

12 בדצמבר 2024

לכבוד
לקוחות המשרד

א.ג.נ.,

הנדון: חוזר בנושא: העלאת שיעור המע"מ מ-17% ל-18%

ביום 20.2.24 פורסם צו מס ערך מוסף (שיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין), התשפ"ד – 2024 ולפיו החל מיום **1 בינואר 2025** שיעור המע"מ המוטל על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יעלה ל-**18%**.
מע"מ בשיעור 18% יחול על כל עסקה שמועד החיוב במס בגינה הינו החל מיום 1.1.25. לגבי כל עסקה מועד החיוב במס יקבע לפי סוג העסקה שבוצעה.

להלן מועדי החיוב בגין סוגי העסקאות השונות:

1. מכר טובין

א. **עוסק שפועל על בסיס מצטבר שחל עליו סעיף 22א לחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") – מועד החיוב במס יהיה עם מסירת הטובין לקונה ובמקרה של מסירה בחלקים, החיוב יחול במסירה של כל חלק:**

- לגבי טובין שנמסרו לקונה עד ליום 31/12/24, תחויב העסקה לפי שיעור מע"מ של 17% גם אם מלוא התמורה או חלקה שולמו החל מיום 1/1/25.
- לגבי טובין שנמסרו לקונה לאחר 31/12/24 תחויב העסקה במע"מ בשיעור של 18% גם אם מלוא התמורה או חלקה שולמו לפני 1/1/25.

ב. **עוסק שפועל על בסיס מזומן שחל עליו סעיף 22ב לחוק מע"מ¹ – מועד החיוב במס יהיה עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל:**

- לגבי טובין שנמסרו לקונה עד ליום 31/12/24 והתמורה תתקבל לאחר יום זה, יחול מע"מ בשיעור 18% בגין כל התמורה.
- לגבי טובין שנמסרו לאחר עד ליום 31/12/24 אולם התמורה התקבלה לפני יום זה, יחול מע"מ בשיעור 17%.

.../2

¹ עוסק שמחזור עסקאותיו השנתי אינו עולה על 2 מיליון ₪ כולל מע"מ או עוסק שהוא יצרן אשר מחזור עסקאותיו השנתי הינו בין 2.15 – 3.8 מיליון ₪ כולל מע"מ או שמחזור עסקאותיו השנתי נמוך מ-2.15 מיליון ₪ כולל מע"מ, אך בעסקו מועסקים 17-7 עובדים.

מתן שירותים

סעיף 24 לחוק מע"מ קובע כי **"בשירות חל החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל"**, קרי, ככלל מועד החיוב במס בעסקאות של מתן שירות הנו על בסיס מזומן.

א. **עוסק שפועל על בסיס מזומן בהתאם לסעיף 24 לחוק מע"מ כלומר שמועד החיוב במס עסקאות של מתן שירות חל עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל :**

(1) על כל סכום שיתקבל עד ליום 31/12/24 יחול מע"מ בשיעור 17%.

(2) על כל סכום שיתקבל החל מיום 1/1/25 יחול מע"מ בשיעור של 18%.

ב. **עוסק שפועל על בסיס מצטבר בהתאם לסעיף 29 (א1) לחוק מע"מ יחול מועד החיוב במס עם מתן השירות:**

(1) **שירות נקודתי (כגון הובלה, גרירה וכדו') - מועד החיוב המס יהיה בהתאם למועד מתן השירות:**

- בשירות נקודתי שניתן לפני 1/1/25 יחול מע"מ בשיעור של 17% גם אם התמורה תשולם לאחר 1/1/25.

- בשירות נקודתי שחל החל מיום 1/1/25 ואילך יחול מע"מ בשיעור של 18% גם אם התמורה בגינה שולמה לפני 1/1/25.

(2) **שירות מתמשך הניתן לחלוקה והוא על בסיס התחשבות חודשית (כגון: שרותי ניקיון, שמירה, כוח אדם וכדו') - שיעור המס יהיה בהתאם לשיעור המע"מ החל בחודש שבו ניתן השירות.**

(3) **שירות מתמשך שלא ניתן להפריד בין חלקיו (כגון: שירותי אחריות, תמיכה, אספקת גז, מים וכדו'): מועד החיוב במס יחול עם גמר נתינת השירות או במועד תשלום התמורה לפי המוקדם:**

- אם שולמה התמורה או שניתן שירות שהסתיים לפני 1/1/25 יחול מע"מ בשיעור של 17%

- אם שולמה תמורה או שניתן שירות שהסתיים לאחר 31/12/24 יחול מע"מ בשיעור של 18%.

ג. **בעסקאות של מתן אשראי (כולל מתן אשראי לעובדים/מנהלים) - מועד החיוב במס יהיה במועד קבלת הריבית/הפרשי ההצמדה/הפרשי השער:**

(1) ריבית המשולמת עד ליום 31/12/24 יחול מע"מ בשיעור 17%.

(2) ריבית המשולמת החל מיום 1/1/25 יחול מע"מ בשיעור 18%.

(*) בעסקאות שמחירן מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים או שלא נקבע לה מחיר או שחלקה אינו בכסף ושהיא אינה בהתאם למחירי השוק – מועד החיוב במס יהיה בהתאם לנקבע לעוסק על בסיס מצטבר (ראה סעיף 22 לעיל).

3. מכר מקרקעין

- א. מועד החיוב במס עסקאות יחול לפי המוקדם מבין:
- (1) מועד העמדת המקרקעין לרשותו של הקונה או לשימוש.
 - (2) מועד רישום המקרקעין על שמו של הקונה בפנקס המתנהל לפי כל דין.
 - (3) מועד תשלום התמורה.
- ב. בהסכם למכירת מקרקעין שנערך עד ליום 31/12/24 אך טרם הועמד לרשות הקונה או לשימוש וטרם נרשם על שמו של הקונה:
- (1) על כל תשלום שיבוצע עד ליום 31/12/24 יחול מע"מ בשיעור 17%.
 - (2) על כל תשלום שיבוצע מיום 1/1/25 יחול מע"מ בשיעור 18%.
- ג. מקרקעין שהועמדו לרשות הקונה או לשימוש או שנרשמו על שמו של הקונה עד ליום 31/12/24 יחול מע"מ בשיעור של 17% על מלוא מחיר העסקה גם אם טרם שולמה תמורה כלשהי עבור העסקה עד לאותו היום.

4. השכרת נכסים

מועד החיוב במס יהיה על בסיס מזומן כלומר עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל.

5. עסקאות של מכירת מנוי

מועד החיוב במס יהיה על בסיס מזומן כלומר עם קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל.

6. יבוא טובין לישראל

- א. טובין מוחשיים – החיוב במס יחול במועד השחרור מהפיקוח במכס (כלומר בשחרור שחל ביום 1.1.25 או לאחריו יחול מע"מ בשיעור של 18%).
- ב. טובין בלתי מוחשיים – החיוב במס יחול בעת רכישת המט"ח אצל המוסד הכספי לשם התשלום בעד הרכישה או בעת העברת המט"ח למוכר, לפי המוקדם, ואם לא נרכש או הועבר מט"ח אז במועד מתן התמורה.

7. הפקת חשבוניות בגין עסקאות שבוצעו:

- א. המועד הרלוונטי לקביעת שיעור המע"מ הינו מועד החיוב במס ולא מועד הפקת החשבונית.
- ב. עוסק שמועד החיוב במס בגין העסקה שביצע הינו לאחר 31/12/24 אך הוציא חשבונית לפני המועד, עדיין חייב במע"מ לפי שיעור של 18%.
- ג. עוסק שהוציא חשבונית כולל מע"מ בשיעור של 17% לפני שהגיע מועד החבות במס ודיווח עליה לפי מועד הוצאתה, יפיק חשבונית משלימה לפי שיעור המע"מ החדש וידווח על ההפרש בהתאם למועד החיוב הקבוע בחוק.
- ד. עוסק שפועל על בסיס מזומן והפיק מסמך שיהווה חשבונית מס רק לאחר התשלום בפועל ע"י הלקוח והמסמך כולל מע"מ בשיעור של 17%, הרי שככל והתמורה תשולם לאחר 31/12/24 יחול על העסקה מע"מ בשיעור של 18% ועליו להוציא ללקוח חשבונית מס משלימה.

.../4

8. הוצאת הודעת זיכוי

- א. בהתאם להוראות ניהול פנקסי חשבונות, עוסק רשאי להוציא הודעת זיכוי במקרה בו בוטלה עסקה, כולה או חלקה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות בחשבונית או שונה סכום החשבונית, והכל בתנאים הקבועים בהוראות החוק.
- ב. הודעת זיכוי המתקנת, משנה או מבטלת חיוב שבעבר חויב במע"מ של 17% תופק גם היא באותו שיעור גם אם היא תופק לאחר 31/12/24 ותופק בנפרד.
- ג. אין לכלול הודעת זיכוי המתייחסת לעסקה שהייתה חייבת במע"מ בשיעור של 17% בתוך חשבונית מס החייבת במס בשיעור 18%. פעולה כאמור תפגע באפשרות העוסק לשדר את הדוח המפורט למע"מ.

9. מחיר העסקה כולל את מרכיב המע"מ

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

יודגש כי האמור הינו מידע כללי בלבד ואינו מהווה ייעוץ משפטי ולו גם באופן חלקי או משתמע ובכל שאלה שעולה הינכם מתבקשים לפנות אלינו ולקבל ייעוץ ספציפי ונקודתי.

אנו עומדים לרשותכם בכל שאלה והסבר נוספים, ככל שיידרש.

בכבוד רב,

מוטי גולנסקי ושות'
רואי חשבון