מדינת ישראל

האוצר/אגף המכס ומע"מ
מחלקה מקצועית-הנהלה

תאריך: י"ח טבת תשע"ו
30 בדצמבר 2015
תיק: כלל
סימוכין: 614061

הוראת פרשנות מס' 6/2015- החבות במע"מ של מכירת פירות וירקות

1. עוסקים רבים בישראל נוהגים למכור טובין מסוג פירות וירקות באופנים שונים.

2. סעיף 30 (א) (13) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, קובע חבות של מס בשיעור אפס על מכירת פירות וירקות שקבע שר האוצר, בתנאי שלא נעשה בהם כל עיבוד.

3. הוראת הפרשנות המצורפת קובעת את החבות במס בהתאם לסוג הטובין הנמכרים ונסיבות העיסקה.

4. מיום פרסומה, הוראה זו מבטלת תשובות והנחיות מקצועיות מהעבר בכל הקשור לעסקאות של מכירת פירות וירקות, כולל במקרים פרטניים, ככל והן קבעו אחרת מהוראה זו.

5. את הוראות הפרשנות שמפרסמת רשות המיסים בנושאים הקשורים לחוק מע"מ ניתן למצוא באתר האינטרנט של רשות המיסים בכתובת:
http://taxes.gov.il/Vat/Pages/VatParshanut.aspx .

6. את החלטות המיסוי שמפרסמת רשות המיסים בנושאים הקשורים לחוק מע"מ ניתן למצוא באתר האינטרנט של רשות המיסים בכתובת:
http://taxes.gov.il/Pages/TaxationDecisions/TaxationDecisions.aspx .

7. ניתן לפנות למחלקה המקצועית של מע"מ בבקשה לקבל החלטת מיסוי או בשאלות מקצועיות בכל הנושאים הקשורים לחוק מע"מ:

במייל: GalGr@taxes.gov.il , בפקס: 02-6668211 ובטלפון: 02-6663876.

במקרים מורכבים וחדשניים ניתן לפנות למחלקה המקצועית של מע"מ גם באופן אנונימי מבלי לציין את פרטי המעורבים במקרה.

בכבוד רב,
גל גרינברג, רו"ח (משפטן)
מנהל המחלקה מקצועית- מע"מ
רשות המיסים

הוראת פרשנות מס' 6/2015- החבות במע"מ של מכירת פירות וירקות

1. כללי –

מטרת הוראה זו להבהיר את עמדת רשות המיסים בקשר לחבות במע"מ בעסקאות של מכירת טובין מסוג פירות וירקות.

2. הוראות החוק –

א. סעיף 30(א)(13) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו- 1975 (להלן- "**החוק**") קובע חבות של מס בשיעור אפס על:

> "**מכירת פירות וירקות שקבע שר האוצר, שלא נעשה בהם כל עיבוד, לעניין זה לא יראו כעיבוד ניקוי, בירור, אריזה, הבחלה, החסנה וקירור**".

ב. תקנה 8 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו- 1976 (להלן- "**התקנות**") קובעת:

> "**(א) על הירקות המפורטים בתוספת הראשונה יחול שיעור אפס.**
>
> **(ב) על הפירות המפורטים בתוספת השניה יחול שיעור אפס**".

3. לאור תקנה 8 לתקנות, מכירת פרי, ירק, צמח, שיח, עץ וכו' שאינם מופיעים במפורש בתוספת הראשונה או השנייה לתקנות, תהייה חייבת במס בשיעור מלא.

4. הירקות המפורטים בתוספת הראשונה לתקנות –

א. להלן הירקות המפורטים בתוספת הראשונה לתקנות-

אבטיח	חציל	סלרי	שום
אגוזי אדמה	חרשף	עגבניה	שמיר
אספרגוס	כנר	עירית	שעועית
אפונה	כרוב	עולש	תות שדה
במיה	כרובית	עשבי תיבול	תירס
בטטה	כרפס	פטרוזיליה	תפוח אדמה
בצל	לפת	פטריות	תרד
ברוקולי	לוף	פלפל	צמחי מרפא - כמפורט בהודעת המועצה לייצור ולשיווק של ירקות (שינוי התוספת), התשמ"ח – 1988
גזר	לימה	פול	
גמבה	לוביה	פפריקה	
דלעת	מילון	צנון	
חזרת	מנגולד	צנונית	
חמניות	מלפפון	קולורבי	
חמציץ	נבטים סיניים	קישוא	
חסה	סלק	ריבס	

GalGr@taxes.gov.il

ב. צמחי מרפא האמורים בתוספת הראשונה הם כמפורט בהודעת המועצה לייצור ושיווק של ירקות (שינוי התוספת), התשמ"ח – 1988[1] (להלן: "**ההודעה**")-

אזוב מצוי (זעתר)	לענה דרקונית (סרגון)	סייגית
אזובית פשוטה (אורגנו)	לענה שיחנית (שיבה)	ער אציל
בורגו	מריום מתוק	פטרוזיליה מסולסלת
גד השדה (כוסברה)	מליסה רפואית	צתרה תרבותית
גרגיר הנחלים	מנתה חריפה	קורנית מקורקפת
זנגויל	מרווה משולשת	קורנית פשוטה
חומעה	מרווה רפואית	רוזמרין רפואי
לביסטיקום	נענה	רוקאט (בן חרדל)
לימונית ריחנית	נענה משולבת	ריחן (באזיל מתוק)

ג. לעניין זה, יצוין כי בשנת 2003 בוטל חוק המועצה לייצור ולשיווק של ירקות, תשי"ט- 1959, אשר מכוחו פורסמה ההודעה, אולם רשימת צמחי המרפא שבהודעה הועתקה במלואה, כחלק מענף הירקות שבתוספת לחוק מועצת הצמחים (יצור ושיווק), התשל"ג-1973.

ד. עשבי תיבול האמורים בתוספת הראשונה, הם עשבים המשמשים במובנם הרגיל והנפוץ בישראל לתיבול מזון ומשקאות, ומכירתם, ככלל, חייבת במס בשיעור אפס, בתנאי שלא נעשה בהם כל עיבוד.

ה. למען הסר ספק, מכירת עשבי התיבול שעברו טחינה, ייבוש בתנור, אידוי וכו', והנמכרים כתבלינים, חייבת במס בשיעור מלא.

5. <u>הפירות המפורטים בתוספת השנייה לתקנות -</u>

להלן הפירות המפורטים בתוספת השנייה לתקנות:

אבוקדו	בבקו	לימקוואט	פיג'ואה	שיזף
אגוזי מלך	בטנה	ליצ'י	פיטנגה	שיזף הודי
אגוזי פקאן	בננה	מישמש	פיתאיה	שסק
אגס	גודגדן	מנגו	פפיה	שעועית (פטיפלורה)
אגס אסיאני	גויאבה	מקדמיה	פפינו	שקד בקליפתו
אוכמנית	גמבוס	נקטרינה	פרי הדר על זניו וסוגיו	תאנה
אנונה	דובדבן	ספודילה	פרי היאק	תות
אננס	דמדמניות	ספורטה	צבר	תמר
אסנה	זית	ספונדיאס	קומקואט	תמרילו
אפרסמון	חבוש	ענב	קייואני	תפוח
אפרסק	חזרזר	ערמון	קרמבולה	
אקטינידה	לונגאן	פטל	רימון	

[1] קובץ תקנות 5108, ג' בסיון התשמ"ח, 19.5.1988.

GalGr@taxes.gov.il

6. <u>בהתאם לאמור לעיל, מכירת פירות וירקות תהייה חייבת במס בשיעור אפס, בתנאי שמתקיימים כל התנאים הבאים-</u>

א. <u>הפירות והירקות הם מהסוגים ששר האוצר קבע בתוספת הראשונה והשנייה לתקנות</u>- מכירת פירות או ירקות שלא מופיעים בתוספות האמורות, תהיה חייבת במס בשיעור מלא.

לדוגמא - מכירת גת חייבת במס בשיעור מלא היות והוא לא צוין במפורש בתוספות והוא אינו מיועד, בשימושו הנפוץ והמקובל, לתיבול מזון ומשקאות אלא נועד ללעיסה. אין הוא מהווה "עשב תיבול" או "עשב מרפא".

מכירת ארבעת המינים (לולב, אתרוג, ערבה והדס), בין אם הם נמכרים ביחד ובין אם בנפרד, הינה עסקת מכר החייבת במס בשיעור מלא וזאת ללא קשר אם עברו עיבוד או אם לאו שכן הם אינם כלולים בתוספת הראשונה או בתוספת השנייה.

ב. <u>הפירות והירקות לא עברו עיבוד-</u>

1. <u>סעיף 30(א)(13) לחוק קובע מספר פעולות שלא ייחשבו לפעולות של עיבוד-</u>

א. ניקוי.
ב. בירור.
ג. אריזה.
ד. הבחלה (החשת ההבשלה של פרי שנקטף, כגון: שימוש בגז אתילן).
ה. החסנה.
ו. קירור (שאינו הקפאה) .

עיבוד הוא פעולה המשנה דבר מה במוצר המקורי ומתאימה אותו לשימוש המבוקש.

2. על פי עמדתנו, גם פעולה של דינוג לצרכי שימור אינה מהווה פעולת עיבוד ובתנאי שהדינוג לא שינה את צורתו הטבעית של הפרי (כגון: קילוף).

3. במידה ובוצעה בירק או בפרי פעולה שלא צוינה במפורש בסעיף, יש לראות בפעולה זו כ"עיבוד", והמכירה תהיה חייבת במס בשיעור מלא.

4. <u>להלן מספר דוגמאות לפעולות המהוות עיבוד של פירות וירקות ומכירתם תהיה חייבת במס בשיעור מלא-</u>

א. מכירת תפוחי אדמה קלופים שהושרו בחומר מלבין המונע את השחרתם. תימוכין לכך ניתן למצוא בע"ש 72/86 אלעזר יצחק ובניו נ' מנהל המכס ומע"מ, שם קבע בית המשפט המחוזי שהשרייה בחומר מלבין של תפוחי אדמה וקילופם מהווה "עיבוד" ולכן מכירתם חייבת במע"מ בשיעור מס מלא.

ב. מכירת אגוזי אדמה (בוטנים) קלופים או קלויים.

ג. מכירת שקדים שקולפו מקליפתם.

ד. מכירת פירות מיובשים שלא עברו תהליך ייבוש טבעי (כגון: תמרים, שזיפים וכד').

GalGr@taxes.gov.il

ה. מכירת פירות וירקות שעברו תהליך של הקפאה.

ו. מכירת מגש או סלסלה הכוללים גם פירות ו/או ירקות המעוצבים באופן מסוים (להלן- "**המארז**") כך שהפירות או הירקות נחתכו, נקטמו ועוצבו בצורה השונה ממצבם המקורי (הכוונה לקטימתם של פירות וירקות אשר מכירתם באופן רגיל נעשית כאשר הם אינם קטומים, למשל: תות שדה הנמכר בתפזורת או בסלסלה במשקל כשהוא אינו קטום).

יודגש כי מכירת המארז כולו תהיה חייבת במס בשיעור מלא, אף אם המארז כולל גם פירות וירקות שלא עברו חיתוך ועיצוב והם מונחים במארז, זאת מהנימוק שהמארז הנמכר באופן זה, הופך למוצר מוגמר אחר אשר במהותו אינו מקיים את תכלית החוק- לעודד צריכת פירות וירקות בצורתם הראשונית והטבעית.

ז. מכירת פיצוחים למיניהם (כגון: גרעיני חמנייה, בטנה וכו') העוברים קילוף, קליה, תיבול וכו'.

ח. מכירת סלט המכיל ירקות ופירות חתוכים.

ט. מכירת פירות או ירקות קלופים או חתוכים (למשל רימון מקולף, פומלה מקולפת, שקית המכילה תערובת חסה, כרוב, גזר וכדומה).

י. מכירת מיץ המופק מסחיטת פירות או ירקות.

יא. מכירת זרעים של פירות, ירקות, ועשבי תיבול, לרבות זרעים שנשתלו בעציץ.

5. <u>להלן מספר דוגמאות לפעולות שאינן מהוות עיבוד של פירות וירקות ומכירתם תהיה חייבת במס בשיעור אפס-</u>

א. מכירת קלחי תירס ארוזים במגשים כאשר הם נוקו מעלים ונקטמו קצותיהם כדי להתאימם לגודל המגש.

ב. מכירת פירות וירקות יבשים במידה והליך הייבוש נעשה באופן טבעי (כגון: בשמש) ולא על ידי פעולת התערבות חיצונית כלשהי.

ג. מכירת שקדים בקליפתם הירוקה או החומה.

ד. מכירת אגוזי פקאן שעברו הברקה בטרם קולפו או נקלו (ההברקה נחשבת לפעולת ניקוי).

7. <u>מכירת "דמן"-</u>

מכירת יבול עתידי של פירות וירקות, שעדיין לא נזרעו או הבשילו (מכונה עסקת "דמן") מהווה עסקה החייבת במס לעניין החוק.

עסקת "דמן" המתייחסת לפירות וירקות שצוינו בתוספת הראשונה או השנייה לתקנות חייבת במס בשיעור אפס.

בכל מקרה אחר, העיסקה חייבת במס בשיעור מס מלא.

GalGr@taxes.gov.il

8. <u>יבוא פירות וירקות-</u>

כאמור לעיל, סעיף 30(א)(13) לחוק, קובע מס בשיעור אפס על עסקת מכירה בלבד. לאור זאת, יבוא של פירות וירקות חייב במס בשיעור מלא.

"עוסק", כהגדרתו בחוק, המייבא פירות וירקות רשאי לנכות את מס התשומות הכלול ברשימון היבוא, הנושא את שמו כבעל הטובין, ובלבד שמתקיימים יתר התנאים הקבועים בדין לעניין ניכוי מס תשומות.

9. <u>מכירת פירות וירקות באריזות-</u>

א. תקנה 4 לתקנות קובעת:

"נמכרו טובין באריזה ונקבע תשלום בעת האריזה, יחולו הוראות אלה:

(1) אם האריזה אינה ניתנת להחזר - יהא מחירה חלק ממחיר הטובין.

(2) אם האריזה ניתנת להחזר ובעת החזרתה יוחזר גם התשלום שבו חוייבה בעת המכירה, כולו או מקצתו, יראו את האריזה כנמכרת לקונה, ובעת החזרתה יהא דינה כדין טובין המוחזרים מהקונה למוכר לאחר הוצאת חשבונית, במחיר התשלום המוחזר".

ב. אם האריזה נמכרת יחד עם פירות וירקות אשר נכללו בתוספת הראשונה או השנייה לתקנות, והאריזה אינה ניתנת להחזר, יחולו הוראות תקנה 4 (1) לתקנות ומחיר האריזה יהיה חלק ממחיר הטובין החייב במע"מ בשיעור אפס.

ג. אם האריזה ניתנת להחזר ובעת החזרתה יוחזר גם התשלום שבו חויבה האריזה בעת המכירה, כולה או מקצתה, יחולו הוראות תקנה 4 (2) לתקנות ויראו את האריזה כנמכרת לקונה בנפרד מהטובין, קרי, מכירתה תחויב במע"מ בשיעור מלא.

בעת החזרתה של האריזה יהא דינה כדין טובין המוחזרים מהקונה למוכר לאחר הוצאת חשבונית, במחיר התשלום המוחזר.

10. <u>החבות במע"מ של שירות משלוחים של פירות וירקות-</u>

א. כאשר העוסק נותן שירות משלוחים ללקוחותיו, בין באופן עצמאי ובין באמצעות חברת שליחויות, ללא כל תמורה נוספת מצד הלקוח מעבר למחיר הטובין, מחיר המשלוח ייחשב כחלק ממחיר הטובין.

ב. כאשר העוסק גובה תשלום נפרד בגין המשלוח, מעבר למחיר הטובין, מדובר בעסקה נפרדת ממכירת הטובין, עסקה החייבת בשיעור מס מלא.

11. <u>מענקים שהתקבלו בהתאם לתקנה 3 לתקנות–</u>

א. על פי סעיף 12 לחוק, תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן: "**תקבולים**") שקיבל עוסק, יחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו אלא אם התקבולים נכללו במפורש בתקנה 3 לתקנות.

GalGr@taxes.gov.il

ב. עוסק שכל עסקו הוא מכירת פירות וירקות המפורטים בתוספת הראשונה או השנייה לתקנות, וכל עסקאותיו חייבות במס בשיעור אפס, והוא קיבל תקבולים על פי סעיף 12 לחוק, יראו בתקבולים חלק ממחיר עסקאותיו החייב במס בשיעור אפס.

ג. לגבי תקבולים המתקבלים אצל עוסק, אשר לא נכללו במפורש בתקנה 3 לתקנות, ולעוסק עסקאות החייבות במס בשיעור מלא וגם עסקאות החייבות במס בשיעור אפס, יש לפנות למחלקה המקצועית של מע"מ לבירור החבות במס.

ד. בתקנה 3(א)(1)(ב) לתקנות נקבע:

"**מענק לפי חוק השקעות הון, התשי"ט – 1959, לרבות תוספת למענק האמור לתעשיה עתירת מדע בתחום בעיר ירושלים, לפי המלצת המדען הראשי במשרד התעשיה והמסחר, או מענק לפי חוק עידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א- 1980**".

יודגש כי, במידה ועוסק קיבל מענק לפי חוק עידוד השקעות הון בחקלאות התשמ"א - 1980, רק מענק בגובה של עד 20% באזור פיתוח א' או 10% באזור פיתוח ב', נכללים בתקנה הנ"ל ולכן לא יהיו חלק ממחיר עסקאותיו של העוסק.

במידה והעוסק קיבל מענק בסכום גבוה יותר, ההפרש ייחשב כחלק ממחיר עסקאותיו החייב במע"מ.

12. הוראה זו מבטלת את כל ההוראות והאישורים שניתנו בעבר בהנהלת רשות המיסים או במשרדים האזוריים בכל הקשור לחבות ולשיעור המס בעסקאות מכירת פירות וירקות, ככל והמסמכים קבעו עמדה שונה מהעמדה המופיעה בהוראה זו.

בנק ישראל 5 ת.ד. 320 ירושלים 91002 טלפון: 02-6663876 דף מס' 7 מתוך 7 עמודים

GalGr@taxes.gov.il