

22.8.12

שיעור 1

מיכל זילברשטיין 03-6956699

Michal@taxlawfirm.co.il

קר"ן ג' חוק מע"מ – הוצאת רוט

מע"מ

חוק מע"מ חל על כל מי שהחוק מחיל את עצמו עליו באופן מפורש. כלומר החוק חל על החייבים במס, כגון:

- עוסק.
- מלכ"ר (מוסד ללא כוונת רווח).
- מוסד כספי.
- כל אדם (למשל קבוצת רכישה).

נסחת גורם ייצור במשק:

מס ערך מוסף = רווח + שכר עבודה = קניות חומרי גלם – מחיר מכירה.

מע"מ = מס רווח + מס שכר עבודה = מס קניות חומרי גלם – מס מחיר מכירה.

מע"מ = מס רווח + מס שכר = מס תשומות – מס עסקאות.

מוסד כספי מלכ"ר עוסק

מלכ"ר משלם רק מס שכר והוא יהיה בשיעור נמוך מזה שחל על מוסדות כספיים ועוסקים.

נמחיש את ההבדל בין מס תשומות למס עסקאות על-ידי הדוגמא הבאה:

נגיד לדוגמא כי קיים אופה, אותו אופה מקבל סחורה של ביצים מהלולן וסחורה של קמח מהטוחן, ובנסף הוא מוכר את התוצר הסופי שלו כלומר הלחם לצרכן.

במצב הנ"ל קיימות 3 חשבונות:

1. חשבונית מע"מ בין הלולן לעוסק. בגין חשבונית זו נשלם מע"מ תשומות.
2. חשבונית מע"מ בין הטוחן לעוסק. בגין חשבונית זו נשלם מע"מ תשומות.
3. חשבונית מע"מ בין העוסק לצרכן הסופי. בגין חשבונית זו נשלם מע"מ עסקאות.

דו"ח תקופתי של האופה (מע"מ 16%):

סה"כ עסקאות: 100

מס עסקאות: 16 – מס בגין העסקה לצרכן הסופי על סך 100 ₪.

מס תשומות: (3.2) – מס בגין העסקאות עם הלולן והטוחן כל אחת על סך 10 ₪.

סה"כ מע"מ לשלם: 12.8 = 16 - 3.2.

דו"ח תקופתי של אותו אופה לחודש מאוחר יותר כאשר הצרכן לא רכש ממנו כלום:

סה"כ עסקאות: 0

מס עסקאות: 0

מס תשומות (3.2)

סה"כ מע"מ להחזר (3.2)

- קיים מצב שבו בסוף שנה כאשר הנישום הולך ומגיש את הדו"ח שלו למע"מ הוא "עורך" את הדו"ח כראות עינו. למעשה אותו נישום מחליט לגנוב כסף והוא משנה באופן ידני את הדו"ח בכך שהוא מגדיל את המס תשומות לאיזה סכום שהוא רוצה ובצורה כזו סה"כ המע"מ שיהיה עליו לשלם יהיה נמוך יותר ובצורה כזו הוא יגנוב כסף מהמדינה.

כאשר יגיעו אליו לערוך ביקורת בגין אותן חשבונות יפנה הנישום לגורם שלישי אשר יצור בשבילו קבלות פיקטיביות על הסכום החסר ובצורה כזו יעלים הנישום את החוסר.

מעילות כאלו מוערכות בשווי של כמה מיליארדים בכל שנה.

- דוח מקוון זה דוח ממוחשב שמערכת הנהלת חשבונות מוציאה. מדובר בדו"ח שמכיל את כל החשבונות של החברות בפנים באופן מסודר, אותו דו"ח מכיל בתוכו את 2 הצדדים לדו"ח.

דו"ח מקוון זה מחובר באופן ישיר למערכת מע"מ.

במצב שהמערכת מזהה כי החברה פיקטיבית אזי המערכת מתריעה על זה.

המשך הדוגמא לעיל:

במצב שבו העוסק קיבל מהצרכן צ'ק יהיה על העוסק לשלם מע"מ מיד גם אם אותו צ'ק לא יכובד בעתיד, כלומר אם הצ'ק יחזור אז בכל זאת יהיה על העוסק לשלם את המע"מ.

במצב שבו הלקוח יחזיר את המוצר באופן מלא אזי תהיה לעוסק אפשרות לקבל זיכוי בגין אותו מע"מ.

עיקרון ההקבלה – עיקרון זה שולט בכל מה שנלמד בהמשך הדרך על נושא מע"מ.

מצד אחד אני משלם מע"מ עסקאות ומצד שני אני מקזז מס תשומות.

- אם אני חייב במס עסקאות מצד אחד רשאי לנכות מס תשומות מצד שני.

- אם אני פטור ממס עסקאות בעת המכירה אז אסור לנכות מס תשומות מצד שני.

- אם אסור עליו ניכוי מס תשומות אז אני יהיה פטור ממס עסקאות בעת המכירה.

במדינת ישראל יש 2 שיעורי מס:

1. שיעור מס מלא.
2. שיעור מס אפס. כלומר 0% מס חייבים בעסקה. לפי עקרון ההקבלה יש להתחשב בחבות המס ומנגד יש לנכות לנכות מס תשומות.

דוגמא:

סה"כ עסקאות: 100

מס עסקאות: 0 – בגין 0% מס.

מס תשומות: (3.2) – בגין עסקאות עם הספקים על סך 20 ₪ סה"כ בשיעור 16%.

סה"כ זיכוי מס (3.2)

מי הם החייבים במס?

1. מוסד כספי – לפי החוק הכוונה היא לבנקים, חברות ביטוח וסוג של שני אדם ששר האוצר קבע. כלומר לשר האוצר יש יד חופשית לקבוע מי ייחשב כמוסד כספי. שר האוצר מוציא צו אשר בו הוא קובע את המוסדות הכספיים (מס ערך מוסף קביעת מוסד כספי). דוגמאות למוסדות כספיים שקבע שר האוצר:

- א. חברי הבורה לניירות ערך.
- ב. נאמן או מנהל קרן לפי החוק להשקעות משותפות בנאמנות.
- ג. החשוב מכולם – מי שעסקו במכירת מט"ח או ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים... אף אם הוא רוכב אותם לצורך קבלת פירעונם או פדיונם (change).
2. מוסד ללא כוונת רווח – במצב ששום דבר ממוסד כספי לא מתאים לנישום אזי נעבור לבדוק האם הוא עומד בתנאים של מלכ"ר. מצבים שבהם נחשב כמלכ"ר:
 - א. תאגיד שהוקם מכוח חוק, סטטוטורי.
 - ב. קופת גמל הפטורה ממס הכנסה.
 - ג. מדינה, רשות מקומית או איגוד ערים.
 - ד. חבר בני אדם, מאוגד או לא מאוגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי.
3. עוסק – אם לא נכנסתי למלכ"ר אני אבחן אם אני נכנס לקטגוריית עוסק. מי שמוכר נכס או נתן שרות במהלכו עסקיו. עלינו לבחון את סוג הפעילות של אותו גוף, האם מדובר במכירת נכסים או במתן שירותים. לתוך הגדרה של עוסק נכנס גם מי שעושה עסקת אקראי.

פרק ב' של החוק עוסק בהטלת המס ושיעורו

- הפרק הנ"ל עוסק בשיעורי המס שמוטלים על כל אחד מהחייבים במס.
- סעיף 2 לחוק הוא שער הכניסה לחוק המרכזי שחל על עוסקים וגם על עושה עסקת האקראי שגם הוא עוסק.
- המס מוטל על עסקה בישראל ועל יבוא טובין, בגין כל יבוא לארץ יש לשלם מס ערך מוסף בשיעור אחיד.
- שיעור המס שיקבע יהיה בהתאם למה שקבע שר האוצר בצו, וזאת לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת.
- סעיף 4(א) הוא שער הכניסה הבא. סעיף זה מטיל את המס על מלכ"רים.
- הסעיף מטיל מס שכר, בסעיף 4(ב) יש הגדרה מלאה למונח שכר.
- שיעור המס שיקבע יהיה בהתאם למה שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת, כלומר השר חייב אישור של הכנסת במצב זה.
- סעיף 4(ב) מטיל את המס על מוסד כספי. המס מוטל על מס שכר ומס רווח.
- סעיף 12 זה סעיף שעוסק בתרומות, תמיכות או סיוע אחר שקיבל עוסק.

סיווג החייבים המס

כשאני מסווג גוף לצורך מע"מ אני מסווג פעילות ולא אישיות משפטית, התוצאה שלישות אחת יכולים להיות מספר פעילויות כאשר כל פעילות מסווגת באופן שונה לצורכי מע"מ.

פס"ד "בשערייר ירושלים" – מדובר בעמותה שהמטרה שלה הייתה לסייע במזון לנזקקים. כמובן שהיא הייתה מסווגת כמלכ"ר. בשערייר ירושלים באיזשהו שלב עלה לה רעיון להקים רשת של סופרמרקטים שבו היא תמכור מזון בזול. מה שקרה זה שהיא הקימה את רשת הסופרמרקטים אבל היא לא הגבילה את מי שקונה בה, כלומר כל אחד היה יכול להיכנס ולקנות שם. כמובן שאנשים העדיפו לקנות ב"שערייר ירושלים" ולא במקומות אחרים שכן שם המחירים היו יותר זולים.

רשות המיסים טענה כי רשת הסופרמרקטים נחשבת כפעילות עסקית נפרדת מהעמותה ויש למסות אותה כעוסק.

בשערייר ירושלים טענה כי הרווח מהסופרמרקטים הולך לנזקקים בלבד.

בית המשפט קבע כי מדובר בפעילות עסקית ובעצם ניתק את רשת הסופרמרקטים מפעילות המלכ"ר, וזאת בעזרת מבחנים רבים שערכו בנשוא.

למעשה מדובר על גוף שמדווח ב-2 צורות שונות, חלקו מדווח כמלכ"ר וחלקו מדווח כעוסק.

פס"ד "מכבי שירותי בריאות" – אותה סוגיה למעשה. מכבי היה מסווג כמלכ"ר ואז היא הקימה רשת מרפאות שיניים. אותה מרפאות שיניים נתנה טיפולי שיניים כמו כל רשת אחרת. כמובן שמכבי המחירים היו זולים ולכן אנשים העדיפו ללכת למכבי.

בית המשפט קבע כי על "מכבי" להפריד בין המרפאות הרגילות לבין מרפאות השיניים.

פס"ד "אגרי אינוסט" – פס"ד זה קבע בפעם הראשונה שיכול להיות גוף עסקי שאיננו מסווג כלל לצרכי מע"מ. מדובר על חברת החזקות, חברה שכל מה שהיא עושה זה להחזיק במניות של חברות אחרות.

בית המשפט קבע באותו מקרה כי אותה חברה כלל לא מסווגת.

סעיף 2

האם עסקה? (סעיף 1) אם התשובה היא לא אז יצאתי מהחוק.

אם התשובה היא כן עליי לבדוק האם מדובר בישראל (פרק ד' סעיפים 15, 14). אם העסקה לא בישראל אז יצאתי מהחוק.

אם אני כן בישראל אז אני נכנס לקו פרשת המע"מ.

כעת עליי לבחון האם מדובר בעסקה פטורה או לא? (פרק ז')

לאחר מכן אני מברר האם העסקה חייבת בשיעור מס מלא או 0%? (פרק ז')

לאחר מכן אני אשאל מי? מה? מתי?

מי – מי החייב במס? (פרק ה סעיפים 21-16)

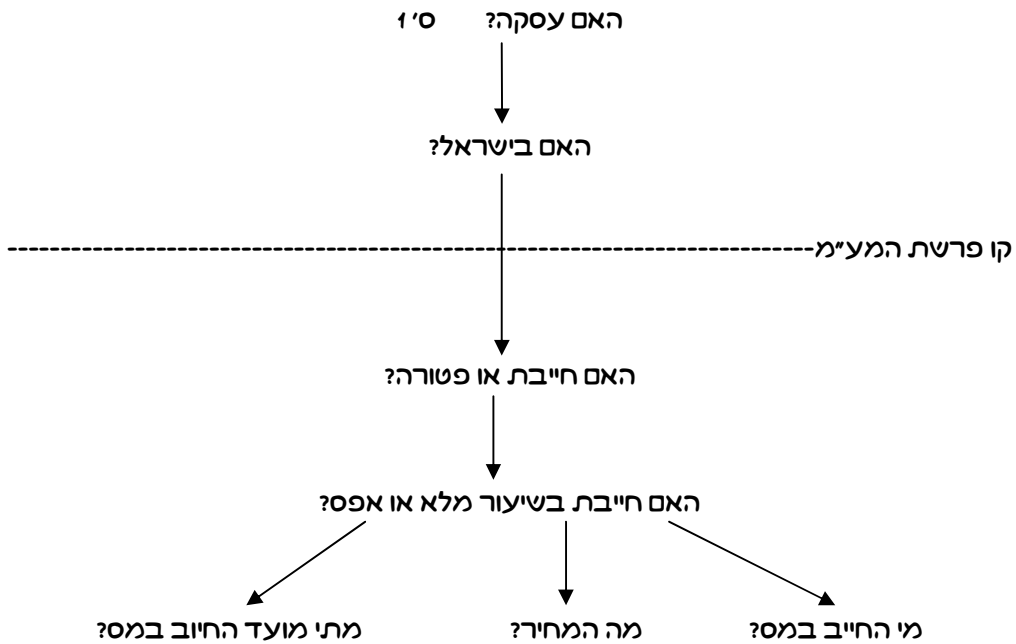
מה – מה המחיר? (פרק ג' סעיפים 13-7)

מתי – מתי החיוב במס? (פרק ו סעיפים 29-22)

27.8.12

שיעור 2:

תרשים כללי לדרך פעולתו בבחינה האם עסקה חייבת במע"מ:



המשך סעיף 2 לחוק

האם מדובר בעסקה?

את הפיתרון אני מוצא בסעיף 1 להגדרות. עסקה לפי הגדרת מע"מ – כל אחת מאלה:

- א. (חלופה מרכזית) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד.
- ב. מכירת נכס אשר נכח מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר ועקרון ההקבלה – מס תשומות שנכח יעמוד מול עסקאות בעת ביצוע העסקה.
- ג. עסקת אקראי.

חלופה 1 להגדרת עסקה

אנו רואים כי במע"מ אין הבדל בין רכוש קבוע למלאי, ניתן לראות זאת בהגדרה הראשונה לעסקה: "מכירת נכס....לרבות מכירת ציוד".

מכר – הסעיף מתחיל ב"לעניין נכס", מע"מ רואה מכירה כמכירת נכסים.

- א. מכר ייחשב גם השכרה.
- ב. מקחו אגב שכרות. מדובר במצב שזהה לליסינג, כלור מהשכרת נכס עם אפשרות לרכוש בתום התקופה.
- ג. הקניית רשות לשימוש בו בתמורה. לא מדובר דווקא בשכירות רגילה כפי שנקבע בדיני הקניין, מדובר במצב שבו משתמשים בנכס של מישהו אחר אך ללא כל זכויות השכירות שנקבעו בחוקי הקניין, למעשה מדובר בזכויות נמוכות יותר.
- ד. הקניית זכות בו. למשל לתת זכות מעבר במגרש שלי למישהו אחר.
- ה. שימוש לצורך עצמי:

1. שימוש בנכס מנכסי עסק שלא לצרכי העסק, בידי אדם שיש לו חלק בבעלות הנכס, בהנהלתו או מועסק בו. כלומר מצב שבו לוקחים מוצרים מהעסק ועושים בהם שימוש שלא בשימוש הרגיל של העסק, למשל בעל מכולת בסוף היום לוקח 2 לחם ו-2 חלב, למעשה הוא לקח נכסים ששייכים לעסק ויצא מהחנות, באותו רגע הוא עשה שימוש בנכסי עסק שלא לצרכי עסק, במצב כזה הוא יהיה חייב במס לפי הסעיף לשימוש לצורך עצמי.
2. שימוש לצרכי עסק בנכסי העסק מסוג שטר האוצר קבע. לעניין הזה קיימות 2 תקנות אשר לא נלמד אותן. בסעיף הנ"ל עוסקים במקרקעין ורכבים.
1. לרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו בתמורה. מדובר בסדרה של פעולות לא רצויות, פעולות בכפייה. למשל יש לי חנות ספרים שיושב על מגרש שלי, העירייה פונה אליי ואומרת לי שהיא הולכת לסלול כביש ליד החנות שלי, אותו כביש יעבור דרך המגרש שלי ולמעשה דרך פעולה זו המדינה תפקיעה לי חלק מהמגרש. במצב שבו קיבלתי תמורה בגין ההפקעה אזי אני אשלם מע"מ, אם לא קיבלתי תמורה לא נשלם מע"מ.
2. נתינת מתנה לרבות מתנה לעובד. במצב שבו ניתן מתנה לעובד תחשב לנ עסקה אשר חייבת במע"מ.
- ח. מקרקעין. מכירת מניות שקשורה למקרקעין תהיה חייבת במע"מ.
- ט. מע"מ אינו מוטל על מכירת ניירות ערך בבורסה.

נכס – נכס מוגדר כטובין או מקרקעין:

מקרקעין – ההגדרה מתחילה בלרבות זכות במקרקעין וזכות באיגוד מקרקעין (כלומר מניות).

טובין – ההגדרה של טובים מתחלקת ל-2:

1. עצים, שתילים, פרחים, יבול וכיוצא באלה הנמכרים בנפרד מהקרקע. על מנת להבין את צורך בחלופה הזאת נעבור על הדוגמא הבאה: כאשר אני מוכר קרקע עם בית אז למעשה אני מוכר מקרקעין כי למעשה מדובר בבית שהוא חלק מהמקרקעין, אך אם יש לנ קרקע שאנן מגדלים עליה פרחים, ונניח כי כאשר יש לי בסך הכול שתילים של פרחים באדמה כבר מכרתי מראש את אותם פרחים ללקוח מסוים (מכרתי אותם ללא הקרקע) למעשה מכרתי פה טובין ולא מקרקעין, למרות שמדובר בצמחים שנמצאים על המקרקעין.
2. זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר – ידע, למעט זכות במקרקעין (ועבר להגדרת מקרקעין או בתאייד נמנות), ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם.

שירות – ראשית נבדוק אם מדובר במכר, למכר יש עדיפות על שירות.

"כל עשייה תמורה למען הזולת שאינה מכר", כלומר אין עסקת שירותים אם אין תמורה.

ברגע שנאמר לטען "הזולת", הכוונה שהשירות יהיה למישהו אחר, אי אפשר שהשירות יהיה עצמי.

"לרבות עסקת אשראי והפקדות כספים, ובחבר בני אדם", אם עושים עסקה ללא תמורה בחבר בני אדם, כלומר אם יש חבר בני אדם שמקימים חברה שבה משלמים דמי חבר פעם בחודש בסכום X, אזי אותו סכום יהיה חייב במס לפי חוק מע"מ.

"עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו", למעשה אם המשפט הזה לא היה קיים היינו צריכים כל חודש להוציא חשבונית מס על העובד שלנו. מדובר בעובד שכיר ולא בעצמאי אשר מוציאים לו חשבונית מס.

עוסק – מי שמוכר נכס או נתן שירות במהלך עסקיו ובלבד שאיננו מלכ"ד או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי.

במהלך עסקו – נעזר בפ"ד כדי להבין.

"פס"ד אתא" – בית המשפט פירש את הביטוי במהלך עסקו (ובהגדרה של עוסק) בהרחבה, ולמעשה קבע שכל מה שעושה העסק להשאת רווחיו ובמהלך עסקו.

"פס"ד אלמור" – השאלה הייתה יותר מורכבת, כי שם היה צריך לשאול בכלל אם יש עסק או אין עסק. בית המשפט קבע מספר דברים:

א. הוא אמר שאפשר להשתמש בכל המבחנים של מס הכנסה כדי לקבוע אם יש לי פה עסק.

ב. היקף העסקאות שבגינן הוטל מע"מ הוא יותר רחב מאשר מס הכנסה. מע"מ מוטל גם על מכירות פירותיות וגם על מכירות הונות.

ציוד – נכס ששימוש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק.

חלופה 3 להגדרת עסקה

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 דירות מגורים, למלכ"ד, או למסד כספי.

3. מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, לעניין זה, זכות במקרקעין וקבוצת רכישה.

על מנת שתהיה עסקת אקראי ראשית אני לא צריך להיות עוסק, במפני שעוסק נכנס בהגדרה הראשונה.

לפי סעיף 1 על המכירה של הטובין או על מתן השירות להתבצע באקראי, כלומר לא משהו שחוזר על עצמו כמו עסק, וחשוב שיהיה מדובר על משהו בעל אופי מסחרי.

דוגמא: מורה במשרד החינוך שהצליחה לתווך בעסקת בית מלון וקיבלה על כך רבע מיליון דולר. היא עשתה זאת על-ידי היכרות מקרית בין 2 הצדדים. למעשה בפעולה זו מדובר בעסקת אקראי, מפני שמדובר בעסקה חד פעמית בעלת אופי מסחרי.

טבלה לחלופה 2 להגדרת עסקת מקרקעין:

קונה / מוכר עוסק	עוסק	מלכ"ר	מוסד כספי	אדם פרטי
חלופה 1 להגדרת עסקה	חלופה 1 להגדרת עסקה	חלופה 1 להגדרת עסקה	חלופה 1 להגדרת עסקה	חלופה 1 להגדרת עסקה
מלכ"ר	עסקת אקראי	עסקת אקראי למעט מכירת דירת מגורים	עסקת אקראי למעט מכירת דירת מגורים	אין עסקה
מוסד כספי	עסקת אקראי	עסקת אקראי למעט מכירת דירת מגורים	עסקת אקראי למעט מכירת דירת מגורים	אין עסקה
אדם פרטי	עסקת אקראי	עסקת אקראי למעט מכירת דירת מגורים	עסקת אקראי למעט מכירת דירת מגורים	אין עסקה

בחלופה ה-3 של עסקת אקראי אנו עוסקים בקבוצת רכישה. לפי חלופה זו מכירת זכות במקרקעין תחשב כעסקת אקראי כאשר המוכר הוא מלכ"ר, מוסד כספי או אדם פרטי והקונה הוא קבוצת רכישה.

במצב שבו עוסק מוכר לקבוצת רכישה יהיה מדובר בעסקה רגילה.

האם בישראל?

פרק ד' לחוק.

אם הגעתי למסקנה שמדובר במכר אזי אני אבדוק את סעיף 14 לחוק. קובע הסעיף יראו נכס כנמכר בישראל אם הנכס היה בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם יוצא מישראל. לזה קוראים מבחן הנכס, בודקים איפה הוא נמסר או אם הוא יוצא מישראל. אפשר לבדוק זאת לגבי נכס מוחשי.

אך כאשר אני מוכר נכס בלתי מוחשי אני בודק אם המוכר הוא תושב ישראל, אם הוא תושב ישראל אזי ייחשב כמדובר כמכירה בישראל.

אם מדובר במתן שירותים אזי אבדוק את סעיף 15. אם אחד הסעיפים מתקיימים אזי ייחשב השירות כניתן בישראל.

1. נתן השירות שעסקו בישראל.
2. מקבל השירות בישראל.
3. הנכס שניתן לגביו השירות נמצא בישראל.

דוגמא:

מלכת אנגליה מעוניינת לבנות בית על גדות הנילוס במצרים. היא פונה לאדריכל ישראלי ומבקשת תכנון אדריכלי לבית. ראשית נבחן האם יש כאן, גיליט שיש אדריכל ישראלי ולכן חלופת עסקה מתקיימת. לאחר מכן בחננו האם בישראל, ובסעיף 15 מצאנו כי מי שעסקו בישראל ייחשב כעסקה בישראל. מדובר באדריכל ישראלי ולכן עסקו בישראל.

דוגמא:

דודה שלי מארה"ב באה לבקר אותי ורואה שהגינה שלי במצב לא טוב וחוזרת לחו"ל. כאשר היא מגיע לחו"ל היא מצלצלת לגן בארץ ושולחת אותו לבית שלי בישראל. הגן מגיע אליי ולכן מדובר בעסקה, לאחר מכן נבחן האם מדובר בעסקה שהתבצעה בישראל. אנו עומדים ב-3 התנאים של סעיף 15, נתן בישראל בישראל, מקבל השירות בישראל והנכס שלגביו נתן השירות נמצא בישראל.

דוגמא:

יש לי חברים בצרפת ובארה"ב שלא מכירים זה את זה. חברים שלי בצרפת מומחים לייצור גבינות מסריחות. חברים שלי בארה"ב יש להם מסעדה לגבינות מסריחות. חבר שלי מצרפת קיבל הזמנה לייצור הרבה גבינות, הבעיה שהמחסנים שלו מלאים והוא רוצה לרוקן אותם מהר במחיר זול מאוד.

לאחר מכן אני מקבל טלפון מחבר שלי בארה"ב שאומר לי שהוא צריך מלא גבינות ושהספק הבריז לו ושהוא חייב את הסחורה דחוף בכל מחיר.

לאחר מכן אני מרים טלפון לחבר מצרפת ואומר לו שאני קונה את הגבינות מהחבר מצרפת, ואז אני מצלצל לחבר מארה"ב ואומר לו שהשגתי את הגבינות בשבילו ואני אמכור לו אותם.

כאשר אני בוחן את הדוגמא הזאת ראשית עליי לשים לב כי מדובר בנכס ולא מדובר בשירות, ולכן עליי לבחון לפי הכללים שנקבעו בסעיף 14. הסעיף קובע שנכס נמכר בישראל אם הנכס היא בישראל בעת מסירתו לקונה, או אם יוצא מישראל. לפי הסיפור שלנו אנו יודעים כי הנכס לא נכנס כלל לישראל ובטח שלא יצא מישראל, ולכן לפי סעיף 14 ניתן לומר כי הפעולה לא נחשבת כאילו התקיימה בישראל.

"פס"ד סטנלי גורפל" חברה יצרה מוצרים בחו"ל ומכרה אותה בחו"ל. ובישראל היא נכתה מס תשומות. בית המשפט קבע שאין פה עסקה בישראל, ולכן אסור לנכות מס תשומות.

מי החייב במס?

סעיפים 21-16 לחוק, פרק ה.

סעיף 16 קובע את הכלל לחייב במס, ואומר:

1. במכר – המוכר.
2. בשירות – נתן השירות.
3. ביבוא – בעל הטובין.
4. במפעילות מלכ"ר או מוסד כספי – המלכ"ר או המוסד.

סעיף 17 מדבר עם שלוח וסוכן. בסעיף זה דנים מתי ייחשב שהעסק מכר לסוכן ואז הסוכן מכר הלאה, ומתי העסק מכר ישירות לצרכן והסוכן רק קישר בינו.

לדוגמא:

יש לי חברת ספרים. אפשרות אחת שאני מוכר את הספרים לסוכן ואותו סוכן מוכר את הספרים ללקוחות ולמעשה יש פה 2 פעולות מס.

אפשרות שנייה שהסוכן מקבל ממני ספרים שאותם הוא מוכר ולמעשה יש פה רק פעולת מס אחת, כאשר הוא יוציא חשבונית הוא יוציא אותה על שמי.

סעיף 18 עוסק באחריות הממונה לתשלום מס.

בסעיף זה ממונה – אדם שמונה על-ידי דין כמוציא לפועל, מפרק, כונס נכסים, אפוטרופוס, מנהל עיזבון או נאמן, או בעל תפקיד אחר שמינה בית המשפט לפעול בנכסיו של העוסק.

יש קבלן בניין ששמט "רשלני". אותו קבלן הגיע למצב של כינוס נכסים. מימנו אותנו לפעול בנכסיו של "רשלני". אם נמכור את הבניין היחיד שנשאר לקבלן לא נצליח לסגור את כל חובותיו של "רשלני". אנו נמכור את הנכס למרבה במחיר על מנת לסגור את החובות.

כאשר אנו נמכור את הבניין של "רשלני" אזי מי שייחשב כעוסק ומי שיהיה חייב במס יהיה "רשלני", אך כרגע בית המשפט הפקיע מידיו של "רשלני" את נכסיו. קיימת בעיה מפני שלאחר שמכרנו את הבניין

עדיין נותרו לו חובות וכאשר הוא יצטרך לשלם את תשלום המע"מ לא יהיה לו כסף לשלם מפני שהוא עדיין שקוע בחובות. אותו סכום כסף שהתקבל בגין הבניין נמסר מיד לטשים.

בעקבות מקרה זה נכתב סעיף 8זנב' אשר קובע כי ממונה אשר בתוקף תפקידו מוכר נכס או נתן שירות, בשמו של עוסק, יחולו לגביו, לענין חבות במס, הוראות אלה:

1. הוא חייב בתשלום המס כפי שחייב בו העוסק, במקומו של העוסק.

2. יראו אותו כנתן שירותו לעוסק.

כמו כן סעיף 8זג' קובע במפורש שברגע שיקבלו את התמורה בגין הבניין ראשית כל נשלם את הכסף למע"מ ורק לאחר מכן נעביר את הכסף לשאר הנשים.

למעשה בעקבות הסעיפים הללו לא ניתן להיקלע למצב שבו ימכור כונס הנכסים את הנכסים שיישארו בחברה ללא תשלום מע"מ. למע"מ יש עדיפות ראשונה לקבלת התשלום.

- סעיף 8זד' קובע כי כאשר כונס הנכסים מכר את הנכס ושילם למע"מ את התשלום המיועד, יראו כאילו העוסק דיווח על העסקה.

- סעיף 20 קובע שמי שאינן חייב בתשלום המס רשאי בהסכמת המנהל לקבל על עצמו את התשלום, ומיום ההסכמה דינן כדין החייב בתשלום.

החוק דורש הסכמה של המוכר, של הקונה ושל מנהל מע"מ.

במצב זה נוציא חשבונית עצמית מפני שהחבות במס תעבור אלינו.

- סעיף 21 עוסק בדברים שלשר האוצר יש סמכות לשנות. שר האוצר יכול לקבוע מקרים שבהם הקונה יהיה חייב בתשלום המס.

שר האוצר עשה שימוש בסמכותו והתקין מספר תקנות לשינוי החבות:

- סעיף 6א'א) – מדברת על מקבל שירות שהוא עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי ועל נתן שירות שעיקר הכנסתו ממשכורת, גימלה או קיצבה.

למשל: מורה לספורט שמקבלת משכורת ממשרד החינוך באופן קבוע, פעם החודש היא מעבירה שיעור ספורט פרטי בקנטרי. בכזה מצב מי שיהיה חייב במס יהיה מי שקיבל את השירות, כלומר הקנטרי.

הסעיף קובע כי על נתן השירות לתת הצהרה כי עיקר עבודתו היא בקבלת משכורת ולא כעצמאי.

במצב שבו נתן השירות לא נתן הצהרה זו, קובע סעיף 6א'ב' כי עדיין מקבל השירות יהיה צריך לקבל על עצמו את החבות במס בכל זאת.

- סעיף 6ב' עוסק במי שחייב בתשלום במס במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי.

במכירה של מקרקעין שהיא עסקת אקראי על-ידי אדם פרטי, יהיה הקונה חייב בתשלום המס.

אם מדובר בעוסק אז יוציא חשבונית, ואם מדובר במלכ"ר או מוסד כספי ידווחו על המכירה באופן שיש לדווח על עסקת אקראי, כלומר בטופס עסקת אקראי.

טופס עסקת אקראי זה טופס שהולכים ולוקחים ממע"מ. בטופס הזה יש פירוט של כל פרטי העסקה, את הטופס הנ"ל לוקחים לדואר ומשלמים אותו.

- סעיף 6ב'ג' עוסק במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי עוסק (אין חשיבות לעוסק), מלכ"ר או מוסד כספי, יחולו הוראות תקנת משנה (ב'). כלומר אם מדובר במלכ"ר או במוסד כספי אז הוא ידווח באמצעות טופס עסקת אקראי.

- סעיף 6ג' עוסק בתשלום המס בשל יבוא דברי דפוס בדואר.

- סעיף 6ד' עוסק בחיוב הקונה בתשלום המס בשל שירותים מיובאים. נעשתה עסקה בישראל, המוכר או נתן השירות או תושב חוץ, תחול חובת תשלום המס על הקונה, זולת אם ברשותו של הקונה חשבונות בשל העסקה.

לדוגמא:

דוגמנית ישראלית הולכת לסדר את השיער שלה אצל ספר צרפתי לפני תצוגת אופנה. מכיוון שמדובר בדוגמנית ישראלית אזי מדובר בעסקה שנעשתה בישראל, בענף נתן השירות הינו תושב חוץ (הספר צרפתי), ולכן על-פי הסעיף תחול חובת תשלום המס על הקונה, דהיינו על הדוגמנית הישראלית.

29.8.12

שיעור 3:

מה מחיר?

פרק ג' סעיפים 13-7 לחוק.

סעיף 7

סעיף 7 לחוק קובע מה יהיה המחיר בעסקה שחייבת במס לפי חוק מס ערך מוסף. מכירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עלייה. זה אומר שלהבדיל ממיסוי מקרקעין ששם החיוב במס הוא שווי השוק של העסקה, לעומת זאת בחוק מע"מ נקבע כי המחיר יהיה מה שהסכימו 2 הצדדים, אך זה לא מספיק ופה נקבעו 2 כללים:

1. קבוצת התשלומים ומיסי החובה? כל מס היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה. הכוונה היא למס על מס. לדוגמא: יבוא, ביבוא לעיתים מוטל עליו מכס, מס קניה, תשלום חובה וכו'. כלומר אם קניתי את המוצר מהפסק בחו"ל ב-100 ויש לי מכס בגובה 20, על איזה מחיר אני אשלם את המע"מ? על ה-120 ₪.

"שלא על פי חוק זה זולת אם הוטלו בדין על הקונה". אם יש לי עסקה של מכר מקרקעין על סך מיליון ₪, ועל הקונה מוטל מס רכישה. האם אני צריך לשלם מע"מ על המיליון ₪ או על המחיר בתוספת המס רכישה של 50 אלף ₪? אני צריך לשלם מס על מיליון ₪ (מכיוון שרשומה המילה "זולת").

2. "כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירו". אם אנחנו מטילים על הקונה שלט להחזיר לט הוצאות בגין העבודה, אז המחיר לצורך מע"מ יהיה המחיר בתוספת הוצאות.

“לרבות עמלה” – גם אם ביקשן מהקונה להחזיר לט עמלה ששולמה גם היא נכנסת למחיר.

- קיים חריג שקובע בסעיף 6א) לתקנות מע"מ שאם בעל מקצוע יקנה את המוצרים לעבודתו על שם הלקוח אז הוא לא יצטרף אותו למחיר לטובה מע"מ. למשל: שיפוצניק מגיע לעשות עבודת צבע בבית והוא הולך לחנות לקנות צבע, במצב שבו הוא יקנה את הצבע על שמו של הלקוח, אזי הוא לא יוסיף את המחיר של הצבע לעלות לטובה מע"מ. סעיף 6ב) מרחיב ומסביר כי על בעל המקצוע לקבל את הכסף לפני קניית המוצר, אותו סכום של כסף צריך להיות מופקד בחשבון בנק נפרד ועל בעל המקצוע להוציא ללקוח חשבונית שתפרט את השימוש בכסף ואותה חשבונית תהיה פטורה ממע"מ.

פס"ד "צ.ד.א" – פס"ד של בית המשפט העליון. מדובר על חברה שמנהלת בתים משותפים ושירותי ניהול) טענה שכל ההוצאות שהיא משלמת עבור לקוחותיה לא חייבות במע"מ מכוח תקנה 6 ומה שחייב במע"מ זו רק העמלה שלה. בית המשפט קבע שיש דרישה צורנית (טכנית) ושיש דרישה מהותית בתקנה 6. הטכנית היא עמידה בתנאים הכתובים בתקנה 6, כלומר הוצאת המסמך על שם הלקוח, הוצאת חשבונית ללקוח בה מצוין שהסכום מתקבל עבור הוצאות והפקדת הכסף בחשבון בנק נפרד המיועד למטרה זו. התנאי המהותי הוא שהחברה תשמש כצ'ינר בלבד לתשלום ההוצאות ולא יהיה לה כל תפקיד מהותי בהחלטה למי לשלם וכמה לשלם.

המשך סעיף 7. "ריבית בשל תשלום לשיעורין, ריבית או כל תשלום אחר בשל פיגור בתשלום". ריבית בשל תשלום לשיעורין הכוונה הוא לעסקה עם ריבית, כלומר אם קניט מוצר ב-1,000 ₪ בתשלום אחד אז המחיר יהיה 1,000 ₪, אך אם מדובר בעסקה תשלומים עם ריבית שכל תשלום יעמוד על 110 ₪ לפי 10 תשלומים, אזי המחיר יהיה 1,000 ₪ בתוספת 100 ₪ ריבית.

ריבית או כל תשלום אחר בשל פיגור, הכוונה זה לתשלום נוסף שאנן משולמים בגלל שלא עמדן בזמן בתשלומים. למשל קניט את אותו מקרר בתשלומים אך לא עמדן בזמן בחלק מהתשלומים ולכן אט נצבור ריבית בגין הפיגור בתשלומים אשר בגינה נצטרך לשלם מע"מ בחשבונית נפרדת.

פס"ד "ארם משחקים" – פס"ד של בית המשפט העליון. החברה מכרה משחק לצורך הדוגמא ב-100 דולר. אט שילמטן ב-10 תשלומים של 10 דולר. הייתה אינפלציה בתקופה ולכן שסיימת לשלם את הקרן המחיר היו נמוך לעומת הפרשי השער. מע"מ ראו את זה והם ראו שהם מקבלים את המס רק בגין ה-100 דולר של המסירה מפני שמועד המסירה של המוצר הוא המועד הקבוע. לאחר מכן על הפרשי השער מע"מ לא קיבלה שום תשלום. בית המשפט קבע כי המילים אינן מופיעות בסעיף ולכן אין חיוב בהפרשי הצמדה לפי נסח הסעיף, והסיבה המהותית כלכלית היא שכשולם המע"מ במועד החיוב במס הוא שולם על כל המחיר.

"פיצוי של הפרשת הסכום שאין עימה ביטול עסקה" – מתי נחייב במס פיצוי כשהעסקה לא בוטלה. לדוגמא: פס"ד "מבני פלס" – חברה קבלנית נתנה שירותי בנייה לבית חולים. החברה ביצעה מחצית מהפרויקט ואז המלכ"ד (בית חולים) אמר שנגמר הכסף. החברה תבעה אותן ודרשה פיצוי על הנזק נגרם לה לגבי מה שהיא כבר התחילה וגם פיצוי על אובדן רווחים עתידיים. כאשר יש פיצוי בגין אותה עסקה אז הפיצוי יהיה חלק מהמחיר, אך אם הפיצוי יהיה בגין אובדן רווחים עתידיים שהיה יכול להרוויח

הקבלן אז הוא לא נחשב חלק מהעסקה. בית המשפט קבע כי יש לחלק את תשלום הפיצוי, חצי על ביטול העסקה וחצי על אובדן רווחים עתידיים.

פס"ד "אבי צמיגים" - שכרה החברה עו"ד על מנת שיתבע את חברת הביטוח לקבלת פיצוי לנזק שנגרם לה. היא קיבלה את הפיצוי ואז בית המשפט פסק שאסור לנכות מס תשומות בגין שכר טרחת עו"ד כי היא לא שילמה מס על הפיצוי.

פס"ד "מזרחי" – במלחמה המדינה לקחה טרקטור של עוסק וכמובן שאחרי המלחמה הוא קיבל אותו נזק. הוא תבע את המדינה וקיבל פיצויים בפס"ד מזרחי שאלו האם הפיצוי שקיבל העוסק בגין הנזק שנגרם לטרקטור חייב במע"מ או לא. הוחלט שלא יהיה תשלום מע"מ, מפני שהוחלט שבגין נזק אין תשלום מע"מ.

"לרבות מחירן של אריזות" – זה אומר שהמחיר של האריזה הוא חלק מהמחיר של המוצר. למשל כאשר אנו מייצרים חלב אז הקרטון של החלב יהיה חלק מהמחיר של המע"מ.

תקנה 4 לתקנות קשור למקרה הנ"ל. "כללים לענין אריזות" – מדובר על אריזה שיש לה תשלום:

1. אם האריזה איננה ניתנת להחזר יהיה מחירה חלק ממחיר הטובין.
2. אם האריזה ניתנת להחזר יראו את האריזה כנמכרת לקונה ובעת החזרתה יהיה טיבה כאילו נמכרה בחזרה. כלומר שהלקוח יחזיר לט את האריזה נציא תעודת זיכוי בגין אותו סכום של האריזה.

תקנה 5 מדברת על ענין פיקדון או ערובה. מדובר על סכום של כסף שאנו משאירים כפיקדון בגין משהו מסוים, למשל משאירים בקנטרי כסף בגין השאלת מטקות. כאשר נחזיר את המטקות והכסף יחזור אלינו אז אין עסקה למע"מ אך אם לא החזרנו את המטקות ולקחנו לט את הכסף אז מע"מ יראו את הכסף כעסקה.

במצב שבו נשאר כסף כפיקדון או ערובה לתקופה של מעבר ל-6 חודשים יראו את אותו סכום כאילו התבצעה עסקה אשר חייבת במע"מ. אך קיימים חריגים שקובעים שאם תסכים בכתב לתקופה אחרת אז זה יכול להמשיך כפיקדון עד חודש יותר ממה שהוסכם בכתב, אם סיכמנו 20 שנים אז זה יימשך כפיקדון לתקופה של 20 שנים וחודש. אפשרות נוספת היא שאין הסכם בכתב, ובמצב כזה אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי קיימת בעיה מהותית להחזיר את הפיקדון והוא מסכים על כך אזי יראו את תום התקופה כחודש לאחר התקופה שבה החליט המנהל.

חריגים שאותם מע"מ יראה תמיד כחלק מהעסקה ולא ייחשב כפיקדון:

גז, חשמל, מים ומוצרים אחרים כיוצא באלה.

פס"ד "גני עומר" – עוסק בדיור מוגן, חברה שטענה כי הפיקדון שלה לא חייב במע"מ. בית המשפט קבע כי הם עשו שימוש בכספי הפיקדון לצרכים הרגילים שלהם כעסק ולכן כל הסכום יהיה חייב במע"מ.

הערות:

1. המחיר המוסכם יכול להיות מעל שווי השוק וזה יהיה המחיר המוסכם שעליו נשלם מע"מ.
2. כמו כן התמורה שהוסכם עלייה יכולה להיות נמוכה משווי השוק ונסכים לקבל את התמורה והיא תשמש אותנו לצורך תשלום המע"מ.
3. מחיר אפס. מע"מ יקבלו את מחיר האפס בגין מוצרים מסוימים אם מדובר בקידום מכירות. פס"ד "CBS".

סעיף 8

בעסקה הכוללת נכס ושירות יהיה מחיר כולם יחד מחיר העסקה. אם יש עסקה אחת שיש בה גם נכסים וגם שירותים נראה את הכול יחד כעסקה אחת. הסעיף לא אומר אם זה עסקת מכר או עסקת שירות מפני שזה דבר שמשנתנה בין מקרה למקרה.

לדוגמא: אנו הולכים ללמוד קורס ללימודי אנגלית. בנוסף לשעות הלימוד אנו מקבלים גם ספרי לימוד. קיים גם שירות שזה שירותי הלימוד ומדובר פה גם נכס שזה הספרים. אפשר לבחון לפי המהות או לפי העלות של הנכס והשירות.

סעיף 10

עוסק על המחיר במקרים מיוחדים. קיימים 3 מקרים שבהם המחוקק מתערב במחיר שהוסכם עליו:

1. המחיר מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים.
2. שלא נקבע לעסקה מחיר.
3. תמורה כולה או מקצתה אינה בכסף.

המחיר שנקבע לעסקאות הללו הוא המחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים, כלומר שווי שוק, אך קיימים מצבים שבהם אנו לא יודעים את מחיר השוק, במקרה כזה אני קובע COST, כלומר עלות הנכס או שירות בתופסת הרווח המקובל באותו ענף.

קשור לסעיף 1:

פס"ד "קואופ זבולון" – היה נהוג לתת הנחות לועדי עובדים. בחגים התארגן ועד העובדים של הקואופ ועשה קנייה מרוכזת. מע"מ טען שחל סעיף 10 ועל הקואופ לשלם מע"מ על המחיר המלא. נקבע כי

ההנחה ניתנה עקב כך שהיה מדובר בקבוצת קונים גדולה ולא מעצם העובדה כי מדובר בעודים של הסופר. בית המשפט קיבל את הצד של "קואופ" וקבע כי המחיר יהיה לפי מחיר ההנחה.

דוגמא:

קבלן בנה בניין של 10 דירות, והוא מכר רק 9 דירות. את הדירה האחרונה הגרועה ביותר מכולן הוא לא הצליח למכור ולכן הוא הוריד את המחיר. הגיע בט וקנה את המחיר הדירה בחצי המחיר.

ראשית עלינו לבחון אם ההנחה ניתנה בשל גורמים חיצוניים. במקרה שלע ההנחה ניתנה בעקבות המצב הגרוע של הדירה ולכן המחיר שישקף שווי שוק יהיה המחיר שהבן קנה את הדירה.

קשור לסעיף 2:

פס"ד "יער זאב" – בפס"ד זה מכרו סחורה ולא קבעו לה מחיר וקבעו שהמחיר ייקבע על-ידי שמאי במועד מאוחר יותר. בית המשפט קבע שברגע שלא נקבע מחיר יש ללכת לסעיף 10 ולקחת שווי שוק ואם לא ניתן לקבוע את שווי השוק צריך ללכת ל-COST+.

מה יקרה כאשר השמאי יעשה את השומה שלו? כאשר השומה ייקבע את השומה אזי נערוך תיקון לתשלום המע"מ (חייב נוסף או החזר לפי הסכום שיקבע השמאי).

קשור לסעיף 3:

עסקת קומבינציה (בארטר), בעסקאות כאלו עלינו לבחון 2 עסקאות.

נניח מקרה שבו אני נתן לקבלן את המגרש שלי שיבנה בניין, ולאחר מכן אנחנו נתחלק בכמות הדירות. מע"מ רואה את העסקה כאילו חצי מהמגרש נמכר לקבלן וכאילו הקבלן נתן לנו שירותי בנייה לחצי בניין.

עסקה 1- מכירת חצי מגרש לקבלן (נקבע לפי שווי שוק).

עסקה 2 – מכירת שירותי בנייה לבעל המגרש (נקבע לפי שווי שוק).

פס"ד "ניכן" – בית המשפט דן בשאלה מה היה המחיר של הקרקע. מע"מ אמרו שהמחיר של הקרקע זה השווי שוק שלה. החברה טענה כי אין אפשרות לדעת את השווי של הקרקע. אז מע"מ אמרת שיבדקו את ה-COST+, כלומר העלות של הבנייה של הדירות + הרווח בגין הדירות.

לסעיף 10 נכנסות גם כל ההלוואות שניתנות בלי ריבית הוא שניתנות מתחת לגובה הריבית הרגילה.

סעיף 12

דין תרומה, תמיכה וכדומה.

סעיף 12 לחוק מהווה שער כניסה נוסף לחוק.

הסעיף אומר שתרומה, תמיכה או סיוע אחר שקיבל עוסק ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו.

קיים חריג אשר קובע כי הוראה זו לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי עוסקים שקבע שר האוצר, כלומר תקבולים שייקבע שר האוצר שלא יהיו חייבים במע"מ.

תקנה 3 עוסקת בנאמר בסעיף 12 לחוק.

סעיף 3(א) מדברת על תקבולים מסוג מאוד מסוים, והם תקבולים שנתקבלו במישרין לעוסק מתקציב המדינה למטרות המפורטות להלן: (מפורט בסעיפים א"י-ט).

3(א) עוסק בתקבולים שלא ייחשבו חלק ממחיר עסקותיו של עוסק (מפורט בסעיפים א"י-ו).

פס"ד "מרכז הירידים" – עיריית תל-אביב (מלכ"ר) נתנה כסף למרכז הירידים שהיא עוסק בבעלות העירייה. היא לא דרשה לא ריבית ולא הפרשי הצמדה. האם אפשר לחייב את העירייה להוציא חשבונית מס במחיר זול? לא ניתן מכיוון שמדובר במלכ"ר. מה שעשו זה שהלכו למרכז הירידים והוציאו למרכז הירידים שומה לפי סעיף 12 לחוק, מכיוון שמרכז הירידים הוא עוסק שקיבל סיוע מהעירייה על ידי כך שהוא קיבל כסף ללא ריבית. מע"מ חייב את מרכז הירידים בגין הריבית הרעיונית.

מתי החיוב במס

על הפרק הזה יש מצגת באתר.

פרק 1 סעיפים 28-22. סעיף 29 מדבר על מקרים (חריגים) מיוחדים שניתן לשר האוצר.

מועד החיוב במס הוא הרגע שבו שנוצרת אצל החייב במס ההתחייבות כלפי המדינה לתשלום המס. הרגע הזה הוא רגע שיוצר שרשרת של אירועים אחריו. כלומר מהרגע שיש לי חיוב במס יש לי 14 יום להוציא חשבונית, וכתוצאה מהוצאת חשבונית המס נוצר לי מועד דיווח ותשלום המס. מועד הדיווח ותשלום המס יהיה ב-15 לחודש של החודש שלאחר הוצאת החשבונית.

סעיף 22 – מכר טובין

הכלל קובע שבמכר טובין חל החיוב במס עם מסירתם לקונה.

במצב שבו אני מוכר קבוצה של נכסים למשל 20 טלוויזיות ואני מוסר אותן ב-2 חלקים כל פעם 10 טלוויזיות. מועד המסירה יהיה מהרגע שהתקבלה הקבוצה הראשונה של הטלוויזיות.

בניגוד לכך אם אני מוכר נכס שבנוי ממספר רב של חלקים (למשל 10000 חלקים) אשר מצריך את מלוא החלקים על מנת להפעיל את הנכס. במצב שבו מסרתי רק 999 חלקים לא יהיה אפשר עדיין להפעיל את הנכס ולכן מועד המסירה יהיה ביום שאני אשלים את המסירה של מלוא החלקים.

חריגים:

סעיף 29(ו)החריג הראשון. החריג קובע בתקנה 6(ו) שורה של עסקאות מכר טובין שמועד החיוב במס לגביהן אם שולם תשלום כלשהו לפני מועד המסירה יחול לגבי חוב במס במועד התשלום.

העסקאות שמדובר עליהן:

1. מערכת מיזוג אוויר.
2. מערכת להסקה מרכזית.
3. מבנה טרומי.
4. תקרה אקוסטית.
5. רמזור.
6. מעליות.

סעיף 29(ב) החריג השני. החריג קובע כי בעסקה של טובין על ידי יצרנים קטנים מועד החיוב במס יהיה על בסיס מזומן. יצרן קטן – יצרנים שמחזור ההכנסות שלהם אינו עולה על 1,950,000 ₪ בשנה ובעסקו לא יותר מ-6 מועסקים.

סעיף 29(ג) החריג השלישי. הסעיף נותן לשר האוצר סמכות לקבוע עסקאות שיחויבו במס על בסיס מזומן. שר האוצר עשה זאת על-ידי התקנת תקנה 7(א).

חריג למכר טובין נמצא בתקנה 7(א) סעיפים 1, 2 ו-5 (ראו פירוט במצגת).

סעיף 23 – עסקה של מכירת נכס מבלי שזה תהיה מכירה

קיים פירוט על הסעיף במצגת.

סעיף 24 – חיוב המס בשירות

הסעיף קובע כי החיוב במס חל על בסיס מזומן.

סעיף 24(א) החריג הראשון. החריג קובע שבכל השירותים שסעיף 10 עליהם וכל השירותים של עוסקים שמחזור העסקאות שלהם עולה על 15 מיליון (נתני שירותים גדולים) יחול החיוב במס עם נתינת השירות.

אם השירות ניתן חלקים חלקים יחול החיוב על כל חלק שניתן, כאמור כל חודש אני מוציא חשבונית ואז מקבל השירות ישלם לי (כל עוד יש לי הכנסה מעל 15 מיליון בשנה).

שירות מתמשך שלא ניתן להפריד בין חלקיו. למשל אחריות של 3 שנים על מוצר, יכול להיות שכל יום יפנט אלינו בגין תקלה ויכול להיות שכלל לא יפנט אלינו. לגביו יחול החיוב בעת התשלום או בעת מתן גמר השירות, כמוקדם.

קיים חריג לסעיף הנ"ל והוא סעיף 29(2). הסעיף קובע כי שר האוצר רשאי לקבוע סוגים של עסקאות שבהם יחול המס על בסיס מזומן. דרך פעולתו של שר האוצר נמצאת בתקנה 7(א).

סעיף 25 – שימוש לצורך עצמי

סעיף 27

קובע בהפקעה, חילוט או החרמה חל החיוב במס עם תשלום הפיצוי או התמורה.

סעיף 28 – מקרקעין

פירוט מלא במצגת כולל 3 סעיפים.

30.8.2012

שיעור 4

פרק ז' לחוק – האם עסקה פטורה או חייבת והאם בשיעור מס מלא או אפס.

סעיף 31 לחוק עוסק הפטורים. הסעיף נקרא פטור לעסקאות מסוימות.

לאחר שבחננו כי מדובר בעסקה וכי מדובר בעסקה בישראל, יהיה עלינו לבחון האם העסקה פטורה או בשיעור 0% ואת זה נבדוק לפי פרק ז' לחוק. במקרה שאין פטור או שאין חיוב מס בשיעור של 0% אז היא תהיה חייבת באופן מלא במס.

עסקאות פטורות

סעיף 31 עוסק בעסקאות הפטורות.

- סעיף 31(א) השכרת דירת מגורים שאינה עולה על תקופה של 25 שנים תהיה פטורה. כלומר ניתן לומר כי אי אפשר לקזז מס תשומות כנגד אותה דירה מפני שאותה דירה פטורה.

לדוגמה אדם שמחזיק 1,000 דירות שאותן הוא משכיר באופן קבוע עדיין יהיה פטור ממע"מ בלי קשר לכמות הדירות וזאת מכוח סעיף 31(א) אשר קובע פטור ממע"מ להשכרת דירת מגורים לתקופה שלא עולה על 25 שנים. כמובן שלא יהיה ניתן לקזז מס תשומות מכיוון שהדירות פטורות.

- סעיף 231(ג) עוסקת במקרקעין שנמסר בדמי מפתח ומכירת מקרקעין. כלומר שכל העסקאות שקשורות לחוק הגנת הדייר יהיו פטורות, העסקאות הן או שאתה מוסר אותה בדמי מפתח, או שאתה משכיר אותה או שאתה מוכר את הדירה.

- סעיף 231(ג) עסקאות של עוסק פטור. עוסק פטור מוגדר מי שהכנסות שלו פחות מ-80,000 ₪ בשנה. למעט עסקאות שהן מכירות מקרקעין, כלומר לעוסק פטור אין פטור ממכירת מקרקעין, אלא יש לו פטור רק בגין העסק שלו. כמו כן עוסק פטור שקיזז מס תשומות בגין נכס שלו לא יהיה פטור, ברגע שהוא קיזז מס תשומות יהיה עליו לשלם מס עסקאות בעת המכירה.

- סעיף 231(ד) הסעיף החשוב ביותר. הסעיף עוסק בעיקרון ההקבלה. מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות. כלומר אסרו לי בניכוי מס תשומות ולכן בעת המכירה העסקה תהיה פטורה ממס עסקאות. במצב שחלק היה מותר בניכוי מס תשומות וחלק לא היה מותר בניכוי מס תשומות, אזי בעת המכירה יהיה לי פטור ממס עסקאות רק בגין החלק היחסי שלא היה מותר בניכוי מס תשומות.

- סעיף 231(ה) הפקדת כספים מאת עוסק במוסד כספי או מתן הלוואה מאת עוסק למוסד כספי. תנאי טכני שבו בודקים אם עוסק לווה כספים למוסד כספי אז העסקה תהיה פטורה. למשל בסוף יום בעל העסק לוקח את כספו ומפקיד אותו בבנק (מוסד כספי) אותו כסף בעצם משמש את הבנק כהלוואה ואותו כסף כמובן שלא יהיה חייב במע"מ.

סעיף 33 פטור יבוא ויצוא של יהלומים. הפטור שניתן כאן הוא לענף שנעשה בלחיצת יד, כספים מועברים ללא ניירות. אלו עסקאות שמאוד קשה לעקוב אחריהם.

שיעור מס 5

סעיף 30(א) עוסק בעסקאות בשיעור מס 5. קיימים 19 סעיפים.

במצב של שיעור מס 5 ניתן יהיה לנכות מס תשומות, כלומר אני כל חודש אקבל כסף מרשות המיסים.

הקבוצה הראשונה הם הסעיפים שקשורים ליצוא.

הקבוצה השנייה קשורה לחוק עידוד השקעות.

והקבוצה השלישית עוסקת בנטשאים שונים.

- סעיף 30(א) מכירת טובין למעט טובין כאמור טובין בסעיף 33 (יהלומים), אם הותר לגביהם רשימון ייצוא. רשימון זה מסמך שעמיל המכס הפיק אותו, אותו מסמך מוכיח שקיימען את כל הדרישות החוקיות לייצוא בישראל.

הערה:

פס"ד "זיו" נקבע שדרישת הרשימון היא מהותית ולא ראייתית. הרשימון מהווה בעצם הוכחה לכך שביצעו יצוא, ללא רשימון זה אין שיעור מס 5.

פס"ד "אורו ישראל" נקבע שרשימון ייצא פיקטיבי לא מקיים את הדרישה של סעיף 30א(ז).

- סעיף 30א(ג) מכירת נכס בלתי מוחשי לתושב חוץ. למשל מכירת זכויות יוצרים למישהו שנמצא בחו"ל, השאלה איזה דרישה אנו צריכים על מנת לקבל שיעור מס? הדרישה שלט היא רק להוכיח שמדובר במכירה לתושב חוץ.

תושב חוץ – סעיף 30ג) לענין סעיף זה תושב חוץ הוא תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 (יחיד היושב דרך קבע מחוץ לישראל, או חבר בני אדם שגרשם או התאגד מחוץ לישראל), כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל.

- סעיף 30א(ד) מתן שירות בחוץ לארץ בידי עוסק שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל. לדוגמא צלם אירועים שמקום עיסוקו העיקרי הוא בישראל נשלח לאנגליה לצלם אירוע. אותו צלם כל השנה מדווח בישראל אך הפעם יש לו עסקה אחת שאותה הוא יבצע בחו"ל, בגין אותה עסקה שיעור המס יהיה 0.

כמו כן אם אותו צלם ייסע עם דוגמנית ישראלית מהארץ לצלם אותה בחו"ל אזי בכל זאת שיעור המס יהיה 0, מפני שלא משנה אם היא תושבת ישראל או לא אלא מה שחשוב זה שמקום ביצוע העבודה יהיה מחוץ לישראל.

- סעיף 30א(ה) מתן שירות לתושב חוץ, למעט שירות שקבע שר האוצר. אם השירות ניתן בפועל נוסף על תושב החוץ גם לתושב ישראל בישראל אז אין שיעור מס, אלא אם הוא שירות שתמורתו כלולה בערכם של טובים מיובאים. כלומר למרות שנפלנו בתנאים הקודמים ניתן עדיין לחזור חזרה לתנאי הסעיף לקבלת מס 0. אם אני מצליח להוכיח כי התמורה של השירות נמצאת בתוך העלות ששילמנו בגין הטובין המיובאים (שעליהם כבר שולם המע"מ) אז יהיה לי שיעור מס 0.

השירותים ששר האוצר קבע נמצאים בתקנה 12א:

- סעיף 30א(א) תיירים. הסעיף נתן שורה של שירותים שניתנים לתייר, אם אותו שירות כלול ברשימה של הסעיף אז שיעור המס יהיה 0. תייר – יחיד השווה בישראל על פי ויזה מסוג B1 או B2 ורק מי שאין לו דרכון ישראלי יכול לקבל ויזה מסוג כזה.

- סעיף 30א(ב) מכירת פירות וירקות מסוגים שקבע שר האוצר שלא נעשה בהם כל עיבוד יהיה חייב בשיעור מס 0. בתקנה 8א) נקבעו הפירות וירקות שקבע שר האוצר.

מס תשומות

פרק ח' נכוי מס תשומות.

הסעיף שנתן את הכלל לגבי מס תשומות הוא סעיף 38 לחוק.

- סעיף 38א) אומר שעוסק זכאי לנכות מס תשומות.

מס תשומות – מס הערך המוסף שהוטל על מכירות נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכול לצרכי העסק או לשימוש בעסקו.

התנאי הראשון שיהיה מדובר בעוסק, רק עוסק זכאי לנכות מס תשומות.

התנאי השני קיומו של מסמך, אחד משלושה:

1. חשבונית מס שהוצאה לו כדין – צריך לשים את הדגש על ה"כדין".
 2. רשימון יבוא.
 3. מסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל.
- התנאי השלישי שמו של העוסק מופיע על המסמך, חריגים לעניין זה:

תקנה 12ג' לתקנות מע"מ.

התנאי הרביעי הוא נכיו תוך 6 חודשים. סעיף 116 לחוק הוא סעיף שמאשר למנהל להאריך את מועד הניכוי ובלבד שלא יאריך את המועד לתקופה אשר עולה על 5 שנים.

- סעיף 40 עוסק בניכוי מס תשומות לפני רישום כעוסק מורשה ועל איסור זה.

- סעיף 40א' קובע כי סעיף 40 לא יחול אם נכיו שמדובר בעסק בהקמה.

- סעיף 41 לחוק מציג לנו את עיקרון ההקבלה. אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה חייבת במס.

- פס"ד "אלוני עופר" ו"שמן תעשיות" עוסקים בסעיף 41. מדברים על מס תשומות המשמש לעסק בכללותו.

- פס"ד "ממן" החברה ביקשה לנכות מס תשומות בגין שירותים של ברוקר. הברוקר השקיע במניות את הכספים הפנייים של החברה והיא ביקשה לנכות מס תשומות. בית המשפט העליון קבע כי לא מותר לנכות את מס התשומות כי הברוקר קנה ומכר מניות, מניות זה לא נכס והפעולות לא חייבות במע"מ ובכך התשומות של הברוקר שימשו באופן ישיר לעסקה שלא חייבת במע"מ.

- פס"ד "צק פוינט" החברה שכרה את השירותים של אדם שייצע לה בעסקאות של גידור מט"ח. בית המשפט קבע כי מותר לנכות את התשומות האלה. צק פוינט הייתה מבצעת עסקאות שהיו מעורבות עם "דולר" ו"ין" והיא הייתה חייבת להגן על עצמה, אותם שירותים שהיא שכרה היו על מנת להגן עליה עקב השינויים בערך המטבעות שאיתם היא עסקה. מדובר בעצם בסוג של ביטוח שיבטיח שהחברה לא תצא מופסדת מהעסקה, באופן הזה היה אפשר לקשר את העסקה כעסקה חייבת.

- פס"ד "ציביון" (קריטי!!!) מדבר על סעיף 41. מציג לנו שורה של מבחנים שבאמצעותם ניתן לקבל החלטה האם ראוי או לא ראוי לנכות מס תשומות. פס"ד קבע שבמקרה הזה אסור לנכות מס תשומות.

דוגמא:

אדם אשר קנה דירה והוכיח למע"מ כי הוא עוסק. בגין אותה דירה יקבל אותו עוסק מס תשומות אשר אותו הא ינכה. עם חלוף הזמן ניסה אותו אדם למכור את הדירה ולא הצליח. לאחר מספר שנים שלא הצליח למכור החליט אותו אדם לשכור את הדירה וזאת לאחר שקיבל מס תשומות. בגין השכרת דירה קיים פטור ממע"מ ולכן הוא לא רשאי לקבל מס תשומות, ולכן יהיה עליו להחזיר את כל מס התשומות שקיבל בגין אותה דירה.

- סעיף 44 מתיר לשר האוצר למנוע לי נכיו תשומות. התקנות שמפרטות את המצבים שבהם שר האוצר יכול למנוע נכיו מס תשומות:

תקנה 14 עוסקת על רכישת או יבוא רכב פרטי.

תקנה 15 רכישה או בניה דירת מגורים.

תקנה 15א' תשומה המיודעת להנאתו, לתועלתו, לרווחתו או לטובתו של העובד או של בן משפחתו.

תקנה 16 תשומה בשל הוצאות אירוח, למעט הוצאות לאירוח אדם מחו"ל.

תקנה 18 תקנה מיוחדת. התקנה אומרת שכל התקנות שהיו מעליה שאמרו שאסור לנכות מס תשומות הן יותר חזקות ממנה. אך אם אף אחת מהתקנות לא התקיימה עדיין תקנה 18 תחול. התקנה עוסקת בתשומות בשימוש מעורב. כלומר אם אני מחזיק חשבונת שחלקה מותר בניכוי וחלקה לא מותר בניכוי, מה יהיה עליי לעשות? לדוגמא: אם קניתי ניירות למשרד וניירות הביתה, חצי מהחבילה מיועד הביתה וחצי מהחבילה מיועדות למשרד. במצב כזה אני אקבל נכיו מס תשומות באופן יחסי. ניתן להשתמש בתקנה 18אז רק כאשר אני יודע את היחס בין מה שנקנה לעסק ומה שלא נקנה לעסק.

במצב שאני לא יכול לחלק באופן יחסי אני אשתמש בסעיף 18אז, למשל בתדלוק של כלי הרכב.

בחלופה הראשונה פונים למע"מ להתייעץ על אופן החלוקה.

בחלופה השנייה אם מע"מ לא קבע את אופן החלוקה אז אני אנכה 2/3 (שני שלישי), עיקר השירות לצרכי העסק.

בחלופה השלישית אם מע"מ לא קבע את אופן החלוקה אז אני אנכה 1/4 (רבע), עיקר השירות שלא לצרכי עסק.

- יש באתר מצגת שמפרטת את כל הנשא כולל פס"ד (חשוב לעבור!!!!).