

משרד 1453
יולי 2009

לכבוד

אדונים נכבדים,

הנדון: שינוי שיעור מע"מ החל מיום 1.7.09

הכנסת אישרה לאחרונה את הצעת שר האוצר להעלות כהוראת שעה את שיעור המע"מ, החל מה-1 ביולי 2009 ועד ל-31 בדצמבר 2010, מ-15.5% ל-16.5%.

כמו כן, בהתאם להחלטת הכנסת, על המוסדות הכספיים יוטל גם כן מס שכר ורווח בשיעור של 16.5% (במקום 15.5%). רשות המסים פרסמה הבהרות והנחיות לציבור בדבר הכללים לצורך קביעת שיעור מע"מ על עסקאות בתקופת המעבר. מפאת חשיבות הנושא מצורפת ההבהרה כלשונה.

בכבוד רב,

קרלמן – רואי חשבון

מדינת ישראל

האוצר/אגף המכס ומע"מ
הנהלה

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

לכבוד

הנדון: שינוי שיעור המס - הבהרות ודוגמאות

על פי צו מס ערך מוסף החתום בידי שר האוצר, שפורסם בכתב 6785 מיום 22.6.2009, ואשר 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 בנייה 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 הרלוונטיים לעסקאות של סכירות טובין, מכירת מקרקעין, סוגן שירותים וכ"ו קבועים במס' 91 שע"מ 22-29 לחוק מס ערך מוסף התש"ל-1975 (להלן: החוק) ותקנות 16 ו-7 לתקנות מס ערך מוסף התש"ל-1976 (להלן: התקנות).

1. מכירת טובין

1.1 הכלל

המועד הקובע לצורך סביעת 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, סוגן: רכב, רהיטים, מכשירי חשמל וכ"ו, במסגרתה קיימים פערי זמן בין מועד ההובנה ו/או התשלום לבין אספקת הטובין לקונה, המועד

הרלוונטי לעניין קבועת שיעור המס יהיה כמו בכל עסקה של סכר טובין, מועד הפסיקה של הטובין ללקוח.

1.3 ככלל, יודעש כי כאשר לקוח תזמין כוצר ויילים את מלוא התמורה, או חלקה, לפני שהמוצר נמסר לו, ואתו המוצר יסופק לאחר ה- 1.7.09 יחול על מלוא מחיר העסקה מנימי בשיעור של 16.5%, זאת גם אם הוצאה חשבונית ע"י העוסק ושולם המנימי לפני המועד הקבוע בחוק.

1.4 דוגמאות

א) אי רכש סכנה 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 - 10.7.09 יחול על מלוא מחיר העסקה מנימי בשיעור

16.5%

ב) בדוגמה הנ"ל - הרחיקים שהוזמנו כללו פנית אוכל וספת. פנית האוכל נמסרה ב- 10.6.09 והספה ב- 10.7.09 לפיכך, על מכירה פנית האוכל יחול מנימי בשיעור של 15.5% ועל מכירת הספה יחול מנימי בשיעור של 16.5%.

ג) בדוגמה הנ"ל - הרחיקים נמסרו ב- 10.5.09 בעוד שסוכם כי התמורה תשולם ב- 7 ושלומים חדושיים 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 מנימי בשיעור של 15.5%.

2. פסקאות 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 28א) ו-129) לחוק, לכן:

- 1) לגבי מקרקעין שנמסרו וטרם הועברו לרשות הקונה עד ל- 1.7.09, יחויב כל תשלום שיוצג עד ת- 30.6.09 במס בשיעור 15.5%. כל תשלום שיוצג החל מיום 1.7.09 ואילך יחויב במס בשיעור 16.5%.
- 2) מקרקעין שנמסרו והועברו לרשות הקונה לפני ה- 1.7.09 יחויב במס בשיעור 15.5% על מלוא מחיר העסקה גם אם כדם שולמה מלוא התמורה עבור העסקה.

2.2 מכירת דירת מגורים-דוגמה

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) הייתה בסך \$100,000.

במקרה זה, על התשלום הראשון (סה"כ 340,000) יחול מע"מ בשיעור של 15.5%. על כל היתרה (3160,000) יחול מע"מ בשיעור של 16.5%.

2.3 במידה וחוצאת ע"י העוסק חשבונית על מלוא מחיר העסקה לפני ה-1.7.09 (בשיעור של 15.5%) בתגום הגיע המועד הקבוע בחוק החיוב 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 שהחייב במס אינו על בסיס מיומן - הקדמת תשלום המס אינו פטרת את העוסק בהשלמת הפרש המס הנזע משינוי בשיעור המס.

דוגמא: קבלן מכר דירה ב-200,000 בתוספת מע"מ. ביום 10.6.09 שולם לקבלן ע"י הקונה סך של 310,000 בתוספת 31,000 (סכום השווה למע"מ על מלוא העסקה לפי שיעור של 15.5%). בחשבונית אשר הוצאה ע"י הקבלן צויין 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 היום להוציא את החשבונית ולדווח למע"מ אך ורק על הפרש.

3. השכרת נכסים

על השכרת נכסים חל מע"מ על בסיס מזומן (תקנה 7(א2)) לתקנות מס ערך מוסף התש"ל-1976 (להלן: התקנות), כלומר, מועד החיוב במס יחול עם קבלת התשלום ועל הסכום שחתם קבל. בשכרת, שבו אי 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 ע"י התססס 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) בשירותי חד פעמי, שחל בדינו הדין 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 פעלים הצדדים על בסיס התחשבות חודשית, ושחויב במס לגביהם אינו חל על בסיס מיומן, יחויבו בהתאם לשיעור המס החל בתקופה הרלוונטית לחדש הכתייחס. לפיכך, שירותים המתייחסים לתקופה שבין 1.6.2009 ועד ליום 30.6.2009, שבגישם מוצאת חשבונית עד ליום 14.7.09 יחויבו במע"מ בשיעור של 15.5%.

5. שירותים ושקאות אחרות שחל עליהם חוב במס על בסיס מיומן

בעסקאות שחל עליהם חוב במס על בסיס מיומן(סעיף 29 לחוק) חל החיוב במע"מ בשיעור אשר הוא 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 מסצוה חופשי (תקנה 7 לתקנות - ע"ד, רו"ח, רופא... חייבים על פי החוק על בסיס מיומן, כלומר, מועד קבלת הונשלים 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 האילך 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 מגר

על עסקאות של דמי מגר, מוטל חיוב במע"מ על בסיס מיומן (תקנה 7(א)(5) לתקנות), כלומר במועד התשלום ועל הסכום שהתקבל. אי לכך, כאשר דמי המגר לעיתון, לתאטרון וכו', שולם מראש למשל, דמי המגר 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 המגר משולמים בתשלומים לאורך תקופת המגר, 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 פדיתם מפיקוח רשות המכס(סעיף 26א) לחוק). טובין אשר ישוחררו מפיקוח רשות המכס החל מיום 1.7.2009 יחול מס בשיעור של 16.5%.

3. עסקאות של מתן אשראי

עסקאות מתן אשראי ע"י עוסקים הינה בחינת שירות הניתן ע"י עוסק במהלך עיסוקו. עפ"י תקנה 4(א) לתקנות מועד החיוב במס בעסקאות אלו חל בעת תשלום הריבית/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 נשאות ריבית ו/או הצמדה הניתנות ע"י עוסק לעובדיו אך וריבית משולמת ע"י העובד או המנהל.

9. מתן אשראי ללא ריבית לעובדים או מנהלים

התאם להוראת תאמ"ז 65.702.4 על עסקה של מתן אשראי שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה אינה בכסף יחולו הוראות סי' 10 לענין קביעת המחיר, ומחידה יקבע עפ"י שיעור הריבית הקבוע בנקודות מס הכנסה (קביעת שיעור הריבית) הנושבת – 1985 (להלן – הריבית).

התאם להוראה האמורה לעיל מועד החיוב יקבע בהתאם לתלופות הבאות :

תלופה א' – כאשר נוספת ריבית לעובד לענין מס הכנסה כדי חודש, אזי מועד החיוב לענין מעיימי יחול באותו מועד.

תלופה ב' – כאשר רואה החשבון כחשב את הריבית הרעיונית לענין 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 המועל עפ"י תלופה א' – על הריבית שנוצרה עד ליום 30.6.09 יוטל מס ערך בוסף בשיעור של 15.5% ועל הריבית שתוצר מחמועד האמור האילך יוטל מס ערך בוסף בשיעור של 16.5%.

עוסק המועל עפ"י תלופה ב' – מאחר ומועד החיוב יחול ב-31/12/09 על כל הריבית שתוצר עד ל-31/12/09 יוטל מס ערך בוסף בשיעור של 16.5%.

10. הוצאת חשבונית

עפ"י סי' 45 ו-47 לחוק מעיימי חייב עוסק להוציא חשבונית עסקה על כל עסקה, ורשאי הוא להוציא חשבונית מס לזכי עסקה חריגת במס לפי דרישת חקונה.
המועד להוצאת החשבונית - עפ"י סי' 46 לחוק, על השסה להוציא את החשבונית תוך 14 יום ממועד החיוב במס (7 ימים בעסקאות שחל עליהם סי' 4129 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 המעיימי בשיעור של 15.5%, בעוד שמועד מסירת הסובין מתן השירות ו/או קבלת התמורה ולפי העניין יחול לאחר ה-1.7.09, על המוכר להוציא חשבונית משליכה לפי השיעור החדש ולחונח על ההפרש בהתאם.

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

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

לזכי עוסקים הרשאים להוציא חשבונית מס שבה צוין כי המסמך יהווה חשבונית מס רק לאחר התשלום בפועל ע"י מקבלת (מתאם לתנאים הקבועים בחוראות תאמ"ז 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 לנתק ראו לבטל חשבונית שהוצאה קודם לכן.

אי לכך, הודעת זיכוי הבאה לנתק, לשנות או לבטל חייב 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 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 לסי' 6 לחוק מע"מ, רשאי עוסק לדרוש מתקונה 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 בביקור על המחירים.
 - 3) לשם השלמות התמונה יובהר כי עפ"י סי' 21 לחוק המיקוח על מצרכים ושירותים, חייב עוסק המוכר מצרך לצרכן להציג על גבי המצרך או על גבי ארזותו את מחיר המצרך, מחיר אשר יכלול, בין היתר, גם מרכיב המע"מ. בהתאם לסעיף 21 (ג) לחוק הי"ל, רשאי המוכר במשך שבעת ימים מיום שהועלה שיעור המע"מ שיהא לכלול במחיר שהוצג את שיעור ההנדלה, בתנאי שצוין באופן מולט במקום העסק כי המחירים אינם כוללים את שיעור המס המוגדל.
- למען הסר ספק ובהוד, כי על מכירה של הטובין כאמור יחול בכל מקרה מס בשיעור של 16.5% מכל שבסירת הטובין התבצעה לאחר ה- 1.7.09.

בכבוד רב,

ס. שמעיה

מנהל תחום מחלקה מקצועית מע"מ