

## הכנסות שכירות – מי חייב במס הכנסה, השכרת דירות "רבות" למגורים

הכותבים: רו"ח (משפטן) בועז כהן, רו"ח (משפטן) ישי כהן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה  
ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

כידוע ובהתאם לסעיף 122 לפקודה, יחיד שהייתה לו הכנסה מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל, יהא רשאי לשלם עליה מס בשיעור של 10% (מהמחזור) ובלבד שההכנסה אינה עולה לכדי פעילות עסקית.

מקום בו ליחיד יש מספר לא מבוטל של דירות להשכרה, ישנו סיכוי סביר שפעילות ההשכרה תגיע "כדי עסק" (ראה הלכת לשם ובירן מבזק 715).

מקום בו היחיד ישכיר את הדירות בהסכם אחד, לשוכר אחד ולא לתקופה קצרה (להלן: "השוכר"), סביר להניח כי הכנסות ההשכרה בידו, לא יחשבו כהכנסות עסקיות אלא פסיביות – ובהתאם ללשון סעיף 122, יהיה זכאי להחלת חבות מס של 10% בלבד על ההכנסות, כאמור לעיל. ללא ספק – ככל שהשוכר ישכיר את הדירות למגורים לדיירים שונים ורבים, ולפי ההלכה לעיל, יסווגו פעילותו והכנסותיו כאמור – כעסק.

בהיבט המע"מ הסוגייה מורכבת יותר כפי שיפורט להלן:

בהתאם להלכת שליט (להרחבה ראה מבזק 503) אמנם יש להניח כי מאחר והשוכר אינו "צינור": ליחיד אין שיקול דעת או זכות החלטה בקשר לדיירים הסופיים, זהותם, החלפתם או גובה דמי השכירות שלהם – הרי שלא יחול עליו הפטור ממע"מ הקבוע בסעיף 31(1) לחוק מע"מ. ואולם, ככל שהיחיד אינו עוסק מורשה – שכן "אינו מוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו", הרי שלא יחויב במע"מ בגין הכנסותיו אלו.

יחד עם זאת, העסקה שבין היחיד לבין השוכר עלולה להתחייב במע"מ מקום בו השוכר הוא עוסק מורשה, זאת עקב ההגדרה השנייה של "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק מע"מ.

ככל שכך הוא הדבר, הרי שעל השוכר להוציא חשבונית מס עצמית ולשלם את המע"מ שבגינה. ואם נאמר – ומה לנו אם יוציא חשבונית עצמית? והרי בדרך כלל המע"מ בחשבונית עצמית משמש הן כמע"מ עסקאות והן כמע"מ תשומות, והרי הוא נטרלי – לעוסק!

אז זהו, שלא! שכן מכיוון שהשוכר מפיק מהדירות ששכר מהיחיד, הכנסות משכר דירה למגורים, ומכיוון שעסקאות השכרה אלו פטורות ממע"מ עסקאות לפי סעיף 31(1) לחוק, אפילו אם הן מגיעות כדי פעילות מעסק בידו – הרי שלפי עקרון ההקבלה בחוק מע"מ המופיע בסעיף 41 לחוק – לא ניתן לקזז את מע"מ התשומות!! אפילו הוא מצוי בחשבונית העצמית.

ואולם, יתכן וגם חבות זו לא תחול – זאת במקרה בו השוכר, המשכיר הדירות הרבות למגורים כאמור, כלל אינו עוסק מורשה ואינו חייב להירשם ככזה, בהתאם להגדרת "חייב במס" בתקנה 1(1) לתקנות מע"מ – רישום.

במקרה זה, יש מקום לדעתנו לעמדה כי יש לראות בעסקת ההשכרה של כלל הדירות מהיחיד לשוכר, כעסקה במקרקעין בין שני "פרטיים". במקרה כזה אין מדובר כלל ב"עסקת אקראי", לעניין חוק מע"מ, והעסקה כולה לא תתחייב במע"מ.