

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

השנייה, אופן חישוב מס התשומות המותר בניכוי בעסקה.

במסגרת רשומון זה נבקש למקד את דיונונו בסוגית ניכוי מס התשומות בגין תשלום שכר טרחה עורך הדין מטעם הדיירים. ואולם טרם שנעשה כן, כבר עתה יודגש כי בהיבט המשפטי, הרי שבהכרעתו של בית המשפט בסוגיה זו, הצהיר למעשה בית המשפט על מה **שתמיד היה הדין**. אם כך, וככל שלא ייקבע אחרת על ידי בית המשפט העליון, ככל שיוגש ערעור על ידי רשות המסים, משמעות הדברים הינה כי ליזמים אשר לא ניכו מס תשומות בגין שכר הטרחה של עורך הדין של הדיירים תעמוד הזכות לעשות כן באופן רטרואקטיבי, שכן עמדת רשות המסים כפי שבאה לידי ביטוי ממועד החלטת המיסוי הייתה כאמור בניגוד לדין.

תמצית עובדות פסק הדין הרלוונטיות לענייננו

המערערת הינה חברה פרטית אשר עיסוקה בייזום, שיווק ובנייה של פרויקטים למגורים.

בשנת 2010 התקשרה המערערת, עם חברת ניסים אסייג התחדשות ובניין בע"מ בעסקת קומבינציה עם 89 דיירים בעלי הזכויות במקרקעין בבניינים במתחם בפתח תקווה אשר הוכרז כמתחם פינוי-בינוי.

במסגרת העסקה ובהתאם לתוכנית הבינוי, מכרו הדיירים למערערת את זכויותיהם במקרקעין ובתמורה, העניקה המערערת לדיירים שירותי בנייה. המערערת הרסה את הבניינים הישנים, בנתה

תם ולא נשלם על ניכוי מס תשומות בעסקת פינוי -

בינוי בעקבות פסק הדין בעניין נווה גד- בניין ופתוח

בע"מ ועל האפשרות לדרוש החזר מס תשומות

רטרואקטיבי

פתח דבר

לאחרונה פורסם פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין נווה גד - בניין ופתוח בע"מ (ע"מ-53560-11-21), בראשות כב' השופטת ירדנה סרוסי אשר עסק, בין היתר, בשאלת זכאותו של יזם לנכות את "מס התשומות" לצרכי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "חוק מע"מ") בגין תשלום שכר טרחתו של עו"ד מטעם הדיירים בפרויקט בו נשא היזם בפרויקט מסוג פינוי בינוי.

כפי שיפורט להלן, במסגרת פסק דינו קיבל בית המשפט את הערעור בחלקו וקבע, בניגוד לעמדת רשות המיסים אשר נשענה על החלטת מיסוי משנת 2018 (להלן: "החלטת המיסוי"), כי מס התשומות ששולם בגין שכר הטרחה מותר בניכוי, שכן, מבחינה מהותית, מדובר ב"תשומה" אשר יצאה תחת ידה של המערערת לשם הקמת הפרויקט. בכך למעשה, הכריע בית המשפט במחלוקת אשר ניטשה מספר שנים בין רשות המיסים לבין יזמים אשר ביקשו לנכות את מס התשומות בגין הוצאות שכר הטרחה כאמור.

בנוסף, במסגרת פסק דינו נדרש בית המשפט לשתי סוגיות נוספות: **האחת, מועד החיוב** במס בפרויקט והשלכותיו על ניכוי מס התשומות בידי המערערת;

בדבר, אני סבורה שהצדק עם המערערת. אין הבדל עקרוני בין תשלום שכר טרחת באי – כוח הדיירים ובין יתר התשלומים שנושאת המערערת לטובת הדיירים, כגון פינויים של הדיירים ושיכונם בדירה חלופית (או אפילו בגין חומרי הבנייה שמשמשים לבניית דירות הדיירים. אומנם, השירות המשפטי מסופק לדיירים והם נהנים ממנו, אולם הדבר נכון גם ביחס לפינוי והובלה שהן הוצאות ספציפיות לדיירים- הדיירים הם שנהנים מהן, ועדיין הן נכללות בגדר "שירותי בנייה".

על מנת לבסס את קביעתנו פונה תחילה בית המשפט ליישם את המבחנים שנקבעו בעניין קסוטו (ע"א 41/96) באשר לזהות מקבל השירות, ומוצא כי מבחינה מהותית מקבל השירות הוא היזם.

מבחן המשלם בעד השירות - לעניין זה מצוין בית המשפט כי המערערת היא אשר נשאה בתשלום שכר הטרחה.

מבחן הצדדים לחוזה השירות - המערערת חתומה על הסכם השכר טרחה כערבה, והיא יזמה את הפרויקט במשותף עם חברת ניסים אסייג, שהיא צד להסכם. מנגד, הדיירים, שהמשיב טוען כי הם מקבלי השירות, לא מופיעים כצד לחוזה.

בהמשך דבריו לעניין זה, מבהיר בית המשפט כי אין בעובדה שהמערערת שילמה את שכר הטרחה מכח היותה ערבה לתשלום, ולא כצד להסכם, כדי לשנות ממסקנתו. בית המשפט שב ומדגיש כי בניגוד לדיירים אשר אינם חתומים כלל על ההסכם הרי שהמערערת חתומה על ההסכם כערבה לתשלום

במקומם ארבעה בניינים חדשים בני 90 דירות כל אחד, בשני שלבים לאורך השנים 2012 - 2019 ומסרה לדיירים דירות בבניינים החדשים (להלן: "דירות התמורה").

את יתר הדירות שבנתה מכרה המערערת לציבור הרחב (להלן: "דירות היזם"). כחלק מהעסקה, וכנהוג בפרויקט פינוי-בינוי, המערערת נשאה בשכר טרחת ב"כ הדיירים בפרויקט.

במסגרת דיווחיה למשיב, ניכתה המערערת חלק מהתשומות אשר שימשו אותה לבנייה לרבות את מס התשומות שנשאה עבור שכ"ט ב"כ הדיירים בפרויקט (להלן: "עורך הדין").

המשיב מצידו קבע כי התשומות בגין תשלום שכ"ט עורך הדין אינן מותרות בניכוי, הואיל והמערערת איננה מקבלת השירות, כי אם הדיירים בפרויקט.

במסגרת הערעור טענה המערערת כי כשם שהיא זכאית לנכות את מס התשומות בגין שירותי הבנייה עצמם (קבלנות משנה, שכר עבודה לפועלים וכו'), כך היא רשאית גם לנכות מס תשומות בגין שירותי ייצוג הדיירים.

סקירת קביעותיו של בית המשפט לסוגית מס התשומות בגין שכר טרחת עורך הדין

בית המשפט המחוזי בראשות כב' השופטת סרוסי קיבלה בעניין זה את עמדת המערערת תוך שהיא מבהירה שלדידה אין הבדל עקרוני בין תשלום שכר טרחת באי כוח הדיירים לבין תשלומים אחרים בהן נושאת המערערת לטובת הדיירים: "לאחר ששקלתי

מתעניין בסיווג המקצועי של שירות כזה או אחר, אלא רק בכסף ששולם עבורו ובזהותם של מקבל השירות ונותנו. ההסכם אשר חייב את לאה להשתתף בהוצאותיה המשפטיות של ליז במאבק על הירושה אכן נועד שלא לתת ללאה מתת שמיים (windfall). עובדה פשוטה זו, יחד עם המבחנים של "הסכם", "הנאה" ו"שאר הנסיבות", אשר נקבעו בעניין קסוטו, מזהים את לאה כאחת ממקבלי השירות מעו"ד שגב ומשרדו".

לאחר מכן, ונקביעה פרשנית, קבע בית המשפט כי שכר טרחת באי כוח הדיירים נכלל בגדר "שירותי בנייה". דבר זה נלמד לדידו של בית המשפט מתוך פנייה להוראות דין מקבילות הקשורות במתחמי פינוי בינוי ו- תמ"א 38. כך לדוגמה, מצוין בית המשפט כי בסעיף 31א(ב) לחוק העוסק בפינוי בינוי, נקבעת ההוראה כי על מתן "שירותי בנייה" בעסקאות אלו יחול מע"מ בשיעור אפס. סעיף 31א(א) לחוק, קובע כי: "למונחים המופעים בסעיף זה תהא המשמעות הנודעת להם בפרק חמישי 4 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג – 1963".

בפרק חמישי לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג- 1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") אשר עוסק ב"פינוי ובינוי" מוגדרים בסעיף 49כב(א) "שירותי בנייה", בין היתר, כ- "תשלום לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי בנייה כפי שקבע המנהל".

משילוב הוראות אלו, מסקנת בית המשפט הינה כי:

"אומנם המנהל לא קבע מהו התשלום לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי הבנייה בפרויקט פינוי בינוי, אולם אני סבורה שתשלום שכר הטרחה לב"כ הדיירים נכלל בגדר הוצאה שכזו. לא יכולה להיות מחלוקת שתשלום שכר הטרחה הוא תשלום שנועד לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי הבנייה."

שכר ולפיכך היא חלק אינטגרלי ממנו.

מבחן הנהנה מן השירות - לעניין זה מבאר בית המשפט כי אומנם הדיירים הם הנהנים מהשירות המשפטי עצמו, אולם המערערת נהנית מעצם מתן ומימון השירות, שאלמלא היה מסופק על חשבונה, לא היה יוצא הפרויקט אל הפועל.

מבחן הנסיבות - אליבא דבית המשפט בנסיבות של פרויקט פינוי-בינוי, אין כל מקום להבחין בין תשלום עבור שכר טרחת ב"כ הדיירים ובין כל תשלום אחר שנועד להקים את הפרויקט ומותר בניכוי, אף אם אותו תשלום מיועד להנאת הדיירים עצמם.

כחיזוק לדבריו, מביא בית המשפט מדבריו של כב' השופט א. שטיין בעניין י.מ.ש (ע"א 8272/16), אשר עמד על הרעיון כי שירות יכול להביא תועלת ליותר מאדם אחד, כדלקמן:

"מבחינים אלה ... גם מכירים באפשרות שהשירות יביא תועלת ליותר מאדם אחד. טול מקרה של חברה עסקית אשר משלמת שכר לעורך דין עצמאי בעד ייצוגו של בעל דין שניצחונה במשפט עשוי להביא תועלת לחברה. ברי הוא, כי במקרה זה ובמקרים דומים אחרים, הסטטוס של "מקבל השירות" יוצמד לא רק לבעל הדין שזוכה לייצוג, אלא גם לחברה... "אדם שמשלם לאותו עורך דין את שכרו, ולו באופן חלקי, איננו זוכה למתת שמיים, אלא לשירות, וזאת גם אם המשלם איננו לקוחו של עורך הדין"....

"אין זה מן הנמנע שעורך דין המייצג לקוח פלוני - דוגמת ליז - יפעל, בד-בבד, גם למענו של אדם אחר - דוגמת לאה - מבלי למנות את עצמו לשלוחו ולמייצגו של אותו אדם ומבלי לשמש עורך דינו. .. העובדה שעו"ד שגב ומשרדו לא פעלו כעורכי דינה של לאה עת שעשו את אשר עשו למענה במסגרת זו, אינה מעלה ואינה מורידה לעניינו של מס ערך מוסף. כפי שכבר אמרתי, חוק מס ערך מוסף איננו

היה מסופק שירות משפטי לדיירים על חשבון המערערת. מדובר בתשומה ששימשה הן לבניית דירות התמורה והן לבניית דירות היזם, באופן יחסי. לפיכך, יש להתיר גם ניכוי זה באופן יחסי ליחס השטחים. לא מדובר בשירות שניתן לדיירים בלבד במנותק מהפרויקט, ואשר עומד בפני עצמו. אלא מדובר בשירות שהוא חלק אינטגרלי ממכלול ההוצאות הנדרשות להוצאתו לפועל של הפרויקט המעורב. על כן מדובר בתשומה אחת נוספת ממכלול התשומות שנועדו לכלל הפרויקט.

משמע, בכך למעשה כורך בית המשפט בין השירות המשפטי לבין הוצאתו אל הפועל של הפרויקט ובוחן אם מדובר בתשומה הכרחית שאלמלא הוצאה על ידי המערערת הרי שלא היה ניתן לבנות את דירות היזם.

בשולי הדברים לעניין רשומון זה, נזכיר כי בין לבין, בשנת 2014 התקבל תיקון מס' 47 לחוק מע"מ, במסגרתו הוחלף הפטור ממע"מ, שהיה קבוע בסעיפים 31א ו-31ב לחוק מע"מ - ביחס למתן שירותי בנייה במסגרת תמ"א 38, ובמתחמי פינוי בינוי ולמכירת זכות ביחידת מגורים חלופית במתחם פינוי בינוי – במע"מ בשיעור אפס. באשר לתחולת התיקון נקבע כי התיקון יחול על עסקאות שמועד החיוב במס לגביהן הוא לאחר מועד פרסומו, קרי ביום 25 לנובמבר 2014. משמעות פסק הדין אפוא ביחס לעסקאות אשר נחתמו לאחר מועד זה היא כי מלוא מס התשומות בגין השירות המשפטי הניתן לדיירים מותר בניכוי בידי היזם.

לאור האמור, מתעוררת שאלה נוספת, לא פחות חשובה, והיא מה דינו של מס תשומות בגין שכר טרחת עורך דין דיירים, אשר לא הותר בניכוי או כלל לא נתבע על ידי יזם, ו לאור עמדתה של רשות המיסים בהחלטת המיסוי. על כך בתמצית להלן:

כתימוכין לעמדתו משתמש בית המשפט גם בהוראת סעיף 31ב(א) לחוק אשר דנה במשטר המס החל על פרויקטים מסוג תמ"א 38 ואשר קובעת כי:

"למונחים המופעים בסעיף זה תהא המשמעות הנודעת להם בפרק חמישי 5 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963".

סעיף 49ל ב לחוק מיסוי מקרקעין משלים וקובע כי:

"שירותי בניה לפי תכנית החיזוק" הם בין היתר, "תשלום לכיסוי הוצאות כרוכות בשירותי בניה לפי תכנית החיזוק כפי שקבע המנהל".

על רקע הוראות אלו, מציג בית המשפט את עמדת רשות המיסים במסגרת הוראת ביצוע 10/2009 אשר קובעת בסעיף 2.3.1 כדלקמן:

"תשלום לכיסוי הוצאות הכרוכות בשירותי הבניה לפי תכנית החיזוק – שכר טרחת עו"ד ויועצים נוספים שנשכרו לייצוג הדיירים לרבות מפקח בניה".

ובסעיף 2.4 להוראת הביצוע אשר דן בפטור ממע"מ על שירותי בנייה, נקבע כי:

"שירותי הבניה בגינם יינתן הפטור הינם שירותי הבניה כמפורט לעיל 2.3.1".

לאור האמור קבע בית המשפט כי שכר טרחת באי כוח הדיירים נכלל בגדר "שירותי בנייה".

בית המשפט אינו עוצר כאן, אלא ממשיך ובוחן את התשומה במישור המהותי תוך שהוא ממצה לעניין זה, כדלקמן:

"מבחינה מהותית, מדובר בתשומה שיצאה תחת ידה של המערערת לשם הוצאתו לפועל של הפרויקט... אף איני סבורה שמדובר במקרה תיאורטי בענייננו. כאמור לעיל, מכיוון שבניית דירות התמורה ובניית דירות היזם תלויות זו בזו, הרי שלא ניתן היה לבנות את דירות היזם אילולא

הדין ואגב היה מקובל על רשות המסים עד למועד החלטת המיסוי. קרי, עמדת רשות המסים כפי שבאה לידי ביטוי ממועד החלטת המיסוי נמצאת אפוא בניגוד לדין.

נזכיר לעניין זה כי בהתאם לסעיף 20(א) לחוק יסוד השפיטה, בהעדר הלכה ברורה ומחייבת מאת בית המשפט העליון, הרי שהלכה אשר נפסקה על ידי בית המשפט המחוזי הינה בגדר הלכה שיפוטית מחייבת אשר תנחה בית משפט בדרגה נמוכה ממנו, ובחזקת קל וחומר גם את רשויות המדינה וציבור המשפטנים (ראו בג"ץ מבע מוצאים (בג"ץ 653/83)).

מכאן, לדידנו, מתבקשת המסקנה ולפיה, ככל שלא ייקבע אחרת על ידי בית המשפט העליון, אם וככל שיוגש ערעור על ידי רשות המסים, הרי שיזם אשר לא הותר בידיו ניכוי מס תשומות בגין שכר הטרחה, יהיה רשאי לתבוע אותם שוב. כך גם יזמים אשר לא תבעו כלל את ניכוי מס התשומות, רשאים לעשות כן באופן רטרואקטיבי לפחות 5 שנים אחורה, והכל בהתאם להוראת סעיף 116(א) לחוק מע"מ.

סיכום ומסקנות

עיננו הרואות אפוא כי בית המשפט בעניין **נווה גד- בניין ופתוח בע"מ** קבע באופן עקרוני ותקדימי כי יזם אשר נשא בתשלום שכר טרחת עורך הדין של הדיירים, רשאי לנכות את מס התשומות בגין התשלום כאמור. בכך למעשה הכריע בית המשפט בסוגיה אשר ניטשה מזה מספר שנים בין יזמים לבין רשות המסים, תוך שהוא אומר את דברו בקול צלול וברור.

החלטה שיפוטית כפועלת למפרע בקליפת אגוז

נקודת המוצא העקרונית הינה כי הלכה שיפוטית חדשה פועלת הן רטרואפקטיבית (למפרע) והן פרוספקטיבית (מכאן ואילך). יפים הם דבריו של הנשיא (כתוארו אז) א. ברק בעניין סולל בונה (רע"א 8925/04), אשר קבע לעניין זה כדלקמן:

"נקודת המוצא העקרונית הינה כי הלכה שיפוטית חדשה פועלת הן רטרואפקטיבית והן פרוספקטיבית ... בצדק ציין השופט הולמס כי "החלטות שיפוטיות פועלות למפרע קרוב לאלף שנים"..... כך הדבר לעניין פיתוח המשפט במסגרת המשפט המקובל, וכך הדבר במקום שהפסיקה מפרשת הוראה חקוקה (חוקה, חוק, תקנה), או משלימה בה חסר... בית המשפט פוסק את הדין – אם במסגרת המשפט המקובל ואם במסגרת פרשנותו של חיקוק או השלמת חסר בו – הוא מצהיר על הדין. הוא אינו יוצר אותו..."

כלומר, בפסיקתו, מצהיר בית המשפט על הדין והוא אינו יוצר אותו. עקרונות אלו פורטו בהרחבה גם בפסק הדין בעניין **סמי** (ע"א 5954/04) ובעניין **איקאפוד** (דנ"א 3993/07), אשר עסק בשאלת ההתיישנות באשר לשומות מס.

הן בעניין **סולל בונה** והן בעניין **איקאפוד** נדרשו בתי המשפט לשאלת תחולתה של הלכה שיפוטית חדשה אשר נתנה פירוש חדש לחוק, תוך סטייה מהלכת קודמת של בית המשפט העליון. לעומת זאת, נראה כי בעניין **נווה גד**, הצהיר בית המשפט לראשונה על הדין באשר לשאלת זכאותו של יזם לנכות את "מס התשומות" בגין תשלום שכר טרחתו של עו"ד מטעם הדיירים, וזאת כאמור מבלי שהייתה כל הלכה שיפוטית קודמת לעניין זה. פירושו של דבר כי בעניין **נווה גד** בית המשפט הצהיר על מה שתמיד היה

להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו. כלל ההדגשות בציטוטים שבמסמך נעשו על ידי כותבי המאמר ואינם מופיעים במקור.

משמעות הדברים היא כי בהכרעתו כאמור הכריז בית המשפט לראשונה על הדין אשר תמיד היה קיים ולפיכך עומדת ליזמים - אשר לא דרשו את מס התשומות בגין שכר הטרחה, או שתביעתם כאמור נדחתה על ידי רשות המיסים - הזכות לדרוש את מס התשומות באופן רטרואקטיבי.

יובהר כי הכרעה זו של בית המשפט הינה בעלת השפעה רוחבית. הווה אומר, הקביעה המשפטית כאמור חלה לא רק על הצדדים לדין בנווה גד, אלא גם על יזמים נוספים בעלי נסיבות זהות.

נדגיש כי לדידנו, תוצאה זו הינה ראויה, צודקת ועולה בקנה אחד עם המהות הכלכלית אשר עומדת בבסיס ניכוי מס תשומות בחוק מע"מ. על כן טוב תעשה רשות המסים אם לא תגיש ערעור לבית המשפט העליון.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות - צוות המשרד: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד דנה הלר, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד גרשון פינק, עו"ד גוני זוסמן, איציק אירים (משפטן) ויועץ המשרד רו"ח אפי לבקוביץ.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד ובדף הפייסבוק וחשבון הלינקדאין של המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ