

חוזר לקוחות
מס' 6.2017

א.ג.נ.,

הנדון: דיווח על עמדה חייבת בדיווח בנושאי מע"מ ומכס עד ליום 1 במרס 2017

א. רקע

חוק הטבות במס וייעוץ במס (תיקוני חקיקה), התשע"ו-2015 שפורסם בדצמבר 2015 קבע, בין היתר, כי על אדם הנוקט בעמדה חייבת בדיווח לדווח על כך לרשות המסים. עוד קבע החוק, כי על רשות המסים לפרסם עמדותיה באתר האינטרנט שלה. פקודת מס הכנסה, חוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "החוק") ופקודת המכס תוקנו בהתאם בעקבות כך.

לעניין מע"מ ומכס, עמדה חייבת בדיווח היא עמדה אשר עומדת בניגוד לעמדות שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס החולפת ויתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ש"ח בשנה או 5 מיליון ש"ח במהלך ארבע שנים לכל היותר.

ביום 26 בדצמבר 2016 פרסמה רשות המסים את עמדותיה החייבות בדיווח בגין שנת 2016. זאת בהתאם להוראת סעיף 67ד לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק") ובהתאם להוראות סעיף 231ה לפקודת המכס (להלן: "פקודת המכס" או "הפקודה") שעניינם "נקיטת עמדה חייבת בדיווח". הרשימה כוללת 11 עמדות החייבות בדיווח בנושא מע"מ, ו-16 עמדות לעניין מכס (וכן 31 עמדות בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי).

על אדם הנוקט עמדה החייבת בדיווח לדווח על כך, בתוך 60 ימים מתום שנת המס שבה נקט עמדה חייבת בדיווח. קרי, חובת הדיווח היא עד ה-1 במרץ 2017, לגבי עמדות שנקטו בשנת 2016.

הדיווח יוגש באופן מקוון באמצעות [טופס מע"מ/1346](#) או [טופס מכס/1346](#).

האמור אינו חל על עוסק שמחזור עסקאותיו קטן מ-3 מיליון ₪ בשנה, על חבר בני אדם שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים (מלכ"ר), ואינו חל על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה.

אשר על כן אנו מוצאים לנכון לעדכנכם ולידע אתכם באשר לרשימת העמדות השונות, אשר פורסמו על ידי רשות המסים, שבהתאם להן נדרש דיווח.

בחוזר זה, נתייחס להוראות חוק מע"מ ופקודת המכס לגבי חובת הדיווח ונביא את תמצית רשימת העמדות שהתפרסמה, על ידי רשות המסים, בנושא מע"מ ומכס.

תל אביב - משרד ראשי

מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 6701101 ת.ד. 16593
תל אביב, 6116402 | טלפון: 03-6085555 | פקס: 03-6094022 | info@deloitte.co.il

משרד ירושלים קצת המדע 3 מדל הר חוצבים ירושלים, 9777603 תח. 45396 ירושלים, 9145101	משרד חיפה מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 3105502	משרד באר שבע אלמות 12 פארק התעשייה עומר ת.ד. 1369 עומר, 8496500	משרד אילת המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 8810402	טריגר פורסייט מקבוצת Deloitte מרכז עזריאלי 3 תל אביב, 6701101	Deloitte Analytics הטיבים 7 ת.ד. 7796 פתח תקווה, 4959368	Seker - Deloitte גיבורי ישראל 7 ת.ד. 8458 נתניה דרום, 4250407
טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-ailat@deloitte.co.il	טלפון: 03-6070500 פקס: 03-6070501 info@tfco.co.il	טלפון: 077-8322221 פקס: 03-9190372 info@deloitte.co.il	טלפון: 09-8922444 פקס: 09-8922440 info-seker@deloitte.co.il

התמצית של העמדות מובאת לנוחיותכם בלבד ועל מנת לבחון, האם מדובר "בעמדה חייבת בדיווח" חובה לבחון את העמדה המלאה כפי שפורסמה על ידי רשות המסים ואין להסתמך על התמצית בלבד.

ב. הוראת סעיף 67 לחוק מע"מ

הוראת סעיף 67 לחוק קובעת כי עמדה חייבת בדיווח הינה עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפורסמה רשות המסים עד תום שנת המס החולפת (גם אם העסקה החלה לפני תום שנת המס החולפת) ואשר יתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון שקלים חדשים בשנה או על 5 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנים לכל היותר.

"יתרון מס" - לרבות כל אחד מאלה:

- (1) הנחה או הקלה מהמס, דחיית אירוע המס, הפחתה של סכום המס או הימנעות ממס;
- (2) החזר של מס;
- (3) דחייה של מועד תשלום המס;

בהתאם לכך, נקבע בסעיף 67(ג) כי אדם הנוקט עמדה החייבת בדיווח, ידווח על כך בטופס שיקבע המנהל (טופס מע"מ/1346), בתוך 60 ימים מתום שנת המס שבה נקט עמדה הנוגדת את עמדת רשות המסים. בנוסף נקבע, כי הדיווח יעשה באופן מקוון.

כמו כן, נקבע בחוק, כי רשות המסים תפרסם את עמדותיה במקום נפרד באתר האינטרנט אשר היא מפעילה. רשות המסים מוגבלת לכ-25 עמדות אשר היא יכולה לפרסם בשנה. אולם, בשנים 2016 ו-2017 רשות המסים תהיה רשאית לפרסם 50 עמדות בכל שנה.

ג. תקציר העמדות בנושא מע"מ

עמדה מס' 01/2016 - ניכוי מס תשומות בידי חברת החזקות

חברת החזקות זכאית לנכות מס תשומות כמפורט להלן:

- בשל תשומות כלליות, החברה זכאית לנכות מס תשומות בשיעור של 25%.
 - בשל תשומות ישירות, המשמשות לביצוע עסקאות החייבות במס החברה זכאית לנכות עד 66% ממס התשומות.
 - בשל תשומות ישירות, שאינן משמשות בעסקה החייבת במס, אין חברת החזקות זכאית לנכות כלל מס תשומות.
- חברה שיש לה בנוסף עסקאות חייבות במע"מ ומנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר, תדווח על כך לשם בחינת שיעור הניכוי לו היא זכאית.

עמדה מס' 02/2016 - יבוא שירותים מחו"ל

שירות ייחשב כמיובא לישראל אם הוא נצרך בפועל בישראל, נועד לצריכה בישראל או אם הוא ניתן בקשר לנכס המצוי בישראל. בהתאם לתקנה 6ד לתקנות מע"מ חובת תשלום המס בשל יבוא שירות מוטלת על הקונה, זולת אם ברשותו חשבונית בשל העסקה.

יצוין, כי ניכוי מס תשומות בשל יבוא שירות, יותר בכפוף להתקיימות הוראות הדין, בין היתר בהתאם להוראות סעיפים 38 ו-41 לחוק. שירות שיובא לצריכה באזור סחר חופשי אילת לא יותר בניכוי.

עמדה מס' 03/2016 - אי תחולת הפטור בסעיף 31(1) לחוק בהשכרה לחבר בני אדם

השכרת נכס לחבר בני אדם בבחינת השכרה למגורים. לפיכך, השכרה לחבר בני אדם אינה חוסה תחת הפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 31(1) לחוק אלא חבה במע"מ בשיעור מלא.

עמדה מס' 04/2016- איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים ע"י חברה והשכרתה למגורים
עסקת השכרת דירת מגורים הינה עסקה הפטורה ממע"מ על-פי סעיף 31(1) לחוק. לפיכך, חברה שהיא עוסק אינה רשאית לנכות את מס התשומות בהסתמך על חשבונית המס העצמאית שהוציאה בשל רכישת הדירה.

עמדה מס' 05/2016- שיעור המס החל בשל מתן שירותים הכלולים בערך טובין הפטורים ממע"מ
בהתאם לסעיף 30(א)(5) על שירות הניתן לתושב חוץ לגבי נכס בישראל חל מע"מ בשיעור אפס ככל שהתמורה כלולה בערך הטובין לצורכי המכס. כמו כן, בהתאם לסעיף 30(א)(6) חל מע"מ בשיעור אפס על שינוע הטובין ככל שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין לצורכי המכס. אולם, אם הטובין המיובאים פטורים ממע"מ על השירות יחול מע"מ בשיעור מלא.

עמדה מס' 06/2016- החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת ההתקשרות
תקבול המשולם לעוסק במסגרת "עסקה" לרבות מכוח חוזה הקובע כי ישולמו סכומים בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת שהופסקה ההתקשרות הינו תמורה עבור עסקה ומשכך חב במע"מ.

עמדה מס' 07/2016- החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת ההתקשרות לפני תום המועד המוסכם
במקרים בהם בחוזה התקשרות נקבע, כי הלקוח יקבל הנחה וכי במידה ותיפסק ההתקשרות בטרם עת ישיב הלקוח את סכום הנחה שקיבל, סכום הנחה המושב חייב במע"מ.

עמדה מס' 08/2016- אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק כאשר בפועל נוכה מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס
הפטור על פי סעיף 31(4) לחוק לא יחול מקום בו עוסק ניכה את מס התשומות בעת רכישת הנכס, גם אם לא היה רשאי לעשות כן על פי דין, אלא אם השיב את מס התשומות שניכה בתוך חמש שנים.

עמדה מס' 09/2016- אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק בעת מכירת נכס, שנרכש או יובא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס
מכירת נכס, שנרכש או יובא על-ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה פטורה, חבה במע"מ ואינה באה בגדר הפטור ממס מכוח סעיף 31(4) לחוק.

עמדה מס' 10/2016- אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק בעת מכירת נכס במסגרת עסקה של מתן שירות במקרה בו נכס, אשר על פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, שימש במסגרת עסקה של מתן שירות החייבת במס, לא חל הפטור ממע"מ על פי סעיף 31(4) ומלוא התמורה המשולמת עבור עסקת מתן השירות חבה במע"מ. עם זאת, מכירת אותו נכס במנותק מעסקת השירות תהא פטורה ממע"מ על פי הסעיף האמור.

עמדה מס' 11/2016- החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלום
סכום שגובה עוסק כהוצאת אכיפה וגביה בעקבות פיגור בתשלום למעט החזר הוצאות שנפסק בידי בית המשפט או לשכת ההוצאה לפועל, מהווה חלק ממחיר העסקה על פי סעיף 7(2) לחוק ואי לכך חב במע"מ בידי העוסק. הוראה זו חלה גם במקרים בהם התקבול בגין הפיגור נגבה על-ידי נותן שירות חיצוני עמו העוסק התקשר למטרה זו.

ד. מכס- הוראת סעיף 231 לפקודת המכס

הוראת סעיף 231 לפקודה, בדומה להוראת סעיף 67ד לחוק מע"מ, קובעת בסעיף קטן (א) כי עמדה חייבת בדיווח הינה עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס החולפת (גם אם העסקה החלה לפני תום שנת המס החולפת) ואשר יתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון שקלים חדשים בשנה או על 5 מיליון שקלים חדשים במהלך ארבע שנים לכל היותר.

בהתאם לכך, נקבע בסעיף 231ה(ג) לפקודה, כי אדם הנוקט עמדה החייבת בדיווח ידווח על כך בטופס שיקבע המנהל ([טופס מכס/1346](#)), בתוך 60 ימים מתום שנת המס שבה נקט עמדה הנוגדת את עמדת רשות המסים.

גם במקרה זה נקבע, כי רשות המסים תפרסם את עמדותיה במקום נפרד באתר האינטרנט אשר מפעילה. רשות המסים מוגבלת לכ-25 עמדות אשר יכולה לפרסם בשנה. אולם, בשנים 2016 ו-2017 רשות המסים תהיה רשאית לפרסם 50 עמדות בכל שנה.

ה. תקציר העמדות בנושא מכס

עמדה מס' 1/2016- החזרים בגין הוצאות פרסום- ערך לצרכי מכס
הוצאות פרסום שהוצאו על-ידי הקונה והמוכר שיפה את הקונה בגין אם בדרך של מתן הנחה או בדרך אחרת, לא יופחתו מערך העסקה של הטובין המיובאים.

עמדה מס' 2/2016- הכללת דמי הפצה בערך לצרכי מכס
דמי הפצה (דמי זיכיון) שהם תנאי למכירת הטובין ליצוא, מהווים חלק ממחיר הטובין. דמי הפצה ששולמו בעבור טובין המיובאים בתקופה מסוימת יחולקו למספר הטובין המיובאים באותה תקופה. אם התקופה עולה על שנה יחולקו דמי הפצה לתשלום שנתי ואחר כך יחולק בהתאם לטובין.

עמדה מס' 3/2016- הכללת אחריות בערך לצרכי מכס
מרכיב אחריות שמשלם הקונה למוכר עבור אחריות לטובין המיובאים, נכלל בערך העסקה אף אם הוסכם על התשלום בחוזה נפרד מהחוזה למכירת הטובין המיובאים.

עמדה מס' 04/2016- הנחות- ערך לצרכי המכס
ההנחות תהיינה קבילות לקביעת הערך לצורכי מס יבוא בהתקיים התנאים הבאים במצטבר:

- ההנחה קשורה קשר ישיר לטובין וניתנה עבור הטובין המיובאים
- ההנחות חייבות להיות קבועות וידועות מראש ובלתי מותנות בעת ההערכה של הטובין.

עמדה מס' 5/2016- מרכיבי ההובלה- ערך לצרכי המכס
בהתאם לסעיף 133(א)(5) לפקודת המכס, בקביעת ערך העסקה יש להוסיף את עלויות ההובלה של טובין לנמל היבוא או למקום היבוא. כמו כן, עלויות אלו כוללות את כל התשלומים הנוספים הקשורים בהובלת הטובין למעט דמי השהיית מכולה או דמי פיקדון המכולה.

עמדת מס' 06/2016- הכללת תמלוגים ושירותים בערך לצרכי מכס
יש להוסיף תשלומי תמלוגים, המשתלמים בעבור זיכיון לשימוש בסימן מסחרי, לערך הטובין לצורכי מס יבוא. גם אם נטען לגביהם כי מהווים תשלום בעבור שירותים שונים.

עמדה מס' 07/2016- הספק מרבי של כלים דו/תלת גלגליים (אופנועים)
במק"ח 1765 מיום 24.08.15 בוצע תיקון בצו תעריף המכס בפרט 87.11 שעניינו כלים דו/תלת גלגליים. התיקון האמור כלל מיסוי מדורג של כלים אלה לפי הספק ונפח. במסגרת התיקון האמור נקבע כי הספק הוא ההספק המרבי ללא הגבלה, שניתן להפיק מהמנוע. יובהר, כי ברשימוני היבוא יש לציין אך ורק את ההספק המרבי שניתן להפיק מהמנוע. יצוין, כי ההספק שנקבע לצורכי רישוי של משרד התחבורה אינו רלוונטי לקביעת ההספק

לצורך הסיווג, בצו תעריף המכס.

עמדה מס' 08/2016 - סיווג כוהל אתילי וכוהלים אחרים מפוגלים

סיווגם של כוהל אתילי מפוגל וכוהלים אחרים מפוגלים ייקבע בפרט מכס 22.07.2000 רק כאשר הפיגול מבוצע בהתאם לקבוע בפקודת המפוגלים ובתקנות הכהלים המפוגלים לרבות באמצעות חומרים ובריכוזים שנקבעו בפקודת המכס ובתקנות אלו. במידה ולא יוצרו בהתאם לתקנות יסווגו בפרט מכס 22.07.10999.

עמדה מס' 09/2016 - סיווג סיגריות וסיגרים

יבוא "סיגרים קטנים" יסווגו כסיגריות בפרט 24.02.2000. כאשר העטיפה של המוצר עשויה מעלה טבק טבעי בלבד, הטובין יסווגו כסיגרים בפרט 24.02.1000. כאשר העטיפה של המוצר עשויה מטבק משוחזר ומשקל המוצר הבודד לא עולה על 1.3 גרם הטובין יסווגו כסיגרים בפרט 24.02.1000. אם אחד התנאים אינו מתקיים, הטובין יסווגו כסיגריות בפרט 24.02.2000.

עמדה מס' 10/2016 - סיווג מערכת ABS וחלפים למערכת

מערכת ABS פטורה ממש קניה כאשר היא מיובאת בשלמותה וסיווגה 87.08.3093. החלפים למערכת ABS המיובאים בנפרד יסווגו בפרטי המכס המהותיים שלהם ויהיו חייבים במס קניה.

עמדה מס' 11/2016 - סיווג מסגרות ועדשות באריזה משותפת

טובין המוצגים באריזה משותפת שאינה מיועדת למכירה קמעונאית המכילה, מסגרות למשקפי ראייה ובהן מותקנת עדשת דמה פלסטיק, עדשות אופטיות מפלסטיק ושקיות פלסטיק יסווגו כדלקמן: העדשות האופטיות יסווגו בפרט 90.01.5000. המסגרות עם עדשות הדמה יסווגו בפרט 90.03 בפרטי משנה לפי העניין.

עמדה מס' 12/2016 - מוטות ופרופילים מחמרן "מוכספים או מזהבים"

מוטות ופרופילים מחמרן אחרים, לרבות בעלי צבע כסוף וזהב או מצופים בצבע כסוף או זהב יסווגו בשאר סעיפי פרט 76.04.

עמדה מס' 13/2016 - אבקות על בסיס מרכיבי חלב עם מלטודקסטרין

חלב הכולל תוספת מלטודקסטרין יסווגו בפרט 04.02 ומוצרים מורכבים מחלב טבעי הכוללים תוספת מלטודקסטרין יסווגו בפרט 04.04.

עמדה מס' 14/2016 - סיווג טובין בפרק 4 לצו תעריף המכס

בפרק 4 מסווג בין היתר, תחליף החלבון בשם "סודיום קזאינט". תוספת קטנה של ממתיק לאותו תחליף, אשר לא ניתן לגלותה בבדיקת מעבדה, לא תגרום לשינוי סיווגו והוא ימשיך להיות מסווג באותו הפרק.

עמדה מס' 15/2016 - סיווג תמרים מעוכים

תמרים מעוכים המיוצרים בתהליכים מכאניים בלבד, מבלי שעברו פסטור, חימום או עיבוד כלשהו שאינו מפורט בפרק 8 לצו תעריף המכס סיווגם הוא בפרט מכס 08.04.1010 ולא בפרק 20.

עמדה מס' 16/2016 - כוהל לייצור יין המשתחרר במסגרת פטור מותנה

פרטי המכס 22.07.1051 ו-22.07.1059 הפטורים ממש קניה, קובעים כי ניתן לשחרר במסגרת פטור מותנה "כוהל המשמש לייצור משקה משכר ע"י בעל רישיון לייצור משקאות משכרים". זאת בתנאי שעומד בדרישות התקן הישראלי (1318). אחרת יש לסווגו בפרט מכס 22.07.1090.

אנו תקווה כי מידע ראשוני זה יסייע לכם ואנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח ניסים פחימה, מנהל מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס, טל': 03-6085401

עו"ד דנית כהן, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס, טל': 03-6085512

רו"ח הילה גולדיטש, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס, טל': 073-3994102

רו"ח יניב יזרעאל, מחלקת מיסים עקיפים, חטיבת המס, טל': 03-7181773

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'

רואי חשבון

Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© כל הזכויות שמורות

www.deloitte.co.il

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

© 2017 Brightman Almagor Zohar & Co. Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited.