



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 1108/25

תחום החלטת המיסוי : מס ערך מוסף

הנושא : החבות במע"מ, מחיר העסקה ואופן הדיווח למע"מ בשל מתן שירותי שיווק ופרסום באמצעות מכירת שוברים - החלטת מיסוי שאינה בהסכם

1. העובדות:

- א. חברה נותנת שירותים בתחום פרסום ושיווק באמצעות הנפקה ו"מכירה" של שוברים (להלן: "החברה" או "השוברים" בהתאמה).
- ב. השוברים מעניקים לאוחז בו זכות עתידית לרכוש טובין או שירותים כנגד תשלום לחברה.
- ג. השוברים ניתנים למימוש בבתי עסק רבים ושונים ולמטרות שונות כגון בתי מלון, חנויות הלבשה והנעלה, כלי בית, מסעדות, מכוני ספא ועוד (להלן – "בתי העסק").
- ד. במועד "מכירת" השובר, החברה אינה יודעת היכן ימומש השובר או איזה טובין או שירות יירכש באמצעות השובר על ידי האוחז בו.
- ה. השוברים מודפסים או טעונים בסכום על גבי כרטיס מגנטי או בשובר משולב – שובר בו נקוב סכום או מזכה את האוחז בו בקבלת טובין/שירות, על פי בחירתו.
- ו. לחברה הסכמים עם בתי עסק המשווקים על ידה לפיה הם מחויבים לכבד את השוברים. עם מימוש השובר על ידי האוחז בו, פונה בית העסק אל החברה לקבל את התמורה המוסכמת בין הצדדים.
- ז. בשל שירותי השיווק והפרסום מנכה החברה מהתמורה המגיעה לבית העסק, את העמלה המוסכמת לה היא זכאית, המהווה את ההפרש שבין הסכומים שהתקבלו בידיה עם רכישת השובר לבין התמורה המועברת על ידה לבית העסק.

2. הבקשה:

- א. הנפקה ומכירה של שוברים אינה עסקה לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מע"מ").
 - ב. מחיר עסקאותיה של החברה הינו העמלה הנותרת בידי המהווה את ההפרש שבין התמורה אותה קיבלה החברה מהאוחז בשובר לבין הסכומים אותם העבירה לבתי העסק.
 - ג. עסקאותיה של החברה, לגבי שוברים שמומשו באילת, חייבות במע"מ בשיעור אפס.
 - ד. מועד החיוב במס יהיה בעת המימוש בפועל של השובר.
- אגב הדיון בבקשה לבחינת החלטת המיסוי, נדונה גם שאלת החיוב במס בגין סכומים הנותרים בידי החברה בגין שוברים שפג תוקפם ולא מומשו.



החטיבה המקצועית

3. תמצית הסדר המס ותנאיו:

החבות במס, מחיר העסקה ומועד החיוב במס עם מימוש השובר

לצורך המחשה, להלן דוגמה לסוג של שובר ומחירו בעת המימוש בבית העסק:

ערך נקוב בשובר שנמכר לרוכש	-	100 ₪
התשלום לחברה על ידי רוכש השובר	-	90 ₪
חלופה א – מימוש השובר :		
התשלום נטו ע"י החברה לבית העסק	-	85 ₪
העמלה הנותרת בידי החברה ממימוש השובר	-	5 ₪ (85-90)
חלופה ב – אי מימוש השובר :		
הסכום הנותר בידי החברה מאי מימוש השובר	-	90 ₪

4. להלן עמדתנו בשים לב לנסיבות המקרה

החבות במס במישור החברה

קיומה של עסקה ומחירה

- א. מחיר עסקאותיה של החברה בשל שירותי השיווק והפרסום הניתנים על ידה לבתי העסק באמצעות הנפקה ומכירה של שוברים, הוא העמלה הנגזרת מההפרש שבין הסכום שהתקבל בידה מרוכש השובר (90 ₪ לפי הדוגמה) לבין הסכום שהועבר על ידה לבית העסק (85 ₪ לפי הדוגמה), לגבי כל שובר שנמכר על ידה (5 ₪ לפי הדוגמה).
- ב. במידה והחברה נותנת שירותים נוספים לבית העסק כגון: שירותי הפצה, השתתפות בהוצאות וכיוצ"ב (להלן: "השירותים הנוספים"), גם התמורה המתקבלת בידיה מבית העסק בשל מתן השירותים הנוספים, מהווים חלק ממחיר עסקאותיה.
- ג. יודגש, כי הנפקת שובר או "מכירתו" לרוכש אינה בבחינת "עסקה" לפי חוק מע"מ ועל כן בשל הסכומים המתקבלים בידי החברה מאת רוכש השובר, עליה להוציא קבלה במועד קבלתם.
- ד. תשומת הלב, כי בהתאם להוראות תקנה 5 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן – "התקנות") ולתנאים שנקבעו בה, רואים בסכומים המתקבלים בידי החברה עוד בטרם מומש השובר, כפקדון או כערובה להחזרת טובין או כסכומים להבטחת ביצוע עסקה או זכויות אדם הקשור לעסקה.
- ה. כפועל יוצא מלשון תקנה 5 לתקנות, הסכומים הנותרים בידי החברה בגין שוברים שלא מומשו ופג תוקפם, מהווים חלק ממחיר עסקאותיה של החברה, אלא אם הוחזרו לרוכש השובר. הסכומים האמורים יתווספו לדיווח על עסקאות שירותי השיווק והפרסום ו/או השירותים הנוספים הניתנים על ידי החברה.



החטיבה המקצועית

הוצאת חשבונית ומועדים

ו. בשל העמלה ובשל השירותים הנוספים הניתנים על ידי החברה עליה להוציא חשבונית **לבית העסק**.

כמו כן, לעניין רישום בפנקסי החשבונות ודיווח תקופתי, בשל הסכומים הנותרים בידי החברה בגין שוברים שלא מומשו ופג תוקפם, שכאמור יש לראות בהם כחלק ממחיר עסקאותיה, (90 ש"ח לפי הדוגמא), על החברה להוציא חשבונית על שם נותן התקבולים ומועד הוצאתה יהיה תוך 14 יום מהמועד בו פג תוקף השובר.

ז. כפועל יוצא מהאמור לעיל, ובכפוף לעמידה בתנאים הקבועים בתקנה 5 לתקנות, מועד החיוב במס בשל עסקאותיה של החברה יחול עם מימוש השובר על ידי האוחז בשובר בבית העסק או במועד בו פג תוקף השובר, לפי המוקדם.

אזור סחר חופשי אילת

ח. על פי תקנה 20א(4) לתקנות אזור סחר חופשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ו – 1985, עמלות המתקבלות בידי החברה בשל שוברים שמומשו בבתי מלון באילת יחול מס בשיעור אפס. עמלות המתקבלות בידי החברה בשל שוברים שמומשו בבתי עסק אחרים באילת, חייבים במס בשיעור מלא.

הוראות נוספות

ט. כחלק מניהול ספרי החשבונות, על החברה לנהל דוח מפורט ביחס לשוברים שהונפקו על ידה (להלן: "**דוח השוברים**"). בדוח השוברים יפורטו מועד הנפקת השובר, זיהוי חד חד ערכי של השובר (מספר שובר), התאריך המקורי שנקבע לפקיעת תוקף השובר, מועד הארכת תוקף השובר (ככל והוארך), מועד "מכירת" השובר, זהות רוכש השובר, מועד מימוש השובר, שם בית העסק בו מומש השובר, העמלה שנגבתה על ידי החברה מבית העסק ופרטים נוספים ביחס לאותו שובר ככל והם חלק מהנתונים אותם מפרטת החברה בדוח האמור.

החבות במס במישור בית העסק

י. עם מימוש השובר בבית העסק על ידי האוחז בו, על **בית העסק** להוציא חשבונית על שם **האוחז בשובר** שכן, בית העסק הוא זה שמבצע את עסקת המכר או מתן השירות עם מי שמממש את השובר, ובתמורה מועברים לבית העסק אותם סכומים ששולמו על ידי רוכש השובר לחברה.

יא. מאחר ובמועד מימוש השובר, בית העסק אינו יודע את גובה ההנחה שניתנה לאוחז בשובר (ההנחה מתבטאת בפער שבין הערך הנקוב על גבי השובר לבין הסכום ששולם על ידי



החטיבה המקצועית

- האוחז בו בעת רכישת השובר), מחיר העסקה בידי הוא הערך הנקוב בשובר שנמכר לרוכש (100 ₪ לפי הדוגמה), לעניין הוצאת הודעת זיכוי בהתאם¹.
- (תשומת הלב להחלטת מיסוי 1387/15 - ראה הערת שוליים, לאופן בו רשאי בית העסק להוציא הודעת זיכוי).
- יב. בשל העמלה המשולמת על ידי בית העסק לחברה, רשאי בית העסק לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית המס שתוצא לו על ידי החברה והכול בכפוף להוראות סעיפים 38 ו- 41 לחוק.
- יג. יובהר, כי עמדתנו זו אינה חלה ביחס לשירותי תיירות יוצאת, ככל והחברה נותנת שירותים גם לבתי עסק בתחום זה.
- יד. הסוגיה ועמדתנו הובאו בתמצית בלבד.
- טו. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

¹ יובהר, כי מחיר העסקה של בית העסק, כאשר התמורה בשל העסקה משולמת בשובר יהיה בהתאם להחלטת מיסוי 1387/15. דהיינו, בית העסק ידווח על מלוא הערך הנקוב בשובר המתקבל מהאוחז בו, והוצאת הודעת זיכוי לספרים ככל והתמורה ששולמה בשובר או בכרטיס אשראי נמוכה מהערך הנקוב בשובר, והכול לפי התנאים הקבועים בהחלטת המיסוי האמורה.