

עמדות חייבות בדיווח – שנת מס 2016

ביום 26.12.2016 פרסמה רשות המיסים את רשימת העמדות החייבות בדיווח לשנת המס 2016, זאת בהתאם להוראות סעיף 131ה לפקודת מס הכנסה, התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), הוראות סעיף 67ד לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") והוראות סעיפים 231ד ו-231ה לפקודת מכס (להלן: "פקודת מכס"). במסגרת מידעון זה נביא בתמציתיות את עיקרי העמדות החייבות בדיווח בתחום מס הכנסה, מיסוי בינלאומי, מס ערך מוסף ומכס.

רקע כללי

אדם החייב בהגשת דוח שנתי למס הכנסה, בהתאם להוראות סעיף 131א) לפקודה, יפרט בדוח אם נקט בעמדה חייבת בדיווח. על פי סעיף 131ה)א) לפקודה, עמדה חייבת בדיווח הינה עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המיסים עד תום שנת המס שלגביה מוגש הדוח, אשר יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליוני ₪ באותה שנת מס או על 10 מיליוני ₪ במהלך ארבע שנות מס לכל היותר. דיווח בגין נקיטת עמדה חייבת בדיווח במסים עקיפים (מע"מ או מכס) יחול על עמדה שיתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליוני ₪ באותה שנת מס או על 5 מיליוני ₪ במהלך ארבע שנים.

חשוב להבהיר כי יתרון המס הנובע מעמדה מסוימת ייבחן על כלל הפעולות אותן ביצע הנישום הנוגעות לעמדה שפורסמה, וזאת גם אם הפעולות נוגעות למספר נכסים ו/או אירועים שונים. כמו כן, יצירת הפסד שיקוזז בשנים הבאות יכול להיחשב כיתרון מס ויחושב בהתאם למגן המס של הנישום ככל ולא קוזז בשנת המס. עוד יצוין כי לעניין שיעור המס יש להתחשב גם בהוראות העוסקות במס יסף, ככל שהמקרה רלוונטי.

אדם הנוקט עמדה חייבת בדיווח במס הכנסה יפרט בטופס 1346, אשר יצורף לדוח השנתי המוגש על ידו, אם נקט עמדה חייבת בדיווח. עם זאת, אותו אדם רשאי להגיש את הטופס כאמור בתוך 60 ימים ממועד הגשת הדוח. חובה זו לא תחול על מוסד ציבורי, כמשמעותו בפקודה, וכן על יחיד או חבר בני אדם שהכנסתם הפירותית אינה עולה על 3 מיליוני ₪ והכנסתם ההונית אינה עולה על 1.5 מיליוני ₪.

לעומת זאת, אדם הנוקט עמדה חייבת בדיווח במע"מ ידווח על כך בטופס מקוון שיקבע המנהל (נכון למועד כתיבת שורות אלה טרם פורסם הטופס באמצעותו יש לדווח על נקיטת עמדה חייבת בדיווח לעניין מע"מ, מכס, בלו או מס קניה), בתוך 60 ימים מתום שנת המס שבה נקט עמדה חייבת בדיווח כאמור. חובה זו לא תחול על מוסד ציבורי, כמשמעותו בפקודה, על חבר בני אדם העונה על הגדרת מלכ"ר ועל עוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 3 מיליוני ₪. הוראות דומות לדיווח על עמדה חייבת בדיווח נקבעו גם בפקודת המכס.

בשל היקפן הרב של עמדות אלה, והנושאים הרבים שבהן, מומלץ לעיין בנוסח המלא של העמדות החייבות בדיווח ולהסתייע באנשי מקצוע בתחום המיסוי, בטרם הגשת דוחות המס.

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.

עמדות בנושא מס הכנסה

- ❖ עמדה מספר 01/2016 – דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך: הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך (רווחים שלא שולם מס בגינם ושמקורם אינו בהכנסה) בחברה המחלקת, יהא חייב בשיעור מס חברות, והכנסה כאמור תיכלל בחישוב ההכנסה החייבת של החברה. לעניין זה, דיבידנד ייחשב שמקורו ברווחי שיערוך כאשר החברה המחלקת לא הייתה עומדת במבחן הרווח כאמור בסעיף 302 לחוק החברות אילולא היו לה רווחי שיערוך בדוח הכספי.
- ❖ עמדה מס' 02/2016 – דיבידנד מתאגיד מיוחד: בעל מניות המקבל דיבידנד מתאגיד מיוחד, קרי מחברה משפחתית ו/או מחברת בית ו/או מאגודה שיתופית חקלאית, אשר מקורו אינו בהכנסה החייבת המצטברת של התאגיד כאמור, יהא חייב במס בשיעור של 25% לבעל מניות שאינו מהותי, ו-30% לבעל מניות מהותי. לעניין זה, הכנסה חייבת מצטברת של תאגיד מיוחד הינה הכנסתו החייבת בתוספת הכנסה פטורה ממס, בניכוי הפסדים לצורכי מס שנוצרו בתקופה בה חלו על התאגיד ההוראות הרלוונטיות בהתאם לסוג התאגיד, ובהפחתת המס החל על בעלי המניות בשל ההכנסה באותה תקופה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם. יובהר כי נוקט עמדה זו יכול להיות בעל המניות מקבל הדיבידנד ו/או התאגיד המיוחד החייב בניכוי מס במקור.
- ❖ עמדה מס' 03/2016 – ניכוי בעד פחת: הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות הפקודה יהיו בהתאם לדין הספציפי בגין אותו הנכס, אשר סיווגו יהא בהתאם למבחן השכל הישר והאדם הסביר. במקום בו בדין הספציפי לא נקבע שיעור פחת בשל אותו נכס, לא יותר בגינו ניכוי בעד פחת.
- ❖ עמדה מס' 04/2016 – זקיפת שווי שימוש ברכב: זקיפת שווי שימוש ברכב תבוצע על פי החישוב הקבוע בתקנות מס הכנסה (שווי שימוש ברכב), התשמ"ז-1987 ולא תתאפשר זקיפה בסכום שונה מהאמור בהן.
- ❖ עמדה מס' 05/2016 – אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי: חבר בני אדם שבבעלותו מפעל מאושר / מוטב / מועדף ייחס את הניכויים בחישוב הכנסתו החייבת, בהתאם ל"מבחן יחס המחזוריים" הקבוע בחוזר מס הכנסה 3/2006, הן להכנסתו החייבת במס מלא או מופחת והן להכנסתו הפטורה מכוח חוק עידוד השקעות הון.
- ❖ עמדה מס' 06/2016 – זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד: הטבות המס הקבועות בחוק עידוד השקעות הון יחולו במקום בו ההכנסה החייבת ממוסה בשיעור מס חברות. ככל שיוחסה לנישום הכנסה החייבת במס בשיעורים הקבועים ליחיד, הוא יהא חייב במס בהתאם לשיעורים אלה, אלא אם נקבע באופן מפורש כי ההטבה בחוק עידוד השקעות הון תינתן למי שחלים עליו שיעורי המס ליחיד כאמור.
- ❖ עמדה מס' 07/2016 – הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות: נישום לא יהא זכאי לניכוי או הטבת מס המחייבת אישור מצד ג' (כגון אישורים שונים מטעם המדען הראשי) אם לא ימציא אישור כאמור עם הגשת דוח המס.
- ❖ עמדה מס' 08/2016 – הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר: הזכאות לפטור ממס, מלא או חלקי, אינה ניתנת להעברה לאחר בדרך כלשהי, לרבות בדרך של הורשה.

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.

❖ עמדה מס' 09/2016 – הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר: הזכאות לקיזוז הפסדים לצורכי מס של יחיד אינה ניתנת להקניה לנאמנות, להעברה לנישום אחר או להורשה. נוקט העמדה החייב בדיווח הינו הנישום היורש או המבקש לנצל את ההפסדים ובמקרה של הקניה לנאמנות, זהות נוקט העמדה תקבע בהתאם לזהות מגיש הדוח.

עמדות בנושא מיסוי בינלאומי

❖ עמדה מס' 10/2016 – הזכאות לקבלת זיכויים בגין מיסוי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר: הזכאות לקבלת זיכוי בגין מיסוי חוץ ששולמו, לרבות עודף זיכוי שנוצר בגין מיסוי חוץ ששולמו, אינם ניתנים להעברה לאחר לרבות בדרך של הורשה.

❖ עמדה מס' 11/2016 – "מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל: בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף 100א לפקודה, כשאדם מעתיק את תושבותו מישראל למדינה זרה, אף אם זו מדינה שישראל חתומה עמה על אמנת מס, הרי שרואים את נכסיו כאילו נמכרו לפני ניתוק התושבות, ובלבד שמכירת הנכס אינה חייבת במס בישראל במועד המימוש. עמדת רשות המסים הינה שסעיף 100א לא סותר אמנות מס והוא אינו נסוג מפניהן. מבלי לגרוע מהאמור, ככל שיווצר כפל מס בעת מכירת הנכס, ניתן לפנות להליכי הסכמה הדדית בניסיון ליישב את בעיית כפל המס בהתאם ל"הוראת ביצוע מס הכנסה 23/2001 בנושא הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס – נוהל הגשת הבקשה והטיפול בה".

❖ עמדה מס' 12/2016 – שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק: "שנת הסתגלות" כמשמעותה בפקודה, לא תבוא במניין עשר השנים מחוץ לישראל הנדרשות לצורך בחינת זכאותו של הנישום למעמד של "תושב חוזר ותיק".

❖ עמדה מס' 13/2016 – יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינת אמנה) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינת אמנה) על ידי תושב חוזר ותיק או עולה חדש:

1. הכללים ליצירת מוסד קבע לתאגיד זר, תושב מדינת אמנה, וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע לגבי הכנסות שהופקו בישראל, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק.

2. הכללים לייחוס רווחים של תאגיד זר, שאינו תושב מדינת אמנה, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק.

העובדה כי המחוקק מיעט מהגדרת חברה תושבת ישראל, חברה שנשלטת ומנוהלת מישראל בידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או בידי תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות, אינה גורעת מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור.

❖ עמדה מס' 14/2016 – תקרת מיסוי חוץ: לצורך חישוב תקרת הזיכוי בחישוב מיסוי החוץ שניתן להכיר בישראל, יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור המס הקבוע בדין הפנימי או באמנה,

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.

אך בכל מקרה לא יותר מסכום מסי החוץ ששולם בפועל. מתן הזיכוי יעשה בהתאם לעקרונות הבאים:

1. מסי חוץ ששולמו מעבר לתקרה האמורה הינם בבחינת "מס התנדבותי" ואינם ניתנים לזיכוי כמסי חוץ ואף אינם ניתנים להעברה לשנים הבאות.
2. יובהר כי במקרים בהם קיימת בדין הפנימי הזר הוראה לפיה קיימת אפשרות לנישום לבחור שלא יחול לגביו פטור ממס במדינה האחרת, אין לראות בתשלום המס הזר כ"מס התנדבותי", ובלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור הקבוע באמנה ושהבחירה תהיה עקבית.
3. מסי חוץ ששולמו בפועל יכללו מסי חוץ ששולמו ואשר לא יתכן שיוחזרו למשלם במדינה הזרה בדרך כלשהי (לדוגמה החזר הנובע מביצוע קיזוז הפסדים לאחור בחו"ל בהתאם לשיטת "carry-back" הנהוגה במדינות שונות).

❖ עמדה מס' 15/2016 – מסי חוץ מוחזרים: במקרים בהם נעשה בחו"ל קיזוז הפסדים לאחור ("carry-back") בשנת המס בה זכאי הנישום להחזר, יש להגיש בישראל דוח מתקן בגין השנה שבה נדרש זיכוי בגין המס בטרם החזר, בהתאם למועדים הנדרשים בסעיף 210 לפקודה.

❖ עמדה מס' 16/2016 – קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות: תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשבת בישראל כישות שאינה "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation בארצות הברית), אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל.

❖ עמדה מס' 17/2016 – יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר: סעיף 163 לפקודה קובע כי תושב ישראל אשר שולם לו דיבידנד מחברה זרה, שהוכיח לפקיד השומה כי על הכנסה זו שולם מס בישראל על ידי החברה הזרה (למעט מס חברות) יהא זכאי לנכות את המס ששולם על ידי החברה הזרה מהמס שהוא חייב בו, בהתאם לשיעור החזקתו בחברה הזרה. ההקלות בהתאם לסעיף כאמור יינתנו רק ל"דיבידנד משורשר", קרי דיבידנד שחולק מחברה זרה, ואשר חולק מהכנסה מדיבידנד שקיבלה החברה הזרה מחברה תושבת ישראל, שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס בהתאם לפקודה.

❖ עמדה מס' 18/2016 – דיבידנד רעיני המתקבל מחברת משלח יד זרה: בעל מניות תושב חוזר שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל כדיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים ולא יחול על דיבידנד כאמור הפטור ממס לתושב חוזר רגיל. כמו כן, בעל מניות תושב חוזר רגיל שאינו בעל שליטה, המחויב במס רק בעת חלוקת דיבידנד בפועל לא יהיה פטור ממס בהתאם לפטור לתושב חוזר. במקרים האמורים לעיל, יחויב הדיבידנד המיוחס לתושב החוזר בשיעור מס חברות.

❖ עמדה מס' 19/2016 – הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה נשלטת זרה: בעת בחינת תנאי הרווח הפסיבי או ההכנסה הפסיבית, "דיבידנד ניטרלי" לא יכלל במונה ולא במכנה, לצורך חישוב תנאי הרווח או ההכנסה כאמור. לעניין זה, "דיבידנד ניטרלי" הוא דיבידנד שמקורו בהכנסה, אשר הופקה על ידי חבר בני אדם המוחזק על ידי החברה הנשלטת הזרה, במישרין או בעקיפין, ואשר שולם עליה מס בשיעור העולה על 15%.

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.

- ❖ עמדה מס' 20/2016 – הוראות סעיף 97(ב3) – זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל: סעיף 97(ב3) לפקודה מעניק פטור ממס על רווח הון לתושב חוץ, וזאת בכפוף לתנאים הקבועים בסעיף. סעיף 97(ב3)(2) לפקודה מונה מצבים בהם הפטור לא יוענק לתושב החוץ, ובין היתר, במצב בו נייר הערך הנמכר על ידי תושב החוץ הוא נייר ערך של חברה שעיקר שווי נכסיה, מקורו ב"זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל" הכוללת כל ניצול של המקרקעין, אשר מפיק פירות לבעל הזכות במקרקעין, בין במישרין ובין בעקיפין ובכלל זה:
 1. הפקת פירות מניצול אנרגיה סולרית או טורבינות רוח.
 2. תחנות כוח להתפלת מים.
 3. זכות להפיק אנרגיה מחום האדמה.
 4. כל רווח עיתי-מחזורי הנובע משימוש במקרקעין, כגון כביש אגרה בישראל.
- ❖ עמדה מס' 21/2016 – זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות: נאמנות שנקבע בה כי אדם כלשהו לא יהיה נהנה בנאמנות כל עוד הוא תושב ישראל, לעניין סיווג הנאמנות, יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל.
- ❖ עמדה מס' 22/2016 – זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי: נאמנות שנקבע בה כי אדם תושב ישראל כלשהו לא יהיה נהנה עד שיתקיים תנאי מסוים (לדוגמה: בהגיעו לגיל מסוים, שינוי במצב משפחתי וכד'), לעניין סיווג הנאמנות, יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל.
- ❖ עמדה מס' 23/2016 – קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה: לעניין קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה שהיא תושבת מדינת אמנה, הוראות הפקודה קובעות כי יש למעט רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס. אין למעט מ"רווחים שלא שולמו" רווח הון במסגרת שינוי מבנה אשר מהווה אירוע מס פטור במדינת האמנה, שבו נוצר מחיר מקורי חדש.
- ❖ עמדה מס' 24/2016 – חישוב רווחים ראויים לחלוקה (ר"ל) במכירת מניות של חברה זרה: בקביעת הר"ל כהגדרתו בפקודה, בעת מכירת מניות של חברה זרה, ייכללו בחלופה המיסיבית רק "רווחים שנתחייבו במס" בישראל, כך שרווחי החברה הזרה המופקים מחוץ לישראל אינם מהווים ר"ל בהתאם להוראות סעיף 94ב לפקודה.
- ❖ עמדה מס' 25/2016 – תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק מחוץ לישראל: על משלם תושב ישראל באמצעות סניף מחוץ לישראל ו/או חשבון בנק מחוץ לישראל, חלות כל הוראות הפקודה ותקנותיה לעניין חובת ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ולתושבי ישראל.
- ❖ עמדה מס' 26/2016 – חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל: חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ, שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות עסקית בישראל, יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל.

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.

- ❖ עמדה מס' 27/2016 – הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה:
חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על ידי תושב ישראל, ייעשה לפי הוראות הפקודה. נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק ביותר מ-10% מאמצעי השליטה בה.
- ❖ עמדה מס' 28/2016 – קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ:
במקרה בו ניתן לקזז הפסדים ברי קיזוז כנגד הכנסה של תושב ישראל, יש לקזז את ההפסדים ולא ניתן לדחות אותם לשנים העוקבות, גם אם קיזוז כאמור ימנע ניצול הטבה אחרת, כדוגמת זיכוי ממסי חוץ.
- ❖ עמדה מס' 29/2016 – מחירי העברה בעסקה בין לאומית המחושבת לפי שיטת עלות מרווח (Cost +): בחברות המדווחות לפי עלות ומרווח (Cost +), יש לכלול הכנסות לפי שיטה זו גם בגין עלויות מבוססות אופציות.
- ❖ עמדה מס' 30/2016 – מחירי העברה בעסקה בין-לאומית באמצעות צד ג': בעסקה המוצגת כמכירה של נכס או זכות או כמתן שירות או אשראי, מתושב ישראל לצד ג', שלא מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, ובמועד העסקה ישנה התחייבות בכתב או בעל פה, לפיה צד ג' ימכור את הנכס או ייתן את השירות באותם תנאים או בתנאים דומים לתושב חוץ, שהוא קרוב של אותו תושב ישראל שהיה צד לעסקה, או שמתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים, יראו בעסקה כעסקה שנערכה במישרין בין תושב ישראל כאמור לבין תושב החוץ כאמור, והעסקה תדווח בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם. כמו כן, בעסקה שנערכה בין תושב חוץ לצד שלישי שלא מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, ובמועד העסקה ישנה התחייבות בכתב או בעל פה, לפיה העסקה תיעשה באותם תנאים או בתנאים דומים לתושב ישראל, שהוא קרוב של אותו תושב חוץ שהיה צד לעסקה, או שמתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים, יראו בעסקה כעסקה שנערכה במישרין בין תושב החוץ לתושב ישראל כאמור, והעסקה תדווח בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם.
- ❖ עמדה מס' 31/2016 – רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה: במקרים שבהם בעל שליטה תושב ישראל בחברה נשלטת זרה, רכש אמצעי שליטה במהלך השנה, יש לכלול בחישוב הרווחים המיוחסים לו את כל הרווחים שלא שולמו באותה שנת מס, ולכפול אותם בתקופת החזקות באמצעי השליטה בעל שליטה חלקי כל השנה.

עמדות בנושא מס ערך מוסף

❖ עמדה מס' 01/2016 – ניכוי מס תשומות בחברת החזקות: חברת החזקות היא חברה המחזיקה במניות של חברות אחרות ומטרתה העיקרית הינה הפקת הכנסות מהחברות המוחזקות על ידה בדרך של קבלת דיבידנד או מכירה של המניות בחברות המוחזקות. לצורך השגת מטרה זו, מעניקה חברת החזקות לחברות המוחזקות שירותים הכוללים שירותי ניהול ומתן אשראי. לפיכך, חברת החזקות זכאית לנכות מס תשומות, כמפורט להלן:

✓ בשל תשומות כלליות – החברה זכאית לנכות מס תשומות בשיעור של 25%.

✓ בשל תשומות ישירות – החברה זכאית לנכות עד שני שלישים ממס התשומות.

✓ בשל תשומות ישירות, שאינן משמשות בעסקה החייבת במס – אין חברת החזקות זכאית לנכות כלל מס תשומות.

יצוין, כי גם על חברה המבצעת עסקאות בנוסף ובמנותק מפעילותה כחברת החזקות, ואשר מנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר מהמפורט לעיל, לדווח על כך לשם בחינת שיעור ניכוי מס התשומות לו היא זכאית.

❖ עמדה מס' 02/2016 – ייבוא שירותים מחו"ל: בהתאם לחוק מע"מ ולתכליתו לפיה יש למסות את הצריכה של כלל השירותים בישראל, יראו שירות כניתן בישראל כאשר קיימת זיקה בין השירות לבין ישראל שמקורה בזהות של נותן השירות, זהות מקבל השירות או מיקומו הפיזי של הנכס נשוא השירות. לפיכך, 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 ייבוא שירות מוטלת על הקונה, זולת אם ברשותו חשבונית בשל העסקה. ניכוי מס תשומות בשל ייבוא שירות יותר בכפוף להתקיימות הוראות הדין. יובהר כי מס ששולם בגין ייבוא שירות לצריכה באזור סחר חופשי אילת, לא יותר בניכוי.

❖ עמדה מס' 03/2016 – אי תחולת הפטור השכרה למגורים בהשכרה לחבר בני אדם: השכרת נכס לחבר בני אדם, (כגון חברה, עמותה או שותפות), אינה בבחינת השכרה למגורים ולפיכך חבה במע"מ בשיעור מלא. יצוין כי, גם על עוסק המשכיר נכס לחבר בני אדם וסבור כי השוכר מהווה "צינור" להשכרה ליחיד, לדווח על כך לשם בחינת תחולת הפטור.

❖ עמדה מס' 04/2016 – איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים על ידי חברה והשכרתה למגורים: רכישת דירת מגורים על ידי חברה הרשומה כ"עוסק", גם אם לא כעוסק בתחום המקרקעין, ממי שאין עיסוקו במקרקעין, מהווה "עסקת אקראי" החייבת במע"מ. החבות במס חלה על החברה הרוכשת ועליה להוציא חשבונית מס עצמית ולשלם את המס הנובע ממנה. השכרת הדירה למגורים, לרבות לאורגן בחברה, פטורה ממע"מ, ולפיכך המע"מ בגין הרכישה אינו בר קיזוז כמס תשומות.

❖ עמדה מס' 05/2016 – שיעור המס החל בשל מתן שירותים הכלולים בערך טובין הפטורים ממע"מ: במקרים בהם ייבוא טובין חייב במע"מ, לרבות מרכיב השירות הנכלל בערך הטובין לצרכי מס, יחול מע"מ בשיעור אפס. זאת בהתאם לסעיפים 30(א) ו-5(6) לחוק מע"מ, הקובעים כי בגין שירות הניתן לתושב חוץ לגבי נכס המצוי בישראל וכן לגבי שירות שניתן בקשר לשינוע טובין הכלול

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.

בערך הטובין, יחול מע"מ בשיעור אפס. לעומת זאת, כאשר מדובר בייבוא של טובין הפטורים ממע"מ, על השירותים כאמור חל 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 התקשרות: תקבול המשולם לעוסק במסגרת עסקה, לרבות מכוח חוזה הקובע כי ישולמו סכום בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת שהופסקה ההתקשרות ב"נקודת יציאה" עליה הוסכם מראש, אינו מהווה פיצוי נזיקי או פיצוי בגין אובדן רווחים עתידיים, אלא תמורה עבור העסקה, ולכן חייב במע"מ. זאת מכיוון שתקבול כאמור הינו בעל אופי מסחרי ואפשרות התרחשותו נצפתה מראש ועוגנה בחוזה בין הצדדים.

❖ עמדה מס' 07/2016 – החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת התקשרות לפני תום המועד המוסכם: במקרים בהם לקוח מקבל הנחה בכפוף להמשך התקשרות עם עוסק עד למועד מוסכם, ובהסכם בין הצדדים נקבע כי אם הלקוח יפסיק את ההתקשרות לפני המועד האמור, יהיה עליו להשיב את סכום ההנחה שקיבל, הסכומים המוחזרים מהווים חלק בלתי נפרד מהתמורה עבור העסקה ולפיכך חייבים במע"מ בידי העוסק.

❖ עמדה מס' 08/2016 – אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק, כאשר בפועל נוכה מס תשומות בשל רכישה או ייבוא של נכס: במקרים בהם עוסק ניכה מס תשומות שלא כדין בגין רכישה או ייבוא של נכס, והנכס נמכר בחלוף חמש שנים ומעלה ממועד ניכוי מס התשומות, לא יחול הפטור ממס על פי סעיף 31(4) לחוק מע"מ בעת מכירת הנכס, אלא אם כן מס התשומות הושב תוך חמש שנים ממועד הניכוי.

❖ 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 ממס: מכירת נכס שנרכש או יובא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס, והנכס שימש בעסקה החייבת במס, תהיה חייבת במע"מ ואינה נכנסת לתחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק מע"מ מהטעם שבמקרה זה לא הוטל על העוסק מס תשומות בשל הרכישה או ייבוא הנכס, וממילא הוא לא נשא במס תשומות, אשר הדין מנע ממנו לנכותו.

❖ עמדה מס' 10/2016 – עסקה של מתן שירות, אשר לשם ביצועה נעשה שימוש בנכס שעל פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, אינה ניתנת לפיצול ומלוא התמורה חבה במע"מ: במקרה בו נכס, אשר לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, שימש במסגרת עסקה של מתן שירות החייבת במס, מלוא התמורה המשולמת עבור עסקת מתן השירות תהיה חייבת במע"מ. עם זאת, מכירת אותו נכס והשכרתו במנותק מעסקת מתן השירות, תהיה פטורה ממע"מ מכוח סעיף 31(4) לחוק מע"מ.

❖ עמדה מס' 11/2016 – החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלום: סכום שגובה עוסק מלקוח כהוצאות אכיפה וגבייה בעקבות פיגור בתשלום על ידי הלקוח, למעט החזר הוצאות שנפסק בידי בית משפט או לשכת הוצאה לפועל, מהווה חלק ממחיר העסקה ולכן חייב במע"מ בידי העוסק. האמור לעיל חל גם במקרים בהם התקבול בגין הפיגור בתשלום נגבה מהלקוח על ידי נותן שירות חיצוני עמו העוסק התקשר למטרה זו, ואף אם התקבול ישמש לצורך תשלום שכר הטרחה על ידי העוסק לנותן השירות כאמור.

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.

- ❖ עמדה מס' 01/2016 – החזרים בגין הוצאות פרסום – ערך לצרכי מכס: הוצאות פרסום שהוצאו על ידי הקונה לא יופחתו מערך העסקה של הטובין המיובאים, אם המוכר שיפה את הקונה בגין הוצאות אלה בדרך של מתן הנחה על הטובין המיובאים או בדרך אחרת.
- ❖ עמדה מס' 02/2016 – הכללת דמי הפצה בערך לצרכי מכס: דמי הפצה או זיכיון מהווים חלק מערך הטובין המיובאים במידה שהינם תנאי למכירת הטובין לייצוא.
- ❖ עמדה מס' 03/2016 – הכללת אחריות בערך לצרכי מכס: מרכיב האחריות שמשלם הקונה עבור אחריות לטובין המיובאים נכלל בערך העסקה.
- ❖ עמדה מס' 04/2016 – הנחות – ערך לצרכי מכס: הנחות יופחתו מהערך לצרכי מכס בתנאי שהן קשורות קשר ישיר לטובין וניתנו עבור הטובין המיובאים (לא יופחת ערך לצרכי מכס בגין הנחות שניתנו מסיבות אחרות, כגון הנחות בגין טובין שיובאו בעבר או בגין עמידה ביעדי מכירות שנתיים, כאשר היבואן טרם עמד ביעדים לפני ייבוא הטובין). בנוסף, ההנחות חייבות להיות קבועות, ידועות מראש ובלתי מותנות בעת ההערכה של הטובין המיובאים. כלומר, אם לא ניתן לקבוע את גובה ההנחה בעת הערכת הטובין, ההנחה לא תוכר.
- ❖ עמדה מס' 05/2016 – מרכיבי ההובלה – ערך לצרכי מכס: בקביעת ערך העסקה, יש להוסיף את עלויות ההובלה של הטובין לנמל הייבוא או למקום הייבוא, כאשר עלויות אלה כוללות את כל התשלומים הקשורים בהובלת הטובין, כגון היטל סיכון, היטל מטבע, היטל צפיפות, כפי שמופיעים בחשבון המטענים, למעט דמי השהיית מכולה או דמי פיקדון תמורת המכולה.
- ❖ עמדה מס' 06/2016 – הכללת תמלוגים ושירותים בערך לצרכי מכס: במקרים בהם יבואן חותם על הסכם לפיו הוא מקבל את הזיכיון לייבא לישראל טובין הנושאים סימן מסחרי תמורת תשלום תמלוגים, יש להוסיף תשלומים המשולמים לספק לערך הטובין לצורך מיסי ייבוא, גם אם היבואן טוען כי מדובר בתשלומים עבור "שירותים" שונים שהספק מספק ליבואן.
- ❖ עמדה מס' 07/2016 – הספק מרבי של כלים דו / תלת גלגליים (אופנועים): יש לציין ברשימוני הייבוא את ההספקים המרביים שניתן להפיק ממנוע כלי הרכב כפי שתכנן היצרן את הדגם. בהתאם לכך, ההספק שנקבע לצורכי רישוי של משרד התחבורה אינו רלוונטי לקביעת ההספק לצורך סיווגם של כלי הרכב האמורים בצו תעריף המכס.
- ❖ עמדה מס' 08/2016 – סיווג כוהל אתילי מפוגל וכוהלים אחרים מפוגלים: סיווגם של כוהל אתילי מפוגל וכוהלים אחרים מפוגלים (אשר מכילים תוספות של חומרי פיגול רעילים במטרה למנוע את השימוש בהם לצריכה כמזון / משקאות) ייקבע לפי פרט מכס 22.07.2000, רק כאשר הפיגול מבוצע בהתאם לקבוע בפקודת הכהילים המפוגלים ובתקנות הכהילים המפוגלים, לרבות באמצעות חומרים ובריכוזים שנקבעו בפקודת המכס ובתקנות אלו. במידה שהטובין לא יוצרו בהתאם לתנאים הנ"ל, סיווג הכוהל ייקבע בפרט מכס 22.07.1099.
- ❖ עמדה מס' 09/2016 – סיווג סיגריות וסיגרים: כאשר העטיפה של המוצר עשויה מעלה טבק טבעי בלבד, הטובין יסווג כסיגרים. כאשר העטיפה של המוצר עשויה מטבק משוחזר ומשקל המוצר הבודד ללא מסנן עולה על 1.3 גרם (תנאים מצטברים), הטובין יסווג כסיגרים. אם אחד התנאים לא מתקיים, הטובין יסווג כסיגריות.

סוגיות המס הנזכרות במידעון מובאות באופן כללי ותמציתי, ונועדו להפניית תשומת לב בלבד. אין לראות במידעון משום תחליף לחוות דעת ואין להסתמך על תוכנו ללא קבלת ייעוץ ספציפי.

- ❖ עמדה מס' 10/2016 – סיווג מערכת ABS וחלפים למערכת: כל חלקי החילוף לרכב חייבים במס קנייה בשיעור של 12%, מלבד מספר פרטים מצומצם, בהם בלמים, פנסים ומערכת ABS. מערכת ABS פטורה ממס קנייה כשהיא מיובאת כמערכת מושלמת לצורך החלפה או תיקון של המערכת עצמה. אשר על כן, החלפים למערכת ABS כגון גשש, כבל ומח, יסווגו בפרטי המכס המהותיים שלהם ויהיו חייבים במס קנייה.
- ❖ עמדה מס' 11/2016 – סיווג מסגרות ועדשות באריזה משותפת: טובין המוצגים באריזה משותפת שאינה מיועדת למכירה קמעונאית המכילה מסגרות למשקפי ראייה ובהן מותקנות עדשות דמה מפלסטיק (לא אופטיות), עדשות אופטיות מפלסטיק החתוכות למידה ומתאימות למסגרת, שקית פלסטיק שקופה לאריזת העדשות ושקית פלסטיק שקופה לאריזה המשותפת, לא יסווגו כמשקפיים אלא יסווגו בהתאם לעניין.
- ❖ עמדה מס' 12/2016 – מוטות ופרופילים מחמרן "מוכספים או מוזהבים": סיווגם של מוטות ופרופילים מחמרן (אלומיניום) המצופים כסף או זהב ייקבע בסעיפים 76.04-1010 או 76.04-2910, לפי העניין (פטור ממכס). מוטות ופרופילים מחמרן אחרים, לרבות בעלי צבע כסוף או זהב או מצופים יסווגו לפי שאר סעיפים פרט 76.04.
- ❖ עמדה מס' 13/2016 – אבקות על בסיס מרכיבי חלב עם מלטודקסטרין: חלב הכולל תוספת מלטודקסטרין (MALTODEXTRIN) המיוצר מעמילן, יסווג בפרט 04.02. מוצרים המורכבים מחלב טבעי הכוללים תוספת מלטודקסטרין יסווגו בפרט 04.04 (ולא בפרט 19.01).
- ❖ עמדה מס' 14/2016 – סיווג טובין בפרק 4 לצו תעריף המכס: בפרק 4 לצו תעריף המכס מסווגים, בין היתר, חלב מיובש ואבקות על בסיס חלב ללא תוספת מלבד חומרים ממתקים. תוספת קטנה לטובין המסווגים בפרק 4 של תחליף חלבון בשם "סודיום קזאינט" שהוא גבינין הנמס במים, שלא ניתן לגלותה בבדיקת מעבדה מאחר שלא גרמה לשינוי בהרכב לטובין, אינה משנה את סיווג הטובין והם יסווגו בפרק 4.
- ❖ עמדה מס' 15/2016 – סיווג תמרים מעוכים: תמרים מעוכים (Data Paste), המיוצרים בתהליכים מכאניים בלבד, מבלי שעברו פסטור, חימום או עיבוד כלשהו, יסווגו בהתאם לפרק 8 לצו תעריף המכס (ולא בפרק 20).
- ❖ עמדה מס' 16/2016 – כוהל לייצור יין המשתחרר במסגרת פטור מותנה: כוהל המשמש לייצור משקה משכר על ידי בעל רישיון לייצור משקאות משכרים, פטור ממס קנייה. כוהל כאמור המשתחרר במסגרת פטור מותנה לצורך ייצור יין, מותנה בכך שהיין שיוצר יעמוד בדרישות התקן הישראלי.