

ניכוי מס תשומות בגין תשלום דמי היוון לרמ"י

ינואר 2022
חוזר מקצועי מספר 5/22

ברצוננו לעדכנכם בפסק דינו של בית המשפט המחוזי¹ הקובע שניכוי מס תשומות, הכלול בחשבוניות, שהוציאה רשות מקרקעי ישראל (רמ"י) למתיישבים חדשים במושב, בגין תשלומי דמי היוון - מותנה בהוכחה שדמי ההיוון שולמו על ידי עוסקים בחקלאות עבור שטח חקלאי.

מתוך פסק הדין ניתן ללמוד, כי במידה ומושב או חקלאי (באמצעות איחוד העוסקים או באמצעות תיקו האישי במע"מ) מבקש לנכות את מס התשומות, הכלול בחשבונית שהוציאה רמ"י בעת רכישת משק חקלאי, עליו לודא:

- א. ניכוי בגין חיוב החלק החקלאי בלבד (אם קיים, הוא יצוין במפרט הכספי של רמ"י).
- ב. ניכוי רק במידה שהחבר מפעיל עסק חקלאי בנחלה או צפוי להפעיל בסבירות גבוהה בעתיד.

להלן עיקרי פסק הדין:

מושב נהלל הינו מושב עובדים, אשר חבריו רשומים, לצרכי מע"מ, כעוסקים מורשים, המדווחים במסגרת איחוד עוסקים. למושב היו נחלות שלא אוישו, והמושב החל לפעול לשיווקן.

בין המושב לרמ"י נתגלעה מחלוקת בשאלה, האם איוש הנחלות על ידי מתיישבים חדשים כרוך בתשלום לרמ"י. המושב הסכים לשלם מיליון ש"ח עבור כל נחלה שלא אוישה, בתנאי שרמ"י תעניק למתיישבים את מלוא הזכויות בחלקת המגורים. כמו כן, הוסכם כי סכום התמורה נקבע לצרכי פשרה בלבד. ההסכמות עוגנו בתוספת להסכם החכירה. בנוסף, נקבע כי איוש הנחלות יתאפשר עם חתימת החוכר על הסכם החכירה והתוספת ובכפוף לתשלום בסך של מיליון ש"ח כולל מע"מ.

רמ"י הוציאה חשבוניות מס בגין תשלום התמורה, ביחס לנחלות שאוישו, על סך של מיליון ש"ח. המתיישבים, אשר איישו את נחלות אלו, נרשמו כעוסקים לצרכי מע"מ וצורפו לאיחוד העוסקים של המושב. המושב ניכה (במסגרת תיק איחוד עוסקים) 25% מהתשומות בהתאם לסעיף 18(ב)(3) לתקנות מע"מ².

לטענת המושב, התמורה ששולמה מותרת בניכוי מאחר והיא נועדה לאפשר את הקצאת הנחלה בכללותה ולא רק עבור חלקת המגורים, והנחלה מניבה הכנסות החייבות במע"מ.

לטענת מס ערך מוסף נצרת, התמורה ששולמה רק בגין זכויות הבניה של בית המגורים, ועל כן, לא התיר בניכוי את מס התשומות הכלול בחשבוניות.

השאלה העיקרית שבמחלוקת היא האם המושב רשאי לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות שהוציאה רמ"י למתיישבים החדשים במושב בעקבות תשלום דמי ההיוון, שכן לא ניתן לפצל את הנחלה ולא ניתן לרכוש את חלקת המגורים בנפרד מהחלקות החקלאיות.

התשובה לשאלה תיגזר מסיווג התמורה ששולמה לרמ"י - האם בגין פעילות עסקית טהורה הקשורה לנחלה החקלאית, או בגין חלקת המגורים בלבד.

¹ עמ 19-09-47216 מושב נהלל נגד מנהל מס ערך מוסף נצרת.
² תקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 - תשומות לעסק לצרכים אחרים.

טענות רשויות מע"מ:

- מהסכמי החכירה עולה, שהתמורה ששולמה על ידי המתיישבים הינה רק עבור הזכויות בחלקת המגורים.
- בהתאם לחוק מע"מ, ניתן לנכות מס תשומות רק אם התשומות מיועדות לשימוש בעסקה החייבת במס, ולכן מס התשומות הגלום בחשבוניות, אשר הוציאה רמ"י למתיישבים, אינו ניתן לניכוי. לפיכך, סכומים אשר שילמו מתיישבים חדשים, שאינם רשומים כעוסקים או שאינם עוסקים בחקלאות, אינם ברי קיזוז, אף אם היה מדובר בתשלום עבור קרקע חקלאית.
- כמו כן, בהודעה על זכויות מתיישב שנרכשו בעת איוש נחלה, עליה חתמו רמ"י והמתיישבים, ניכרת הבחנה בין דמי החכירה לשטח החקלאי לבין דמי ההיוון למגורים. כך צוין, כי דמי החכירה המהוונים הינם דמי חכירה ששולמו מראש לתקופה של 49 שנים עבור זכויות בניה למגורים. לעומת זאת, דמי החכירה השנתיים לנחלה, המשולמים עבור השימוש החקלאי, מובחנים בכך שמשולמים מדי שנה בסכום סמלי כנגד הזכות לשימוש בקרקע למטרות חקלאיות. כלומר, ישנה הפרדה בין דמי ההיוון בחשבונית המתייחסים רק לקרקע לבנייה, לעומת דמי החכירה השנתיים המתייחסים לחלק החקלאי.
- מעבר לכך, ההסכם, בגינו שולמו מיליון ש"ח לרמ"י, התבסס על חוות דעת שמאית בה התבקש השמאי לאמוד את שווי הזכויות בקרקע בחלקות הבית.
- בנוסף, צוין כי לא תבוצע הפחתה מגובה דמי החכירה לנחלה בגין תשלום דמי חכירה מהוונים בגין חלקת המגורים.
- לחלופין, גם אם הייתה מתקבלת הטענה כי דמי ההיוון שייכים לנחלה בכללותה, לרבות השטחים החקלאים, הרי שלא הוכח כי המתיישבים עוסקים בפועל בחקלאות.

נפסק

בית המשפט קיבל את עמדת רשויות מע"מ וקבע שמס התשומות בגין דמי ההיוון אינו מותר בניכוי. בית המשפט אף הרחיב ופירט, כי גם במקרה שמדובר בתשלום הקשור ישירות לחלקות החקלאיות, על המושב להוכיח, מבחינה ראייתית, כי המתיישבים מנהלים בפועל או בהסתברות גבוהה ינהלו בעתיד עסק חקלאי.

בדבר פרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (עו"ד) תמר נודל שטרן: 03-7180106, tamar@britcpa.co.il