, אשר יצורף לדו"ח התקופתי, יצויינו הפרטים להלן:
(1) פרטי הגוף המחזיק (שם ומספר זיהוי של המלכ"ר / מוסד כספי).
(2) פרטי הגוף המוחזק (שם ומספר זיהוי של העוסק).
(3) שיעור ההחזקה בגוף המוחזק ע"י כל אחד מהמחזיקים ומועד תחילת ההחזקה/שינוי בשיעור ההחזקה.

2.2.7 המועד להגשת הדיווח

חובת הדיווח חלה לגבי החזקה, במישרין או בעקיפין, בעוסק על ידי מלכ"ר או מוסד כספי בשיעור האמור לעיל, ביום 1.1.07 ואילך (לרבות החזקה שהחלה לפני המועד הנ"ל).

הדיווח על החזקה כאמור יוגש במקביל לדו"ח התקופתי הראשון, לאחר כניסתן לתוקף של התקנות, שעל העוסק, העונה על תנאי התקנה, להגיש בשל

עסקאותיו, ושעל מלכ"ר או מוסד כספי להגיש על פי תקנות מס ערך מוסף (מוסדות כספיים ומלכ"רים), התשל"ו-1976.

לאחר הגשת דיווח ראשוני כאמור, לא יחויב הגוף המחזיק או הגוף המוחזק בדיווח נוסף, אלא אם כן יחול שינוי בשיעור ההחזקה באופן שיפחת מ- 75%.

הוראת מעבר

עפ"י החלטת המנהל מיום 14.2.07, דיווח על החזקה כאמור בתקנה זו בתקופה שבין ה- 1.1.07 ל- 30.6.07 תדווח עד ליום 15.7.07.

3. סנקציה בשל אי דיווח – קנס פיגורים :

סעיף 94 לחוק מטיל קנס בשל איחור בהגשת דו"ח שיש להגישו לפי חוק זה. אי לכך, אי הגשה במועד של טופס הדיווח על פעולה שנקבעה כתכנון מס החייב בדיווח, יגרור הטלת קנס. לעניין זה יודגש, כי הקנס יחול החל מהמועד בו קמה החובה להגשת הדו"ח, כמפורט לעיל, ועד למועד בו הדו"ח יוגש בפועל ע"י הגורם החייב בדיווח, זאת אף אם ביצוע הפעולה החייבת בדיווח כבר נודע לרשויות המס בדרך אחרת. לעניין זה יובהר כי דיווח על ידי אחד הגורמים החייבים בדיווח אינו פוטר את הגורמים האחרים מחובה זו.

כמו כן, יצוין כי אי הגשת טופס הדיווח במועד, מהווה עבירה פלילית עפ"י החוק.

4. קנס גירעון :

סעיף 96א לחוק מטיל קנס בשיעור של 30% מסכום הגירעון שנוצר בשל פעולה שנקבעה כתכנון מס החייב בדיווח, במידה והפעולה נכללה בשומה, אשר הפכה לסופית, כלומר, אינה ניתנת עוד לערעור, ונקבע בה שיש להתעלם מהפעולה בהתאם להוראות סעיף 138 לחוק בהיותה פעולה מלאכותית או פעולה שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות.

בברכה,

רשות המיסים בישראל