



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערות

אלביט הדמיה רפואית בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד עופר אלבוים, מוטי איילון,
ומיכל בן יהודה

נגד

המשיב

ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד גלית פואה
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. המערערות עמדה בקדקודו של אשכול חברות אשר בתקופה הנדונה עסק בעיקר בענפי הנדל"ן, המלונאות, הציוד הרפואי וההלבשה. ככלל, המערערות עצמה לא עסקה במישרין באותם תחומים, אלא דאגה לארגון ולמימון הפעילות העסקית שנערכה על ידי חברות הקבוצה. מרביתן של פעילות זו התקיימה בחוץ לארץ.

המערערות עמדה בהוצאות שונות, לרבות אלו המתוארות כ"הוצאות הנהלה וכלליות". המחלוקת הניטשת בין הצדדים נוגעת לאפשרות ניכוי מס התשומות בו עמדה המערערות בקשר לאותן הוצאות. לגישה, התשומות שימשו כולן לשם ביצוע עסקאות חייבות במס לפי חוק מס ערך מוסף, ועל כן המס עליהן מותר בניכוי. העסקאות החייבות היו בעיקר משני סוגים: הלוואת כספים על ידי המערערות לידי חברות הקבוצה ומתן שירותים מקצועיים ושירותי ניהול על ידי חברות הקבוצה.

לדידו של המשיב, המערערות היא "חברת החזקות" שעיקר עניינה בהפקת תשואה מעצם שליטתה בתאגידי האשכול, בדמות דיבידנדים ורווחי הון ממימוש השקעות. לפי עמדה זו, המערערות לא עסקה במתן אשראי או בהענקת שירותים מקצועיים כעיסוקים בפני עצמם, אלא היא תמכה בפעילות העסקית של חברות הקבוצה כחלק מן המאמץ להשביח את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

החזקותיה.

2. המערערת רשומה כ"עוסק" לצורך חוק מס ערך מוסף מאז הקמתה.

3. כפי שיפורט בהמשך, המשיב התיר בניכוי **רבע** ממס התשומות הנדון, ואילו המערערת תובעת ניכוי של **מלוא** המס או לחלופין שני שלישים ממנו. השגות המערערת נדחו ומכאן שני הערעורים שלפניי, שהדיון בהם אוחד.

ב. השומות

4. שומות התשומות מושא הערעורים מתייחסות לתקופות הדיווח מחודש אפריל 2006 ועד לחודש יוני 2011 ("**התקופה הנדונה**"). עולה מחומר הראיות כי סך התשומות שניכוי המס בגין שני במחלוקת בערעורים אלה מגיע לכדי 166 מיליון ש"ח.

כאמור המשיב התיר בניכוי רבע מסכום מס התשומות כך שההיקף הכספי של המחלוקת הוא כ-19.55 מיליון ש"ח (במונחי קרן המס).

יובהר כי שומת התשומות הראשונה התייחסה לתקופת אפריל 2006-יולי 2007 ("**תקופת השומה הראשונה**") ושומה זו נדונה בע"מ 1015/09 ואילו שומת התשומות השנייה התייחסה לתקופת אוגוסט 2007-יוני 2011 ("**תקופת השומה השנייה**") והיא מושא ע"מ 29102-01-13.

ג. המסגרת החוקית

5. המונח "**מס תשומות**" מוגדר בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("**החוק**") לאמור:

"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו;"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

6. פרק ח' לחוק דן ב"ניכוי מס תשומות, ניכוי אחר והחזר מס". סעיף 38, שכותרתו "ניכוי מס ששולם על תשומות" קובע כי:

**"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול
בחשבונית מס שהוצאה לו כדין...".**

הוראות סעיף 41 מסייגות את הזכות לנכות מס תשומות:

"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס."

הנה כי כן, מכלול הוראות סעיפים 1, 38 ו-41 מחייב אותנו לבחון את השימוש שנעשה בתשומה (וכן את זיקתה לעסקה חייבת במס) כמפתח לשאלת ניכוי המס שהוטל על אותה תשומה.

7. תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("התקנות") מסדירה את אופן הניכוי של מס על תשומה אשר שימשה לשימושים רבים, כאשר חלק מהשימוש הוא לעסקאות החייבות במס – כנדרש על פי סעיף 41 לחוק – ואילו חלק אחר מהשימוש בתשומה הוא למטרה שאיננה בבחינת עסקה חייבת במס. הכלל הבסיסי המעוגן בתקנה 18 הוא התרה יחסית של ניכוי מס התשומות בהתאם ליחס השימושים השונים:

**"(א) בלי לפגוע בהוראות פרק זה, מס תשומות בשל רכישת נכסים או בשל
קבלת שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן מותר מס התשומות בניכוי
(להלן בתקנה זו – לצרכי העסק) וגם לשימוש בעסקאות שלגביהן אין מס
התשומות מותר בניכוי או לכל שימוש אחר (להלן בתקנה זו – שלא לצרכי
העסק) – יהא ניתן לניכוי בשיעור יחסי שהוא כיחס השימוש לצרכי העסק
לכלל השימוש."**

יושם אל לב כי שימוש "שלא לצרכי העסק" כולל לא רק שימוש לעסקאות פטורות לפי החוק אלא גם שימוש בעשייה שכלל איננה מהווה "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק. עוד נעיר כי המונח "עסקה החייבת במס" מקיף הן עסקה עליה חל מס ערך מוסף בשיעור מלא והן עסקה עליה חל מס בשיעור אפס, והדברים מוכרים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

8. כאשר לא ניתן לקבוע מהו יחס השימוש בתשומה (בין שימוש לעסקאות חייבות במס לבין כל שימוש אחר "שלא לצרכי העסק"), יחולו הוראות תקנה 18(ב) לתקנות:

"היה בשימוש שלא לצרכי עסק, שימוש בלתי מסויים ינהגו לפי הכללים כדלהלן -

- (1) קבע המנהל את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי עסק, יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה, כל עוד לא נקבע אחרת;**
- (2) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממס התשומות;**
- (3) לא קבע המנהל אתה החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות."**

אמנם אנו נדרשים לתקנה 18(ב) כאשר השימוש שלא לצרכי עסק הוא "שימוש בלתי מסויים" והנוסחה היחסית שבתקנה 18(א) איננה ניתנת ליישום, אולם תקנה 18(ב) עצמה מצריכה קביעה לגבי **"עיקר השימוש בנכס או בשירות"** בגינו שולם מס התשומות. לנושא זה נשוב בהמשך.

ד. עובדות המקרה

9. המערערת התאגדה בשנת 1996. בתקופה הנדונה מניות המערערת נסחרו הן בבורסה לניירות ערך בתל אביב והן בשוק ה-NASDAQ.

כך מתוארות תולדות המערערת עד לתקופה הנדונה:

"Elbit Medical Imaging Ltd. [המערערת] was incorporated in 1996 as a result of the split of Elbit Ltd. Until the end of 1998, EMI was engaged primarily in the medical ... manufacturing field. In 1998, EMI sold substantially all of its business activity, and in May 1999, the controlling interest in EMI was acquired by Europe-Israel (M.M.S.) Ltd.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

In September 1999, EMI's subsidiary, Elscint Ltd. acquired interests in hotels from Europe-Israel... and in September 2000, EMI acquired its shopping and entertainment business from Europe-Israel..."

(מתוך תשקיף שפורסם על ידי המערערת וצורף כנספח 3 לתצהירו של מר בן ציון מטעם המשיב).

10. הפעילות העסקית של קבוצת החברות אשר בראשה עמדה המערערת מפורטת בביאור 1 לדו"חות הכספיים של המערערת:

- " החזקת בתי מלון תפעולם וניהולם, באמצעות רשת פארק פלאזה, בעיקר, בערים מרכזיות באירופה.
- ייזום, הקמה, תפעול ניהול ומכירה של מרכזי מסחר ובידור ומיזמי נדל"ן אחרים, באמצעות Plaza Centers ("PC") N.V., במרכז ובמזרח אירופה ובהודו.
- השקעות בהודו במיזמי נדל"ן המיועדים בעיקר למגורים ובמיזמים אחרים.
- השקעות הון סיכון.
- השקעות במחקר ופיתוח בתחום אולטרסאונד ממוקד מונחה MRI.
- שיווק והפצת אופנת נשים בישראל. "

יודגש כי העיסוק בענפים המסחריים השונים כמתואר נעשה בעיקר בידי חברות הקבוצה האחרות ולא בידי המערערת במישרין.

11. על התאגידים החשובים יותר באשכול החברות בתקופה הנדונה נמנו אלסינט בע"מ, Plaza Centers N.V. (באמצעות אלביט אולטרסאונד בע"מ) וכן אינסייטק בע"מ.

12. ואלו התשומות שניכוי המס עליהן שנוי במחלוקת בערעורים דנן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

(א) הוצאות הנהלה וכלליות (לרבות תשלומים ליועצים פיננסיים, עורכי דין, רואי חשבון, וחברות דירוג אשראי וכן תשלומים בגין חשמל, שמירה, נקיון, אחזקה של משרדים, ציוד וריהוט משרדי – ראו סעיף 4.1 לסיכומי המערערת) ("התשומות הכלליות"). וכפי שפירט מר דוד מחלוף, סמנכ"ל כספים ולימים מנכ"ל משותף במערערת, בעדותו:

"הנהלה וכלליות של אלביט כוללות עלויות של שכר לעובדים, עלויות של משרדים, עורכי דין, רואה חשבון, הוצאות הנפקה שנבעו לחברה, תשקיפים וכו'. זה הוצאות הנהלה וכלליות."
(פרוטוקול הדיון, עמוד 38, שורות 5-6)

המע"מ על תשומות אלו מהווה חלק הארי מסך מס התשומות שבמחלוקת.

(ב) הוצאות הקשורות להנפקת אגרות חוב על ידי המערערת (לרבות הוצאות הכנת תשקיפים, הוצאות משפטיות, הוצאות עבור ביקורת פיננסית ותשלומים לחתמים וליועצים).

(ג) הוצאות אשר כונו "חלף שכר", דהיינו תשלומים לחברות פרטיות בבעלות נושאי משרה בכירים (ובעיקר לחברה בבעלות יו"ר דירקטוריון המערערת) בגין שירותי ייעוץ וניהול שניתנו על ידי אותם יחידים, וזאת חלף העסקת היחידים כעובדים שכירים של המערערת. לגבי תשומות אלו קיימת מחלוקת רק בקשר לתקופת השומה השנייה, כפי שיובהר בהמשך.

(ד) דמי שכירות משרדים והוצאות שיפורים במושכר.

13. היקף העסקאות החייבות במע"מ (הן בשיעור מלא והן בשיעור אפס) בתקופה הנדונה הגיע לכדי 158.3 מיליון ש"ח בקירוב (סכום זה כולל עסקאות מימון מסויימות, החייבות בשיעור מס אפס, אשר לא דווחו באופן שוטף ואשר המערערת ביקשה לדווח עליהן למפרע).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

14. כאמור, העסקאות החייבות במס היו משני סוגים: מתן אשראי ומתן שירותים מקצועיים לחברות שונות בקבוצה.

15. באשר למתן אשראי, יתרות ההלוואות לחברות הקבוצה, לתום השנה, על פי הרשום בדו"חות הכספיים של המערערת שנערכו על בסיס "סולו", היו כדלקמן (בעיגול סכומים):

2006	-	120.0	מיליון ש"ח
2007	-	946.1	מיליון ש"ח
2008	-	974.1	מיליון ש"ח
2009	-	763.1	מיליון ש"ח
2010	-	1,726.1	מיליון ש"ח
2011	-	1,929.1	מיליון ש"ח

16. להלן הכנסות המימון מחברות הקבוצות אשר נרשמו על בסיס צבירה וכן הכנסות המימון אשר נגבו בפועל (על בסיס מזומן) (במיליוני ש"ח, בעיגול סכומים):

הכנסות מימון נטו	ריבית שנפרעה בפועל
<u>על בסיס צבירה</u>	<u>(על פי שיטת החישוב של המערערת)</u>

2006	7.5	בלתי ידוע
2007	18.0	1.3
2008	80.0	45.1
2009	83.8	40.1
2010	79.0	16.6
2011	107.2	2.1

(ראו סעיף 11.2.1.4 לסיכומי המערערת)

כאן נציין כי מכוח תקנה 7(א)(4) לתקנות הנ"ל, החיוב במס ערך מוסף בגין עסקאות של מתן אשראי חל "עם קבלת התמורה ועל הסכום שנתקבל", כלומר על בסיס מזומן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

17. בכל השנים הנ"ל הוצאות המימון של המערערת (כלפי נושיה, דהיינו בנקים ומחזיקי אג"ח) עלו על הכנסות המימון שלה (על בסיס צבירה).

ההפרשים השליליים (הוצאות מימון נטו) היו כדלקמן (בעיגול סכומים):

מיליון ש"ח	28.7	-	2006
מיליון ש"ח	95.2	-	2007
מיליון ש"ח	179.5	-	2008
מיליון ש"ח	90.6	-	2009
מיליון ש"ח	124.7	-	2010
מיליון ש"ח	220.0	-	2011

18. בדו"חות הכספיים של המערערת, נרשמו הכנסות משירותים מקצועיים לחברות הקבוצה כדלקמן (במיליוני ש"ח, בעיגול סכומים):

(בשנה זו הסכום מכונה "החזר הוצאות מחברות קשורות")	3.2	: 2006
	2.8	: 2007
	6.9	: 2008
	4.9	: 2009
	2.6	: 2010
	2.3	: 2011

19. להשלמת התמונה, נוסיף כי הוצאות ההנהלה והכלליות המופיעות בדו"חות הכספיים של המערערת היו כדלקמן (במיליוני ש"ח, בעיגול סכומים):

(על בסיס 43.6 נטו)	46.9	: 2006
(על בסיס 93.6 נטו)	96.4	: 2007
	46.0	: 2008
	48.5	: 2009
	58.4	: 2010



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

2011 : 62.7

20. נציין כי בכל השנים הנ"ל המערערת רשמה הפסד בדו"ח הרווח וההפסד על בסיס "סולו" (סכומי ההפסד לשנים 2006 עד 2011 יחד מסתכמים בכ-1,360 מיליון ש"ח).

21. לא נרשמו רווחי הון של ממש בדו"חות הכספיים לשנים 2006-2011 (פרט לסכום של 23.8 מיליון ש"ח ממכירת מניות בשנת 2009). בנושא משך החזקתה של המערערת בתאגידי הקבוצה העיד מר מחלוף :

"ההחזקה לטווח ארוך משמעותה שהחברה איננה סוחרת במניות, אינה קונה ומוכרת מניות בשוק, אינה מבצעת פעולות באופן תדיר במניה והחזקתה היא החזקה של שיעור החזקה גבוה וטווח ארוך."
(עמוד 25, שורה 15 עד שורה 17)

כמו כן, לא נתקבלו על ידי המערערת דיבידנדים בתקופה הנדונה ; רק בחודש ספטמבר 2011 הגיע לידי המערערת דיבידנד בסך 180.6 מיליון ש"ח.

ה. עיקר טענות הצדדים

22. המערערת גורסת כי היא זכאית לנכות את מלוא מס התשומות מפני ש"פעילותה העסקית היחידה בתקופה שבערעור, בגינה היא נדרשה להירשם, וגם נרשמה, כ'עוסק' לעניין מע"מ, הינה פעילותה הענפה במתן שירותי המימון והשירותים המקצועיים לחברות בקבוצה – שירותים המניבים למערערת עסקאות רבות בהיקפים אדירים, אשר על פי החוק וההלכה הפסוקה חייבות כולן במע"מ – ולכן אין מקום לעשיית שימוש כלשהו בתקנה 18 לתקנות מע"מ (בהעדר 'תשומות מעורבות')...".
(סעיף 6.1.1 לסיכומי המערערת).

לטענת המערערת, הענקת אשראי לחברות הקבוצה ומתן שירותים מקצועיים להן נעשו לשם הפקת רווח :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

"... ההלוואות בהן עסקינן ניתנו כחלק מהעסק של המערערת במתן הלוואות... אשר לשמו ובמסגרתו מעסיקה המערערת עובדים בעלי מומחיות פיננסית, נוטלת הלוואות ומגייסת הון, מעניקה הלוואות לחברות בקבוצה וגובה את הריביות וקרן ההלוואות מהחברות בקבוצה...
...
... מטרתה של המערערת לפעילותה במתן השירותים לחברות בקבוצה, ובכלל זה מתן השירותים המקצועיים, היה והינו השאת רווחים."

(מתוך סעיפים 10.11 ו-12.4 לסיכומי המערערת; ההדגשות במקור)

23. המערערת מדגישה כי לעומת הצלחתה בהפקת הכנסות מפעילות המימון וממתן שירותים מקצועיים, היא כלל לא הפיקה רווחי הון או דיבידנדים בתקופה הנדונה מכוח מעמדה כחברת אם לקבוצה:

"מניות חברות הקבוצה מוחזקות ע"י המערערת באופן קבוע ולא לשם מסחר בהן... כפועל יוצא, במהלך כל התקופה שבערעור... המערערת לא רכשה, כמו גם לא מכרה, מניות כלשהן של חברות שהוחזקו על ידיה וכך אף לא נדרשה לתשומות הקשורות ברכישת או מכירת אחזקות אלה בחברות הקבוצה ו/או השקעה במניותיהן...
...

עוד יצוין כי, במהלך כל התקופה שבערעור לא חולקו למערערת דיבידנדים מידי חברות בקבוצה."

(מתוך 13.2 ו-13.9 לסיכומי המערערת)

"... אחזקותיה הפרמננטיות של המערערת בחברות בקבוצה כשלעצמן לא תרמו ולו בזעיר אנפין להכנסותיה של המערערת בתקופה שבערעור- לא על-ידי קבלת דיבידנדים ולא על-ידי מימוש אחזקותיה."
(מתוך סעיף 32 לסיכומי התגובה מטעם המערערת)

וכך מסכמת המערערת את טיעונה העיקרי:

"... המבחן הבלעדי הרלוונטי לעניין הזכאות לניכוי מס תשומות נוגע לשימוש שנעשה בהן, קרי, האם השימוש הינו לצורך ביצוע עסקאות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

החייבות במע"מ, האם לאו... לאחזקותיה [של המערערת] בחברות בקבוצה אין כל קשר לעניין זכאותה לניכוי מס התשומות, וכי מלוא מס התשומות שנוכה יועד לשמש ואף שימש בפועל ליצירת הכנסות חייבות במע"מ במסגרת פעילותה במתן השירותים – פעילות אשר כולה חייבת במע"מ וכנגדה מנכה היא מס התשומות כדין, ועל כן אין להחיל עליה את הוראות תקנה 18 לתקנות מע"מ בתקופה שבערעור." (מתוך 6.1 לסיכומי המערערת)

24. ממשיכה המערערת וטוענת לחלופין כי יש להתיר ניכוי של שני שלישים מהמס על התשומות הכלליות כי עיקר השימוש בהן היה בקשר לביצוע עסקאות חייבות במס. זאת בעוד שלגבי תשומות מסוגים ספציפיים (כפי שיפורט בהמשך), סבורה המערערת כי ניכוי המס אמור להיות מלא בשל זיקתן ההדוקה לעסקאות חייבות.

25. לעומת זאת, לדעת המשיב "המערערת הינה חברת אחזקות, הפועלת להשבחת החברות המוחזקות במטרה להפיק תשואה מרבית על השקעותיה... מעורבותה בעסקי החברות המוחזקות נועדה בראש ובראשונה על מנת 'להשביח' את ערכן של החברות המוחזקות על ידיה, פעילות אשר אינה מקימה עסקאות חייבות במס" (מתוך סעיפים 2 ו-4 לסיכומי המשיב).

לפי עמדת המשיב:

"... כאשר מדובר בהוצאות הנהלה וכלליות שאינן ניתנות לשיוך למטרה מסוימת, אזי פיצול התשומה המעורבת יעשה לפי עיקר פעילות העוסק: כאשר השאלה שיש לבחון הינה האם הפעולות אשר נעשו מטעם המערערת בזיקה לעסקי החברות המוחזקות בוצעו בעיקר לשם הפקת תמורה ישירה – דוגמת דמי ניהול – בגין או בעיקר לשם הפקת תועלת כלכלית עקיפה – חלוקת דיבידנדים והשבחת שווי מניות מכח היות המערערת בעלת מניות. מקום שהוכח כי הסיבה העיקרית להוצאת התשומות הייתה הפקת תועלת כלכלית עקיפה ולא הפקת דמי ניהול כתמורה בגין שירות, אזי בדין הגביל המשיב את התרת מס התשומות לרבע." (סעיף 70 לסיכומי המשיב)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

26. המשיב מדגיש כי :

"המערערת לא הציגה מערך מסודר של הסכמים למתן שירותים מקצועיים, או למתן הלוואות, כמצופה מחברה הטוענת כי זוהי מהות פעילותה.

...

ככל שלשיטת המערערת יעדיה העיקריים הינם מתן שירותים מקצועיים ומתן הלוואות והעמדת אשראי לחברות בקבוצה... אזי ניתן היה לצפות כי המערערת תציג קיומו של מערך מסודר של הסכמי ניהול, כמו גם מערך מסודר של הסכמי הלוואות בינה לבין כל החברות המוחזקות להן ניתנים אותם שירותים, לכאורה."

(סעיפים 5 ו-36 לסיכומים)

כמו כן גורס המשיב כי :

"... העסקים המניבים של הקבוצה נמצאים בחברות המוחזקות, ולא במערערת עצמה. המשמעות היא שהמערערת נושאת בהוצאות אשר אינן תורמות להכנסות שוטפות של המערערת, שהרי אין למערערת כל הכנסה משל עצמה. ההוצאות תורמות להכנסות השוטפות של החברות המוחזקות..."

(סעיף 27 לסיכומים)

27. מסכם המשיב וכותב כי :

"... המערערת הינה חברה שמטרתה להשביח את ערך החברות המוחזקות על-ידיה על-מנת להפיק מהן בסופו של יום דיבידנדים ורווחי הון. בהתאם, הפעולות אשר נעשו מטעם המערערת בוצעו לשם הפקת תועלת כלכלית עקיפה ולא לשם קבלת דמי ניהול, או הכנסות מימון בתמורה – ואלה הינם בבחינת הטפל ההולך אחר העיקר.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

המשיב אינו חולק על טענת המערערת כי הלוואות הינן עסקאות החייבות במע"מ ואף הכיר בכך שהמערערת נתנה שירותי ניהול ומימון. אולם, בשונה מטיעונה של המערערת, לפיו כל פעילותה התמצתה במתן שירותי מימון וניהול, הרי שלעמדת המשיב פעילות זו הינה שולית ביחס לפעילותה העיקרית כחברת אס המבקשת להשביח את ערכן של החברות המוחזקות על ידיה. מן הטעם הזה התיר המשיב למערערת ניכוי רבע ממס התשומות הנדרש על ידיה....".

(סעיפים 85 ו-175 לסיכומי המשיב)

ו. דיון בנושא התשומות הכלליות

כללי

28. בחלק זה אדון בתביעתה הכללית של המערערת לנכות את המס שהוטל על התשומות הכלליות; בפרקים נפרדים להלן, אתייחס בפרט לתשומות הקשורות לגיוס אגרות חוב, ל"חלף שכר" ולשכירת משרדים.

תחילה, יש מקום להעיר מספר הערות:

(א) כפי שחיווייתי את דעתי בע"מ 6317-04-14 **אמיליה פיתוח (מ.ע.פ.) בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן** (ניתן ביום 7.4.2016) וכן כפי שהוטעם על ידי כבוד השופט וינשטיין בע"מ 26782-05-14 **אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה** (ניתן ביום 8.10.2015), בצמד המלים "חברת החזקות" לא טמונה תשובה לשאלת ההיקף המותר של ניכוי מס תשומות (ראו סעיף 31 לפסק דין **אמיליה**). גם חברה המצהירה על עצמה כחברת החזקות עשויה לבצע עסקאות חייבות במס, הכרוכות בהוצאת תשומות **הניתנות לזיהוי וכימות באופן נפרד** משאר הוצאות הפירמה. או אז, היות החברה "חברת החזקות" לא תמנע ניכוי מלא של מס התשומות האמור.¹

¹ לכאורה השקפה שונה עולה מ"עמדה מספר 01/2016 – ניכוי מס תשומות בחברת החזקות" שפורסמה על ידי רשות המסים ביום 26.12.2016 לצורך יישום הוראות סעיף 67' לחוק ("נקיטת עמדה חייבת בדיווח"). שם נעשה ניסיון להגדיר "חברת החזקות" ובין השאר מובעת העמדה כי "בשל תשומות ישירות, המשמשות לביצוע עסקאות החייבות במס, החברה זכאית לנכות עד שני שלישים (66.67%) ממס התשומות". הבסיס לאמירה זו, לגבי מקרים בהם השימוש בתשומה פלוגית איננו מעורב אלא רק "לצרכי העסק", איננו נהיר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

(ב) מנגד, העדר תשואה בתקופה פלונית מעצם החזקת תאגידי הקבוצה (בדמות רווחי הון ממימוש מניות או קבלת דיבידנדים) איננו מוביל בהכרח למסקנה כי יש לייחס את השימוש בתשומות באותה תקופה אך ורק לעסקאות חייבות במס אשר נעשו על ידי חברת ההחזקות.

ייתכן שתשומות כלליות באותה תקופה הוצאו, כולן או חלקן, במטרה להשביח את מכלול ההשקעות וכדי להצמיח רווחי הון ודיבידנדים בעתיד, חרף העובדה כי באותה תקופה לא הופקה תשואה כזאת.

בכל מקרה יש להוכיח את הזיקה בין התשומות לבין העסקאות החייבות במס.

(ג) בהמשך להערה הקודמת, כבר נפסק כי לצורך יישום מבחן "עיקר השימוש בנכס או בשירות" כאמור בתקנה 18(ב)(2) ו-(3) לתקנות, אין מקום לאמץ כמדד בלעדי את גובה ההכנסות הנובעות מהפעילות החייבת במס לעומת אלו הנובעות מהפעילות שאיננה חייבת במס ("שלא לצרכי העסק"). בעניין אמיליה כתבתי (תוך הפנייה לפסקי הדין של בית המשפט העליון בע"א 252/87 גחלת חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ (ניתן ביום 5.12.1990) וע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (ניתן ביום 3.7.2014)):

"...הפסיקה מורה כי אין לקבוע את עיקר הפעילות אך ורק לפי מפתח ההכנסות, אם כי זוהי אמת מידה אפשרית אחת מיני רבות... הטעם לכך נעוץ בעובדה כי מקור מסויים עשוי להניב הכנסה מרובה מבלי שהדבר יהיה כרוך בעשייה רבה (שצורכת תשומות) ואילו מקור אחר עלול להיות עתיר תשומות אך יניב הכנסה צנועה."
(מתוך סעיף 33 לפסק דין אמיליה)

בראש ובראשונה נדרשת הוכחה לגבי השימוש שנעשה בנכס או בשירות המסויים (התשומה) ורק בהעדר אינדיקציה ברורה לכך יש לאפיין באופן כללי את עשיית הפירמה כנוטה לכיוון ביצוע עסקאות חייבות במס אם לא, כאשר הנטל בעניין זה מוטל על העוסק התובע את ניכוי מס התשומות. יחס ההכנסות מהווה אינדיקציה אחת אך לא בלעדית במסגרת בדיקה זו:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

"... כאשר מדובר בהוצאות הנהלה וכלליות שכלל אינן ניתנות לשיוך למטרה מסוימת, אזי הלכה למעשה פיצול התשומה המעורבת ייעשה לפי עיקר פעילות העוסק... במקרה זה אין לנו אלא לאפיין את פעילות הפירמה ולייחס את התשומות לפי עיקרה - עשיית עסקאות חייבות במס או שמא דברים אחרים."
(מתוך סעיף 32 לפסק דין אמיליה)

(ד) כמו בתיקים אחרים מסוג זה, גם בערעורים דנן לא הובאו ראיות רבות כדי להראות באופן קונקרטי ומפורט לאיזה צרכים שימשו התשומות הכלליות השונות (פרט לעניין גיוסי האג"ח, אליו נשוב בהמשך). הנה למשל, בשני התצהירים שניתנו על ידי מר מחלוף מטעם המערערת אין אפילו סעיף אחד המתיימר לפרט את מהות התשומות הכלליות, ולמותר לציין כי לא הובאה כל עדות מפי נותני השירותים (למשל, עורכי דין, רואי חשבון ויועצים אחרים) כדי לסבר את האוזן באשר לתוכן השירותים ושיוכם לתחומי הפעילות של המערערת.

כמו בתיקים אחרים, הונח כי התשומות (רובן) הן "כלליות" ועיקר הדיון התמקד במהות הפעילות (עסקאות חייבות במס לעומת כל דבר אחר); לטעמי דילוג זה יוצר תמונה עובדתית שאיננה שלמה לשם יישום הוראות סעיף 41 ותקנה 18.

29. אין מחלוקת כי הפעילות העסקית הבסיסית של הקבוצה – זאת שהייתה מטרת קיום הקבוצה באותה תקופה – לא נערכה על ידי המערערת עצמה. הכוונה היא לעיסוק בענפי יזמות הנדל"ן, המרכזים המסחריים, המלונאות, הציוד הרפואי וההלבשה. ככל שציפתה המערערת להצלחה עסקית בענפים אלה, ולהשבחת שווי החזקותיה כתוצאה מכך, הדבר היה תלוי בעיקר בפועלם של תאגידי הקבוצה כאשר המערערת מסייעת להם בהשגת מקורות מימון ומתן שירותים מקצועיים מסויימים.

בהקשר זה יש להזכיר כי הדו"חות הכספיים אשר צורפו בהליך דנן הם של המערערת לבדה – על בסיס "סולו" – ומצויין בהם כדלקמן:

"... החברה מציגה את השקעתה בחברות בנות על פי שיטת השווי המאזני ולא מאחדת את דוחותיהן הכספיים, כנדרש על פי גילויי הדעת של לשכת רואי חשבון בישראל."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

החל מיום 1 בינואר 2006, החברה אינה כוללת את חלקה ברווחי (הפסדי) חברות בנות וכלולות על פי שיטת השווי המאזני בהתאם לעקרונות שנקבעו בגילוי דעת 68 של לשכת רו"ח בישראל."

משמעות הדבר היא כי התמונה המלאה של עשיית הקבוצה איננה משתקפת בהכרח בדו"חות הכספיים של המערערת (כך לדוגמה לא נמצא בדו"ח הכספי לשנת 2007 אזכור לעובדה כי Plaza Centers מכרה באותה שנה ארבעה מרכזים מסחריים בהונגריה ובפולין בתמורה כוללת של כ-510 מיליון אירו, נתון הנלמד מנספח 9 לתצהיר מר עם-שלם מטעם המשיב).

30. כאמור, במקרה זה מצביעה המערערת על שני תחומים בהם נעשו עסקאות חייבת מס ערך מוסף ולדעתה די בכך כדי להביא להתרתו של **מלוא** מס התשומות, ללא צורך להידרש כלל להוראות תקנה 18.

לטענתה היא עסקה באותם תחומים – מתן אשראי לתאגידי הקבוצה ומתן שירותים מקצועיים להם – ועיסוקים אלה הניבו את כל ההכנסות שהופקו על ידיה בתקופה הנדונה.

נפנה עתה לבחינת טענה זו לגבי כל אחד מהתחומים האמורים.

מתן אשראי לחברות הקבוצה

31. עד לשלב מסויים, ניסה המשיב לטעון כי האופי האמתי של הכספים הרבים שניתנו על ידי המערערת לתאגידי הקבוצה היה הוני-השקעתי (equity) ולא התחייבותי (debt). משמעות קו טיעון זה היא שהעמדת הכספים לטובת חברות הקבוצה לא היוותה "עסקה" כלל ועיקר.

בהמשך טענה זו נזנחה והמשיב הסכים כי מתן ההלוואות היה בבחינת "שירות" לצורך החוק (לפי סעיף 1 לחוק, המונח "שירות" כולל גם "עסקת אשראי והפקדת כסף"),



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

דהיינו אכן נערכו עסקאות חייבות במס (רובן בשיעור מס אפס) - וראו חקירתו של מר הרשברג מטעם המשיב, עמוד 48, שורות 10-11; עמוד 51, שורה 8 עד שורה 11.

32. אין לכחד כי ההיקף הכספי של העמדת האשראי היה ניכר ביותר: יתרות ההלוואות שניתנו על ידי המערערת מפורטות בסעיף 15 לעיל. היתרה הלכה ותפחה במהלך התקופה הנדונה, כך שהיתרה לסוף שנת 2011 הייתה כפי 16 מזו לסוף שנת 2006.

יחד עם זאת, לאחר שקילת מכלול חומר הראיות, לא שוכנעתי על ידי המערערת כי "עיקר השימוש" בתשומות הכלליות היה לצורך ביצוע עסקאות האשראי.

33. ראשית, ובהמשך להערה הכללית שצויינה בסעיף 28(ד) לעיל, המערערת כלל לא הוכיחה כיצד התשומות הכלליות נצרכו בזיקה למתן האשראי לחברות הקבוצה (הדברים כאן אינם נאמרים לגבי ההוצאות המסויימות הקשורות לגיוסי אג"ח אשר יידונו להלן). לא ניתן לדעת, ולו באופן כללי, עד כמה מתן ההלוואות היה כרוך בעבודה ובטרחה, או על ידי צוות המערערת עצמה או על ידי נותני שירותים חיצוניים שנשכרו לשם כך. יתרה מזאת, **לא ניתן לדעת איזו תשומות המערערת הייתה צריכה לרכוש גם אם לא הייתה מלווה כספים לתאגידי הקבוצה**, או הייתה מלווה בהיקפים מצומצמים בהרבה. ייתכן שחלק ניכר מן ההוצאות היו מוצאות **בכל מקרה** על ידי המערערת כחברה נסחרת בבורסה אשר בבעלותה תאגידים רבים, ללא קשר ישיר לעסקאות האשראי. כאמור, התמונה העובדתית בנושא זה לא הובהרה במידה הנדרשת. בשל כך לא עמדה המערערת בנטל המוטל עליה ולא די בהקשר זה להסתמך על העובדה כי הופקו הכנסות מימון ממתן ההלוואות בעוד לא הופקו על ידיה באותה תקופה רווחי הון או דיבידנדים מכוח מעמדה כחברת החזקות.

תקנה 18 מבדילה כזכור בין השימוש בתשומות בביצוע עסקאות חייבות במס לבין כל שימוש "שלא לצרכי העסק". סוג אחרון זה של שימוש כולל גם פעולות להשבחת החזקות בחברות אחרות (השבחה שלא תניב "עסקאות" כמשמעותן בחוק מס ערך מוסף). לא הונחה תשתית ראייתית המאפשרת קביעה כי עיקר השימוש בתשומות הכלליות היה דווקא בתחום מתן האשראי וכי אילולי מתן האשראי כאמור תשומות אלו לא היו נצרכות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

34. שנית, אמנם מוסכם כי המערערת עסקה, בין היתר, במתן אשראי אולם אופן העיסוק של המערערת בתחום זה - שברובו הגדול היה כרוך בתשלום מע"מ בשיעור אפס - מעלה תהיות מספר:

(א) ככל הנראה לא כל ההלוואות קיבלו ביטוי ועיגון בהסכמים כתובים. הוגשו שמונה הסכמי הלוואה שונים עם תאגידים שונים בקבוצה, אך נראה כי חלק ממתן האשראי, אפילו חלק ממשי, לא הוסדר בכתב, חרף ממדי הסכומים הגבוהים. ואף לגבי ההסכמים הקצרים שהוצגו, כלל לא הוכח איזה משאבים הושקעו בעריכתם.

(ב) על פי רוב תקופת האשראי לא הוגבלה – אמנם ההסכמים נחתמו לכאורה לשנה אחת אך פרק זמן זה הוארך באופן אוטומטי לפי הוראות ההסכמים ולמעשה לא נקבעו מועדים לתשלום ריבית או אפילו לפרעון הקרן. לדוגמה בהסכם מיום 6.6.2007 בין המערערת לבין Elbit India Real Estate Holdings Limited, הוסכם על מסגרת אשראי של עד מיליארד ש"ח. נקבע כי על החברה הלווה לשלם את הריבית בסכום אחד בתום תקופת האשראי. משך תקופת האשראי הוא ל-12 חודשים (סעיף 2.5 להסכם) אולם לפי סעיף 6.1 להסכם, תקופת האשראי תוארך אוטומטית ("shall be automatically renewed for additional periods of 12 month[s] each") אלא אם המערערת תודיע על סיום התקופה. פרעון הריבית נדרש רק בתום תקופת ההארכה האחרונה. כלומר, האשראי עשוי להיות בלתי מוגבל בזמן, ללא חובת תשלום ריבית בפועל כל עוד ההסכם הוא בתוקף.

(ג) בתיאורי פעילות הקבוצה בדו"חות הכספיים, העמדת האשראי על ידי המערערת בהיקפים האמורים כלל לא מוזכרת. נכון הוא כי בדו"חות כספיים מאוחדים (שאינם מונחים בפני בית המשפט) תוצאות מתן האשראי בצד המלווה ובצד הלווה היו מתבטלות בשל האיחוד, אולם בכל זאת נשאלת השאלה כיצד ניתן להגדיר את העיסוק באשראי כעניין עיקרי כאשר המערערת עצמה לא מצאה לנכון להזכיר אותו בתיאורי הפעילות (הרי לפי הטענה, זאת הפעילות שלה, יחד עם מתן שירותים מקצועיים).

(ד) אמנם במהלך התקופה הנדונה התקבלו תשלומים על חשבון ההלוואות וזאת בסכומים ממשניים כמפורט בסעיף 16 לעיל, אולם לאורך התקופה היה פער משמעותי ביותר בין הגביה בפועל לבין צבירת הריבית הבלתי משולמת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

מר מחלוף מטעם המערערת הסביר :

"הריביות לא התקבלו כי הפעילו[ן] העסקיות לא צלחו כדי להחזיר את אותן ריביות שהתחייבו. כלומר, ניתנו הלוואות, נגבו המרווחים הנדרשים על מנת להרוויח אך בפועל החברות שקיבלו את ההלוואות לא הצליחו להחזיר את הריביות בגלל המשבר העולמי והפעילות העסקית לא הצליחה אבל אין לכך ראייה לכך שאין עסק. יש מרווח אבל הוא לא צלח.

...

[המערערת] לא הצליחה לגבות לאור העדר ההצלחה העסקית של חברות הבנות."

(עמוד 31, שורה 14 עד שורה 17 ; שורות 20-21)

גם בהיבט זה קשה ליישב את התנהלות המערערת - המובנת כשלעצמה כתמיכה הכרחית בחברות הקשורות שלא היו מסוגלות לשרת את החובות באופן מואץ יותר - עם הטענה כי הלוואות כספים **במטרה להשיא רווחים** הייתה פעילות עיקרית אצל המערערת.

המערערת אמנם מצביעה על כך כי לאחר התקופה הנדונה היא הצליחה לקבל סכומי ריבית ממשיים נוספים, בהיקף של כ-22.5 מיליון ש"ח, בגין הלוואות שניתנו קודם לכן (ראו סעיף 11.3.8 לסיכומי המערערת). גבייה זו דווחה לרשות המסים על בסיס מזומן רק בשנים 2012 ו-2013. אולם לדעתי אין בנתונים אלה כדי לשנות את התמונה בכללותה.

(ה) בכל השנים שבתקופה הנדונה עמדה המערערת בהוצאות מימון נטו, דהיינו הוצאות המימון בהן נשאה המערערת היו גבוהות מהכנסות המימון להן היא הייתה זכאית – הפערים השליליים האמורים מפורטים בסעיף 17 לעיל. גם מצב קבוע זה איננו עולה בקנה אחד עם הייעוד הנטען של השאת רווחים ממתן אשראי. מר מחלוף, שהעיד מטעם המערערת, גרס כי המערערת תימחרה את האשראי שהיא נתנה באופן שאמור היה להניב רווח :



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

**"הוצאות המימון של החברה נובעות בגין ההלוואות שהיא גייסה מבעלי
אג"ח או מצדדי ג', הכנסות המימון נובעות מהלוואות שהיא נתנה
לחברות בנות עם מרווח חיובי ביחס לאותן הלוואות."
(עמוד 32, שורה 20 עד שורה 22)**

כך גם עולה מתרשומת שנערכה על ידי המערערת (נספח 7 לתצהיר מר בן ציון מטעם
המשיב), שם נכתב כי:

**"ההלוואות הנ"ל [לחברות הקבוצה] נושאות ריבית בשיעור הריבית
שהובטחה לבעלי האג"ח, ובתוספת מרווח ריבית."**

אינני בטוח כי אמירות אלו נתמכות במסמכים: למשל, מסגרת האשראי שניתנה ביוני
2007 לאחת החברות והמתוארת בסעיף 34(ב) לעיל, הייתה צמודה למדד המחירים
לצרכן הישראלי בתוספת ריבית של 5.5% לשנה. עיון בביאור 7(ג) לדו"חות הכספיים של
המערערת לשנת 2007 מגלה כי עלות הגיוס של הנפקת אגרות חוב צמודות למדד נעה בין
ריבית של 5.0% לריבית של 6.3% בהתאם לסדרה. כך או כך, לאורך כל התקופה הנדונה,
סך הוצאות המימון עלו על הכנסות המימון (וכמוסבר, רק מיעוט הכנסות המימון
שנרשמו על בסיס צבירה נגבו בפועל).

בסעיף 11.2.2 לסיכומיה, המערערת מדגישה כי:

**"... לא רק שקיימות למערערת הכנסות מימון אדירות מהלוואות שהיא
העמידה לחברות בקבוצה, הרי שבחינת ביאור 11 לדוחותיה הכספיים
של המערערת מלמדת על הכנסות כך שבכל אחת מהשנים שבתקופת
הערעור קיים עודף הכנסות מימון על הוצאות מימון.
דהיינו, המדובר במקטע פעילות רווחי אצל המערערת..."**

חוששני כי הצגה זו של הדברים איננה מלאה: ביאור 11 לדו"חות הכספיים עוסק מדי
שנה ב"עסקאות עם צדדים קשורים". שם אכן מופיעה השורה "הכנסות מימון מחברות
בנות וקשורות, נטו". למשל בדוח הכספי לסוף שנת 2008 הסכום הרשום בסעיף זה הוא
80,027,000 ש"ח (לכלל הנתונים, ראו סעיף 16 לעיל). ביאור 11 נוגע כאמור למישור
הפנים - קבוצתי ומשתקפות בו עסקאות (לרבות עסקאות מימון) בין תאגידי הקבוצה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

לבין עצמם. לעומת זאת, בדוח הרווח וההפסד קיים סעיף כללי "הוצאות מימון, נטו" המביא בחשבון, כך נראה, את כל עסקאות האשראי של המערערת, הן כמלווה והן כלווה, הן בתוך הקבוצה והן כלפי גורמים חיצוניים (כגון בעלי אגרות חוב ובנקים). סכום זה היה שלילי (עודף הוצאות על הכנסות) לאורך כל התקופה נדונה, למשל בשנת 2008 הוא עמד על (179,486,000) ש"ח (לכלל הנתונים ראו סעיף 17 לעיל).

(ו) בעוד שהכנסות המימון נטו מחברות הקבוצה בין השנים 2006-2011 על בסיס צבירה הסתכמו ב-375.5 מיליון ש"ח, הוצאות ההנהלה והכלליות הרשומות בדו"חות הכספיים לאותה תקופה (ללא קשר לעלויות הריבית בהן עמדה במערערת) הגיעו לכדי 358.9 מיליון ש"ח. אמנם הזכות לנכות מס תשומות איננה מותנית בהוכחת יעילות העסק, אולם כאן יחס התשומות הכלליות להכנסות המופקות מעמיד בסימן שאלה את כוונת המערערת לעסוק במתן אשראי כעסק מניב.

(ז) המערערת צירפה חקר מחירי העברה מקוצר ("transfer pricing mini study") אשר הוכן עבורה בשנת 2010. החקר קובע כי שיעורי הריבית שהיא חייבה את חברות הקבוצה על הלוואות שהיא העמידה בשנים 2007 ו-2008 היו בהתאם למחירי השוק. הבאת החקר נועדה להמחיש כי העיסוק במתן הלוואות היה פעילות כלכלית אמיתית הנערכת בתנאי שוק. עורכי החקר לא הובאו כעדים מומחים מטעם המערערת ולא היה למשיב הזדמנות לחוקרם. אינני סבור כי למסקנת החקר, אף אם נקבל אותה ללא עוררין, משקל רב בבחינת עיקר שימוש בתשומות, ולכל היותר יש בה כדי להסיר את החשש שמא תמחור האשראי סטה מתנאי השוק.²

(ח) לנוכח יחסי השליטה בין המערערת לבין הגופים הלווים, נראה כי היא לא נדרשה להשקיע תשומות בבדיקת יכולת הפרעון של הלווים, בהערכת הסיכון הכרוך במתן האשראי או באיתור והערכה של בטחונות אפשריים להבטחת החזר ההלוואות, כפי שמלווה בדרך כלל יצטרך לעשות.

² יוער כי החקר באופן מודע לא הביא בחשבון את הסיכון של אי פרעון ההלוואות על בסיס הנתונים הקונקרטיים של כל פרויקט ותאגיד לוה – ראו עמוד 6, פסקה אחרונה – וזאת בנימוק כי המערערת כמלווה מפזרת את הסיכון על ידי הלוואות כספים לפרוייקטים רבים. ייתכן שמתודולוגיה זו הייתה נכונה והערכת הסיכונים אכן הייתה אמורה להיעשות "במשקפי 2007 ו-2008", אולם יש לציין כי בעת כתיבת המחקר בשנת 2010 כבר הסתמנה נפילה בפרעונות בפועל כאשר תאגידי הקבוצה התקשו להחזיר את החוב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

35. ללא ספק המערערת העמידה אשראי בהיקף רחב ביותר לטובת החברות בשליטתה ואף רשמה הכנסות מימון ניכרות בשל כך. ייתכן שאילו היה מוקם תאגיד ייעודי לצורך גיוס אשראי ונתינתו ליתר תאגידי הקבוצה אזי אותו תאגיד (אם הוא לא היה מסווג כמוסד כספי) היה זכאי לנכות את כל מס התשומות בו נשא. אולם במקרה דנן – ובייחוד לנוכח הנתונים השונים אשר פורטו לעיל – לא הצליחה המערערת להראות כי העמדת האשראי לחברות הקבוצה נעשתה בעיקר בכובע שלה כעוסקת בעסקי מימון ולא בכובע האחר שלה כחברת האם (אף אם ההלוואות עצמן היו עסקאות חייבות במס). למערערת היה עניין ישיר בהצלחת הפעילות העסקית הנערכת על ידי החברות השונות בקבוצה ובשל כך היא דאגה לספק את "החמצן" הנחוץ לפעילות זו.

בעדותו מר מחלוף תיאר את מטרות המערערת במילים אלה:

"יש לה פעילות של אחזקה של חברות בנות... לאלביט הדמיה, כמו לכל חברה, יש מטרת רווח ואלביט הדמיה בע"מ, חברה ישראלית, מטרתה להרוויח ממתן הלוואות ומתן שירותים ומאחזקה של חברות בנות... המטרה היא מטרה כפולה. להרוויח גם וגם. אף אחד לא מקים חברות בנות במטרה להפסיד.

....

לקבוצה יש מטרה שכל נכסיה ישביחו וירוויחו וכתוצאה מזה חברת ההשקעות נהנית מהחזר ההלוואות ברווח, מהניהול מעליית ערך הנכסים שלה.

...

במהות התכלית לפתח את עסקי החברה בדרך של מתן הלוואות ושירותים לחברות הבנות על מנת שהן ישביחו ועל מנת שכל הקבוצה תרוויח ותשביח."

(עמוד 22, שורה 4 עד שורה 6; שורה 10; עמוד 30, שורות 1-2; עמוד

44, שורות 1-2)

36. סימן נוסף לאופי המעורב של מעמד המערערת מצוי בביאור 10 לדו"חות הכספיים שלה, שם הוסבר כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

"בתאריך 14 ינואר 2007 אימץ דירקטוריון החברה מדיניות חלוקת דיבידנד ... אשר בעקבותיה תחלק החברה דיבידנד במזומן בגובה של לפחות 50% מן העודפים המצטברים של החברה מדי שנה, ובתנאי שדיבידנד מעין זה אינו עולה על 50% מתזרים המזומנים המצטבר של החברה מדיבידנדים והחזרי הלוואות בעלים שהתקבלו על ידי החברה מאת החברות הבנות באותה שנה..."
(קו ההדגשה איננו במקור)

דהיינו, המערערת הבחינה בשני מקורות לחלוקת דיבידנדים לבעלי מניותיה: דיבידנדים שהיא עצמה תקבל מחברות הקבוצה והחזרי הלוואות בעלים שהיא העניקה.

37. כאמור לא השכילה המערערת להראות מתאם כלשהו בין גובה התשומות הכלליות לבין ההיקף הכספי של פעילות האשראי, ולא הובהרה מידת נחיצות תשומות אלו לשם העמדת ההלוואות.

השירותים המקצועיים

38. נפנה עתה לשירותים המקצועיים שהמערערת סיפקה לטענתה.

כאן התמונה מובהקת יותר מאשר בתחום המימון. הוצגו בסך הכל שלושה הסכמים בין חברתיים בתחום השירותים המקצועיים ונמצא כי בפועל המערערת גבתה תשלומים רק על פי שניים מהם: הסכם עם Plaza Centers משנת 2006 והסכם עם חברת אלסינט משנת 2008. דהיינו לא הוכח דפוס עסקים כללי של מתן שירותים מקצועיים, שירותי ניהול או שירותי back office על ידי המערערת לידי כלל תאגידי הקבוצה. יתרה מזאת, לכל החברות העיקריות היה צוות הנהלה משלהן, כפי שהסביר מר מחלוף:

"מבנה האחזקות של החברה בנוי בצורה שלכל חברה יש את המטה שלה... יש מטה בכל חברה שהיא ישות בפני עצמה, פלזה סנטר לדוגמא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

שהיא חברת הבת יש לה את המטה שלה, צוות, אנשים, הוצאות מימון שלהם, הוצאות משפטיות שלהם והוצאות שכר של[ה]ם וכו'. הכל זה מרכזי רווח. כל אחת עומדת בפני עצמה.

...

לחברות הבנות יש את המטה שלהן. השירותים המדוברים הם שירותים עודפים... מעבר ליכולת המטה של החברה עצמה."

(עמוד 38, שורה 4; שורה 8 עד שורה 10; עמוד 42, שורות 12-13)

39. לפי ההסכם עם אלסינט (החובק עמוד וחצי) נקבע כי :

"הואיל ואלביט נושאת בעלויות של שירותים מקצועיים (מחלקה משפטית, מחלקה כלכלית, מחלקת חשבונאות, מחלקת מיסים) ועלויות משרד;
והואיל וחלק מהעלויות בגין השירותים האמורים מיוחסות לפעילותה העסקית של אלסינט;
והואיל והצדדים מעוניינים להסדיר ביניהם את אופן הסדרת החיוב עבור צריכת השירותים המקצועיים ושירותי המשרד, באופן כמפורט בהסכם זה להלן;".

בתמורה לשירותים אלה, אלסינט הייתה חייבת לשלם למערערת סכום קבוע של 4,800,000 ש"ח בשנה. ההסכם עם Plaza Centers מקיף שירותים משפטיים וראיית חשבון כמפורט בתוספת השנייה להסכם אך כלל לא נקבע סכום תמורה שישולם בגין השירותים האמורים (אלא רשום בתוספת הראשונה "Charge – TBD" דהיינו החיוב ייקבע בהמשך (to be determined או to be decided).

40. בפועל, בשנים בין 2006 לבין 2011 הצליחה המערערת לחייב סכום כולל של כ-22.7 מיליון ש"ח בגין שירותים מקצועיים על פי ההסכמים הנ"ל, כאשר באותה תקופה, כפי שכבר צויין, היא רשמה הוצאות הנהלה וכלליות בסכום כולל של כמעט 359 מיליון ש"ח (כלומר, כמעט פי 16). אף נתונים אלה אינם תומכים במסקנה כי ייעוד עיקרי של המערערת היה לספק שירותים מקצועיים לחברות הקבוצה כאמצעי להשאת רווחים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

אם בנושא האשראי היה מקום להתלבט לנוכח ההיקף הגדול של העסקאות, לא כך לגבי השירותים המקצועיים.

41. גם לגבי השירותים המקצועיים לא הובאו ראיות כדי להוכיח צריכה בפועל של תשומות.

אמנם בסעיף 4.1 לתצהירו השני, מעיד מר מחלוף כי:

"... לחברה יש פעילות של הענקת שירותים מקצועיים מגוונים לחברות בקבוצה. שירותים אלו מעוגנים בהסכמים וכוללים שירותי ייזום והקמה של פרויקטים בנדל"ן, שירותי ייעוץ בתחום הנדל"ן המניב מחוץ לישראל, שירותי ניהול, שירותים מקצועיים כמו שירותי מחלקה משפטית, שירותי מחלקה כלכלית, שירותי מחשוב, שירותי מחלקת כספים ועוד..."

אולם מעבר לאמירה זו לא הובאו ראיות כדי להמחיש את תוכן השירותים שניתנו הלכה למעשה ואיזה תשומות שימשו לשם כך. בעדותו מר מחלוף הוסיף מספר דוגמאות של שירותים מקצועיים שניתנו:

"למשל תמיכה בנושא גיוסים לפלזה סנטר, תמיכה בנושאים משפטיים מורכבים לאלסינט שההיקף והאיכות המשפטית לא מצויים בידיהם או הפיננסיים."

(עמוד 42, שורות 15-16)

נראה כי עיסוק זה היה ספורדי בלבד וכאמור הכניס לקופת המערערת סכומים קטנים יחסית.

42. המשיב מפנה לעובדה כי קודם לתקופה הנדונה הסכומים שנגבו מחברות קשורות בגין שירותים מקצועיים הוצגו כ"החזר הוצאות מחברות קשורות" ולא כ"הכנסות דמי ניהול מחברה בת" כפי שנעשה לאחר מכן (ראו ביאור 11(א) לדו"חות הכספיים לסוף שנת 2006). אין לתת משקל גדול מדי לשוני זה בהצגת הדברים אך יש בו, בכל זאת, חיזוק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

לרושם שנוצר ממילא כי הענקת אותם שירותים לא הייתה מבין מטרותיה העיקריות של המערער.

43. לבסוף נציין כי בביאור 12(ד) לדו"חות הכספיים של המערער לשנת 2011 מופיע לראשונה מלל המתייחס לכאורה להסדר שהיה בתוקף כבר משנת 2006 בין המערער לבין בעלת המניות השולטת בה, חברת מרכזי שליטה בע"מ, וכך נאמר שם:

"... החברה תקבל ממרכזי שליטה את השירותים הבאים (באופן ישיר או באמצעות חברות בנו או חברות קשורות למרכזי שליטה): תאום, תכנון, ביצוע ופיקוח... עבור פרויקטי נדל"ן של החברה ו/או חברות בנות שלה ו/או חברות קשורות כפי שמוגדר בהסכם, תמורת שכר השווה ל-5% מעלות הפרויקט בפועל... ההסכם מתייחס לפרויקטי נדל"ן אשר ייזומם החל לאחר אישור ההסכם ע"י אסיפת בעלי המניות של החברה (מיום 31 במאי 2006) ולשלושה פרויקטי נדל"ן אחרים אשר היו בשלב פיתוח התחלתי נכון ליום 31 במאי 2006..."

דהיינו, לפי האמור בביאור זה, המערער עצמה נזקקה לשירותים המנויים בקשר לפרויקטים המבוצעים על ידי חברות הקבוצה. הסדר זה איננו שולל כמובן את האפשרות שגם המערער העניקה שירותים מקצועיים, אולי מסוגים אחרים ולתאגידים אחרים, אולם יש בקיום ההסדר כדי להחליש במידה נוספת את טענת המערער כי מתן שירותים היה מבין עיקרי ייעודה.

המסקנה המתחייבת לגבי התשומות הכלליות

44. לאור כל האמור לעיל, בהעדר הוכחות קונקרטיות יותר לגבי צריכת התשומות הכרוכה באספקת האשראי או במתן השירותים המקצועיים, בהעדר סימנים מובהקים לעיסוק מסודר ומתועד בתחומים אלה ולנוכח עניינה של המערער כחברת אם בהצלחת הפעילות העסקית המנוהלת בידי תאגידי הקבוצה, אין לי אלא להגיע למסקנה כי לא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 13-01-29102 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

טעה המשיב בקובעו כי על התשומות הכלליות תחול תקנה 18(ב)(3) לתקנות, לפיה יותר בניכוי רבע ממס התשומות.

45. אבהיר כי מסקנתי זו איננה מבוססת על העובדה שהמערערת העניקה אשראי ושירותים מקצועיים אך ורק לתאגידי הקבוצה ולא לצדדים שלישיים בלתי קשורים (וראו סעיף 36 לפסק דין אמיליה, שם נמצא דיון מפורט בטענה דומה).

ז. התשומות לצורך גיוס אג"ח

46. כמוסבר, המערערת הצביעה על תשומות מסויימות אשר היו קשורות במישרין להנפקת אגרות חוב על ידיה (תשלומים שונים לעורכי דין, רואי חשבון, חתמים, יועצים ושירותי מדרוג). בתצהירו של מר בן ציון מטעם המשיב נאמר כי:

"... בשנים 2006 ו-2007 גייסה המערערת כ-1.7 מיליארד ₪. כספים אלה הושקעו בחברות הבנות, ואלה מצידן עשו בהם שימוש במסגרת פעילותן שעיקרה בנדל"ן מניב..."
(סעיף 20).

בהגיגותו, מר מחלוף מטעם המערערת תיקן מצג זה והסביר כי:

"חלק מיעוד הגיוס היה מתן הלוואות לחברות בנות בקבוצה בגין נערכו הסכמי הלוואה..."

מטרת גיוס הכספים היתה למתן הלוואות לחברות בנות, מימון הפעילות השוטפת של החברה ושמירה על נזילות על מנת לנצל הזדמנויות עסקיות.

...

הוצאות מימון נטו נובעות כתוצאה מיתרות הלוואות שלא שימשו כהלוואות, או להפסדים כנגד פעילות או כנגד יתרות מזומנים ששמרו על נזילותה של החברה. אני לא יודע להפריד את הוצאות המימון שמיוחסות."

(עמוד 21, שורה 25; עמוד 28, שורה 14; עמוד 32, שורה 18 עד שורה 20)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

47. אכן סכומי אגרות החוב המופיעים בין התחייבויות המערערת (ביאור 7 לדו"חות הכספיים) גבוהים מסכומי ההלוואות שניתנו על ידי המערערת לחברות קשורות, לעתים באופן ניכר.

אולם בעניין זה אינני מסכים עם המשיב אשר לטעמי החמיר יתר על המידה כאשר התיר רק רבע ממס התשומות גם בנושא זה (המשיב הגן על עמדתו אך בלשון רפה בסיכומיו – ראו סעיפים 180 עד 183 לסיכומים). לגבי התשומות הכלליות באנו בטרוניה עם המערערת, בין השאר, כי היא לא השכילה להראות שימוש מסוים בתשומות השונות ולשייך אותן לעסקאות החייבות במס. והנה לגבי הוצאות ההנפקה האמורות הזיהוי והשיוך אכן נעשו כנדרש.

48. מפני שלא כל כספי הגיוס שימשו למימון הלוואות לתאגידי הקבוצה (שהן כאמור עסקאות חייבות במס), בנושא זה היה מקום לפעול על פי תקנה 18(ב)(2) לתקנות ולהתיר את הניכוי של שני שלישים ממס התשומות הקשור להוצאות ההנפקה המזוהות, כמפורט בסעיף 4.2 לסיכומי המערערת ובסעיף 25 לסיכומי התגובה מטעמה.

ח. תשומות "חלף שכר"

49. עניין לנו כאן עם המס הגלום בחשבוניות שהוצאו למערערת על ידי שני נושאי משרה בכירים, או חברות מטעמם, בגין שירותי ניהול שונים שסופקו באופן אישי על ידי אותן דמויות מפתח. בעיקר מדובר בשירותיו של מר זיסר ז"ל, יושב ראש הדירקטוריון של המערערת.

50. כך מתארת המערערת בסיכומיה את מהות שירותים אלה ונגיעתם לעסקאות החייבות במס שהיא עצמה ביצעה:

"על רקע ניסיונם העסקי הרב של יו"ר דירקטוריון המערערת ושל נושאי משרה נוספים... נדרשו הם, במסגרת תפקידם, ליתן למערערת ייעוץ בגינו היו זכאים לשכר שאושר כדין ע"י הגורמים המוסמכים במערערת.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

... יו"ר הדירקטוריון, מר מוטי זיסר, שעיקר חלף השכר שולם לו, כיהן
כיו"ר פעיל המקדיש את מרבית זמנו לתפקיד זה וכן עסק בהתוויית
מדיניות וקביעת אסטרטגיה למערכת ובקבלת החלטות ואישורים בכל
הנוגע למתן אשראי לחברות בקבוצה..."
(מתוך סעיפים 4.3 ו-16.4 לסיכומי המערכות)

51. לטעמי אין תשומות אלו נבדלות באמת מיתר התשומות הכלליות אשר לגביהן הותר
בניכוי רק רבע מסכום המס (ואולי אף להיפך: אין זה סביר להניח כי מר זיסר עסק
במתן "שירותים מקצועיים" במובן הטכני יותר, אלא בהתוויית אסטרטגיית הקבוצה
בכללותה, דבר שעשוי להצביע יותר על המעמד של המערכת כחברת החזקות ולא
כספקית אשראי או שירותים גרידא; ראו סעיף 38 לפסק דין אמיליה).

כמו כן אינני יכול לקבל את טענת המערכת, לפיה נוצרים "עיוות כלכלי ומיסוי ביתר
ושלא כדין" מפני שנושאי המשרה "ישלמו מע"מ מלא על מלוא דמי השירותים
שהעניקו למערכת ... בעוד שמהמערכת יישלל ניכוי בשיעור של 75% מהן" (סעיף
16.12 לסיכומי המערכת). הרי לפי הוראות החוק, מצב בלתי סימטרי כגון זה בהחלט
עשוי להיווצר ודי להצביע על הדוגמה של עוסק הנותן שירותי ניהול או ייעוץ החייבים
במס מלא לחברה הסוחרת ביהלומים שכל עסקאותיה פטורות ממס מכוח סעיף 33
לחוק – השירות חייב במס עסקאות מלא אולם אותו סכום, כמס תשומות, איננו מותר
בניכוי לפי הדין. טענתה הנוספת של המערכת - לפיה נושאי המשרה הנדונים יכלו
באותה מידה להיות מועסקים בה כשכירים ובמצב זה לא היה מוטל מס על שירותיהם -
איננה מעלה או מורידה כאשר שיקולים אחרים הניעו אותם לפעול אחרת.

לפיכך, במישור העקרוני, הייתי קובע כי דינן של תשומות אלו כדין התשומות הכלליות
כמפורט בסעיף 44 לעיל, משמע ניכוי המס בגין הוגבל כדין על ידי המשיב לרבע מן
הסכום.

52. אלא מאי? המערכת מעלה בהקשר זה טיעון נוסף וחלופי: נושא ניכוי מס תשומות בגין
"חלף שכר" נדון במסגרת השומה שערך המשיב לתקופת השומה הראשונה מאפריל
2006 ועד יולי 2007. בהחלטה בהשגה שנשלחה על ידי המשיב ביום 11.12.2008 או
בסמוך לו, כתב המשיב כי "התשומות שהן חלף שכר הוכרו בניכוי בשיעור של 100%"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

"(ההחלטה בהשגה)". לטענת המערערת, אמירה זו היא בבחינת "קביעה" לעניין תקנה 18(ב)(1) לתקנות אשר מורה כי "קבע המנהל את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי עסק, יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה, כל עוד לא נקבע אחרת". והנה המערערת נהגה בהתאם לאמור בהחלטה בהשגה הנ"ל והמשיכה לנכות את מלוא מס התשומות הגלום בחשבוניות "חלף השכר" גם במהלך תקופת השומה השנייה (מאוגוסט 2007 עד יוני 2011). לטענתה, המשיב לא קבע אחרת עד שהוציא שומה לתקופת השומה השנייה. לפיכך, כך נטען, קביעתו המקורית של המשיב (ניכוי בשיעור של 100%) הייתה תקפה ומחייבת לגבי כל חודש שחל לפני שינוי עמדת המשיב. מוסיפה המערערת וגורסת כי מעבר להיות ההחלטה בהשגה הנ"ל "קביעה" לעניין תקנה 18(ב)(1), היא גם מהווה הבטחה שלטונית עליה הסתמכו המערערת ונושאי המשרה כך שאין המשיב רשאי לבטלה למפרע.

53. המשיב עונה כי כל תקופת חיוב עומדת בפני עצמה והוא רשאי ואף חייב לשום את המערערת בהתאם להוראות הדין אפילו אם התוצאה היא ששומתו לתקופה השנייה (אוגוסט 2007 עד יוני 2011) שונה משומתו לתקופה הראשונה (אפריל 2006 עד יולי 2007) בכל הנוגע לניכוי מס התשומות בגין "חלף שכר". השומה הראשונה (ההחלטה בהשגה) איננה מכתיבה את תוכן השומה השנייה. מעבר לכך, לדעת המשיב לא הוכחה בראיות כל הסתמכות בפועל על ההחלטה בהשגה.

54. לדעתי יש טעם בעמדת המערערת. תקנה 18(ב)(1) איננה מפרטת באיזו מסגרת או באיזה הליך "קובע" המנהל את החלק היחסי של שימוש בתשומה שלא לצרכי עסק, לפיכך לא ניתן לומר כי תחולת התקנה מוגבלת לקביעה הצופה פני העתיד בלבד. כמו כן אינני סבור כי ההוראה לפיה "יראו את קביעתו כשומה" משמעותה ש"קביעה" איננה יכולה להיווצר מלכתחילה אגב הפעלת סמכויות שומה. אין סיבה טובה אפוא במקרה הנדון שלא לראות באמירה הכלולה בהחלטה בהשגה "(התשומות שהן חלף שכר הוכרו בניכוי בשיעור של 100%) כ"קביעה" בהקשר זה (חרף השימוש בלשון עבר: "הוכרו").³

³. יצויין למען הדיוק כי משהסכים המשיב בשנת 2008 להתיר ניכוי של מלוא מס התשומות בגין חלף שכר, לכאורה יצא הנושא מתחומה של תקנה 18 – הדנה רק בתשומות המשמשות גם לצרכי העסק, וגם שלא לצרכי העסק. אולם אין כל הגיון לגרוס כי אילו המשיב היה קובע "חלק יחסי" של 99% לצרכי העסק, אזי היו חייבים לנהוג לפי קביעה זו כל עוד לא נקבע אחרת, אולם משקבע המשיב 100% לצרכי העסק אין לקביעה זו תוקף מחייב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 13-01-29102 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

55. יתרה מזאת, כדי שתהיה לתקנה 18(ב)(1) נפקות מעשית, יש להבין אותה כמהווה חריג לכלל לפיו "כל תקופת חיוב עומדת בפני עצמה". נראה כי תכליתה של תקנה 18(ב)(1) היא ליצור יציבות וודאות ולמנוע מצב בו סוגיית השימוש היחסי בתשומה פלונית תיפתח חדשות לבקרים – **וזאת כל עוד לא חל שינוי בנסיבות המקרה** (השוו ע"ש 1506/03 **הקודחים שבת בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ**, ניתן ביום 21.12.2004).

56. במאמר מוסגר אציין שהדעת נותנת כי אילו המערערת הייתה מגלה בחודש דצמבר 2008 עם מתן ההחלטה בהשגה כי המשיב דבק בעמדתו לפיה רק רבע ממס התשומות בשל חלף שכר ניתן לניכוי, היא הייתה למצער שוקלת מחדש את כדאיות ההסדרים שנעשו עם נושאי המשרה, אף אם הסדרים אלה נועדו להקנות יתרונות מיסוי ואחרים לנושאי המשרה עצמם, שלא בתחום מס ערך מוסף. כמו כן, המערערת יכולה הייתה לשקול מחדש את אופן ניכוי מס התשומות בדיווחיה למשיב. על כך גם העיד מר מחלוף אשר אמר:

"... בוודאי יש השפעה לחלף שכר שבו ברגע שהותר חלף שכר, אז החברה לא נדרשת לדון לגבי נושא משרה מסוים... האם אפשר להמשיך ולהתקשר באותו אופן של חלף שכר. אם לא ניתן לדרוש, החברה צריכה לדון בזה האם היא יכולה להתקשר עם נושא משרה בדרך של חשבונות ולא כשכר. יש את עקרון ההסתמכות".
(עמוד 24, שורה 29 עד עמוד 25, שורה 2)

בפועל בחינה מחדש כזו לא התבקשה כי המשיב הסכים להתיר את מלוא הניכוי וההסדרים נשארו על כנם.

57. כאמור, לגישתי ולגופו של עניין אין מקום להתיר בניכוי את מלוא מס התשומות בגין חלף שכר ודין תשומות אלו כדין התשומות הכלליות. **אולם** לנוכח הקביעה הגלומה בהחלטה בהשגה, ומכוח תקנה 18(ב)(1) לתקנות כמסובר, יש להתיר את מלוא הניכוי **ממועד הקביעה** ועד להיוודע השינוי בעמדת המשיב. ממועד הקביעה – כי הרי נאמר בתקנה **"וינהגו על פיה"**, כל עוד לא נקבע אחרת". במקרה דנן תקופה זו החלה ביום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

11.12.2008 (בעת משלוח ההחלטה בהשגה לגבי תקופת השומה הראשונה) והסתיימה ביום 4.9.2011 בעת הוצאת השומה (בשלב א') לגבי תקופת השומה השנייה, בה המשיב חזר לעמדתו המקורית והתיר רק רבע ממס התשומות בקשר לחלף שכר.

לגבי התקופה מחודש אוגוסט 2007 ועד ליום 11.12.2008, הרי בפרק זמן זה למערערת לא היה בסיס לחשוב כי המשיב יסכים עם עמדתה באשר לניכוי מלוא מס התשומות בקשר לחלף שכר; אדרבה, העניין היה שנוי במחלוקת בין הצדדים. להחלטה בהשגה שניתנה בדצמבר 2008 היו אפוא שתי השלכות: האחת, סיום המחלוקת בנושא חלף השכר לתקופה שבין אפריל 2006 לבין יולי 2007, והשנייה, יצירת "קביעה" לעניין תקנה 18(ב)(1) מדצמבר 2008 ואילך ("כל עוד לא נקבע אחרת").

58. לסיכום נושא זה:

(א) באשר לתקופה מיום 11.12.2008 ועד לתום תקופת החיוב השנייה (יוני 2011), יותר **מלוא** מס התשומות כתוצאה מהחלת תקנה 18(ב)(1) לתקנות.

(ב) באשר לתקופה הקודמת, מאוגוסט 2007 עד ליום 10.12.2008 (לגביה לא הייתה "קביעה" ובמהלכה לא היה בסיס להסתמכות), יותר **רבע** ממס התשומות בגין חלף שכר, כעמדת המשיב. יחד עם זאת, מן הצדק כי החבות במס לתקופה זו לא תישא ריבית (אלא הפרשי הצמדה בלבד) בגין פרק הזמן מיום 11.12.2008 ועד ליום 4.9.2011 אשר במהלכו ניצבה בפני המערערת עמדת המשיב לפיה מלוא מס התשומות בגין חלף שכר יותר בניכוי.

ט. תשומות בקשר לדמי שכירות

59. המערערת שכרה שטח משרדים ובחלק מהתקופה הנדונה השכירה חלק מן השטח בשכירות משנה ודיווחה לפי הנטען על עסקאות אלו כחייבות במס בידיה. המשיב התיר ניכוי של רבע ממס התשומות ששולם על ידי המערערת בקשר לשטח כולו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

60. נראה כי אין המשיב חולק באופן עקרוני על זכותה של המערערת לנכות מס תשומות ששולם בקשר לשכירת שטחים אשר הושכרו על ידיה בשכירות משנה, כנגד מס העסקאות בו היא התחייבה בגין ההשכרה (עמוד 70, שורה 5 שורה 9).

עם זאת, דומה כי המשיב היה בדעה שלא הומצאו נתונים מספיקים בקשר לשטחים שנשכרו והושכרו כאמור, דמי השכירות ששולמו על ידי המערערת ודמי השכירות שנגבו על ידיה.

61. על כן, יש מקום להחזיר חלק זה של דיון (וחלק זה בלבד) לשלב ההשגה לשם השלמת הברור, וזאת מתוך ציפייה כי הצדדים ישכילו ליישב את המחלוקת בסוגייה זו בכוחות עצמם.

באשר לשטחים שנשכרו ולא שימשו את המערערת לעשיית עסקאות השכרה חייבות במס, קביעת המשיב המתירה ניכוי של רבע ממס התשומות תישאר על כנה.

י. סיכום

62. לאחר בחינת חומר הראיות וסקילת טענות הצדדים קבעתי כדלקמן:

(א) הערעור כנגד החלטת המשיב בעניין ניכוי המס בגין תשומות כלליות (כמשמעותן בסעיף 12 לעיל) נדחה כמובהר בסעיף 44 לעיל;

(ב) הערעור כנגד החלטת המשיב בעניין ניכוי המס בגין תשומות הקשורות להנפקת אגרות חוב מתקבל בחלקו והניכוי יותר לפי תקנה 18(ב)(2) לתקנות (דהיינו, לפי שני שלישים);

(ג) הערעור כנגד החלטת המשיב בעניין ניכוי המס בגין תשומות "חלף שכר" מתקבל בחלקו ונדחה בחלקו הכל כמפורט בסעיף 58 לעיל;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

28 יוני 2018

ע"מ 29102-01-13 אלביט הדמיה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

ע"מ 1015/09 אלביט הדמיה נ' ממונה אזורי

(ד) הערעור כנגד החלטת המשיב בעניין ניכוי המס בגין תשומות שכירת משרדים מסתיים בהחזרת העניין לשלב ההשגה בכל הקשור לשטחים אשר הושכרו על ידי המערערת בשכירות משנה בעסקאות חייבות במס ולגבי יתר השטחים הערעור נדחה.

63. לנוכח תוצאות הערעורים כמפורט לעיל, יוטל על המערערת לשלם למשיב סכום הוצאות משפט מתון בסך כולל של 18,000 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, ט"ו תמוז תשע"ח, 28 יוני 2018, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט