**חלק 62.7 – החיוב במע''מ**

(החלק כולו הוחלף בחוזר 10/89, שביטל את החוזרים 87/79, 7/81, 5/87, 25/87, 38/87 4- 9/88)

**62.701 – תוכן החלק**

חלק 62.7 יכלול נושאים שונים, שעל פי החוק חייבים במע''מ.

**62.702 – העמדת ציוד לרשות צה"ל**

702.1 לפי חוק רישום ציוד וגיוסו לצה''ל, התשמ''ז-1987, רשאי צה''ל לצוות על בעל ציוד (לרבות כלי רכב למיניהם) להעמיד את הציוד לרשות הצבא, ובעל הציוד מקבל תמורה על כך. חוזר 11/92

702.2 עוסק המעמיד את הציוד לרשות הצבא – יש לראותו כאילו השכיר את הציוד, ולכן העסקה חייבת במס.

702.3 מחיר העסקה הוא התמורה שמשלם צה''ל עבור השימוש בציוד, לרבות תשלום עבור נזק שנגרם לציוד.

702.4 מועד החיוב במס הוא עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל, לפי תקנה 7(א)(2) לתקנות מע''מ.

702.5 סעיף זה מבטל את סעיף 61.206

**62.703 – מע''מ על תלושי שי**

ישנם עוסקים המוכרים תלושי שי ללקוחות שונים, הנותנים אותם במתנה לעובדיהם, או לכל מטרה אחרת.

יש לראות בתלושי החג "מסמך סחיר", ועל כן מכירתם אינה חייבת במס בעת מסירתם למקבל. מאידך, בעת מימוש תלושי השי ורכישת טובין באמצעותם אצל העוסק שהנפיק אותם – יש לראות בהם תמורה בגין עסקה, החייבת במע''מ.

**62.704 – פיצוי כספי בגין נזק**

בעניין זה, ראה סעיף 66.714 (חוזר 35/87 מיום 19.8.87)

**62.705\* - מתן שירות לתאגיד זר**

בעקבות פסק דין של בית משפט מחוזי בחיפה בע''ש 61/86 ("סקוריטס" ביטוח בע''מ נגד מנהל מס ערך מוסף), מובהר בזה, כי מתן שירות על ידי עוסק ישראלי לתאגיד זר שיש לו עסקים או פעילות בישראל (למשל חברת ביטוח זרה או חברת "לוידס" המבטחת לקוחות ישראליים) אינו בגדר מתן שירות ל"תושב חוץ" כהגדרתו בחוק. לפי כך לא חל על שירות זה סעיף 30(א)(5) לחוק, והעסקה חייבת במס בשיעור המלא.

יצוין, כי התמורה שמקבל העוסק הישראלי מן התאגיד הזר, חייבת במס בשיעור המלא, גם אם היא מתקבלת במטבע חוץ.

\*ראה בעניין מתן שירות לתושב חוץ גם הוראת פרשנות 2/96 (ר' להלן אחרי סעיף 63.217)- העורכים.

**62.706 – הפקעת מקרקעין ע''י מלכ''ר**

הפקעת מקרקעין על ידי רשויות מקומיות או עיריות היא בגדר עסקה החייבת במס. לעניין זה ראה סעיף 69.213.

**62.707 – עסקת אקראי – נוהל ביצוע**  הוחלף בחוזר 7/95

707.1 בכל פנייה של מבצע עסקת אקראי – יש למסור לפונה טופס מע''מ 836\* (מקור + שני העתקים)

לעניין עסקת אקראי במקרקעין – יש לקרוא את האמור בסעיף 65.423 (חוזר 15/92) המבצע, או בא- כוחו, ימלא את כל הפרטים הנדרשים בטופס האמור.

707.2 הפקיד המטפל בעסקאות כאמור, יוודא שאכן מולאו בטופס כל הפרטים, וכן יוודא את צירוף מסמכים הנוגעים לביצוע העסקה, כגון: הסכם מכר, חוזה – ברכשת מקרקעין, וכד'.

707.3 לאחר שמולאו בטופס כל הפרטים, יצורפו לו המסמכים הנוגעים, יפתח תיק למבצע העסקה ע''פ הנתונים בטופס 8356.

הנתונים שיוזנו: שם, כתובת, סוג תיק 05, מספר טלפון (אין צורך בטופס רישום). אם כבר קיים רישום בסוג תיק 05, אין צורך ברישום נוסף.

707.4 מקור הטופס (לבן) בצירוף העתק ראשון (ורוד) יימסרו לעוסק, לביצוע התשלום בבנק. התשלום יבוצע בהמחאה בנקאית ו/או במזומנים בלבד.

המקור (הלבן) ישמש כמסמך לניכוי מס תשומות, רק אם הוחתם בחותמת וחתימת הבנק, המאשר את ביצוע התשלום.

לעניין זה – ראה תת-פסקה א' (של פסקה 65.423.3, שפורסמה בחוזר 15/92), (שפורסמה בחוזר 7/98). חוזר 7/98

העתק ראשון (ורוד) יישאר בידי מבצע העסקה. העתק שני (תכלת) יישאר במשרד האזורי, ויתויק בקלסר מיוחד למעקב.

707.5 מועד התשלום-

(א) הודיע המבצע על העסקה במועד- המס בגינה ישולם עד ה- 15 בחודש שלאחר החודש שבו בוצעה העסקה, למשל: אם העסקה בוצעה בחודש ינואר, ישולם המס בגינה עד ה-15 בחודש פברואר.

(ב) הודיע באיחור- המס ישולם מיד, תוך דרישה לתשלום קנסות, הפרשי הצמדה וריבית המגיעים בגין הפיגור.

707.6 בתחילת כל חודש יש לבדוק במסוף, אם התשלום הנוגע נקלט במצב החשבון, ולפעול כמפורט בזה:

(א) אם הדו''ח נקלט- תדפיס התשלום יצורף להעתק שנשאר במשרד.

(ב) אם הדו''ח לא נקלט- יש לברר עם מבצע העסקה את הסיבות לאי-תשלום, ולפעול כמשתמע מכך.

707.7\* ניכוי מע''מ בגין עסקת אקראי במקרקעין- הוחלף בחוזר 10/95 ושוב בחוזר 11/95

(א) במקרים שבהם אדם המבצע עסקת אקראי במקרקעי מנכה מהמע''מ שהוא חייב את המע''מ ששולם בעבר בגין רכישת המקרקעין (אך לא נוכה בעת הרכישה) – יש לצרף טופס עסקת אקראי גם תשלום של מקור החשבונית, שעל פיהן נוכה המס, ולוודא, שאכן נתמלאו תנאי סעיף 43א לחוק מע''מ.

כמו כן יש לוודא, שהחשבוניות ששימשו לניכוי המס הוצאו כדין, ושמוציאי החשבונית רשומים במע''מ ומדווחים כדין, או היו רשומים ודיווחו כדין.

(ב) במקרים, שבהם סכום המס המגיע זהה לסכום המס שנוכה (אפס לתשלום), יש לפעול כאמור בפסקה 62.708.7 (ד) (שפורסמה בחוזר 7/95).

(ג) הבהרות-

- המס ששולם בגין המקרקעין, יכול לכלול גם את המס ששולם בגין שירותים נלווים של עו''ד, מתווך, שמאי וכד'.

- גובה הסכום שניתן לנכות כאמור, לא יעלה על סכום המס המגיע.

**62.708 – עסקאות אקראי – מלכ''רים ומוסדות כספיים המבצעים מספר עסקאות בחודש**

708.1 מבצעים כאמור יקבלו במשרד מע''מ, שאליו הם שייכים, כמות של 20 טפסים, מספרי הטפסים (המספר השוטף ממוגנט מראש בשובר התשלום) שנמסרו למבצעים יירשמו למעקב.

708.2 עד ה- 10 בכל חודש, על המבצעים להחזיר למשרד את ההעתקים התכולים.

708.3 לעניין מעקב אחר ביצוע התשלום – יש לפעול כאמור בפסקה 707.6 לעיל.

708.4 לעניין דיווח תשלום באיחור- יש לפעול כאמור בפסקה 707.5 לעיל.

708.5 (א) מלכ''רים ומוסדות כספיים כאמור, המבקשים לשלם בשובר אחד את המס המגיע בגין כל העסקאות שביצעו במשך החודש – יש לאפשר זאת להם.

(ב) התשלום יבוצע באמצעות שובר אחד לתשלום, במצורף לטופס דיווח עסקת אקראי.

(ג) המלכ''ר המוסד ימסור את ההעתקים התכולים למשרד מע''מ (שבו קיבל את הטפסים), בצירוף תצלום שובר התשלום, המאושר בחותמת הבנק.

(ד) לאחר שאומת ביצוע התשלום, ונמצא שהסכום ששולם אכן זהה לסכום המגיע בגין כל העסקאות, יאשר זאת המוסמך לכך (ע''ג ההעתק הוורוד) הן בחותמת המשרד והן בחותמתו האישית.

**62.709 - החזר הוצאות ושכר טרחת עו''ד שפוסק בית משפט – חבות במס** חוזר 5/90

709.1 לפי תקנה 512(ג) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ''ד-1984, יש להוסיף לסכום שפסק בית משפט כשכר טרחת עו''ד לצד הזוכה, סכום השווה למע''מ החל עליו.

709.2 שכר טרחת עו''ד וכן החזר הוצאות שפוסק בית המשפט, אינם בגדר תמורה בגין "עסקה" כהגדרתה בחוק, ולכן אינם חייבים במס.

סכום זה מהווה לעשה את החזר המע''מ ששילם הצד הזוכה על שכר הטרחה לעורך דינו, ויש להתייחס לסכום כאל פיצוי בגין ההוצאה שהיתה לבעל הדין.

709.3 האמור לעיל חל גם כאשר המדינה זוכה בדין ונפסק לטובתה החזר הוצאות משפט ושכר טרחת עו''ד.

**62.710 – עסקת אקראי – חבות במס** חוזר 5/90

הוראה בעניין הנ''ל, ראה סעיף 65.423 (חוזר 15/92)

62.711 – מכירת בולים ע''י סוכנים ומדורים חוזר 17/91, 22/94

711.1 מכירת בולי דואר ע''י סוכנים

(א) סעיף 19(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל''ו-1975 (להלן "החוק"), קובע, בין היתר, כי מי שעסקו מכירת בולי דואר במחיר הנקוב בהם- רואים אותו כנותן שירות למי שסיפק לו אותם למכירה.

(ב) סעיף זה חל על סוכן דואר, אשר קיבל אישור מטעם רשות הדואר להיות סוכן דואר.

(ג) מחיר העסקה-

לפי סעיף 9(א) לחוק, מחיר העסקה הוא העמלה או התמורה האחרת, שקיבל סוכן הדואר ממי שסיפק לו את הבולים למכירה (רשות הדואר); כלומר, סוכן הדואר יחויב במע''מ על ההפרש שבין מחיר הבולים שנמכרו על ידן ללקוחותיו, לבין מחיר הבולים שרכש מרשות הדואר.

711.2 מכירת בולי דואר ע''י מדוורים

(א) מדוור הוא מי שמתקיימים לגביו הכללים הבאים באופן מצטבר:

(1) מי שעסקו הדפסת מכתבים לגופים שונים, ומשלוח מכתבים בעבורם ובשמם.

(2) כמות הבולים (משלוחי דואר), שהוא רוכש מרשות הדואר, היא לא פחות מ 50,000 \* בולים בחודש בממוצע. (\* 22/94 – במקום 300,000)

(3) קיים ניהול חשבוניות חודשי נפרד לגבי רכישת הבולים, מול חיוב של כל לקוח ולקוח בנפרד.

ניהול חשבונות זה יהא חלק בלתי נפרד מהנח''ש בעסקו של המדוור.

(ב) החיוב במע''מ שחל על המדוור

(1) המדוור יחויב במע''מ על ההפרש שבין המחיר הכולל של העסקה ללקוח לבין מחיר הבולים במחיר הנקוב בהם.

(2) כמו כן, המדוור יחויב במע''מ על ההפרש שבין מחיר הבולים שרכש מרשות הדואר, לבין מחיר הבולים שהוא מכר ללקוח.

**62.712 – תחולת סעיף 31(4) לחוק מס ערך מוסף**  הוראות פרשנות 88, חוזר 11/92

712.1 סעיף 31(4) קובע פטור על מכירת נכס, שעל פי דין לאניתן היה בעיית הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו או ייבואו.

712.2 הפטור לא חל על נכסים שנרכשו לפני תחילת החוק (1.7.76), ולכן מכירתם חייבת במס. יחד עם זאת,הפטור יחול על נכסים שנרכשו לפני תחילת החוק, לא ניתן היה לנכות את מס התשומות בגינם, כגון: רכישת נכס ע''י יהלומן שעסקאותיו פטורות מכוח סעיף 33 לחוק מע''מ, וכן רכישת דירת מגורים המשמשות להשכרה למגורים, הפטורה ממס מכוח סעיף 31(1) או (2) לחוק.

**62.713 – מסירת טובין בארץ ע''י חברת בלדרות**  חוזר 4/93

בעניין זה, ראה פסקה 22.931.7 בחוזר 23/92 מ-1.11.92

**62.714 – עסקאות שכר-מכר** חוזר 22/94

714.1 סוגי עסקאות שכר-מכר (ליסינג)

(א) שכר מכר תפעולי- במסגרת עסקה זו חוכר הנכס משלם דמי שכירות למשכיר בגין השימוש שיעשה בנכס, ולא בגין רכישת זכות הקניין בנכס.

(ב) שכר-מכר פיננסי (מימוני) – במסגרת עסקה זו מקבל החוכר מאת המחכיר מימון לצורך רכישת בעלות עתידית על הנכס. בעת חתימת החוזה הבעלות הפורמאלית נשארת בידי המחכיר, אבל מבחינה כלכלית רואים את החוכר כבעלים של הנכס כבר בשלב חתימת החוזה.

714.2 החבות במס

לשם הנוחות והאחידות ועל מנת למנוע מחלוקות באשר לסוג העסקה, נקבע לעניין כלכלי החבות במע''מ, כי על כל עסקה של שכר-מכר מימוני יחולו אותם הכללים החלים על עסקת שכר-מכר תפעולי, דהיינו: שתי העסקאות תיחשבנה כעסקאות של השכרת נכסים.

714.3 מועד החיוב במס

הן בעסקאות שכר-מכר תפעולי והן בעסקת שכר-מכר מימוני של הנכס, מועד החיוב במס הוא כאמור בתקנה 7(א)(2) לתקנות מע''מ, התשל''ו-1976 (השכרת נכסים), דהיינו עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל.

714.4 מחיר העסקה

בעסקת שכר-מכר תפעולי ובעסקת שכר-מכר מימוני של הנכס, כל תשלום המשתלם ע''י הקונה חייב במס במלואו. האמור לעיל חל גם כאשר עפ''י תנאי העסקה התשלומים הינם צמודים (למדד, לשער מטבע או לכל בסיס הצמדה אחר) ו/או נושאי ריבית.

714.5 הוצאת חשבונית

(א) בהתאם להוראות סעיף 46 לחוק מס ערך מוסף, התשל''ו-1975, בעסקת שכר-מכר תפעולי, וכן בעסקת שכר-מכר מימוני של הנכס, על המחכיר להוציא חשבונית תוך שבעה ימים ממועד קבלת התמורה.

(ב) כאשר הנכס המוחכר הוא רכב פרטי כהגדרתו בתקנות מס ערך מוסף, התשל''ן-1976, על המחכיר לציין על גבי החשבונית, כי מדובר ברכב פרטי, וכן עליו לציין את מספר רישיון הרכב.

**62.715 – קבלת אישור לתשלום מע''מ, במקום החייב בו**

715.1 על פי סעיף 20 לחוק מע''מ, מי שאינו חייב במס, רשאי לקבל על עצמו את חובת התשלום וזאת בהסכמת המנהל ובתנאים שקבע.

715.2 הסכמה כאמור, תאושר ע''י מי שהואצלה לו הסמכות לכך.

715.3 בקשה כמור, תוגש במשרד מע''מ האזורי (ע''ג טופס מע''מ 11א), ותאושר במקרים כדלקמן:

(א) שותפות- (כאמור בתקנה 10 לתקנות הרישום) השותפות תקבל על עצמה תשלום המס, במקום כל אחד מהשותפים.

(ב) פירוק שותפות- כל אחד מהשותפים נוטל את חלקו ומקים עסק עצמאי, ומקבל על עצמו את תשלום המס במקום השותפות, ובלבד שלא חל סעיף 30(א)(14) לחוק מע''מ.

(ג) שותפות הנרשמת כחברה- ובלבד שרוב בעלי המניות בחברה הם העוסקים שהיו רשומים בשותפות, ולא חל סעיף 30(א)(14) לחוק מע''מ.

(ד) עצמאי הנרשם כחברה- ובלבד חל סעיף 30(א)(14) לחוק מע''מ.

(ה) פטירת עוסק- במקרים בהם היורשים ממשיכים כעוסקים.

(ו) מכירת מפעל בשלמותו לחברה אחרת- כשרוב בעלי המניות בחברה החייבת הם אותם בעלי המניות בחברה המבקשת לקבל על עצמה את החבות, ולא חל עליה סעיף 30(א)(14) לחוק מע''מ.

(ז) העברת מלאי מעוסק לקרובו- "קרוב"- בן/בת זוג, אחות, הורה, הורי הורה, וכן בן/בת זוג של אחד מאלה.

(ח) חשד סביר לאי דיווח ותשלום – משוכנע הממונה או סגנו, כי קיים חשש סביר שהחייב לא ידווח ולא ישלם את המס המגיע- יפנה הממונה לקבל אישור מסגן מנהל המכס לגבייה.

715.4 אי-מתן שירות לאחר מעשה-בקשה שהוגשה לאחר מעשה, לא תאושר. החייב במס יידרש לדווח ולשלם את המס המגיע בגין העסקה, כולל חיובי פיגורים, כמתחייב מחוק מע''מ ומחוק המיסים (קנס פיגורים)

715.5 מקרים חריגים – למרות האמור לעיל, במקרים חריגים, כאשר לא חל עליהם סעיף 30(א)(14), ומדובר בהעברת נכסים בין שתי חברות שקיימת ביניהן זיקת בעלות- יועבר הנושא לשיקולו של הממונה האזורי.

715.6 העברת נכסים ו/או התחייבות בעקבות שינוי מבנה וארגון על פי סעיפים 105-103 לפקודת מס הכנסה – יצוין, שכאשר מועברים נכסים ו/או התחייבויות על-פי סעיפים 105-103 לפקודה הנ''ל, מדובר ב- 2 עוסקים מורשים בלבד, ובתנאי שבחברה הקולטת קיים בסיס חוקי לניכוי מס תשומות. חוזר 4/98

הערת העורכים:

סעיפים 62.720 להלן עד הנספחים מקורם בהוראות פרשנות כמסומן בצידם ומספריהם ניתנו על ידינו.

62.720\* - הפרשי הצמדה וריבית- חבות במע''מ הוראת פרשנות 1/93

\* המספר ניתן ע''י העורכים.

(חוזר המחלקה המקצועית מספר מעמ/2-1א מיום 8 בפברואר 1993)

1. ביום 15.9.92 ניתן פסה''ד בבית המשפט העליון בעניין ארם משחקים (ע''א 733/89) (ר' אוגדני הפסקה, עמ' 1483א – העורכים), אשר קובע הלכה חדשה לעניין החבות במע''מ של הפרשי ההצמדה בעסקת מכר של טובין בתשלומים.

בית המשפט העליון פסק כי הפרשי ההצמדה, המשתלמים על ידי הקונה בעסקת מכר של טובין בתשלומים, אינם חייבים במס. בית המשפט השתית פסיקתו זו על שני טעמים עיקריים:

1. טעם משפט פורמלי- "הפרשי הצמדה" אינם נכללים במפורש בסעיף 7(2) הקובע מהו מחירה של עסקה לעניין החוק (לעומת "ריבית" המצוינת בסעיף במפורש).
2. טעם כלכלי- בעסקת מכר של טובין מועד החיוב במס הוא עם מסירתם של הטובין לקונה, וזאת מכוח הוראת סעיף 22 לחוק. במועד זה (מועד מסירת הטובין) על המוכר להוציא חשבונית מס על מלוא מחיר הקרן של הטובין ולשלם את המע''מ הנובע ממנה לשלטונות מע''מ. הפרשי ההצמדה המשתלמים על ידי הקונה בתשלומים העתיים בהתאם להסכם בינו לבין המוכר אינם מהווים תמורה נוספת בגין העסקה, אלא הם בבחינת תרגום של אותו הסכום הקרן שהמס עליו שולם מראש – למושגי שווי הכסף של מועד התשלום בפועל על ידי הקונה. במילים אחרות, הפרשי ההצמדה המשתלמים בעסקה של מכר בתשלומים אינם אלא ביטוי לאותה תמורה שכבר מוסתה (במועד מסירתם של הטובין).
3. בעקבות הלכת ארם משחקים ברצוננו להבהיר כדלקמן:
4. פסיקתו האמורה של בית המשפט העליון התייחסה למרכיב הפרשי הצמדה בלבד, ולא למרכיב הריבית, החייב במס מכוח סעיף 7(2) לחוק (הדבר נאמר אף במפורש בפסה''ד). כשמדבור בעסקת מכר בתשלומים יש לבודד את מרכיב הריבית – והריבית תחויב במס – כמן גם הקרן- במועד מסירתם של הטובין.
5. יש ליישם את הלכת ארם באותם מקרים בהם נקבע בהסכם בין הצדדים במפורש, כי התשלומים ישאו הפרשי הצמדה (הצמדה למדד, למטבע זר וכו'). לשם ההדגמה- במקרה שבו נקבע בהסכם כי לתשלומים תיווסף ריבית בגובה 22%, אזי יש לראות בתוספת זו ריבית בלבד, והיא תהיה חייבת במס במלואה.
6. ההלכה שנקבעה, לפיה הפרשי ההצמדה אינם חייבים במע''מ, תחול רק באותם מקרים בהם הקרן מוסתה מראש, דהיינו כאשר מועד החיוב במס קודם למועד תשלומם של הפרשי ההצמדה.

להלן דוגמאות:

1. במכירת דירה ע''י קבלן ובהסכם המכר נקבע כי המחיר ישא הפרשי הצמדה לשער הדולר- בעסקה זו, שהיא מכר מקרקעין, מועד החיוב במס הוא מעורב (סעיף 28 (א) ביחד עם סעיף 29(1) לחוק). כל תמורה המשולמת על ידי הקונה לקבלן המוכר לפני מועד החיוב במס לפי סעיף 28(א) (כלומר לפני העמדת המקרקעין לרשות הקונה או רישום המקרקעין על שמו של הקונה, לפי המוקדם) תהא חייבת במס במלואה בעת תשלומה כולל מרכיב הפרשי ההצמדה לדולר שבכל תשלום ותשלום.

במועד העמדת המקרקעין לרשות הקונה או במועד הרישום של המקרקעין על שמו של הקונה, לפי המוקדם, על הקבלן להוציא חשבונית מס על מלוא מחיר העסקה, אפילו טרם שולמה מלוא התמורה על ידי הקונה. במקרה כזה, אם נותר לקונה חוב לקבלן, ומסוכם ביניהם כי יתרת החוב תשולם בתשלומים עתיים נושאי הפרשי הצמדה- אזי מרכיב הפרשי ההצמדה לא יהיה חייב במס, שכן הקרן כוסתה מראש.

1. בעסקאות שחלה עליהן תקנה 7(א) לתקנות מע''מ, דהיינו- מועד החיוב במס הוא על בסיס מזומן בלבד (עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל) – יהא חייב במס כל תשלום המשתלם על ידי מקבל השרות או הקונה לפי העניין, במלואו, לרבות מרכי הפרשי ההצמדה הטמון בו.
2. יודגש, כי אנו שוקלים תיקון חקיקה בנושא. יש ליישם את העקרונות האמורים לעיל, כל עוד לא יחול שינוי במצב החוקי הקיים.
3. אופן הטיפול בתיקים:
4. כעקרון, כל עוסק רשאי להגיש דו''ח מתקן (תביעה להחזר מס) הנובע מהשינוי במצב המשפטי לאור הלכת ארם במסגרת סעיף 105(ג).
5. אין לפתוח שומות בשל השינוי במצב המשפטי האמור, הואיל ולעוסק הייתה הזדמנות להעלות טענות משפטיות בהליכי הערעור על השומה.

**62.721\* - מע''מ על קרקע חקלאית – שינוי יעוד** הוראת פרשנות 3/93

\* המס\*ר ניתן ע''י העורכים. חוזר המחלקה המקצועית מע''מ / 2א מ-20 באפריל 1993

לאור מדיניות הממשלה לעידוד הבנייה למגורים, רבים המקרים של שינוי יעוד של קרקעות עפ''י תכנית בניין ערים (ת.ב.ע), דהיינו: שינוי יעודה של קרקע חקלאית למגורים.

פועל יוצא משינוי היעוד הינו עליית ערכה של הקרקע במידה ניכרת. יצוין, כי עפ''י דיני התכנון והבנייה קיים איסור לבנות בניה למגורים על קרקע חקלאית, ואולם בדרך כלל ניתן לעשות שימוש חקלאי בקרקע שיעודה למגורים.

הוראה זו נועדה לקבוע עקרונות בדבר החבות במע''מ לגבי קרקע חקלאית והשלכות שינוי היעוד על החבות במס.

1. קרקע חקלאית בבעלותו של חקלאי
2. בהוראה זו "חקלאי" – מי שעסקו בענף החקלאות.
3. קרקע חקלאית בבעלותו של חקלאי, המשמשת אותו בעיסוקו בענף החקלאות, הינה בבחינת "ציוד" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק ("נכס ששימש, משמש או נועד לשמש לעוסק בעסקיו ואין מכירתו מעיסוק העוסק") ועל כן מכירתה חייבת במס.
4. (א) חקלאי המפסיק את פעילותו החקלאית על חלקת קרקע מסוימת, רשאי לדווח למע''מ במועד הפסקת הפעילות כאמור על "מכר" (שימוש לצורך עצמי). לשם אימות אם הדיווח על ידי החקלאי על שימוש עצמי כאמור נעשה כדין, יש לוודא כי הודיע לרשויות מס רכוש על הפסקת פעילותו החקלאית על אותה חלקת קרקע.

(ב) מחיר העסקה ייקבע לפי סעיף 10לחוק. דהיינו: מחירה של הקרקע בשוק החופשי. ניתן להיעזר בקביעת המחיר בהערכות של מס רכוש, מס הכנסה, שמאים וכד'. למותר לציין, כי אם הקרקע נמצאת בהליכים של שינוי יעוד מטעם רשויות התכנון והבנייה, או שכבר הוכרזה בת.ב.ע כקרקע המיועדת לבנייה למגורים – יש בכך כדי להשפיע על המחיר שייקבע לפי סעיף 10.

(ג) עם הדיווח על שימוש לצורך עצמי כאמור, חדלה הקרקע להיות "ציוד", והיא הופכת לנכס מקרקעין של החקלאי במעמדו כאדם פרטי (מותנה בכך שלאחר הדיווח בגין שימוש לצורך עצמי לא ייעשה כל שימוש עסקי בקרקע). לפיכך, במכירת הקרקע בשלב מאוחר יותר יחולו הכללים של עסקת אקראי במקרקעין.

מחיר העסקה במכירה יכול לשמש כלי עזר למבחן, האם המחיר שדווח על השימוש לצורך עצמי היה נכון.

1. חקלאי, הממשיך לעשות שימוש חקלאי בקרקע גם לאחר שינוי יעודה (לאחר פרסום ת.ב.ע ברשומות), לא יהיה חייב במס בשימוש לצורך עצמי במועד שינוי היעוד.
2. חקלאי שהפסיק את פעילותו החקלאית על חלקת קרקע מסוימת, אך ממשיך בעיסוקו בחקלאות ולא דיווח על מכר – שימוש לצורך עצמי במועד הפסקת הפעילות כאמור בסעיף 3 לעיל יהיה חייב במס בעת מכירת הקרקע או במועד שבו יחל בבנייה למגורים על הקרקע, לפי העניין. יש לראות במכירה זו כמכירת "ציוד" מחיר העסקה הוא לפי ערכה ביום מכירתה של הקרקע (ראה סעיף 3(ב) לעיל).
3. חקלאי, המפסיק כליל את עיסוקו בחקלאות, יהא חייב במע''מ עפ''י הכללים הרגילים, דהיינו יחולו עליו הוראות סעיף 10 לחוק (לעניין קביעת המחיר) וכן סעיף 127א. אם מכר את הקרקע במועד מוקדם יותר מזה הקבוע בסעיף 137א לחוק – יהא חייב במע''מ במועד הכירה כאמור.
4. קרקע חקלאית בבעלות אדם שאיננו מעבד בעצמו את הקרקע.
5. במשק נפוצה התופעה של בעלות על קרקע חקלאית בידי מי שאינם חקלאים, מעולם לא עיבדו בפועל את הקרקע בעצמם ואף אינם עוסקים במקרקעין. בדר''כ הקרקעות הללו נתקבלו על ידי בעליהן בירושה או שנרכשו לפני תחילת חוק מע''מ. בעלי הקרקעות כאמור מקנים זכות לגורם אחר שיעבד את הקרקע. קיימים שני דפוסי התקשרות מקובלים עם המעבד:
6. הקרקע מוחכרת למעבד בתמורה לדמי חכירה חודשיים שנתיים.
7. בעל הקרקע מקבל אחוזים מסויימים מהרווחים או מהפדיון – במקרים אלה בעל הקרקע רשום באיחוד עוסקים ביחד עם המעבד (כגון: מהדרין, פרדס סינדיקט וכו').
8. (א) במקרה א' – אין לראות את בעל הקרקע כ"עוסק" לעניין חוק מע''מ, אם מתקיימים התנאים המצטברים הבאים:
9. אין כל אינפורמציה המעידה על היותו עוסק בענף המקרקעין או החקלאות, בעבר ובהווה.
10. לא נוכה מס התשומות בשלב רכישת הקרקע. בעלי הקרקעות, אשר חלים עליהם התנאים האמורים באופן מצטבר אך הם רשומים כ"עוסקים" במע''מ, רשאים להגיש עד 31.12.93 בקשה לביטול המשתמע מכך. במכירת הקרקע יחולו הכללים של עסקת אקראי במקרקעין.

(ב) במקרה ב'- במקרה זה בעל הקרקע הינו "עוסק" רשום באיחוד עוסקים לענייו מע''מ בענף החקלאות. לפיכך, יחולו עליו הכללים המפורטים בסעיף (א) לעיל.

על עוסק כאמור, המפסיק התקשרותו עם המעבד עימו רשום באיחוד עוסקים ואף מפסיק כליל לעבד את הקרקע, יחולו הכללים בסעיף 137(א) לחוק . דהיינו: רואים אותו כעוסק אשר הפסיק כליל את עסקיו.

יחד עם זאת, עוסק המפסיק התקשרותו עם המעבד עימו הוא רשום באיחוד עוסקים, ולפני תום השנתיים ממועד זה מחכיר את הקרקע למעבד כלשהו, ידווח על שימוש לצורך עצמי במועד שבו החכיר את הקרקע כאמור.

(ג) היטל השבחה- חלק ממחיר העסקה.

על פי חוק התכנון והבנייה, בעל הקרקע חייב בתשלום היטל השבחה כאשר חלה עלייה בשווים של המקרקעין, בין היתר בשל אישור תכנית המשנה או יעודה של קרקע חקלאית למגורים. שיעור ההיטל הינו מחצית סכום ההשבחה וגבייתו נעשית ע''י הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה או ע''י הרשות המקומית הנוגעת בדבר.

מועד תשלום ההיטל הוא לא יאוחר מהיום שהחייב בו מימש זכותו במקרקעין, דהיינו: ניתנת דחיית תשלום עד להתחלת השימוש בפועל או העברת המקרקעין.

במכירת מקרקעין עליהם חל היטל השבחה והוסכם בין הצדדים כי הקונה יישא בתשלום ההיטל, יש לכלול את סכום ההיטל במחיר העסקה לפי סעיף 7 לחוק.

**62.722 – החבות במע''מ על שכרם של דירקטורים בחברות** הוראת פרשנות 5/93

\* המספר ניתן ע''י העורכים. חוזר המלקה המקצועית מעמ-2א מ-10 באוגוסט 1993

הוראה זו נועדה להבהיר את נושא החיוב במע''מ שחל על שכרם של דירקטורים בחברות שונות.

1. דמי ניהול המשולמים על ידי חברה למנהלים הינם בבחינת תמורה בגין "עסקה" כהגדרתה בחוק מס ערך מוסף, התשל''ו-1975 (מתן שירות- "עשייה בתמורה למען הזולת"), החייבת במע''מ, בין אם במתן שירות ע''י עוסק במהלך עסקיו ובין אם כעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.

האמור לעיל חל גם על שכרן של דירקטורין מקרב הציבור בחברות ציבוריות ובחברות ממשלתיות.

החבות במע''מ חל על התקבול המתקבל מהחברה, לרבות מרכיב החזר ההוצאות, וזאת בהתאם לאמור בסעיף 7 לחוק.

1. לעניין אופן הדיווח למע''מ יש להבחין בין שני מצבים:
2. כאשר הדירקטור רשום במע''מ כ"עוסק" – יוציא לחברה חשבונית מס בגובה מחיר השירות כאמור בסעיף 1 לעיל, וידווח למע''מ בהתאם.

אם החברה מקבלת השירות רשומה לעניין חוק מע''מ כ:עוסק", היא רשאית לנכות את המס הכלול בחשבונית זו כמס תשומות.

1. כאשר הדירקטור אינו רשום במע''מ כ"עוסק" ועיקר הכנסתו היא ממשכורת, גימלה או קיצבה- במקרה זה יש לראות את הדירקטור כנותן שירות של יועץ לניהול החברה, ולפיכך תחול הוראת תקנה 6א לתקנות מס ערך מוסף, התשל''ו- 1976, דהיינו: החבות בתשלום המס תחול על החברה מקבלת השירות.

אם החברה מקבלת השירות רשומה לעניין חוק מע''מ כ"עוסק" – עליה להוציא במקום נותן השירות חשבונית מס ערוכה על שמה, והיא רשאית לנכות את המע''מ הכלול בחשבונית מס זו כמס תשומות.

אם החברה מקבלת השירות רשומה לעניין חוק מע''מ כמוס כספי או מלכ''ר – עליה לדווח על השירות ולשלם את המע''מ שהיא מדווחת ומשלמת למס הכנסה לעניין ניכוי מס במקור.

**62.723\* - מע''מ על שיחות טלפון בינלאומיות** הוראת פרשנות 2/94, אפריל 1994

\* המספר ניתן ע''י העורכים

1. כללי

לאחרונה נפוצה השיטה הבאה לקבלת שירותי תקשורת בטלפון בקווים בינלאומיים: תושב ישראל מתקשר עם חברת תקשורת זרה (להלן: "חברת התקשרות הזרה") כמנוי לקבלת שירותי תקשורות בטלפון בקווים בינלאומיים. הישראלי מקבל מספר קוד אישי. באמצעות חיוב מספר הקוד מכל העולם, לרבות מישראל, המרכזייה של חברת התקשורת הזרה (הנמצאת בחו''ל) מקשרת אותו בקו טלפוני עם כל מקום אחר בעולם, בהתאם לבקשתו.

בהתקשרות בדרך זו מקבל הישראלי קו טלפון שהוא שיחה "נכנסת". דהיינו: אם הישראלי מחייג מהארץ למרכזיה של חברת התקשורת הזרה, היא מקשרת בינוי לבין מספר הטלפון אליו הוא רוצה לחייג, וזאת בדרך של שיחה נכנסת לישראל (לעיתים השירות האמור ניתן גם באמצעות כרטיס מגנטי מיוחד המונפק למנוי, אולם מדובר למעשה באותה שיטה של תקשורת)

בדרך כלל, חברת התקשורת הזרה נעזרת בחברה ישראלית לקבלת שירותים כגון: שירותי גבייה, קידום מכירות, טיפול בפניות של לקוחות וכדומה.

התשלום בגין השירות הניתן למנוי הישראלי ע''י חברת התקשורת הזרה מתבצע, בדרך כלל, באחד משלושת האופנים הבאים:

1. העברת מט''ח ישירה מחשבון הלקוח לחשבון החברה הזרה בחו''ל;
2. העברת מט''ח באמצעות אשראי;
3. תשלום לחברת הגבייה הישראלית, אשר מעבירה את התמורה לחברה הזרה (בניכוי עמלתה).

2. החבות במע''מ

א. חברת התקשורת הזרה.

עפ''י סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, התשל''ו- 1975 (להלן: החוק), יוטל מס ערך מוסף על עסקה בישראל.

סעיף 15(א)(2) לחוק קובע, כי יראו שירות כניתן בישראל אם הוא ניתן לתושב ישראל. שירות כאמור בסעיף 1 לעיל, הניתן ע''י חברת התקשורת הזרה לתושב ישראל, כשהוא נמצא בישראל, הינו בבחינת "עסקה" כהגדרתה בחוק החייבת בתשלום מע''מ בשיעור המלא.

על חברת התקשורת הזרה חלה הוראת סעיף 60 לחוק, דהיינו: עליה למנות נציג שבמקום מגוריו הקבוע הוא בישראל, והנציג ידווח למע''מ על עסקאותיה. יודגש, כי עפ''י סעיף 60(ב) דינו של הנציג כדין החייב במס.

מאידך, כאשר השירות ניתן ע''י חברת התקשורת לתושב ישראל כשהוא נמצא מחוץ לישראל – אין לחייב במע''מ בגין שירות זה, וזאת מהטעם שמדובר בשירות שצריכתו היא בחו''ל.

ב. החברה הישראלית נותנת השירותים לחברת התקשורת הזרה.

השירותים הניתנים על ידי החברה הישראלית לחברת התקשורת הזרה (טיפול שוטף בענייני הלקוחות הישראליים, קידום מכירות, גביית תשלומים וכד') חייבים במע''מ בשיעור המלא וזאת מהטעמים הבאים:

1. השירות ניתן בישראל לתושב חוץ החייב ברישום לפי סעיף 60 לחוק;
2. השירות ניתן לגבי "נכס המצוי בישראל" (הזכות של המנוי הישראלי לקבלת שירותי תקשורת);
3. השירות ניתן בפועל לתושב ישראל בישראל (המנוי הישראלי). עלל החברה הישראלית להוציא לחברת התקשורת הזרה חשבונית מס בגובה העמלה שהיא גובה כמחיר בגין שירותיה, ולדווח מע''מ בהתאם.

3. ניכוי מס תשומות

א. חברת התקשורת הזרה, באמצעות נציגה, רשאית לנכות כמס תשומות את המע''מ הכלול בחשבונית מס שהוצאה לה כדין, כאמור בסעיף 2(ב) לעיל.

ב. המנוי הישראלי מקבל השירות – אם הוא עוסק, והשירות שקיבל שימש אותו לצורך עסקו – רשאי לנכות כמס תשומות את המע''מ הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין על ידי נציג חברת התקשורת הזרה.

**62.724\* - מנהל מקרקעי ישראל – מכרזים לפיתוח וחכירה של מגרשים – מע"מ על עבודות**

**פיתוח תשתיות עירוניות**  הוראת פרשנות 1/95, מרץ 1995

\* המספר ניתן ע''י העורכים

1. כללי

כידוע, לעניין חוק מס ערך מוסף, עירייה ורשות מקומית מוגדרות כ"מלכ"ר".

במסגרת סמכויותיהן מבצעות הרשויות המקומיות את עבודות פיתוח התשתיות עירוניות: סלילת רחובות וכבישים, הנחת צינורות מים, הקמת רשתות תיעול וביוב וכיו"ב. למימון ההוצאות הכרוכות בביצוע עבודות אלה, גובות הרשויות המקומיות אגרות והיטלים מבעלי הזכויות במקרקעין באתרים בהם מבוצעות העבודות וזאת עפ"י חוקי העזר העירוניים.

במקרים מסוימים, קבלן המשנה, ממנו מזמינה העירייה את ביצוע עבודות התשתית, הינו קבלן לעבודות פיתוח, ובמקרים אחרים קבלן המשנה הוא חברה כלכלית, הנמצאת בשליטתה של הרשות המקומית ורשומה לעניין מע"מ כ"עוסק".

2. דרך הפעולה שהייתה נהוגה עד כה בשנים האחרונות – במקרים בהם המקרקעין שבאתר שווקו במכרזים על ידי מינהל מקרקעי ישראל והזוכה במכרז חותם על הסכם פיתוח ועל הסכם חכירה עם המינהל – התפתח נוהג, שבא לידי ביטוי במערכת חוזית כדלקמן:

א. הסכם משולש בין מינהל מקרקעי ישראל, הרשות המקומית וקבלן המשנה ממנו הזמינה העירייה את ביצוע עבודות התשתית (להלן: "החברה המפתחת"), לפיו התחייב המינהל לחתום על הסכמי החכירה עם היזם הזוכה במכרז, רק לאחר שהנ"ל חתם על הסכם עם החברה המפתחת ובו הוא מתחייב לשלם לה את הוצאות הפיתוח (עלות הוצאות הפיתוח כולל מע"מ הייתה נתון בתנאי המכרז). מנגד, התחיבה העירייה לפטור את הזוכה במכרז מאגרות ומהיטלי הפיתוח החלים עליו מכוח חוקי העזר העירוניים.

ב. הסכם בין היזם לבין החברה המפתחת, לפיו הוא מתחייב לשלם לה את הוצאות הפיתוח עפ"י תנאי המכרז של המנהל, ובמקביל – באותו הסכם – התחייבה החברה המפתחת, בשם העירייה, כי היזם יהיה פטור מתשלום אגרות והיטלי פיתוח. כנגד תשלום זה התחייבה החברה המפתחת להוציא ליזם חשבונית מס, שתשמש אותו לניכוי מס תשומות.

בדרך זו נקטו הצדדים, דהיינו – הוצאת חשבונית מס ע"י החברה המפתחת ליזמים, ששילמו את הוצאות הפיתוח חלף תשלום אגרות והיטלים לרשות המקומית, נוכח המע"מ החל על עבודות אלה כ"מס תשומות" ע,י היזמים. כתוצאה דרך פעולה זו לא שולם לאוצר מס סופי על עבודות פיתוח התשתיות העירוניות.

3. היבטי מע"מ: פרשנות האגף

לעניין מס ערך מוסף התבצעה עסקה של מתן שירותים מאת החברה המפתחת לרשות המקומית, ולא ליזם, כאשר תמורה לא שולמה ע,י הרשות המקומית מזמינת העבודות, אלא בעקיפין ע"י היזמים הזוכים במכרז – במקום תשלום אגרות והיטלי פיתוח לרשות המקומית, כמתחייב עפ"י חוקי העזר העירוניים.

על החברה המפתחת היה להוציא חשבונית לרשות המקומית, ולא ליזמים, וכך היה משולם מס סופי על עבודות הפיתוח, שכן הרשות המקומית בהיותה מלכ"ר, הינה צרכן סופי.

4. השינוי שחל בימים אלה הגענו להסכמה עם מינהל מקרקעי ישראל בנושא, על פיה, כחלק מתנאי המכרז, ייקבע כדלקמן:

"ההוצאות לביצוע התשתית אינן בבחינת תמורה בגין עשיית עסקה לעניין מע"מ עם הזוכה במכרז, והחברה המפתחת תוציא לזוכה במכרז קבלה בלבד. במקביל תוציא החברה המפתחת במועד קבלת התשלום, חשבונית מס לרשות המקומית ותעביר את סכום המע"מ לאוצר".

להלן דוגמה שתבהיר את ההשלכות לעניין מע"מ:

כחלק מתנאי המכרז נקבעו הוצאות הפיתוח בסכום של 117 ש"ח כולל מע"מ, שישולמו ישירות לחברה המפתחת. מנגד יהיה היזם, הזוכה במכרז, פטור מחובת תשלום האגרות והיטלי הפיתוח לרשות המקומית.

החברה המפתחת נותנת לרשות המקומית שירותי בנייה (ביצוע עבודות התשתית העירוניות) והתשלום בסך של 117 ש"ח מאת היזם לחברה המפתחת חלף תשלום אגרות והיטלי פיתוח הינו התמורה לביצוע עבודות אלו (התמורה אינה משולמת ישירות ע"י הרשות המקומית – מזמינת העבודות, אלא ע"י צד ג' – היזם)

לפי הוראת סעיפים 28 ו-29(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975, בעסקאות של מתן שירותי בנייה יחול חיוב במע"מ על כל תמורה שהתקבלה לפני מועד השלמת העבודות או לפני העמדת המקרקעין בהם נעשתה העבודה לרשות מקבל השירות. לפיכך, חייבת החברה המפתחת בהוצאת חשבונית מס לרשות מקומית בסכום של 117 ש"ח במועד קבלת הסכום של 117 ש"ח מאת היזם, ולשלם לאוצר המדינה את המס הנובע ממנה (17 ש"ח) בדו"ח תקופתי המתייחס.היזם, ששילם את הסכום של 117 ש"ח לחברה המפתחת, יקבל ממנה קבלה בלבד, המעידה על התשלום, ולא חשבונית מס, שכן התשלום מאת היזם לחברה

המפתחת אינו תמורה בגין "עסקה" בין החברה המפתחת לבין היזם.

**62.725\* - הסדר משותף לאגף המכס ומע"מ ולהתאחדות הקבלנים בדבר מע"מ על עבודות**

**פיתוח תשתיות עירוניות** הוראת פרשנות אמ/1, 2 באוגוסט 1995

\* המספר ניתן ע''י העורכים

1. כללי

לאור עמדת אגף המכס ומע"מ כי הרשויות המקומיות הינן הצרכניות הסופיות של עבודות פיתוח התשתיות העירוניות למיניהן: ביוב, מים, ניקוז, תיעול, סלילת כבישים ומדרכות, מבני ציבור וכיו"ב (להלן: "עבודות הפיתוח"), וכי המע"מ הגלום בהוצאות אלה הינו מע"מ המוטל על צריכה בידי הרשויות המקומות המוגדרות לעניין חוק מע"מ כ"מלכ"ר", ולפיכך יש לראות במס זה מס סופי המשולם במלואו לאוצר המדינה, הגיעו הצדדים, לאחר סדרת דיונים ממושכת שהתקיימה בנושא, להבנות, להסכמות ולהסדרים משותפים הן לגבי העבר והן לגבי העתיד, כפי שיפורט להלן.

2. ההסדר לגבי העתיד

א. התקשרויות עם מינהל מקרקעי ישראל ומשב"ש לתשלום הוצאות הפיתוח על ידי היזמים

בהתקשרויות עם מינהל מקרקעי ישראל ו/או עם משרד הבינוי והשיכון, כאשר בתנאי המכרז ובהסכם ההתקשרות צוין כי בגין עבודות פיתוח לא תינתן ליזם חשבונית מס אלא קבלה בלבד, לא ינוכה מס התשומות בגין עבודות הפיתוח.

הדבר אף בא לידי ביטוי במכרזים המפורסמים כיום ע"י מינהל מקרקעי ישראל ומשרד הבינוי והשיכון (והובהר בהוראות הפרשנות מס' 1/95 שפורסמה מטעם אגף המכס ומע"מ) [ר' סעיף 62.724 לעיל- העורכים] אותו כלל יחול במקרים בהם מסיבות כלשהן שיווק הקרקע על ידי המינהל ו/או משב"ש אינו מתבצע בדרך של מכרז.

יצוין, כי מרבית המקרים מוסדרים בדרך זו, שכן שיעור ניכר מהמקרקעין הבלתי מפותחים משווקים על ידי המינהל ו/או משב"ש.

ב. ביצוע עצמי של עבודות הפיתוח על ידי היזם

(1) בנסיבות בהן טרם פועלת רשות מקומית נבחרת עפ"י דין.

במקרים של ביצוע עצמי של עבודות הפיתוח באתר הת.ב.ע. בו יבנה היזם, בטרם פועלת רשות מקומית נבחרת עפ"י דין, כאשר את תפקידה ממלא משרד הבינוי והשיכון, והנושא הוסדר בהתקשרות ישירה בינו לבין היזם – אותו חלק של העבודות שהוסכם עליו באותה התקשרות כי יבוצע ע"י היזם – יותר בניכוי כמס תשומות. מאידך, היזם לא יחויב במע"מ בגין עסקה עם משב"ש.

אותו הכלל יחול במקרים של הפרשת מקרקעין בקיבוצים/מושבים, בנסיבות בהן הקיבוץ/המושב משיב את זכויותיו בקרקע למינהל, ומפנה אליו את היזם לחתום על חוזה חכירה עמו, היזם מבצע את עבודות הפיתוח – ואין רשות מקומית נבחרת הפועלת עפ"י דין.

(2) ביצוע עבודות פיתוח חלף תשלום אגרות והיטלים לרשות המקומית

במקרים של ביצוע עצמי של עבודות הפיתוח באתר הת.ב.ע בו יבנה היזם כנגד ויתור מלא או חלקי על תשלומי אגרות והיטלים לרשות המקומית, לרבות מקרים בהם נדרש היזם לבצע עבודות עבור הרשות המקומית באתר או מחוצה לו – מס התשומות בגין העבודות הנ''ל מותר בניכוי, אך מאידך יחויב היזם במע''מ בגין "עסקה" של מתן שירותי בניה לרשות המקומית, ועל קביעת המחיר יחולו כללי סעיף 10 לחוק. לעניין זה, לשם הנוחות והפשטות ולצורך מתן כללים אחידים, ייקבע מחיר העסקה בגובה האגרות והיטלי הפיתוח שהיו מוטלים על היזם עפ''י דין, לולא הויתור.

לעניין מועד החיוב במס החל על עסקה זו ויישום הוראות סעיף 29(1) לחוק, ייחשב מועד קבלת היתר הבנייה (לרבות קבלת היתר בניה בחלקים) כמועד שבו שולמו סכומים על החשבון תמורתה של העסקה, שכן זהו המועד בו גובות בפועל הרשויות המקומיות את תשלום האגרות וההיטלים מהיזמים.

למרות האמור לעיל, במקרה בו היזם יבחר שלא לנכות את מס התשומות בגין עבודות הפיתוח הנ''ל, הוא לא יחויב במס בגין עסקה עם הרשות המקומית.

ג. ביצוע עבודות הפיתוח על ידי חברה מפתחת חלף תשלום אגרות והיטלי פיתוח

במקרים של ביצוע עבודות הפיתוח על ידי חברה מפתחת, לרבות חברה בשליטתה של הרשות המקומית, וניתן ויתור (מלא או חלקי) על תשלום אגרות והיטלים לרשות המקומית כנגד תשלום של הוצאות הפיתוח מאת היזם לחברה המפתחת- יש לראות את החברה המפתחת כמבצעת את עבודות הפיתוח לרשות המקומית ולא ליזם. לפיכך, על החברה המפתחת להוציא חשבונית מס לרשות המקומית ולא ליזם, ולפיכך ליזם אין מס תשומות לניכוי.

ד. תשלום מלא של אגרות והיטלים ע''י היזם לרשות המקומית ובנוסף מבצע היזם עבודות ציבוריות לרשות המקומית

במקרים של תשלום מלא של אגרות והיטלים על ידי היזם לרשות המקומית, ובנוסף נדרש היזם על ידה לבצע באתר הת.ב.ע. או מחוצה לו עבודות ציבוריות, כגון: גינה ציבורית או מבנה לשימוש תושבי האתר וכדומה, תחול ההלכה שנפסקה בפס''ד מוסדות ויז'ניץ, כפוף לכך שלא ניתנת תמורה אחרת כלשהי, ליזם עבור ביצוע העבודות כאמור.

היה וניתנה תמורה כלשהי, יחויב היזם במע''מ בגין עסקה עם הרשות המקומית, ומחירה ייקבע עפ''י שוויה של אותה תמורה. מאידך, מס התשומות בגין העבודות הנ''ל יותר לניכוי על ידי היזם.

(3) א. יזמים אשר ביצעו בעבר עסקאות ולא דיווחו עליהן, לפי העקרונות שפורטו בסעיפים 2.ב(2) ו-ד. לעיל- יוכלו להגיש דו''חות מתקנים עד יום 31.3.96.

תשלום המס הנובע מהדו''חות הנ''ל לא יחויב בהפרשי הצמדה, ריבית וקנסות, באם הוא ישלום במלואו עד יום 31.3.96.

לאור הנהוג שהיה קיים, המקרים הנזכרים בסעיפים 2.א. ו- 2.ג. לעיל לא יחייבו הגשת דוחו''ות מתקנים, ולא תוצאנה שומות על ידי האגף בגין המקרים הנ''ל.

ב. עד תום התקופה המוסכמת להגשת דו''חות מתקנים (31.3.96) לא יוצאו שומות מטעם האגף בנושא זה. לאחר תום התקופה יוכל האגף להמשיך לשום בהתאם את מי שלא תיקן את דו''חותיו כנדרש, ואז יחויבו העוסקים במלוא הפרשי ההצמדה, הריבית והקנסות הנובעים מהשומה.

יזם שהיה עליו להגיש דו''חות מתקנים כאמור בס''ק (א) לעיל ולא עשה כן, יוכל האגף לשום אותו גם לגבי העבר עפ''י העקרונות שפורטו בסעיף 2 למסמך זה.

ג. הדו''חות המתקנים יכללו מס עסקאות ו/או מס תשומות, לפי העניין, הקשורים לחוזים ו/או להתקשרות בין הצדדים אשר נערכו ו/או נחתמו לאחר 1.4.92.

ד. לגבי שומות הנמצאות בשלבי השגה או ערעור בבימ''ש מביע האגף את הסכמתו העקרונית להגיע לפשרה, כאשר כל מקרה ייבחן לגופו של עניין. במקרים אלה לא יחול הסדר הגשת הדו''חות המתקנים שצוין בסעיף א' לעיל.