

תאריך: 26 אפריל, 2009
סימוכין: 855042

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 15.2009

א.ג.נ.,

הנדון: קבלן שישכיר דירה למגורים לתקופה של עד 24 חודשים לא יחויב במע"מ

כללי

תקנה 21(2) לתקנות מע"מ (להלן- "התקנות") קובעת כי יראו שימוש במקרקעין לשם השכרה הפטורה ממס על פי סעיף 31(1) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן- "החוק") כ"מכר", מקום בו המשכיר הוא זה שבנה את הדירות. המחוקק התקין את תקנה 21(2) לתקנות, הואיל ורצה לשמור על עקרון ההקבלה המעוגן בסעיף 41 לחוק הקובע כי: "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס". כאשר השימוש במס התשומות היה שונה מהצפוי, בא החיוב בגין "שימוש לצורך עצמי" שבתקנה 21(2) כאמור להחזיר על כנו את עקרון ההקבלה שהופר.

כלומר, אם קבלן הבונה דירות למכירה, קיזז את מס התשומות שנבע לו מבניית הדירות, ובסופו של יום, השכיר את הדירות בהשכרה פטורה ממס על פי סעיף 31(1) לחוק, יהא חייב במע"מ כ"שימוש לצורך עצמי" רגע לפני השכרת הדירות. בעניין זה, ראוי לציין כי מחיר העסקה לעניין "השימוש לצורך עצמי" הוא מחיר המכירה של הדירה שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים.

חבות זו היוותה נטל כלכלי כבד על הקבלנים, שנאלצו לממן מכיסם את המע"מ מבלי שמכרו את הדירה בפועל.

לאור המשבר הכלכלי השורר בארץ ולאור מחנק האשראי ההולך וגובר המקשה על הקבלנים לשלם את המע"מ עוד בטרם מכירת הדירה, נרתם שר האוצר לטובת ענף הנדל"ן והשתמש בסמכות שניתנה לו לפי סעיפים 1 (ההגדרה "שימוש לצורך עצמי") ו-145 לחוק, ובאישור ועדת הכספים של הכנסת, תיקן

את תקנה 1 לתקנות מע"מ¹ לפיה התקנה לא תחול, אם נעשה שימוש במקרקעין לשם השכרה פטורה ממס לפי סעיף 31(1) לחוק, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

- (1) תקופת ההשכרה המצטברת של המקרקעין, לאותו שוכר או לכמה שוכרים, לא תעלה על 24 חודשים; עלתה תקופת ההשכרה כאמור על עשרים וארבעה חודשים, יראו בשימוש במקרקעין שימוש לצורך עצמי בתום עשרים וארבעה חודשים מתחילת תקופת ההשכרה;
- (2) דמי השכירות הם בסכום שיש לצפות לו מהשכרת אותם מקרקעין על ידי משכיר מרצון לשוכר מרצון;
- (3) לא הוקנתה לשוכר זכות אחרת במקרקעין בתמורה מלבד זכות השכירות לתקופה כאמור;

תחולת התיקון כאמור היא תחולה רטרואקטיבית מיום 01.01.06.

חידוש הוראת השעה, מאפשרת לקבלנים להשכיר דירות שבנייתן הושלמה לתקופה של עד 24 חודשים, מבלי שיחויבו לשלם מע"מ על מלוא מחיר הדירות טרם מכירתן. זוהי הקלת מס שהיוותה פתרון בעבר מכוח הוראת שעה שהחלה ביום 15 באוגוסט 2001 ותוקפה פג ביום 31 בדצמבר 2005 ועתה הוארכה עם קביעתה כהוראה של קבע, ותחול רטרואקטיבית מיום 01.01.06.

משמעות התיקון היא מתן היתר חריגה זמני מ"עקרון ההקבלה" המתיר ניכוי מס תשומות רק כנגד עסקאות חייבות במע"מ, ומאפשר לקבלן להשמיש את מלאי הדירות שלא נמכרו ולהשכירן למשך תקופה מצטברת של 24 חודשים מיום סיום בנייתן, וזאת ללא השימוש בעיקרון של "שימוש לצורך עצמי".

אנו ממליצים לכלל לקוחותינו העוסקים בתחום הבנייה למגורים לבחון, האם שולם מע"מ בגין "שימוש לצורך עצמי" בשל השכרת הדירות למגורים בשנים האחרונות ובכל שאלה שתעלה בעניין זה, כמו גם במתן שירותים לביצוע החזרי מע"מ ולתיקון שומות ודוחות שהוגשו, אנו עומדים לרשותכם.

לפרטים ומידע נוסף:

עו"ד מוטי אילון, מנהל מחלקת מיסים עקיפים, טל: 03-6085512 או בדוא"ל: meilon@deloitte.co.il

רו"ח אסף בהר, מחלקת מיסים עקיפים, טל: 03-6085590 או בדוא"ל: abahar@deloitte.co.il

יניב יזרעאל, מחלקת מיסים עקיפים, טל: 03-6086132 או בדוא"ל: yizrael@deloitte.co.il

אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב

**בריטמן אלמגור זר ושות'
רואי חשבון**

¹ תקנות מס ערך מוסף (תיקון מס' 2), התשס"ט-2009 אשר פורסמו בקובץ התקנות 6771 מיום 1 באפריל 2009.