



החטיבה המקצועית

החלטת מיסוי : 3963/15 תחום החלטת המיסוי : מס ערך מוסף

הנושא : החבות במע"מ במכירת זכויות במקרקעין- החלטת מיסוי שאינה בהסכם

רקע עובדתי :

מלכ"ר אשר ברשותו מקרקעין (להלן – "המשכיר" ו-"המקרקעין", בהתאמה) משכיר את המקרקעין למלכ"ר אחר (להלן – "השוכר"), כאשר המקרקעין מושכרים לשוכר לצורך פעילות דומה לפעילותו של המשכיר.

הבקשה :

במקרה בו מלכ"ר משכיר נכס מקרקעין למלכ"ר אחר, לצורך פעילות אשר משתלבת בפעילות המלכ"ר המשכיר, נראה בכך חלק מפעילותו המלכ"רית והאינטגרלית של המלכ"ר המשכיר, ולכן לא יוטל עליו מס ערך מוסף על השכרת מקרקעין בשל עסקת אקראי, אלא רק מס שוכר בהתאם להוראות סעיף 4 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – "החוק").

תמצית הסדר המס ותנאיו :

להלן עמדתנו בשים לב לנסיבות המקרה-

1. הגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק קובעת :

"עסקה - כל אחת מאלה :

(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד.

(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר.

(3) עסקת אקראי".

2. הגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק קובעת :

"עסקת אקראי-

(1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי.

(2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספי.

(3) מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין; לעניין זה, "זכות במקרקעין" ו"קבוצת רכישה" – כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963

3. סעיף 4 לחוק קובע:

(א) על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת ריווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת. בסעיף קטן זה, "שכר" – למעט מלגה שניתנה לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור בסעיף 9(29) לפקודת מס הכנסה.

(ב)...."

4. סעיף 43א' לחוק קובע:

"(א) במכירת מקרקעין על ידי עוסק פטור או במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי, זכאי החייב במס לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס ששולם בשל רכישת המקרקעין והשבחתם (בסעיף זה – הרכישה) אם יש בידו, בשל הרכישה האמורה, חשבונית מס או מסמך אחר שאישר המנהל המעיד על תשלום המס כאמור, והמס לא נוכה.

(ב) האמור בסעיף קטן (א) לא יחול במכירת מקרקעין כאמור בסעיף 30(א)(16), אולם מלכ"ר או מוסד כספי שהוא חברה קולטת במיזוג או חברה חדשה בפיצול, לפי הענין, יהיה זכאי לנכות, בעת שימכור את המקרקעין, מהמס שהוא חייב בו את המס ששולם בשל רכישת המקרקעין בידי החברה המתמזגת או החברה המתפצלת, לפי הענין, אם יש בידו חשבונית על המס ששילמה והמס לא נוכה.

(ג) סך הניכוי מהמס לפי סעיפים קטנים (א) או (ב) לא יעלה על המס שהחייב במס חייב בו בשל מכירת המקרקעין.
(ד) בסעיף זה –

"המס ששולם" – סכום המס הכלול בחשבוניות המס, או במסמך האחר, לפי הענין, כשהוא מוכפל במדד שפורסם לאחרונה לפני יום מכירת המקרקעין ומחולק במדד שפורסם לאחרונה לפני יום תשלום המס, בניכוי סכומי המס הניתנים לניכוי כפחת לפי סעיף 21 לפקודת מס הכנסה, ולפי כל דין אחר.

"השבחה" – כל ההוצאות שהוציא המוכר מיום הרכישה ועד ליום המכירה לשם השבחתם של המקרקעין שאינן מותרות בניכוי לפי פקודת מס הכנסה.

"מדד" – כהגדרתו בסעיף 93."

5. סעיף 38 (א) לחוק קובע:

"(א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך."

6. ככלל, מלכ"ר אינו חייב במע"מ בגין פעילותו המלכ"רית ובהתאם לסעיף 38 לחוק אינו רשאי לנכות בגינה מס תשומות.
7. בהתאם לסעיף 4 (א) לחוק, מלכ"ר משלם על פעילותו מס שכר.
8. בעסקאות מסוג "עסקת אקראי" כמשמעותה בסעיף 1 בחוק, גם המלכ"ר חייב במע"מ.
9. החלופה השנייה של הגדרת "עסקת אקראי" שבסעיף 1 לחוק קובעת שמכירת מקרקעין לחייב במס, קרי, עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי היא עסקת אקראי.
- החלופה איננה מבחינה בין מכירה שהיא חלק מהפעילות המלכ"רית לבין מכירה אחרת. כך או כך, מדובר בעסקת אקראי החייבת במס.
- לא למותר להזכיר בהקשר זה כי, הגדרת מכר בחוק מע"מ כוללת גם השכרת נכס.
10. כאמור לעיל, נוסף וללא קשר עם החיוב לפי סעיף 4 (א) לחוק, המשכיר חייב במס בגין עסקת אקראי שהוא מבצע במקרקעין ולפי סעיף 43א' לחוק הוא רשאי לנכות את סכומי המע"מ ששילם בגין רכישת והשבחת אותם המקרקעין.
11. לאור האמור לעיל עמדנו הינה כי ההכנסה מהשכרת המקרקעין חייבת במס ערך מוסף בשיעור מס מלא, מכוח חלופה שנייה להגדרת "עסקת אקראי" כאשר החייב במס הוא הגוף המשכיר את הנכס, בהתאם להוראות תקנה 66 ב(ב)(2) לתקנות.
12. יצוין כי בהחלטת מיסוי מס' 7985/15 קבענו כי בעסקאות של מכירת מקרקעין בין שני מלכ"רים, בעלי מטרות מלכ"ריות זהות ניתן, בתנאים מסוימים, להשכיר גם במחירים הנמוכים משווי שוק.
13. הסוגיה ועמדנו הובאו בתמצית בלבד.
14. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.
15. החלטה זו מבטלת מיום פרסומה עמדות מקצועיות שניתנו בעבר ע"י הנהלת רשות המיסים, המשרדים האזוריים או גורם אחר, במידה ונקבע בהן אחרת.