



## החטיבה המקצועית

### החלטת מיסוי : 3721/16

### תחום החלטת המיסוי: מס ערך מוסף

### הנושא: אישור ל"מסמך אחר" לצורך ניכוי מס תשומות בעבודות פיתוח - החלטת מיסוי בהסכם

#### העובדות:

1. חברה בע"מ עוסקת בפיתוח של קרקע לבניה (להלן – "החברה").
2. החברה רשומה כ"עוסק" לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – "החוק").
3. לחברה הרשאה לתכנון ופיתוח של פרויקט מסוים מטעם רשות מקרקעי ישראל (להלן: "הפרויקט" ו-"רמ"י", בהתאמה).
4. הפרויקט כלל ביצוע של התשתית הציבוריות באתר, לרבות פיתוח סביבתי של שטחי הציבור וביצוע עבודות עפר בסכום מסויים בתוספת מע"מ (להלן: "הסכום שנקבע" ו-"עבודות פיתוח של שטחי הציבור", בהתאמה).
5. החברה התקשרה עם רשות מקומית (להלן: "הרשות") בהסכם בו נקבע, בין היתר, כי החברה תבצע בעצמה או תישא במימון עבודות הפיתוח של שטחי הציבור שיבוצעו ע"י הרשות עד לגובה הסכום שנקבע.
6. החברה התקשרה בהסכמים עם המשתכנים, שעתידים לבנות את בתיים בפרויקט, במסגרתם החברה התחייבה, בין היתר, לבצע את עבודות הפיתוח והתשתית בפרויקט במקום הרשות בתמורה לתשלום של כל משתכן ישירות לחברה של החלק היחסי מתמורת עבודות הפיתוח, כולל מע"מ, בגינן החברה תוציא חשבוניות לרשות.
7. בהתאם, החברה גבתה מרוכשי הדירות בשכונה את התמורה בשל עבודות הפיתוח ועל פי סעיף 29(1) לחוק הוציאה חשבוניות מס לרשות, דיווחה עליהן ושילמה את המע"מ הכלול בהן.
8. בנוגע לעבודות הפיתוח של שטחי הציבור, הרשות בחרה לבצע עבודות אלו בעצמה באמצעות קבלן משנה (להלן – "קבלן המשנה"), וכתוצאה מכך הוסכם בין החברה והרשות כי החברה תישא במימון עבודות הפיתוח של שטחי הציבור שיבצע קבלן המשנה עד לגובה הסכום שנקבע.
9. עוד סוכם בין החברה והרשות, כי לאור העובדה שהחברה תממן את ביצוע עבודות הפיתוח של שטחי הציבור בידי קבלן המשנה, האחרון יוציא לחברה חשבוניות מס בשל העבודות האמורות (להלן: "חשבוניות קבלן המשנה").
10. יצוין, כי התמורה לקבלן המשנה שולמה על ידי החברה באמצעות הסכומים שגבתה מהמשתכנים ובגינם החברה הוציאה חשבוניות מס לרשות.

#### הבקשה:

בפנייתך ביקשת את אישורנו כי החברה תהא רשאית לנכות מס תשומות, הכלול בחשבוניות המס שקבלן המשנה הוציא לרשות בגין ביצוע עבודות הפיתוח של שטחי הציבור, עד לגובה הסכום שנקבע.

**תמצית הסדר המס ותנאיו:**  
**להלן עמדתנו בשים לב לנסיבות המקרה-**

1. ככלל, העיריות אחראיות לפיתוח המקרקעין שבתחומן. סמכויותיהן וחובותיהן של העיריות בהקשר זה קבועות, בין היתר, בפרק שנים עשר לפקודת העיריות [נוסח חדש].  
על העיריות לדאוג לסלילתם של רחובות וכבישים, לניקוזם ולתאורתם, להתקנת ביוב, להנחת צינורות מים ועוד. בפועל, ביצוע עבודות הפיתוח נעשה לא פעם על-ידי קבלנים הנותנים שירות לעיריות. לצורך מימון פעילות זו קנויה לעירייה הסמכות להתקין חוקי עזר ולהורות בהם, בין היתר, על גביית אגרות, היטלים או דמי השתתפות מהמשתכנים.
2. במקרה נשוא הפנייה, עבודות הפיתוח של שטחי הציבור היו אמורות להתבצע בידי החברה, שגבתה מהמשתכנים תשלום עבור ביצוע העבודות האמורות, ועל פי סעיף 29(1) לחוק הוציאה בגין הסכומים הללו חשבוניות מס לרשות, דיווחה ושילמה את המע"מ המתחייב.  
בפועל, עפ"י דרישת הרשות, העבודה בוצעה על ידי קבלן משנה אותו שכרה הרשות.
3. בנסיבות האמורות על קבלן המשנה היה להוציא את חשבוניות המס לרשות כמקבלת השירות ולא כפי שנהגה והוציאה את חשבוניות המס לחברה, ולפיכך יתקן קבלן המשנה את חשבוניות המס בהתאם.
4. החברה תהא רשאית לנכות מס תשומות בהסתמך על חשבוניות המס שהוצאו ע"י קבלן המשנה לרשות בגין עבודות הפיתוח של שטחי הציבור שביצע, וזאת כ"מסמך אחר" כמשמעותו בסעיף 38(א) לחוק.
5. הסוגיה ועמדתנו הובאו בתמצית בלבד.
6. במסגרת החלטת המיסוי נקבעו מגבלות ותנאים נוספים.

יובהר כי השימוש ב"מסמך אחר" לפי סעיפים 30 (א) (1) או 38 או 40'א או 43'א לחוק מע"מ דורש אישור ספציפי של המחלקה המקצועית לכל מקרה ומקרה ולכן על העוסקים המעוניינים ליישם את ההסדר המפורט לעיל לפנות למחלקה המקצועית של מע"מ לצורך קבלת אישור. אין להסתפק בעמידה בתנאי החלטות מיסוי שפורסמו.