

קריטריונים להחלת סעיף 20 לחוק מע"מ

יולי 2022
חוזר מקצועי מספר 62/22

ברצוננו לעדכנכם בפרסומו של נוהל קריטריונים להחלת סעיף 20 לחוק מע"מ.

סעיף 20 לחוק מע"מ קובע כי "מי שאינו חייב בתשלום המס רשאי, בהסכמת המנהל ובתנאים שקבע, לקבל על עצמו את התשלום, ומיום ההסכמה דינו כדין החייב בתשלום". כלומר, סעיף 20 לחוק מע"מ מאפשר למי שאינו חייב בתשלום המס, להיכנס בנעליו של החייב במס לעניין תשלום המע"מ. נציין כי סעיף 20 לחוק מע"מ הוא סעיף וולונטרי ויחול רק בהסתמך על בקשה לתשלום המע"מ במקום החייב.

יודגש, כי עוסק המבקש להחיל את סעיף 20 לחוק מע"מ, יוכל לפעול על פי הוראות הסעיף רק לאחר קבלת אישור ממנהל מע"מ.

בנוהל שפורסם מפורטים קריטריונים, אשר אם לפחות אחד מהם מתקיים ניתן להחיל את הסעיף.

להלן הקריטריונים העקרוניים להחלת סעיף 20 לחוק מע"מ:

1. קרבה בבעלויות בין הצדדים לעסקה

א. הקמת שותפות או צירוף שותף לשותפות - העברת נכס לשותפות על ידי מקימה או על ידי מצטרף לשותפות.

ב. 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)¹ לחוק מע"מ. השותף היוצא מבקש לקבל על עצמו את חובת הדיווח ותשלום המס במקום השותפות.

ג. שותפות הנרשמת כחברה - העברת נכס משותפות לחברה בנסיבות בהן רוב בעלי המניות הם העוסקים שהיו רשומים כשותפים בשותפות, ובלבד שלא חל סעיף 30(א)(14)² לחוק מע"מ. החברה מבקשת להחיל על עצמה את חובת הדיווח ותשלום המס במקום השותפות.

ד. 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.

¹ **יחול מס בשיעור אפס:** במכירת כל נכסי עסקו של עוסק שהוא חבר בני-אדם, לרבות ציוד, לבעלי הזכויות בחבר בני-האדם, אגב פירוק החבר, כשלכל אחד מבעלי הזכויות נמכרים, ללא תמורה, נכסים בהתאם לחלקו בחבר המתפרק - מכירה לבעל זכות שהוא עוסק; ובלבד שמכירת הנכסים בידי בעל זכות כאמור, שרכש אותם בנסיבות האמורות, תתחייב במס גם אם בעל הזכות אינו חייב במס מסיבה כלשהי ביום המכירה.

² **יחול מס בשיעור אפס:** מכירת נכסים מעסק של עוסק או של עוסקים - לרבות ציוד - לחברה, תמורת מניות בלבד באותה חברה, אם מיד לאחר המכירה היו בידי העוסק או העוסקים 90% לפחות מכוח ההצבעה באותה חברה; ובלבד שמכירת הנכסים בידי החברה לאחר שרכשה אותם בנסיבות האמורות תתחייב במס גם אם החברה אינה בגדר עוסק ביום המכירה.

ה. העברת כלל נכסי חברה לחברה אחרת – בנסיבות בהן קיימת זיקת בעלות בין החברות. דהיינו, 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 אחוז 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.

2. קרבה משפחתית בין הצדדים לעסקה - העברת עסק במלואו מעוסק לקרוב משפחתו³.
3. קריטריונים שאין עניינם קרבה בבעלויות בין הצדדים לעסקה - העברה בעקבות שינוי מבנה וארגון על פי סעיפים 103 עד 105 לפקודת מס הכנסה (מיזוגים) ובלבד שלא חל סעיף 30(א)(16)⁴ לחוק מע"מ, כיוון שתהליך האישור במס הכנסה הינו ממושך, תאושר החלת סעיף 20 לחוק מע"מ במיזוגים כבר במועד בו יומצא אישור בדבר הגשת הבקשה למס הכנסה.
4. מניעת נזק לקופה הציבורית - קיום חשש סביר לכך שהמוכר/נותן השירות לא ישלם את המס הנובע מהעסקה. קריטריונים רלבנטיים לעניין זה הם, בין היתר, התנהלות העוסק בעבר, שווי העסקה לעומת מחזור העסקאות של העוסק, האם העוסק מצוי בהליכי חדלות פירעון.
5. מורכבות העסקה לאור ריבוי יוצא דופן של מספר הצדדים לעסקה - לדוגמה, חברה הרוכשת מתחם חנויות מ-100 גורמים שונים, עוסקים ושאינם עוסקים.
6. רכישת נכסי חברה בישראל על ידי משקיעי חוץ - במקרים שבהם משקיעי חוץ רוכשים נכסים של חברות בישראל, חובת תשלום המס תחול על הרוכשים, משקיעי החוץ ("משקיע חוץ" - מי שמביא הון מחו"ל ובנסיבות בהן העסקה ממומנת ברובה מהון שמקורו בחו"ל).
7. מקרים חריגים - במקרים חריגים, כאשר לא חל אחד הקריטריונים שפורטו לעיל והממונה האזורי סבור שיש מקום להחיל את סעיף 20 לחוק מע"מ על העסקה - יועבר הנושא להחלטה של סמנכ"ל בכיר לאכיפת הגביה בצירוף המלצה מנומקת של ממונה מע"מ האזורי. לעניין זה יצוין, כי בקשות מטעם של קושי בתזרים מזומנים או גובה סכום העסקה, אינן נכללות בקריטריון זה.

מקרים בהם אין להחיל את סעיף 20 לחוק מע"מ

- כאשר המוכר/קונה הינו חדל פרעון.
- כאשר לקונה חובות באחד ממערכי המס האחרים ברשות המסים תישקל האפשרות שלא לאשר את הבקשה להחלת סעיף 20 לחוק מע"מ, על מנת שלא לסכל את אפשרויות הגביה של חובות הקונה מתוך מס התשומות לו הוא זכאי.
- לא תאושר בקשה לאחר מעשה - לא תאושר החלת סעיף 20 בדיעבד, כלומר לאחר שהקונה עשה דין לעצמו והוציא חשבונית עצמית ללא קבלת אישור מראש ממנהל מע"מ.

בדבר שאלות נוספות ניתן לפנות לרו"ח זוהר קומה: 04-6002153, zohark@britcpa.co.il

³ קרוב: בן/בת זוג, אחות, הורה, הורי הורה ובן/בת זוג של אחד מאלה.

⁴ יחול מס בשיעור אפס: מכירת מקרקעין ממוסד כספי או ממלכ"ר למוסד כספי או למלכ"ר, המתבצעת במסגרת שינויי מבנה העומדים בתנאי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה.