

סעיף 20 לחוק מע"מ – הוראת נוהל (מעודכנת)

הכותב: רו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ ביום 12.2.2023 פרסמה רשות המיסים הוראת נוהל מעודכנת (להלן: "הנוהל") בדבר הקריטריונים להחלת השימוש בהוראות סעיף 20 לחוק מע"מ (להלן: "החוק") המאפשרות להעביר את חובת תשלום המס מהמוכר לרוכש או למי שאינו צד לעסקה, בזו הלשון: "מי שאינו חייב בתשלום המס רשאי, בהסכמת המנהל ובתנאים שקבע, לקבל על עצמו את התשלום, ומיום ההסכמה דינו כדין החייב בתשלומו".

כאמור לעיל, ובניגוד להוראה הכללית שבסעיף 16 לחוק (לפיו המוכר/נותן השרות מוציא חשבונית מס ומשלם את מע"מ העסקאות שבעסקה, ואילו הרוכש/מקבל השרות זכאי לנכות את מס התשומות לפי הוראות הדין), המחוקק מאפשר בתנאים מסוימים להעביר את נטל תשלום המס בגין העסקה (קרי, מע"מ העסקאות), לפי בקשת העוסק/הרוכש ובהסכמת המוכר (ע"ג טופס 11א), מהמוכר לרוכש, ומאותו הרגע דינו של הרוכש ביחס לתשלום מס זה כדינו של המוכר (אילו הוא היה משלם את המס).

כאן המקום להזכיר כי סעיף 20 הינו סעיף וולנטרי, להבדיל למשל מהוראת סעיף 21 לחוק והתקנות מכוחו (תקנות 6א (חיוב מקבל השרות), 6ב (חיוב רוכש מקרקעין בעסקת אקראי) ו- 6ז (חיוב רוכש מתכות) לתקנות מע"מ) הקובעים שבמקרים הנ"ל חבות תשלום המע"מ בעסקה מוחלת על הרוכש/מקבל השרות(!!!), לפי העניין.

ברמה הפרקטית, ולאחר קבלת אישור לסעיף 20 ממנהל אזורי מע"מ, הרוכש ינפיק חשבונית מס עצמית באמצעותה ידווח על מע"מ העסקאות (במקום המוכר) וינכה מע"מ תשומות עבורו (ככל שהוראת החוק מאפשרת זאת).

הוראה ייחודית זו שבסעיף 20 נועדה בעיקרה להקל על צדדים קשורים ומוחלת בדרך כלל במקרים של קרבה משפחתית או קרבה בבעלויות בין המוכר/נותן השרות לבין הרוכש/מקבל השרות. עם זאת, בהוראת הנוהל מפורטים מקרים נוספים בהם ניתן לפנות למנהל מע"מ על מנת להעביר את נטל תשלום המס מהמוכר כאמור לעיל.

רשימת הקריטריונים איננה רשימה סגורה, עם זאת הוראת הנוהל מגדירה את קבוצות המקרים הייחודיים עם דוגמאות לצידן, כדלקמן:

א. קרבה בבעלות בין הצדדים לעסקה – העברת נכס לשותפות עם הקמתה או עם צירוף שותף לשותפות, העברת נכס מהשותפות בפירוק שותפות או בעת יציאת שותף משותפות (למשל, השותף היוצא מקבל עליו את חוב הדיווח ותשלום המס במקום השותפות), העברת נכס משותפות שהפכה לחברה בבעלות רוב השותפים (שהיו עוסקים), עצמאי/עוסק שפתח חברה בה מחזיק את רוב המניות, העברת כלל נכסי חברה אחת לחברה אחרת עם בעלות זהה בעיקרה (חברות אחיות, חברת אם ובת). וכל האמור, ובלבד שלא חל שיעור מס אפס בעסקה מכוח סעיף 30(א)(14) לחוק.

ב. קרבה משפחתית בין הצדדים לעסקה – העברת עסק מעוסק לקרוב משפחתו (מקרבה ראשונה לפי הפירוט בנוהל) אגב סגירת התיק האישי של העוסק ברשויות מע"מ.

ג. שינוי מבנה ומיזוג מכוח חלק ה-2 לפקודה – העברת נכסים במסגרת מיזוג (סעיף 103 לפקודה) או פיצול (סעיף 105 לפקודה). החברה הקולטת מבקשת לקבל על עצמה את חובת הדיווח ותשלום המס במקום החברה המעבירה, ובלבד שלא חל מס בשיעור אפס לפי סעיף 30(א)(16) לחוק.

ד. מורכבות העסקה לאור ריבוי יוצא דופן של מספר הצדדים לעסקה – מטעמי יעילות. למשל: חברה הרוכשת נכס/בניין מ-100 מוכרים שונים (עוסקים ושאינם עוסקים).

ה. עידוד הכנסת הון זר לישראל – במקרה בו משקיע חוץ רוכש נכס בישראל מעוסק ישראלי. התנאי להחלת סעיף 20 יהא בנסיבות בהן העסקה ממומנת ברובה באמצעות הון שמקורו בחו"ל. כאשר לקונה חובות מס באחד ממערכי המס האחרים ברשות המיסים (וזאת ע"מ שלא לסכל את אפשרויות הגבייה של חובות הקונה מתוך מס התשומות לו הוא זכאי).

אין לאשר החלת סעיף 20 לחוק בדיעבד!!! קרי, לאחר שהרוכש עשה דין לעצמו והוציא חשבונית עצמית ללא קבלת אישור מראש לכך.ו. מקרים חריגים – מעין סעיף "סל" – במקרה שלא חלים הקריטריונים לעיל ומנהל מע"מ האזורי סבור שיש מקום להחיל את סעיף 20 לחוק על העסקה, יועבר הנושא להחלטת סמנכ"ל/ית בכיר/ה לאכיפה וגבייה בצרוף המלצת המנהל האזורי. (מצוין, כי בקשה מטעמים של תזרים מזומנים או סכום העסקה לא תיכלל בקריטריון זה). נציין, כי ביחס לנוהל הקודם (שפורסם בחודש מרץ 2019) נגרע הקריטריון – מניעת נזק לקופה הציבורית – אשר הופעל במצבים בהם היה קיים חשש סביר לכך שהמוכר/נותן השרות לא ישלם את המס הנובע בעסקה מטעמים של התנהלות העוסק בעבר, שווי העסקה (לעומת מחזורי העסקאות של העוסק) או האם העוסק מצוי בהליכי חדלות פירעון. לטעמנו, קריטריון זה נגרע מהנוהל המעודכן עקב הסתירה עם ההוראה בו, כפי שיפורט להלן. הנוהל אף מונה מקרים בהם אין להחיל את הוראות סעיף 20 לחוק:

כאשר המוכר או הקונה נמצאים בהליכי חדלות פירעון.

(נזכיר כי סעיף 18 לחוק קובע הסדק ספציפי לפיו בעל תפקיד, מפרק/כונס, ישלם את המס החל בשל העסקה שביצע במקום העוסק. מצד שני, לעניין רוכש המצוי בחדלות פירעון- מס התשומות שייך לקופת חדלות הפירעון).

כאשר לקונה חובות מס באחד ממערכי המס האחרים ברשות המיסים (וזאת ע"מ שלא לסכל את אפשרויות הגבייה של חובות הקונה מתוך מס התשומות לו הוא זכאי). אין לאשר החלת סעיף 20 לחוק בדיעבד!!! קרי, לאחר שהרוכש עשה דין לעצמו והוציא חשבונית עצמית ללא קבלת אישור מראש לכך.

בכל אישור שיינתן לשם החלת סעיף 20 לחוק כאמור לעיל יצוין ע"י הגורם המאשר: כי האישור כפוף לעובדות המתוארות בבקשה, כי האישור מוגבל לעסקה הספציפית נשוא הבקשה, כי ניכוי מס התשומות בהסתמך על האישור כפוף להוראות החוק לעניין ניכוי מס תשומות).