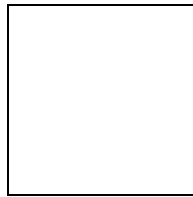




## שינוי שיעור מס ערך מוסף החל מיום 1.3.04



### סאלח אבו אלעסל, עו"ד, רו"ח

לאחרונה הודיע שר האוצר על הורדת שיעור המע"מ מ- 18% ל- 17% וזאת החל מיום 1.3.04. בנוסף רשויות מע"מ פרסמו הודעה לפיה הצו של הורדת שיעור המע"מ כאמור, כבר נחתם על ידי שר האוצר. כפשט, משמעות הורדת שיעור המע"מ הנ"ל הנה, כי העסקאות אשר מועד חיוב המס בגינן נופל ביום 1.3.04 או לאחריו תחויבנה במע"מ בשיעור של 17%, ואילו עסקאות שמועד החיוב בגינן הנו עובר ליום 1.3.04, תחויבנה במע"מ בשיעור של 18%.

אלא מאי, מועד חיוב עסקאות במע"מ אינו אחיד לכלל העסקאות וקיימים בסיסי דיווח שונים בחוק מע"מ. כמו כן, עצם הורדת שיעור המע"מ כאמור מעוררת שאלות לגבי הטיפול בעסקאות הנופלות בתקופת החתך של שינוי שיעור המע"מ כאמור. אם כן, רשימה מוגבלת זו תתמקד בקווים כלליים ומבלי לכסות את כל קשת המקרים האפשריים, הן במועד החיוב הרלבנטי לעסקאות למיניהן, והן באותן עסקאות המבוצעות או שהתמורות בגינן משולמות בתקופת החתך של שינוי שיעור המע"מ.

לשם ההגינות והגילוי הנאות, נציין כי רשויות מע"מ הקדימו אותנו ופרסמו הבהרות ודוגמאות לעניין שינוי שיעור המע"מ, ובכך הקלו, ולו במעט, את עבודתנו ברשימה זו. ומכאן נפנה לפרט את שהוצב כמטרת רשימתנו זו:

מועד החיוב במכירת טובין: במכר טובין מועד החיוב במס הוא עם מסירתם לקונה, כך שעל טובין שנמסרו עד ליום 29.2.04 יחול מע"מ בשיעור 18%, ואילו על טובין שנמסרו החל מיום 1.3.04 יחול מע"מ בשיעור 17%.

**מועד החיוב במכירה במשגור:** במכר טובין במשגור, מועד החיוב במס של העוסק שמכר את הטובין במשגור הוא עם מכירת הטובין (על ידי העוסק שקיבל את הטובין במסגרת עסקת המשגור) לצד ג'. על כן, על טובין שנמכרו לצד ג' כאמור עד ליום 29.2.04 יחול על העוסק שמכרם במסגרת עסקת המשגור מע"מ בשיעור של 18%, אחרת יחול מע"מ בשיעור של 17%.

**מועד החיוב במתן שירות חד פעמי:** במתן שירות חד פעמי מועד החיוב במס הוא עם מתן השירות, כך שעל שירות שנתיך עד ליום 29.2.04 יחול מע"מ בשיעור 18%, ואילו על שירות שנתיך החל מיום 1.3.04 יחול מע"מ בשיעור 17%.

**מועד החיוב במתן שירות בחלקים:** במתן שירות חלקים מועד החיוב במס הוא עם מתן כל חלק וחלק מהשירות. על כן, על חלקי השירות שנתינו עד ליום 29.2.04 יחול מע"מ בשיעור של 18%, ואילו על חלקי השירות שנתינו החל מיום 1.3.04 יחול מע"מ בשיעור של 17%.

**מועד החיוב במתן שירות מתמשך:** במתן שירות מתמשך שלא ניתן להפריד בין חלקיו מועד החיוב במס הוא עם גמר מתן השירות או עם קבלת מקדמה על חשבון מחיר השירות – וזאת בגין חלק המקדמה בלבד, כמקודם מבין שניהם. על כן, על שירות מתמשך שנגמר עד ליום 29.2.04 או על מקדמות בגין שירות מתמשך שנגמר לאחר 29.2.04 אשר נתקבלו עד ליום 29.2.04 יחול מע"מ בשיעור של 18%, אחרת יחול מע"מ בשיעור של 17%.

**מועד החיוב בשימוש לצורך עצמי:** בשימוש בנכס מנכסי עסק שלא לצרכי העסק, בידי אדם שיש לו חלק בבעלות על העסק או בהנהלתו או שהוא מועסק בו, חל החיוב במע"מ עם נטילת השימוש בטובין העסקיים, ולגבי מקרקעין במוקדם מבין קבלת החזקה במקרקעין העסקיים או תחילת השימוש בהם או שינוי רישומם בטאבו. על כן, נטילת טובין וקבלת חזקה במקרקעין או תחילת השימוש במקרקעין או שינוי רישום המקרקעין בטאבו עובר ליום 1.3.04 תחויב במע"מ בשיעור של 18%, ומיום 1.3.04 והלאה בשיעור של 17%.

**מועד החיוב ביבוא טובין:** ביבוא טובין חל החיוב במס עם פדייתם מפיקוח רשות המכס, כך שיבוא טובין שפדייתם קדמה ליום 1.3.04 יחויב במע"מ בשיעור של 18%, אחרת היבוא יחויב במע"מ בשיעור של 17%. ביבוא טובין בלתי מוחשיים וביבוא עיתונים ודברי דפוס אחרים המיובאים בדואר, חל מועד החיוב במע"מ ביום מתן התמורה למוכר, כך שבמתן התמורה עובר ליום 1.3.04 יתחייב היבוא במע"מ בשיעור של 18%, ובמתן תמורה ביום 1.3.04 או לאחר מכן יתחייב היבוא במע"מ בשיעור של 17%.

**מועד החיוב בהפקעה:** בהפקעה חל מועד החיוב במע"מ עם תשלום הפיצוי. על כן, על הפקעות שהפיצוי בגינן שולם עד ליום 29.2.04 יחול מע"מ בשיעור של 18%, ואילו על הפקעות שהפיצוי בגינן שולם ביום 1.3.04 או לאחר מכן, יחול מע"מ בשיעור של 17%.

**מועד החיוב בעסקת מקרקעין:** במכירת מקרקעין חל מועד החיוב במע"מ לפי המוקדם מבין העמדת המקרקעין

לרשות הקונה או לשימוש, או רישום המקרקעין על שמו של הקונה בפנקס המתנהל על פי דין, או קבלת הסכומים על חשבון תמורת מכירת המקרקעין – זאת בגין הסכומים האמורים בלבד. מכאן, בהעמדת מקרקעין לשימוש של הקונה או רישום על שמו במרשם המתנהל על פי דין לפני יום 1.3.04 ובקבלת סכומים על חשבון התמורה לפני יום 1.3.04 בשל מכירת מקרקעין שיועמדו לרשות הקונה או יועברו על שמו במרשם המתנהל על פי דין ביום 1.3.04 או לאחריו, יחול מע"מ בשיעור של 18%, ובכל מקרה אחר יחול מע"מ בשיעור של 17%.

עסקאות ספציפיות ועוסקים ספציפיים המחויבים על בסיס מזומנים: בעסקאות הספציפיות שנפרט להלן, ובעסקי העוסקים הספציפיים שנפרט להלן, החיוב במע"מ הנו על בסיס מזומן, קרי – במועד קבלת התמורה. מכאן באם מבוצעת עסקה מהמפורטות להלן, או באם עסקינן בעסק של העוסקים המפורטים להלן, אזי החיוב במע"מ בגינם יהא בשיעור של 18% במידה והתמורה בגין העסקאות המפורטות או התמורה לעוסקים להלן שולמה בפועל לפני יום 1.3.04, ובשיעור של 17% באם התמורה האמורה שולמה בפועל ביום 1.3.04 או לאחר מכן. באם התמורה שולמה בחלקים, אזי החיוב במס לגבי כל חלק מהתמורה יהא במועד תשלום החלק הנדון בפועל.

**העוסקים המחויבים על בסיס מזומן:** (1) קמעונאים שעסקם או חלק מעסקם הנו מכירת טובין מתוצרת זולתם לצרכן, זאת רק במקרים מסוימים המתייחסים, בין השאר אך לא בלבד, למחזור עסקיהם ולמספר המועסקים בעסקם, ושרשימה זו קצרה מלהכילם. (2) בעלי מקצוע חופשי - אגרונום, אדריכל, הנדסאי, חוקר פרטי, טוען רבני, טכנאי שיניים, יועץ לארגון, יועץ מדעי, יועץ מס, כלכלן, מהנדס, מודד, מנהל חשבונות, מתורגמן, עורך דין, עורך פטנטים, רואה חשבון, שמאי וכן בעל מעבדה כימית או רפואית. (3) רופאים, לרבות פסיכולוגים, פיסיותרפיסטים, וטרינרים ורופאי שיניים. (4) בעלי בית ספר לנהיגה ומורי נהיגה. (5) בית ספר שבו לומדים או מתחנכים תלמידים באופן שיטתי לרבות גן ילדים, וכן בית ספר שבו ניתנה הדרכה מקצועית, עיונית או מעשית, לרבות הדרכה לאומנויות ולספורט. (6) מתווכי מקרקעין. (7) מתווכי רכב.

**העסקאות המחויבות על בסיס מזומן:** (1) השכרת נכסים. (2) עסקאות של קבלת שירות ממי שעיקר הכנסתו ממשכורת, גימלה או קיצבה, שבה חלה חובת תשלום המע"מ על מקבל השירות דווקא. (3) עסקאות מתן אשראי. (4) מכירת מנוי על עיתון, כתב עת, ספרים, קבצים ועדכוניהם, הצגות, קונצרטים וכיוצא באלה. (4) עסקאות של נותני שירותים שלא מנינו בעוסקים המחויבים במע"מ על בסיס מזומן, זאת בתנאים מסוימים המתייחסים, בין השאר אך לא בלבד, למחזור עסקאות נותן השירותים לשווי השירות שניתן, ושרשימה זו קצרה מלהכילם.

לבסוף נדגיש שלושה אלה בכל הקשור לעסקאות שנפלו בתקופת החתך של שינוי שיעור המע"מ: (1) מועד הוצאת חשבונית המס, שאינו חייב להשיק למועד החיוב בגין העסקה נשוא חשבונית המס, אינו משנה את חבות העסקה במע"מ, 18% שמה 17%, והיא תקבע בהתאם למועדים שפורטו לעיל. (2) למעט המקרים בהם ציינו מפורשות כי החיוב במע"מ מתלווה לתשלום התמורה בפועל, אזי אין בתשלום התמורה כשלעצמו לפני יום 1.3.04 או החל מיום זה, בכדי לשנות את החבות במע"מ בגין העסקה הנדונה – כפי שפורטה על ידינו ברשימה זו. (3) בעסקאות שמחירן נקבע ללא פירוט מרכיב המע"מ באופן נפרד, קבעה הפסיקה חזקה לגביהן, לפיה מחירן כולל כבר את מרכיב המע"מ, ומשכך נראה כי המוכר הוא שיהנה מהורדת מרכיב המע"מ. ואילו לגבי עסקאות שהצדדים להן פירטו את מרכיב התמורה ומרכיב המע"מ בנפרד, אזי לדידנו מי שיהנה מהורדת שיעור המע"מ הנו הקונה דווקא. אך שוב, קצרה היריעה מלפרט את השיקולים בבסיס דעתנו הנ"ל.