

# מדינת ישראל

האוצר/אגף המכס ומע"מ  
הנהלה

תאריך: 29 ביוני 2009  
ז' תמוז, תשס"ט  
סימוכין: 503427  
תיק:

לכבוד

## הנדון: שינוי שיעור המס - הבהרות ודוגמאות

על פי צו מס ערך מוסף החתום בידי שר האוצר, שפורסם בק.ת.6785 מיום 22.6.2009, ואושר על ידי הכנסת ביום 29.6.2009, יעלה שיעור המע"מ מ-15.5% ל-16.5% החל מיום 1.7.2009 ועד ליום 31.12.2010.

**להלן יפורטו הנחיות כלליות ודוגמאות לחיוב במע"מ בהתייחס לסוגים שונים של עסקאות:**

ככלל, חיוב במס בשיעור של 16.5% יחול על כל עסקה שמועד החיוב במס בגינה יחול החל מ-1.7.2009.

אי לכך השאלה העיקרית הינה לאתר את מועד החיוב במס הרלוונטי לגבי סוגי עסקאות שונים ובהתאם לכך לקבוע את שיעור המס אשר יחול על העסקה.  
מועדי החיוב הרלוונטים לעסקאות של מכירת טובין, מכירת מקרקעין, מתן שירותים וכו' קבועים בפרק ו' סעיפים 29-22 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: החוק) ותקנות 16 ו-7 לתקנות מס ערך מוסף התשל"ו-1976 (להלן: התקנות).

### 1. מכירת טובין

#### 1.1 הכלל

המועד הקובע לצורך קביעת שיעור המע"מ החל על עסקה של מכר טובין, הוא מועד מסירת הטובין לקונה, כלומר מועד ביצוע האספקה (סעיף 22 לחוק), לפיכך:

- (1) לגבי טובין שנמסרו לקונה לפני ה- 1.7.09 תחויב העסקה במע"מ בשיעור של 15.5%
- (2) לגבי טובין שנמסרו ביום 1.7.09 ואילך, תחויב העסקה במע"מ בשיעור של 16.5%, גם אם התמורה לעסקה שולמה במלואה או בחלקה לפני המועד הנ"ל.

1.2 במקרים של עסקה של מכר טובין, כגון: רכב, רהיטים, מכשירי חשמל וכו', במסגרתה קיימים פערי זמן בין מועד ההזמנה ו/או התשלום לבין אספקת הטובין לקונה, המועד

הרלוונטי לעניין קביעת שיעור המס יהיה כמו בכל עסקה של מכר טובין, מועד המסירה של הטובין ללקוח.

1.3 ככלל, יודגש כי כאשר לקוח הזמין מוצר ושילם את מלוא התמורה, או חלקה, לפני שהמוצר נמסר לו, ואותו המוצר יסופק לאחר ה- 1.7.09 יחול על מלוא מחיר העסקה מע"מ בשיעור של 16.5%, זאת גם אם הוצאה חשבונית ע"י העוסק ושולם המע"מ לפני המועד הקבוע בחוק.

#### 1.4 דוגמאות

(א) א' רכש ספה ביום 10.5.09 בשווי של 6,000 ₪. בהתאם לתנאי המכירה נקבעו מועדי התשלום דלהלן:  
- במועד ההזמנה (10.5.09) 2,000 ₪.  
- במועד המסירה (10.7.09) 2,000 ₪.

מאחר ומועד החיוב במס הוא ב- 10.7.09 יחול על מלוא מחיר העסקה מע"מ בשיעור 16.5%.

(ב) בדוגמא הנ"ל הרהיטים שהוזמנו כללו פינת אוכל וספה. פינת האוכל נמסרה ב- 10.6.09 והספה ב- 10.7.09. לפיכך, על מכירה פינת האוכל יחול מע"מ בשיעור של 15.5% ועל מכירת הספה יחול מע"מ בשיעור של 16.5%.

(ג) בדוגמא הנ"ל - הרהיטים נמסרו ב- 10.5.09 - בעוד שסוכם כי התמורה תשולם ב- 7 תשלומים חודשיים שווים (ללא ריבית) החל מה- 1.6.09 ועד ל- 1.12.09. מאחר והמסירה בוצעה לפני ה- 1.7.09, יחול על מלוא מחיר המכירה מע"מ בשיעור של 15.5%.

#### 2. עסקאות במקרקעין

2.1 במכירת מקרקעין, המועד הקובע לעניין שיעור המס הוא מועד מסירת החזקה של המקרקעין לידי הקונה, מועד רישום המקרקעין על שמו של הקונה, או מועד תשלום התמורה, לפי המוקדם שביניהם (סעיפים 28(א) ו-29(1) לחוק), לכן:

(1) לגבי מקרקעין שנמכרו וטרם הועברו לרשות הקונה עד ל- 1.7.09, יחויב כל תשלום שיבוצע עד ה- 30.6.09 במס בשיעור 15.5%. כל תשלום שיבוצע החל מיום 1.7.09 ואילך יחויב במס בשיעור 16.5%.

(2) מקרקעין שנמכרו והועברו לרשות הקונה לפני ה- 1.7.09 יחויבו במס בשיעור 15.5% על מלוא מחיר העסקה גם אם טרם שולמה מלוא התמורה עבור העסקה.

#### 2.2 מכירת דירת מגורים-דוגמא

א' חתם על הסכם לרכישת דירת מגורים בשווי של \$200,000 ביום 1.1.09. בהתאם להסכם המכירה נקבעו מועדי תשלום כדלהלן:  
- ביום 1.6.09 - \$40,000.  
- ביום 1.7.09 - \$60,000.  
- במועד מסירת החזקה בדירה (1.10.09) היתרה בסך \$100,000.

במקרה זה, על התשלום הראשון (סה"כ \$40,000) יחול מע"מ בשיעור של 15.5%. על כל היתרה (\$160,000) יחול מע"מ בשיעור של 16.5%.

2.3 במידה והוצאה ע"י העוסק חשבונית על מלוא מחיר העסקה לפני ה-1.7.09 (בשיעור של 15.5%) בטרם הגיע המועד הקבוע בחוק לחיוב במס, לא יהיה בכך כדי לפטור את העוסק בהשלמת תשלום המס, בהתאם לשיעור המס החדש, על יתרת התמורה אשר תשולם לאחר ה-1.7.09. אשר על כן, על עוסק אשר פעל כאמור, להוציא חשבונית משלימה לשם תשלום הפרשי המס.

במילים אחרות - בעסקאות שהחויב במס אינו על בסיס מזומן - הקדמת תשלום המס אינו פוטרת את העוסק בהשלמת הפרש המס הנובע משינוי בשיעור המס.

דוגמא: קבלן מכר דירה ב-\$200,000 בתוספת מע"מ. ביום 10.6.09 שולם לקבלן ע"י הקונה סך של \$100,000 בתוספת \$31,000 (סכום השווה למע"מ על מלוא העסקה לפי שיעור של 15.5%). בחשבונית אשר הוצאה ע"י הקבלן צוין סכומי מע"מ ע"ס \$31,000. ביום 10.8.09 שולמה יתרת התמורה בסך \$100,000.

במקרה זה, על הקבלן להוציא חשבונית משלימה בה יחויב במס על הסכום של \$100,000 (סכום כולל מע"מ) בשיעור של 16.5%. בהנחה כי המע"מ שולם טרם זמנו בשיעור של 15.5%, על היזם להוציא את החשבונית ולדווח למע"מ אך ורק על ההפרש.

### 3. השכרת נכסים

על השכרת נכסים חל מע"מ על בסיס מזומן (תקנה 7(א)(2) לתקנות מס ערך מוסף התשלוי-1976 (להלן: התקנות), כלומר, מועד החיוב במס יחול עם קבלת התשלום ועל הסכום שהתקבל. במקרה, שבו א' משכיר נכס ובהסכם השכירות נקבע כי התמורה לשכירות תשולם כל שלושה חודשים מראש, למשל ב-1.6.09 עבור חודשי יוני עד אוגוסט, ב-1.9.09 עבור חודשי אוגוסט עד אוקטובר וכו'. מאחר ומועד החיוב במס בעסקאות של השכרת נכס חל במועד התשלום, במידה והתשלום יבוצע עפ"י ההסכם ב-1.6.09 תחויב מרכיב זה של העסקה במע"מ בשיעור של 15.5%. כל תשלום שיבוצע החל מיום 1.7.09 ואילך יחויב במע"מ בשיעור 16.5%.

### 4. מתן שירותים אשר אינם חייבים במס על בסיס מזומן

(א) בשירות חד פעמי, שחל בגינו הרישא של סעיף 24 לחוק - חל החיוב במע"מ בהתאם לשיעור המס אשר יהא בתוקף ביום מתן השירות, ומכאן:

- (1) שירות שניתן לפני 1.7.09 יחויב במע"מ בשיעור של 15.5%, גם אם התמורה לשירות תשולם לאחר ה-1.7.09.
- (2) שירות שניתן ביום 1.7.09 ואילך יחויב במע"מ בשיעור של 16.5%.

## **ב) מתן שירותים על בסיס התחשבות חודשית**

שירותים שבהם פועלים הצדדים על בסיס התחשבות חודשית, ושחייב במס לגביהם אינו חל על בסיס מזומן, יחויבו בהתאם לשיעור המס החל בתקופה הרלוונטית לחודש המתייחס. לפיכך: שירותים המתייחסים לתקופה שבין 1.6.2009 ועד ליום 30.6.2009, שבגינם מוצאת חשבונית עד ליום 14.7.09 יחויבו במע"מ בשיעור של 15.5%.

### **5. שירותים ועסקאות אחרות שחל עליהם חיוב במס על בסיס מזומן**

בעסקאות שחל עליהם חיוב במס על בסיס מזומן (סעיף 29 לחוק) חל החיוב במע"מ בשיעור אשר יהא בתוקף ביום התשלום, ומכאן שכל סכום שישולם מיום ה- 1.7.09 יחויב במע"מ בשיעור 16.5%.

מאידך, כל תשלום אשר ישולם בתמורה לעסקאות אלה לפני ה- 1.7.09 יחויב במע"מ בשיעור 15.5%.

שירותים שניתנו ע"י מי שהוגדר בתקנות כבעל מקצוע חופשי (תקנה 7 לתקנות - ע"ד, רו"ח, רופא...) חייבים על פי החוק על בסיס מזומן, כלומר, מועד קבלת התשלום הוא שיקבע את שיעור המס אשר יחול על העסקה.

בעסקאות, מסוג זה, כל תקבול שיתקבל לפני ה- 1.7.09 יחויב בשיעור של 15.5%, בעוד שכל תקבול שיתקבל החל מה- 1.7.09 יחויב במע"מ בשיעור של 16.5%.

**לדוגמא:** ע"ד אשר יקבל ביום 1.7.09 ואילך תקבול עבור מתן שירותים משפטיים אשר ניתנו בפועל לפני המועד הנ"ל שיעור המס אשר יחול על מלוא מחיר העסקה הוא 16.5%.

### **6. דמי מנוי**

על עסקאות של דמי מנוי, מוטל חיוב במע"מ על בסיס מזומן (תקנה 7(א)5 לתקנות), כלומר במועד התשלום ועל הסכום שהתקבל.

אי לכך, כאשר דמי המנוי לעיתון, לתיאטרון וכו', שולם **מראש** למשל, דמי המנוי השנתי לעיתון שולמו לפני ה- 1.7.09 - יחול על העסקה מע"מ בשיעור 15.5%, גם אם העיתון יתקבל לאחר העלאת שיעור המס.

במידה ודמי המנוי משולמים **בתשלומים לאורך תקופת המנוי**, עבור כל סכום שישולם לאחר ה- 1.7.09 יחול מע"מ בשיעור 16.5%.

### **7. יבוא הטובין**

ביבוא טובין מועד החיוב במס יחול עם פדייתם מפיקוח רשות המכס (סעיף 26(א) לחוק). טובין אשר ישוחררו מפיקוח רשות המכס החל מיום 1.7.2009 יחול מס בשיעור של 16.5%.

### **8. עסקאות של מתן אשראי**

עסקאות מתן אשראי ע"י עוסקים הינה בבחינת שירות הניתן ע"י עוסק במהלך עיסוקו. עפ"י תקנה 7(א)4 לתקנות מועד החיוב במס בעסקאות אלו חל בעת תשלום הריבית ו/או הפרשי ההצמדה או הפרשי השער (להלן – הסכומים).

לפיכך על הסכומים המשולמים עד ל 30.6.09 יוטל מס ערך מוסף בשיעור של 15.5% ואילו על סכומים המשולמים לאחר המועד האמור יוטל מס ערך מוסף בשיעור של 16.5%.

(האמור לעיל יחול גם על הלוואות נושאות ריבית ו/או הצמדה הניתנות ע"י עוסק לעובדיו בהן הריבית משולמת ע"י העובד או המנהל).

## 9. מתן אשראי ללא ריבית לעובדים או מנהלים

בהתאם להוראת תאמ"ו 65.702.4 על עסקה של מתן אשראי שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה אינה בכסף יחולו הוראות ס' 10 לעניין קביעת המחיר, ומחירה יקבע עפ"י שיעור הריבית הקבוע בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור הריבית) התשמ"ה – 1985 (להלן – הריבית). בהתאם להוראה האמורה לעיל מועד החיוב יקבע בהתאם לחלופות הבאות:

חלופה א' – כאשר נזקפת ריבית לעובד לעניין מס הכנסה מדי חודש, אזי מועד החיוב לעניין מע"מ יחול באותו מועד.

חלופה ב' – כאשר רואה החשבון מחשב את הריבית הרעיונית לעניין מס הכנסה בחישוב שנתו יהיה מועד החיוב ב-31/12 בכל שנה.

אשר על כן, שיעור המס שיוטל על הריבית יחושב בהתאם לכללים הבאים:

עוסק הפועל עפ"י חלופה א' - על הריבית שנצברה עד ליום 30.6.09 יוטל מס ערך מוסף בשיעור של 15.5% ועל הריבית שתיצבר מהמועד האמור ואילך יוטל מס ערך מוסף בשיעור של 16.5%

עוסק הפועל עפ"י חלופה ב' - מאחר ומועד החיוב יחול ב-31/12/09 על כל הריבית שתיצבר עד ל-31/12/09 - יוטל מס ערך מוסף בשיעור של 16.5%.

## 10. הוצאת חשבונית

עפ"י ס' 45 ו-47 לחוק מע"מ חייב עוסק להוציא חשבונית עסקה על כל עסקה, ורשאי הוא להוציא חשבונית מס לגבי עסקה החייבת במס לפי דרישת הקונה. המועד להוצאת החשבונית - עפ"י ס' 46 לחוק, על העוסק להוציא את החשבונית תוך 14 יום ממועד החיוב במס (7 ימים בעסקאות שחל עליהם ס' 1)29 לחוק).

ככלל, ניתן להוציא חשבונית מס לפני המועד הקבוע עפ"י החוק, יחד עם זאת, אין בכך כדי לשנות את שיעור המס אשר יחול על העסקה במועד הקבוע עפ"י החוק. לפיכך, במקרים בהם הוציא המוכר חשבונית לפני המועד הקבוע בחוק, ושילם את סכום המע"מ בשיעור של 15.5%, בעוד שמועד מסירת הטובין מתן השירות ו/או קבלת התמורה (לפי העניין) יחול לאחר ה-1.7.09, על המוכר להוציא חשבונית משלימה לפי השיעור החדש ולדווח על הפרש בהתאם.

למען הסר ספק יובהר כי המועד הרלוונטי לעניין שיעור המס הינו מועד החיוב במס כפי שנקבע בחוק, ולא המועד להוצאת החשבונית.

לפי הוראות ס' 47 לחוק, אם חשבונית מס נוגעת לעסקאות החייבות בשיעורי מס שונים, יש לרשום אותם, כל סוג בנפרד. עם זאת מוצע לעוסק להוציא בנפרד חשבונית מס על השיעור הישן ובנפרד על השיעור החדש.

לגבי עוסקים הרשאים להוציא חשבונית מס שבה צוין כי המסמך יהווה חשבונית מס רק לאחר התשלום בפועל ע"י מקבלה (בהתאם לתנאים הקבועים בהוראות תאמ"ו 66,610) ככל

שהתשלום ישולם לאחר ה- 1.7.09, יחויב העוסק בתשלום מע"מ בשיעור 16.5% על העסקה ובהוצאת חשבונית משלימה בהתאם ללקוח.

#### **11. הודעת זיכוי**

הודעת זיכוי אינה באה אלא לתקן ו/או לבטל חשבונית שהוצאה קודם לכן.

אי לכך, הודעת זיכוי הבאה לתקן, לשנות או לבטל חיוב במע"מ שהוטל בעבר בשיעור של 15.5%, תוצא אף היא בשיעור של 15.5%, גם אם הודעת הזיכוי תוצא לאחר ה- 1.7.09.

#### **12. שיעור המס שנקבע בין הצדדים**

\* הכללים הרלוונטים:

- (1) מקום שלא נקבע בין הצדדים אם מחיר העסקה כולל מע"מ או לא, יש להתייחס למחיר העסקה ככולל מע"מ (ראה פ"ד נתן נ' זגורי).
- (2) בהתאם לס' 6 לחוק מע"מ, רשאי עוסק לדרוש מהקונה לשלם את סכום המע"מ אשר התווסף לעסקה כתוצאה משינוי שיעור המס, אלא אם כן נקבע אחרת בהסכם שנחתם בין המוכר לקונה או בכל דין אחר הדין בפיקוח על המחירים.
- (3) לשם השלמת התמונה יובהר כי עפ"י ס' 21 לחוק הפיקוח על מצרכים ושירותים, חייב עוסק המוכר מצרך לצרכן להציג על גבי המצרך או על גבי אריזתו את מחיר המצרך, מחיר אשר יכלול, בין היתר, גם מרכיב המע"מ. בהתאם לסעיף 21 (ג) (3) לחוק הני"ל, רשאי המוכר במשך שבעה ימים מיום שהועלה שיעור המע"מ שלא לכלול במחיר שהוצג את שיעור ההגדלה, בתנאי שצוין באופן בולט במקום העסק כי המחירים אינם כוללים את שיעור המס המוגדל.  
למען הסר ספק יובהר, כי על מכירה של הטובין כאמור יחול בכל מקרה מס בשיעור של 16.5% ככל שמסירת הטובין התבצעה לאחר ה- 1.7.09.

בכבוד רב,

ס.שמעיה

מנהל תחום מחלקה מקצועית מע"מ

