

מחיר העסקה

עו"ד עמית גליק

זיו שרון ושות' - עורכי דין

1

מחיר העסקה

סעיף 7

"מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות -

- (1) כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה שלא על פי חוק זה, זולת אם הוטלו בדין על הקונה אך למעט מס על רווחי הון על פי פקודת מס הכנסה ומס על פי חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963;
- (2) כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירה לרבות עמלה או ריבית בשל תשלום לשיעורין ריבית או כל תשלום אחר בשל פיגור בתשלום ופיצויים בשל הפרת ההסכם כשאינן עמה ביטול העסקה, ולרבות מחירן של אריזות."

הכלל: מחיר העסקה - התמורה שהוסכם עליה, לרבות תמורה גבוהה ממחיר שוק, נמוכה ממחיר שוק או מחיר אפס (לדוגי- קידום מכירות).

2 הורג: שווי שוק (מקרים מיוחדים בסעיף 10).

האם פיצויים כלולים במחיר העסקה? פס"ד מבני פלס (143/89)

המקרה: המערערת עסקה בבניה עבור המדינה והבניה הופסקה. המערערת טענה שהמדינה הפרה חוזה, המדינה טענה שזכותה לסיים את החוזה. בסופו של דבר הושגה פשרה שעל פיה שילמה המדינה למערערת סכום כסף לגמר ההתחשבות.

נקבע:

- לא כל תקבול חייב במס אלא רק תקבול בגין עסקה.
- פיצויים בגין נזקי העבר כלולים בסעיף 7 ומהווים חלק ממחיר העסקה.
- פיצויים בגין אובדן רווחים עתידיים או בגין היעדר ממתן שירות בעתיד אינם מהווים עסקה.

הכלל: פיצויים עתידיים אינם חייבים במע"מ!!

3

עסקה במחיר אפס – פס"ד תקליטי סי.בי.אס (ע"ש 170/85)

המקרה:

חברה לייצור תקליטים נתנה ללא תמורה כספית תקליטים שיוצרו על ידה למוסדות ולגופים שונים, בהם רשות השידור, גלי צה"ל, הטלוויזיה ועיתונים בישראל. מרבית פעילות קידום המכירות של החברה מתבצעת דרך ביקורת בעיתונים ומעל גלי האתר, הנעשית על ידי אנשי המוסיקה המקבלים את התקליטים.

נקבע:

- יש לראות בכך כעסקה בה ניתנה הנחה של 100%, ולכן מחיר העסקה אפס.
- ההנחה ניתנה במהלך עסקיה של החברה ולכן זו עסקה שמחירה אפס.
- מאחר שזו עסקה במחיר אפס אין לשלול את מס התשומות שניתנה החברה בגין התקליטים.

4

עסקה במחיר אפס

מה ההבדל בין עסקה במחיר אפס, עסקה בשיעור מע"מ אפס ועסקה פטורה?

עסקה במחיר אפס - עסקה החייבת במע"מ מלא, אלא שאין לה מחיר ולכן אין מע"מ אפקטיבי.

עסקה בשיעור מע"מ אפס - עסקה שיש לה מחיר, אך היא חייבת במע"מ בשיעור אפס ולכן אין מע"מ אפקטיבי.

עסקה פטורה - עסקה שיש לה מחיר, אך היא פטורה ממע"מ.

מאחר שעסקה במחיר אפס ובשיעור מע"מ אפס נחשבות לעסקאות חייבות, **ניתן לנכות את מס התשומות ברכישה.**

5

סעיף 10 – מקרים מיוחדים

3 חלופות לקביעת מחיר השונה מהתמורה שהוסכם עליה:

1. מחיר העסקה הושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים.
2. עסקה ללא תג מחיר.
3. התמורה בחלקה או במלואה אינה בכסף.

○ במקרים אלו מחיר העסקה יקבע לפי שווי שוק - "המחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים".

○ אם לא ניתן לקבוע ע"י שווי שוק, המחיר יקבע בהתאם לעלות הנכס או השירות בתוספת הרייוח המקובל באותו ענף.

6

האם המחיר הושפע מהיחסים המיוחדים?

פסק דין קו אופ זבולון (ע"ש 29/86)

המקרה: חברה נתנה הנחה לעובדיה עבור קניותיהם מהחברה.

נקבע:

- לא הוכח כי היחסים המיוחדים הם אלו שהביאו להנחה. מדובר בהנחה הניתנת לקבוצות עובדים מרוכזות, ואין הבדל בין ההנחות שניתנו לעובדי החברה להנחות שניתנו לוועדים אחרים.
- המבחן לקיום יחסים מיוחדים בסעיף 10 הינו מבחן אובייקטיבי- האם מבחינה אובייקטיבית המחיר הושפע מהיחסים המיוחדים.
- מאחר שלא הוכח קשר בין מחיר העסקה ליחסים המיוחדים, יקבע מחיר העסקה בהתאם לסעיף 7 וסעיף 10 אינו חל.
- מאחר שעל העסקה לא חל סעיף 10, אין סיבה לשלול את מס התשומות שניכתה החברה מכוח תקנה 15א.

הכלל: סעיף 10 חל רק אם יש "קשר סיבתי" (המחיר הושפע), בין המחיר ליחסים המיוחדים.

7

עסקה שלא נקבע לה מחיר

פס"ד יער זאב (ע"ש 98/87)

המקרה: המערערת עסקה בשווק חציר. השיווק התבצע ע"י איסוף אצל המגדל והעברתו במישרין וללא אחסון ביניים לקונה. בשל לוח הזמנים הקצר ומחלוקות עם הקונים לגבי הטיב והמחיר, לא ניתן היה להוציא חשבוניות מס במועד.

נקבע: בית המשפט קבע כי החבות במע"מ היא על פי יום המכירה וחזקה שמסירת הטובין מהווה מכר.

הכלל: גם אם המחיר אינו ידוע, יש להוציא חשבונית מס במועד על בסיס אומדן ואח"כ לתקנה ע"פ הוראות החוק.

8

המחיר בעסקת קומבינציה

פס"ד ניבן (ע"א 108/82)

מהו מחיר העסקה ומועד החיוב במס בעסקת קומבינציה (מכר חלקי)?

מחיר העסקה

- יקבע בהתאם לחלופה הראשונה של סעיף 10 (מכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון).
- החלופה השנייה (עלות + רווח מקובל) רלוונטית רק כשאי אפשר להשתמש בחלופה הראשונה.
- המחיר יקבע בהתאם לשווי הקרקע שקיבלה החברה, שכן זוהי התמורה עבור שירותי הבניה.

מועד החיוב במס

- במועד קבלת החזקה במקרקעין ע"י הקבלן.
- התמורה עבור שירותי הבניה הינה הקרקע שהועברה לקבלן, ולכן חל סעיף 129(1) הקובע את מועד החיוב במס עם קבלת התמורה גם אם טרם התקבלה החזקה.
- לקביעת מועד החיוב במס יש השפעה על קביעת מחיר העסקה!!! (לדוג' – עסקה מותנית)
- לרוב בעסקאות חליפין השווי זהה (מה הדין כשהשווי שונה? !)
- אם קיים רכיב מזומן, יש להפחיתו משווי הקרקע (אגרות בניה...)

9

סעיף 8 - עסקאות מעורבות של מכר ושירות

"בעסקה הכוללת נכס ושירות, יהיה מחיר כולם יחד מחיר העסקה."

פס"ד מרכז הירידים (ע"ש 504/80):

המקרה: חברה העמידה לרשותו של מציג בתערוכה שירותים נלווים כגון ניקיון, תאורה, חשמל, דיילות ושירותי פרסום.

נקבע: בית המשפט קבע כי השירותים הינם נלווים לעסקה העיקרית שהינה שכירת המקום ולכן יש לסווג את העסקה בכללותה כעסקת מכר.

הכלל: בעסקאות מעורבות יש ללכת לאור עיקרון העיקר והטפל. רק כאשר ניתן להפריד בצורה ברורה בין העסקאות יש לנהוג כך.

דוגמאות למחשבה:

1. מכירת נכס + שירותי אחריות, התקנה וכדו'.
2. עסקאות ליסינג מימוני / תפעולי.
3. מכר בתשלומים.

10

סעיף 12 תרומה, תמיכה וכדו'

"(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."

הרציונאל:

"כדי למנוע השתמטות מתשלום מס על ידי הנמכת המחיר של מוצר או של שירות ללקוחות מסוימים, בשל מענק, תרומה או תמורה עקיפה אחרת שניתנה למוכר, תהא סמכות לשר האוצר לקבוע שבמקרים מסוימים תיכלל במחיר גם אותה תמורה עקיפה." (מתוך דברי ההסבר להצעת החוק)

פס"ד החברה הכלכלית חיפה (ע"א 536/86)

המקרה: תרומה לבניית מעון שימש את עובדי החברה.

נקבע:

1. סעיף 12 מהווה סעיף כניסה עצמאי לחוק מע"מ וחל גם כשאין "עסקה". הסעיף חל על כל תקבול שמקבל עוסק.
2. לא נדרש כי יהיה קשר בין התקבול להפחתת מחיר העסקאות.

★ רואים את התרומה ככוללת מע"מ ויש לחלץ את המע"מ מתוך סך התרומה.

11

תקנה 3 כחריג לסעיף 12

○ בתקנה 3 נקבעו מספר סוגי עסקאות שלא יראו בהן כחלק ממחיר עסקאותיו של העוסק.

○ בתקנה מובאת רשימה של תשלומים, תקבולים סובסידיות וכיו"ב, הניתנים ע"י המדינה וגופים ממשלתיים אחרים למטרות ספציפיות שלא יחשבו כתרומה, תמיכה או סיוע.

○ חשוב - בתקנה 3(2)(ה) נקבע כי התקבולים הבאים לא יחשבו כחלק מהמחיר:

"(ה) תקבולים שניתנו לעוסק בדרך של אי תשלום הפרשי הצמדה או ריבית או תשלום מופחת שלהם, בשל הלוואה שניתנה לעוסק מאת בעל שליטה כהגדרתו בסעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה, באותו עוסק, למעט אם תקבולים כאמור ניתנו בידי מלכ"ר;"

12

חיוב במע"מ בגין ריבית רעיונית

פס"ד מרכז הירידים בישראל (974/95)

המקרה:

עיריית תל אביב נתנה הלוואה ללא הפרשי הצמדה וריבית לחברה עירונית בבעלותה, כשלב ביניים עד להפיכת ההלוואה להון מניות.

נקבע:

- אין לראות בהלוואה כהשקעה בהון המניות של החברה העירונית.
- קבלת הלוואה ללא הפרשי הצמדה וריבית מהווה "סיוע" כמשמעותו בסעיף 12.
- מחיר ה"סיוע" הינו הפרשי ההצמדה והריבית שהחברה העירונית לא נדרשה לשלם לעירייה בהחזרת ההלוואה.

13

המחיר בהפרשי הצמדה וריבית

פסק דין ארם משחקים (ע"א 733/89)

המקרה: המערערת מכרה מחשבים. חלק מהמכירות נעשו בעשרה תשלומים צמודים לדולר. החשבונית על מלוא התמורה הוצאה עם התשלום הראשון והמע"מ הועבר במלואו עוד לפני קבלת מלוא התמורה.

השאלה: האם יש חבות במע"מ בגין הפרשי ההצמדה בתשלומים הבאים?

נקבע:

1. מאחר שהמע"מ שולם על מלוא המחיר מראש, הפרשי ההצמדה אינם חייבים במע"מ.
2. הפרשי הצמדה המתווספים לתשלומים שלא שולם המע"מ בגינם, יחשבו כחלק ממחיר העסקה.
3. תשלומי ריבית בכל מקרה יחשבו לחלק ממחיר העסקה.

הכלל: אם מלוא המע"מ שולם, לא ישולם מע"מ על הפרשי ההצמדה בתשלומים הבאים.

14

תקנה 6 – הוצאות עבור לקוחות

6"6. (א) סכום ששילם עוסק כהוצאה בשביל לקוחו, והוצאה חשבונית או מסמך אחר שאישר המנהל לענין זה לשמו של אותו לקוח, לא יהיה חלק מהמחיר.

(ב) נתקבל סכום לתשלום כהוצאות כאמור בתקנת משנה (א) בשביל הלקוח, ולפני שהעוסק שילם אותו כאמור, יראו בו כפקדון ולא כחלק ממחיר העסקה - ויחולו הוראות תקנה 5, באם נתמלאו תנאים אלה, וכל עוד מתקיימים התנאים:

(1) הוצאה חשבונית ללקוח שבה צויין במפורש כי הסכום נתקבל לתשלום הוצאות בשביל הלקוח, תוך פירוט טיב ההוצאות;

(2) הסכום שנתקבל יופקד בחשבון בנק נפרד, לענין הוצאות כאמור ופקדונות כאמור בתקנה 5, שהוא מסוג חשבון עובר ושב ולא יהיה בכספי החשבון כל שימוש אלא לתשלום הוצאות כאמור, או שימוש בפקדונות כאמור.

(ג) כל חלק מהפקדון שלא שימש לתשלום הוצאות כאמור ולא הוחזר ללקוח יראהו כחלק מהמחיר ביום שבו התברר שהפקדון לא יישמש לתשלום הוצאות כאמור."

15

תקנה 6 – מבחן מהותי ומבחן טכני

פסק דין צ.ד.א. (ע"א 8669/07)

המקרה: חברה סיפקה שירותי ניהול ואחזקה לבתים משותפים במתחמי מגורים באמצעות עובדים שלה ובאמצעות קבלני משנה, לרבות תשלום החשבונות המשותפים כגון חשמל, מעלית וביטוח. בתחילה דיווחה החברה על כל התקבול מהדיירים כחייב במע"מ ואח"כ הגישה דוחות מתקנים לפיהם רק העמלה חייבת במע"מ ואילו הסכומים שהועברו לגורמים שלישיים פטורים ממש מאחר והיא שימשה "צינור" להעברתם בלבד.

נקבע: בית המשפט דחה את הערעור וקבע כי החברה לא עמדה במבחן המהותי (המערערת השפיעה באופן מהותי על היקף הכספים שמועברים מהדיירים והייתה מעורבת בהחלטות שונות הקשורות לכספים אלו) ולא עמדה בתנאים הטכניים לצורך החלת תקנה 6.

המבחן המהותי:

האם בנסיבות העוסק משמש אך כמתווך "צינור" לענין תשלום הכספים לצד ג'?

התנאים הטכניים:

1. הוצאת חשבונית ללקוח בה מפורט כי הסכום הינו לתשלום הוצאות עבור הלקוח.
2. הסכום יופקד בחשבון בנק נפרד לשם תשלום ההוצאות ולא יעשה בו כל שימוש.

16

תקנה 4 – אריזות

"נמכרו טובין באריזה ונקבע תשלום בעת האריזה, יחולו הוראות אלה:

(1) אם האריזה אינה ניתנת להחזר - יהא מחירה חלק ממחיר הטובין;

(2) אם האריזה ניתנת להחזר ובעת החזרתה יוחזר גם התשלום שבו חוייבה בעת המכירה, כולו או מקצתו, יראו את האריזה כנמכרת לקונה, ובעת החזרתה יהא דינה כדין טובין המוחזרים מהקונה למוכר לאחר הוצאת חשבונית, במחיר התשלום המוחזר."

17

תקנה 5 – פקדון

"5. (א) ניתן סכום כפקדון או כערובה להחזרת טובין שהושאלו או להבטחת ביצוע עסקה או זכויות אדם הקשור לעסקה, יראו את הפקדון או הערובה כחלק ממחיר העסקה בתום ששה חדשים מעת שניתנו, אלא אם הוחזרו או הפכו לחלק ממחיר העסקה קודם לכן, ואולם –

(1) אם הוסכם בכתב בין הצדדים כי הפקדון או הערובה יישמרו בידי המוכר או בידי אדם מטעמו תקופה הארוכה מששה חדשים, יראו אותם כחלק ממחיר העסקה בתום חודש לאחר תום התקופה המוסכמת;

(2) אם הוכח להנחת דעתו של המנהל כי בענף פלוני נהוגה תקופת פקדון או ערובה אחרת מזו שנקבעה בתקנה זו, או כי החזרת הפקדון או הערובה עוכבה מסיבה מיוחדת, יראו אותם כחלק מהמחיר בתום חודש לאחר תום התקופה האמורה או בחלוף אותה סיבה."

חריג: סכום פקדון בעד מכל גז, שעון חשמל, שעון מים ומוצרים אחרים כיוצא באלה, יראו בו בעת תשלומו כחלק מהמחיר.

18

תקנה 5 – פס"ד גני עומר (ע"ש 34/87)

המקרה: חברה התאגדה על מנת לבנות בתי מגורים לקשישים וכדי לדעת את מספר המעוניינים הרציניים גבתה דמי הרשמה. לבסוף, למי שחתם על חוזה נחשבו דמי ההרשמה כתשלום ע"ח הרכישה, ולמי שלא חתם הוחזר כספו בצרוף הפרשי הצמדה.

נקבע:

- **תשלום הפקדון היווה קניית זכות** להשתתף בפרויקט וזוהי "עיסקה" כמשמעותה בחוק.
- בהתאם להוראות תקנה 5, נדחה החיוב במס בגין העסקה לשישה חודשים לאחר מתן הפיקדון.

לפי ניתוח ביהמ"ש, לכאורה, כמעט כל הפקדת פיקדון הינה "קניית זכות", לכן גם אם הפיקדון יוחזר, המע"מ בגינו לא יושב. לעומת זאת, בתקנה 5 נקבע כי אם הפיקדון יוחזר, הוא לא ייכלל במחיר העסקה!! ← לפי פסה"ד לא ברור מתי יהיה מקרה כזה.