

משרד 1600
אוגוסט 2012

אדונים נכבדים,

הנדון: העלאת שיעור המע"מ ל-17%

1. מבוא

ביום 31 ביולי 2012 פורסם על ידי משרד האוצר, כי שר האוצר החליט להעלות את שיעור המע"מ מ-16% ל-17%. לאחר התייעצות עם יושב ראש ועדת הכספים, הוחלט להחיל את העלאת המע"מ בתאריך 1.9.2012 (להלן: "מועד התחולה"), לאחר היוועצות עם ועדת הכספים וקבלת האישור במליאת הכנסת¹.

ככלל שיעור המע"מ החדש (17%) יהיה תקף לגבי עסקאות שמועד החיוב בגינן, יחול במועד התחולה ואילך, וזאת כמפורט להלן.

יודגש כי בהתאם להוראת סעיף 6 לחוק מע"מ, במידה ששיעור המע"מ עלה לאחר שהוסכם על מחיר העסקה, רשאי העוסק לדרוש את השלמת סכום המע"מ מהקונה.

חוק מע"מ קובע מועדי חיוב שונים בהתאם לסוגי העסקאות. להלן פירוט חלקי של מועדי החיוב לצורכי מע"מ בהתאם לסיווג העסקה:

2. מועדי חיוב לפי סוגי עסקאות

א. מכירת טובין

סעיף 22 לחוק מע"מ קובע, כי במכר טובין חל החיוב במס עם מסירתם לקונה.

לאור האמור, מועד החיוב במס בגין עסקה של מכירת טובין (לא מקרקעין), אשר בהתאם לו ייקבע שיעור המע"מ, הוא מועד מסירת הטובין ללקוח, ולא מועד עריכת הסכם המכר או מועד תשלום התמורה. משכך, במידה שנערך הסכם למכירת טובין, ואפילו שולמה כבר התמורה בגינם, שיעור המע"מ שיחול ייקבע לפי מועד מסירתם של הטובין לקונה.

בהקשר זה, נציין את ההקלה ליצרנים קטנים שנקבעה כהוראת שעה למשך שנה בתיקון מס' 42 לחוק מע"מ (סעיף 19(ב) לחוק), לפיה יצרן שמחזור עסקו אינו עולה על

1,950,000 ש"ח ובעסקו לא יותר מ-6 מועסקים, ידווח על עסקאות מכר על בסיס מזומן. לגבי מכירת נכס ע"י יצרן כאמור, יחול מועד החיוב בעת קבלת התמורה, ובהתאם למועד זה יחול שיעור המע"מ.

¹ תחולת השינוי מותנית, בין היתר, בפרסום ברשומות של צו שר האוצר בנושא.

ב. מתן שירות

במסגרת תיקון מספר 41 לחוק מע"מ, תוקן סעיף 24 לחוק, כך שבעסקת שירות, ככלל, יחול מועד החיוב במס בעת קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל (קרי, על בסיס מזומן), למעט החריגים הבאים:

(1) החריג הקבוע בסעיף 29(א1) לחוק, לפיו בשירות שניתן ע"י עוסק שמחזור עסקאותיו עולה על 15 מליון ₪ וחלה עליו חובה לנהל פנקסים לפי תוספת י"א להוראות ניהול פנקסים (נותני שירותים ואחרים), יחול החיוב, ככלל, עם מתן השירות.

(2) החריג אשר הוסף במסגרת תיקון מס' 42 לחוק לפיו במקרים בהם המחיר בעסקת השירות הושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לעסקה מחיר, או שהתמורה (כולה או מקצתה) איננה בכסף, יחול מועד החיוב עם נתינת השירות ולא על בסיס מזומן.

אם כן, ככלל, בעסקאות שירות, מועד החיוב במס הוא בעת התשלום בפועל ועל הסכום ששולם. משכך, יקבע שיעור המע"מ בהתאם לשיעור המע"מ התקף במועד התשלום בפועל ועל הסכום ששולם.

עסקאות שירות, המפורטות במסגרת החריגים שלעיל ידווחו בהתאם לשיעור המע"מ התקף במועד מתן השירות.

ג. עסקאות מקרקעין ועבודות בניה

לגבי עסקאות מקרקעין ועסקאות של עבודות בניה חל הסדר מיוחד שנקבע בסעיף 28 ו-29(1) לחוק, וכדלקמן:

(א) בעסקת מקרקעין חל החיוב במס עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש, או עם רישום המקרקעין על שמו של הקונה בפנקס המתנהל על פי דין, לפי המוקדם.

(ב) בעבודות בניה חל החיוב במס עם השלמת העבודה או העמדת המקרקעין שבהם נעשתה העבודה לרשות הקונה או לשימוש, לפי המוקדם; הועמד חלק מהמקרקעין לרשות הקונה, חל החיוב לגבי אותו חלק מאותה שעה.

יחד עם זאת, במסגרת סעיף 29(1) לחוק נקבע, כי בעסקה שסעיף 28 חל עליה, אם שולמו סכומים כלשהם על חשבון התמורה לפני מועד החיוב שנקבע בסעיף 28 לחוק, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם כאמור בעת תשלומו.

יוצא אפוא כי שיעור המע"מ שיחול בגין עסקאות מקרקעין הינו שיעור המע"מ התקף במועד העמדת המקרקעין, השלמת עבודות הבניה וכו' (להלן: "המועד הכללי"). יחד עם זאת על כל סכום ששולם לפני המועד הכללי יחול שיעור המע"מ התקף במועד התשלום ועל הסכום ששולם בלבד במועד זה.

ד. יבוא טובין

ביבוא טובין מוחשיים חל מועד החיוב עם פדייתם מפיקוח רשות המכס. בהתאם יחול שיעור המע"מ התקף במועד שחרור הטובין מפיקוח רשות המכס.

ה. עסקאות על בסיס מזומן (תקנה 7)

בתקנה 7 לתקנות מע"מ נקבעה רשימה של עסקאות לגביהן יחול מועד החיוב עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל, ובהן, בין היתר: עסקאות של השכרת נכסים; עסקאות של מתן אשראי; עסקאות של מכירת מנוי על עיתון, כתבי עת, הצגות וכו'.

בעסקאות שחלה לגביהן תקנה 7 (למעט במקרים בהם מחיר העסקה הושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לעסקה מחיר, או שהתמורה (כולה או מקצתה) איננה בכסף) מועד החיוב במס הוא בעת התשלום בפועל ועל הסכום ששולם. משכך, על הסכומים ששולמו לפני שיעור המע"מ עלה, יחול שיעור מע"מ 16%, ואילו על הסכומים ששולמו בפועל לאחר העלאת שיעור המע"מ – יחול שיעור מע"מ 17%.

3. הוצאת חשבונית והודעת זיכוי**א. חשבונית**

כאמור לעיל, המועד הרלוונטי לעניין שיעור המע"מ שחל על העסקה הוא מועד החיוב במס לפי הוראות החוק והתקנות, כך שמועד הוצאת החשבונית אינו מעלה ואינו מוריד לעניין זה.

ב. הודעת זיכוי

הודעת זיכוי נועדה לתקן או לבטל חשבונית שהוצאה במועד מוקדם יותר, ולכן שיעור המס שייכלל בהודעת הזיכוי יהיה בהתאם לשיעור המע"מ בחשבונית המקורית שאותה נועדה הודעת הזיכוי לתקן/לבטל, אף אם במועד הוצאת הודעת הזיכוי כבר עלה שיעור המע"מ ל-17%.

בכבוד רב,

קרלמן רואי חשבון