

**שאלה 10 (10%)**

חברת אברהם אברהמי לבניה בע"מ (להלן: "החברה") רשומה כ"עוסק מורשה" לעניין חוק מע"מ, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"). החברה עוסקת בענף הבניין. להלן מספר אירועים שקרו במהלך העסק:

**אירוע מס' 1**

החברה בונה במסגרת פרויקט בירושלים בניין בן 14 קומות ובו 50 דירות מגורים בנות 3 חדרים (זהות). החברה ניכתה את מלוא מס התשומות הקשור בבניה. החברה מכרה במסגרת הפרויקט 30 דירות לעמותת "עזר למשתכן" (להלן: "העמותה"). התמורה עבור הדירות בסך 30 מיליון ש"ח כולל מע"מ, שולמה לחברה בשני תשלומים - מחצית עם החתימה על החוזה (1.7.12) והמחצית השנייה בתום שנת הבדק ממועד מסירת הדירות לעמותה, דהיינו שנה לאחר מסירת הדירות בפועל לעמותה (1.10.13). המימון לרכישת הדירות התקבל בידי העמותה מתרומות ומסיוע של גופים מסחריים בארץ ובחו"ל. העמותה רכשה את הדירות ומשכירה אותם לדיירים זכאים במחיר של 300 ש"ח לחודש (יצוין כי שכר דירה של דירה בבניין הינו 2,500 ש"ח לחודש). העמותה גובה את דמי השכירות מהדיירים הזכאים בתשלום אחד עבור כל השנה מייד עם מסירת הדירה לדיירים הזכאים.

עורך הדין שייצג את העמותה אל מול החברה במסגרת עריכת ההסכמים מבצע זאת בהתנדבות. גובה שכר טרחה עו"ד בגין ליווי לקוח בעסקאות דומות הינו 5,000 ש"ח לכל דירה.

**אירוע מס' 2**

הדירות הנתרות בבניין שהחברה לא הצליחה למכור עם סיום הבניה, הושכרו למגורים. מחצית מהדירות הושכרו לתקופה של שנה אחת ומחצית מהדירות הושכרו לתקופה של 7 שנים.

**נדרש: אירוע מס' 1 (6 נקודות)**

- א. מה דין התרומות שהתקבלו בידי העמותה לצורך רכישת הדירות.
- ב. האם מכירת הדירות על ידי החברה לעמותה הינה עסקה החייבת במס? אם כן, מהו מועד החיוב במס?
- ג. מה מחיר עסקת ההשכרה המבוצעת על ידי העמותה ומה מועד החיוב במס.
- ד. מה מחיר העסקה של העורך דין? ומה מועד החיוב במס?

**נדרש: אירוע מס' 2 (4 נקודות)**

ה. מהם היבטי המס הרלבנטיים מבחינת החיוב במס, שיעור המס, מחיר העסקה וניכוי מס התשומות.

**הערה:** נמקי/ תשובותיך תוך התייחסות לסעיפי החוק והתקנות שהותקנו על פיו.

**פתרון**

**אירוע מס' 1: בניית דירות ומכירתן לעמותה**

- א. מה דין התרומות שהתקבלו בידי העמותה לצורך רכישת הדירות  
אין אירוע מס בקבלת התרומות אצל העמותה, אשר אנו מניחים שהיא רשומה כמלכ"ר. שונים היו הדברים אם המקבל היה עוסק, שכן אז היה חל סעיף 12 לחוק ואצלו התרומה תיחשב לחלק מעסקאותיו.
- ב. האם מכירת הדירות על ידי החברה לעמותה הינה עסקה החייבת במס? אם כן, מהו מועד החיוב במס?

החברה המוכרת רשומה כעוסק מורשה ומכירת הדירות נחשבת לעסקה בהתאם לסעיף קטן (1) להגדרת "עסקה" שבסעיף 1 לחוק, כ"מכירת נכס... בידי עוסק במהלך עסקו...". ללא תלות בזהות הרוכש, בין שהוא אדם פרטי, מלכ"ר, מוסד כספי, או עוסק.

**מועד החיוב במס:**

ביום 1.7.12 לגבי מחצית הסכום שהתקבל - באותו יום. זאת, לפי סעיף 129(1) לחוק.

ביום 1.10.12 לגבי מחצית הסכום השניה - עם מסירת הדירות. זאת, לפי סעיף 28(א) לחוק.

מועד החיוב במס נקבע לפי סעיף 28(א) [בסיס מצטבר] במשולב עם סעיף 129(1) לחוק [בסיס מזומן]. סעיף 28(א) קובע שמועד החיוב במס יהיה עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה. לפיכך, יחול מועד החיוב במס ביום 1.10.12, עם מסירת הדירות לגבי מחצית הסכום השניה, אף שזו התקבלה רק כעבור שנה. סעיף 129(1) לחוק קובע שמקדמות או כל תשלום שהתקבל אצל עוסק שסעיף 28 חל עליו לפני מועד החיוב במס, יחול מועד החיוב במס במועד תשלומו. כלומר, סעיף 129(1) מקדים את מועד החיוב במס הרגיל לפי סעיף 28(א) אשר פועל לפי בסיס מצטבר, כפי שחל במקרה זה.

**ג. מה מחיר עסקת ההשכרה המבוצעת על ידי העמותה ומה מועד החיוב במס?**

תחילה נציין שהגדרת "מכר" בסעיף 1 לחוק כוללת גם השכרת נכס, כך שיש לראות את המלכ"ר כמבצע "מכר" של מקרקעין במחיר 300 ₪ לחודש במקום 2,500 ₪ לחודש שהוא מחיר השוק של שכירות מעין זו. ברם, "מכר" זה לא יכלול במסגרת "עסקה" ולא ב"עסקת אקראי". כדי שההשכרה ("מכר") תיחשב לעסקה, ההשכרה חייבת להיות לעוסק, או למלכ"ר, או למוסד כספי. מאחר שההשכרה במקרה דנן היא לאנשים פרטיים אין זו "עסקת אקראי" לפי סעיף קטן (2) להגדרת "עסקת אקראי" ולפיכך אין זו כלל עסקה. הדבר מייתר את ההתייחסות למחיר ולמועד החיוב<sup>1</sup>.

**ד. מה מחיר העסקה של העורך דין? ומה מועד החיוב במס?**

עורך הדין התנדב לעשות את השירות לעמותה ללא תשלום. כאן נשאלת השאלה האם להתנדבות זו ייקרא בכלל "עסקה".

"עסקה" היא מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו. ייתכן שבלשון היום יום מדובר בשירות אולם בהגדרת "שירות" בסעיף 1 לחוק נקבע ש"שירות" הינו "כל עשייה בתמורה למען הזולת...". מאחר שלא היתה כאן תמורה, אין מדובר ב"שירות" כמשמעותו בסעיף 1 לחוק ועקב כך גם אין זו עסקה. לפיכך, הדבר מייתר את השאלות לגבי מחיר העסקה ולגבי מועד החיוב במס.

<sup>1</sup> למעלה מן הנדרש, נתייחס בכל אופן למחיר העסקה, אילו היתה זו עסקה.

מחיר העסקה ייקבע בדרך כלל לפי סעיף 7 לחוק וזאת בהתאם למחיר שהוסכם בין הצדדים ובמקרה זה 300 ₪. לעתים מתערב סעיף 10 לחוק בקביעת המחיר וקובע שהמחיר יהיה לפי מחיר השוק (דהיינו, 2500 ₪ במקרה דנן) אם התקיים אחד משלושת התנאים:

1. המחיר מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים;
2. לעסקה לא נקבע מחיר;
3. תמורת העסקה כולה או מקצתה איננה בכסף.

במקרה דנן אין יחסים מיוחדים בין השוכרים לבין העמותה. אנו מניחים שאין היכרות קודמת או היכרות מיוחדת בין הצדדים וכל מה שמביא את השוכרים לבנין הוא היותם דיירים זכאים.

כמו כן, לעסקה נקבע מחיר וכולה בכסף, כך שגם שני התנאים הנוספים לא מתקיימים.

## אירוע מס' 2: השכרת דירות שמיועדות למכירה

### א. העמדת הדירות להשכרה (שימוש לצורך עצמי)

"מכר" לפי סעיף 1 לחוק כולל גם "שימוש לצורך עצמי", כמשמעותו בסעיף 1 לחוק. שימוש לצורך עצמי כולל בפיסקה (2) שבו "שימוש לצרכי עסק בנכסי העסק מסוג ששר האוצר קבע ובתנאים שקבע".

תקנה 1(2)(ג) לתקנות מע"מ, התשל"ו-1976 באה לפתור בעיה שהתעוררה אצל קבלני בנין אשר בנו בתים למכירה אולם בצוק העתים לא הצליחו למוכרן, כך שנאלצו בתקופת הביניים להשכירם. הבעיה שהתעוררה נבעה מכך שתקנה 1(2) רישא קבעה עוד קודם לכן ששימוש במקרקעין על ידי קבלן לשם השכרה פטורה ממס לפי סעיף 131(1) ייחשב לשימוש לצורך עצמי, דהיינו למכר. כלומר, קבלן, אשר בנה בניין דירות למכירה ולא הצליח למכור חלק מהן והשכירן, נחשב הדבר כאילו מכר את הדירות שנאלץ להשכיר, אף שלא מכרן ממש. הדבר יצר אצלו בעיות נזילות משום שהיה חייב ליטול הלוואות כדי לממן את סכום מס העסקאות.

לפיכך, תקנה 1(2)(ג) הביאה פתרון לבעיה וקבעה תנאים שבהם ההשכרה לא תיחשב לשימוש לצורך עצמי. אחד התנאים הוא שתקופת ההשכרה לא תעלה על 24 חודשים. לפיכך, ההשכרה של מחצית הדירות לתקופה של שנה אחת לא תיחשב לשימוש לצורך עצמי ולא יהיה בהעמדת הדירות להשכרה משום אירוע מס. עצם ההשכרה למגורים - פטורה ממס לפי סעיף 131(1) לחוק. לעומת זאת, העמדת הדירות להשכרה של המחצית השניה לתקופה של 7 שנים תיחשב לאירוע מס ולשימוש לצורך עצמי. עסקת ההשכרה תיחשב לשינוי ייעוד ותתחייב בשיעור מס רגיל לפי מחיר השוק שבו נמכרות דירות מסוג זה. השכרת הדירות כשלעצמה תהיה בפטור לפי סעיף 131(1) לחוק.

### ב. ניכוי מס תשומות בגין בניית הדירות

ניכוי מס תשומות יותר לגבי שתי המחציות של הדירות. במחצית הראשונה לא היה אירוע מס ומס התשומות בגין בניית הדירות אינו נפגע מהעמדת הדירות להשכרה לתקופה של שנה. במחצית השניה שבה יש לראות בהשכרה משום אירוע מס ניכוי מס התשומות הוא בהתאם לסעיף 41 לחוק, שכן מול מס התשומות בבנייה קיימת עסקה חייבת של מכירה רעיונית של הדירות אשר חייבת במס עסקאות.

### ג. ניכוי מס תשומות בגין השכרת הדירות

מס תשומות ניתן לניכוי בהתאם לסעיף 41 לחוק, רק כנגד עסקה חייבת. מאחר שהשכרת דירות פטורה ממע"מ, לפי סעיף 131(1) לחוק, מס התשומות בגין השכרת הדירות (למשל, בהוצאות תחזוקה שונות, שכר טרחת עורך-דין בעריכת חוזי השכירות וכדומה) אינו מותר בניכוי.