

מרתון מע"מ

שערי הכניסה לחוק מע"מ

1

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

מהו מס ערך מוסף?

בדברי ההסבר להצעת החוק משנת
1975 הוגדר ערך מוסף:

"המונח הכלכלי ערך מוסף מבטא את
תוספת הערך שתורמת היחידה
העסקית בפעילותה. מבחינה כלכלית
מתבטאת תוספת ערך זו בהפרש שבין
מכירותיו שבין העוסק לבין קניותיו,
או בין השירותים שנתן לבין
השירותים שקיבל"

2

עקרונות בחוק מע"מ

1. נועד למסות את הערך המוסף בפעילות העסקית.
2. מס המוטל על הצריכה ומגולגל לצרכן הסופי.
3. מס עקיף.
4. מס רגרסיבי.
5. עקרון ההקבלה - הקבלה בין ניכוי מס תשומות לגביית מס עסקאות.
6. פשטות גביה.
7. מס אמת – יש למסות את הערך המוסף שצמח בפועל ולהימנע מהטלת כפל מס.

3

נוסחת גורם יצור במשק

רווח + שכר עבודה + עלות חומרי גלם = פדיון המכירה

רווח + שכר עבודה = עלות חומרי גלם - פדיון המכירה = ערך מוסף

מס רווח + מס שכר עבודה = מס על עלות חומרי גלם - מס פדיון המכירה = מס ערך מוסף

מס רווח + מס שכר = מס תשומות - מס עסקאות = מס ערך מוסף

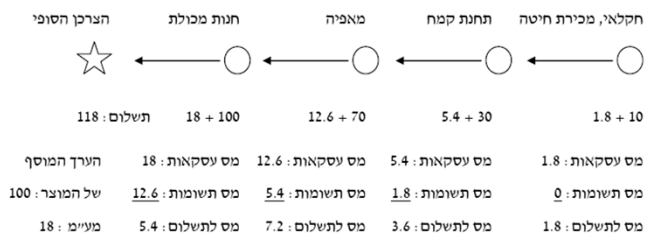
4

הטלת מע"מ מנקודת המבט של העוסק, בחודש נתון:

| מס | מכירת (עסקאות) | רכישות (תשומות) | מס תשומות עסקאות |
|-------|-------------------|-----------------|-----------------------------|
| 540 | $540 + 3,000$ | מפעל מזון | 720 (חוי"ג) $720 + 4,000$ |
| 720 | $720 + 4,000$ | | 360 (שכ"ד) $360 + 2,000$ |
| 900 | $900 + 5,000$ | | 180 (שירותים) $180 + 1,000$ |
| 2,160 | מחזור עסקאות | | מחזור רכישות 1,260 |
| | לפני מע"מ: 12,000 | | לא מע"מ: 7,000 |

5

הטלת מע"מ מנקודת המבט של המוצר (לחם), בחודש נתון:



כל גורם בשרשרת הייצור שילם בשלב הייצור או התרומה כסף למע"מ שבסופו של דבר מגולגל על הצרכן הסופי:
 $18 = 5.4 + 7.2 + 3.6 + 1.8$ נח אותם משלם הצרכן הסופי.

6

החייב במס

| שיעור המס | שם המס | החייב במס |
|-----------|--------------|---------------------------|
| 18% | מס ערך מוסף | עוסקים (לרבות עסקת אקראי) |
| 7.5% | מס שכר | מלכ"ר |
| 18% | מס שכר ורווח | מוסד כספי |

7

עוסק / מלכ"ר / מוסד כספי

סיווג בהתאם למהות הפעילות ולא בהתאם ליישות המשפטית

- ההגדרה של עוסק היא שירות: "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי...".
- הסיווג הסופי לא יקבע בהתאם לישות המשפטית, אלא בהתאם לסיווג הפעילות הרלוונטית.
- בסעיף 58 לחוק ניתנה סמכות למנהל לשנות את סיווג החייב במס בהתאם למהות פעילותו, כולה או חלקה.

8

עוסק / מלכ"ר / מוסד כספי

מיהו מלכ"ר?

- (1) " המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים;
- (2) חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי;
- (3) תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום כחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות;
- (4) קופת גמל הפטורה ממס הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה;

9

עוסק / מלכ"ר / מוסד כספי

מיהו מוסד כספי?

- (1) " חברה או אגודה שיתופית העוסקת בקבלת כספים בחשבון עובר ושב על מנת לשלם מהם לפי דרישה על-ידי שיק;
- (2) חברה המשתמשת כדין במלה "בנק" כחלק משמה למעט חברה ששמה מאזכר חברה או אגודה שיתופית שפסקה (1) חלה עליה;
- (3) מוסד כספי כמשמעותו בחוק בנק ישראל, תשי"ד-1954, אשר הוראות הנזילות מכוח החוק האמור חלות עליו;
- (4) מבטח;
- (5) סוג בני אדם ששר האוצר קבע;

10

עוסק / מלכ"ר / מוסד כספי

מיהו מוסד כספי?

בצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי), נקבעו גם הגופים הבאים:
 "(1) עוסק שהוא חבר הבורסה לניירות ערך בתל אביב בע"מ וש-75% או יותר ממחזור העסקאות שלו נובעים מעסקאותיו בתור שכזה;

(2) עוסק שהוא נאמן או מנהל קרן כמשמעותם בחוק להשקעות משותפות בנאמנות, תשכ"א-1961, וש-75% או יותר ממחזור העסקאות שלו נובעים מעסקאות בתור שכזה.

(3) מי שעסקו במכירת מטבע חוץ או ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, ולענין זה יראו כמי שעסקו במכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, אף אם הוא רוכש אותם לצורך קבלת פרעונם או פדיונם."

11

הקריטריונים לסיווג פעילות כמלכ"ר/עוסק

פסה"ד המנחה: פס"ד בשערייך ירושלים (ע"א 767/87)

המקרה: ערעור של עמותה שניהלה רשת של חנויות מזון ברחבי הארץ. הכנסות העמותה שימשו לסבסוד מוצרים שימכרו במחיר מוזל למוסדות חינוך דתיים, לאלמנות ולנזקקים, או אף יתנו בחינם. מנהל מע"מ השתמש בסמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ ופיצל את מעמד האגודה כך שהחנויות ירשמו כ"עוסק", ויתר הפעילויות, כגון ארגון מועדוני נוער, ירשמו כמלכ"ר.

הכלל: בית המשפט העליון בחן את סיווג פעילות העמותה כעוסק או כמלכ"ר לאור שישה קריטריונים (שאומצו ממאמרו של ע. בן יהונתן "עוסקים ומלכ"רים במע"מ). קריטריונים אלה הפכו לסימני דרך למנהל מע"מ בשאלת סיווג פעילות כעוסק או כמלכ"ר.

12

נקבע: בנסיבות פסק הדין קבע בית המשפט כי יש לסווג את פעילותה העמותה בהפעלת החנויות כפעילות של "עוסק" בעיקר לאורם של שלושה מבחנים: התחרותיות, הערך המוסף הנובע מהמטרה הזמנית ופטור בלתי מוצדק ללקוחות מהצריכה.

הקריטריונים לסיווג פעילות כמלכ"ר/עוסק

הקריטריונים שאומצו בפס"ד בשערייך

1. **מטרת עיסוקו** של החייב במס אינה השגת רווחים.
2. **בתקנון** נקבע כי חלוקת רווחים אסורה והכנסותיו ישמשו רק למטרותיו.
3. **גרעון תפעולי** - מקורות המימון הם בעיקר תרומות, תקציב ממשלתי וכדו'.
4. **מהות פעילות** שאינה עסקית. פעילות המלכ"ר אינה מהווה תחרות בעוסקים אחרים (מניעת הפליה).
5. האם ניתן להפריד בין תחומי העיסוק?
6. פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר.

13

שערי הכניסה לחוק

א. עוסק - מס ערך מוסף (18%)

סעיף 2: "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין"

ב. מלכרי"ם - מס שכר (7.5%)

סעיף 4(א): על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת.

ג. מוסדות כספיים - מס שכר ורווח (18%)

סעיף 4(ב): על פעילות בישראל של מוסד כספי יוטל מס שכר ורווח באחוזים מהשכר ששילם והריווח שהפיק, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת;

14

שער כניסה עצמאי – סעיף 12

"דין תרומה, תמיכה וכדומה
12. (א) תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן - תקבולים)
שקיבל עוסק ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו; הוראה זו
לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי עוסקים שקבע שר
האוצר."

הרציונל: מניע הפחתת מחיר העסקאות ע"י מתן תרומה.

חריג: שר האוצר קבע בתקנה 3 מספר סוגי עסקאות שלא
יכנסו לסעיף 12.

15

תרשים זרימה לבחינת צד העסקאות לפי סעיף 2 לחוק



16

הטלת מס – סעיף 2 לחוק

סעיף 2 – הטלת מס על עסקה בישראל:
"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."

17

האם מדובר בעסקה?

3 חלופות להגדרת "עסקה":

- (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."

← החלופה הראשונה היא החלופה העיקרית מכוחה מוטל מע"מ.

18

3 חלופות להגדרת עסקת אקראי

"עסקת אקראי –

(1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי;

(2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספי;

(3) מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין; לעניין זה, "זכות במקרקעין" ו"קבוצת רכישה" – כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963;

• בחלופה השנייה והשלישית החבות במס נקבעת בהתאם ל**זיהות הרוכש**.
• **הכלל**: מכירה לעוסק, מלכ"ר, מוסד כספי, קבוצת רכישה=> עסקת אקראי.

• **חריג**: מכירת דירת מגורים למלכ"ר ומוסד כספי.

19

סיכום החלופות להגדרת עסקה

1. מכירת נכס או מתן שירותים במהלך העסק (לרבות מכירת ציוד).

2. מכירת נכס שנוכה מס התשומות ברכישתו.

3. עסקת אקראי א' - מכירת טובין/מתן שירות באקראי בעל אופי מסחרי.

4. עסקת אקראי ב' - מכירת מקרקעין ע"י מי שאינו עוסק במקרקעין לעוסק, מלכ"ר או מוסד כספי (למעט דירת מגורים למלכ"ר ומוסד כספי).

5. עסקת אקראי ג' - מכירת מקרקעין ע"י מי שאין עיסוקו במכירת מקרקעין (וכן ע"י מלכ"ר או מוסד כספי), לקבוצת רכישה כהגדרתה בחוק מיסוי מקרקעין.

20

עסקאות במקרקעין

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

21

החלופה הראשונה להגדרת עסקה

"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד"

רכיבי החלופה הראשונה להגדרת עסקה :

1. מכר / מתן שירות
2. נכס
3. ע"י עוסק
4. במהלך עסקו
5. לרבות מכירת ציוד (לרוב מדובר ברכוש קבוע).

← החלופה הראשונה היא החלופה העיקרית מכוחה מוטל מע"מ!!!

22

האם מדובר ב"עוסק"?

"עוסק" - מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי";

רשימת מבחנים לסיווג פעילות כעסקית (פס"ד אלמור (ע"א 111/83) וכן פס"ד רפאל מגיד (ע"א 9187/06)):

1. **טיב הנכס** או אופי הנכס.
2. **תדירות העסקאות** או הפעולות.
3. **ההיקף הכספי**.
4. **אופן המימון**.
5. **תקופת החזקה**.
6. **ייעוד התמורה**.
7. **ידענותו ובקיאותו של הנישום**.
8. **קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת**.
9. **פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק**.
10. **מבחן ה"על" - הנסיבות**. האופפות את העסקה.

23

האם המכר/מתן השירות נעשו "במהלך העסק"?

המקרה: בעניין **אתא** (ע"א 364/81), נדון ערעורה של חברת טקסטיל בגין ארוחות שנתנה לעובדיה במחיר מוזל (שווי הארוחות נזקף בתלוש המשכורת).

נקבע: בית המשפט קבע כי מתן הארוחות לעובדים הינו בגדר "מכר" וכי יש לתת פרשנות מרחיבה רחב למונח "במהלך עסקיו" ולכן יש לחייב את החברה בגין הארוחות:

"...נראה לי, שהפירוש, שניתן לעיל ל"במהלך עסקיו", הולם את מטרתו ומבנהו כאמור של החוק. כמבואר, על ידי פירוש זה מכירת נכס ומתן שירות, הנעשים לצורך קידום עסקיו של העוסק, כמו מתן ארוחות לעובדים, ייחשבו לא רק כנעשים לצורך עסקו - ואז יהיה זכאי העוסק לנכות מס תשומות בגין רכישתם - אלא כנעשים במהלך עסקו - ואז במכירתם או בהספקתם לעובדיו ייחשבו לעסקה, והעוסק יחויב בתשלום מע"מ בגין עסקה זו."

24

האם מדובר ב"נכס"?

"נכס" - טובין או מקרקעין;

"טובין" - לרבות -

- (1) עצים, שתילים, פרחים, יבול וכיוצא באלה הנמכרים בנפרד מהקרקע;
- (2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים, ובין השאר - ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם;

"מקרקעין" -

לרבות זכות במקרקעין ולרבות זכות באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963;

25

האם מדובר ב"נכס"?

חריגים עיקריים שאינם מהווים נכס לצורך

חוק מע"מ:

1. זכות בתאגיד (למעט איגוד מקרקעין). לדוגמא, מניות של חברה בורסאית.
2. ניירות ערך.
3. מסמכים סחירים (תווי שי...).

26

האם מתקיימת מכירה?

רשימת הפעולות המוגדרות כמכר:

1. "מכר" כהגדרתו בחוק המכר - "הקניית נכס תמורת מחיר".
הקניה = העברת בעלות, העברת הזכות, העברה פיזית. לא בחינם!!;
2. השכרה;
3. מקח אגב שכירות (ליסינג) – עסקאות הנעות על הציר שבין מכר להשכרה;
4. הקניית רשות לשימוש בו בתמורה - בדר"כ רלוונטי לנכסים בלתי מוחשיים;
5. הקניית זכות בו – הגדרה רחבה כדי לכלול עסקאות רבות. אין דרישה לתמורה;
6. שימוש בו לצורך עצמי
 - א. שימוש בנכס מנכסי עסק שלא לצרכי העסק;
 - ב. שינוי ייעוד בעסק בהתאם לקביעת שר האוצר (לדוג' תקנה 1- השכרת דירות ע"י קבלן).
7. הפקעתו, חילוטו או החרמתו, בתמורה - פעולות כפויות. אם אין תמורה, אין מכירה;
8. נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד - הקנית נכס ללא מחיר;
9. פעולה באיגוד מקרקעין ורישום בבורסה של ני"ע שהנפיק איגוד מקרקעין;

27

האם ניתן שירות?

שירות

"כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף ובחבר-בני-אדם - גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו";
הגדרה שירות - על עשייה שאיננה מכר.



רכיבי השירות:

1. עשייה.
2. בתמורה - בהיעדר תמורה בכסף או בשווה כסף אין שירות (צריך לבדוק האם נכנסים לסעיף 10).
3. למען הזולת - מתן שירות של אדם למען עצמו אינו מהווה שירות (בניגוד למכר).

➤ עסקאות אשראי נחשבות לשירות!!

➤ בהתאם לתקנה 15, אם המעביד לא מנכה את מס התשומות בגין המתנה שניתנה לעובד, לא יחול מע"מ בגין העסקה עם העובד.

➤ עשייה ללא תמורה בחבר בני אדם נחשבת שירות.

28

פס"ד מזרחי (ע"ש 4/88)

צה"ל גרם נזק לטרקטור שגייס מבעליו. משרד הביטחון שילם פיצויים בגין הנזק לטרקטור. מנהל מע"מ סבר כי יש להטיל מע"מ על הפיצוי.

בית המשפט קבע:

- הגדרת "מכר" כוללת חילוט והפקעה ולכן העמדה כפויה של הטרקטור הינה ב"מהלך העסקים". יש לבחון האם הבעלים היו מוכנים לעשות את העסקה מרצונם.
- צ"ע- האם שירות כולל גם אי עשיה (ביהמ"ש סבר שלא. מחלוקת בדברי מלומדים).
- בניגוד ל"מכר" "שירות" לא יכול להיות בכפיה ולכן לא מדובר בשירות.
- למרות שחילוט והפקעה מהווים "מכר" הפיצוי היה כנגד הנזק ולא כנגד ההפקעה ולכן אין כאן עסקה.

➤ הכלל: פיצוי נזיקי (שריפה, ביטוח וכדו') אינו מהווה

"עסקה" לצרכי מע"מ.