

אדונים נכבדים,

**הנדון: ניכוי מס תשומות בגין הקמת תשתיות מוניציפאליות
(חלף אגרות והיטלים) – ביהמ"ש העליון**

מנהל מע"מ אשדוד וירושלים (להלן: "המערערים") נ' ראדקו אינבסטמנט לימיטד ואח' (להלן: "המשיבות")

בית המשפט העליון קבע לאחרונה, כי במתווה בו מעביר יזם ישירות לתאגיד עירוני תמורה בגין ביצוע עבודות פיתוח ותשתית, ובד בבד מופטר הוא מאגרות והיטלי פיתוח החלים עליו (כולם או חלקם), הרי שאין היזם רשאי לנכות את סכומי המע"מ המופיעים בחשבוניות המס המוצאות לו על ידי התאגיד העירוני.

מס התשומות האמור לא הותר בניכוי מכיוון שביצוען של עבודות פיתוח ותשתית הינו באחריות הבלעדית של הרשויות המקומיות, ומשכך אף אם יזם מקרקעין מתקשר עם תאגיד עירוני לשם ביצוע עבודות לאו, הרי שהוא אינו רשאי לנכות כמס תשומות את המע"מ הגלום בחשבוניות שהוצאו לו, וזאת חרף היותה של העסקה בין שני צדד שהינם "עוסקים".

עובדות המקרה:

כל אחת מהמשיבות הינה יזמית מקרקעין אשר התקשרה עם תאגיד עירוני בהסכם פיתוח במסגרתו התחייב התאגיד העירוני לבצע עבודות פיתוח ותשתית בשטחים ציבוריים של פרויקט בניה אותו ביקשה המשיבה להוציא אל הפועל. מאחר והתשתית העובדתית בארבעת הערעורים דומה ברובה, נדונו הם יחדיו בפסק דין זה.

בנסיבות פסק הדין, התאגידים העירוניים ביצעו את עבודות הפיתוח והתשתית כאשר התמורה בעד עבודות אלו היתה בדמות ויתור על אגרות והיטלים מצד הרשות המקומית (אשר מוגדרת כסכום "חלף אגרות והיטלים") ותשלום נוסף מצד יזם המקרקעין (סכום המוגדר כ"מעבר לחלף אגרות והיטלים").

המשיבות לא חלקו על כך שבגין החשבונית אשר הוצאה לרשות המקומית (חלף אגרות והיטלים) לא ניתן לנכות את מס התשומות, אך הן ביקשו לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות המס שהוצאו להן על ידי התאגידים העירוניים, בגין הסכום שמעבר לחלף אגרות והיטלים.

המשיבות הסכימו לכך שהסכום המהווה חלף אגרות והיטלים הינו מסמכותה ובאחריותה של הרשות המקומית, ולפיכך לא ניתן לנכות את מס התשומות הכלול בחשבונית אשר הוצאה על ידי התאגיד העירוני בגין חלק זה. יחד עם זאת, הסכום אשר גובה התאגיד העירוני מעבר לחלף אגרות והיטלים הינו סכום אשר מוצא על ידי היזם כחלק מקידום פרויקט הבניה וכחלק מעבודות הפיתוח אשר משקפות סטנדרט גבוה מהרגיל, ולפיכך מאחר ואין סכום זה משקף את חלקה של הרשות המקומית בתשלומים לתאגיד העירוני, הרי שיש להתיר את ניכוי של מס התשומות הגלום בתשלומים אלו.

עיקרי פסק הדין

בית המשפט העליון קבע כי אין היזם רשאי לנכות כמס תשומות את סכומי המע"מ המופיעים בחשבוניות המס שהוצאו לו על ידי תאגיד עירוני בגין התשלומים אשר הועברו על ידו כתמורה לביצוען של עבודות פיתוח ותשתית.

בית המשפט ביסס את קביעתו זו בכך כי האחריות להקמתן ולתחזוקתן של מערכות תשתית בתחומה של רשות מקומית מוטלת בדרך כלל על כתפיה של הרשות המקומית, אשר מממנת פעולות אלו באמצעות הפעלת סמכותה לגבות תשלומים ייעודיים – קרי, אגרות והיטלים.

בית המשפט הוסיף ופירט כי בידי הרשות המקומית ישנן אפשרויות שונות להוציא אל הפועל את עבודות פיתוח התשתיות המוניציפאליות, כאשר "דרך המלך" – שהינה הדרך הארוכה לביצוע עבודות אלו, הינה באמצעות התקשרות ישירה של הרשות המקומית עם קבלנים לשם ביצוע עבודות הפיתוח, הממומנת באמצעות האגרות וההיטלים אותם גובה העירייה מבעלי הזכויות במקרקעין. בדרך זו ברור כי בהיותה מלכ"ר, אין באפשרותה של הרשות המקומית לנכות את מס התשומות אשר כלול בחשבונות המס אשר מונפקות לה על ידי הקבלנים. בנוסף, בעל המקרקעין/היזם, משלם ישירות לרשות המקומית את האגרות וההיטלים בהם הוא חב בגין עבודות הפיתוח. בגין תשלום זה לרשות המקומית לא מתקבלת מאת הרשות המקומית חשבונית מס (שכן הרשות המקומית הינה מלכ"ר ואינה רשאית להוציא חשבוניות מס) ולפיכך אין בחשבונות אלו סכום מע"מ אותו ניתן לנכות בגין הוצאות אלו.

"קיצור דרך" לדרך הפעולה המוזכרת הינו באמצעות ביצוע עבודות הפיתוח על ידי תאגיד עירוני (או צד שלישי אחר). תוך שהתמורה בגין עבודות אלו אינה משולמת לו על ידי הרשות המקומית אלא על ידי יזם הפרויקט. בד בבד מוותרת הרשות המקומית כלפי היזם על תשלומי החובה (האגרות וההיטלים) בהם הוא חב בגין עבודות הפיתוח כולם או חלקם. בדרך זו קמה אפשרות מעשית לניכויים של סכומי המע"מ המשולמים בגין עבודות הפיתוח, שכן הן התאגיד העירוני והן היזם הינם "עוסקים" אשר רשאים להנפיק חשבוניות מס ולנכות מס תשומות.

בית המשפט קבע כי אחד הטעמים אשר הובילו חלק מן הרשויות המקומיות לבחור במהלך הלא ראוי של ביצוע עבודות הפיתוח בדרך המקוצרת שתוארה לעיל, נובע מסוגיית המע"מ. שכן: באמצעות שינוי מסוים באופן שבו בנויה עסקת ביצוע עבודות הפיתוח והתשתית נוצרת, יש מאין, אפשרות לניכוי המע"מ המשולם למבצע עבודות אלו כמס תשומות. ניכוי זה מתבצע על ידי היזם, ומקטין את סכום המע"מ הכולל בו הוא חב.

נקבע כי יש להשקיף על מבנה העסקה הנדונה באופן הבא: היזם שילם אגרות והיטלי פיתוח לרשות המקומית, ואילו זו עשתה שימוש בסכומים אלה כדי לשלם לתאגיד העירוני בתמורה לביצוע עבודות הפיתוח והתשתית. על מנת למנוע העברה כפולה של כספים, אומץ קיצור הדרך המתבטא בהעברת כספים ישירות מהיזם לתאגיד העירוני.

עם זאת, אין זה מתקבל על הדעת כי "קיצור הדרך" המתואר, יקים, כבמטה קסם, אפשרות לניכוי המע"מ המשולם לתאגיד העירוני כמס תשומות על ידי היזם, מקום שאפשרות זו לא היתה קיימת במבנה המלא של העסקה.

בית המשפט הוסיף וקבע כי אף כאשר עסקינן בעבודות פיתוח הכוללות רכיב החורג מגדר הסטנדרט הרגיל, הרי שאין בכך כדי לאיין את אופיין הציבורי של עבודות הפיתוח כמכלול ואת העובדה כי הן בוצעו עבור הרשות המקומית, האחראית על הקמת תשתיות מוניציפאליות. זאת ועוד, האבחנה לפיה יותר מס התשומות בגין הסכום העולה על סכום האגרות וההיטלים עלולה ליצור תמריץ לרשות המקומית לקבוע סטנדרט עבודות פיתוח נמוך ככל הניתן ואף לא לחוקק חוקי עזר המחייבים בהיטלים ובאגרות, וזאת מתוך מטרה לסווג חלק גדול מעבודות הפיתוח כשיפורים מעבר לסטנדרט המבוצעים עבור היזם ובכך להגדיל את החלק מסכום התמורה שבגיניו יוכל היזם לנכות את המע"מ כמס תשומות.

הערעורים התקבלו במלואם.

בכבוד רב

קרלמן – רואי חשבון