

רשות המסים בישראל



הוראת נוהל

קריטריונים להחלת סעיף 20

לחוק מע"מ

אדר ב' התשע"ט-מרץ 2019

רקע – סעיף 20 לחוק מע"מ

סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן- חוק מע"מ) קובע:

"מי שאינו חייב בתשלום המס רשאי, בהסכמת המנהל ובתנאים שקבע, לקבל על עצמו את התשלום, ומיום ההסכמה דינו כדין החייב בתשלוםו."

כלומר, סעיף 20 לחוק מע"מ מאפשר למי שאינו חייב בתשלום המס על פי החוק, להיכנס לנעליו של החייב במס לעניין תשלום המס. בשונה מסעיף 21 לחוק מע"מ והתקנות שהותקנו מכוחו (א, 6ב ו – 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו - 1976), סעיף 20 הוא סעיף וולונטרי ויחול רק בהסתמך בקשה של אדם לקבל על עצמו את תשלום המס במקום החייב במס עפ"י חוק מע"מ.

סעיף זה חורג מהכלל הקבוע בסעיף 16 לחוק מע"מ לפיו המוכר/נותן השרות מוציא חשבונית מס ומשלם את המס בגין העסקה, ואילו הקונה זכאי לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית המס שהוצאה לו, בכפוף להוראות הדין.

הרעיון של סעיף 20 לחוק מע"מ דומה במהותו לסעיף 9ב לחוק מס קניה (טובין ושירותים), תשי"ב - 1952 ומסעיף 39א לפקודת המכס.

על פי הקריטריונים הקיימים בהוראת התאמ"ו, סעיף 20 לחוק מע"מ מוחל במקרים של קרבה משפחתית או קרבה בבעלויות בין המוכר/נותן השירות לבין הקונה/מקבל השירות. בהוראה נקבעו גם סעיפים המאפשרים להחיל את סעיף 20 לחוק מע"מ גם במקרים חריגים בהם אין קרבה בין הצדדים.

הקריטריונים העקרוניים להחלת סעיף 20 לחוק מע"מ הינם כדלקמן:

- א. קרבה בבעלויות.
- ב. קרבה משפחתית בין הצדדים לעסקה.
- ג. קריטריונים שאין ענינם קרבה בבעלויות או קרבה משפחתית בין הצדדים לעסקה.
- ד. מניעת נזק לקופה הציבורית.
- ה. מורכבות העסקה לאור ריבוי יוצא דופן של מספר הצדדים לעסקה (צורכי יעילות).
- ו. עידוד הכנסת הון זר למדינה.
- ז. מקרים חריגים.

א. קריטריון קרבה בבעלויות בין הצדדים לעסקה:

1. הקמת שותפות או צירוף שותף לשותפות (עפ"י תקנה 4 לתקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו - 1976) – העברת נכס לשותפות ע"י מקימה או ע"י מצטרף לשותפות.
2. פירוק שותפות או יציאת שותף משותפות – העברת נכס מהשותפות לשותפים שהיו בה, או לשותף היוצא אשר מקימים עסק עצמאי, ובלבד שלא חל סעיף 30(א)(15) לחוק מע"מ. השותף היוצא מבקש לקבל על עצמו את חובת הדיווח ותשלום המס במקום השותפות.
3. שותפות הנרשמת כחברה – העברת נכס משותפות לחברה בנסיבות בהן רוב בעלי המניות בחברה הם העוסקים שהיו רשומים כשותפים בשותפות, ובלבד שלא חל סעיף 30(א)(14) לחוק מע"מ. החברה מבקשת לקבל על עצמה את חובת הדיווח ותשלום המס במקום השותפות.

4. עצמאי הנרשם כחברה – אגב סגירת התיק האישי במע"מ וכאשר הוא מחזיק ברוב מניות החברה, ובלבד שלא חל סעיף 30(א)(14) לחוק מע"מ. החברה מבקשת לקבל על עצמה את חובת הדיווח ותשלום המס במקום העוסק העצמאי.

5. העברת כלל נכסי חברה לחברה אחרת – בנסיבות בהן קיימת זיקת בעלות בין החברות, קרי חברת אם וחברת בת או חברות אחיות, כאשר בעלי רוב מניות החברה המעבירה מחזיקים גם ברוב מניות החברה הנעברת (רוב לעניין זה משמעותו החזקה של מעל 50% מהמניות), ובלבד שלא חל סעיף 30(א)(14) לחוק מע"מ. החברה הנעברת מבקשת לקבל על עצמה את חובת הדיווח ותשלום המס במקום החברה המעבירה.

ב. קריטריון קרבה משפחתית בין הצדדים לעסקה:

העברת עסק במלואו מעוסק לקרוב משפחתו – "קרוב": בן/בת זוג, אחות, הורה, הורי הורה ובן/בת זוג של אחד מאלה.

ג. קריטריונים שאינם קרבה בבעלויות בין הצדדים לעסקה:

העברה בעקבות שינוי מבנה וארגון עפ"י סעיפים 103-105 לפקודת מ"ה (מיזוגים) ובלבד שלא חל סעיף 30(א)(16). כיוון שתהליך האישור במ"ה הינו ממושך, תאושר החלת סעיף 20 לחוק מע"מ במיזוגים כבר במועד בו יומצא אישור בדבר הגשת הבקשה למס הכנסה.

ד. קריטריון מניעת נזק לקופה הציבורית:

מניעת נזק לקופה הציבורית – קיום חשש סביר לכך שהמוכר/נותן השירות לא ישלם את המס הנובע מהעסקה. לעניין זה יובהר כי חשש סביר לכך שהמס לא ישולם בשל עסקה אין משמעותו הוכחה ודאית לכך שהמס לא ישולם, אלא יש לבחון קיומו של חשש כאמור על פי מאזן ההסתברויות. קריטריונים רלוונטיים לעניין זה הם, בין היתר, התנהלות העוסק בעבר, שווי העסקה לעומת מחזור העסקאות של העוסק, האם העוסק מצוי בהליכי חדלות פירעון.

ה. קריטריון מורכבות העסקה לאור ריבוי יוצא דופן של מספר הצדדים לעסקה (צורכי יעילות)

לדוגמא: חברה הרוכשת מתחם חנויות מ-100 גורמים שונים, עוסקים ושאינם עוסקים.

ו. קריטריון רכישת נכסי חברה בישראל ע"י משקיעי חוץ

במקרים שבהם משקיעי חוץ רוכשים נכסים של חברות בישראל, חובת תשלום המס תחול על הרוכשים, משקיעי החוץ.

"משקיע חוץ" הוא מי שמביא הון מחו"ל ובנסיבות בהן העסקה ממומנת ברובה מהון שמקורו בחו"ל.

2. מקרים חריגים

במקרים חריגים, כאשר לא חל אחד הקריטריונים שפורטו לעיל והממונה האזורי סבור שיש מקום לאשר החלת סעיף 20 לחוק מע"מ על העסקה, יועבר הנושא להחלטה של סמנכ"ל/ית בכיר/ה לאכיפת הגביה בצירוף המלצה מנומקת של הממונה האזורי. לעניין זה יצוין, כי בקשה מהטעם של קושי בתזרים מזומנים או סכום העסקה אינה נכללת בקריטריון זה.

מקרים בהם אין להחיל סעיף 20 לחוק מע"מ:

1. אין לאשר את החלת סעיף 20 כאשר המוכר/קונה הינו חדל פירעון (פש"ר, כינוס במסגרת הליכי פש"ר, פירוק וכדומה) משום שבסעיף 18 לחוק מע"מ נקבע הסדר ספציפי לפיו על בעל התפקיד לשלם את המס על העסקה במקום העוסק. בהתייחס לקונה, מס התשומות שידרוש הקונה בגין העסקה שייד לקופת הכינוס/פירוק וכד'.

2. כאשר לקונה חובות באחד ממערכי המס האחרים ברשות המסים תישקל האפשרות לא לאשר את הבקשה לפי סעיף 20 לחוק מע"מ, על מנת שלא לסכל את אפשרויות הגביה של חובות הקונה מתוך מס התשומות לו הוא זכאי. לעניין זה יש להביא בחשבון, בין היתר, את גובה החוב ומצב החוב (חוב בהרשאה, חוב בהתראה, חוב חדש).

3. אין לאשר סעיף 20 לחוק מע"מ לאחר מעשה – לא תאושר בקשה להחלת סעיף 20 לחוק מע"מ בדיעבד לאחר שהקונה עשה דין לעצמו והוציא חשבונית עצמית ללא קבלת אישור מראש.

בכל אישור שיינתן להחלת סעיף 20 לחוק מע"מ יצוין ע"י הגורם המאשר:

1. כי האישור כפוף לעובדות המתוארות בבקשה.
2. כי האישור מוגבל לעסקה הספציפית.