

הנדון: הורדת שיעור המע"מ ל-17%

1. מבוא

בקובץ תקנות 7553 מיום 10.9.2015, פורסם צו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין) (תיקון), התשע"ה-2015.

על פי הצו שיעור המע"מ על עסקה ועל יבוא טובין, יורד ל-17% (במקום 18%) וזאת בתחולה מיום 1.10.2015.

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.

על אף האמור, בעסקה של מכר טובין בידי עוסק שמחזור העסקאות שלו אינו עולה על 2,000,000 ₪ וכן יצרן שמחזור עסקו עולה על 2,150,000 ₪ אך אינו עולה על 3,800,000 ₪, או שמחזור עסקו פחות מ-2,150,000 ₪ אך בעסקו יותר מ-6 מועסקים ולא יותר מ-17 מועסקים, יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל.

ב. מתן שירות

בעסקת שירות, ככלל, יחול מועד החיוב במס בעת קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל (קרי, על בסיס מזומן), למעט החריגים הבאים שנקבעו בסעיף 29(א):

במקרים בהם המחיר בעסקת השירות הושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לעסקה מחיר, או שהתמורה (כולה או מקצתה) איננה בכסף, וכן 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 חיוב המע"מ עם נתינת השירות.

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-129(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 129(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 ששיעור המע"מ ירד, יחול שיעור מע"מ 18%, ואילו על הסכומים ששולמו בפועל לאחר הורדת 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 ירד שיעור המע"מ ל-17%.

שאלות ותשובות

להלן שאלות ותשובות לסוגיות השונות שעולות משינוי שיעור במע"מ.

1. רכישת דירת מגורים

שאלה:

רכשתי דירת מגורים מקבלן ביום 1.6.2015. מחיר העסקה – 1,000,000 ₪ בתוספת מע"מ. שילמתי 400,000 ₪ + מע"מ ביום 1.6.2015, ו- 500,000 ₪ + מע"מ ביום 1.8.2015. היתרה תשולם ביום 13.10.2015 עם מסירת המפתחות לדירה. על איזה מרכיב של העסקה יחול מע"מ בשיעור של 18%?

תשובה:

על הסכומים ששולמו לפני ה- 1.10.2015 חל מע"מ בשיעור 18%. מע"מ בשיעור של 17% יחול אך ורק על יתרת התמורה (100,000 ₪ הנותרים) אשר תשולם לאחר ה- 1.10.2015.

2. רכישת רכב

שאלה:

הזמנתי רכב ושילמתי לסוכן את מלוא סכום הרכישה בסך 100,000 ש"ח + מע"מ ביום 1.9.2015. הרכב יסופק ביום 15.10.2015. מהו שיעור המס אשר יחול על העסקה?

תשובה:

שיעור המס אשר יחול על מלוא מחיר העסקה הוא 17% (לפי מועד המסירה).

3. דמי מנוי

שאלה:

רכשתי מנוי שנתי לעיתון תמורת תשלום חודשי של 80 ש"ח.

מהו שיעור המס אשר יחול על העסקה לאחר ה- 1.10.2015.

תשובה:

על עסקה של מכירת דמי מנוי, יחול מע"מ על בסיס מזומן, כלומר במועד התשלום. לפיכך, על כל סכום ששולם לפני ה- 1.10.2015 יחול מע"מ בשיעור של 18%. על כל סכום שישולם לאחר ה- 1.10.2015 יחול מע"מ בשיעור של 17%.

4. תשלום באמצעות שיקים דחויים

שאלה:

במהלך חודש יולי השנה ביצעתי טיפולי שיניים. התשלום לרופא השיניים שולם ב-3 שיקים דחויים שמועד פירעונם ב- 2.9.2015, 2.10.2015, ו- 2.11.2015.

השיקים נמסרו לרופא השיניים ב- 1.9.2015.

מהו שיעור המס אשר יחול על העיסקה?

תשובה:

על עסקאות שמועד החיוב במס בגינן חל על בסיס מזומן (כגון: שירותים הניתנים ע"י רופא שיניים) יחול על העיסקה שיעור מס החל במועד פירעון השיק.

לפיכך, במקרה הנ"ל, על השקים שיפרעו לאחר ה- 1.10.2015, יחול מע"מ בשיעור 17%.

5. מחיר העיסקה – השפעת הורדת שיעור המע"מ

שאלה:

עו"ד מטפל בתביעה שהגשתי לפני כשנה בבית הדין לעבודה. סוכם על תשלום שכ"ט בסך של \$2,000, אשר טרם שולם לעו"ד. האם ישפיע שינוי שיעור המס על המחיר, שעליו הוסכם ביני לבין עו"ד?

תשובה:

(א) על השירותים הניתנים בידי עו"ד חל מע"מ על בסיס מזומן, כלומר, ככל שהתשלום יבוצע לאחר ה- 1.10.2015, יחול מע"מ בשיעור של 17%.

(ב) ממקום שלא נקבע בין הצדדים אם הסכום כולל מע"מ או לא, נקבע בפס"ד שניתן בבית המשפט העליון בעניין נתן נגד זגורי, שיש להתייחס לסכום העיסקה ככולל מע"מ.

**בכבוד רב,
קרלמן רואי חשבון**