

מדינת ישראל

האוצר/אגף המכס ומע"מ
הנהלה – המחלקה המקצועית

סימוכין : 367758

הוראות פרשנות 1/2002 השכרת רכב פרטי בליסינג תפעולי פיצול חשבוניות למרכיבי השכרה ותחזוקה

(1) כללי

- 1.1 חברות להשכרת רכב המשכירות רכבים בשיטת הליסינג התפעולי מאפשרות ללקוחותיהן לקבל שירותי החזקת רכב לצד עסקת ההשכרה. כתוצאה מכך נוהגות הן לפצל את חשבוניות המס המוצאות ללקוחותיהן כך שלצד החיוב בגין "השכרת רכב" מחויב הלקוח גם בגין "אחזקת רכב".
- 1.2 החיוב בגין "אחזקת הרכב" מורכב מרשימת שירותים הניתנים על ידי חברת הליסינג לשוכר במסגרת חוזה השכרת הרכב, והכוללים בית היתר, את השירותים להלן:
- (א) טיפולים תקופתיים (החלפת שמנים, סיכה וכו').
 - (ב) שירותי תחזוקה (תיקונים מכניים, עבודות חשמל, חלקי חילוף) וכו'.
 - (ג) החלפת צמיגים, מצבר וכו'.
 - (ד) תיקוני נזק כתוצאה מתאונה, פריצה וכו'.
 - (ה) הוצאות גרירה.
 - (ו) רכב חלופי.
 - (ז) שירות נהגים.

1.3 לשם השלמת התמונה יובהר כי חברות הליסינג פועלות למעשה בשתי דרכים שונות:

(1) "עסקה אופציונלית"

חברת הליסינג מציעה ללקוחותיה שירותי תחזוקה כחלופה אופציונלית, בתמורה, לצד עסקת היסוד של השכרת הרכב. המאפיין עסקאות מסוג זה, הוא כי במסגרתן ניתנת אפשרות לשוכר, לפי בחירתו, להזמין מהחברה שירותי תחזוקה, בגינם תגבה תמורה נוספת על ידי חברת ההשכרה.

בעסקאות אלה שמורה זכותו של השוכר להתקשר עם החברה בעסקה של השכרה בלבד (ללא תוספת שירותי תחזוקה).
עסקאות אלה ייקראו להלן - "העסקה האופציונלית".

(2) "עסקה כוללת"

חברת הליסינג מציעה במסגרת "עסקת חבילה" עסקה של השכרת רכב לרבות מתן שירותי תחזוקה לסוגיהם כחלק אינטגרלי מהעסקה של השכרת הרכב. במסגרת עסקאות מסוג זה, לא ניתן לפרק את העסקה לשתי עסקאות נפרדות, ופועל יוצא מכך הוא שלא ניתנת לשוכר אפשרות להתקשר עם החברה בעסקה של השכרה בלבד.
עסקאות אלה יקראו להלן - " העסקה הכוללת".

1.4 בנוסף לפיצול הנ"ל, מחייבת חברת ההשכרה בנפרד את לקוחותיה במסגרת "החזר הוצאות" את סכומי ביטוח חובה, ביטוח מקיף ורשיון הרכב המשולם על ידה לחברות הביטוח ולמשרד התחבורה עבור השוכרים.

1.5 היבטי החבות במע"מ, לרבות ניכוי מס תשומות בידי השוכר, הנובעים מפיצולי החשבונות למרכיבי השכרה, תחזוקה והחזר הוצאות אגרה וביטוח יפורטו להלן.

(2) השלכות הפיצול על החיוב במע"מ

מצד חברות ההשכרה, העסקה בכללותה, כלומר מרכיב ההשכרה וכן מרכיב התחזוקה, חייבת במס בשיעור מס מלא (לעניין החזר הוצאות ביטוח ואגרת רישוי, ראה סעיף 4 להלן).

ברם, פיצול מרכיבי העסקה רלוונטית לעניין ניכוי מס התשומות בידי שוכר הרכב, זאת לאור הוראת תקנה 14 (א) לתקנות מס ערך מוסף התשל"ו - 1976, הקובעת כי מס התשומות אשר הוטל על עוסק בגין רכישת רכב פרטי (לרבות השכרתו) אסור בניכוי.

3) ניכוי מס התשומות בידי השוכר

לאור האמור לעיל, מס התשומות הכלול בחשבונית מס אשר הוצאה לשוכר רכב בגין עסקה משולבת כאמור, יהא על כן ניתן לניכוי לפי הכללים להלן:

♦ מס התשומות המתייחס למרכיב של השכרת הרכב אסור בניכוי עפ"י תקנה 14(א) לתקנות מע"מ.

♦ מס התשומות המתייחס למרכיב אשר הוגדר ע"י החברה כ"שירותי תחזוקה" יהא ניתן לניכוי על פי הכללים להלן:

3.1 שירותי תחזוקה הניתנים בתור חלופה אופציונלית

3.1.1 ככל שמדובר בהשכרת רכב מחברת ליסינג הפועלת לפי השיטה של מתן שירותי תחזוקה אופציונליים, ניתן לאשר קיזוז מס התשומות בגין שירותי התחזוקה בגינם חויב הלקוח, ככל שאלה מתייחסים ל:

- תחזוקה שוטפת (טיפולים, החלפת שמנים, החלפת מצבר וכו').
- תיקונים מכניים שלא במסגרת אחריות יצרן / יבואן.
- שירות נהגים.

ראה נספח א': דוגמא א' ו- ב' בעניין קיזוז מס התשומות בחלופה האופציונלית.

הסכום המקסימלי לשירותי תחזוקה שהמס בגינם יהא ניתן לקיזוז לא יעלה על 15% מסה"כ מחיר העסקה. במקרים בהם תבקש חברת הליסינג לאשר אחוז מרכיבי שירותי תחזוקה בשיעור העולה על השיעור הנ"ל (15%) עליה להגיש בקשה מפורטת אשר תבחן ביחידה המקצועית שבהנהלת האגף.

ראה נספח א': דוגמא ג' בעניין ניכוי מס התשומות בחלופה האופציונלית כאשר אחוז מרכיבי שירותי התחזוקה עולה על 15%.

3.1.2 לגבי יתר השירותים הניתנים לשוכר, גם במסגרת שירות אופציונלי, כגון:

- תיקונים מכניים במסגרת אחריות.
- ביטוח עצמי (ראה סעיף 4.3 להלן).
- רכב חלופי.

מרכיבים אלה מהווים חלק אינטגרלי של עסקת השכרת הרכב, כך שעפ"י תקנה 14 לתקנות לא ניתן לקזז את מס התשומות שהוטל על השוכר בגין רכישתם.

3.2 שירותי תחזוקה הניתנים במסגרת העסקה הכוללת

כאשר מדובר בעסקה אחת של השכרת רכב לרבות שירותי תחזוקה, המשווקת כעסקת כוללת ולא כעסקאות נפרדות ואופציונליות, אין לאשר כלל ניכוי מס התשומות גם בגין מרכיב התחזוקה; האמור לעיל מבוסס על כך שבמצבים כגון אלה מדובר בעסקה של השכרת רכב הכוללת מתן שירותים נוספים אשר אינם ניתנים להפרדה מהעסקה העיקרית, כך שעפ"י הכלל לפיו העסקה תסווג על פי המרכיב העיקרי המאפיין אותה, יש להתייחס לעסקה זו כאל עסקה של השכרת רכב, שמש התשומות בגינה אסור בניכוי לפי תקנה 14 לתקנות, על מלוא מרכיביה.

יחד עם זאת, יובהר כי כאשר על פי ההסכם שבין השוכר לבין חברת ההשכרה עולה כי התמורה המשולמת בגין השכרת הרכב כוללת, בין היתר, חיוב בגין דמי תחזוקה כמפורט בסעיף 3.1.1 לעיל, יוכר הסכום כאמור לצורך ניכוי מס תשומות, ובלבד שהסכום הנ"ל לא יעלה על 15% מסה"כ החיוב בגין העסקה.

ראה נספח א': דוגמא ד' ו- ה' בעניין ניכוי מס התשומות בעסקה כוללת.

4. חיוב השוכר בגין אגרת רישוי, ביטוח חובה וביטוח מקיף

4.1 בעסקאות של השכרת רכב בליסינג תפעולי לתקופות ארוכות (מעל 12 חודשים), כאשר החוכר מחויב ב"החזר הוצאות", הנובע מתשלומי אגרת רישוי וביטוח חובה, תחול על מרכיבים אלה של העסקה תקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף התשל"ו - 1976, ולפיכך, לא יחשב סכום החזר כחלק ממחיר עסקת ההשכרה של הרכב.

4.2 לעניין החזר ההוצאות הנובע מחיובו של החוכר בביטוח מקיף, ככל שמתקיימים התנאים הקבועים בתקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, כלומר כאשר הוצא מסמך ע"י חברת הביטוח על שמו של החוכר (הכוונה לפוליסת הביטוח או קבלה המעידה על תשלום הפרמיה), אזי גם החזר הוצאות בגין התשלום הנ"ל לא יהווה חלק ממחיר עסקת ההחכרה.

ראה נספח א': דוגמא א', ג' ו-ד' בעניין החזר הוצאות ביטוח נפרד מהעסקה.

4.3 יובהר כי במידה והחברה מעניקה ללקוחה אשראי לגבי הוצאות אלה, הרי שמתן האשראי כאמור יחשב כחלק מעסקאותיה של החברה החייבות במס, חיוב במס, אשר ייחשב כחלק אינטגרלי מעסקת ההשכרה כך שהמס בגינה לא יהא ניתן לניכוי.

4.4 למען הסר ספק יובהר כי כאשר הרכב איננו מבוטח בחברת ביטוח אלא חברת הליסינג היא זו אשר מעניקה "שירותי ביטוח" (הכוונה לכיסוי הוצאות העלויות לנבוע כתוצאה מנזקי תאונות דרכים, גניבה, נזקי צד ג' וכו'), הרי שהוצאות אלה יחשבו כחלק אינטגרלי ממחיר עסקת השכרת הרכב עליו יחול מע"מ, מס אשר לא יהא ניתן לקיזוז כמס תשומות בידי החוכר עפ"י הוראות תקנה 14 לתקנות.

ראה נספח א' - דוגמא ב' ו-ה' בעניין ביטוח עצמי כחלק מהמחיר העסקה.

5. שימוש מעורב ברכב – כללים לניכוי מס התשומות

מס התשומות שהוטל על העוסק בגין הוצאות שוטפות הקשורות לשימוש ברכב פרטי (תחזוקה, דלק, טיפולים וכיו"ב) ניתן לניכוי באופן יחסי עפ"י הכללים הקבועים בתקנה 18 לתקנות.

להלן הכללים:

- (1) אם נעשה שימוש ברכב אך ורק לצורכי העסק, ניתן לנכות את מלוא מס התשומות.
- (2) אם השימוש ברכב, הינו מעורב, כלומר הרכב משמש הן לצורכי העסק והן לשימוש פרטי, ניתן לנכות את מס התשומות לפי יחס השימוש בתשומות לצורכי העסק, לעומת כלל השימוש הנעשה ברכב.

אם לא ניתן לקבוע את יחס השימוש, כאמור ברכב מס התשומות ינוכה עפ"י מבחן עיקר השימוש, כלומר:

* אם עיקר השימוש הוא לצורכי העסק, ינוכה 2/3 מגובה מס התשומות.

* אם עיקר השימוש הוא שלא לצורכי העסק, ינוכה ¼ מגובה מס התשומות.

(3) לרוב, השימוש ברכב השכור בעסקאות ליסינג הוא שימוש מעורב שאינו מאפשר ייחוס ספציפי של התשומות. במקרים כגון אלה, על העוסק לקזז את השיעור היחסי של התשומות בהתאם לעיקר השימוש הנעשה בו בפועל ע"י העוסק.

6. הוראת מעבר

עוסקים אשר ניכו בעבר מס תשומות בגין מרכיבים האסורים בניכוי על פי תקנה 14 (א) לתקנות, כמובהר בהוראה זו, חייבים בהגשת דו"ח מתקן לשם החזר מס התשומות שנוכה על ידם. עם זאת יובהר כי דו"ח מתקן אשר יוגש כאמור לא יאוחר מה- 15.8.02, יחויב בסכום קרן המס בתוספת הפרשי הצמדה בלבד. עוסקים אשר לא יגישו את הדו"ח המתקן עד לתאריך הנ"ל, לא ייהנו מההקלה הנ"ל, ויחויבו בהתאם לגבי העבר כמתחייב עפ"י החוק.

בכבוד רב,

שי ברגר, עו"ד
מנהל המחלקה המקצועית מע"מ