

תאריך: 29 יולי, 2012  
 סימוכין: 62088

אל: לקוחות המשרד

**חוזר לקוחות**  
**מיסים 30.2012**

א.ג.נ.,

**הנדון: היערכות לקראת האפשרות שהמע"מ יועלה בקרוב ב-1% (מ-16% ל-17%)**

**מ ב ו א:**

1. על פי פרסומים בתקשורת צפויה בקרוב העלאה של שיעור המע"מ ב-1%, כלומר העלאה מ-16% ל-17%.
2. מצאנו לנכון לעדכן אתכם במשמעויות של השינוי על מנת שתוכלו להיערך בהתאם.
3. יצוין, כי סעיף 6 לחוק מע"מ קובע כי במידה והוטל מס על עסקה או הועלה שיעור המס עליה לאחר שהוסכם על העסקה, רשאי העוסק (המוכר) לדרוש מהקונה שישלם לו את סכום המס או את סכום המס הנוסף שנתחייב בו העוסק (המוכר), זולת אם נקבע אחרת בהסכם או בכל דין הדין בפיקוח על המחירים.
4. בהנחה שהשינוי יכנס לתוקף החל מ-1 באוגוסט, 2012 (להלן – "היום הקובע") יחול שיעור המס החדש על כל העסקאות שהמועד לחיוב במס לגביהם יהיה החל מאותו יום.

**עסקאות מסוג מכר של טובין:**

5. בעיקרון, מועד החיוב במס במכירתם של טובין הינו המועד שבו נמסרים הטובין ללקוח, ולכן כדאי לשקול הקדמת הספקת מוצרים במקרים שבהם התחייבתם (כספק) במחיר ללקוח שהוא צרכן סופי (קונה שאינו עוסק), מבלי שתוכלו להשית עליו את התוספת שתחול. יש לזכור שאם לקוח הזמין מוצר ושילם את מלוא התמורה, או את חלקה, לפני שהמוצר סופק ואותו המוצר יסופק לאחר היום הקובע יהיה עליכם להתחייב במס לפי שיעור המס החדש, וזאת גם אם הוצאתם חשבונית מס ושילמתם את המע"מ לפני המועד החוקי.
6. כל טובין שיסופקו ללקוחות לפני היום הקובע יחויבו במע"מ בשיעור של 16% גם אם התמורה או חלקה טרם שולמה, או שהתמורה תשולם בתשלומים לשיעורין לאחר היום הקובע.

<b>משרד ראשי - תל אביב</b> מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164 טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	<b>משרד רמת-גן</b> הרקון 6 רמת-גן, 52521 טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	<b>משרד ירושלים</b> שרי ישראל 12 ירושלים, 94390 טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	<b>משרד חיפה</b> מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055 טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	<b>משרד באר שבע</b> פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965 טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	<b>משרד אילת</b> המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104 טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il
---	--	--	--	---	---

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity.

Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.

7. נציין כי בתיקון מס' 42 לחוק מע"מ<sup>1</sup> שהתפרסם ברשומות ביום 1.4.2012 נקבעה הוראת שעה לדיווח על בסיס מזומן ע"י יצרנים קטנים- הוספת סעיף 29(ב1) לחוק כדלקמן: עוסקים שחלה עליהם תוספת א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973 ומתקיים בהם האמור בסעיף 2(ד) לאותה תוספת (יצרנים שמחזור עסקאותיהם אינו עולה על 1,950,000 ₪ ובעסקם לא יותר מ-6 מועסקים) יחול החיוב במס לגביהם, בעסקאות מכר של נכס, עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל. הוראה זו חלה על עסקה של מכר של נכס כאמור אשר נמסר לקונה בשנה שמיום תחילת התיקון, קרי מיום 1.4.2012. לשר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, ניתנה סמכות להאריך תוקפה של הוראה זו גם לתקופות נוספות.

על כן, בעסקאות של יצרנים קטנים אלו, מועד קבלת התקבולים הוא שיקבע את שיעור המס שיחול. תקבולים שיתקבלו לפני היום הקובע יתחייבו במס של 16%, ואילו תקבולים שיתקבלו ביום הקובע או לאחריו יתחייבו בשיעור המס החדש. לפיכך, במקום שסוכם מראש עם צרכן סופי (מי שאינו עוסק) על מחירה של עסקה ככוללת מע"מ, יש מקום לנסות לסכם עם מקבל השירות על הקדמת תשלומים לפני היום הקובע או לחילופין להודיע ללקוח כי תשלומים לאחר היום הקובע יחייבו אותו בתוספת המע"מ.

#### **עסקאות מסוג מתן שירות:**

8. במתן שירות קיימים שני מועדים אפשריים לחיוב במס, ומועדים אלו הם הקובעים לגבי שיעור המס שיחול.
9. תיקון 41 לחוק מס ערך מוסף<sup>2</sup> ותיקון 42 לחוק<sup>3</sup> שינו את ההוראות והכללים לעניין מועד החיוב במס בעסקאות של מתן שירותים. באופן כללי, ניתן לומר כי מועד החיוב במע"מ בעסקאות של מתן שירותים יחול עם קבלת התמורה, ועל הסכום שנתקבל (בסיס מזומן- סעיף 24 לחוק), ואילו בשירות הניתן על ידי עוסקים שמחזור העסקאות שלהם עולה על 15 מיליון ₪ בשנה וחלה עליהם החובה לנהל פנקסי חשבונות על פי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, יחול מועד החיוב במע"מ עם נתינת השירות (בסיס מצטבר- סעיף 29 לחוק).
10. בשירותים המתחייבים על פי החוק במס לפי בסיס מצטבר, מועד נתינת השירות הוא הקובע לעניין שיעור המס שיחול. מכאן עולה שלגבי שירותים כאמור, אשר ניתנו לפני המועד הקובע שיעור המס שיחול הוא 16%, ואילו לגבי שירותים כאמור, שינתנו ביום הקובע או לאחריו יחול שיעור המס החדש.
11. בשירותים המתחייבים על פי החוק במס לפי בסיס מזומן, משמע, מועד קבלת התקבולים הוא שיקבע את שיעור המס שיחול. תקבולים שיתקבלו לפני היום הקובע יתחייבו במס של 16%, ואילו תקבולים שיתקבלו ביום הקובע או לאחריו יתחייבו בשיעור המס החדש. לפיכך, במקום שסוכם מראש עם צרכן סופי (מי שאינו עוסק) על מחירה של עסקה ככוללת מע"מ, יש מקום לנסות לסכם עם מקבל השירות על הקדמת תשלומים לפני היום הקובע או לחילופין להודיע ללקוח כי תשלומים לאחר היום הקובע יחייבו אותו בתוספת המע"מ.

<sup>1</sup> חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 42 והוראת שעה), התשע"ב-2012. פורסם בס"ח 2351 מיום 1.4.2012 - [ראה חוזר מס' 14.2012 של משרדנו.](#)

<sup>2</sup> חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 41), התשע"א-2011. פורסם בס"ח 2300 מיום 15.6.2011 - [ראה חוזר מס' 23.2011 של משרדנו.](#)

<sup>3</sup> ראה ה"ש 1.

### **עסקאות מסוג מכר של מקרקעין:**

12. מועד החיוב במס לגבי מכר של נכסי מקרקעין הוא עם מסירת החזקה (העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש) או עם הרישום על שמו של הקונה בטאבו – המוקדם מביניהם. על אף האמור לעיל, אם משתלמים סכומים כל שהם לפני המועד הנ"ל מתחייב כל תשלום במס במועד תשלומו.
13. כל נכס מקרקעין שיימסר לקונה או שיבוצע רישום בטאבו על שמו של הקונה לפני היום הקובע יהיה לגביו חיוב במע"מ בשיעור של 16%, ואילו לגבי נכס מקרקעין שיימסר לקונה אחרי היום הקובע יהיה החיוב במע"מ לגביו בשיעור המס החדש רק לגבי התשלומים שישולמו ביום הקובע או אחריו.
14. לכן, מי שמכר לדוגמה מקרקעין שימסרו ביום הקובע או אחריו, והבטיח את עצמו בהסכם המכירה לכך שאם יחול שינוי במע"מ הוא יחול על הקונה, יוכל לפנות לקונה ולהציע לו הקדמת תשלומים וכך ישפר את תזרים המזומנים שלו.

### **עסקאות מסוג של עבודות בניה:**

15. לפי חוק מע"מ עבודות בניה הן כל סוגי העבודות במקרקעין כמו בניה, חפירה, הריסה, ביוב וניקוז, הנחת צינורות, סלילת כבישים, הכשרת קרקע וכדומה.
16. בעסקאות אלו מועד החיוב במס הוא עם השלמת העבודה, או העמדת המקרקעין שבהם נעשו עבודות הבניה לרשותו של המזמין או לשימוש – המוקדם מביניהם. על אף האמור, אם מתקבלת תמורה לפני המועד הנ"ל, יוקדם מועד החיוב במס למועד קבלת התמורה לגבי כל תמורה שמתקבלת.
17. עולה מכך, שבעסקאות אלו יחול שיעור מע"מ של 16% אם עבודות הבניה יסתיימו עד ליום הקובע, בין אם העבודה נמסרה ובין אם לאו, וכך יהיה גם לגבי כל התשלומים שישולמו עד ליום הקובע. מאידך, בעבודות שיסתיימו לאחר היום הקובע יחול שיעור המס החדש רק לגבי יתרת התשלומים שישולמו ביום הקובע או אחריו.
- במקרה שבו השינוי במע"מ יחול על הקונה, ניתן לפנות אליו ולהציע לו את הקדמת התשלום ובכך לשפר את תזרים המזומנים.

### **עסקאות של השכרת נכסים:**

18. בעסקאות של השכרת נכסים חל החיוב במס לפי בסיס מזומן, ולכן תשלומים שיתקבלו לפני היום הקובע יחויבו במע"מ בשיעור של 16%, ואילו תשלומים שישולמו ביום הקובע או אחריו יחויבו במע"מ בשיעור המס החדש (ראה סעיף 11).

### **תשומות שלא ניתן לקזזן:**

19. במקרים בהם לא ניתן לקזז תשומות בגין רכישת נכסים או קבלת שירותים, מומלץ להקדים רכישות (בתנאי שהטובין יתקבלו בפועל לפני היום הקובע) או את קבלת השירותים, או במקרים מסויימים בהם המוכר/נותן השירות מתחייב לפי בסיס מזומן (ראה סעיפים קודמים), להקדים את התשלומים.

כך לדוגמא, ניתן להקדים:

(א) רכישת רכבים פרטיים או אף רכבים מסחריים הכלולים ברשימת הרכבים שהתשומות בגין רכישתם אסורות בניכוי.

(ב) תשלומים בגין שירותים ונכסים שהתשומות בגינם אינן מוכרות במלואן או בחלקן, כגון הוצאות אחזקת רכב (תיקונים, דלק) או אצל קרנות הון סיכון, שעל פי הסדרים עם רשויות מע"מ מקזזות בדר"כ רק 25% מהתשומות.

#### **יבוא:**

20. ביבוא טובין, משולם המס על פי יום השחרור מהמכס. לפיכך, באם מדובר בטובין שלא ניתן לקזז בגינם את התשומות, מומלץ להקדים את יום השחרור מהמכס לפני היום הקובע.

#### **מס שכר:**

21. נראה, שעם העלאת שיעור המע"מ, יועלה במקביל גם שיעור מס הרווח ומס השכר למוסדות כספיים (בנקים וחברות ביטוח) מ-16% ל-17%. כמו כן, יתכן שיועלה מס השכר למוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים) משיעורו כיום- 7.5%.

לפיכך, באם חל מס שכר על המשלם, מומלץ לשקול הקדמת תשלומי שכר חריגים (כגון: משכורת 13, דמי הבראה, מענקים) לפני היום הקובע.

**אנו תקווה כי מידע ראשוני זה יסייע לכם להיערך כראוי לקראת השינוי הצפוי בשיעור המע"מ, ואנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.**

#### **לפרטים ומידע נוסף:**

רו"ח אסף בהר, מחלקת מיסים עקיפים, טל: 03-6085590 או בדוא"ל: [abahar@deloitte.co.il](mailto:abahar@deloitte.co.il)

עו"ד מאיר קפוטא, יועץ מיוחד בחטיבת המס, טל: 03-6085397 או בדוא"ל: [mkapota@deloitte.co.il](mailto:mkapota@deloitte.co.il)

**אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.**

בכבוד רב,

**בריטמן אלמגור זהר ושות'**

**רואי חשבון**

**Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited**