



ד' כסלו תשפ"ה
05 דצמבר 2024

הנדון: הוראת פרשנות מס' 01/2025 - העלאת שיעור המע"מ מ 17% ל 18%

כללי

בהתאם לצו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין) (תיקון), התשפ"ד-2024, שפורסם ביום יא' אדר א' התשפ"ד, 20 בפברואר 2024 בק"ת התשפ"ד, החל מיום א' טבת תשפ"ה, 01 בינואר 2025 ישתנה שיעור המע"מ המוטל על עסקה בישראל ועל יבוא טובין מ 17% ל 18%.

מע"מ בשיעור של 18% יחול על כל עסקה, אשר מועד החיוב במס בגינה הינו החל מיום א' טבת תשפ"ה, 01 בינואר 2025. לפיכך, לגבי כל עסקה יש לקבוע את מועד החיוב במס הרלוונטי על פי סוג העסקה שבוצעה ("מכר"/"שירות") ובהתאם לכך לקבוע את שיעור המס אשר יחול על העסקה.

מועדי החיוב במס הרלוונטיים לעסקאות של מכירת טובין, מתן שירותים, מכירת מקרקעין ועוד קבועים בפרק ו' בסעיפים 22-29 לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן - "החוק") ותקנות 16 ו-7 לתקנות מס ערך מוסף התשל"ו-1976 (להלן - "התקנות").

א. להלן פרוט הנחיות כלליות ודוגמאות למועדי החיוב במס ושיעור המס בהתייחס לסוגים שונים של עסקאות:

1. מועדי החיוב במס בעסקאות של מכר טובין

א. סעיף 22 לחוק קובע:

"(א) במכר טובין חל החיוב במס עם מסירתם לקונה; נמסרו הטובין חלקים חלקים – חל החיוב על כל חלק שנמסר. לענין זה – "מסירה" כמשמעותה בסעיף 8 לחוק המכר, תשכ"ח-1968

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), בעסקה של מכר טובין בידי אחד מאלה, יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל:

(1) עוסק שמחזור העסקאות שלו אינו עולה על שני מיליון שקלים חדשים;

(2) עוסק שמתקיים בו האמור בפרט 2(ג) לתוספת א' להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973.

ב. ככלל, מועד החיוב במס בעסקאות של מכר טובין נקבע בסעיף 22(א) לחוק, ולפיו יחול החיוב במס עם מסירתם לקונה (להלן: "בסיס מצטבר"), ובמקרה של מסירה בחלקים, יחול החיוב במסירה של כל חלק.



עם זאת, לגבי עוסק שחל עליו סעיף 22(ב) לחוק, יחול החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל (להלן: "בסיס מזומן").

יובהר כי סעיף 22 (ב) חל על עוסק כמפורט להלן:

- עוסק שמחזור עסקאותיו אינו עולה על 2 מיליון ₪ כולל מע"מ, בשנה (כמפורט בסעיף 22(ב)(1)).
- עוסק שהוא יצרן, אשר מחזור עסקאותיו השנתי עולה על 2,150,000 ₪ כולל מע"מ אך אינו עולה על 3,800,000 ₪ כולל מע"מ או שמחזור עסקאותיו השנתי נמוך 2,150,000 ₪ כולל מע"מ אך בעסקו יותר מ 6 מועסקים ולא יותר מ 17 מועסקים (כמפורט בסעיף 22(ב)(2)).

לאור האמור, להלן האופן בו יש לקבוע את שיעור המס בעסקאות של מכר טובין:

• בידי עוסק שחל עליו סעיף 22(א) לחוק (בסיס מצטבר):

1. לגבי טובין שנמסרו לקונה עד ליום ל' כסלו תשפ"ה, 31/12/2024, תחויב העסקה במע"מ בשיעור של 17% אף אם מלוא התמורה או חלקה שולמה החל מיום אי טבת תשפ"ה 01/01/2025.

2. לגבי טובין, שנמסרו לקונה לאחר 31/12/2024, תחויב העסקה במע"מ בשיעור של 18%, אף אם מלוא התמורה או חלקה שולמה לפני 01/01/2025.

• בידי עוסק שחל עליו סעיף 22(ב) לחוק (בסיס מזומן):

1. לגבי טובין שנמסרו עד ליום 31/12/2024 והתמורה תתקבל לאחר יום זה, יחול מע"מ בשיעור 18% בגין כל התמורה.

2. לגבי טובין שימסרו לאחר 31/12/2024 אולם התמורה התקבלה לפני מועד זה יחול מע"מ בשיעור 17%.

ג. יובהר, כי גם כאשר קיים פער בין מועד ההזמנה או התשלום לבין מועד אספקת הטובין בפועל (כגון בעסקאות של מכירת כלי רכב, רהיטים, מכשירי חשמל וכו') המועד הרלוונטי לעניין קביעת שיעור המס יהיה מועד מסירת הטובין בפועל לקונה.

ד. יתר על כן, אף אם עוסק מוכר טובין ומקבל את מלוא התמורה או מקצתה לפני ה- 01/01/2025 והוצאה חשבונית על ידי העוסק וגם שולם המע"מ לפני יום ה- 01/01/2025 אולם הטובין יסופקו בפועל לאחר ה 01/01/2025, יחול מע"מ בשיעור של 18% על מלוא מחיר העסקה ועל העוסק להוציא חשבונית משלימה על ההפרש.

ה. דוגמה לעסקה של מכר טובין לפי סעיף 22(א) לחוק (בסיס מצטבר):

1. ביום 01/12/2024 הוזמנו אצל עוסק רהיטים הכוללים ספה ופינת אוכל בשווי של 6,000 ₪. בהתאם לתנאי המכירה נקבעו מועדי התשלום כדלקמן:

- במועד ההזמנה (01/12/2024) שולם סך של 3,000 ₪.
- במועד המסירה (15/01/2025) תשולם היתרה.



מאחר ובעסקה של מכר טובין מועד החיוב במס נקבע לפי מועד המסירה, על העסקה יחול מע"מ בשיעור של 18% וזאת על מלוא מחיר העסקה.

2. בהמשך לדוגמה לעיל: פינת האוכל נמסרה ללקוח ביום 31/12/2024 והספה נמסרה ביום 15/01/2025. בהתאם לאמור לעיל, מאחר ומועד החיוב נקבע לפי מועד המסירה, על מכירת פינת האוכל יחול מע"מ בשיעור של 17% ואילו על מכירת הספה יחול מע"מ בשיעור של 18%.

3. בהמשך לדוגמה לעיל: כל הרהיטים נמסרו ללקוח ביום 31/12/2024 וסוכם בין הצדדים כי התמורה תשולם ב 6 תשלומים חודשיים שווים ללא ריבית החל מיום 01/12/24 ועד ליום 01/05/2025. מאחר והמסירה בוצעה לפני 01/01/2025, יחול מע"מ בשיעור של 17% על מלוא מחיר המכירה.

1. דוגמה לעסקה של מכר טובין לפי סעיף 22(ב) לחוק (בסיס מזומן):

1. ביום 15/12/2024 הוזמנו אצל עוסק מוצרי חשמל בשווי של 12,000 ₪. בהתאם לתנאי המכירה נקבעו מועדי התשלום כדלקמן:

• במועד ההזמנה (15/12.2024) שולם סך של 2,000 ₪

• במועד האספקה (15/1/2025) שולם סך של 10,000 ₪.

• מחזור עסקאותיו השנתי של העוסק נמוך מ – 2 מיליון ₪ כולל מע"מ.

מאחר ומחזור עסקאותיו של העוסק נמוך מ- 2 מיליון ₪, שיעור המס יקבע לפי בסיס מזומן. דהיינו, על סכום שהתקבל לפני 31/12/2024 יחול מע"מ בשיעור 17% ועל סכום שיתקבל לאחר 31/12/2024 יחול מע"מ בשיעור 18%.

2. בהמשך לדוגמה שלעיל: אותם כללים (בסיס מזומן) יחולו גם על עוסק שמתקיים בו האמור בפרט 2(ג) לתוספת א' להוראות ניהול ספרים.

2. מועדי החיוב במס בעסקאות של מכר מקרקעין

א. סעיף 28 לחוק קובע:

” (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)

(ג)

סעיף 29(1) לחוק קובע:

”בעסקה שסעיף 28 חל עליה ובסוג עסקאות אחרות שקבע שר האוצר - אם שילמו סכומים כל שהם על חשבון התמורה לפני מועד החיוב על פי פרק זה, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם כאמור, בעת תשלומו;”



ב. מכאן, כי מועד החיוב במס בעסקאות של מכירת מקרקעין, כפי שנקבע בסעיפים 28 ו-29(1) לחוק, יחול לפי המוקדם מבין:

1. מועד העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש;
2. מועד רישום המקרקעין על שמו של הקונה בפנקס המתנהל לפי כל דין;
3. מועד תשלום התמורה.

לאור האמור, להלן האופן בו יש לקבוע את שיעור המס בעסקאות של מכר מקרקעין:

1. בהסכם למכירת מקרקעין שנערך עד ליום 31/12/2024 אך טרם הועמדו לרשות הקונה או לשימוש וכן טרם נרשם על שמו של הקונה בפנקס המתנהל לפי כל דין עד לאותו יום, על כל תשלום שיבוצע עד ליום 31/12/2024 יחול מע"מ בשיעור של 17%, ועל כל תשלום שיבוצע החל מיום 01/01/2025 יחול מע"מ בשיעור של 18%.
2. מקרקעין שהועמדו לרשות הקונה או לשימוש או נרשם על שמו של הקונה בפנקס המתנהל לפי כל דין עד ליום 31/12/2024, יחול מע"מ בשיעור של 17% על מלוא מחיר העסקה אף אם טרם שולמה תמורה כלשהי עבור העסקה עד לאותו יום.

דוגמה לעסקת מכר של מקרקעין:

1. עוסק במקרקעין ערך הסכם למכירת דירת מגורים בסכום של 3,000,000 ₪ בתוספת מע"מ ביום 01/08/2024. בהסכם המכירה נקבעו מועדי התשלום כדלקמן:

- ביום 1/9/2024 – 500,000 ₪;
- ביום 1/12/2024 - 900,000 ₪;
- במועד מסירת החזקה בדירה (01/03/2025) ישולם סכום נוסף של 1,000,000 ₪;
- היתרה בסך 600,000 ₪ תשולם ביום 01/06/2025.

במקרה זה, על התשלום הראשון והשני (סה"כ 1,400,000 ₪) יחול מע"מ בשיעור של 17%. על כל היתרה בסך 1,600,000 ₪, יחול מע"מ בשיעור של 18% במועד המסירה 01/03/2025.

2. בהמשך לדוגמה לעיל, גם במקרה בו העוסק הוציא חשבונית לפני ה- 01/01/2025 על מלוא מחיר העסקה בתוספת מע"מ בשיעור של 17% (ללא ששולמה כל התמורה ובטרם הגיע המועד הקבוע בחוק לחיוב במס), לא יהיה בכך כדי לפטור אותו בהשלמת תשלום המס לפי שיעור המס החדש, על יתרת התמורה אשר תשולם לאחר ה- 01/01/2025.

אשר על כן, עוסק כאמור יוציא חשבונית משלימה לתשלום הפרש המס (16,000 = 1,600,000 * 1%).

דהיינו, בעסקאות שהוצאה חשבונית על מלוא סכום העסקה ושולם מלוא המס בגינה, למרות שטרם הגיע מועד החיוב במס על כל תמורת העסקה, הקדמת תשלום המס אינה פוטרת את העוסק מלהשלים את הפרש המס הנובע מהשינוי בשיעור המס.



3. באותם נתוני הדוגמה לעיל, אולם הדירה נמסרה לפני 01/01/2025, אזי מועד החיוב בגין מלוא מחיר העסקה חל במועד המסירה וכל העסקה תחויב במס בשיעור 17%, גם אם טרם שולמה כל התמורה.

3. מועדי החיוב במס בעסקאות של מתן שירותים

א. סעיף 24 לחוק קובע כי:

”בשירות חל החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל.”

ככלל, מועד החיוב במס בעסקאות של מתן שירות בהתאם לסעיף 24 לחוק, חל עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל (בסיס מזומן). לכן, יחול שיעור המס אשר יהיה בתוקף ביום התשלום. דהיינו, על כל סכום שיתקבל בידי עוסק עד ליום 31/12/2024 יחול מע"מ בשיעור של 17%, ואילו כל סכום שיתקבל בידי עוסק החל מיום 01/01/2025, יחויב מע"מ בשיעור של 18%.

ב. סעיף 29(א1) לחוק קובע כי:

”בשירות שניתן בעסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף, וכן בשירות שניתן על ידי עוסק שמחזור העסקאות שלו עולה על 15 מיליון שקלים חדשים בשנה וחלה עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, יחול החיוב במס עם נתינת השירות; ניתן השירות כאמור חלקים חלקים, יחול החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתית מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו – יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם על חשבון התמורה, בעת תשלומו או עם גמר מתן השירות, לפי המוקדם; שר האוצר רשאי, בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להעלות את הסכום האמור בפסקה זו;”

מכאן, בהתאם לסעיף 29(א1) לחוק, במתן שירותים שיפורטו להלן יחול מועד החיוב במס עם מתן השירות (בסיס מצטבר):

1. מחיר עסקת השירות מושפע מיחסים מיוחדים;
 2. לא נקבע מחיר בין הצדדים לשירות;
 3. התמורה שמקבל העוסק בגין השירות שנתן, כולה או מקצתה, אינה בכסף;
 4. השירות ניתן על ידי עוסק שמחזור עסקאותיו עולה על 15 מיליון ₪ בשנה וחלה עליו החובה לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות ניהול פנקסים והשירות הוא מסוג השירותים המפורטים להלן:
- ניתן שירות כאמור חלקים חלקים, יחול החיוב במס על כל חלק שניתן;
 - בשירות שנתית מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו – יחול החיוב במס לגבי כל סכום ששולם על חשבון התמורה, בעת תשלומו או עם גמר מתן השירות, לפי המוקדם.



במסגרת השירותים בהם חלים הוראות סעיף 29(א1) לחוק כלולים שלושה סוגי שירותים:

✓ שירות נקודתי –

על פי סעיף 29(א1) לחוק – חל מועד החיוב במס בהתאם לשיעור המע"מ אשר יהא בתוקף במועד נתינת השירות (בסיס מצטבר).
דוגמאות לשירותים מסוג זה: הובלה, גרירה וכו'.

לאור האמור:

1. בשירות נקודתי שניתן לפני 01/01/2025 יחול מע"מ בשיעור של 17% וזאת גם אם התמורה תשולם לעוסק לאחר 01/01/2025.

2. בשירות נקודתי שניתן החל מיום 01/01/2025 ואילך יחול מע"מ בשיעור של 18% וזאת אף אם התמורה שולמה לעוסק לפני 01/01/2025.

✓ שירות מתמשך הניתן לחלוקה והוא על בסיס התחשבות חודשית –

דוגמאות לשירותים מסוג זה: שירותי שמירה, ניקיון, תחזוקה, שירותי כוח אדם וכו'.
שירותים מתמשכים הניתנים לחלוקה בהם פועלים הצדדים על בסיס התחשבות חודשית, יחול החיוב במס עם נתינת השירות (בסיס מצטבר), דהיינו שיעור המס יהיה בהתאם לשיעור המע"מ החל בחודש הרלוונטי בו ניתן השירות.
לדוגמה – שירותים שניתנו בתקופה שבין 01/12/2024 ועד ליום 31/12/2024 אשר בגינם תופק חשבונית עד ליום 14/01/2025 יחויבו בשיעור מע"מ של 17%.

✓ שירות מתמשך שלא ניתן להפריד בין חלקיו –

לגבי שירותים אלה מועד החיוב במס יחול עם גמר נתינתם או במועד תשלום התמורה, לפי המוקדם.

דוגמאות לשירותים מסוג זה: שירותי אחריות, שירותי תמיכה, שירותים לאספקת מים, אספקת גז וכו'.

בשירותים מסוג זה אם שולמה תמורה או ניתן שירות שהסתיים לפני 01/01/2025, יחול מע"מ בשיעור של 17%, ואילו אם שולמה התמורה לאחר 31/12/2024 או ניתן שירות שהגיע לידי סיום אחרי 31/12/2024, יחול מע"מ בשיעור של 18%.

ג. שירותים של מתן אשראי:

בהתאם לתקנה 7(א)4 לתקנות, מועד החיוב במס בגין עסקאות של מתן אשראי חל עם קבלת הריבית / הפרשי ההצמדה / הפרשי השער (להלן: "ריבית").
לפיכך, על ריבית המשולמת עד ליום 31/12/2024 יחול מע"מ בשיעור של 17%, ואילו על ריבית המשולמת לאחר המועד האמור יחול מע"מ בשיעור של 18%.

שיעור המס בעסקאות של מתן אשראי לעובדים או מנהלים:

האמור לעיל יחול גם על הלוואות נושאות ריבית ו/או הצמדה, הניתנות במחירי שוק ע"י העוסק לעובדיו או מנהליו, בהן הסכומים משולמים ע"י העובד או המנהל.



על עסקה של מתן אשראי שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים או שלא נקבע לה מחיר, או שתמורתה כולה או מקצתה אינה בכסף, לרבות אשראי הניתן על ידי העוסק למנהליו, לבעלי המניות, לעובדיו וכו', שלא בהתאם למחירי השוק, יחולו הוראות סעיף 10 לחוק לעניין קביעת המחיר ולפי תקנה 7(ב) לתקנות, מועד החיוב ושיעור המס יקבע על בסיס מצטבר דהיינו, לפי סעיף 29(א1) לחוק.

מועד החיוב במע"מ בעסקאות של מתן אשראי לעובדים או מנהלים ייקבע בהתאם לתלופות הבאות:

1. כאשר נזקפת ריבית לעובד מידי חודש, מועד החיוב במס לעניין מע"מ יחול באותו המועד.
על הריבית שנצברה עד ליום 31/12/2024 יחול מע"מ בשיעור של 17%, ואילו על הריבית שתיצבר מהמועד האמור ואילך יחול מע"מ בשיעור של 18%.
2. כאשר העוסק מחשב את הריבית על בסיס שנתי, מועד החיוב לעניין מע"מ יחול ביום ה- 31/12 בכל שנה.
על הריבית שתחושב לתקופה שעד 31/12/2024 יוטל מע"מ בשיעור של 17%, ואילו על ריבית שתחושב לתקופה שמיום 1/1/2025 יוטל מע"מ בשיעור של 18%.

4. מועדי החיוב במס בעסקאות של השכרת נכסים

ככלל, בהתאם לסעיף 29(2) לחוק והוראות תקנה 7(א)2 לתקנות, על עסקאות של השכרת נכסים חל מועד החיוב במס על בסיס מזומן. דהיינו, מועד החיוב במס יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל.

דוגמה לעסקת השכרת מקרקעין:

עוסק השכיר בתאריך 01/11/2024 נכס מקרקעין לשנה. בהסכם השכירות נקבע כי התמורה תשולם כל שלושה חודשים מראש.

א. בתאריך 01/11/2024 תשלום עבור החודשים נובמבר-דצמבר-וינואר.

ב. החל מתאריך 01/02/2025 תשלום כל שלושה חודשים.

על סכום ששולם ב 01/11/2024 יחול מע"מ בשיעור של 17% אף לגבי הסכום ששולם בגין חודש ינואר 2025. כל סכום שישולם החל מיום 01/02/2025 ואילך יחול מע"מ בשיעור של 18%.

5. מועדי החיוב במס בעסקאות של מכירת מנוי

על פי סעיף 29(2) לחוק, ותקנה 7(א) לתקנות נקבעו סוגים של עסקאות בהם מועד החיוב במס יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל, בין היתר, עסקאות של מכירת מנוי על בסיס מזומן. דוגמאות למכירת מנויים: לעיתון, להצגות, לשירותי תקשורת תמורת תשלום קבוע מראש ועוד;



- דמי מנוי ששולמו לפני ה - 01/01/2025 יחול מע"מ בשיעור של 17%, אף אם הטובין (כגון מנוי לעיתון) או השירות (כגון מנוי לתיאטרון) יתקבל לאחר אותו המועד.
- דמי מנוי המשולמים לאורך תקופת המנוי, לגבי כל סכום שישולם לאחר ה - 01/01/2025 יחול מע"מ בשיעור של 18%.

6. מועדי החיוב במס ביבוא טובין לישראל

א. יבוא טובין מוחשיים לישראל – בהתאם לסעיף 26(א) לחוק, ביבוא טובין מוחשיים חל החיוב במס עם פדייתם מפיקוח רשות המכס. לפיכך, על טובין אשר ישוחררו מפיקוח המכס החל מיום 01/01/2025 יחול מע"מ בשיעור של 18%.

ב. יבוא טובין בלתי מוחשיים לישראל – בהתאם לסעיף 26(ב) לחוק, ביבוא טובין בלתי מוחשיים חל החיוב במס בעת רכישת מטבע החוץ אצל המוסד הכספי לשם תשלום בעד רכישתם, או בעת העברת מטבע החוץ למוכר, לפי המוקדם, ואם לא נרכש או הועבר מטבע חוץ כאמור – עם מתן התמורה.

דהיינו, במקרים הבאים יחול מע"מ בשיעור של 18% בגין יבוא של טובין בלתי מוחשיים:

1. הגורם המייבא רכש את מטבע החוץ מהמוסד הכספי לשם תשלום בעד רכישת הטובין הבלתי מוחשיים לאחר 01/01/2025;
 2. הגורם המייבא העביר את מטבע החוץ למוכר לאחר 01/01/2025 ובלבד שלא רכש אותו לפני ה-01/01/2025;
 3. התמורה בגין הטובין ניתנה למוכר לאחר 01/01/2025 אם לא נרכש או הועבר מטבע חוץ מאת המוסד הכספי;
- תשומת הלב, כי ביבוא טובין בלתי מוחשיים החבות במס היא על הסוחר המוסמך (המוסד הכספי) זולת אם מטבע החוץ לא נרכש במוסד כספי או שלא הועבר על ידי המוסד הכספי לאדם בחו"ל.

ב. 1. הוצאת חשבוניות בגין עסקאות שנעשו:

- א. סעיף 45 לחוק קובע:
"עוסק חייב להוציא לקונה חשבונית עסקה על כל עסקה או חלק מעסקה גם אם הם פטורים ממס."
- ב. סעיף 47(א) לחוק קובע:
"עוסק מורשה רשאי להוציא לגבי עסקה חייבת במס חשבונית מס במקום חשבונית עסקה, וחייב הוא לעשות כן לפי דרישת הקונה."
- ג. עפ"י סעיפים 45 ו-47(א) לחוק, עוסק חייב להוציא חשבונית עסקה על כל עסקה, והוא רשאי להוציא חשבונית מס, במקום חשבונית עסקה וחייב הוא להוציא חשבונית מס על פי דרישת הקונה.
- ד. על פי סעיף 46 לחוק, על עוסק להוציא חשבונית תוך 14 יום ממועד החיוב במס.



ה. עוסק, שמועד החיוב במס בשל עסקה שביצע הינו לאחר 31/12/2024, אך הוציא חשבונית לפני מועד זה, אין בכך כדי לשנות את שיעור המס החל על העסקה במועד הקבוע עפ"י החוק. במקרים בהם עוסק הוציא חשבונית הכוללת מע"מ בשיעור 17% לפני שהגיע מועד החבות במס הקבוע בחוק, והוא כלל אותה בדו"ח התקופתי המתייחס למועד הוצאתה, על העוסק להוציא חשבונית משלימה לפי שיעור המס החדש ולדווח את הפרש המס בהתאם למועד החיוב הקבוע בחוק.

למען הסר ספק יובהר, כי המועד הרלוונטי לעניין קביעת שיעור המס הינו מועד החיוב במס כפי שנקבע בחוק, ולא מועד הוצאת החשבונית.

ו. עפ"י סעיף 47(ג) לחוק, כאשר הוצאה חשבונית המשקפת ביצוע עסקאות החייבות במס בשיעור מלא וגם עסקאות הפטורות ממס או נוגעת לעסקאות החייבות במס בשיעור מלא וגם לעסקאות החייבות בשיעור אפס, יצוינו בחשבונית כל סוג עסקה בנפרד. כמו כן מוצע, לציין בנפרד גם חשבונית הכוללת עסקאות החייבות במס בשיעור של 17% ובנפרד חשבונית הכוללת עסקאות החייבות במס בשיעור של 18%.

ז. הוצאת מסמך המהווה חשבונית מס רק לאחר התשלום

עוסק שביצע עסקה והוציא מסמך בו צוין כי המסמך יהווה חשבונית מס רק לאחר התשלום בפועל ע"י הלקוח (בהתאם לתנאים הקבועים בהוראת תאמ"ו 66.610 - הדיווח הוא על בסיס מזומן) והמסמך כולל מע"מ בשיעור של 17%, הרי שכלל והתמורה תשולם לעוסק לאחר 31/12/2024, יחול על העסקה מע"מ בשיעור של 18%, ועליו להוציא לקונה חשבונית מס משלימה בהתאם.

2. הוצאת הודעת זיכוי

א. בהתאם להוראות סעיף 23א' להוראות ניהול פנקסים, עוסק רשאי להוציא הודעת זיכוי במקרה בו בוטלה עסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות בחשבונית או שונה סכום החשבונית, והכל בתנאים הקבועים בתקנה האמורה.

ב. לפיכך, הודעת זיכוי הבאה לתקן, לשנות או לבטל חיוב במע"מ שבעבר חויב במע"מ בשיעור של 17% תופק אף היא באותו שיעור, אף אם הודעת הזיכוי תוצא לאחר 31/12/2024.

ג. מודגש, כי הודעת זיכוי תוצא ללקוח רק אם לא הוצאה לאותו לקוח חשבונית מס נוספת עד סוף אותה תקופת דיווח.

ככל ומדובר בהודעת זיכוי לאחר 31/12/2024 בו חל בשל עסקאותיו מע"מ בשיעור של 18%, והודעת הזיכוי מתייחסת לעסקה שהייתה חייבת במע"מ בשיעור של 17% עליו להוציא הודעת הזיכוי נפרדת, אף אם באותה תקופת דיווח (שלאחר 31/12/2024) הוא מוציא לאותו לקוח חשבונית מס נוספת.

תשומת הלב, כי הכללת הודעת זיכוי בשיעור 17% בחשבונית מס ששיעור המע"מ הכלול בה הוא 18%, עלול לפגוע באפשרות העוסק לשדר את הדוח המפורט למע"מ.

ד. יובהר, כי על העוסק חלה החובה להקפיד על קיום כל הכללים הקבועים בחוק ובתקנות, רבות בכל הנוגע לאופן משלוח הודעת הזיכוי.



ג. מחיר העסקה כולל את מרכיב המע"מ

סעיף 7 לחוק קובע כי מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה. במקרים בהם הצדדים לעסקה הסכימו על המחיר אולם לא צוין כי המחיר כולל את מרכיב המע"מ, יש להתייחס למחיר העסקה ככולל מע"מ.

בכל שאלה המתעוררת מיישום הוראותיו של חוזר זה, ניתן לפנות למחלקה המקצועית – מע"מ שבתביבה המקצועית.

**בכבוד רב,
רשות המסים בישראל**



נספח א – דוגמאות לשאלות ותשובות

1. רכישת דירת מגורים

שאלה:

ערכתי הסכם לרכישת דירת מגורים מקבלן ביום 01/06/2024 (הדירה צפויה להימסר לידי רק במהלך שנת 2025) מחיר העסקה 3,000,000 ₪ בתוספת מע"מ, פירוט התשלומים - הינו כמפורט להלן:

- א. 200,000 ₪ + מע"מ ביום 01/06/2024 ;
- ב. 800,000 ₪ + מע"מ ביום 01/08/2024 ;
- ג. 750,000 ₪ + מע"מ ביום 01/09/2024 ;
- ד. 750,000 ₪ + מע"מ ביום 01/02/2025 ; ובמועד זה גם נמסרה דירת המגורים.
- ה. 500,000 ₪ + מע"מ ביום 01/06/2025 .

על איזה מרכיב של העסקה יחול מע"מ בשיעור של 18%?

תשובה:

במקרה הנ"ל, על הסכומים ששולמו לפני ה 01/01/2025 יחול מע"מ בשיעור של 17% ועל הסכומים שישולמו החל מ 01/01/2025 ואילך יחול מע"מ בשיעור של 18%. תשומת הלב, כי בתאריך 1/2/2025, מועד מסירת דירת המגורים, על העוסק להוציא חשבונית בשיעור 18% על כל יתרת הסכום. דהיינו, על סכום של 1,250,000 ₪ + מע"מ.

2. רכישת מקרר

שאלה:

הזמנתי מקרר חדש בתאריך 01/10/2024. בתאריך 15/12/2024 שילמתי למוכר את מלוא סכום הרכישה בסך 10,000 ₪ כולל מע"מ, והמקרר יסופק בתאריך 15/01/2025.

מהו שיעור המס אשר יחול על העסקה?

תשובה:

בעסקאות של מכירת טובין ע"י עוסק שמחזור עסקאותיו עולה על 2 מיליון ₪ (כולל מע"מ), מועד החיוב במס חל עם מסירתו לקונה. אי לכך, על העסקה הנ"ל יחול מע"מ בשיעור של 18% על מלוא התמורה שהוסכמה בין הצדדים, אף אם כולה שולמה לפני 01/01/2025.

לעומת זאת, בשל עסקאות של מכירת טובין ע"י עוסק, אשר מחזור עסקאותיו אינו עולה על 2 מיליון ₪ (כולל מע"מ), מועד החיוב במס חל על בסיס מזומן. אי לכך, במקרה דנן, בשל העסקה האמורה יחול מע"מ בשיעור של 17% בשל כל הסכומים שהתקבלו בידי העוסק וזאת מכיוון שכל התשלומים שולמו לפני 01.01.2025.



3. הזמנת שירותי קייטרינג

שאלה:

ביום 01/12/2024 סיכמנו עם בעל אולם אירועים על עריכת חתונה ביום 10/01/2025. במועד ההזמנה שולם סך של 10,000 ₪ והיתרה תשולם בסמוך ולאחר מועד האירוע. מהו שיעור המס אשר יחול על העסקה?

תשובה:

ככלל, בעסקאות של מתן שירותים, מועד החיוב במס חל עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל ובהתאם יש לקבוע גם את שיעור המס. דהיינו, בעסקאות של מתן שירות יקבע שיעור המס על בסיס מזומן. לפיכך, על סכום של 10,000 ₪ יחול מע"מ בשיעור של 17% ועל היתרה יחול מע"מ בשיעור של 18%.

עם זאת, ככל ומדובר בעסקה או בעוסק שחל לגביהם סעיף 29(א1) לחוק, הרי שבמקרים אלה יחול מועד החיוב במס עם נתינת השירות (על בסיס מצטבר) וכפועל יוצא יקבע גם שיעור המס על בסיס מצטבר.

בענייננו, היה ומחזור עסקאותיו של בעל אולם האירועים גבוה מ-15 מיליון ₪ בשנה (חל סעיף 29(א1)), מועד החיוב במס יהא על בסיס מצטבר. דהיינו, במקרה זה יחול מע"מ בשיעור של 18% על מלוא מחיר העסקה

לעומת זאת, היה ומחזור עסקאותיו של בעל אולם אירועים נמוך מ-15 מיליון ₪ בשנה (לא חל סעיף 29(א1)), מועד החיוב במס יהא על בסיס מזומן דהיינו, על התשלום בסך 10,000 ₪ יחול מע"מ בשיעור של 17% ואילו על יתרת התשלום החל מיום 01/01/2025 ואילך יחול מע"מ בשיעור של 18%.

4. דמי מנוי

שאלה:

בתאריך 01/10/2024 רכשתי מנוי שנתי לעיתון תמורת תשלום חודשי של 250 ₪. מהו שיעור המס אשר יחול על העסקה לאחר 01/01/2025?

תשובה:

על לפי תקנה 7 לתקנות, על עסקה של מכירת מנוי חל החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל. דהיינו, מועד החיוב הינו על בסיס מזומן ובהתאם יקבע גם שיעור המס. לפיכך, על כל סכום ששולם לפני ה-01/01/2025 יחול מע"מ בשיעור של 17%, ואילו על כל סכום שישולם החל מיום 01/01/2025 יחול מע"מ בשיעור של 18%.



5. תשלום באמצעות שיקים דחויים

שאלה:

בחודש אוקטובר 2024 ביצעתי טיפול שיניים. התשלום לרופא בוצע בשלושה שיקים דחויים שמועד פירעונם הוא – 10/11/2024, 10/12/2024, ו 10/01/2025. השיקים נמסרו לרופא ביום 10/10/2024 והטיפול הסתיים באותו מועד. מהו שיעור המס שיחול על העסקה?

תשובה:

לפי תקנה 7(א)(1) לתקנות, על רופא שיניים (ועל יתר בעלי המקצועות החופשיים כמפורט בתוספת ה' להוראות ניהול פנקסי חשבונות) חל מועד החיוב במס על בסיס מזומן ועל כן על עסקאותיו יחול שיעור המס החל במועד פירעון השיק. לפיכך, במקרה הנ"ל על השיקים שנפרעו קודם ליום 01/01/2025 יחול מע"מ בשיעור של 17% ועל שיקים שיפרעו החל מיום 01/01/2025 יחול מע"מ בשיעור של 18% על אף שהטיפול הסתיים ביום 10/10/2024.

6. השפעת עליית שיעור המע"מ על מחיר העסקה

שאלה:

עו"ד מטפל בעבורי בתביעה שהגשתי לפני כשנה בבית הדין לעבודה. סוכם על תשלום שכ"ט בסך 11,700 ₪ כולל מע"מ אשר טרם שולם לעו"ד. האם ישפיע השינוי בשיעור המס על המחיר שעליו הוסכם ביני לבין עוה"ד ככל והתשלום יהיה לאחר 01/01/2025?

תשובה:

מועד החיוב במס בשל השירותים הניתנים על עו"ד, חל על בסיס מזומן. לפיכך, על תשלומים שיבוצעו החל מיום 01/01/2025, יחול מע"מ בשיעור של 18%. יובהר, כי על פי סעיף 6 לחוק, עלה שיעור המס לאחר שהוסכם על העסקה, רשאי העוסק לדרוש מהקונה שישלם לו את סכום המס הנוסף שחב בו העוסק אלא אם נקבע אחרת בהסכם. דהיינו, ככל ולא נקבע אחרת, רשאי עו"ד לדרוש מהלקוח תשלום של 11,800 ₪.

7. שיעור המס בשל שירות שבגיננו הוצאה חשבונית עסקה לפני מועד השינוי בשיעור המס

שאלה:

אדריכל הוציא ללקוח חשבונית עסקה בתאריך 15/12/2024 בשל שירות שנתן ללקוחו. שיעור המס בחשבונית העסקה הינו 17%. את התמורה יקבל בפועל ביום 15/01/2025. מהו שיעור המס אשר יחול על העסקה?



תשובה:

מועד החיוב במס בעסקה של מתן שירותי אדריכלות, הוא עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל (בסיס מזומן). בענייננו, על אף שהוצאה חשבונית עסקה עוד בטרם קבלת התמורה, יחול שיעור המס שהינו בתוקף במועד קבלת התמורה בפועל. קרי, מע"מ בשיעור של **18%**.

תשומת לב כי על העוסק להוציא חשבונית בגין הפרש המס.

שאלה:

קיימים במשק עוסקים שקיבלו אישור להנפיק חשבונית שעם תשלומה הופכת לחשבונית מס. במקרים בהם הוצאה חשבונית עד ליום 31/12/2024 והעוסק אף קיבל מספר הקצאה לאותה חשבונית ושיעור המע"מ בה הינו 17% אולם כל התשלום בוצע בפועל לאחר 31/12/2024. כיצד נדרש לדווח את החשבונית לצרכי מע"מ?

תשובה:

על תשלום שבוצע לאחר ה- 31/12/2024, שהינו תשלום עבור חשבונית שהופקה לפני תאריך זה ובגינה אף התקבל מספר הקצאה, יחול מע"מ בשיעור של 18%. דהיינו, על העוסק להוציא לקונה במועד התקבול חשבונית משלימה על הפרש המס (לחשבונית שהופקה ודווחה) או לכלול את הפרש המס בחשבונית הבאה ובשורה נפרדת, ולשלם את המס הנובע בדוח השוטף.