

השבת מע"מ תשומות במקרקעין ששונה ייעודו ל"בניין להשכרה"

הכותב: רו"ח (משפטן) בועז כהן - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

רקע מקצועי

כידוע ובהתאם לסעיף 41 לחוק מע"מ, ניתן לקזז מס תשומות רק ו"אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס". מכיוון שהשכרת "רגילה" של דירה למגורים וכן השכרה במסגרת פרק שביעי 1 לחוק עידוד השקעות הון (להלן: "חוק העידוד") הינן עסקאות פטורות ממע"מ על פי סעיף 31(1) ו 31(א1) לחוק מע"מ בהתאמה, הרי שלא ניתן לדרוש את מס התשומות ששימשו לצורך רכישתן או בנייתן לפי העניין. סוגיית השבת מס התשומות שנוכה בעבר, ככל שבהמשך בוצע שינוי ייעוד מקרקעין מבניה לצורך מכירה, לבניה ולהשכרה במסגרת חוק העידוד נדונה במספר פסקי דין לאורך השנים. בפסק דין בעניין אוסטיס (ע"מ 37543-07-14) נדונה סוגיה זו שוב, ועולות ממנה כמה סוגיות מעניינות, לרבות עניין ההתיישנות:

תמצית עובדות הפסק

החברה זכתה במכרז לרכישת קרקע ושילמה את התמורה בתוספת מע"מ. בכוונתה לבנות דירות ושטחים מסחריים, למכירה. בדוח התקופתי בתחילת שנת 2007 קיזזה המערערת את מס התשומות. זכויות הבניה במועד הרכישה אפשרו להקים בניין בן 3.5 קומות ובו שטחי מסחר ו- 21 דירות מגורים. בשנת 2010 החלה המערערת בבניית הבניין על פי היתר הבניה המקורי.

מספר שנים לאחר רכישת הקרקע, פנתה החברה לרשויות לשינוי התב"ע ולהגדלת זכויות הבניה במקרקעין, בשנת 2012 ניתן אישור לתוספת בניה של 3.5 קומות נוספות שמשמעותן 21 דירות נוספות. לאחר מכן (בשנת 2012) פנתה החברה למשרד התמ"ת להכרה כ"בנין להשכרה" בהתאם לחוק העידוד, ובמסגרת כתב האישור שניתן לה לבסוף – יועדו 15 דירות מתוך 21 דירות הנוספות להשכרה למגורים, והשאר יועדו למכירה. בשנת 2014 הוציא מנהל מע"מ החלטה בהשגה בעניין שומת מס תשומות לחברה בה קבע כי על החברה להשיב חלק יחסי של מס התשומות המתייחס לחלק הדירות שיועדו להשכרה לפי חוק העידוד - בשל רכישת הקרקע.

החברה טענה כי חלה התיישנות על דרישת מנהל מע"מ להשבת מס התשומות שנוכה. ובנוסף טענה כי אין עליה להשיב כל מס תשומות יחסי בגין עלות הקרקע (לגבי חלק יחסי של הדירות להשכרה שאושרו בחוק העידוד) שכן שינוי התב"ע והגדלת זכויות הבניה שנעשו בעתיד הרבה אחרי רכישת הקרקע שעלותה והמע"מ ששולם בגינה שיקפו את שווים לפי מצב הזכויות שהיו אז, קרי 3.5 קומות בלבד.

עקרי פסק הדין

בעניין יחוס מס תשומות לדירות למגורים בחוק העידוד - "זכויות בניה כלשהן, בין אם זכויות אשר היו קיימות בעת רכישת הקרקע ובין אם זכויות אשר הצטרפו לקרקע מאוחר יותר, צמודות למקרקעין אשר עליהן תמומשנה. ואף אם מדובר בשינוי ייעוד בדיעבד שבו הושבח הנכס, השינוי האמור משליך אחורנית למחיר הקרקע ששולם כך שחלק יחסי של אותו מחיר ייוחס לכל דירה ודירה שנבנתה בפועל". משכך יש לייחס גם חלק מעלויות הקרקע לדירות ששימשו להשכרה לפי חוק העידוד ויש לשלול הניכוי באופן יחסי כאמור. בעניין ההתיישנות – בית המשפט מתייחס בכובד ראש לעניין ההתיישנות כי אמנם בעת שדרש מנהל מע"מ בהשגה ישנה לכאורה התיישנות לגבי מע"מ שנוכה בשנת 2007, אך מאידך מתקבלת עמדת המנהל כי מיום שניתן כתב האישור, כלומר בדוח התקופתי לשנת 2013, היה על החברה לדווח על שינוי הייעוד ועל החזר

החלק היחסי של התשומות שקיזזה בעת רכישת המקרקעין. משלא עשתה זאת, אין לה לטעון להתיישנות מאחר ומדובר בדוח התקופתי לשנת 2013 שבו לא דווח על ההחזר החלקי.

(יצוין כי אף שבית המשפט מאזכר ונסמך על פסקי דין קודמים בהם נקבע כי ההשבה תבצע במונחים משוערכים מיום קיזוז מס התשומות, הרי שהוא אינו קובע כך במפורש בפסק דנן, ועל פניו נראה כי נקבע שהיה על החברה לבצע תיקון והשבת מס תשומות דווקא בדוח לשנת 2013. יתכן וניתן לפרש כי רק ממועד זה יחולו חיובי ריבית והצמדה.

פרשנות אחרת ודרישת תיקון הדוח לשנת 2007 בשנת 2013, תעלה כי במקרה זה, כבר חלה התיישנות (!!)) עוד בעניין ההתיישנות מציין ביהמ"ש כי אמנם לו היה פער שנים משמעותי בין יום רכישת המקרקעין וניכוי מס התשומות, לבין יום קבלת כתב האישור לשינוי יעוד והשכרה לפי חוק העידוד, הרי שאכן הייתה בעיה שומתית לדרישת מע"מ תשומות יחסי בהשבה. בית המשפט מציין בעניין זה כי נציג המנהל הודה בהגינותו כי במקרה זה היה מקום לפשרה.