



## החטיבה המקצועית

### **החלטת מיסוי: 2910/20** **תחום החלטת המיסוי: מס ערך מוסף**

**הנושא:** החבות במע"מ בשל סכומים המשולמים ע"י משרד הבינוי והשיכון כתוספת  
בסוד הוצאות פיתוח - החלטת מיסוי שאינה בהסכם

#### **העובדות:**

1. חברה שעיסוקה בבניית דירות ומכירתם (להלן: "החברה" או "הזוכה"), הרשומה כעוסק לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "החוק"), זכתה במכרז של רשות מקרקעי ישראל (להלן: "המכרז" ו- "רמ"י" בהתאמה) לרכישת מקרקעין המיועדים לבניה למגורים.
2. במסגרת המכרז החברה שילמה הוצאות פיתוח (להלן: "הוצאות הפיתוח") למשרד הבינוי והשיכון (להלן: "משב"ש") וקיבלה קבלה בגין התשלום כאמור.
3. בהתאם לתנאי המכרז (ועל פי החלטת ממשלה מס. 3282 מיום 05.06.2011 כמפורט בהמשך), זוכה במכרז אשר ימכור דירה לזכאי משב"ש (להלן: "זכאי משב"ש") יקבל תוספת סבסוד הוצאות פיתוח (להלן: "תוספת סבסוד") המגיעים לזכאי משב"ש וזאת בהתאם למספר הדירות שיימכרו על ידו לזכאי משב"ש ובלבד שהזוכה יקבל טופס 4 תוך 26 חודשים מהיום שהמקרקעין נמסרו לו.
4. החברה עמדה בתנאים שנקבעו במכרז ודרשה ממשב"ש לקבל את תוספת סבסוד הוצאות הפיתוח לה זכאים זכאי משב"ש.
5. משב"ש דרש מאת החברה חשבונית מס בגין הסכומים אשר שולמו לחברה כסבסוד הוצאות הפיתוח.

#### **הבקשה:**

אישורנו, כי תוספת הסבסוד אותה קיבלה החברה, לה זכאים זכאי משב"ש, אינם חייבים במס ערך מוסף בידיה וכי היא אינה נדרשת להוציא חשבונית מס בגינם.

#### **תמצית הסדר המס ותנאיו:**

1. חלופה (1) להגדרת "עסקה" בחוק הינה:  
**"(1) "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד".**
2. סעיף 7 לחוק שבפרק "המחיר" קובע כי:  
**"מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות - ..."**



### החטיבה המקצועית

3. סעיף 12 לחוק שכותרתו "דין תרומה, תמיכה וכדומה" מהווה מקור חיוב נוסף בחוק וקובע בסעיף (א) כי -

"תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן - תקבולים) שקיבל עוסק ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו; הוראה זו לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי עוסקים שקבע שר האוצר". לעניין זה, תקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף התשל"ו - 1976 (להלן: "התקנות") מונה רשימה סגורה של תקבולים כאמור שלא ייחשבו כחלק מן המחיר.

4. החלטת ממשלה מס. 3282 מיום 05.06.2011 - "תכנית למתן מענקים וסבסוד פיתוח לזכאים לרכישת דירות חדשות בבנייה רוויה ובבנייה עצמת רוויה" (להלן: "החלטת ממשלה 3282"), נקבע כלהלן:

(1) "לאשר מתן מענקים וסבסוד הוצאות פיתוח לזכאי משרד הבינוי והשיכון הרוכשים דירה חדשה בבנייה רוויה..."

א. מענק מותנה בסך 60,000 ₪ אשר יינתן לזכאי משרד הבינוי והשיכון...".  
ב. "תוספת של סבסוד הוצאות פיתוח..... (להלן - "תוספת הסבסוד") בשיעור המפורט כדלקמן, וזאת בגין רכישת דירה חדשה מקבלן או מיזם בבנייה רוויה ובבנייה עצמית רוויה, הנבנית על קרקע המשווקת ומפותחת על ידי המדינה בלבד:

1) סך של עד 25% מאומדן הוצאות הפיתוח לדירה, במקרה בו אומדן הפיתוח הממוצע לדירה במיזם אינו עולה על 100,000 ₪.

2) סך של עד 35% מאומדן הוצאות הפיתוח לדירה, במקרה בו אומדן הפיתוח הממוצע לדירה במיזם עולה על 100,000 ₪.

תוספת הסבסוד תוחזר למוכר הדירה בהתאם למספר הדירות במיזם אשר נמכרו לזכאי משרד הבינוי והשיכון בכפוף להוכחת המוכר כי הדירות נמכרו לזכאי משרד הבינוי והשיכון, הכול לפי כללי המשרד...".

5. לאור האמור לעיל ובנסיבות העניין משנמצא, בהתאם להחלטת ממשלה מספר 3282, כי היעד לתוספת הסבסוד הנם זכאי משב"ש הרוכשים דירה חדשה בבנייה רוויה ועצמית, ותוספת הסבסוד מוחזרת לחברה בכפוף לתנאים שנקבעו בדרך של החזרת חלק מהוצאות הפיתוח מאת משב"ש על מנת שבפועל אלה לא יושטו על זכאי משב"ש, הרי שעמדתנו הינה, כי התמורה המתקבלת בידי החברה ממשב"ש היא חלק מהתמורה שבין זכאי משב"ש לבין החברה בהתאם להוראות סעיף 7 לחוק כאשר התמורה בשל מכירת הדירה משולמת בחלקה על ידי זכאי משב"ש ובחלקה משולמת על ידי משרד הבינוי והשיכון בדרך של תוספת הסבסוד עבור כל זכאי משב"ש.



## **החטיבה המקצועית**

6. לחילופין, תוספת הסבסוד המשולמת לחברה על ידי משב"ש, מהווה תמורה בעד "עסקה" של ייעוד הדירות לסוג רוכשים מסוים - זכאי משב"ש - אשר למשב"ש אינטרס בייעוד הדירות עבורם.
7. לחילופי חילופין, התמורה המתקבלת בידי החברה בדרך של תוספת סבסוד מהווה תרומה תמיכה וסיוע כמשמעותה בסעיף 12 לחוק. מאחר והתקבולים הללו אינם מנויים בתקנה 3 לתקנות הרי שהתקבולים אלו המתקבלים בידי החברה חייבים במס בשיעור מלא ובגינם עליה להוציא חשבונית מס ולדווחה בהתאם להוראת החוק.
8. הסוגיה ועמדתנו הובאו בתמצית בלבד.