

תמורה רעיונית בגין עבודות פיתוח כוללת מע"מ

פסק דין מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב (ע"א 3616/04, ניתן ביום 22 לדצמבר 2005 על ידי בית המשפט העליון) דן בסוגיית אופן חישוב מס הערך המוסף במקרים בהם מבצעים קבלנים עבודות פיתוח עבור רשויות מקומיות, חלף חיובם על ידי העירייה בהיטלי פיתוח.

מגדלי הזוהר בע"מ (להלן: "המערערת") יזמה פרוייקט להקמת שכונת מגורים בעיר לוד ובמסגרתו התקשרה עם עיריית לוד לבצע על חשבונה את עבודות הפיתוח בפרוייקט. בתמורה לביצוע עבודות הפיתוח, פטרה העירייה את המערערת מתשלום היטלי פיתוח שונים.

השאלה המשפטית המרכזית שנדונה בין הצדדים היתה האם התמורה הרעיונית – קרי, סכומי היטלי הפיתוח שלא הוטלו על המערערת - כוללת את רכיב המע"מ כך שיש לחלצו מהתמורה כפי שטענה המערערת, או שתמורה זו אינה כוללת מע"מ ועל כן יש להוסיף את המס על סכום זה, כטענת המשיב.

נציין כי בעוד הליך הערעור תלוי ועומד בבית המשפט המחוזי, ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין **חוף הכרמל 88 בע"מ** (ע"א 1306/99, פורסם ביום 2 לפברואר 2004) (להלן: "**חוף הכרמל**") בו נקבעה ההלכה העקרונית לפיה יזמים המבצעים עבודות מהסוג הנדון חייבים בתשלום מע"מ בגין "התמורה הרעיונית", בגובה סכומי ההיטלים שהרשות המקומית לא גבתה. לאור הלכה זו, המערערת לא העלתה עוד טענות בנוגע לשאלה העקרונית של עצם החיוב במע"מ, אלא בנוגע לאופן חישובו בלבד.

בית המשפט קבע כי יש "לפרק" את עיסקת החליפין לרכיביה: המערערת בכובעה כבעלת הזכויות במקרקעין חייבת לשלם לעירייה את היטלי הפיתוח, שבאמצעותם היא רוכשת מידי העירייה את מחיר עבודות הפיתוח. מחיר זה כולל מע"מ, שכן חזקה על מבצע עבודות שחייב במע"מ כי הוא "יגלגל" את המס על צרכן השירות, קרי, העירייה. מנגד, ובכובעה כמבצעת עבודות פיתוח עבור העירייה, קיבלה המערערת מידי העירייה תמורה בסכום השווה להיטלי הפיתוח. סכום זה, כאמור, כולל את המס בו התחייבה העירייה. קביעה זו עולה בקנה אחד עם ההלכה לפיה מחיר שנקבע עבור עסקה כולל את המס עליה (אלא אם נאמר אחרת במפורש).

המסקנה אליה הגיע בית המשפט היא שהיטלי פיתוח עליהם ויתרה העירייה מהווים את מלוא התמורה כולל מע"מ עבור עבודות הפיתוח שביצעה המערערת, ולכן יש לחלץ את סכום המס מתוכה ולא להוסיפו עליה.

בית המשפט מבסס את הכרעתו, בין היתר, על עיקרון דומה שנקבע בנושא חישוב מע"מ בעיסקת חליפין. בפסק דין **משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ** (ע"א 6722/99) נקבע כי ריבית רעיונית שנוצרת לחברת דיור מוגן (דיירים נותנים לחברה הלוואה בריבית נמוכה, אם בכלל, תמורת שירותי דיור) כוללת בתוכה מע"מ, ומשכך אין לדרוש כי המס יתווסף על סכום ההטבה בעין שניתנה לחברה.

יישום פסק הדין:

ההלכה שנקבעה בפסק הדין עשויה להיות בעלת השלכות ניכרות לעוסקים המבצעים עבודות פיתוח חלף תשלום אגרות. מוצע לבחון את אופן הטיפול שנקט לעניין מע"מ במקרים הרלוונטיים.