

מדינת ישראל רשות המסים בישראל



אוגדן מע"מ ומסים עקיפים אחרים

פרק 5 - מועד החיוב במס

ירושלים, ג' בחשוון התשס"ז (15.10.07)

פרק 5 – מועד החיוב במס

תוכן העניינים

3	חלק 5.1 - הנחיות כלליות
3	.1 תוכן הפרק
3	.2 אסמכתאות חוקיות
3	.3 הגדרות
3	חלק 5.2 - עסקאות של מכר טובין
3	.1 מכר טובין - כללי
5	.2 מכר טובין במשגור (קונסיגנציה)
5	.3 שימוש לצורך עצמי
6	.4 הפסקת פעילות של עוסק
6	.5 שינוי הרישום של עוסק למלכ"ר או למוסד כספי
6	.6 הפקעה, חילוט והחרמה
6	.7 מכר טובין המפורטים בתקנה 16 לתקנות
7	.8 עסקאות שכר מכר (ליסינג)
7	חלק 5.3 - עסקאות של מתן שירותים
7	.1 מתן שירותים - כללי
8	.2 מתן שירותים - מקרים מיוחדים
8	חלק 5.4 - עסקאות על בסיס מזומן
8	.1 עסקאות על בסיס מזומן - כללי (תקנה 7 לתקנות)
10	.2 חריג לתקנה 7(א) לתקנות - עסקאות שחל עליהן סעיף 10 לחוק
10	.3 עסקאות על בסיס מזומן (סעיף 29 לחוק) - תשלום בשיק
11	חלק 5.5 - מועד החיוב - הוראות שונות
11	.1 תרומה, תמיכה וסיוע
11	.2 הוצאה מוקדמת של חשבונית מס

חלק 5.1 - הנחיות כלליות

1. תוכן הפרק

פרק זה עניינו הנחיות הנוגעות לקביעת מועד החיוב במס.

מועד החיוב במס הוא נקודת הזמן שבה מטיל החוק על החייב במס את החבות במס בגין עיסקה שבוצעה על ידו, מכאן חשיבותו. ממועד זה נגזר מועד הוצאת החשבונית בגין העיסקה והמועד לדיווח עליה בדו"ח התקופתי.

מועד החיוב במס משתנה בהתאם לסיווגה של העיסקה כעסקת מכר, עסקת שירות, או עיסקה בעלת מאפיינים ספציפיים כדוגמת עסקת מישגור (קונסיגנציה).

פרק זה אינו דן במועד החיוב הנוגע לעסקאות כדלקמן:
- עסקאות במקרקעין לרבות מתן שירותי בנייה - עניין זה מוסדר בנוהל "עסקאות במקרקעין".
- עסקאות של מתן אשראי המוסדרות בנוהל "עסקאות פיננסיות".

2. אסמכתאות חוקיות

האסמכתאות המשמשות לביצוע האמור בפרק זה, הן בעיקרן:

- א. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - החוק) - סעיפים 22-29.
- ב. תקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן - התקנות).
- ג. הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973 (להלן - הוראות ניהול ספרים).

3. הגדרות

בפרק זה יש לפרש:

- | | | |
|---|--|------------------------|
| - | עסקאות שמועד החיוב במס לגביהן חל במועד מסירת הטובין/מתן השירות. | "עסקאות על בסיס מצטבר" |
| - | עסקאות שמועד החיוב במס לגביהן חל במועד קבלת התמורה ועל הסכום שהתקבל. | "עסקאות על בסיס מזומן" |
| - | עסקאות שמועד החיוב במס לגביהן חל במועד מתן השירות/מסירת הטובין או במועד קבלת התמורה, לפי המוקדם. | "עסקאות על בסיס מעורב" |
| - | מנהל רשות המסים בישראל או מי שהוסמך על ידו. | "המנהל" |

חלק 5.2 - עסקאות של מכר טובין

1. מכר טובין - כללי

א. סעיף 22 לחוק קובע, כי מועד החיוב במס במכר טובין יחול עם מסירתם לקונה. נמסרו הטובין חלקים חלקים, יחול החיוב על כל חלק שנמסר. לעניין זה, "מסירה", כמשמעותה

5.2-5.1

מע"מ ומסים עקיפים אחרים - מועד החיוב במס

15.10.07

בסעיף 8 לחוק המכר, התשכ"ח-1968, הקובע:

- 1) מסירת הממכר תהא בהעמדת הממכר לרשות הקונה.
- 2) היה הממכר חלק מתוך צובר של נכסים, תהא המסירה בעשיית כל הדרוש כדי לאפשר את ייחוד הממכר וקבלתו על ידי הקונה.
- 3) הוסכם על הובלת הממכר על ידי מוביל, תהא המסירה בהעמדת הממכר לרשות המוביל, ובלבד שהמוביל אחראי כלפי הקונה עפ"י חוזה ההובלה.

התנאים הקבועים בסעיף 22 לחוק אינם חלים על עסקאות מכר טובין, שעליהן חלות תקנות 16 ו-7(א) לתקנות (ראה להלן סעיף 5 לחלק זה וסעיף 1 לחלק 5.4).

ב. מסירה מהי?

"מסירה" לעניין טובין מוחשיים, פירושה מסירה פיזית, או עצם העמדת הטובין לרשות הקונה. "העמדת הטובין לרשות הקונה" - הכוונה לכל פעולה מצד המוכר, שלאחריה רשאי הקונה לנהוג בטובין כרצונו, גם אם טרם הועברו פיזית לרשותו, למשל מסירת מפתחות לקונה רכב.

ג. מסירה בחלקים

נמסרו טובין בחלקים כאשר כל חלק שנמסר ניתן לשימוש בפני עצמו (למשל אספקת 4 מחשבים מתוך 10 שנרכשו), יחול מועד החיוב במס על כל חלק שנמסר במועד מסירתו. לא כך, כאשר מדובר במסירה בחלקים כאשר לכל חלק אין שימוש בפני עצמו אלא רק שילוב או חיבור של כל החלקים יחדיו מאפשר את ההפעלה או את השימוש בטובין. במקרים מסוג זה יחול מועד החיוב במס רק לאחר מסירת החלק האחרון המאפשר שימוש בטובין שנמכרו.

ד. מסירה באמצעות מוביל

כאשר בהסכם המכר מצויין, שהובלת הטובין תבוצע על ידי מוביל ששירותיו הוזמנו במישרין על ידי הקונה, תהא המסירה במועד העמדת הטובין לרשות המוביל, כל עוד עפ"י תנאי הסכם המכר אחראי המוביל כלפי הקונה על מסירת הטובין לידי. היה והמוביל מבצע את ההובלה מטעמו של המוכר, תהא המסירה בעת מסירת הטובין לקונה, כלומר בעת העמדתם לרשות הקונה.

ה. מכירת נכס בלתי מוחשי

במכירת נכס בלתי מוחשי, כגון: מכירת זכויות יוצרים, מוניטין, פטנט, תיחשב מסירתו במועד שבו הועמד הנכס הבלתי מוחשי או הזכויות בו לרשות הקונה. באשר לנכס בלתי מוחשי שדבר מכירתו נרשם בפנקס המתנהל עפ"י דין כגון: סימן מסחר, פטנט, מועד המסירה יחול במועד הרישום בפנקס, או במועד תחילת השימוש בנכס ע"י הקונה, לפי המוקדם. יובהר, כי זכות במקרקעין איננה בבחינת "נכס בלתי מוחשי" כמשמעותו בהגדרת "טובין" בסעיף 1 לחוק.

ו. חזקת מכירה

סעיף 133 לחוק קובע, כי עוסק שמסר במהלך עסקו נכס של עסקו לאחר, למעט מסירה לשם מכירה במשגור, יראוהו כאילו מכר אותו, אם לא הוכח היפוכו של דבר. בנסיבות כאמור, יחול מועד החיוב במס במועד המסירה בידי העוסק כאמור, אלא אם כן חלה על העיסקה תקנה 7(א) לתקנות.

ז. מכר בתשלומים

עסקת מכר שתמורתה משולמת בתשלומים, אין בכך כדי לשנות את מועד החיוב במס לגביה, והוא יחול בכל מקרה עם מסירת הנכס. יחד עם זאת, במקרה שבתנאי העיסקה נקבעו תשלומי ריבית והפרשי הצמדה או הפרשי שער, יש לנהוג כדלקמן:

- 1) במועד מסירת הנכס - תחוייב הריבית כחלק ממחיר העיסקה ובלבד ששיעורה נקבע מראש.
- 2) הפרשי הצמדה או הפרשי שער המאוחרים למועד החיוב במס, לא ייכללו במחיר העיסקה.

ראה לעניין זה, ע"א 733/89 ארם משחקים בע"מ נ. מנהל מע"מ.

2. מכר טובין במשגור (קונסיגנציה)

א. סעיף 23 לחוק קובע כדלקמן:

"נמסר נכס מפלוני לאלמוני על מנת שימכרו, והוסכם בכתב שלא ישולמו יותר מעשרה אחוזים מהתמורה או אחוז גבוה יותר שקבע שר האוצר לסוגי עוסקים או עסקאות, לפני שאלמוני ימכור את הנכס ושאלמוני לא ימכרו רשאי הוא להחזירו, יחול החיוב במס על המכר מפלוני לאלמוני בשעה שבה מכר אלמוני את הנכס; הוא הדין במכירה כאמור שההסכם לגביה נערך בעל-פה, אם הוכח להנחת דעתו של המנהל שלפי הנהג המסחרי הוא מסוג מכירות הנעשות בתנאים האמורים ללא הסכם בכתב".

- ב. מטרתו של הסעיף היא לאפשר מצבים של מסירת נכסים, בלא שהמסירה כאמור תיחשב כמכירה, וממילא לא יחול בשלב זה מועד החיוב במס. הכוונה היא לנוהג המקובל בעיקר ביחסים העיסקיים בין סיטונאים לקמעונאים של העברת טובין במשגור (קונסיגנציה), שמהותה דחיית מועד המכירה של הנכס הנמכר מבעל הטובין למקבלו לצורך מכירתו, עד למועד מכירת הטובין ע"י האחרון לצד שלישי.

תחולת הסעיף מותנית בקיומו של הסכם בכתב בין הצדדים לעיסקה, או הוכחת נוהג מסחרי לפיו מקובלת בענף מסוים מכירה במשגור בתנאים הקבועים בסעיף האמור ובין היתר כאשר הוסכם בין הצדדים שלא ישולמו יותר מ- 10% מהתמורה לפני שהטובין נמכרו לצד שלישי.

3. שימוש לצורך עצמי

א. סעיף 25 לחוק קובע כדלקמן:

"בשימוש לצורך עצמי חל החיוב במס -

- 1) לעניין טובין - עם נטילתם לשימוש כאמור;
- 2) לעניין מקרקעין - עם קבלת החזקה בהם לשימוש כאמור, עם תחילת השימוש או עם הרישום בפנקס המקרקעין, הכל לפי המוקדם".

ב. "שימוש לצורך עצמי" מוגדר בסעיף 1 לחוק:

- 1) שימוש בנכס מנכסי עסק שלא לצרכי העסק בידי אדם שיש לו חלק בבעלות על העסק או בהנהלתו או שהוא מועסק בו" - יובהר, שאין מדובר בשינוי ממלאי לרכוש קבוע, אלא בהעברה של הטובין מהעסק לשימוש אחר, גם אם אין בהכרח "מסירה" של הטובין.
- 2) "שימוש לצרכי עסק, בנכסי העסק מסוג ששר האוצר קבע ובתנאים שקבע" - שימוש כאמור נקבע בתקנה 1 לתקנות.

ג. במצבים שתוארו לעיל, מדובר למעשה במכירה רעיונית לצורך החיוב במס, כאשר לא ניתן להצביע על מועד מסויים בו נמסרו הטובין כנדרש בסעיף 22 לחוק. לפיכך נקבע מועד סטטוטורי לחיוב במס, המתייחס לשעת נטילת הטובין לשימוש העצמי של החייב במס.

4. הפסקת פעילות של עוסק

א. סעיף 137א(א) לחוק קובע, כי במקרה שהוכח להנחת דעתו של המנהל, כי עוסק הפסיק כליל את עסקיו או העביר את הבעלות על עסקו לאחר ונשאר ברשותו נכס, יהא דינו של אותו נכס בתום שנתיים מיום ההפסקה או ההעברה כדין נכס שנעשה בו שימוש לצורך עצמי. הסעיף האמור יחול אך ורק כאשר לא נעשה במהלך התקופה האמורה שימוש כל שהוא בנכס בידי בעל הנכס, גם לא שימוש עצמי בהגדרתו בסעיף 1 לחוק. בכל מצב שבו הועבר הנכס לצד ג', או נעשה בו שימוש לצורך עצמי קודם לתום השנתיים, יחול מועד החיוב במס כקבוע בסעיפים 22 או 25 לחוק, לפי העניין.

הערה: ס' 137א(ב) לחוק קובע, כי האמור בסעיף זה לא יחול על נכסים עסקיים שמחירם הכולל פחות מן הסכום הקבוע לגבי עוסק פטור.

ב. ס' 137א(ג) לחוק קובע, כי אם הנכס אשר נשאר ברשותו של העוסק, שהפסיק כליל את עסקיו הינו נכס מקרקעין, רשאי המנהל להיעתר לבקשת העוסק לדחות את המועד לחיוב במס עד למועד העברתו של נכס המקרקעין לאחר, או עד למועד אחר שייקבע ע"י המנהל. דחה המנהל את מועד החיוב כאמור, ישולם המס במועד שנקבע, אף אם העוסק לא יהיה חייב במס בעת המכירה.

5. שינוי הרישום של עוסק למלכ"ר או למוסד כספי

סעיף 137ב לחוק קובע, כי כאשר שונה הרישום של עוסק למלכ"ר או למוסד כספי ונשאר ברשותו נכס מנכסי העוסק, ואשר נוכח בגין רכישתו או ייבואו מס תשומות, יהא דינו של הנכס כדין נכס שנעשה בו שימוש לצורך עצמי. בהתאם, יחול מועד החיוב במס על הנכס עם שינוי הרישום של העוסק למלכ"ר או למוסד כספי.

6. הפקעה, חילוט והחרמה

סעיף 27 לחוק קובע, כי במקרה של הפקעה, חילוט או החרמה, יחול מועד החיוב במס עם תשלום הפיזי או התמורה. יובהר שבהתאם להגדרת המונח "מכר" שבסעיף 1 לחוק, הפקעה, חילוט או החרמה של נכס נחשבים ל"מכר" רק כאשר אלה בוצעו ב"תמורה", בכסף או בשווה כסף.

7. מכר טובין המפורטים בתקנה 16 לתקנות

בתקנה 16 לתקנות מפורטת רשימה של טובין אשר מועד החיוב במס לגבי מכירתם הוא כאמור בסעיף 129(1) לחוק, כלומר עם תשלום התמורה או עם מסירת הטובין, לפי המוקדם ("עסקאות על בסיס מעורב").

להלן רשימת הטובין:

- א. מערכת מיזוג אוויר לקירור, לחימום או לשניהם כאחד או לחלק מהם.
- ב. מערכת להסקה מרכזית או חלק ממנה.
- ג. מבנה טרומי מכל סוג שהוא - דירות מודולריות ודומיהן (כגון קרוונים), ייחשבו כמבנה טרומי.

15.10.07 מע"מ ומסים עקיפים אחרים - מועד החיוב במס 5.2

ד. תקרה אקוסטית.

ה. רמזור.

ו. מעליות.

8. עסקאות שכר מכר (ליסינג)

מועד החיוב במס הן בעסקת שכר מכר תיפעולי והן בעסקת שכר מכר מימוני הוא כאמור בתקנה 7(א)(2) לתקנות, דהיינו: עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל.

חלק 5.3 - עסקאות של מתן שירותים

1. מתן שירותים - כללי

א. סעיף 24 לחוק קובע כדלהלן:

"בשירות חל החיוב במס עם נתינתו; ניתן השירות חלקים חלקים, חל החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתיתו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו - עם גמר נתינתו".

סעיף 1(29) לחוק מסייג את האמור בסעיף 24. בהתאם, מועד החיוב במס לגבי שירות שנתיתו מתמשכת ולא ניתן להפריד בין חלקיו, יחול עם תשלום התמורה, או בגמר נתינת השירות, לפי המוקדם.

ב. ככלל, במתן שירות חל מועד החיוב במס במועד נתינת השירות. לפיכך, בשירות שאינו מתמשך (שירות חד פעמי, שירות שמשך נתינתו קצר יחסית) כגון: תיקון או הרכבת טובין, הובלת טובין, הרצאה, תספורת - יחול מועד החיוב במס עם נתינתו.

ג. שירות שנתיתו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו
בשירות שנתיתו מתמשכת ושלא ניתן להפריד בין חלקיו, יחול מועד החיוב במס עם גמר נתינתו, ואם שולמו סכומים על חשבון התמורה קודם לכן, יחול מועד החיוב במס על כל סכום ששולם, בעת תשלומו.

ד. שירותים הניתנים על בסיס חודשי
בשירותים הניתנים על בסיס התחשבות חודשית, כגון: שירותי ניקיון, שמירה, פיקוח, יש להתייחס לשירותים שניתנו במשך חודש מסוים כאל יחידת שירות שמועד סיומה ביום האחרון של אותו חודש, ויום זה ייחשב כמועד החיוב במס. יחידת השירות תהיה בת חודש אחד בלבד ולא מעבר לכך. פיסקה זו לא תחול, אם על העיסקה חל מועד החיוב על בסיס מזומן - כמובהר להלן בחלק 5.4.

ה. שירותי אחריות הניתנים אגב מכירת נכס או מתן שירות
בעיסקה של מכירת נכס או של מתן שירות, במסגרתה ניתנת ע"י העוסק אחריות לתקופה מסוימת לטיב הנכס או השירות, כחלק אינטגרלי מעסקת היסוד, כלומר במקרים בהם לא נדרשת מהלקוח תמורה נוספת עבור שירותי האחריות, יחול מועד החיוב במס על שירותי האחריות במועד החיוב הרלוונטי לעסקת היסוד.

1. שירותי אחריות הניתנים כעיסקה נפרדת
שירותי אחריות הניתנים לתקופה מסוימת כעיסקה עצמאית, וכן שירותי אחריות הניתנים אגב עיסקה של מכירת טובין או מתן שירות בתמורה נפרדת, בנוסף למחיר שנקבע עבור עסקת היסוד, נחשבים לעיסקה נפרדת, העונה להגדרה של "שירות מתמשך שלא ניתן להפריד בין חלקיו". בהתאם, יחולו במקרים מסוג זה הוראות סעיף 24 לחוק יחד עם סעיף (1)29 לחוק, כלומר, מועד החיוב במס יחול עם תשלום התמורה עבור השירות או בתום תקופת האחריות, לפי המוקדם.

במקרה בו יינתן במהלך תקופת האחריות שירות (או תיקון) בתמורה לתשלום נוסף, יחולו הוראות סעיף 24 לחוק על מרכיב זה של השירות, כלומר מועד החיוב במס יחול עם מתן השירות.

2. מתן שירותים - מקרים מיוחדים

א. שירותי אספקת מים
פעילותן של חברת "מקורות", אגודות המים וחברות המספקות שירותי מים וביוב בהתאם לחוק תאגידי מים וביוב, התשס"א-2001, היא מתן שירות של אספקת מים, שירותי אחזקה וטיפול ברשתות המים, החלפת מודדי מים וכדו'.
יש לראות בשירות האמור שירות מתמשך, שלא ניתן להפריד בין חלקיו.
לכן, מועד החיוב במס יחול בהתאם להוראות הסעיפים 24 יחד עם (1)29 לחוק, דהיינו: אם שולמו סכומים כלשהם על חשבון התמורה לפני תום מתן השירות, יחול מועד החיוב במס לגבי כל סכום ששולם, בעת תשלומו.

ב. שירותי תקשורת
שירותי תקשורת הניתנים ע"י חברות התקשורת נחשבים לשירותים הניתנים "חלקים חלקים", ועל כן מועד החיוב במס יחול עם "קריאת המונה" של הלקוח, כלומר עם עריכת החשבון החודשי או הדו-חודשי.
יש להתייחס לתקופה כאמור שלגביה מונפק החשבון כיחידת שירות בפני עצמה.
פועל יוצא מכך הוא, שתוך 14 יום ממועד "קריאת המונה" של הלקוח, על החברה להוציא חשבונית מס ולדווח למע"מ בהתאם בדו"ח התקופתי המתייחס.
האמור לעיל לעניין קביעת תקופת מתן השירות הרלוונטית, מותנה בכך שעריכת החשבון לסוגי מנויים אחת לחודש או אחת לחודשיים לפי העניין, תיקבע מראש בהתאם לקריטריונים שייקבעו ע"י חברות התקשורת, ולא לפי סכום החשבון לחיוב המנוי.

ג. שירותי בנייה
לעניין מועד החיוב במס בגין שירותי בנייה, ראה נוהל "עסקאות במקרקעין".

חלק 5.4 - עסקאות על בסיס מזומן

1. עסקאות על בסיס מזומן - כללי (תקנה 7 לתקנות)

א. סעיף (2)29 לחוק הסמיך את שר האוצר לקבוע סוגי עסקאות וסוגים של עוסקים עליהם יחול מועד החיוב במס עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל.

5.4-5.3

מע"מ ומסים עקיפים אחרים - מועד החיוב במס

15.10.07

- מכוח סעיף זה הותקנה תקנה 7(א) הקובעת רשימה סגורה של עסקאות כלדהלן :
- "אלה עסקאות שהחייב במס לגביהן יחול עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל :
- (1) עסקאות של עוסקים שחלה עליהם חובה לנהל פנקסי חשבונות על פי אחת מהתוספות שלהלן להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס' 2), התשל"ג-1973 (בתקנות אלה -הוראות מס הכנסה) : ג' ככל שהיא נוגעת לעוסקים שחלים עליהם סעיפים קטנים (ג), (ד), (ה), (ו) ו- (ז) לסעיף 2 של אותה תוספת, ה', ו', ז', ח', ט' ככל שהיא נוגעת למתווכים, ו- י' ככל שהיא נוגעת למתווכי רכב ;
- (2) עסקאות של השכרת נכסים ;
- (3) עסקאות כמפורט בתקנה 6א, כשהמס בשלהן משתלם מאת מקבל השירות ;
- (4) עסקאות של מתן אשראי ;
- (5) עסקאות של מכירת מנוי על עיתון, כתבי עת, ספרים, קבצים ועדכוניהם, הצגות, קונצרטים וכיוצא באלה ;
- (6) עסקאות של עוסק שחלות עליו הוראות סעיף 2(ג) לתוספת י"א להוראות מס הכנסה שלגביהן אינו חייב בהוצאת חשבוניות לפי אותו סעיף."

ב. העוסקים המפורטים בפיסקה (1) לתקנה 7(א) לתקנות

להלן העוסקים המפורטים בתוספות להוראות ניהול ספרים כאמור בפיסקה (1) לתקנה 7(א) לתקנות (נכון ליום 31.12.06 וכפי שמתעדכן מעת לעת) :

1. קמעונאים שמחזורם אינו עולה על 1,700,000 ₪.
2. בעלי מקצועות חופשיים המפורטים להלן - אגרונום, אדריכל, הנדסאי, חוקר פרטי, טוען רבני, טכנאי, טכנאי שיניים, יועץ לארגון, יועץ לניהול, 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 : פסיכולוג, פיזיותרפיסט, וטרינר, רופא שיניים ומרפא שיניים.
4. בעלי בתי ספר לנהיגה.
5. בעלי בתי ספר.
6. סוחרי מקרקעין ומתווכי מקרקעין (ככל שמדובר בעסקאות תיווך בלבד).
7. סוחרי רכב ומתווכי רכב (ככל שמדובר בעסקאות תיווך).

ג. עסקאות שחלה עליהן פיסקה (3) לתקנה 7(א) לתקנות

פיסקה (3) לתקנה 7(א) לתקנות חלה על העסקאות המפורטות בתקנה 6א, כשהמס בגינן משתלם מאת מקבל השירות, ונותן השירות הוא מי שעיקר הכנסתו ממשכורת, גימלה או קיצבה.

להלן סוגי העסקאות :

מופע אמנותי, לרבות הנחיה במופע ; בניית תפאורה או הכנתה ; הכנת מבחנים, בדיקתם וכן ניהול מבחנים או פיקוח עליהם ; הרצאה, הוראה, הדרכה, תרגול או השתתפות במופע שאינו מופע אמנותי ; כתבנות או קצרנות ; תרגום בכתב או בעל פה ; כתיבה או עריכה ; פישור, כהגדרתו בסעיף 79 לחוק בתי משפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984, או חברות בוועדות שהוקמו על פי דין. שירותים של בעלי מקצועות אלה : אגרונום, אדריכל, הנדסאי, חוקר פרטי, טוען רבני, טכנאי, טכנאי שיניים, יועץ לארגון, יועץ לניהול, יועץ מדעי, יועץ מס, כלכלן, מהנדס, מודד, מנהל חשבונות, מתורגמן, סוכן ביטוח, עורך דין, רואה חשבון, שמאי, בעל מעבדה כימית או רפואית, רופא, פסיכולוג, פיזיותרפיסט, רופא וטרינר, רופא שיניים או מרפא שיניים.

ד. עסקאות שחלה עליהן פיסקה (6) לתקנה 7(א) לתקנות
פיסקה (6) לתקנה 7(א) לתקנות חלה על עסקאות של מתן שירות בידי עוסקים שמחזור העסקאות שלהם אינו עולה על 650,000 ₪, ובעיסקים פחות מ-5 מועסקים, כאשר סכום העיסקה נמוך מ-165 ₪.
נותני השירותים לצורך פיסקה זו הם מי שחלה עליהם תוספת יא להוראות ניהול ספרים.

2. חריג לתקנה 7(א) לתקנות - עסקאות שחל עליהן סעיף 10 לחוק

תקנה 7(ב) לתקנות קובעת, כי תקנה 7(א) האמורה לא תחול על עסקאות עליהן חל סעיף 10 לחוק, כלומר, עיסקה שמחירה הושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, עיסקה שלא נקבע לה מחיר, עיסקה שתמורתה כולה או מקצתה איננה בכסף. מועד החיוב במס על עסקאות כאמור, יחול במועד הקבוע בפרק ו' לחוק, כלומר עם מסירת הטובין, או מתן השירות כמפורט בנוהל זה.

לדוגמה - עסקאות של שירותי עריכת דין במסגרתן מקבל עורך הדין כתמורה אופציות לרכישת מניות, מהוות עסקאות שתמורתן איננה בכסף. בהתאם, חלה על עסקאות אלה תקנה 7(ב) לתקנות ומועד החיוב במס יחול עם מתן השירות או בסיומו, ולא עם מימוש האופציה.

3. עסקאות על בסיס מזומן (סעיף 29 לחוק) - תשלום בשיק

- א. בעסקאות עליהן חל סעיף 29 לחוק ייחשב כיום תשלום התמורה יום מסירתו של השיק לבנק לשם פירעונו, אם נתקיימו כל אלה:
- 1) השיק משוך על שם העוסק.
 - 2) השיק נושא תאריך שאינו מאוחר מיום מסירתו לבנק.
 - 3) בבנק שקיבל את השיק מתנהל חשבון של העוסק.
 - 4) ביום מסירת השיק לבנק היה לשיק כיסוי בחשבונו של המושך.
 - 5) זיכוי חשבונו של העוסק בתוקף מיום מסירת השיק לבנק.

ב. שיק שלא כובד על ידי הבנק
בעסקאות כאמור בפיסקה א לעיל - אם התמורה עבור העיסקה נתקבלה בשיק, והשיק לא כובד ע"י הבנק לאחר שהוצאה חשבונית מס, לא ייחשב הדבר כתשלום, וניתן להוציא הודעת זיכוי ללקוח בהתאם להוראות החוק והתקנות.

יובהר, שלגבי עיסקה שמועד החיוב במס בגינה איננו על בסיס מזומן אלא על בסיס מצטבר, אין להוציא הודעת זיכוי כשהבנק מסרב לכבד את השיק.

ג. ניכיון שיק או הסבתו
במקרים שהעוסק מקבל בתמורה לעיסקה, אשר מועד החיוב במס בגינה חל בהתאם לסעיף 29 לחוק, שיק (לרבות שיק שמועד פרעונו דחול) והוא מסב את השיק ומוסר אותו לצד ג', או שמתבצע עבורו ניכיון בבנק או אצל גורם אחר - רואים בפעולת ההסבה או הניכיון כאילו נפרע השיק, ובהתאם, מועד ההסבה או הניכיון ייחשב מועד קבלת התמורה.
לעניין זה, הסבה - למעט הפקדתו של שיק בבנק כבטוחה או למשמרת.

לפיכך, מועד החיוב במס במקרים אלה, הוא מועד הסבת השיק ומסירתו לאדם אחר, או מועד ניכיון השיק, לפי העניין.

חלק 5.5 - מועד החיוב - הוראות שונות

1. תרומה, תמיכה וסיוע

תקנה 3(ב) לתקנות קובעת כי לעניין רישום בפנקסי החשבונות ודיווח תקופתי, יראו בתקבולים המהווים תרומה, תמיכה או סיוע אחר החייבים במס לפי סעיף 12 לחוק - עשיית עיסקה עם נותן התקבולים. במקרים אלה, מועד החיוב במס יחול עם קבלת התקבולים. הוצאת החשבונית תבוצע תוך שבוע ימים מיום קבלת התקבולים.

2. הוצאה מוקדמת של חשבונית מס

כאשר מוצאת חשבונית מס לפני המועד הקבוע בחוק להוצאתה ולפני מועד החיוב במס, על העוסק לדווח עליה כאמור בסעיף 69(א) לחוק, בדו"ח התקופתי המתייחס למועד הוצאת החשבונית.