



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 8369/16 תחום החלטת המיסוי : מס ערך מוסף

הנושא: החבות במע"מ של תקבול בגין השבה לקדמות של רכב בעסקת ליסינג -

החלטת מיסוי בהסכם

העובדות:

1. חברה בע"מ (להלן: "החברה") רשומה עפ"י חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק") כ"עוסק מורשה" ועיסוקה העיקרי בהחכרת כלי רכב ללקוחות שונים.
2. במסגרת פעילותה, מתקשרת החברה בהסכמים להחכרת כלי רכב ללקוחות בעסקאות ליסינג קצובות (בד"כ 3 שנים) (להלן: "הלקוחות"), הכוללות ע"פ רוב גם מרכיב של מתן שירותים נלווים לשימוש ברכב ובכלל זה, אחזקה, שירותי דרך, וכיסוי במקרה של תאונה או גניבה (להלן: "ההסכם התפעולי").
3. מבחינת נזקי רכוש, מתחייבת החברה בהסכם התפעולי, לשאת בעצמה בכל נזק רכוש שייגרם לרכב המוחכר או לרכוש צד ג', הנובע מהשימוש ברכב, זאת בכיסוי התואם פוליסת ביטוח מקיף סטנדרטית שתהא נהוגה בשוק הישראלי במועד קרות הנזק.
4. במסגרת ההסכם התפעולי נקבע, כי על הלקוח מוטלת החובה להחזיר את הרכב לחברה במצב בו קיבל אותו לידי, ובהתחשב בבלאי סביר. עוד נקבע בסעיף, כי במקרים בהם לא הושב הרכב במצב הדרוש, יישא הלקוח בעלות התיקון (להלן: "התיקון") כאשר חיוב הלקוח בגין התיקון מבוצע ע"י החברה באמצעות הפקת חשבונית מס בתוספת מע"מ כדין.
5. החברה נוהגת להתקשר גם בהסכמים מסוג ליסינג תפעולי, אשר אינם כוללים ביטוח, ובמסגרתם על הלקוח מוטלת החובה לבטח את הרכב בביטוח חובה ובביטוח מקיף (להלן: "ההסכם ללא ביטוח").
6. לאחרונה, קבלה החברה דרישה מאחד מלקוחותיה, אשר התקשר עמה בהסכם התפעולי להשיב לו את סכום המע"מ שנגבה ממנו בגין תיקון פגמים אשר התגלו ברכב במועד בו השיב את הרכב לחברה בתום עסקת החכירה, וזאת מן הטעם, שלטענת הלקוח, התקבול האמור אינו חייב במע"מ בידי החברה.

הבקשה:

בפנייתך ביקשת את אישורנו כי התקבולים, המשולמים ע"י הלקוח לחברה בשל תיקון הפגמים אשר התגלו ברכב במועד החזרתו לחברה, חייבים במע"מ בשיעור מלא.

עמדתנו:

1. סעיף 2 לחוק מטיל מע"מ על "עסקה" בישראל.
2. חלופה ראשונה להגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק קובעת:
"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד".
3. "נכס" ו"מכר" מוגדרים בסעיף 1 לחוק:
"נכס" – "טובין או מקרקעין".
"מכר" – "לענין נכס - לרבות השכרתו, מקחו אגב שכירות, הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו ...".
4. השכרה והחכרה של רכבים מהוות "מכר" של "טובין" על פי ההגדרות החוק ועל כן הן בבחינת "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק.
5. סעיף 7 לחוק קובע כי:
"מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות -
(1) כל מס, היטל, אגרה או תשלום חובה אחר המוטלים על העסקה שלא על פי חוק זה, זולת אם הוטלו בדין על הקונה....
(2) כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל פי ההסכם על הקונה להחזירה לרבות עמלה או ריבית בשל תשלום לשיעורין, ריבית או כל תשלום אחר בשל פיגור בתשלום ופיצויים בשל הפרת ההסכם כשאין עמה ביטול העסקה, ולרבות מחירן של אריזות".
6. מחיר העסקה לצורך החבות במע"מ הוא, ככלל, המחיר שהוסכם ע"י הצדדים. במחיר העסקה כלולה כל התמורה עליה הסכימו הצדדים במסגרת העסקה.
7. חוזר 4/93 (הוראת תאמ"ו 62.714), העוסק בעסקאות ליסינג מורה בתת סעיף 4, כי:
"בעסקת שכר-מכר... כל תשלום המשתלם על ידי הקונה חייב במס במלואו..".
בנוהל זה הודגש, כי "כל תשלום" חייב במס במלואו, כל עוד הוא חלק מהמחיר המוסכם על ידי הצדדים לעסקה.
8. בהסכם התפעולי נקבע, כי במקרה בו רכב הוחזר שלא במצב הדרוש, יישא הלקוח בעלות התיקונים שיידרשו לצורך הבאת הרכב למצב הדרוש, וכן בגובה ירידת הערך שנגרמה לרכב. במקרים בהם הנזקים הנ"ל מכוסים בפוליסת ביטוח או בהתחייבות ביטוחית בהתאם לאמור בהסכם זה, יחויב הלקוח בעלות ההשתתפות עצמית בלבד.

9. הוראה דומה נקבעה גם בהסכם ללא ביטוח: במקרה בו רכב הוחזר שלא במצב הדרוש, יישא הלקוח בעלות התיקונים שיידרשו לצורך הבאת הרכב למצב הדרוש וכן בגובה ירידת הערך שנגרמה לרכב.
10. עסקת החכרת רכב הינה, כאמור, "פעולת מכר" רצונית בין החברה לבין לקוחותיה. האפשרות של קרות הפגמים לרכב במהלך תקופת החכירה בגינם נאלץ חוכר הרכב לשאת בעלות התיקון בעת החזרת הרכב נצפתה מראש על ידי הצדדים, ובהיותה במתחם הסיכונים הסבירים ובמהלך עסקיה הרגיל של החברה, תומחרה מראש על ידי החברה, ועוגנה במסגרת הסכמי הליסינג ביניהם. לפיכך, התמורה המשולמת לחברה ע"י חוכר הרכב בשל תיקון פגמים, שהתגלו ברכב בתום תקופת החכירה, הינה בגדר תמורה עבור "עסקה" החבה במע"מ.
11. במילים אחרות, כל התמורה שהוסכמה בין הצדדים במסגרת ההסכם, לרבות התמורה בשל תיקון פגמים שהתגלו ברכב במועד השבתו לחברה בסיום תקופת החכירה ובשל ירידת ערך, מהווה את מחיר העסקה בהתאם לסעיף 7(2) לחוק, ועל כן חבה במע"מ.
12. ויודגש, תקבולים אלו אינם מהווים פיצוי נזיקי, אלא אף הם נכללים בתמורה שסוכמה בין הצדדים. כוונת הצדדים הייתה, כי גם במקרה בו נגרמו לרכב פגמים במהלך תקופת החכירה – על החוכר לשאת בעלות תיקונם וכן לשאת בשיעור ירידת ערך הרכב, והכל כחלק מתנאי ההסכם שנקבעו בין הצדדים מראש. משמע, יש לראות בתקבולים אלו בגדר "כל הוצאה אחרת בביצוע העסקה שעל הקונה להחזירה".
13. יובהר, כי האמור לעיל חל הן לגבי עסקאות שנעשו במסגרת ההסכמים שכוללים רכיב ביטוח והן לגבי ההסכמים שאינם כוללים את רכיב הביטוח.
14. הסוגיה ועמדתנו הובאו בתמצית בלבד.
15. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.
16. החלטה זו מבטלת מיום פרסומה עמדות מקצועיות שניתנו בעבר ע"י הנהלת רשות המיסים, המשרדים האזוריים או גורם אחר, במידה והן קבעו אחרת.