

## מדינת ישראל

רשות המסים - אגף המכס  
ומע"מ  
מחלקה מקצועית - מע"מ

תאריך: 31 בדצמבר 2009  
י"ד טבת תש"ע  
סימוכין: 512985  
תיק: מע"מ-1-24

לכבוד

שלום רב,

### הנדון: שינוי שיעור מס ערך מוסף ל-16% - הבהרות ודוגמאות

על פי צו מס ערך מוסף החתום בידי שר האוצר מיום 30.12.2009 ובהתייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת, יופחת שיעור המע"מ מ-16.5% ל-16% החל מיום 1/1/2010 ועד ליום 31.12.2010.

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

ככלל, חיוב במס בשיעור של 16% יחול על כל עסקה שמועד החיוב במס בגינה יחול החל מ-  
1/1/2010.

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 הרלוונטיים לעסקאות של מכירת טובין, מכירת מקרקעין, מתן שירותים וכו' קבועים בפרק ו' סעיפים 22-29 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: **החוק**) ותקנות 16 ו-7 ותקנות מס ערך מוסף התשל"ו-1976 (להלן: **התקנות**).

## 1. החויב במס ושיעור המס במכר טובין

### 1.1 הכלל

מועד החויב במס במכר טובין הוא עפ"י סעיף 22 לחוק במועד מסירת הטובין לקונה, כלומר מועד ביצוע האספקה, לפיכך:

1) לגבי טובין שנמסרו לקונה לפני ה- 1/1/2010 תחויב העסקה במע"מ בשיעור של 16.5%

2) לגבי טובין שנמסרו ביום 1/1/2010 ואילך, תחויב העסקה במע"מ בשיעור של 16%, 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', שבמסגרתה קיימים פערי זמן בין מועד ההזמנה ו/או התשלום לבין אספקת הטובין לקונה, המועד הרלוונטי והקובע לעניין קביעת שיעור המס יהיה כמו בכל עסקה של מכר טובין, מועד המסירה של הטובין ללקוח.

1.3 כאשר לקוח הזמין מוצר ושילם את מלוא התמורה או את חלקה, לפני שהמוצר נמסר לו, ואותו המוצר יסופק לאחר ה- 1/1/2010 יחול על מלוא מחיר העסקה מע"מ בשיעור של 16%, זאת גם אם הוצאה חשבונית ע"י העוסק ושולם המע"מ לפני המועד הקבוע בחוק. במקרה כזה, על העוסק לתקן את החשבונית עפ"י הפרוצדורה הקיימת בסעיף 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) התשל"ג-1973.

### 1.4 דוגמאות

א) ביום 10/12/2009 א' רכש רהיטים בשווי של 6,000 ₪ בהתאם לתנאי המכירה נקבעו מועדי התשלום דלהלן:

- במועד ההזמנה (10/12/2009) 2,000 ₪.
- במועד המסירה (10/01/2010) 2,000 ₪.

מאחר ומועד החיוב במס הוא ב- 10/01/2010 (מועד המסירה) שיעור המס שיחול על מלוא מחיר העסקה הוא 16%.

ב) בדוגמה הנ"ל הרהיטים שהוזמנו כללו פינת אוכל וספה. פינת האוכל נמסרה ב- 10/12/2009 והספה ב- 10/01/2010. לפיכך, על מכירה פינת האוכל יחול מע"מ בשיעור של 16.5% ועל מכירת הספה יחול מע"מ בשיעור של 16%.

ג) בדוגמה הנ"ל - הרהיטים נמסרו ב- 10/12/2009 - בעוד שסוכם כי התמורה תשולם ב- 7 תשלומים חודשיים שווים (ללא ריבית) החל מה- 10/12/2009 ועד ל- 10/06/2010. מאחר והמסירה בוצעה לפני ה- 1/01/2010, יחול על מלוא מחיר המכירה מע"מ בשיעור של 16.5%.

## **2. החיוב במס ושיעור המס בעסקאות מקרקעין**

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

(1) לגבי מקרקעין שנמכרו וטרם הועברו לרשות הקונה עד ל- 1/01/2010, יחויב כל תשלום שיבוצע עד ה- 1/01/2010 במס בשיעור 16.5%. כל תשלום שיבוצע החל מיום 1/01/2010 ואילך יחויב במס בשיעור 16%.

(2) מקרקעין שנמכרו והועברו לרשות הקונה לפני ה- 1/01/2010 יחויבו במס בשיעור 16.5% על מלוא מחיר העסקה גם אם טרם שולמה מלוא התמורה עבור העסקה.

## **2.2 מכירת דירת מגורים-דוגמה**

ביום 01/07/09 פלוני חתם על הסכם לרכישת דירת מגורים בשווי של 1,000,000 ₪. בהתאם להסכם המכירה נקבעו מועדי תשלום כדלהלן:

- ביום 01/07/09 - 400,000 ₪.

- ביום 15/01/2010 - 500,000 ₪.

- במועד מסירת החזקה בדירה (1/10/2010) היתרה בסך 100,000 ₪.

במקרה זה, על התשלום הראשון (בסך 400,000 ₪) יחול מע"מ בשיעור של 16.5%. על כל היתרה (בסך 600,000 ₪) יחול מע"מ בשיעור של 16%.

2.3 במידה והוצאה ע"י העוסק חשבונית על מלוא מחיר העסקה לפני ה- 01/10/2010 (בשיעור של 16.5%), בטרם הגיע מועד החיוב במס הקבוע בחוק, העוסק יהיה זכאי להוציא הודעת זיכוי ללקוחו, בהתאם לשיעור המס החדש, על יתרת התמורה אשר תשולם לאחר ה- 1/01/2010.

### **3. החיוב במס ושיעור המס בהשכרת נכסים**

על השכרת נכסים מועד החיוב במס הוא על בסיס מזומן עפ"י הוראת סעיף 29(2) לחוק ותקנה 7(א)(2), 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- 1/11/2009 עבור חודשי נובמבר 2009 ועד לינואר 2010, ב- 1/02/2010 עבור חודשי פברואר עד אפריל 2010 וכו'. מאחר ומועד החיוב במס בעסקאות של השכרת נכס חל במועד התשלום, במידה והתשלום יבוצע עפ"י ההסכם ב- 1/11/2009 תחויב מרכיב זה של העסקה במע"מ בשיעור של 16.5%. כל תשלום שיבוצע החל מיום 1/01/2010 ואילך יחויב במע"מ בשיעור של 16%.

### **4. החיוב במס ושיעור המס במתן 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 1/01/2010 יחויב במע"מ בשיעור של 16.5%, גם אם התמורה לשירות תשולם לאחר אותו מועד.

(2) שירות שניתן ביום 1/01/2010 ואילך יחויב במע"מ בשיעור של 16%.

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

שירותים, שבהם פועלים הצדדים על בסיס התחשבות חודשית ושהחוב במס לגביהם אינו על בסיס מזומן, יחויבו בהתאם לשיעור המס החל בתקופה הרלוונטית לחודש המתייחס.

לדוגמה: שירותים המתייחסים לחודש דצמבר 2009 (עד ליום 31/12/2009), אשר בגינם העוסק יוציא חשבונית עד ליום 14/01/2010, יחויבו במע"מ בשיעור של 16.5%.

## **5. החיוב במס ושיעור המס בעסקאות שחל עליהם חיוב במס על בסיס מזומן**

עסקאות שמועד החיוב במס לגביהן הוא על בסיס מזומן (סעיף 129(1) וסעיף 29(2) לחוק ביחד עם תקנות 16 ו-7 לתקנות), שיעור המס שיחול הוא בשיעור אשר יהא בתוקף ביום התשלום. לפיכך, כל סכום שישולם מיום ה- 1/01/2010 יחויב במע"מ בשיעור 16%. מאידך, כל תשלום אשר ישולם בתמורה לעסקאות אלה לפני ה- 1/01/2010 יחויב במע"מ בשיעור 16.5%.

שירותים שניתנו ע"י מי שהוגדר בתקנות כבעל מקצוע חופשי (רשימת בעלי המקצועות ו/או העוסקים המפורטת בתקנה 7 לתקנות למשל, - עו"ד, רו"ח, רופא...) מועד החיוב במס לגביהן יחול על בסיס מזומן (עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל) כלומר, מועד קבלת התשלום הוא שיקבע את שיעור המס אשר יחול על העסקה.

בעסקאות, מסוג זה, כל תקבול שיתקבל לפני ה- 1/01/2010 יחויב במס בשיעור של 16.5%, בעוד שכל תקבול שיתקבל החל מה- 1/01/2010 יחויב במס בשיעור של 16%.

לדוגמה: עו"ד אשר יקבל ביום 15/12/2009 תקבול עבור מתן שירותים משפטיים אשר אמורים להינתן על ידו בעתיד (לאחר המועד הנ"ל), שיעור המס אשר יחול על מלוא מחיר העסקה יהיה 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', שולמו מראש- למשל, דמי המנוי השנתי לעיתון שולמו לפני ה- 01/01/2010 יחול על העסקה מס בשיעור 16.5%, גם אם העיתון יתקבל לאחר הורדת שיעור המס.

במידה ודמי המנוי משולמים בתשלומים לאורך תקופת המנוי, עבור כל סכום שישולם לאחר ה- 1/01/2010 יחול מס בשיעור 16%.

#### **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 1/01/2010 יחול בגינם מס בשיעור של 16%.

#### **8. עסקאות של מתן אשראי**

עסקאות של מתן אשראי ע"י עוסקים הינן בבחינת שירות הניתן ע"י עוסק במהלך עיסוקו. עפ"י סעיף 29(2) לחוק ותקנה 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 1/01/2010 יוטל מס ערך מוסף בשיעור של 16.5% ואילו על סכומים המשולמים לאחר המועד האמור יוטל מס ערך מוסף בשיעור של 16%.

(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 שנתי 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 1/01/2010 יוטל מס ערך מוסף בשיעור של 16.5% ועל הריבית שתיצבר מהמועד האמור ואילך יוטל מס ערך מוסף בשיעור של 16%.

עוסק הפועל עפ"י חלופה ב' - מאחר ומועד החיוב הינו כאשר רואה החשבון מחשב את הריבית הרעיונית לעניין מס הכנסה בחישוב שנתי (נניח ב- 31/12/09), מועד החיוב יחול ב- 31/12/09 וזאת בגין כל הריבית שנצברה עד ל- 31/12/09. בנוגע לעסקה הנ"ל יוטל מס ערך מוסף בשיעור של 16.5%.

## **10. הוצאת חשבונית**

עפ"י ס' 45 ו-47 לחוק מע"מ, העוסק חייב 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 ובעסקאות שחל עליהם ס' 29 לחוק החשבונית תוצא תוך 7 ימים ממועד החיוב במס.

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 16.5%, בעוד שמועד מסירת הטובין מתן השירות ו/או קבלת התמורה

(לפי העניין) יחול לאחר ה- 1/1/2010, על המוכר להוציא חשבונית משלימה לפי השיעור החדש ולדווח על ההפרש 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 את שיעורי המס השונים, כל סוג בנפרד. עם זאת מוצע לעוסק להוציא בנפרד חשבונית מס על השיעור הישן ובנפרד על השיעור החדש.

לגבי עוסקים, ביחס לעסקאות שהחיוב במס לגביהן הוא על בסיס מזומן, הרשאים להוציא חשבונית מס שבה צוין כי המסמך יהווה חשבונית מס רק לאחר התשלום בפועל ע"י מקבלה (בהתאם לתנאים הקבועים בהוראות תאמ"ו מס' 66.610) ככל שהתשלום ישולם לאחר ה- 1/01/2010, יחויב העוסק בתשלום מע"מ בשיעור 16% על העסקה ועליו להוציא ללקוח הודעת זיכוי ולתקן את חשבונית המס שהוצאה ללקוח.

#### **11. הודעת זיכוי**

הודעת זיכוי אינה באה אלא לתקן ואו לבטל חשבונית שהוצאה קודם לכן.

אי לכך, הודעת זיכוי הבאה לתקן, לשנות או לבטל חיוב במע"מ שהוטל בעבר בשיעור של 16.5%, תוצא אף היא בשיעור של 16.5%, גם אם הודעת הזיכוי תוצא לאחר ה- 1/01/2010.

#### **12. שיעור המס שנקבע בין הצדדים - הכללים הרלוונטיים:**

(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) להשלמת 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 טובין כאמור שמועד החיוב במס לגבין הוא עם מסירתם לקונה, שיעור המס שיחול לגביהן הוא 16% ככל שמסירת הטובין התבצעה לאחר ה- 1/01/2010.

**בכבוד רב,**

**שמעיה סלח**  
**מנהל תחום מחלקה מקצועית מע"מ**

