**חלק 62.5 – קביעת מחיר**

**62.501 - תוכן החלק**

חלק 62.5 דן בשומות מחירן של עסקאות, מכר ושירות לסוגיהם, לפי הסעיפים 7 עד 10 ו-13 לחוק. באשר לקביעת מחיר ביבוא, יש לעיין בתאמ''ו פרק 64.

**62.502 - המחיר הרגיל**

502.1 מחיר עסקה הוא התמורה שהצדדים הסכימו לה (בהבדל מהתמורה ששולמה בפועל). מחיר מוסכם יכול להיקבע גם לאחר עשיית ההסכם, וייתכן כי במשך עשיית העסקה יש תוספות מחיר או הנחות, ואז כמובן המחיר החדש שהוסכם עליו הוא מחיר העסקה.

502.2 מחיר העסקה כולל את כל מרכיבי העסקה לרבות כל המיסים, ההיטלים והאיגרות המוטלים על העסקה, פרט לאותם מקרים שהוטלו על הקונה על פי חוק וכן למעט מס רווחי הון ומס שבח מקרקעין. בהתאם לכך לגבי עסקה החבה גם במס קניה או בהיטלי סעד וכד', יוטל המס על המחיר כולל כל אותם מיסים.

502.3 המחיר כולל גם הוצאות שעל הקונה להחזירן למוכר כגון: עמלה, ריבית, הצמדה ודמי האריזות. מכאן שריבית בשל תשלום לשיעורין, הצמדה למדד, הצמדה למטבע וכד' – כל אלה מהווים חלק מהמחיר. עוסק הנותן הלוואה בנפרד מהמכירה, במקום תשלומים לשיעורין, יהיו גם אז הריבית וההצמדה – דהיינו תמורת הלוואה – חייבות במס.

502.4 לגבי הנחות מוכרות הניתנות בעסקה, בכפוף לאמור בפסקב 502.5 שלהלן – המחיר לצורך המס יהיה לאחר ניכוי ההנחה. האמור הוא בכל ההנחות המסחריות, לרבות הנחות כמות, הנחות מזומנים, וכד'.

502.5 במכירה או במתן שירותיים שהעוסק נותן לעובדים יחושב המחיר לצורך מע''מ כך-

 (1) אם הם לא מן הסוג הניתן כרגיל, כגון: ארוחות לעובדים במחיר זול, קנטינה וכד', יהיה המחיר בפועל או מחיר העלות – לפי הגבוה ביניהם.

 (2) אם הם מן הסוג הרגיל- יש לחשב את המחיר הרגיל.

**62.503 – המחיר כשהוא מושפע מיחסים מיוחדים**

503.1 כאשר המחיר מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, כגון: מכירה לקרובי משפחה, מכירה לעובדים מהטובין או מהשירותים שהעוסק נותנם כרגיל, כגון: חשמל לעובדי חברת החשמל, דירה למנהל חברת הבנייה וכד', יהיה המחיר לצורך חישוב המס, המחיר שבו נמכר הנכס כרגיל או ניתנים השירותים כרגיל. אם אין מחיר סטנדרטי לנכס או לשירות , לדוגמא: נגר שהרכיב לעצמו ארון מעץ מיוחד, ייקבע המחיר על פי העלות בתוספת הרווח המקובל בענף. לעניין חישוב העלות, יש לקחת בחשבון את ההוצאות הישירות והעקיפות כאחד. לשם קביעת הרווח המקובל בענף, ניתן להיעזר בתחשיב הענפי של מס הכנסה. המחיר הרגיל לצורך סעיף זה הוא המחיר לפיו אותו עוסק מוכר את מוצריו, ולאו דווקא מחיר השוק. לדוגמא: מפעל לייצור מאווררים שנתן מאוורר מתנה לעובד שלו – יחשב את מחיר המאוורר על פי המחיר שבו הוא מוכר את המאווררים לסיטונאים, ולא על פי מחירי הושק לצרכן.

503.2 גם במקרים שאין מחיר לעסקה, כגון הסכם אספקה של פרטים על פי ספציפיקציה מיוחדת, שבו נאמר כי המחיר הסופי ייקבע בתום שנה על פי תחששיבי עלויות, או במקרים של עסקאות חליפין - ייקבע המחיר על פי הכלל שבפסקה 503.1 לעיל. במקרים בהם אין מחיר לעסקה ולאחר הדיווח נקבע מחיר ממשי השונה מהמחיר המדווח, או הודעות זיכוי במס, אם המחיר הממשי גבוה מהמחיר המדווח, או הודעת זיכוי במס, אם המחיר הממשי נמוך מן המחיר המדווח.

503.3 מתנה נחשבת בדרך כלל ל"עסקה" שהצדדים קשורים זה בזה ויחולו עליה הכללים שבשתי הפסקאות לעיל. אולם מתנות הניתנות לצרכי עסק, כגון מתנות לפירסומת או לקידום מכירות, הן מכירה שניתנה לה הנחה של 100% , ולכן לא ישולם עליהן מס בפועל.

באשר למתנות לעובדים שלא מייצר העוסק, רשאי הוא או לנכות מס תשומות ששילם על רכישתן ולחייב את עצמו במחיר שהוא עצמו שילם עבורן והמס המתחייב מכך, או שלא ינכה את מס התשומות ואז גם לא יחייב את עצמו במס.

הנחה לעובד, שהיא מעבר להנחה מסחרית רגילה ומקובלת בהיקף סביר באותו ענף, תיחשב למחיר שמושפע מיחסים מיוחדים, ויופעל לגביה סעיף 10 לחוק. חוזר 21/81

בכל מקרה, שבו שבו ההנחה לעובבד זהה או נמוכה מהנחה מסחרית רגילה ומקובלת באותו ענף – יש לראותה כהנחה רגילה כמפורט לעיל בפסקה 62.504.2, והמחיר לצורך המס יהיה לאחר ניכוי ההנחה. חוזר 21/81

**62.504 – מחיר במקרים מיוחדים**

504.1 הוראות סעיף 5 לחוק מע''מ יכולו על מכירת רכב פרטי משומש, ואשר לפיהן ישולם מע''מ על ההפרש שבין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה. האמור לעיל יחול רק אם הרכישה אינה מהעוסקים המפורטים בתקנה 14 (ב) לתקנות מע''מ. ברכישות מעוסקים שהתקנה הנ''ל חלה עליהם, יש לנהוג כדלקמן:

(1) בעת רכישת הרכב הפרטי המשומש יוכל הרוכש – העוסק לנכות את המס שחוייב בו כמס תשומות, וזאת על פי חשבונית מס שהוצאה לו כדין;

 (2) בעת מכירת הרכב, יחול מע''מ מלוא מחיר המכירה.

504.2 דין דומה חל על מכירת ניירות ערך על ידי מי שעוסק במכירתם אן במכירת מטבע חוץ. במקרים אלה יהיה המחיר- הפרש המחירים בין מחיר הקניה ומחיר המכירה. אם עקב ירידת מחירי ני''ע בשוק היה סך מחיר המכירה בתקופה מסויימת נמוך ממחיר הקנייה, ירשום העוסק בדו''ח את ערך עסקאותיו כ- 0ואת היתרה השלילית יעביר לדו''חות הבאים. אם יש לעוסק באותה תקופה מס תשומות, יהיה זכאי, כמובן, לנכותו, ולקבל החזר מס תשומות.

504.3 סובסידיה, תמכיה או סיוע אחר (להלן תקבולים) שקיבל עעוסק,ייחשבו כחלק מהמחיר, והעוסק יהיה חייב להוציא חשבונית נפרדת לנותן הסובסידיה תוך 7 ימים מקבלתה. לדוגמא – מסעדה המקבלת סובסידיה ממקום עבודה על מנת למכור ארוחות זולות לעובדים.

עד ליום 26.7.79 תקבולים שניתנו לעוסק במישרין או בעקיפין מתקציב המדינה, סוכנות היהודית לארץ ישראל, או איל''ן- איגוד ישראלי לילדים נפגעים – אינם נחשבים כחלק מהמחיר ואינם חייבים מע''מ. ממועד זה ואילך חל שינוי – ורק תקבולים מהסוגים המפורטים בתקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף אינם מהווים חלק מהמחיר, ואינם חייבים במע''מ.

התקבולים שאינם מהווים חלק מהמחיר, הם:

1. סובסידיה על מוצרי מזון אלה: לחם, פטם קפוא, פטם חי, ביצי מאכל, חלב (גלמי) רק לגבי מוצרים אלה הסובסידיה אינה מהווה חלק מן המחיר, אך סובסידיה שמשולמת על מוצרים אחרים (כגון: בשר הודו) חייבת במס; חוזרים 19/84, 27/84 ו-26/86
2. מענק לפי חוק לעידוד השקעות הון, תשי''ט – 1959 ;
3. סובסידיה לשכר לימוד לגני ילדים;
4. סובסידיה לתחבורה ציבורית (שכר הולכה);
5. מענק למחקר ולפיתוח לפי אישור המדען הראשי במשרד התעשיה והמסחר, משרד התיירות או משרד האנרגיה והתשתית ;
6. סובסידיה להפקת חשמל (תחולה מיום 1.4.81);
7. פיצויים בעד נזק מלחמה, נזק עקיף ונזק בצורת לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים התשכ''א 1961 (תחולה מיום 1.3.81) ;
8. תקבול שניתן לעוסק על פי חוק הקרן הדו-לאומית למחקר ולפיתוח תעשייתיים, התשל''ח – 1978 (תחולה מיום 1.9.79).

504.4 המחיר לצורך רכישת דירה הוא המחיר שהוסכם עליו בחוזה המכר בין המוכר לקונה. צור מימון התשלום שחייב בו הקונה – בין אם זו משכנתא, הלוואה תקציבית, הלוואה עומדת או כל אשראי מסוג אחר – אינה משנה מן המחיר האמור.

504.5 תקבולים בגין ביטוח שער- בתי מלון-

מובהר בזה כי הפיצוי הניתן לבתי מלון מהחברה לביטוח סיכוני סחר חוץ, אינם בגדר תקבולים הנכללים במסגרת סעיף 12(א) לחוק, ולכן אינם חייבים במס ערך מוסף חוזר 84.64

504.6 (א) חוק פיצוי נפגעי אסון טבע, התשמ''ט – 1989, מעניק פיצוי מאוצר המדינה למי שנגרם לו נזק עקב אסון טבע כהגדרתו בחוק.

(ב) פיצוי כנ''ל, שמקבל עוסק, איננו בבחינת "עסקה" (תרומה, תמיכה או סיוע כאמור בסעיף 12 לחוק מע''מ) כהגדרתה בחוק מע''מ, ולכן לא חייב במס. חוזר 12/90

504.10\* - מע''מ על דירות "יד שניה" הוראות פרשנות 5/94, דצמבר 1994

\* המס ניתן ע''י העורכים

1. בתיקון מס' 11 לחוק מס ערך מוסף (שתחילתו מיום 9.12.93) הוסף לסעיף 5 סעיף קטן (ב) הקובע כדלקמן:

 "במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ''ר, מוסד כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין מחירה בעת המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה; לעניין זה- למעט עוסק שעל פי דין לא היה רשאי לנכות את מס התשומות בשל רכישת דירת המגורים."

תיקון מס' 11 לחוק נועד למנוע כפל מס במצבים בהם עוסק במקרקעין מוכר דירות מגורים, שנרכשה על ידו מאדם פרטי או מעוסק, אשר על פי דין לא היה רשאי לנקות את מס התשומות ברכישתה.

מאחר שבמקרים אלה המע''מ שולם בעת הרכישה המקורית ולא ניתן היה לנכות אותו כמס תשומות, הרי שבעת מכירת הדירה, המע''מ יוטל לא על מחירה המלא אלא על ההפרש שבין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה.

2. על מנת שהסעיף יחול צריכים להתקיים, איפוא, תנאים אלה:

 א. מדובר במכירה של דירת מגורים בלבד.

 ב. הדירה נמכרת על ידי מי שעיסוקו במכירת מקרקעין.

 ג. הדירה נרכשה בשלב קודם על ידי המוכר מאחד מאלה:

 1. אדם פרטי ;

 2. עוסק, אשר על פי דין לא היה ראשי לנכות את התשומות בעת רכישת הדירה.

3. להלן דוגמאות למצבים בהם חל התיקון האמור:

א. קבלן רכש דירת מגורים מאדם פרטי במחיר 100,000 דולר. הדירה נמכרה על ידו בשלב מאוחר יותר במחיר 150,000 דולר. מחיר העסקה לעניין מס ערך מוסף במכירה זו הוא 50,000 דולר.

ב. קבלן רכש, במחיר 150,000, דירת מגורים מעוסק בהשכרה של דירות למגורי, שחל עליה סעיף 31(1) לחוק (השכרה פטורה). הדירה נמכרת על ידי הקבלן במחיר 220,000 דולר. במכירה זו מחיר העסקה לעניין מס ערך מוסף הוא 70,000 דולר (זאת מאחר שהועסק שמכר את הדירה לקבלן לא היה רשאי לנכות את מס התשומות בשל רכישת דירת המגורים – שכן שימש לעסקה פטורה ממס.

ג. קבלן רכש במחיר 500,000 דולר בניין, ובו דירות המושכרות על פי חוק הגנת הדייר. לאחר פינוי הדיירים על ידי הקבלן ושיפוץ הדירות, נמכרו כל הדירות בסך של 1,000,000 דולר. המחיר הכולל של עסקאות מכירת הדירות לעניין מע''מ הוא 500,000 דולר.

4. להלן הבהרות נוספות באשר להחלת התיקון ואופן יישומו:

א. התיקון אינו חל במקרים בהם עוסק במקרקעין רוכש דירות ישנות או בתים ישנים, הורס אותם ובונה דירות חדשות על הקרקע.

במקרים כגון אלה תיחשב הרכישה כרכישה של קרקע ולא של דירה או דירות מגורים. אין תחולה לתיקון מאחר ולא נמכרה אותה הדירה שנרכשה, אלא דירה אחרת.

מאידך, כאשר הוסק במקרקעין רוכש בניין דירות ומשפץ אותן, תוך חלוקה פנימית חדשה, כגון איחוד מס דירות לדירות גדולות יותר וכד', התיקון יחול.

ב. בבנייה של דירות חדשות על גג בניין דירות, שנרכש על ידי העוסק במקרקעין, יחול חיוב במע''מ על מלוא מחיר מכירת הדירות (אין תכולה לתיקון מאחר ומדובר בדירה חדשה שנמכרה).

לעומת זאת, אם נבנית דירה נוספת על גג דירת המגורים והקומה הנוספת מהווה חלק מהדירה הישנה עליה נבנתה, יחולו הוראות התיקון והמע''מ ישולם על הפרש שבין מחיר הדירה המשופצת – עם התוספת שעל הגג – לבין מחיר הדירה הישנה (ללא התוספות).

ג. ברכישה כוללת של בניין ובו מספר דירות למגורים הנמכרות בשלב מאוחר יותר, כל אחת בנפרד, ההפרש שבין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה של כל דירה שנמכרת בנפרד ייקבע עפ''י יחס מ''ר של עלות הרכישה.

ד. במקרים בהם חל התיקון לא נשללת זכותו של העוסק במקרקעין לנכות את המע''מ הכלול בהוצאות השבחת הדירה כמס תשומות.

ה. ההפרש שבין מחיר מכירת הדירה לבין מחיר רכישתה כולל מע''מ, דהיינו: המע''מ יחולץ מתוך ההפרש ולא ייווסף עליו.

 ו. לעניין מועד החיוב במס- בהסתמך על הוראות התיקון, ביחד עם הוראות סעיפים 28 ו- 29 לחוק. במכירת דירה על ידי עוסק במקרקעין (שהתיקון לחוק חל עליה) – כל עוד התמורה ששולמה על ידי הקונה אינה עולה על המחיר בו נרכשה הדירה על ידו, והדירה טרם נמסרה לקונה, לא נוצר מועד חיוב במס (שכן עדיין לא קיים הפרש מחיר החייב במע''מ).

מועד החיוב במס יחול במועד בו התמורה המשולמת ע''י הקונה עולה על מחיר הרכישה או במועד מסירתה של הדירה לידי הקונה או רישומה על שמו, לפי המוקדם.

 **62.505 – חשבונית משלימה לתשלומים במטבע חוץ**

לגבי חשבונית שהוצאה בישראל כשהמחיר נקוב במטבע חוץ, יחושב המס על פי שער המטבע ביום הוצאת החשבונית, אלא אם השתנה שער המטבע לעומת הדולר של ארה''ב ביום הוצאת החשבונית והתשלום. במקרה של שינוי כזה, תוצא חשבונית ממשלימה לגבי המחיר הנובע מהפרש השערים. גם אם הלקוח הוא עוסק, יש להוציא חשבונית מס משלימה לגבי הפרשי השער.

**62.506 - חשבונית שסכומן נקוב ומשולם בדולרים** הוראות פרשנות 58

506.1 קיימות חברות שקיבלו אישור מיוחד לנהלל ולשלם את הדו''חות התקופתיים של מס ערך מוסף בדולרים.

החברות מוציאות חשבוניות מס בדולרים ומפרטות את סכומי המס בדולרים.

תעוררה בעיית קיזוז מס תשומות על ידי הלקוחות אשר מנהלים את חשבונותיהם בשקלים, היות ויש הפרשי שער בין יום הוצאת החשבונית ובין יום המרת המטבע ותשלום החשבון, על חברות אלה המעבירות את המס בדולרים, לא יחול במקרים אלה הסעיף 62.505 בדבר חשבונית מס משלימה. חוזר 39/83

506.2 לקוחות עוסקים אה, שברשותם חשבונית מס שסכומה נקוב ומשולם בדולרים, יהיו רשאים לנכות את מס התשומות לפי הפירוט שלהלן: -

א. בהתאם לשער ההמרה ותשלום החשבונית לעוסק, הלקוח יהיה רשאי לנכות את מס התשומות בהתאם לגובה ההמרה ובאותה תקופת דיווח המתייחסת להמרה.

ב. כאשר הועסק מנכה את מס התשומות לפני ביצוע התשלום, ינכה את מס התשומות לפי השער היציג של היום האחרון של תקופת הדיווח.

ג. במקרה של העברה מחשבון פת''מ של הלקוח לחשבון פת''מ של הקונה – לפי השער היציג ביום ההעברה.

לדוגמא:

החברה הוציאה חשבונית ביום 1.1.83

1. מקבל החשבונית המנכה את מס התשומות עד 31.1.83 מבלי ששילם את החשבונית, ינכה עפ''י שער הדולר ביום 31.1.83
2. מקבל החשבונית, שהמיר דולרים ביום 20.2.83, שילם את החשבונית וניכה את מס התשומות באותו חודש – ינכה עפ''י שער הדולר היציג ביום 20.2.83
3. מקבל החשבונית שהמיר דולרים ביום 20.2.83, שילם את החשבונית ביום 1.4.83 וניכה מס תשומות ביום 30.4.83 – ינכה את מס התשומות אך ורק עפ''י שער הדולר ביום 20.2.83.
4. העוסק ששילם את החשבונית ביום 15.3.83 וניכה את מס התשומות בדו''ח תקופתי מאוחר יותר (לדוגמא: של אוגוסט 1983), ינכה עפ''י השער ביום התשלום, דהיינו 15.3.83.

**62.507 – מס בולים כחלק ממחיר העסקה**

507.1 סעיף 7 לחוק קובע כי מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות מסים, תשלומי חובה והוצאות, כמפורט בפסקאות (1) ו- (2) של אותו סעיף בחוק.

507.2 אשר לפסקה (1), מס בולים אינו בבחינת מס המוטל על העסקה, הואיל והוא מס המוטל על מסמכים בלבד, ועל כן לא ייחשב כחלק מן המחיר, לפי הוראות פסקה זו.

507.3 מאידך, אם על פי הסכם המכר על הקונה להחזיר למוכר את סכום מס הבולים כולו או מקצתו, ששולם על מסמך מן המסמכים הכרוכים בביצוע אותה עסקה, הריהו בבחינת הוצאה בה מדובר בפסקה (2), ויש לראות באותו סכום הנדרש על ידי המוכר, חלק מן המחיר לצורך חישוב מס ערך מוסף.

507.4 בעניין קביעת מחיר ביבוא – ראה פרק 64.

**62.508 – חישוב המחיר לאריזות**

508.1 טובין שנמכרו ארוזים באריזתם ונקבע תשלום עבור האריזה, יהיה התשלום עבור חלק מהמחיר, ובעת החזרת האריזה יזוכה הלקוח כבסחורה מוחזרת.

508.2 דרך ההתחשבנות במסירת אריזות יכולה להיעשות באחת הדרכים הבאות, על פי בחירת העוסק:

 (1) חיוב כל משלחו בנפרד עבור האריזות וזיכוי כל החזרה של אריזות.

לדוגמא: אם נשלחו 100 ארגזי משקה קל כשמחיר הבקבוק שקל אחד ומחיר הארגז 10 שקלים, יחוייב עוסק בנוסף למחיר הבקבוקים, ב- 1000 שקל עבור ארגזים ו- 3000 שקל עבור הבקבוקים, בהנחה שבכל ארגז 30 בקבוקים. בעת ההחזרה יוציא העוסק תעודת זיכוי על הארגזים והבקבוקים המחוזרים על פי הסכום שהוא משלם בעת ההחזרה (בד''כ אותו סכום, אך יש מקרים שהסכום שונה).

 (2) חיוב ביתרה שבין האריזה הנמכרת לבין האריזה המוחזרת, לדוגמא: אם נמסרו 100 ארגזים והוחזרו 80 ארגזים עם בקבוקים ריקים, יחוייב הלקוח במחיר 20 ארגזים ו- 600 בקבוקים. אם ההחזר גבוה מהמספר הנמסר, תינתן תעודת זיכוי ללקוח, כלומר ייחשב הדבר כאילו מכר הלקוח לעוסק את יתרת האריזות המוחזרות.

(3) בעת מסירת האריזות לא יחוייב הלקוח במחיר האריזות, אך אחת ל-6 חודשים לפחות יהיה העוסק חייב לערוך חשבון התאמה בין מספר האריזות שנמסרו לבין אלה שהוחזרו ועל היתרה יחייב את עצמו וישלם מס. אם העוסק יחייב במס את לקוחותיו, יהיה המחיר לצורך מס אותו מחיר שבו חוייבו הלקוחות, אולם אם העוסק סופג את המס, יחשב את המחיר לצורך מס בניכוי המס שהוא משלם. הסדר זה יכול להיות בין עוסקים ולא בין עוסק לצרכן סופי.

508.3 תוצרת חקלאית שהיא בשיעור אפס והנמכרת באריזות, תיחשב באריזה כחלק מהמכירה ולכן יהיה גם התשלום עבורה בשיעור אפס. האמור חל רק לגבי תוצרת הנמכרת באריזתה ולא כשהאריזות נמכרות בנפרד.

508.4 שולמו דמי שימוש עבור האריזה, או היה הפרש בין מחיר מסירתה של האריזה לבין מחיר החזרתה, יהיו דמי השימוש או ההפרש האמור חייבים במס, אפילו הטובין הארוזים הם בשיעור אפס.

**62.509 – פקדונות כחלק מן המחיר**

509.1 ניתן סכום כפקדון או כערובה להחזרת טובין שהושאלו או להבטחת ביצוע עסקה או זכויות עם הקשור לעסקה, יראו את הפיקדון או הערובה כחלק ממחיר העסקה לאחר 6 חודשים מעת שניתנו; זאת בתנאי שהוצאה ללקוח חשבונית או תעודת הפקדה, בה נקבע כי הסכום נתקבל כפיקדון ולא כחלק מהמחיר. על פיקדון לאריזה יחולו הוראות הנוגעות לאריזות ולא לפקדונות.

509.2 במקרים שיש הסכם בכתב על תקופה שונה מ-6 חודשים, או בענפים בהם יכירו שלטונות המס כי נהוגות תקופות פקדון אחרות, יהא הפיקדון לתקופה האמורה בהסכם או בנוהג בתוספת חודש אחד. אם לא הוחזר או חולט הפיקדון עד למועד זה, ייחשב חלק מהמחיר. גם במקרים אלה יש לשמור בעסקת תיעוד על כך כי האמור אמנם בפקדון או ערובה.

509.3 פקדון שהפך לחלק מהמחיר בתום התקופות האמורות לעיל, יחוייב במס בשיעור שיהיה בשעת היותו חלק מהמחיר ולא בעת הפקדתו.

**62.511 – הוצאות לתובת צד שלישי**

511.1 סכום ששילם עוסק כהוצאות לטובת לקוחו, והוצאה עליו חשבונית או מסמך אחר שאישר המנהל על שמו של הלקוח, לא יהיה חלק מהמחיר. לדוגמא: אם משלם עורך דין עבור לקוחו אגרת בית משפט, והחשבונית שהוציא בית המשפט הייתה על שם הלקוח, לא תהיה אותה אגרה חלק מהמחיר. יש להדגיש כי סכום ההוצאות לטובת הלקוח צריך להיות מתועד כי אכן הוצא לטובת אותו לקוח. הוצאות כלליות בהן חוייב הלקוח, כגון: הוצאות טלפון, נסיעות וכד', אין הן הוצאות אלה חלק מהתקבול של העוסק.

511.2 נתקבל תשלום מראש על מנת לשלם הוצאות לקוח, כאמור בפסקה 509.1 לעיל, רשאי העוסק לראות בהן חלק מהמחיר, אם נתמלאו שני תנאים אלה:

(1) הוצאת קבלה ללקוח, ובה צוין כי הסכום נתקבל להוצאות (תוך פירוט טיב ההוצאות).

(2) הסכום הופקד בחשבון בנק מיוחד לעניין הוצאות ופקדונות. חשבון הבנק צריך להיות חשבון עובר ושב, לא יהיה בכספיו כל שימוש פרט לתשלום הוצאות או החזר יתרת פיקדון.

אם התשלום ייעשה סמוך לקבלת התשלום מהלקוח ועוד לפני שהוגש הדו''ח התקופתי, ניתן לאחר בהפקדת הסכום בבנק, כאמור.

511.3 הוצא סכום מחשבון הבנק האמור, ולא שולם כהוצאה או לא הוחזר ללקוח, יראו בו תקבול העוסק.

511.4 עוסק שמקבל באופן חד-פעמי הוצאות לתשלום עבור הלקוח בתקופת דיווח אחת, רשאי לא לחשב את התקבול כחלק מהמחיר, וזאת אם הוציא חשבונית, בה פירט כי הסכום נתקבל עבור הוצאות ופירט טיב ההוצאה. במקרה זה ניתן לוותר על פתיחת חשבון בנק מיוחד. גם כאן יחולו הכללים שפורטו בפסקה 511.2 לעיל.

511.5 ריבית ותקבולים אחרים, שנתקבלו מהפקדה בחשבון בנק כאמור בפסקה 511.2 לעיל, הם כתקבולי העוסק, אלא אם כן הלקוחות זוכו בהם.

**62.512 – שימוש לצורך עצמי- חישוב קביעת המחיר**

512.1 עפ''י סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, תשל''ו -1975 "שימוש לצורך עצמי" נכלל בהגדרת "מכר" וחייב במס ערך מוסף בשיעור שבתוקף.

512.2 המחיר לצורך החיוב במס הוא המחיר כמוגדר בסעיף 10 לחוק.

**62.513 - קביעת מחיר לתחנות דלק**

תחנות דלק נוהגות לגבות תוספות תשלום עבור מכירות בשעות הלילה. יש להראות בתוספת זו חלק מהמחיר החייב במע''מ, בין אם תוספת זו נשארת בידי העובדים, ובין אם היא נמסרת לבעל התחנה.

**62.514\* - תשלום לשיעורין – קביעת המחיר**  הוראת פרשנות 46

514.1 כל סכות המשתלם מאת הקונה (בין בגין מכירת נכסים, ובין בגין מתן שירות) למוכר או לנותן השירות – בין בשם של ריבית ובן בשם של הצמדה או כל תואר אחר – הוא חלק ממחיר העסקה כמוגדר בסעיף 7(2) לחוק .

514.2 לצורך עניין זה של המחיר, אין חשיבות אם התוספת משתלמת לאחר מועד החיוב במס או לשיעורין, משום שעם עשיית עסקה סוכם על תשלומה.

אם סכומה של התוספת איננו ידוע בעת מסירת הנכס או מתן השירות – יש להוציא חשבונית משלימה כשהסכות יתברר.

**62.515 – מכירה בחנויות רווחה במפעלים**

515.1 בחנויות רווחה במפעלים התפתחה שיטת מכירה, שלפיה המחירים בחנויות אלה נמוכים מהמחירים הרגילים שבשוק. ניתן להבחין בשלושה אופנים של הפעלת החנויות, וכדי לקבוע את המחיר יש לפעול כדלקמן:

(1) במפעל רווחה שאינו מקבל סובסידיה ישירה או עקיפה (כגון: עובדים בחינם, בניין חינם, חשמל וכד'), יש לראות את מחיר המכירה כמחיר הנכון לצרכי מע''מ.

(2) מפעל רווחה שמקבל סובסידיה ישירה או עקיפה, יחולו עליו הוראות סעיף 12(א) לחוק, והמחיר יכלול גם את הסובסידיה.

(3) מכירת סחורה מתוצרת המפעל לעובדים (בעיקר בענף המזון) – יחולו עליה הוראות סעיף 10 לחוק, והמחיר יהיה בהתאם למחיר הריאלי הנמוך ביותר.

**62.516 – אספקת ארוחות לעובדים**  הוראת פרשנות 68- חוזר 22/84

516.1 שאלת החבות במס של הספקת ארוחות לעובדים במפעלים נדונה בבית משפט העליון בעניין "אתא" ו"מיילס" ישראל בע''מ בית המשפט החליט כי מתן הארוחות היא עסקה הנעשית במהלך העסקים וחייבת במס ערך מוסף.

516.2 בעקבות פס''ד זה מפורסמת הוראת פרשנות זו, הקובעת:

 1. הספקת ארוחות לעובדים בכל דרך שהיא, הינה עסקה החייבת במס.

 2. אם הוכח שיש יחסים מיוחדים בין בעל המפעל לבין מי שמספק את הארוחות המחיר יהיה לפי סעיף 10 לחוק.

3. עוסק הפועל לפי תקנה 15א, דהיינו איננו מנכה את מס התשומות בגין תשומות הקשורות במישרין ובעקיפין בהספקת ארוחות, יצא ידי חובה עם ביצוע החוק.

4. עוסק, שיבחר בניכוי מס התשומות, חייב במס על בסיס מחיר אספקת הארוחה. מחיר הארוחה ייקבע כמחיר העלות – גובה התשומות הישירות והעקיפות.

516.3 הנוהל לגבי העבר הוא כלהלן:

1. עוסקים, שניקו תשומות או קיבלו החזר מס תשומות בהתאם לדרישתם בעקבות פס''ד "רוגוזין" ולא דיווחו על עסקאותיהם בגין הארוחות, יחוייבו במס בגין עסקאות אלה בגובה התשומות שניכו, בתוספת ריבית והצמדה בשיעור מלא ללא קנסות. כנ''ל לגבי עוסקים שפעלו עד 1.7.82 – מועד פרסום תקנה 15א. (תשומת לב מופנית לכך, כי התשומות הוחזרו לעוסקים, כולל ריבית והצמדה, והובא לידיעתם העניין העקרוני התלוי בבימ''ש).

2. עוסקים, שניקו תשומות לאחר פרסום תקנה 15א (1.7.82) ולא דיווחו על עסקאותיהם, פעלו בניגוד לחוק והתקנות, ויש לפעול לגביהם כרגיל, דהיינו: חיוב במס, תוספת ריבית, הצמדה, קנסות וצעדים אחרים, שיחליט עליהם הממונה.

3. עוסקים שלגביהם קיימות שומות פתוחות בהשגה או בערר, יש להפנות תשומת לב העוסקים לפס''ד על מנת לסכם דרך פעולה ברוח האמור לעיל, למעט המקרים שהמשיגים ירצו להמשיך בדיון.

4. לעניין אופן חישוב המס, עוסק רשאי לתקן את דו''חותיו או לפעול לפי השיטה הבאה:

 יגיש דו''ח היקף עסקאותיו בגין מתן ארוחות לעובדיו במשך התקופה אוקטובר 83 – אפריל 84 (תקופה של 6 חודשים) ולבצע מכפלה מתאימה על מנת לקבוע את המס המגיע ממנו בגין העבר; לדוגמא: עבור שנה, מכפלה ב-2. ברור שהתוצאה היא במחירים שוטפים ותכסה את העבר בגין ריבית והצמדה, ותשלום זה יבוצע כתשלום חריג חד-פעמי.

1. עוסקים שלא יסדירו את ענייניהם למע''מ ביזמתם, ייקבעו להם שומות בתוספת ריבית, הצמדה וקנסות בהתאם לחוק, ובמקרים שייראו פליליים, יועמדו לדין.

**62.517 – מכירת חלקים מרכב שפורק** הוראת פרשנות 54

517.1 סעיף 5 לחוק דן בהטלת מע''מ על מכירת נכסים משומשים. נקבע כי מי שעסקו מכירת נכסים כאלה, מחיר העסקאות לא יהיה ממחירם המלא אלא מההפרש שבין מחירם בעת המכירה לבין מחירם בעת הרכישה.

517.2 סעיף זה לא חל על עוסקים שעיסוקם הוא פירוק וסחר בחלקי רכב משומשים, מכיוון שעסקאות כאלה חייבות במס ערך מוסף, כפי שנקבע בסעיף 2 לחוק.

(מספרי סעיפים 518 עד 520 נשארו 'ריקים' – העורכים)

**62.521 – קביעת מחיר לשירותו של סוכן לייבוא אישי**  הוראת פרשנות 81- חוזר 85/32

521.1 בסעיף זה, "סוכן ליבוא אישי" – כמשמעותו בצו יבוא חופשי, תשל''ח- 1978 (ק''ת 4126 קד''ם 37.118 חוברת 383)

521.2 מחיר השירות (העמלה) של סוכן ליבוא אישי לצורך חישוב המע''מ, הוא ההפרש שבין המחיר שנגבה בפועל ממזמין הטובין לבין המחיר סי''פ, בתוספת המיסים בעת השחרור מהמכס, כפי שמופיע ברשימון היבוא.

521.3 אין להתחשב לעניין זה במחיר המופיע בחשבון הספק.