

מדינת ישראל

האוצר/אגף המכס ומע"מ
הנהלה – המחלקה המקצועית

תאריך: 8 בספטמבר 2003
י"א אלול תשס"ג
סימוכין: 401197
תיק:

הוראות פרשנות 1/2003

תרומות בידי עוסקים - היבטי החבות במע"מ

1. כללי

בעת האחרונה אנו עדים למגמה ההולכת וגוברת בה מבקשים גופים עסקיים לסייע לקהילה בדרך של מתן תרומות.

הדרכים למתן התרומות בידי עוסק מגוונות. יכול שהתרומות יתבטאו בכסף, בשווה כסף, בחלוקה ללא תמורה של נכסים מנכסי העסק לרבות מתוך המלאי עסקי, וכן במתן שירותים ללא תמורה.

בעוד שתרומה בכסף בידי עוסק אינה משפיעה על החבות במס ערך מוסף המוטלת על פעילותו העסקית, תהיינה השלכות, לעומת זאת, לגבי חבותו על פי חוק מס ערך מוסף התשל"ו – 1975 (להלן – החוק), ככל שמדובר בתרומה של נכס מנכסי העסק וכן במצב של מתן שירות ללא תמורה.

בהוראה זו תובהר עמדת האגף לעניין היבטי החיוב במס ערך מוסף על תרומות, ובפרט:

- (א) החבות במס המוטלת על תרומה;
- (ב) מחירה של עסקה שהינה בבחינת "תרומה";
- (ג) דינו של מס תשומות אשר שימש בפועל למתן תרומה;
- (ד) תרומה של טובין המיובאים מחו"ל.

2. תרומה של נכס מנכסי העסק

2.1 הגדרות

בסעיף 1 לחוק מוגדר המונח "מכר" כדלהלן:

"מכר" – לעניין נכס – לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש בו לצורך עצמי, ולרבות הפקעתו חילוטו או החרמתו, בתמורה, **וכן נתינתו במתנה** לרבות מתנה לעובד, ולעניין מקרקעין גם לרבות פעולה באיגוד מקרקעין (...).".

כמו כן, המונח "עסקה" מוגדר כדלהלן:

"עסקה" – כל אחת מאלה:

- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
- (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
- (3) עסקת אקראי.

לאור ההגדרות הנ"ל, עולה כי תרומה של נכס מנכסי עסק בידי עוסק במהלך עסקיו כמוה כ"עסקה" אשר תהיה חייבת במס ערך מוסף כשאר העסקאות של העוסק.

2.2 מחירה של עסקה שהיא תרומה – הכלל

בכל מקרה של עסקה שלא נקבע לה מחיר, יקבע מחירה של העסקה עפ"י ס' 10 לחוק בהתאם למחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים, כלומר מחיר שוק. במידה ולא ניתן לקבוע את המחיר בדרך זו, ייחשב מחירה של העסקה לפי עלות הנכס או השירות בתוספת הרווח המקובל באותו ענף. יחד עם זאת, במקרה של תרומות כמפורט בחוזר זה, יקבע מחיר העסקה בהתאם לתנאים שיפורטו להלן.

2.3 מחיר העסקה במקרה של תרומה של נכס שלא ניתן למכירה / המיועד

להשמדה

ככל שמדובר בתרומה של נכס אשר הינו חסר ערך לעוסק, כך שלא ניתן בידי העוסק למכרו והוא מיועד להשמדה, מחירו של הנכס הנתרם כאמור יקבע לפי מחיר אפס, כלומר לא יחויב בפועל העוסק במע"מ בגין התרומה. כמו כן, יש להתייחס למס התשומות שנוכה בעבר ע"י העוסק בעת רכישת הנכס כמס שנוכה כדיון, ואין לדרוש מהעוסק להשיב את מס התשומות שנוכה כאמור.

האמור לעיל יחול אך ורק בהתקיים כל התנאים להלן:

- 1) הטובין שימשו כמלאי עסקי או כציוד בידי העוסק ולא יועדו מראש לתרומה.
- 2) הטובין הם: פגומים, חסרי ערך, מיושנים, טובין אשר אינם ניתנים למכירה או שהסיכוי למכירתם נמוך ביותר (מכירה במחיר הפסד, כאשר ערך הטובין נמוך ב-50% ממחיר עלות הנכס), ולגבי מוצרי מזון – טובין אשר עקב הקירבה למועד פג תוקפם, אינם ניתנים עוד למכירה.
- 3) הטובין נתרמים למוסד הציבורי כהגדרתו בס' 46 לפקודת מס הכנסה שמטרתו הציבורית היא סעד והטובין מיועדים לחלוקה לנזקקים ללא תמורה או לפעילות המוסד כאמור.
- 4) העוסק יערוך רשימה מפורטת של הטובין שנתרמו, ויצרף לה הצהרה המבהירה את הנימוק לפיו סווגו הטובין כחסרי ערך. לרשימה ולהצהרה כאמור יצורף אישור ר"ח.
- 5) העוסק קיבל הודעה בכתב מהמלכ"ר מקבל התרומה לפיה הנכסים שנתרמו נרשמו בספרי המלכ"ר בהתאם לסעיף 2 (א)(4) או 2(ב)(1) (להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות ע"י מוסד) התשנ"ב 1992).

2.4 מחיר העסקה במקרה של תרומה ממלאי עסקי רגיל

כאשר עוסק מקבל על עצמו לתרום נכס המהווה חלק מהמלאי העסקי של העסק (בשונה מתרומת סחורה חסרת ערך כאמור בסעיף 2.3 (2) לעיל), שקולה למעשה תרומתו זו לתרומה במזומן.

האלטרנטיבה העומדת בפני העוסק, הייתה למכור את הטובין ולהעביר את התמורה הכספית לגוף הנתרם, לאחר תשלום המע"מ הנובע מהעסקה.

תרומה כאמור אינה קשורה ל"מהלך העסקים" של העסק, אלא מבטאת מעין פעילות מלכ"רית של העסק, לצד פעילותו במישור העסקי.

במקרים מסוג זה, יקבע מחיר העסקה בהתאם למחיר עלות (או ייצור) של הנכס, ובלבד שיתקיימו כל יתר התנאים הקבועים בסעיף 2.3 לעיל (למעט ס"ק 2.3 (2)).

עוסק אשר יבחר שלא לקזז את מס התשומות, בגין רכישת הטובין אשר בפועל נתרמו לא יחויב במס עסקאות.

2.5 תרומה של טובין המיובאים מחו"ל

לעיתים נתרמים טובין מחו"ל עבור עמותה בישראל.

על יבוא של טובין הנתרמים כאמור מוטלת חבות בתשלום מע"מ.
גובה המס אשר ישולם על טובין אלה בשעת שחרורם מפיקוח רשות המכס יקבע בהתאם
לערכם של הטובין במועד יבואם (ס' 11 (א) לחוק).
אי לכך, לא יחולו הכללים שנקבעו לעיל בס' 2.3 ו- 2.4 על תרומה של טובין מיובאים, אלא
יוטל מס על תרומה כאמור בהתאם לערך הטובין כפי שיקבע בכל מקרה ומקרה.

3. תרומות שירותים

עפ"י הגדרת המונח "שירות" שבסעיף 1 לחוק, שירות הניתן ללא תמורה אינו
מהווה "עסקה החייבת במס.
אי לכך, מתעוררת שאלת ניכוי מס התשומות המתייחס לשירות כאמור, לאור
ההוראה הקבועה בס' 41 לחוק.
לשם כך, על עוסק הנותן שירות ללא תמורה לפעול כדלהלן:

(1) תשומות שוטפות המשמשות את העוסק בעסקיו הרגילים וגם למתן שירות
ללא תמורה, ככל שפעילותו של העוסק במתן שירותים ללא תמורה שולית
לעומת פעילותו הרגילה, לא יידרש העוסק לתאם את התשומות (ניכוי
100%).

(2) אם לצד תרומת השירות נתרמים גם טובין (למשל – חברת קייטרינג אשר תתרום לא רק
שירותי ההגשה אלא גם המזון עצמו) יחול לגבי מרכיב הנכסים שנתרמו האמור בסעיפים
2.3 או 2.4 בהתאמה.

המחלקה המקצועית מע"מ