



סמנכ"לית בכירה לאכיפת הגביה

תאריך: כ"א שבט תשפ"ג
12 בפברואר 2023
סימוכין: 674006

הוראת נוהל - קריטריונים להחלת סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975

רקע – סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף

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

סעיף זה חורג מהכלל הקבוע בסעיף 16 לחוק מס ערך מוסף 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 מס ערך מוסף דומה במהותו לסעיף 9ב לחוק מס קניה (טובין ושירותים), תשי"ב - 1952 ומסעיף 39א לפקודת המכס.

כפי שיובהר להלן, סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף מוחל במקרים של קרבה משפחתית או קרבה בבעלויות בין המוכר/נותן השירות לבין הקונה/מקבל השירות. בהוראה זו נקבעו גם סעיפים המאפשרים להחיל את סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף גם במקרים חריגים בהם אין קרבה בין הצדדים.

הקריטריונים העקרוניים להחלת סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף הינם כדלקמן:

- א. [קירבה בבעלויות בין הצדדים לעסקה.](#)
- ב. [קירבה משפחתית בין הצדדים לעסקה.](#)
- ג. [שינוי מבנה ומיזוג עפ"י חלק ה' 2 לפקודת מס הכנסה \(נוסח חדש\), התשכ"א – 1961.](#)
- ד. [מורכבות העסקה לאור ריבוי יוצא דופן של מספר הצדדים לעסקה \(צורכי יעילות\).](#)
- ה. [עידוד הכנסת הון זר לישראל.](#)
- ו. [מקרים חריגים.](#)

א. קירבה 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 מקימיה 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 מס ערך מוסף. 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 מס ערך מוסף. החברה מבקשת לקבל על עצמה את חובת הדיווח ותשלום המס במקום השותפות.
4. עצמאי הנרשם כחברה – אגב סגירת התיק האישי במס ערך מוסף וכאשר הוא מחזיק ברוב מניות החברה, ובלבד שלא חל סעיף 30(א)(14) לחוק מס ערך מוסף. 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, ובלבד שלא חל סעיף 30(א)(14) לחוק מס ערך מוסף. החברה הנעברת מבקשת לקבל על עצמה את חובת הדיווח ותשלום המס במקום החברה המעבירה.
לענין סעיפים קטנים 3-5 לעיל, רוב משמעותו החזקה של מעל 50% מהמניות.

ב. קירבה משפחתית בין הצדדים לעסקה:

העברת עסק מעוסק לקרוב משפחתו אגב סגירת התיק האישי של העוסק במס ערך מוסף – "קרוב של העוסק": בן/בת זוג, בן/בת, אחות, הורה, הורי הורה, בן/בת זוג של אחד מאלה, ובלבד שאין הם בגדר פסול דין או קטין כמשמעותם בחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, התשכ"ב - 1962.

**ג. שינוי מבנה ומיזוג עפ"י חלק ה' 2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש),
התשכ"א – 1961:**

מסירת הודעה או הגשת בקשה לרשויות מס הכנסה לשינוי מבנה ומיזוג עפ"י סעיפים 103-105 לפקודת מס הכנסה, ובלבד שלא חל סעיף 30(א)(16) לחוק מס ערך מוסף. החברה הקולטת מבקשת לקבל על עצמה את חובת הדיווח ותשלום המס במקום החברה הנקלטת.

ד. מורכבות העסקה לאור ריבוי יוצא דופן של מספר הצדדים לעסקה (צורכי יעילות):

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

ה. עידוד הכנסת הון זר לישראל:

במקרה בו משקיע חוץ רוכש נכס בישראל מעוסק, חובת תשלום המס תחול על הרוכש, משקיע החוץ. קריטריון זה יחול בנסיבות בהן העסקה ממומנת ברובה באמצעות הון שמקורו בחו"ל, אשר משקיע החוץ מביא לישראל.

ו. מקרים חריגים

במקרים חריגים, כאשר לא חל אחד הקריטריונים שפורטו לעיל והממונה האזורי סבור כי יש מקום לאשר החלת סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף על העסקה, יועבר הנושא להחלטה של סמנכ"ל/ית בכיר/ה לאכיפת הגביה בצירוף המלצה מנומקת של הממונה האזורי.

הבהרה: לעניין זה יצוין, כי בקשה מהטעם של קושי בתזרים מזומנים או סכום העסקה אינו נכלל בקריטריון זה.

מקרים בהם אין להחיל את סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף:

1. אין לאשר את החלת סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף כאשר המוכר/הקונה הינו בהליכי חדלות פירעון. לענין זה יצוין, כי בסעיף 18 לחוק מס ערך מוסף נקבע הסדר ספציפי לפיו על בעל התפקיד לשלם את המס החל בשל העסקה שביצע במקום העוסק. יתר על כן, לענין קונה המצוי בהליכי חדלות פירעון, מס התשומות בגין העסקה שייך לקופת חדלות הפירעון.

2. אין לאשר את החלת סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף כאשר לקונה **חובות באחד ממערכי המס האחרים ברשות המסים**, וזאת על מנת שלא לסכל את אפשרויות הגביה של חובות הקונה מתוך מס התשומות לו הוא זכאי.

3. אין לאשר את החלת סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף לאחר מעשה, קרי לאחר שהקונה עשה דין לעצמו והוציא חשבונית עצמית ללא קבלת אישור מראש.

כללי מסגרת להחלת סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף :

בכל אישור שיינתן להחלת סעיף 20 לחוק מס ערך מוסף יצוין ע"י הגורם המאשר:

1. כי האישור כפוף לעובדות המתוארות בבקשה.
2. כי האישור מוגבל לעסקה הספציפית נשוא הבקשה.
3. כי ניכוי מס תשומות בהסתמך על האישור הינו בכפוף להתקיימות התנאים לניכוי מס תשומות שבדין.

בכבוד רב,

נטע סבח

נטע סבח