

משרד 1830  
ינואר 2017

אדונים נכבדים,

**הנדון: עמדות מס חייבות בדיווח בשנת 2016**

בפקודת מס הכנסה, (להלן: "הפקודה"), בחוק מס ערך מוסף (להלן: "חוק מע"מ") ובפקודת המכס, נקבע כי אדם אשר נקט בעמדה הנוגדת את עמדת רשות המיסים (עמדות אשר מפורסמות במקום נפרד באתר האינטרנט של רשות המיסים), לפרט בדוח, או תוך 60 יום ממועד הגשת הדוח על העמדה שנקט.

הדיווח הנדרש הוא בגין עמדה הנכללת בדוח השנתי למס הכנסה, אשר יתרון המס (כהגדרתו בסעיף 131ד לפקודה) הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ₪ באותה שנת מס או על 10 מיליון ₪ במהלך ארבע שנות מס לכל היותר. הדיווח על נקיטת עמדה בחוק מע"מ ופקודת המכס יחול על עמדה שיתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ₪ בשנה או 5 מיליון ₪ במהלך ארבע שנים.

רשות המיסים פרסמה לאחרונה את רשימת העמדות החייבות בדיווח לגבי שנת 2016 בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי, בנושא מס ערך מוסף ובנושא מכס.

להלן רשימת העמדות אשר פורסמו.

**נספח א' – רשימת עמדות בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי.**

**נספח ב' – רשימת עמדות בנושא מס ערך מוסף.**

**נספח ג' – רשימת עמדות בנושא הערכת טובין מיובאים.**

**נספח א' – רשימת עמדות בנושא מס הכנסה ומיסוי בינלאומי**

**עמדות בנושא מס הכנסה**

**עמדה מס' 01/2016 – דיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך**

חברה שלה הכנסה מדיבידנד שמקורו ברווחי שיערוך בחברה המחלקת, היא הדיבידנד חייב במס בהתאם להוראות סעיף 126(א) לפקודה, ולא יחול בגינו האמור בסעיף 126(ב) לפקודה.

לעניין זה, דיבידנד ייחשב שמקורו ברווחי שיערוך כאשר החברה המחלקת לא היתה עומדת במבחן הרווח כאמור בסעיף 302 לחוק החברות אילולא היו לה רווחי שיערוך בדוח הכספי.

לאחר השלמת תקנות לעניין הגדרת "רווחי שיערוך" מכח בסעיף 1א100 לפקודה, עמדה זו, תחול לגבי כל חלוקת דיבידנד למעט דיבידנד שחלות לגביו הוראות הסעיף כאמור.

"רווחי שיערוך" – רווחים שלא נתחייבו במס שנכללו בדוח הכספי של החברה המחלקת ושמקורם אינו ב"הכנסה" בהגדרתה בסעיף 1 לפקודה, לרבות הכנסות שטרם הוכרו לצורכי מס בשל דיווח על בסיס מזומן.

"דוח כספי" – דוחות כספיים הנערכים בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים שעל פיהם נקבע "מבחן הרווח" בהתאם לסעיף 302(א) לחוק החברות, התשנ"ט-1999 (להלן: "חוק החברות").

**עמדה מס' 02/2016 – דיבידנד מתאגיד מיוחד**

בעל מניות החייב במס על דיבידנד בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה (להלן: "בעל המניות"), המקבל דיבידנד מחברה משפחתית ו/או מחברת בית ו/או מאגודה שיתופית חקלאית (להלן: "התאגיד המיוחד"), אשר מקורו אינו בהכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד – יהווה דיבידנד החייב במס בהתאם להוראות סעיף 125ב לפקודה. למען הסר ספק, נוקט עמדה זו יכול ויהיה בעל המניות מקבל הדיבידנד ו/או התאגיד המיוחד החייב בניכוי מס במקור בעת חלוקת הדיבידנד.

לעניין זה, "הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד" היא הכנסתו חייבת של התאגיד המיוחד בתוספת הכנסה פטורה ממס ובניכוי הפסדים לצורכי מס של התאגיד המיוחד שנוצרו בתקופה בה חלו עליו הוראות סעיפים 64, 64א או 62 לפקודה, לפי העניין (להלן: "תקופת ההטבה") ובהפחתת המס החל על בעלי מניות של התאגיד המיוחד בשל ההכנסה כאמור בתקופת ההטבה, אם שולם על ידי החברה והיא לא חייבה אותו בהתאם.

להלן דוגמאות לחישוב ההכנסה החייבת המצטברת של התאגיד המיוחד (בהנחה שהתאגיד הוקם ביום 1.1.2010):

מסקנה	סה"כ הכנסה חייבת מצטברת של התאגיד המיוחד ע"פ העמדה לתום שנת 2014	שנת מס					דוגמה
		2014	2013	2012	2011	2010	
כל חלוקה תהא חייבת המס	0	100	(100)	(100)	100	100	1
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	
כל חלוקה תהא חייבת המס	0	100	(100)	(100)	(100)	100	2
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	
חלוקה עד לסכום של 200 תהא פטורה ממש חלוקה מעבר ל-200, תהא חייבת במס	200	100	100	100	(100)	100	3
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	
חלוקה עד לסכום של 400 תהא פטורה ממש חלוקה מעבר ל-400, תהא חייבת במס	400	(300)	100	100	100	100	4
		רגיל	מיוחד	מיוחד	מיוחד	מיוחד	

**עמדה מס' 03/2016 – ניכוי בעד פחת**

הפחתות או ניכוי בעד פחת בגין נכסים בהתאם להוראות סעיף 17(8) לפקודה יהיו בהתאם לדין הספציפי בגין אותו הנכס. לא יותר ניכוי בעד פחת בשיעור השונה מהקבוע בדין בשל אותו הנכס. כמו כן, במקום בו לא נקבע שיעור פחת בדין בשל אותו נכס, לא יותר ניכוי בעד פחת בגין הנכס. למען הסר ספק, קביעת סיווג הנכס לצורך הפחתתו תהא בהתאם למבחן השכל הישר והאדם הסביר.

**עמדה מס' 04/2016 – זקיפת שווי שימוש ברכב**

זקיפת שווי שימוש ברכב תבוצע בהתאם לתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז-1987. זקיפת השווי תבוצע על פי החישוב הקבוע בתקנות כאמור ולא תתאפשר זקיפה בסכום שונה מהאמור בהן.

**עמדה מס' 05/2016 – אופן ייחוס הוצאות במפעל תעשייתי**

חבר בני אדם שבבעלותו מפעל מאושר/מוטב/מועדף כמשמעות המונחים בחוק עידוד, ייחס את הניכויים בחישוב הכנסתו החייבת בהתאם להוראות סעיף 3.3 לחוזר מס הכנסה מס' 3/2006 הן להכנסתו החייבת במס מלא או מופחת והן להכנסתו הפטורה מכח חוק עידוד. עמדה זו תחול על הכנסה חייבת בניכוי כלל הוצאות המותרות של הנישום על פי כל דין כאמור בסעיף 3.2.3 לחוזר כאמור, כגון: הוצאות מחקר ופיתוח המותרות בניכוי מכח סעיף 2א לפקודה, הוצאות מימון וכיוצ"ב.

**עמדה מס' 06/2016 – זכאות לשיעור מס מופחת על פי חוק עידוד**

הטבות המס הקבועות בחוק עידוד, יחולו במקום בו ההכנסה החייבת ממוסה בשיעור הקבוע בסעיף 126 לפקודה. ייחוס ההכנסה החייבת לנישום החייב במס בשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה, יהא חייב במס בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה ולא יחולו שיעורי המס הקבועים בחוק עידוד למעט מקום בו נקבע באופן מפורש שההטבה בחוק עידוד תינתן למי שחלות עליו הוראות סעיף 121 לפקודה (לדוגמה: הטבות מס ליחיד מכח פרק שביעי 1 לחוק עידוד שעניינו "הטבות במס לגבי בניינים להשכרה").

**עמדה מס' 07/2016 – הימצאות אישור לטובת תביעת הטבות**

כל מקום בו נישום תבע ניכוי או הטבת מס המחייבת המצאת אישור מצד ג' (כגון: אישור המדען הראשי לצורך ניכוי הוצאות מו"פ, אישור המדען הראשי לתביעת הטבות מס בגין מתן שירותי מו"פ תעשייתיים לתושב חוץ, אישור המדען הראשי בדבר קיומו של "ידע" כמשמעותו בסעיף 51 לחוק עידוד, אישור המפעל האחר בדבר מכירות רכיב במוצר אחר לעניין יישום תקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007 וכיוצ"ב) – לא נמצא בידיו האישור עם הגשת דוח המס, לא יהא זכאי לניכוי או להטבה כאמור.

**עמדה מס' 08/2016 – הזכאות לפטורים אינה ניתנת להעברה לאחר**

הזכאות לפטור ממס, מלא או חלקי, אינה ניתנת להעברה לאחר בדרך כלשהי לרבות בדרך של הורשה. כך למשל, בעת מכירת נכסים בידי יורשים שקיבלו בירושה נכסים מתוך עיזבון של מוריש, כאשר המוריש היה זכאי להטבת מס טרם פטירתו (כגון: הטבות לפי סעיף 14, 97(ב), או 9(5) לפקודה), היורשים לא יוכלו לנצל את ההטבה שהיה זכאי לה המוריש.

**עמדה מס' 09/2016 – הזכאות לקיזוז הפסדים אינה ניתנת להעברה לאחר**

הזכאות לקיזוז הפסדים לצורכי מס של יחיד אינה ניתנת להקניה לנאמנות, להעברה לנישום אחר, או להורשה. נוקט העמדה החייב בדיווח הינו הנישום היורש או הנישום המבקש לנצל את הפסדים ובמקרה של הקניה לנאמנות, היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מגיש הודח.

**עמדות בנושא מיסוי בינלאומי****עמדה מס' 10/2016 – הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר**

הזכאות לקבלת זיכוי בגין מסי חוץ ששולמו, לרבות עודף זיכוי שנוצר בגין מסי חוץ ששולמו, אינם ניתנים להעברה לאחר לרבות בדרך של הורשה. כך למשל, יורש אינו זכאי לנצל זיכוי מסי חוץ שנוצרו אצל המוריש.

**עמדה מס' 11/2016 – "מס יציאה" לגבי אדם שחדל להיות תושב ישראל**

סעיף 100א לפקודה לא סותר אמנות מס והוא אינו נסוג מפניהן. בהתאם למנגנון הקבוע בסעיף, כשאדם מעתיק את תושבותו מישראל למדינה זרה, אף תהיה זו מדינה גומלת, הרי שרואים את נכסיו כאילו נמכרו לפני ניתוק התושבות, ובלבד שמכירת הנכס אינה חייבת במס בישראל במועד המימוש.

מבלי לגרוע מהאמור, ככל שיווצר כפל מס בעת מכירת הנכס, ניתן לפנות להליכי הסכמה הדדית בניסיון ליישב את בעיית כפל המס בהתאם ל"הוראת ביצוע מס הכנסה 23/2001 בנושא הליכי הסכמה הדדית באמנות למניעת כפל מס – נוהל הגשת הבקשה והטיפול בה".

### עמדה מס' 12/2016 – שנת הסתגלות לעניין קביעת מעמד של תושב חוזר ותיק

"שנת הסתגלות" כמשמעותה בסעיף 14 לפקודה, לא תבוא במניין עשר השנים הנדרשות לצורך בחינת זכאותו של הנישום למעמד של "תושב חוזר ותיק". כך למשל, יחיד ששב לישראל לאחר 9 שנים כתושב חוץ, לא יוכל לבחור בשנת הסתגלות על מנת להשלים את התקופה המינימאלית הנדרשת (10 שנים) לצורך עמידה בהגדרת "תושב חוזר ותיק".

### עמדה מס' 13/2016 – יצירת מוסד קבע (לתושב חוץ שהוא תושב מדינה גומלת) או פעילות מניבת הכנסה בישראל (לתושב חוץ שאינו תושב מדינה גומלת) ע"י תושב חוזר ותיק או עולה חדש

- (א) הכללים ליצירת מוסד קבע לתאגיד זר, תושב מדינת אמנה, וייחוס רווחים בגין מוסד הקבע לגבי הכנסות שהופקו בישראל, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.
- (ב) הכללים לייחוס רווחים של תאגיד זר, שאינו תושב מדינת אמנה, יחולו באופן דומה לגבי פעילות התאגיד הזר בישראל בין אם הפעילות מבוצעת על ידי תושב חוץ ובין אם היא מבוצעת על ידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק בהתאם להוראות סעיף 14 לפקודה.

העובדה כי המחוקק מיעט מגדרי חברה תושבת ישראל בסעיף 1 לפקודה, חברה שנשלטת ומנוהלת מישראל בידי יחיד שהוא תושב ישראל לראשונה או בידי תושב חוזר ותיק בתקופת ההטבות, אינה גורעת מן האפשרות למסות פעילות שהתבצעה בישראל והכנסות שהופקו בישראל בידי עולה חדש או תושב חוזר ותיק עבור החברה הזרה כאמור.

### עמדה מס' 14/2016 – תקרת מסי חוץ

לצורך חישוב תקרת הזיכוי בחישוב מסי החוץ שניתן להכיר בישראל, יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור המס הקבוע בדין הפנימי או באמנה, אך בכל מקרה לא יותר מסכום מסי החוץ ששולם בפועל. מתן הזיכוי ייעשה בהתאם לעקרונות הבאים:

- מסי חוץ ששולמו מעבר לתקרה האמורה הינם בבחינת "מס התנדבותי" (מס וולונטרי) ואינם ניתנים לזיכוי כמסי חוץ ואף אינם ניתנים להעברה לשנים הבאות.
- יובהר כי במקרים בהם קיימת בדין הפנימי הזר הוראה לפיה קיימת אפשרות לנישום לבחור שלא יחול לגביו פטור ממס במדינה האחרת, אין לראות בתשלום המס הזר כ"מס התנדבותי", ובלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור הקבוע באמנה ושהבחירה תהיה עקבית.
- מסי חוץ ששולמו בפועל יכללו מסי חוץ ששולמו ואשר לא יתכן שיוחזרו למשלם במדינה הזרה בדרך כלשהי (כדוגמת הזכאות לקבלת החזר הנובע מביצוע קיזוז הפסדים לאחור בחו"ל בהתאם לשיטת "carry-back" הנהוגה במדינות שונות).

### עמדה מס' 15/2016 – מסי חוץ מוחזרים

במקרים בהם נעשה בחו"ל קיזוז הפסדים לאחור ("carry-back") בשנת המס בה זכאי הנישום להחזר, יש להגיש בישראל דוח מתקן בגין השנה שבה נדרש זיכוי בגין המס בטרם החזר, בהתאם למועדים הנדרשים בסעיף 210 לפקודה.

### עמדה מס' 16/2016 – קיזוז הפסדים של ישות המסווגת באופן שונה במדינות שונות

תושב ישראל אשר מחזיק בישות שאינה תושבת ישראל, הנחשבת בישראל כישות "שקופה" לצרכי מס בישראל ולעומת זאת נחשבת לישות "שקופה" בחו"ל (כדוגמת ישויות מסוג LLC או S Corporation בארה"ב), אינו רשאי לקזז הפסדים שהתהוו בפעילות הישות הזרה מהכנסתו החייבת, או מהכנסה של תאגיד אחר בהחזקתו, גם אם נחשב כשקוף בחו"ל (ראה סעיף 5 בחוזר מס הכנסה 5/2004).

### עמדה מס' 17/2016 – יישום סעיף 163 לפקודה בנוגע להכנסת דיבידנד משורשר

הקלות בהתאם לסעיף 163 לפקודה יינתנו רק ל"דיבידנד משורשר". לעניין זה, "דיבידנד משורשר" הינו דיבידנד שחולק מחברה שאינה תושבת ישראל (להלן: "חברת החוץ"), ואשר חולק מהכנסה מדיבידנד שקיבלה חברת החוץ מחברה תושבת ישראל, שמקורו בהכנסה ששולם עליה מס בהתאם לפקודה.

### עמדה מס' 18/2016 – דיבידנד רעיוני המתקבל מחברת משלח יד זרה

בעל מניות תושב חוזר שהוא בעל שליטה בחברת משלח יד זרה שיש לה רווחים שהופקו או נצמחו ממשלח יד מיוחד, יראו אותו כאילו קיבל דיבידנד את חלקו היחסי באותם רווחים בהתאם לסעיף 175ב(ד)(1) ולא יחול על דיבידנד כאמור פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. דיבידנד כאמור שבהתאם לסעיף 175ב(ד)(3) מיוחד בעת התשלום בפועל לבעל מניות תושב חוזר שאינו בעל שליטה, לא יהיה פטור ממס לפי סעיף 14(ג) לפקודה. במקרים האמורים לעיל יחויב הדיבידנד המיוחס לתושב החוזר בשיעור מס חברות הקבוע בסעיף 126(א). ראה סעיף 4.2.1.5 לחוזר מס הכנסה 4/2016.

### עמדה מס' 19/2016 – הכנסה פאסיבית שמקורה בדיבידנד המתקבל בידי חברה נשלטת זרה

בעת בחינת תנאי הרווח הפסיבי או ההכנסה הפסיבית, כאמור בסעיף 75ב(א)(1) לפקודה, "דיבידנד נייטרלי" לא ייכלל במונה ולא במכנה, לצורך חישוב תנאי הרווח או ההכנסה כאמור. ראה סעיף 2.2.1.2 לחוזר מס הכנסה 6/2016.

לעניין זה, "דיבידנד נייטרלי" הוא דיבידנד שמקורו בהכנסה, אשר הופקה על ידי חבר בני אדם המוחזק על ידי החברה הנשלטת הזרה, במישרין או בעקיפין, ואשר שולם עליה מס בשיעור העולה על 15%.

### עמדה מס' 20/2016 – הוראות סעיף 97(ב3) – זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל

סעיף 97(ב3) מעניק פטור ממס על רווח הון לתושב חוץ, וזאת בכפוף לתנאים הקבועים בסעיף. סעיף 97(ב3)(2) מונה מצבים בהם הפטור לא יוענק לתושב החוץ, ובין היתר במצב בו נייר הערך הנמכר על ידי תושב החוץ הוא נייר ערך של חברה שעיקר שווי נכסיה, מקורו ב"זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל". לעניין זה, "זכות לפירות ממקרקעין הנמצאים בישראל", לפי סעיף 97(ב3)(2)(ד) לפקודה, כוללת כל ניצול של המקרקעין, אשר מפיך פירות לבעל הזכות במקרקעין, בין במישרין ובין בעקיפין (ראה סעיף 2.4 לחוזר מס הכנסה 3/2014) ובכלל זה:

1. הפקת פירות מניצול אנרגיה סולרית או טורבינות רוח.
2. תחנות כוח להתפלת מים.
3. זכות להפיק אנרגיה מחום האדמה.
4. כל רווח עיתי-חזרי הנובע משימוש במקרקעין, כגון כביש אגרה בישראל.

### עמדה מס' 21/2016 – זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תושבות

נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם תושב ישראל כלשהו לא יהיה נהנה עד שיתקיים תנאי מסוים (לדוגמה: בהגיעו לגיל מסוים, שינוי במצב משפחתי וכד'), לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל – ראה סעיף 2.13 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות. לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזהות מדווח הכנסות הנאמנות. כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות.

### עמדה מס' 22/2016 – זכאות להיות נהנה בנאמנות בהתקיים תנאי

נאמנות שנקבע בה (בכתב הנאמנות, בכתב החרגה, במסמך הנלווה לכתב הנאמנות או בדרך כלשהיא בין בכתב ובין בעל פה) כי אדם תושב ישראל כלשהו לא יהיה נהנה עד שיתקיים תנאי מסוים (לדוגמה: בהגיעו לגיל מסוים, שינוי במצב משפחתי וכד'), לעניין סיווג הנאמנות על פי סעיף 75ה(1), יש לראות את אותו תושב ישראל (שכאמור, הוחרג מחוג הנהנים) כנהנה, וכפועל יוצא מזה את הנאמנות ככזו שיש לה נהנה תושב ישראל – ראה סעיף 2.13 בחוזר מס הכנסה 3/2016 בנושא מיסוי נאמנויות. לעניין עמדה זו, נוקט העמדה החייב בדיווח יהיה היוצר או הנאמן או הנהנה בהתאם לזכות מדווח הכנסות הנאמנות. כמו כן, יתרון המס יימדד על בסיס הכנסת הנאמן החייבת במס בישראל בגין הנאמנות.

### עמדה מס' 23/2016 – קביעת "רווחים שלא שולמו" של חברה נשלטת זרה (חנ"ז)

לעניין קביעת "רווחים שלא שולמו" של חנ"ז שהיא תושבת מדינה גומלת, סעיף 75ב(ג)(1) קובע כי יש למעט רווח הון במסגרת שינוי מבנה שמהותו דחיית אירוע מס. אין למעט מ"רווחים שלא שולמו" רווח הון במסגרת שינוי מבנה אשר מהווה אירוע מס פטור במדינה הגומלת, שבו נוצר מחיר מקורי חדש.

### עמדה מס' 24/2016 – חישוב רווחים ראויים לחלוקה (ר"ל) במכירת מניות של חברה זרה

בקביעת הר"ל כהגדרת המונח בסעיף 94 לפקודה, בעת מכירת מניות של חברה זרה, ייכללו בחלופה המיסיית רק "רווחים שנתחייבו במס" בישראל, כך שרווחי החברה הזרה המופקים מחוץ לישראל אינם מהווים ר"ל בהתאם לסעיף 94 לפקודה.

### עמדה מס' 25/2016 – תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק מחוץ לישראל

על משלם תושב ישראל באמצעות סניף מחוץ לישראל ו/או חשבון בנק מחוץ לישראל, חלות כל הוראות פקודת מס הכנסה ותקנותיה לעניין חובת ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ולתושבי ישראל. לדוגמה, במקרה בו חברה תושבת ישראל משלמת תשלום לצד ג' באמצעות חשבון בנק מחוץ לישראל, עליה ליישם את הוראות ניכוי מס במקור כדין.

### עמדה מס' 26/2016 – חישוב הכנסה חייבת של תושב חוץ בישראל לפי דיני המס בישראל

חישוב ההכנסה החייבת של מוסד קבע בישראל או חישוב ההכנסה החייבת של תושב חוץ, שאינו תושב מדינת אמנה, המקיים פעילות מניבת הכנסה בישראל כמשמעותה בסעיף 4א(א)(1) לפקודה, יבוצע בהתאם להוראות דיני המס בישראל.

**עמדה מס' 27/2016 – הכנסות זרות של תושב ישראל יחושבו לפי הוראות פקודת מס הכנסה**

חישוב ההכנסה החייבת בגין הכנסה שהופקה מחוץ לישראל על-ידי תושב ישראל, יעשה לפי הוראות פקודת מס הכנסה (כלומר, בהתאם לדיני המס בישראל). נוקטת העמדה החייב בדיווח יהיה תושב ישראל המפיק הכנסה מחוץ לישראל. יובהר כי לעניין סעיף זה, חובת הדיווח על מי שנוקט בעמדה שונה תחול על תושב ישראל שמפיק הכנסה מחוץ לישראל במישרין או באמצעות ישות שהוא מחזיק, במישרין או בעקיפין מעל 10% מאמצעי השליטה בה. יתרות המס יהיה ההפרש בין חבות המס של תושב ישראל לפי עמדה זו לבין חבות המס הנובעת מעמדתו של אותו תושב ישראל.

**עמדה מס' 28/2016 – קיזוז הפסד במקום בו ניתן לנצל הטבה אחרת, כגון זיכוי ממסי חוץ**

במקרה בו ניתן לקזז הפסדים ברי קיזוז כנגד הכנסה של תושב ישראל, יש לקזז את ההפסדים כאמור ולא ניתן לדחות אותם לשנים העוקבות, למעט אותם מקרים חריגים שמאפשרת הפקודה במפורש, גם אם קיזוז כאמור ימנע ניצול הטבה אחרת, כדוגמת זיכוי ממסי חוץ. קרי, כאשר קיים הפסד בר קיזוז בישראל והכנסה חייבת מחו"ל, כללי קיזוז ההפסדים בפקודה מחייבים קיזוז קודם לכללי הזיכויים.

**עמדה מס' 29/2016 – מחירי העברה בעסקה בין-לאומית המחושבת לפי שיטת עלות מרווח (cost +)**

בחברות המדווחות לפי עלות ומרווח (cost +) יש לכלול הכנסות לפי שיטת עלות ומרווח גם בגין עלויות מבוססות אופציות.

**עמדה מס' 30/2016 – מחירי העברה בעסקה בין-לאומית באמצעות צד ג'**

בעסקה המוצגת כמכירה של נכס או זכות או כמתן שירות או אשראי, מתושב ישראל לצד שלישי (להלן: "צד ג'") שלא מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, ובמועד העסקה ישנה התחייבות (בכתב או בעל פה) לפיה צד ג' ימכור את הנכס או ייתן את השירות באותם תנאים או בתנאים דומים לתושב חוץ, שהוא קרוב של אותו תושב ישראל שהיה צד לעסקה, או שמתקיימים בין הצדדים יחסים מיוחדים, יראו בעסקה כעסקה שנערכה במישרין בין תושב ישראל כאמור לבין תושב החוץ כאמור, ויחולו הוראות סעיף 85 לפקודה.

בעסקה המוצגת כמכירה של נכס או זכות או כמתן שירות או אשראי, מתושב חוץ לצד שלישי (להלן: "צד ג'"), שלא מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים, ובמועד העסקה ישנה התחייבות (בכתב או בעל פה) לפיה צד ג' ימכור את הנכס או ייתן את השירות באותם תנאים או בתנאים דומים לתושב ישראל, שהוא קרוב של אותו תושב חוץ שהיה צד לעסקה, או שמתקיימים בו הצדדים יחסים מיוחדים, יראו בעסקה כעסקה שנערכה במישרין בין תושב החוץ כאמור לתושב ישראל כאמור, ויחולו הוראות סעיף 85 לפקודה.

**עמדה מס' 31/2016 – רכישת אמצעי שליטה בחברה נשלטת זרה באמצע שנה**

במקרים שבהם בעל שליטה תושב ישראל בחברה נשלטת זרה, רכש אמצעי שליטה במהלך השנה, בחישוב הרווחים שלא שולמו המיוחסים לו בשנת המס, יש לכלול את כל הרווחים שלא שולמו באותה שנה, ולכפול אותם בתקופת החזקתו באמצעי השליטה כבעל שליטה חלקי כל השנה.

## נספח ב' – רשימת עמדות בנושא מס ערך מוסף

### עמדה מס' 01/2016 - ניכוי מס תשומות בחברת החזקות

חברת החזקות היא חברה המחזיקה במניות של חברות אחרות ומטרתה העיקרית הינה במישור ההוני/השקעתי, קרי הפקת הכנסות מהחברות המוחזקות על ידי בדרך של קבלת דיבידנד או מכירה של המניות בחברות המוחזקות.

לצורך השגת מטרה זו חברת החזקות מעניקה לחברות המוחזקות שירותים הכוללים שירותי ניהול ומתן אשראי.

אי לכך, חברת החזקות זכאית לנכות מס תשומות כמפורט להלן:

- בשל תשומות כלליות, החברה זכאית לנכות מס תשומות בשיעור של 25%.
- בשל תשומות ישירות, המשמשות לביצוע עסקאות החייבות במס, החברה זכאית לנכות עד שני שלישים (66.67%) ממס התשומות.
- בשל תשומות ישירות, שאינן משמשות בעסקה החייבת במס, למשל, תשומות לרכישת/מכירת מניות – אין חברת החזקות זכאית לנכות כלל מס תשומות.

יצוין, כי גם על חברה, המבצעת עסקאות בנוסף ובמנותק מפעילותה כחברת החזקות, ואשר מנכה מס תשומות בשיעור גבוה יותר מהמפורט לעיל, לדווח על כך לשם בחינת שיעור ניכוי מס התשומות לו היא זכאית.

### עמדה מס' 02/2016 – יבוא שירותים מחו"ל

בהתאם להוראת סעיף 15(א) לחוק, ולתכלית החוק לפיה יש למסות את הצריכה של כלל השירותים בישראל, יראו שירות כניתן בישראל כאשר קיימת זיקה בין השירות לבין ישראל שמקורה בזהות של נותן השירות, זהות מקבל השירות או מיקומו הפיזי של הנכס נשוא השירות.

לפיכך, שירות ייחשב כמיובא לישראל אם הוא נצרך בפועל בישראל, נועד לצריכה בישראל, או אם הוא ניתן בקשר לנכס המצוי בישראל.

לדוגמה: שירותי ייעוץ הניתנים מחו"ל לתושב ישראל בישראל, מתן שירותי אדריכלות על ידי תושב חוץ ביחס לנכס בישראל, הופעה בישראל של אמן או מתן הרצאה בישראל על ידי מרצה מחו"ל – כל המקרים הנ"ל חבים במע"מ.

בהתאם לתקנה 6ד לתקנות, חובת תשלום המס בשל יבוא שירות מוטלת על הקונה, זולת אם ברשותו חשבונית בשל העסקה.

ניכוי מס תשומות בשל יבוא שירות יותר בכפוף להתקיימות הוראות הדין, בין היתר, סעיפים 38 ו-41 לחוק. יובהר, כי מס ששולם בגין יבוא שירות לצריכה באזור סחר חופשי אילת, לא יותר בניכוי.

### עמדה מס' 03/2016 – אי תחולת הפטור בסעיף 31(1) לחוק בהשכרה לחבר בני אדם

השכרת נכס לחבר בני אדם (כגון, חברה, עמותה או שותפות) אינה בבחינת השכרה למגורים. שכן, חבר בני האדם עצמו אינו יכול לעשות שימוש בנכס למגורים.

לפיכך, השכרה לחבר בני אדם אינה חוסה תחת הפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 31 (1) לחוק, אלא חבה במע"מ בשיעור מלא.

לעניין זה ראה, בין היתר, ע"א 2291/07 מע"מ אשדוד נגד ש. י סימון אחזקות בע"מ. פורסם בנבו.

יצוין, כי גם על עוסק, המשכיר נכס לחבר בני אדם וסבור כי השוכר (חבר בני האדם) מהווה "צינור" באופן שחל עליו הפטור ממע"מ, לדווח על כך לשם בחינת תחולת הפטור.

### עמדה מס' 04/2016 – איסור ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים ע"י חברה והשכרתה למגורים

רכישת דירת מגורים ע"י חברה הרשומה כ"עוסק" על פי החוק, לרבות חברה הרשומה כאמור שלא בתחום המקרקעין, ממי שאין עיסוקו במקרקעין, מהווה "עסקת אקראי" על פי החלופה השנייה להגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק. על פי תקנה 6ב(א) לתקנות, החבות במס חלה על החברה ועליה להוציא חשבונית מס עצמית ולשלם את המס הנובע מהחשבונית.

עסקת השכרת הדירה למגורים, לרבות השכרה כאמור לאורגן בחברה, הינה עסקה הפטורה ממע"מ על פי סעיף 31(1) לחוק. לפיכך, לאור סעיף 41 לחוק, החברה אינה רשאית לנכות מס תשומות בהסתמך על חשבונית המס העצמית שהוציאה בשל רכישת הדירה.

### עמדה מס' 05/2016 – שיעור המס החל בשל מתן שירותים הכלולים בערך טובין הפטורים ממע"מ

בהתאם לסעיף 30(א)5 לחוק, על שירות הניתן לתושב חוץ לגבי נכס המצוי בישראל חל מע"מ בשיעור אפס ככל שהתמורה עבור השירות כלולה בערך הטובין המיובאים שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס, לפי העניין.

כמו כן, בהתאם לסעיף 30(א)6 לחוק חל מע"מ בשיעור אפס על שירות שניתן בקשר לשינוע טובין, אשר תמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133ט לפקודת המכס, לפי העניין.  
סעיפים אלה חלים רק במקרים בהם יבוא הטובין חב במע"מ, לרבות מרכיב השירות הנכלל בערך הטובין לצורכי מכס. לעומת זאת, כאשר המדובר ביבוא של טובין הפטורים ממע"מ, על השירותים כאמור לעיל חל מע"מ בשיעור מלא.

**עמדה מס' 06/2016 – החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכוח חוזה בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות**

תקבול, המשולם לעוסק במסגרת "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, לרבות מכוח חוזה הקובע כי ישולמו סכומים בקרות אירוע בעל אופי נזיקי או בעת שהופסקה ההתקשרות ב"נקודת יציאה" עליה הוסכם מראש בין העוסק ללקוח, הינו תמורה עבור עסקה (ואינו מהווה פיצוי נזיקי) ואי לכך חב במע"מ, שכן, תקבול כאמור הינו בעל אופי מסחרי, אפשרות התרחשותו נצפתה מראש ואי לכך עוגנה בחוזה בין הצדדים, אין הוא מהווה פיצוי בגין אובדן רווחים עתידיים, ולכן מהווה תמורה במסגרת עסקה.  
לעניין זה ראה רת"ק 12-4832-12 תשעה מיליון (איי די איי חברה לביטוח בע"מ) נ' שטרסברג ואח'.

**עמדה מס' 07/2016 – החבות במע"מ בשל ביטול הנחה עקב הפסקת התקשרות לפני תום המועד המוסכם**  
במקרים בהם בחוזה ההתקשרות נקבע, כי הלקוח יקבל הנחה בכפוף להמשך ההתקשרות עם העוסק עד למועד מוסכם, וכי במידה והלקוח יפסיק את ההתקשרות לפני המועד האמור, ישיב את סכום ההנחה שקיבל בעבר, הסכומים המשולמים (מוחזרים) כאמור מהווים חלק בלתי נפרד מהתמורה עבור העסקה ולפיכך חבים במע"מ בידי העוסק.

**עמדה מס' 08/2016 – אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק כאשר בפועל נוכח מס תשומות בשל רכישה או יבוא של נכס**

סעיף 31(4) לחוק קובע פטור ממס, באופן מלא או חלקי, בהתקיים התנאים המפורטים להלן באופן מצטבר: נרכש או יובא נכס, רכישת הנכס או יבוא הנכס היו חייבים במס, במועד הרכישה או היבוא לא ניתן היה על פי דין לנכות את מס התשומות שהוטל בשל רכישת הנכס או יבואו כאמור, כולו או חלקו.

אשר על כן, במקרים בהם עוסק ניכה מס תשומות שלא כדיון בגין רכישה או יבוא של נכס, והנכס נמכר בחלוף חמש שנים ומעלה ממועד ניכוי מס התשומות, לא יחול הפטור ממס על פי סעיף 31(4) לחוק בעת מכירת הנכס אלא אם כן מס התשומות הושב תוך חמש שנים ממועד הניכוי.

**עמדה מס' 09/2016 – אי תחולת הפטור שבסעיף 31(4) לחוק בעת מכירת נכס, שנרכש או יובא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס**

מכירת נכס, שנרכש או יובא על ידי עוסק במסגרת עסקה החייבת במס בשיעור אפס או במסגרת עסקה הפטורה ממס, והנכס שימש בעסקה החייבת במס, חבה במע"מ ואינה באה בגדר הפטור ממס מכוח סעיף 31(4) לחוק מן הטעם שבמקרה זה לא הוטל על העוסק מס תשומות בשל הרכישה/יבוא הנכס, וממילא הוא לא נשא במס תשומות, אשר הדין מנע ממנו לנכותו.

**עמדה מס' 10/2016 – עסקה של מתן שירות, אשר לשם ביצועה נעשה שימוש בנכס שעל פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו, אינה ניתנת לפיצול ומלוא התמורה חבה במע"מ**

במקרה בו נכס, אשר על פי דין לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו והוא שימש במסגרת עסקה של מתן שירות החייבת במס, אינה ניתנת לפיצול, אשר על כן מלוא התמורה המשולמת עבור עסקת מתן השירות, חבה במע"מ. עם זאת, מכירת אותו נכס והשכרתו במנותק מעסקת מתן השירות, פטורה ממע"מ על פי סעיף 31(4) לחוק.

לדוגמה – עסקה של מתן שירותי שמירה ואבטחה ממונעים, הכוללת מרכיב של העמדת רכבים פרטיים לצורך מתן השירותים כאמור הינה עסקה אחת כוללת ואין להפריד בין חלקיה. על כן, מלוא התמורה המשולמת עבור עסקה זו חבה במע"מ (על אף שעל פי תקנה 14(א) לתקנות לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישת הרכבים הפרטיים).

**עמדה מס' 11/2016 – החבות במע"מ בגין תקבול המשולם לעוסק בשל פיגור בתשלום**

סכום, שגובה עוסק מלקוח כהוצאות אכיפה וגביה בעקבות פיגור בתשלום על ידי הלקוח, למעט החזר הוצאות שנפסק בידי בית משפט או לשכת הוצל"פ, מהווה חלק ממחיר העסקה בהיותו תשלום בשל פיגור בתשלום כאמור בסעיף 217(2) לחוק, ואי לכך חב במע"מ בידי העוסק.

האמור לעיל חל גם במקרים בהם התקבול בגין הפיגור בתשלום נגבה מהלקוח על ידי נותן שירות חיצוני עמו העוסק התקשר למטרה זו, ואף אם התקבול ישמש לצורך תשלום שכר הטרחה על ידי העוסק לנוותן שירות כאמור.



### **נספח ג' – רשימת עמדות בנושא הערכת טובין מיובאים**

**עמדה מס' 01/2016 – החזרים בגין הוצאות פרסום – ערך לצרכי מכס**  
הוצאות פרסום שהוצאו על ידי הקונה, והמוכר שיפה את הקונה בגין הוצאות אלה או חלקם, אם בדרך של מתן הנחה על הטובין המיובאים ואם בכל דרך אחרת, לא יופחתו מערך העסקה של הטובין המיובאים.

**עמדה מס' 02/2016 – הכללת דמי הפצה בערך לצרכי מכס**  
דמי הפצה (דמי זיכיון), מהווים חלק ממחיר הטובין, במידה שאותם תשלומים הם תנאי למכירת הטובין ליצוא.

במקרה של תשלום דמי הפצה המשולמים עבור טובין המיובאים בתקופה מסוימת, בתום התקופה יחולקו דמי ההפצה למספר הטובין המיובאים לאותה תקופה. היתה התקופה ארוכה משנה, יחולקו דמי ההפצה לתשלום שנתי ושכום דמי ההפצה לטובין יחולק בהתאם.

בהתאם לאמור לעיל, במקרים בהם דמי ההפצה משולמים לספק הטובין או לגורם קשור, יש להוסיף לערך העסקה, אלא אם התקבל אישור המכס מראש לפיו, בנסיבות הספציפיות של המקרה תשלום דמי ההפצה אינו תנאי למכירת הטובין ליצוא.

**עמדה מס' 03/2016 – הכללת אחריות בערך לצרכי מכס**  
מרכיב אחריות שמשלם הקונה למוכר עבור אחריות לטובין המיובאים שנקנו מהמוכר, נכלל בערך העסקה, אף אם הוסכם על תשלום מרכיב האחריות בחוזה נפרד מהחוזה למכירת הטובין המיובאים.

**עמדה מס' 04/2016 – הנחות – ערך לצרכי מכס**  
ההנחות תהיינה קבילות לקביעת הערך לצורכי מסי יבוא, בהתקיים התנאים המצטברים הבאים:

- א. ההנחה קשורה קשר ישיר לטובין וניתנה עבור הטובין המיובאים – הנחות שאינן ניתנות עבור הטובין אלא מסיבות אחרות (כגון: הנחות עבור טובין שיובאו בעבר, או עבור עמידה ביעדי מכירות שנתיים שנקבעו, כאשר היבואן טרם עמד ביעדים אלו לפני יבוא הטובין) לא תוכרנה בקביעת הערך של הטובין ולא ניתן יהיה לנכותן מהערך לצורכי מסי יבוא.
- ב. ההנחות חייבות להיות קבועות, ידועות מראש ובלתי מותנות בעת ההערכה של הטובין. אם לא ניתן לקבוע את גובה ההנחה בעת הערכת הטובין, ההנחה לא תוכר.

**עמדה מס' 05/2016 – מרכיבי ההובלה – ערך לצרכי מכס**  
בהתאם לסעיף 133(א)(5) לפקודת המכס, בקביעת ערך עסקה, יש להוסיף את עלויות ההובלה של הטובין לנמל היבוא, או למקום היבוא. עלויות אלו כוללות את כל התשלומים הנוספים הקשורים בהובלת הטובין כדוגמת היטל סיכון, היטל מטבע, היטל צפיפות, כפי שהם מופיעים בחשבון המטענים, למעט דמי השהיית מכולה או דמי פיקדון תמורת המכולה.

**עמדה מס' 06/2016 – הכללת תמלוגים ושירותים בערך לצרכי מכס**  
במקרים שונים יבואן חותם על הסכם לפיו הוא מקבל את הזיכיון לייבא לישראל טובין הנושאים סימן מסחרי תמורת תשלום תמלוגים (בדרך כלל כאחוז מהמכירות). התשלומים מועברים לספק הטובין או לחברה קשורה. לעיתים, הסכמים אלו כוללים תנאים חוזיות המחייבות את היבואן כחלק מתנאי ההסכם, כגון הנחיות כיצד לעצב את החנות במסגרתה יימכרו הטובין המיובאים תחת הסימן המסחרי וכיוצא ב"ב.

יש להוסיף תשלומים אלו לערך הטובין לצורך מסי יבוא, גם א היבואן טוען כי מדובר בתשלומים עבור "שירותים" שונים שהספק או החברה הקשורה, לפי העניין, מספקים ליבואן.

**עמדות בנושא סיווג טובין****עמדה מס' 07/2016 – הספק מרבי של כלים דו/תלת גלגליים (אופנועים)**

במק"ח 1765 מיום 24.8.15 בוצע תיקון בצו תעריף המכס בפרט 87.11 שעניינו כלים דו/תלת גלגליים. התיקון האמור כלל מיסוי מדורג של כלים אלה לפי הספק ונפח.

במסגרת התיקון נקבעה הגדרת "הספק" – ההספק המרבי ללא הגבלה שניתן להפיק ממנוע כלי הרכב כפי שתכנן היצרן את הדגם.

למען הסר ספק, יובהר, כי יש לציין ברשימוני היבוא אך ורק את ההספקים המרביים שניתן להפיק מהמנוע של כלי הרכב כפי שהיצרן תכנן את הדגם.

אין להצהיר על ההספק של תת דגם מיובא (אשר עלול לכלול הגבלה על ההספק) אלא על ההספק המרבי ללא הגבלה של הדגם כפי שתכנן היצרן.

לעניין זה, קביעת הדגם תבוצע בהתאם למבנה המכאני של הכלי ושל מנועו, ולא שם או קוד שניתנו בידי היצרן לכלי הרכב לצורך שיווקו או למטרה אחרת.

בהתאם לכך, ההספק שנקבע לצורכי רישוי של משרד התחבורה, אינו רלוונטי לקביעת ההספק לצורך סיווגם של כלי הרכב האמורים בצו תעריף המכס.

**עמדה מס' 08/2016 – סיווג כוהל אתילי מפוגל וכוהלים אחרים מפוגלים**

כוהל אתילי המשמש, בין היתר, בדרך כלל לייצור משקאות אלכוהוליים מסווג בפרט מכס 22.07.2000. כוהל אתילי מפוגל (denatured ethyl alcohol) וכוהלים אחרים מפוגלים (other denatured spirit) מכילים תוספות של חומרי פיגול רעילים במטרה למנוע את השימוש בהם לצריכה כמזון/משקאות.

סיווגם של כוהל אתילי מפוגל וכוהלים אחרים מפוגלים ייקבע בפרט מכס 22.07.2000, רק כאשר הפיגול מבוצע בהתאם לקבוע בפקודת הכהילים המפוגלים [נוסח חדש] ובתקנות הכהילים המפוגלים לרבות באמצעות חומרים ובריכוזים שנקבעו בפקודת המכס ובתקנות אלו. במידה והטובין לא יוצרו בהתאם לתנאים הנ"ל סיווג הכוהל יקבע בפרט מכס 22.07.1099.

**עמדה מס' 09/2016 – סיווג סיגריות וסיגרים**

לעיתים מיובאים טובין המכונים "סיגרים קטנים" אך סיווגם הוא כסיגריות בפרט 24.02.2000. כאשר העטיפה של המוצר עשויה מעלה טבק טבעי בלבד, הטובין יסווג כסיגרים בפרט 24.02.1000. כאשר העטיפה של המוצר עשויה מטבק משוחזר ומשקל המוצר הבודד ללא מסנן עולה על 1.3 גרם (מדובר בתנאים מצטברים), הטובין יסווג כסיגרים בפרט 24.02.1000. אם אחד התנאים אינו מתקיים, הטובין יסווג כסיגריות בפרט 24.02.2000.

**עמדה מס' 10/2016 – סיווג מערכת ABS וחלפים למערכת**

כל חלקי החילוף לרכב חבים מס קניה בשיעור 12% (ושיעור תמ"א של 60%) מלבד מספר פריטים מצומצם, ביניהם בלמים, פנסים, מערכת ABS.

מערכת ABS פטורה ממס קניה כשהיא מיובאת כמערכת מושלמת וסיווגה ע"פ צו תעריף המכס ומס קניה בפרט 87.08.3093.

כוונת המחוקק היתה לפטור ממס קניה אך ורק מערכת מושלמת ולא חלקיה, המיובאים לארץ כחלקים לצורך החלפה או תיקון של המערכת עצמה.

אשר על כן, החלפים למערכת ABS כגון גשש, כבל ומח, יסווגו בפרטי המכס המהותיים שלהם ויהיו חייבים במס קניה.

**עמדה מס' 11/2016 – סיווג מסגרות ועדשות באריזה משותפת**

טובין המצגים באריזה משותפת שאינה מיועדת למכירה קמעונאית המכילה:

- מסגרות למשקפי ראייה ובהן מותקנות עדשות דמה מפלסטיק, לא אופטיות
  - עדשות אופטיות מפלסטיק החתוכות למידה ומתאימות למסגרת
  - שקית פלסטיק שקופה לאריות העדשות
  - שקית פלסטיק שקופה לאריזה המשותפת
- הטובין לא יסווגו כמשקפיים בפרט 90.04, אלא יסווגו כדלקמן: העדשות האופטיות יסווגו בפרט 90.01.5000, המסגרות עם עדשות הדמה יסווגו בפרט 90.03 בפרטי המשנה על פי העניין.

**עמדה מס' 12/2016 – מוטות ופרופילים מחמרן "מוכספים או מוזהבים"**  
 מוטות ופרופילים מחמרן (אלומיניום) המסווגים ע"פ צו תעריף המכס בפרט המכס 76.04:

כאשר הם מוצפים כסף או זהב סיווגם יקבע בסעיפים 76.04-1010 או 76.04-2910, לפי העניין (פטור ממכס).

מוטות ופרופילים מחמרן אחרים, לרבות בעלי צבע כסוף או זהב או מצופים בצבע כסוף או זהב יסווגו בשאר סעיפי פרט 76.04.

**עמדה מס' 13/2016 – אבקות על בסיס מרכיבי חלב עם מלטודקסטרין**  
 המונח "ממתיק" אשר נמצא בפרטי מכס 04.02 ו-04.04, מתייחס, בין היתר, לחומר בשם מלטודקסטרין (MALTODEXTRIN) המיוצר מעמילן.

אשר על כן, חלב הכולל תוספת מלטודקסטרין יסווג בפרט 04.02 ומוצרים מורכבים מחלב טבעי הכוללים תוספת מלטודקסטרין יסווגו בפרט 04.04 ולא בפרט 19.01.

**עמדה מס' 14/2016 – סיווג טובין בפרק 4 לצו תעריף המכס**  
 בפרק 4 מסווגים, בין היתר, חלב מיובש ואבקות על בסיס חלב ללא תוספות מלבד חומרים ממתקים.

תוספת קטנה, דהיינו, תוספת שלא ניתן לגלותה בבדיקת מעבדה מאחר ולא גרמה לשינוי בהרכב הטובין, לטובין המסווגים בפרק 4 של תחליף חלבון בשם "סודיום קזאינט" שהוא גבינין הנמס במים, אינה משנה את סיווג הטובין והם יסווגו בפרק 4.

**עמדה מס' 15/2016 – סיווג תמרים מעוכים**  
 כתוצאה מריכוז גבוה במיוחד של סוכר טבעי בתמרים, הסוכר מבצע תפקיד של חומר משמר. לכן, תמרים מעוכים (DATA PASTE), מיוצרים בתהליכים מכאניים בלבד, מבלי שעברו פסטור, חימום או עיבוד כלשהו שאינו מפורט בפרק 8 לצו תעריף המכס, סיווגם הוא בפרט מכס 08.04.1010. ולא בפרק 20. לדוגמא: תמרים מעוכים שעברו חימום לצורך ריכוכם לפני תהליך המעיכה יסווגו בפרק 8 (ולא בפרק 20).

**עמדה מס' 16/2016 – כוהן לייצור יין המשתחרר במסגרת פטור מותנה**  
 פרטי המכס 22.07.1051 ו-22.07.1059, הפטורים ממש קניה, קובעים, כי ניתן לשחרר במסגרת פטור מותנה "כוהל המשמש לייצור משקה משכר ע"י בעל רישיון לייצור משקאות משכרים, ובלבד שישמש כאמור".

כוהל כאמור המשתחרר בפרטי מכס אלה במסגרת פטור מותנה לצורך ייצור יין, מותנה בכך שהיין שיוצר יעמוד בדרישות התקן הישראלי (1318). אחרת, יש לסווג את הכוהל בפרט מכס 22.07.1090.

**בכבוד רב,**

**קרלמן רואי חשבון**