



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

חברים נכבדים אנו
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 962

נושאי השבוע:

מע"מ

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

מיסוי בינלאומי

רשות המיסים "שמה פס"
על ניכוי במקור

מיסוי מקרקעין

המטוטלת זזה, ינוכה פחת
בחישוב שבח מדירת
מגורים, שהושכרה במסלול
הפטור

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

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 מאפשרות זאת).

הוראה ייחודית זו שבסעיף 20 נועדה בעיקרה להקל על צדדים קשורים ומוחלת בדרי"כ במקרים של קרבה משפחתית או קרבה בבעלויות בין המוכר/נותן השירות לבין הרוכש/מקבל השרות.

עם זאת, בהוראת הנוהל מפורטים מקרים נוספים בהם ניתן לפנות למנהל מע"מ ע"מ 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 ה2 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 ושאינן 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.

ו. מקרים חריגים - מעין סעיף "סל" - במקרה שלא חלים הקריטריונים לעיל ומנהל מע"מ האזורי סבור שיש מקום להחיל את סעיף 20 לחוק על



בשל העסקה שביצע במקום העוסק. מצד שני, לעניין רוכש המצוי בחדלות פירעון- מס התשומות שייך לקופת חדלות הפירעון).

2. 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).

3. 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).

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) יובל אבוחצירא, ממשרדנו.

מיסוי בינלאומי - רשות המיסים "שמה פס" על ניכוי במקור

לישראל, עליה ליישם את הוראות ניכוי מס במקור כדין".

נמחיש את הדוגמה המובאת בסיפא לעמדה: סניף קפריסאי של החברה הישראלית, משתמש בתוכנה שבבעלות חברה קפריסאית אף היא. כאשר הסניף משלם לחברה הקפריסאית תמלוגים בגין שימוש בתוכנה, העברת התמלוגים מחשבון הבנק הקפריסאי של הסניף לחשבון הבנק הקפריסאי של חברת התוכנה חייב בניכוי במקור בישראל.

דוגמה נוספת היא כאשר יחיד ישראלי רוכש נכס להשקעה ביוון, ומממן חלק מרכישת הנכס באמצעות משכנתא מבנק יווני. קבלת דמי השכירות ותשלומי המשכנתא מתבצעים באמצעות חשבון בנק מקומי. לכאורה, על פי הוראות הפקודה והעמדה, הריבית על המשכנתא שמשלם היחיד מחשבון הבנק היווני שלו לבנק המממן, חייבת בניכוי במקור לרשות המיסים בישראל, בשיעור של 10% על פי הוראות האמנה בין ישראל ליוון.

העסקה, יועבר הנושא להחלטת סמנכ"ל/ית בכירה 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:

1. 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

לאחרונה פרסמה רשות המיסים רשימה של עמדות חייבות בדיווח לשנת 2022. השבוע אנחנו מבקשים דווקא להתעכב על עמדה חייבת בדיווח אשר **הוסרה** מרשימת העמדות - **עמדה מס' 25/2016: תשלומים של תושב ישראל באמצעות סניף או חשבון בנק מחוץ לישראל.**

בהנחיות באשר לעדכון עמדות חייבות בדיווח שפרסמה רשות המיסים ("ההנחיות"), מצוין שרשות המיסים תבחן מעת לעת את העמדות החייבות בדיווח אשר פורסמו על ידה בעבר, כך, שיייתכן שבנוסף לעמדות החדשות שיפורסמו, יגרעו עמדות אחרות או לחילופין ימוזגו עם עמדות חדשות.

על פי העמדה, "על משלם תושב ישראל באמצעות סניף מחוץ לישראל ו/או חשבון בנק מחוץ לישראל, חלות כל הוראות פקודת מס הכנסה ותקנותיה לעניין ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ ולתושבי ישראל, לדוגמה, במקרה בו חברה תושבת ישראל משלמת תשלום לצד ג' באמצעות חשבון בנק מחוץ

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



בהנחיות מובהר שגריעת עמדה חייבת בדיווח ממעמדה כחייבת בדיווח בשנה מסוימת מתייחסת לאותה שנה בלבד ואילך ואינה גורעת מתוקפה של העמדה בשנים שקדמו לשנת הגריעה. **העמדה הנדונה מבוטלת החל מדוחות המס לשנת 2022 ואילך.**

עוד מובהר כי גריעת עמדה חייבת בדיווח אינה משנה את העמדה המקצועית של רשות המסים וכי עצם גריעתה מרשימת העמדות החייבות בדיווח בשנה מסוימת, לא משליכה על עמדת הרשות בנושא, אלא אם רשות המסים פרסמה באופן פוזיטיבי אחרת. **המשמעות היא שאין שינוי בעמדה המקצועית ושעדיין יש ליישם את הוראות הניכוי במקור המפורטות בפקודה במקרים המתאימים.**

לא ברור מדוע נמחקה עמדה זו אף שהרשות לא נסוגה פוזיטיבית מעמדתה. ייתכן שמפאת הקושי בעמידה בכללי הניכוי במקור בפועל, או מפאת מיעוט המקרים לאור הוראות סעיף 4 לפקודה ואמנות המס, כמתואר לעיל.

במציאות בה יחידים וחברות מעבירים כספים לחו"ל, אך נותרים תושבי מס ישראלים, חשוב לזכור שעדיין חלות עליהם הוראות הניכוי במקור ולהיערך בהתאם.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) גדי אלימי, ממשרדנו.

בעניין זה נדגיש, כי בסעיף 4א(ב)(2)(ב) לפקודה נקבע שעל אף כללי מקום הפקת הכנסה "הרגילים" לפיהם מקום הפקת הכנסה מריבית ותמלוגים הוא מקום מושבו של המשלם, יראו את מקום הפקת ההכנסה מחוץ לישראל, גם כאשר המשלם הוא תושב ישראל - אם התשלום מהווה הוצאה של מפעל הקבע של תושב ישראל מחוץ לישראל.

גם באמנות המס שישראל צד להן, סעיף הריבית קובע שמקום שיש למשלם הריבית מוסד קבע במדינה הזרה אשר בקשר אליו נוצרה ההתחייבות בשלה משתלמת הריבית, ומוסד קבע זה נושא בנטל הריבית, יראו את הריבית כאילו מקורה במדינה שבה נמצא מוסד הקבע. בדומה, סעיף התמלוגים קובע שמקום שיש למשלם התמלוגים מוסד קבע או בסיס קבוע במדינה הזרה, אשר בקשר אליהם נוצרה ההתחייבות לשלם את התמלוגים, ומוסד קבע או בסיס קבוע זה נושאים בנטל התמלוגים, יראו את התמלוגים כנובעים במדינה שבה נמצאים מוסד הקבע או הבסיס הקבוע.

לכן, במקרים אלו, בשל העובדה שהאמנה גוברת על הוראות הדין הפנימי, לא יחולו הוראות הניכוי במקור הקבועות בפקודה.

מיסוי מקרקעין - המטוטלת זזה, ינוכה פחת בחישוב שבה מדירת מגורים,

שהושכרה במסלול הפטור

בעוד שהעוררת הגישה שומה עצמית כך שמשווי הרכישה לא נוכה פחת (באשר פחת לא נוכה מעולם) קבעו רשויות מסמ"ק בשומות שהוציאה לה כי כן ינוכה הפחת המחושב לשנות ההשכרה, הפטורה. פועל יוצא ישיר משומת המנהל כי השבח שחושב היה גבוה הרבה יותר, ועימו גם מס השבח בו חויבה העוררת. המחלוקת הגיעה לפתחה של ועדת הערר.

תמצית פסק הוועדה

מחלוקת עזה הייתה בין עמדות חברי הוועדה. ההכרעה נפלה בדעת רוב שכתבה השופטת וינשטיין.

להלן עקרי הפסק:

אין כל שוני בין המקרה דכאן לבין פס"ד וימן (משנת 2016), אף אותו כתבה השופטת וינשטיין.

ביום 16.3.2023 ניתן פס"ד ברוב דעות של ועדת ערר במיסוי מקרקעין בעניינה של שרה בצלאל (להלן - העוררת) (נו"ע 8935-09-22), אשר קבע כי על רשויות מיסוי מקרקעין לנכות משווי הרכישה של דירת מגורים שנמכרה, פחת, לתקופה בה הושכרה דירת המגורים, למגורים - ב"מסלול הפטור".

תמצית העובדות הרלוונטיות:

דירת מגורים הושכרה משנת 2012 לכתשע שנים. הכנסות שכ"ד דווחו לפקיד השומה בדוחות השנתיים, במסלול הפטור (הכנסות שכ"ד נמוכות מתקרת הפטור בחוק, מאפשרות לפי בחירה, פטור ממלא ממס הכנסה על מלוא מחזור ההכנסה). הדירה נמכרה בשלהי 2021.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



הלכת PIV

כל צד סובר כי הלכת PIV (ראה מבזק מספר 809) תומכת בעמדתו, ולדעת הרוב: "נישום שבחר במסלול הפטור ממס ובדרך זו "איפס" למעשה את הכנסתו החייבת - דינו כדין מי שניכה את מלוא סכום הפחת (כמו גם הוצאות נוספות שהיו מותרות לו אילו בחר במסלול המלא), ברור לפיכך, כי אותו נישום אינו זכאי שוב לניכוי הוצאה זו של פחת בעת מכירת הדירה, מאחר והלכה למעשה קיבל את ניכוייה כבר פעם אחת.

מכאן, ובכדי שלא ייזקף לו שווי רכישה ביתר, הכולל פעם נוספת את סכום הפחת - יש להפחית משווי הרכישה של הדירה את הפחת הניתן לניכוי בגין אותה דירה, בכדי להגיע לתוצאת מס אמת בקביעת מס השבח בעסקת המכירה של הדירה".

הלכת PIV, קבעה כי לא ינוכה לצורכי שבח פחת, אשר לא נתבע לצורכי מס כניכוי מהכנסה חייבת שדווחה. במסלול הפטור אין הכנסה חייבת: הכל פטור, ויש לראות המצב כאילו נוכה מההכנסה הפחת המחושב והיתרה הופטרה ממס.

תימוכין לוגיים, סעיף 18 לפקודה

"סעיף 18 לפקודה מורה לנו כי ביחס להכנסה פטורה ממס רואים את כל ההוצאות שהיו לנישום לשם השגת ההכנסה הפטורה - כמותרות בניכוי רק כנגד ההכנסה הפטורה. כך ביחס להוצאות שוטפות, כך ביחס לפחת. מהוראה זו ברור כי כאשר כל הכנסתו של אדם היא הכנסה פטורה - אזי כל ההוצאות שהיו לו לצורך השגת ההכנסה הפטורה - נחשבות כמי שהותרו בניכוי כנגד ההכנסה הפטורה." "במילים אחרות, במתן פטור ממס להכנסה יש משום מיצוי מלא ושלם של כל ההוצאות שניתן לייחס להכנסה זו".

סעיף 122 - 10% מס מחזור

"אם רואים את הנישום הבוחר במסלול המס המופחת (10% מס - א.ח.א.כ) כמי שניצל את אפשרות השימוש בפחת, בעת חישוב מס השבח במכירת הדירה שהושכרה ודמי השכירות חויבו במס בשיעור 10% - אזי על אחת כמה וכמה ובבחינת "קל וחומר" שרואים את הנישום שבחר במסלול המס של

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

הפטור המלא כמי שניצל את אפשרות השימוש בפחת!

ובסיכום, לדעת הרוב: "על כן, ובהתאם להלכת PIV ברירת המחדל היא לראות בעוררת ובעלה המנוח כמי שניכו את מלוא הסכומים הניתנים לניכוי כפחת מההכנסתם מדמי השכירות. על כן, יש להפחית את מלוא סכומי הפחת משווי הרכישה בעת חישוב מס השבח בגין מכירת הדירה".

בשולי הפסק:

- עניין דומה נדון ונקבע בדעת רוב, כמוזכר לעיל, בעניין וימן.
 - תובענה ייצוגית בעניין דומה הוגשה בעניין רשף חן ואושרה, ובקשת רשות ערעור של רשות המיסים לביהמ"ש העליון נדחתה. (ראו מבזק מס 934).
 - עם זאת הסוגייה עצמה נותרה לברור משפטי שטרם מוצה.
 - לא למותר לצטט נקודה חשובה מעמדת המיעוט, בוועדת הערר דנן:
"הכלל המנחה, שראוי שיהיה נר לרגלינו הוא, שכאשר רשויות המדינה - באמצעות המחוקק - פונות אל הציבור על מנת שיסייע להן, ומפתות אותו לעשות כן בעזרת פטור מובטח ממס (מסלול הפטור - א.ח.א.כ), מן הראוי שיעשו זאת בשקיפות מלאה, ובלשון ברורה וחד משמעית, המבהירה ומסבירה גם את השלכות הפעולה הנ"ל על האזרח, בחקיקה ראשית ובחוק עצמו.
- (ולא בדרך פרשנות משפטית, כפי שנקבע בדעת הרוב כאן. א.ח.א.כ.)
- "...דהיינו לפי סעיף 122: תשלום מופחת ללא הגבלה בתקרה במישור מס ההכנסה והמביא עימו התחשבות של הפחת בעת המכירה במישור מיסוי מקרקעין, לעומת חוק הפטור: מתן פטור (עד לתקרה) וחיוב במלוא שיעור המס (לאחריה) במישור מה הכנסה, ואי התחשבות לגבי הפחת בעת המכירה, במישור מיסוי מקרקעין".
- לטעמנו, דרשת הכרעה ברורה וחדשה של ביהמ"ש העליון.
- לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) יש חיבה, ממשרדנו.