מדינת ישראל

<u>החלטת מיסוי</u> 9032/17
<u>תחום החלטת המיסוי</u>: מס ערך מוסף

<u>הנושא:</u> בקשה לפתיחת תיק עוסק מורשה בגין רכישת דירת נופש המיועדת להשכרה – החלטת מיסוי בהסכם

<u>העובדות:</u>

1. בהתאם להוראות הסכם נאמנות שנערך בין נאמן, תושב ישראל (להלן- "**הנאמן**") לבין הנהנה (להלן- "**הנהנה**") שהינו תושב חוץ, רכש הנאמן, בנאמנות עבור הנהנה, דירת נופש (להלן- "**דירת הנופש**") מחברה תושבת ישראל (להלן - "**החברה**").

2. על פי ההסכם לרכישת דירת הנופש מהחברה (להלן- "**הסכם הרכישה**") חתם הנאמן במועד החתימה על הסכם הרכישה גם על הסכם לניהול מלונאי (להלן- "**הסכם ניהול**") עם חברה תושבת ישראל (להלן- "**חברת הניהול המלונאית**").

3. על פי הסכם הרכישה והסכם הניהול, הבעלים של דירת הנופש, קרי, הנהנה, יהיה רשאי בעצמו להשתמש בדירת הנופש ובחניה, (להלן- "**המלון**") , לפרק זמן שלא יעלה, במצטבר, על 182 לילות מידי שנה קלנדרית. כמו כן, מתחייב הנהנה להעמיד את היחידה להשכרה מלונאית לציבור הרחב לתקופה שלא תפחת, במצטבר, מ- 183 לילות מידי שנה קלנדרית, באמצעות חברת הניהול המלונאית. לנהנה ו/או לנאמן אין כל שיקול דעת או השפעה בקבלת ההחלטות בכל הנוגע לאחזקה, ניהול ותפעול המלון וכן להשכרת דירת הנופש.

4. הכנסות חברת הניהול בגין השכרת דירת הנופש מתחלקות בין חברת הניהול המלונאית לבין בעל דירת הנופש, על פי הסכם הניהול ביניהם.

<u>הבקשה:</u>

אישורנו כי הנאמן יהא רשאי להירשם כ"עוסק" עפ"י סעיף 52 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן-"**החוק**") בשל הפעילות המתוארת לעיל.

<u>תמצית הסדר המס ותנאיו:</u>

1. סעיף 52 לחוק קובע:

"**(א) עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי חייבים ברישום, במועד ובדרך שנקבעו.**
(ב) אדם שהוכיח, להנחת דעתו של המנהל, שהוא מקים עסק, רשאי להירשם כעוסק ומשנרשם דינו לכל דבר וענין כדין עוסק".

2. על פי הסכם הניהול עולה כי לנאמן ו/או לנהנה אין תפקיד כלשהו במנגנון ההשכרה של דירת הנופש ואין שיקול דעת בכל הקשור לקבלת החלטות בקשר להשכרתו , קרי, הנ"ל אינם מעורבים בהשכרת דירת הנופש, בתחזוקה או במתן שירותים ללנים בה.
יתר על כן, לחברת הניהול המלונאית שיקול דעת בלעדי בכל הקשור לקבלת החלטות בקשר להשכרה דירת הנופש וכן תחזוקתה ואספקת השירותים לאורחים אגב ההשכרה.

3. לאור העובדה כי לא הוכח קיומו של עסק על פי המבחנים שנקבעו בע"א 111/83 **אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נגד מנהל מע"מ**, לאור פס"ד **רוני שובל** בה נדחתה בקשת המערערים להירשם כ"חייב במס" על פי החוק ולאור פס"ד ע"מ 59149-12-13 **- דן יערי נגד מנהל מע"מ ת"א 3**, בה נדחתה בקשת המערער לנכות את מס התשומות בשל רכישת דירת נופש, עמדתנו היא כי העמדת היחידה להשכרה באמצעות חברת ניהול מלונאית כאמור אינה עולה לכדי פעילות עסקית המאפשרת רישום הנאמן או בעל היחידה כ"עוסק" לפי סעיף 52 לחוק.

4. יצוין, כי עמדתנו זו אף הובהרה בהוראת פרשנות 4/94 העוסקת ב "רכישת מקרקעין על ידי אדם פרטי- רישום כ"עוסק" לעניין מס ערך מוסף", שם נקבע כי:

"**רכישת דירות נופש בבתי מלון, ככלל, אין לרשום את רוכש הדירה כ"עוסק**".

5. יובהר, כי העמדת דירת הנופש לרשות חברת הניהול המלונאית, לשם השכרתה, הינה בבחינת "עסקת אקראי" במקרקעין, כהגדרתה בסעיף 1 לחוק וחובת תשלום המס תחול על חברת הניהול המלונאית, בהתאם להוראות תקנה 6ב' לתקנות מס ערך, התשל"ו- 1976.

6. הסוגיה ועמדתנו הובאו בתמצית בלבד.

7. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים