



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1651/08

בפני: כבוד השופטת א' חיות  
כבוד השופט נ' הנדל  
כבוד השופט ע' פוגלמן

המערערת: צביון בע"מ

נגד

המשיב: ממונה מע"מ גוש דן

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו בתיקים המאוחדים ע"ש 1074/01, ע"ש 1111/02 ו-ע"ש 1130/05, מיום 4.11.07, שניתן על ידי כבוד השופטת ד' קרת-מאיר

תאריך הישיבה: י' באדר התש"ע (24.2.10)

בשם המערערת: עו"ד ירון טיקוצקי; עו"ד אפי אוחנה

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

### פסק-דין

השופט ע' פוגלמן

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופטת ד' קרת-מאיר), אשר דחה ערעור שהגישה המערערת על סירוב המשיב להכיר בניכוי מס תשומות בגין חשבוניות שהוצאו לה על ידי נותני שירותים שונים, משלא הוכח כי אלה הוצאו לשימוש בעסקה החייבת במס.

עובדות המקרה

1. המערערת הינה שותפות רשומה אשר נוסדה על-ידי מר דוד אפל לצורך קידום יוזמה עסקית להקמת מרכזי נופש לפי מודל תיירותי חדשני באתרים שונים במדינות הים התיכון. בתמצית ייאמר כי המודל האמור כולל חבילת נופש שבה מגוון רחב של אטרקציות תיירותיות וצרכניות, מבני מגורים ומתקנים נוספים המרוכזים במתחם תיירותי אחד. לצורך קידום הפרויקט, שכרה המערערת את שירותיהם של מספר ספקים, וביניהם חברת "שיקמים חווה חקלאית בע"מ", שנשכרה לשם קבלת שירותי

מחקר ופיתוח בתחום הצרכנות התיירותית בעולם; חברת "צ. השימושוני (1998) בע"מ", שנשכרה לשם קבלת שירותי ייעוץ אדריכלי; וחברת "קשר בראל", שנשכרה לשם קבלת שירותי מחקר שיווקי. המערערת ביקשה לנכות מס תשומות בגין חשבוניות אשר הוצאו לה בשנים 1998-2003 על-ידי נותני השירותים הנזכרים, אך המשיב דחה את בקשתה משום שלא הוכח, לשיטתו, כי התשומות הוצאו לשימוש עסקה חייבת במס כנדרש בסעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: החוק). על החלטה זאת ערערה, כאמור, המערערת לבית המשפט המחוזי בתל אביב.

פסק דינו של בית המשפט קמא

2. בית המשפט קמא דחה את הערעור וקבע כי המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה המוטל עליה להראות "קיומה של תכנית עסקית מוגדרת וסבירה". לפי קביעת בית המשפט, הרעיון העסקי שהציגה המערערת הינו "היולי" ו"לא ברור", וחומר הראיות אינו מצביע על קיומה של תכנית עסקית מגובשת. נוכח האמור, פסק בית המשפט כי משלא הצביעה המערערת על הסתברות גבוהה או סיכוי טוב לכך שהתשומות שנרכשו על-ידה תשמנה בעסקה עתידית חייבת במס, כנדרש לפי סעיף 41 לחוק, לא ניתן לנכות מס בגין אותן תשומות.

לפסק דין זה מכוון הערעור שלפנינו.

טענות המערערת

3. לטענת המערערת, הפרשנות שניתנה על-ידי בית המשפט קמא בשאלת תחולתו של סעיף 41 לחוק לעניין ניכוי תשומות שעשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת במס אינה נסמכת על הלכה מחייבת. לדידה, סעיף 41 לחוק שולל – על פי נוסחו – ניכוי של תשומות אשר ידוע בוודאות כי אינן משמשות בעסקה חייבת במס, אך אין הוא חל כשיש אפשרות – גם אם זו אינה ודאית – שיעשה בתשומות שימוש עתידי כאמור.

בנפרד מכך, גורסת המערערת, כי אפילו ייקבע כי סעיף 41 לחוק חל ביחס לתשומות שעשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת במס, המבחן אשר ראה בית המשפט המחוזי להחיל, הדורש קיומה של "הסתברות גבוהה" להתקיימות העסקה, אינו ראוי שכן אין הוא נותן ביטוי הולם לשיקולים הצריכים לעניין. חלף כך מציעה המערערת לקבוע מבחן של "סיכוי סביר" להתקיימות העסקה. כמו-כן, חולקת המערערת על קביעותיו העובדתיות ומסקנותיו של בית המשפט קמא בדבר עמידתה בנטל ההוכחה לקיומה של תכנית עסקית מוגדרת וסבירה.

4. המערערת מוסיפה וטוענת כי לשיטתה, המבחן לבדיקת ההסתברות לקיום עסקה עתידית צריך להיערך מנקודת מבטו של העוסק, הווה אומר בחינה סובייקטיבית, וזאת כדי לאפשר ליזם העסקי חופש פעולה בנטילת הסיכונים הכלכליים הכרוכים ביוזמה עסקית חדשה, ללא חשש מפני תוצאות מס פוגעניות אם תיכשל היוזמה. המערערת סבורה כי לרשויות המס אין כלים מתאימים לקבוע את ההסתברות ליציאתה של עסקה חייבת במס מן הכח אל הפועל. בנוסף, סבורה המערערת כי בחינה רטרוספקטיבית של התשומות אשר ניתן בגינן ניכוי מס, לאחר שברור כי העסקה לא תצא עוד אל הפועל, איננה צודקת משום שהיא תוביל לכך שכשלוץ עסקי ישלול מן היזם את הזכות לנכות תשומות אשר הוצאו בגינן חשבוניות כדין.

טענות המשיב

5. המשיב טוען בסיכומיו כי בהתרת ניכוי מס תשומות, על אף שאלה אינן משמשות בפועל בפעילות כלכלית חייבת במס, יהיה משום זניחת עיקרון ההקבלה אשר עומד ביסודו של סעיף 41 לחוק. לדידו, משלא עמדה המערערת בנטל ההוכחה כי התשומות תשמנה בעסקה חייבת במס – אין להתיר את ניכויין. לשיטת המשיב, המבחן הראוי לבחינת האפשרות להתיר ניכוי מס בגין תשומות אשר אמורות לשמש בעסקה עתידית חייבת, הוא המבחן ההסתברותי שעליו עמד בית המשפט קמא, הבוחן התקיימות "הסתברות גבוהה או סיכוי טוב" לכך שעסקה חייבת במס אכן עומדת להתבצע. המשיב סבור כי יש לבחון את ההסתברות לשימוש בעסקה עתידית חייבת באופן אובייקטיבי, ולא מנקודת מבטו של הנישום. לשיטתו, מתן אפשרות לבחינה סובייקטיבית יהווה פתח לתכנון מס בלתי ראוי על-ידי נישומים.

לצד זה, מוסיף המשיב כי במקרה שבו ניתן ניכוי מס בגין תשומות, ומסתבר בדיעבד כי העסקה העתידית החייבת לא יצאה אל הפועל, אזי חובה על העוסק לתקן את דיווחיו ולהחזיר את המס שנוכה על-ידו בגין התשומות. בענייננו, טוען המשיב כי לא עלה בידי המערערת להציג ראיות המצביעות על פעילות של ממש שיש בה כדי להעיד על סבירות התממשותה של עסקה עתידית החייבת במס, ובהינתן פרק הזמן המשמעותי אשר חלף מאז רכישת התשומות הראשונות, קיים ספק אם עסקה כזו אכן תתממש בעתיד הנראה לעין. משכך – חותם המשיב – אין להתיר למבקשת את ניכוי מס התשומות נושא ההליך שלפנינו.

6. הערעור שלפנינו מעלה מספר שאלות נפרדות. השאלה הראשונה השנויה במחלוקת בין הצדדים נוגעת לעצם תחולתו של סעיף 41 לחוק על עסקאות עתידיות חייבות במס. תשובה חיובית לשאלה זו מצמיחה שתי שאלות נוספות: האחת, נקודת המבט הראויה לבחינת קיומה של עסקה עתידית חייבת במס לצורך ניכוי מס תשומות; והשנייה, מאפייניו של המבחן שראוי להחיל כדי לבחון זאת.

7. קודם שניזקק לשאלות אלה, נבהיר כי אכן ניתן לקיים בדיקה נוספת של ייעוד התשומות (בין אם ניתן בגינן ניכוי בעת רכישתן ובין אם לאו), לאחר שלא קיימת עוד אי ודאות בשאלה האם בסופו של דבר התממשה העסקה העתידית החייבת במס שבעטיה נרכשו התשומות. בית משפט זה כבר אמר דברו בעבר בשאלה זו:

”ברובם הגדול של המקרים ניתן לדעת בוודאות את ייעוד התשומות בעת רכישתן. משאירע שינוי בייעוד התשומות, צריך עוסק לתקן את דיווחיו, אם ניכה מס תשומות על עסקה שאינה חייבת; או להפך, אם התברר שהעסקה חייבת - יוחזר לו מס התשומות” (ע”א 125/83 דנות, חברה להשקעות בע”מ נ’ מנהל המכס והבלו, פ”ד מא(1) 268, 273 (1987) (להלן: עניין דנות); וראו גם ע”א 2291/07 אגף המכס והמע”מ אשדוד נ’ ש.י. סימון אחזקות בע”מ (לא פורסם, 1.2.2010)).

יודגש כי אין באמור כדי להפחית מחשיבותה של המחלוקת, שכן, אין עוררין כי שאלת עיתוי הניכוי היא בעלת משמעות כלכלית חשובה, בעיקר לעוסק אך גם לקופת המדינה. דחיית בקשה לניכוי מוקדם עלולה לפגוע ביכולותיו התזרימיות של העוסק בתקופה קריטית להצלחת העסק, ובאופן אירוני, עשויה להיות “נבואה המגשימה את עצמה”, באשר היא תסכן את עצם יציאתה של העסקה אל הפועל. במקרה ההפוך, של מתן היתר לניכוי מוקדם אשר ספק אם הוא מוצדק, עלולה להיפגע יכולתה של המדינה לגבות בדיעבד את החזר הסכום אשר נוכה כמס תשומות על ידי העוסק.

נעבור עתה לבחינת השאלות שמעלה הערעור כסדרן.

(א) תחולתו של סעיף 41 לחוק

8. המחלוקת הראשונה שאליה נידרש נוגעת לשאלת תחולתו של סעיף 41 לחוק בנוגע לתשומות לשימוש בעסקה עתידית חייבת. סעיף 41 לחוק קובע:

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

נוסח זה של הסעיף הינו פועל יוצא של תיקון מספר 3 לחוק משנת 1979. קודם לתיקון קבע הסעיף כי ”אין לנכות מס על תשומות ששימשו בעסקה פטורה ממס”. התיקון לחוק פורש על-ידי בתי המשפט כהעברת נטל ההוכחה אשר היה מוטל על כתפיו של פקיד השומה – להוכיח כי התשומות שימשו בעסקה פטורה ממס – אל כתפיו של מבקש הניכוי (ראו: ע”ש (ת”א) 459/81 רעננה קורקס בע”מ נ’ מנהל מע”מ (לא פורסם, 24.1.1983); וכן יעקב פוטשבוזקי, מס ערך מוסף 352 (2001)).

לשיטת המערערת, נפקות התיקון האמור התמצתה בהעברת נטל ההוכחה מכתפי רשות המס אל כתפי מבקש הניכוי. מכאן, שמיקודו של הסעיף, גם בנוסחו הנוכחי, הוא בשלילת ניכוי מס בגין תשומות אשר ידוע בוודאות כי הן עתידות לשמש בעסקאות שאינן חייבות במס. משכך, לטענתה, הסעיף נעדר כל קביעה ביחס לעניינה של המערערת, הדין בתשומות אשר מיועדות לשימוש בעסקה חייבת עתידית אך קיים חוסר ודאות באשר למועד התממשותה. המשיב חולק על הפרשנות שמציעה המערערת, וטוען כי הסעיף חל על כל תשומה, וכי התנאי כי התשומה אשר הותרה בניכוי תשמש בפועל בעסקה חייבת, הכרחי לשמירה על מנגנון גביית מס הערך המוסף. זהו למעשה עקרון ההקבלה, אשר קושר בין ניכוי התשומות לבין חיוב במס ערך מוסף. בשל חשיבותו של עקרון יסוד זה, נעסוק בו בפירוט בהמשך הדברים.

9. בבואנו לפרש דבר חקיקה, וחקיקת המס אינה שונה בהיבט זה מדברי חקיקה אחרים, עלינו לבחור מביין האפשרויות הלשוניות האפשריות את זו המגשימה את תכלית החקיקה על שני יסודותיה – התכלית הסובייקטיבית, משמע כוונת המחוקק הנלמדת, בין היתר, מדברי ההסבר להצעת החוק ומדיוני ועדות הכנסת; והתכלית האובייקטיבית, המפנה עיניה אל התכלית אשר אותה נועד החוק להגשים בחברה דמוקרטית מודרנית (ראו: אהרן ברק, פרשנות דיני המס, משפטים כ”ח 425 (1997); ע”א 165/82 קיבוץ חצור נ’ פקיד השומה רחובות, פ”ד לט (2) 70, 75 (1985); ע”א 8863/07 ב.מ.כפריס דדו בע”מ נ. מנהל מע”מ חיפה (לא פורסם, 28.3.2010), פסקאות 17 - 18 לפסק-דין).

10. נקודת המוצא לדיון הינה לשון הסעיף. המחוקק נקט בלשון תכליתית (“לשימוש”) חלף צורת העבר (“שימוש”) אשר הייתה קבועה עובר לתיקון משנת 1979. בכך יש חיזוק לפרשנות המחילה את הסעיף גם על תשומות לשימוש עתידי, שניתן לנכותן אך ורק אם הן מיועדות לשימוש בעסקה חייבת במס. אולם ניתן להניח

לטובת המערערת כי אין לשלול קיומו של עיגון לשוני גם לפרשנות שלה היא טוענת. לשיטה זו, החוק "שותק" ביחס לתשומות אשר טיב שימושן העתידי אינו ידוע. מקום שבו קיים בלשון הסעיף עיגון לשתי האפשרויות הפרשנויות האמורות, עלינו לעבור לבחינת תכלית החקיקה.

11. במסגרת התכלית האובייקטיבית, תיבחן הוראת החוק על רקע עקרונות דיני המס ועקרונות הדין הכללי. בענייננו, כאמור לעיל, עיקרון מרכזי אשר עובר כחוט השני בפסיקתו של בית המשפט בפרשנות חוק מס ערך מוסף הינו עקרון ההקבלה. עקרון ההקבלה במע"מ, הלקוח מעקרון ההקבלה החשבונאי בין הוצאות להכנסות (Matching), קושר בין החיוב במס לבין ניכוי מס התשומות. בהתאם לעיקרון זה, אין היצורן רשאי לנכות מס תשומות אלא אם כן השתמש הוא בתשומות בעסקה חייבת במס. כדי לעמוד על הרציונאלים העומדים מאחורי עקרון זה, יש להזכיר שני עקרונות נוספים העומדים בבסיסו של מנגנון החיוב במע"מ. הראשון הוא עקרון הגבייה העצמית – יעילותו של מס ערך מוסף מתבססת על מערכת חיובים וניכויים אשר שלובים זה בזה, ויוצרים מנגנון גבייה יעיל ופשוט (ראו: אהרן נמדר, מס ערך מוסף, עמ' 41-42 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: נמדר-מע"מ)). העיקרון השני הוא הטלת נטל המס כולו על הצרכן הסופי – כל אחד מן השלבים בתהליך יצירת המוצר או השירות יכולים לקבל ניכוי בגין התשומות שנרכשו, למעט הצרכן הסופי אשר נושא בפועל במלוא נטל המס (שס, בעמ' 39; ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פד"י נג' (3) 493, 513 (1999) (להלן: עניין סלע)). שמירה על עקרון ההקבלה הכרחית על מנת לקיים את שני העקרונות האמורים. אם לא יידרש קיומה של עסקה חייבת כתנאי לאפשרות ניכוי תשומות, תיקטע למעשה שרשרת הגבייה העצמית, והמס בכללותו לא יוטל על החוליה האחרונה בשרשרת (נמדר-מע"מ, בעמ' 43-44).

יוער למען השלמת התמונה, כי עקרון ההקבלה אומץ על-ידי המחוקק הישראלי בחקיקת המס לא רק בסעיף 41 לחוק, שהוא נושא דיוננו, כי אם גם בסעיף 17 לפקודת מס ההכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 העוסק בניכוי הוצאות (ראו: ע"א 4566/06 ס.ד. יהלומים (ישראל) בע"מ נ' מדינת ישראל, מנהל מע"מ גוש דן, מסיים כב(2), 114, 117 (אפריל 2008); ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 פ"ד נט(5) 313, 320) (להלן: עניין גני עופר)).

עיקרון ההקבלה אינו מוחלט, וקיימים לו חריגים. החריג המרכזי הוא חיוב במס בשיעור אפס, אשר מאפשר לעוסק לנכות תשומותיו ללא חיוב מקביל במס. מדובר בהטבת מס אשר נועדה להגשים מטרות שבעיקרן חיצוניות לדיני המסים, ולכן

המצבים החריגים אשר נהנים מהסדר זה נקבעו בחקיקה מפורשת (ראו למשל: סעיפים 30, 35 לחוק והתקנות שהותקנו על-פיו; סעיפים 5(ב) ו-6 לחוק אזור סחר חפשי באילת (פטורים והנחות ממסים), התשמ"ה-1985 והתקנות שהותקנו על-פיו; סעיף 55 לחוק רשות הספנות והנמלים, התשס"ד-2004; סעיף 35(2) לחוק אזורים חופשיים לייצור בישראל, התשנ"ד-1994). בענייננו, האינטרס בשמירה על עקרון ההקבלה מוביל לפרשנות מרחיבה לסעיף 41 לחוק, שתצמצם את מספר המקרים אשר בהם יותר ניכוי תשומות כאשר בפועל אין בנמצא עסקה חייבת במס. מן הצד השני, ניצבת תכלית אובייקטיבית נוספת, שעליה מצביעה המערערת, היא הרצון לתמרץ יזמים להקים ולפתח עסקים חדשים בלא חשש מפני תוצאות מס פוגעניות מבחינתם, ובכך לקדם את המשק בכללותו. תכלית זאת מובילה לפרשנות אשר תצמצם את תחולת הסעיף ותתיר ניכוי מירבי של תשומות.

12. להשקפתי, באיזון בין התכליות השונות יש לתת את מעמד הבכורה לעקרון ההקבלה בין ניכוי תשומות לבין חיוב במס, שכן עומד הוא, כאמור, בבסיסו של הסעיף הנידון ומהווה את תכליתו המרכזית. משכך, הדבר מחייב לבחור מבין האפשרויות הלשוניות השונות את הפרשנות אשר מקיימת עקרון זה בצורה מיטבית. אי לכך, עלינו להימנע מבחירת פרשנות אשר מצמצמת את תחולתו לתשומות אשר עצם שימושן וטיבן הם ודאיים, ויש לקבוע כי הסעיף חל גם על תשומות אשר עשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת במס.

משקבענו כי יש לסעיף 41 תחולה בענייננו, נעבור לבחינת יישומו.

נקודת המבט הראויה לבחינת ההסתברות להתממשות העסקה

13. השאלה השנייה שבה עלינו להכריע, עניינה בנקודת המבט הראויה לבחינת תנאי סעיף 41. המערערת והמשיב חלוקים בשאלה זו. לשיטת המערערת, יש לבחור בנקודת המבט הסובייקטיבית של העוסק, משום שהוא בעל "החושים העסקיים" המתאימים להערכת סיכויי הצלחתה של העסקה העתידית החייבת במס. המשיב מצידו סבור כי יש לבחון את השאלה באופן אובייקטיבי, כפי שעשה בית המשפט קמא, וזאת בשל החשש כי בדיקה סובייקטיבית מקלה תאפשר לנישומים לבצע תכנוני מס בלתי ראויים. לדעת המשיב, בדיקה מנקודת המבט הסובייקטיבית של העוסק תאיין בפועל את המבחן שיתואר להלן.

14. גם שאלה זו מצריכה מהלך פרשני, וכאמור, מקום שבו יותר מאפשרות פרשנית אחת מתיישבת עם לשון החוק – ואלה הם פני הדברים במקרה שלפנינו – עלינו לפנות

לתכלית החקיקה על-מנת להכריע בין האפשרויות השונות. גם כאן, בין התכליות השונות שעליהן עמדנו בחלקו הקודם של הדיון, יש ליתן, להשקפתי, את המשקל המכריע לעקרון ההקבלה אשר עומד, כאמור, ביסוד הוראות סעיף 41 לחוק. עקרון זה מחייב את בחירת האפשרות הפרשנית השנייה, קרי מבחן הסתברותי מנקודת מבט אובייקטיבית. על המבחן להתמקד בסיכויי יציאתה של העסקה העתידית אל הפועל ולא בכוונותיו או הערכותיו של העוסק. זאת משום שאפשרות אחרונה זו נושאת פוטנציאל גבוה יותר לחריגה מעקרון ההקבלה.

עקרון ההקבלה הביא בית משפט זה לבחור באמת מידה אובייקטיבית גם בהקשר אחר, שנסב על פרשנות דיני המע"מ. בעניין טלע דן בית המשפט בנפקות המצב הנפשי של הנישום לעניין שלילת זכאותו לנכות מס תשומות כאשר חשבונית המס לא "הוצאה לו כדין". בפרשה זו, קבע בית המשפט כי המבחן הראוי לעניין זה הוא המבחן האובייקטיבי (האם החשבונית אכן אינה כדין) ולא המבחן הסובייקטיבי (האם העוסק היה ער לפסול שנמצא בחשבונית), בין היתר לשם שמירה על עקרון ההקבלה. הגם שקיים שוני לא מבוטל בין שתי שאלות אלה, ניתן ללמוד גם מעניין טלע כי עקרון ההקבלה מחייב היצמדות לאמת המידה האובייקטיבית, חלף התמקדות בהרהורי לבו של העוסק. התכליות האחרות שלהן טוענת המערערת, ובכלל זה מתן תמריץ לפעילות עסקית וליזמים חדשים, והשמירה על קניינו של העוסק (ולא זה המקום לדיון מפורט בשאלה אם כלל של ניכוי ניתן לסווג כפגיעה בקניין), הן משניות לעקרון ההקבלה. זאת בנסיבות שבהן ככל שמדובר בפגיעה אפשרית בתכליות אחרונות אלה, הרי פגיעה כזו היא מידתית, שכן אם יסתבר, כאמור, כי עסקה חייבת יצאה לפועל – יינתן הניכוי בדיעבד.

המבחן ההסתברותי הראוי לניכוי תשומות העתידות לשמש בעסקה חייבת במס

15. הצדדים חלוקים בשאלת רמת ההסתברות הנדרשת לקיומה של עסקה עתידית חייבת במס, כתנאי לניכוי תשומות העתידות לשמש בה. המערערת טענה כי יש להסתפק במבחן של "סיכוי סביר", בעוד המשיב סבר כי יש להצביע על "הסתברות גבוהה או סיכוי טוב" כפי שקבע בית המשפט קמא.

ניכוי תשומות אשר עשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת אינו מצב נדיר, ושכיחותו גבוהה במיוחד בעת הקמת עסק חדש, ובפרט עסקים המתמקדים בהשקעות לטווח ארוך (נמדד-מע"מ, עמ' 853). בפסיקתם של בתי המשפט המחוזיים ובספרות ניתן למצוא כי בפועל ננקטים שני המבחנים: "הסתברות גבוהה או סיכוי טוב" (ראו פסק דינו של בית המשפט קמא; וכן: ע"ש (י-ם) 758/95 דניאל משרדים בתלפיות נ')



מנהל מע"מ (לא פורסם, 23.12.1996); ע"ש (ת"א) 1113/03 אי.די.אר.איטום ובניה  
 1992 בע"מ נ' מע"מ פ"ת (לא פורסם, 23.12.2007); "סיכוי סביר" (ע"ש (חיפה)  
 285/92 אלוני עופר בע"מ נ' מנהל מע"מ, מסיים ט(6) עמ' ה-21 (דצמבר 1995);  
 נמדר-מע"מ, עמ' 855); "ציפייה סבירה" (ע"ש (נצרת) 1017/97 סוזן לוי השקעות  
 בע"מ נ' מנהל מע"מ, פע"מ ז 134 (2000)).

#### מהו, אפוא, המבחן הראוי?

16. בבואנו לקבוע את האיזון הראוי בסוגיה זו, שומה עלינו לזהות את הזכויות  
 והאינטרסים המתנגשים אשר יושפעו מהכרעתנו. מן הצד האחד, עומדת השאיפה  
 לאפשר לעסקים בהקמה לנכות את תשומותיהם הראשוניות וזאת על-מנת לתמרץ  
 יוזמה עסקית פרטית. לכך יש להוסיף את האינטרס הכלכלי של העוסק – ככל שנוציב  
 רף הסתברותי גבוה יותר לשם ניכוי התשומה, כך יימנע מהעוסק לקבל מהמדינה את  
 ההחזר המוקדם בגין מס התשומות ששילם, ועלול להיגרם לו הפסד של ריבית,  
 הצמדה ונזילות.

17. מנגד, ניצב עקרון ההקבלה שעליו עמדנו. הורדת הרף ההסתברותי עלולה  
 לאפשר ניכויים אשר בסופו של דבר יתברר כי לא היה להם מקום. בהיבט זה, רף  
 הסתברותי גבוה משרת את האינטרס הציבורי כי ייגבה מס אמת במועד. גם שיקולים  
 שעניינם הפחתת מספר ההתדיינות ויעילות הגבייה – המגלמים פן אחר של האינטרס  
 הציבורי – עלולים להיפגע, בנסיבות מסוימות, כתוצאה מבחירה ברף הסתברותי  
 נמוך. טול מקרה בו לא הייתה התאמה בין הערכה המוקדמת לתוצאה הסופית, במובן  
 זה שההערכה המוקדמת היתה שהעסקה העתידית החייבת תצא אל הפועל, אך זו לא  
 התממשה (הערכת יתר); או במובן זה שלמרות ההערכה המוקדמת כי העסקה  
 העתידית החייבת לא תתממש, זו יצאה אל הפועל בסופו של דבר (הערכת חסר).  
 בחירה של רף הסתברותי נמוך מגדילה את שיעור הטעויות מן הסוג הראשון, של  
 הערכת יתר. זאת, משום שככל שייבחר רף גמיש יותר מבחינת מבקש הניכוי, כן יגדל  
 מספר המקרים שבהם ניתן ניכוי אך לא התבצעה עסקה בסופו של יום. טעות מסוג של  
 הערכת יתר עשויה לגרור מספר לא מבוטל של התדיינות, משום שכאשר רשויות  
 המס תדרושנה את השבת הניכוי – הואיל ולדידן העסקה החייבת לא יצאה אל הפועל  
 – יטען העוסק כי טרם נסתם עליה הגולל ויש ליתן לו ארכה נוספת. הצדדים יתקשו,  
 אפוא, להסכים על נקודת זמן להערכה מחודשת של סיכויי העסקה. מאידך, קביעת רף  
 הסתברותי גבוה עלולה, בתורה, להביא לריבוי התדיינות בשלב הראשוני שבו  
 יחליטו רשויות המס שלא להתיר ניכוי התשומות. אשר על כן, השיקול של ריבוי  
 התדיינות איננו שיקול מכריע.

מבחינת יעילות הגבייה - במקרה של הערכת יתר, גם אם להלכה העוסק הוא זה שמחויב לתקן את דיווחיו, המדינה היא זו אשר מוטל עליה הנטל האפקטיבי לבוא עימו בדין ודברים. בחירה של רף הסתברותי נמוך שתביא למספר מוגבר של הערכות יתר היא, אפוא, פחות יעילה מבחינה זאת. לכך יש להוסיף כי מתן היתר לנכות תשומות מוביל להקטנת התקבול לקופה הציבורית. משכך, במצב של חוסר ודאות באשר לקיומה של עסקה, עלול להתעורר ספק אם העוסק יוכל להשיב את הכספים שקיבל אם העסקה לא תצא אל הפועל. כידוע, כישלון של יוזמה עסקית עשוי להיות מלווה בבעיות תזרימיות לרבות מצב של חדלות פירעון, ומצב דברים זה עשוי להקשות על גבייה אפקטיבית של המס. גם בהיבט זה הכף נוטה, אפוא, להעלות הרף ההסתברותי.

יש לציין כי הרצון לקיים את עקרון ההקבלה הוביל את בית משפט זה לקביעתה של רמה הסתברותית גבוהה כתנאי לקבלת ניכוי גם בענפי המס האחרים. ראו למשל עניין גני עופר וע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (לא פורסם, 20.11.2006) (להלן: עניין פז גז) שם הותנה קיומה של מידה הסתברותית גבוהה לכך שחוב תלוי יהפוך לחוב מוחלט לשם התרת ניכוי לעניין מס הכנסה.

18. כפועל יוצא מאיזון בין השיקולים שעליהם עמדנו, ונוכח הנטייה ליתן מעמד בכורה לעקרון ההקבלה, יכול שהמבחן הראוי למתן ניכוי בגין תשומות העשויות לשמש בעסקה עתידית הוא המבחן אשר החיל בית המשפט קמא, והוא קיומה של הסתברות גבוהה להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס. עם זאת אינני רואה לקבוע מסמרות בנושא זה, שכן המערערת לא הציגה ראיות מספיקות גם לקיומו של המבחן שלו היא טוענת, הבוחן קיומו של סיכוי סביר לקיומה של עסקה עתידית. על כך נעמוד להלן.

מבחיני עזר בשאלת הניכוי

19. קודם שנעמוד על עניינה הקונקרטי של המערערת, נבקש להתייחס למספר מבחיני עזר בשאלה העומדת לדיון. יודגש כי אין מדובר ברשימה סגורה. בנוסף, אף אחד מן המבחנים הנזכרים להלן איננו מהווה מבחן מכריע או מבחן שאין בלתו, אלא כמכלול אמורים הם לסייע לגורם המכריע לקבוע מהי ההסתברות לקיומה של עסקה עתידית חייבת. חלק ממבחיני העזר אשר ייסקרו להלן משמשים את בתי המשפט בסוגיות אחרות (ראו למשל: ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, מסיים כג(2) ה-8 (2009); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538 (2005);

ע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"ד יט(1) 245 (1965); ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1 (1985); עמ"ה 35/82 מזרחי נ' פקיד השומה ירושלים, פ"מ תשמ"ד(2) 338 (1984)). השימוש בהם בענייננו ייעשה, אפוא, בשינויים המחויבים.

ראשית, נזכיר את המבחן אשר בו השתמש בית המשפט קמא והוא קיומה של תכנית עסקית סבירה שאיננה ספקולטיבית בעיקרה להבדיל מרעיונות היוליים וערטילאיים (ראו גם: ע"ש (חי') 139/00. בעיר אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה, מסים טז(3), ה-41 (יוני 2002)); ככל שברשות מבקש הניכוי תכנית עסקית מגובשת יותר, כך גוברים הסיכויים להתממשותה של העסקה העתידית החייבת ולכן יש להתיר ניכוי התשומות הנוכחיות. נדבך נוסף למבחן זה הוא קיומה של תשתית ארגונית לפעילות עסקית; ככל שלעסק יש תשתית ארגונית מפותחת ויציבה, כן גוברים סיכויי יציאתה לפועל של עסקה חייבת במס.

שיקול נוסף הוא מהות העסק או אופי העיסוק; מידת הרצינות והגיבוש הנדרשת מן התכנית העסקית עשויה להיות שונה בתחומים עסקיים שונים, כך – לדוגמא – אין דין פרויקט בנייה כדין חברת הזנק. יש להשוות את התכנית העסקית של העוסק לתכניות עסקיות מקובלות בענף הרלוונטי, ועל יסוד זה להכריע האם מדובר בתכנית מגובשת לשימוש עסקי. שיקול רלוונטי נוסף אשר הוזכר בפסיקה הוא מרכיב הזמן (ראו פסקה 40 לדברי השופטת ארבל בעניין פז וג); מן המועד המשוער להתממשות העסקה החייבת ניתן ללמוד על הסבירות להתממשותה בפועל. עוד יש לבחון את מידת מקצועיותו ובקיאותו של מבקש הניכוי בתחום העיסוק הרלוונטי; ככל שהקשר בין העוסק לבין העסקה העתידית הדוק יותר, כן גוברים סיכויי יציאתה אל הפועל. שיקול אחר אשר עשוי לסייע ביד הגורם המכריע, הוא היכולת התזרימית (הון עצמי או מימון חיצוני) של העוסק בהשוואה לעלויות הנדרשות ליציאת העסקה אל הפועל; פעמים רבות עסקה לא יוצאת אל הפועל, גם אם קיים רעיון עסקי מגובש, בשל בעיית מימון של היזם. משכך, מבחן זה עשוי – במקרה מתאים – לספק אינדיקציה טובה לכך. עוד אינדיקציה שעשויה לסייע היא מידת ההתקדמות הקיימת בתהליך לקראת ביצועה של עסקה עתידית; במסגרת זאת ראוי גם לבחון את כמות התשומות אשר כבר נרכשו לצורך העסקה העתידית החייבת במס. בראש כל אלה יש להציב את מבחן העל, הוא מבחן מכלול הנסיבות של כל מקרה ומקרה, שממנו יכולה רשות המס ללמוד על ההסתברות הריאלית והאובייקטיבית להתממשות העסקה החייבת.

20. להשקפתי, בנסיבות המקרה שלפנינו, לא עמדה המערערת בנטל להוכיח סיכוי סביר לקיומה של עסקה עתידית (המבחן המוצע על ידה). לא כל שכן, לא הוכח כי בעת רכישת התשומות הייתה הסתברות גבוהה, מנקודת מבט אובייקטיבית, להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס. מסקנה זו עולה בבירור מקביעותיו העובדתיות של בית המשפט קמא. בית המשפט בחן את השאלה האם הוכיחה המערערת קיומה של תוכנית עסקית מוגדרת וסבירה, וקבע כי מחומר הראיות שהוצג לפניו עולה בבירור כי המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה, תוך שהודגש כי המערערת אף לא עמדה בהוכחת "עצם קיומה של עסקה עתידית כלשהי". בית המשפט הוסיף וקבע כי לפי התשתית שהוצגה לפניו "הערפול רב על הנגלה. מדובר בקונספט בלתי ברור במקום גיאוגרפי לא ידוע הנע בין יוון לאיטליה דרך ספרד. המידע שניתן באשר לאותו קונספט או מיזם או פרויקט, הינו ... היולי לחלוטין". בית המשפט הוסיף וקבע כי מהתיאור שמסרו מר אפל ונציגי המערערת "לא עולה כל תוכנית ברורה או סיכוי סביר לביצוע עסקה, ונראה כי לכל היותר מדובר בספקולציה או ברעיון ערטילאי. תכנית מגובשת בוודאי שאין. גם אם היו אכן כוונות בלב המערערת, אין כל ראייה בדבר ביצוע ראשוני אשר יוביל אותן לכיוון תכנית מגובשת לשימוש עסקי." בית המשפט הוסיף וציין כי גם בפני המשיב לא הציגה המערערת מסמכים או נתונים כלשהם אשר יעידו על תכנית עסקית המתגבשת לקראת עסקה. מר אפל אף סירב למסור ולו גם "מסמך אחד" במסגרת הפגישות שהתקיימו איתו בטענה כי מדובר ב"מידע סודי" וכי אין הוא סומך על רשויות מע"מ.

בבחינת קביעותיו וממצאיו של בית המשפט קמא, לא מצאתי כל פגם, ואני סבור כי בדין יסודם. מבחני העזר שמנתי לעיל וקביעותיו העובדתיות של בית המשפט קמא תומכים במסקנותיו ומלמדים בבירור כי לא הוכח סיכוי סביר לקיומה של עסקה עתידית. הדברים נלמדים הן מכך שלא הוכח קיומה של תכנית עסקית סבירה, כי אם הוצג רעיון היולי וספקולטיבי; הן מהיעדר התקדמות בתהליך לביצוע העסקה; הן מחוסר שיתוף הפעולה של היזמים בהבהרת התשתית הצריכה לעניין, והן ממכלול נסיבותיו הספציפיות של המקרה, כפי שהוצג בפסק-דינו המפורט של בית המשפט קמא.

משלא עמדה המערערת בנטל ההוכחה המוטל עליה לפי הוראות סעיף 41 לחוק, גם לפי המבחן ההסתברותי המוצע על ידה (לא כל שכן על ידי המבחן שעליו עמד בית המשפט קמא), אין לנו אלא להסיק כי החלטת המשיב לדחות את בקשת של המערערת לניכוי מס בגין התשומות שרכשה, בדין יסודה.

על כן, אם תישמע דעתי, אציע לחברי לדחות את הערעור. המערערת תחוב בהוצאות המשיב בסך 30,000 ₪.

ש ו פ ט

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' פוגלמן.

ניתן היום, כ' באייר התש"ע (4.5.10).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת