

מקום העסקה, החייב במס ומועד החיוב במס

1

עו"ד עמית גליק,
זיו שרון ושות' - עורכי דין

מקום העסקה

2

הטלת המס על בסיס טריטוריאלי

סעיף 2 (עוסקים):

"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת."

סעיף 4 (מלכרי"ם ומוסדות כספיים):

"(א) על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכן באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת.

(ב) על פעילות בישראל של מוסד כספי יוטל מס שכן וריווח באחוזים מהשכר ששילם והריווח שהפיק, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת; הפסד שהיה למוסד כספי בשנת מס ניתן לקיזוז כנגד השכר ששילם לאותה שנת מס."

3

מקום העסקה במכר – סעיף 14

"יראו נכס כנמכר בישראל אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם יוצא מישראל, ובנכס בלתי מוחשי - אם המוכר הוא תושב ישראל."

נכס בלתי מוחשי

המוכר תושב
ישראל

נכס מוחשי

נכס יוצא
מישראל

נכס בישראל
במועד המסירה

4

מקום העסקה בשירות – סעיף 15

"(א) יראו שירות כניתן בישראל אם נתקיימה אחת מאלה:

(1) נתן אותו מי שעסקו בישראל; מי שיש לו סוכן או סניף בישראל יראוהו, לענין זה, כמי שעסקו בישראל;

(2) הוא ניתן לתושב ישראל, לשותפות שרוב הזכויות בה הן של שותפים תושבי ישראל או לחברה שלענין פקודת מס הכנסה רואים אותה כתושבת ישראל;

(3) הוא ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל"

5

מקום העסקה בשירות

מתי יראו שירות כניתן בישראל?

3 חזקות חלופיות

מושא השירות

השירות ניתן לגבי נכסים המצויים בישראל

מקבל השירות

השירות ניתן לתושב ישראל או לשותפות שרוב הזכויות בה הן של תושבי ישראל

נותן השירות

נתן אותו מי שעסקו בישראל

6

מקום העסקה בשירות

**בעייתיות החזקה הראשונה והשניה:
מע"מ חובק עולם**

דוגמא א'

אינטל העולמית תתחייב במס על השירותים בכל העולם בגלל שיש לה סניף בישראל.

דוגמא ב'

תושב ישראל המסתפר בחו"ל.

7

מקום העסקה בשירות

**הצעת פתרון לאנומליה:
שימוש בפרשנות יוצרת**

✓ יש לקרוא את החזקה הראשונה כאילו התכוון המחוקק לקבוע כי מי שיש לו סניף/עסקים בישראל יתחייב במס בגין פעולות סניף זה בלבד.

✓ יש לקרוא את החזקה השנייה כאילו התכוון המחוקק לקבוע כי שירות יחשב הניתן לתושב ישראל בזיקה רלוונטית לישראל יחשב כשירות הניתן בישראל.

8

מקום העסקה בשירות

חזקה חלופית שניה:

השירות ניתן לתושב ישראל
כיצד קובעים מי קיבל את השירות?

פס"ד קסוטו (4 מבחנים)

מבחן הנסיבות	מבחן הנהנה מהשירות	מבחן הצדדים לחוזה	מבחן המשלם בעד השירות
-----------------	--------------------------	-------------------------	--------------------------------

9

מקום פעילותם של מלכ"ר ומוסד כספי

סעיף 15(ב) לחוק:

"(ב) יראו פעילות כמנוהלת בישראל אם נתקימה אחת מאלה:

- (1) היא התנהלה כולה או מרביתה בישראל;
 - (2) ניהל אותה מי שעיקר פעילותו בישראל והיא בתחום הפעילות שהוא מנהל;
 - (3) היא החלק שנוהל בישראל מפעילות שמרביתה ניהלה מחוץ לישראל.
- (ג) שר האוצר רשאי לקבוע, דרך כלל או לשירות או לפעילות מסויימים כאמור בסעיף קטן (א) (1) ו-(2) ובסעיף קטן (ב) (1) ו-(2) ורק החלק שניתן או התנהל בישראל ייחשב כאילו ניתן או התנהל בה."

10

מקום פעילותם של מלכ"ר ומוסד כספי

3 חזקות חלופיות

החלק הנדון הוא רק הפעילות שנוהלה בישראל מתוך פעילות שמרביתה בחו"ל.	הפעילות נהלה ע"י מי שעיקר פעילותו בישראל, והיא בתחום הפעילות שהוא מנהל.	הפעילות התנהלה כולה/מרביתה בישראל.
--	---	------------------------------------

11

מקום העסקה - סיכום

מתי העסקה בישראל?	הפעולה
א. הנכס בישראל במסירה; ב. הנכס יוצא ישראל;	מכר - נכס מוחשי
המוכר תושב ישראל;	מכר - נכס בלתי מוחשי
א. נותן השירות - עוסק בישראל; ב. מקבל השירות - תושב ישראל; ג. מושא השירות - השירות לגבי נכס בישראל;	שירות
א. הפעילות התנהלה כולה/מרביתה בישראל; ב. הפעילות נהלה ע"י מי שעיקר פעילותו בישראל, והיא בתחום הפעילות שהוא מנהל; ג. החלק הנדון הוא רק הפעילות שנוהלה בישראל מתוך פעילות שמרביתה בחו"ל;	פעילות של מלכ"ר ומוסד כספי

12



זהות החייב בתשלום המס

13

קביעת זהות החייב בתשלום המס

סעיף 16:

"אלה חייבים בתשלום המס:

- (1) במכר - המוכר;
- (2) בשירות - נותן השירות;
- (3) ביבוא לרבות יבוא טובין בלתי מוחשיים - בעל הטובין כמשמעותו בפקודת המכס;
- (4) בפעילות מלכ"ר או מוסד כספי - המלכ"ר או המוסד."

14

עסקאות המערבות שלוח / סוכן

סעיף 17:

"(א) עוסק המוכר נכס או נותן שירות לקונה באמצעות שלוח, הפועל בשמו של העוסק, רואים את העוסק כמוכר או כנותן השירות לקונה, ואת השלוח - כנותן שירות לעוסק, אם עובדת השליחות ושמו של העוסק כשולח צוינו על המסמכים שמוציא השלוח לקונה; לא צויין כך, יראו את הנכס כנמכר או את השירות כניתן פעמיים: פעם מאת העוסק לשלוח ופעם מאת השלוח לקונה.

15

עסקאות המערבות שלוח / סוכן

סעיף 17 (המשך):

(ב) עוסק המוכר בשם עצמו נכס של פלוני, שנתקשר עמו לשם כך, רואים את העוסק כמוכר הנכס לקונה ואת פלוני כמוכר הנכס לעוסק.

(ג) עוסק הקונה נכס או מקבל שירות בשביל עוסק אחר יציין על מסמך שהוא מוציא למוכר או לנותן השירות במהלך עסקיו הרגיל את עובדת השליחות ואת שמו של העוסק האחר כשולח; לא עשה כן, יראוהו כקונה לעצמו."

16

עסקאות המערבות שלוח / סוכן

סיכום:

1. שליחות גלויה עבור עוסק במכר או בשירות למוכר או לקונה - **עסקה אחת**.
2. שליחות נסתרת עבור עוסק במכר או בשירות למוכר או לקונה - **שתי עסקאות**.
3. עוסק המוכר בשם עצמו נכס של פלוני - **שתי עסקאות**.

כאשר מדובר בעסקה אחת, יראו את השלוח כנותן שירות לעוסק עבורו פעל. ← 17

אחריות ממונה לפי דין לתשלום המס

סעיף 18 לחוק קובע כדלקמן:

- "(א) בסעיף זה, "הממונה" - אדם שמונה לפי דין לתפקיד של מוציא לפועל, מפרק, כונס נכסים, אפוטרופוס, מנהל עיזבון או נאמן, או בעל תפקיד אחר שמינה בית המשפט לפעול בנכסיו של העוסק.
- (ב) ממונה אשר בתוקף תפקידו מוכר נכס או נותן שירות, בשמו של עוסק, יחולו לגביו, לענין החבות במס, הוראות אלה:
- (1) הוא חייב בתשלום המס כפי שחייב בו העוסק, במקומו של העוסק;
 - (2) יראו אותו כנותן שירות לעוסק."

← מה דינו של ממונה שלא עפ"י דין (ושלא ע"י בימ"ש)? לא יחול סעיף 18 אלא סעיף 17 (סוכן ושליח).

זהות החייב בתשלום במכירת אסימונים, בולים, מט"ח וני"ע

סעיף 19 לחוק קובע כדלקמן:

"(א) עוסק שעסקו מכירת בולי דואר, אסימוני טלפון, בולי הכנסה, טפסים מבוטלים של שטרי חוב וכיוצא באלה במחיר הנקוב בהם, יראוהו כנותן שירות למי שסיפק לו אותם למכירה.

(ב) עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, לרבות רכישתם של ניירות ערך ומסמכים כאמור לשם קבלת דמי פרעונם או פדיונם, או שעסקו במכירת מטבע חוץ, יראו את המכירה או קבלת הפרעון או הפדיון כשירות תיווך שעושה העוסק בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו או פרע או פדה אותם."

19

קביעת חליף (מתנדב) לחייב בתשלום המס

סעיף 20 לחוק קובע כדלקמן:

"מי שאינו חייב בתשלום המס רשאי, בהסכמת המנהל ובתנאים שקבע, לקבל על עצמו את התשלום, ומיום ההסכמה דינו כדין החייב בתשלום."

*התוצאה: החייב החלופי הופך לבעל דינם המלא של רשויות המס.

* הפיכה לחליף אינה תלויה בהסכמה בין הצדדים אלא בהסכמת המנהל בלבד.

20

חריגים לקביעת החייב בתשלום המס

סעיף 21: שר האוצר מוסמך לקבוע חריגים להסדר הקבוע בסעיף 16 לחוק, למעט ביחס לחלופה השלישית להגדרת עסקת אקראי (מכירה לקבוצת רכישה)

<u>תקנה 6א</u>	<u>תקנה 6ב</u>	<u>תקנה 6ג</u>	<u>תקנה 6ד</u>
חייב המע"מ על מי שמקבל שירות ממיי שיעקר הכנסתו מקצבה או משכורת	בחלק מעסקאות האקראי במקרקעין החייב על הקונה (ראו טבלה)	חייב סוחר מוסמך במט"ח (מוסד כספי) בתשלום המס בגין רכישה/העברת מט"ח לצורך יבוא טובין	חייב הקונה בתשלום המס ביבוא שירותים

21

עסקאות אקראי במקרקעין

הכלל: החייב בתשלום המס הוא המוכר.

← **הרציונאל:** מי שמתנהל באופן שוטף מול מע"מ הוא החייב בתשלום המס.

חריג: מוכר שאין עיסוקו במקרקעין - הקונה חייב במס (למוכר אין התנהלות שוטפת מול מע"מ).

חריג לחריג: מכירה לקבוצת רכישה (למוכר ולרוכשים אין התנהלות שוטפת מול מע"מ ולכן חוזרים לכלל).

• **במכירה ע"י מלכ"ר או מוסד כספי** תדווח העסקה ע"י המוכר במסגרת טופס עסקת אקראי.

22

החייב בתשלום המס בעסקאות מקרקעין

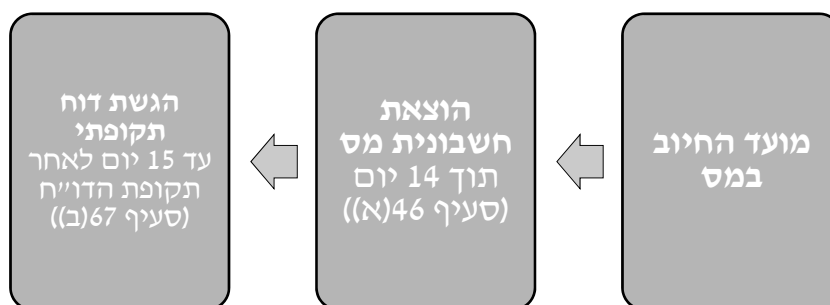
קבוצת רכישה	עוסק	מלכ"ר ומוסד כספי	אדם פרטי	הקונה המוכר
עסקה רגילה; החבות על המוכר;	עסקה רגילה; החבות על המוכר;	עסקה רגילה; החבות על המוכר;	עסקה רגילה; החבות על המוכר;	עוסק
עסקת אקראי; החבות על המוכר;	עסקת אקראי; החבות על הקונה;	עסקת אקראי למעט מכירת דירת מגורים; החבות על הקונה;	אין עסקה;	אדם שאין עיסוקו במקרקעין
עסקת אקראי; החבות על המוכר;	עסקת אקראי; החבות על המוכר;	עסקת אקראי למעט מכירת דירת מגורים; החבות על המוכר;	אין עסקה;	מלכ"ר / מוסד כספי (דיווח בטופס "עסקת אקראי")

23

מועד החיוב במס

24

מועד החיוב במס מתחיל את מרוץ הדיווח והתשלום



★ לעיתים למועד החיוב יש השפעה על קביעת מחיר העסקה (לדוג' - סעיף 10, פס"ד ניכר)

25

חשבונית עסקה וחשבונית מס

חשבונית עסקה

מסמך המתעד את פרטי העסקה. חובה להוציאה גם אם העסקה פטורה ממס.

חשבונית מס

מוצאת בגין עסקה חייבת במס. רק באמצעות חשבונית מס ניתן לקזז מס תשומות.

★ קיים איסור לדרוש חשבונית מס ממי שמדווח על בסיס מזומן לפני מועד התשלום.

26

מועד החיוב במס - מכר טובין

הכלל: מועד החיוב הוא בעת מסירתם לקונה.
במסירה בחלקים יחול מועד החיוב במועד מסירת כל חלק.

חריגים – חיוב על בסיס מזומן:

1. יצרן שמחזור עסקאותיו נמוך מ- 1,950,000 ש"ח ופחות מ- 6 עובדים (29(ב1))
2. עסקאות המנויות בתקנה 6א, כשמקבל השירות מוציא חשבונית.
3. רשימה בתקנה 16 - מערכת מיזוג, מערכת להסקה מרכזית, מבנה טרומי, תקרה אקוסטית, רמזור, מעליות.
4. קמעונאים שונים שמחזור העסקאות נמוך מ- 1,950,000 ש"ח (תקנה 7(א1)).
5. השכרת נכסים.
6. מכירת מנוי לעיתון, כתבי עת, ספרים, קבצים ועדכוניהם, הצגות, קונצרטים וכיו"ב.
7. תקנה 7(א6).

27

מועד החיוב במס - משגור

הכלל: מועד החיוב במס הוא מועד המכירה של המוכר השני.

סעיף 23:

"במשגור

נמסר נכס פלוני לאלמוני על מנת שימכרו, והוסכם בכתב שלא ישולמו יותר מעשרה אחוזים מהתמורה או אחוז גבוה יותר שקבע שר האוצר לסוגי עוסקים או עסקאות, לפני שאלמוני ימכור את הנכס ושואם לא ימכרנו רשאי הוא להתזירו, יחול החיוב במס על המכר מפלוני לאלמוני, בשעה שבה מכר אלמוני את הנכס; הוא הדין במכירה כאמור שההסכם לגביה נערך בעל-פה, אם הוכח להנחת דעתו של המנהל שלפי הנוהג המסחרי הוא מסוג מכירות הנעשות בתנאים האמורים ללא הסכם בכתב."

28

מועד החיוב במס - שירות

הכלל: על בסיס מזומן.

חריגים:

1. בעסקה שמחירה נקבע לפי סעיף 10 - מועד מתן השירות.
2. עוסק שמחזור עסקאותיו מעל 15 מיליון ₪ ומנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א - מועד מתן השירות.
3. שירות בחלקים - מועד מתן השירות.
4. שירות שלא ניתן להפריד לחלקים - על בסיס מזומן או גמר מתן השירות לפי המוקדם.

29

מועד החיוב במס - שימוש לצורך עצמי והפקעה

סעיף 25:

"בשימוש לצורך עצמי חל החיוב במס –

- (1) לענין טובין - עם נטילתם לשימוש כאמור;
- (2) לענין מקרקעין - עם קבלת ההחזקה בהם לשימוש כאמור, עם תחילת השימוש או עם הרישום בפנקס המקרקעין, הכל לפי המוקדם."

סעיף 27:

"בהפקעה, חילוט או חרמה חל החיוב במס עם תשלום הפיצוי או התמורה"

30

מועד החיוב במס – עסקאות במקרקעין

עסקת מקרקעין

1. העמדת המקרקעין לרשות הקונה.
 2. העמדת המקרקעין לשימוש הקונה.
 3. רישום המקרקעין על שם הקונה.
- ← מועד החיוב במס יהיה לפי המוקדם מביניהם.

חריגים:

- (1) שולמו סכומים על חשבון התרומה - מועד החיוב יהיה בעת התשלום.
- (2) בהשכרת נכסים - מועד החיוב הוא על בסיס מזומן. למעט עסקאות שמחירן נקבע לפי סעיף 10 ואז חוזרים לכלל.

31

מועד החיוב במס - עסקאות במקרקעין

עבודות בניה

1. השלמת העבודה.
 2. העמדת המקרקעין בהם נעשתה העבודה לרשות הקונה.
 3. העמדת המקרקעין בהם נעשתה העבודה לשימוש הקונה.
- ← מועד החיוב במס יהיה לפי המוקדם מביניהם.

★ אם הועמד חלק מהמקרקעין לרשות הקונה, יחול החיוב לגבי אותו חלק מאותה שעה.

32

מועד החיוב במס - עסקאות במקרקעין

מזומן	מצטבר	חריגים
שירות	מכר (במסירה)	מקרקעין (3 חלופות)
הפקעה, חילוט, החרמה	שירות שחל סעי' 10	עבודות בניה (2 חלופות)
תשלום מראש במקרקעין	שירות שהמחזור מעל ₪ 15,000,000	שימוש לצורך עצמי- טובין (2 חלופות)
שירות שלא ניתן להפריד בין חלקיו (חריג - גמר מתן השירות)	שירות הניתן חלקים חלקים (על כל חלק שניתן)	שימוש לצורך עצמי - מקרקעין (3 חלופות)
תקנה 16 (מערכת מיזוג אויר וכו')		משגור- במכירה ע"י המוכר השני.
השכרת נכסים (חריג - סעי' 10)		
עסקאות בתקנה 6א כשמקבל השירות מוציא חשבונית מתן אשראי		
מכירת מנוי לעיתון, כתיבי עת וכו'		