



בית המשפט המחוזי בחיפה

11 אוקטובר 2011

ע"מ 13956-05-09 א. ילדור מתכות (1994) בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה

בפני כב' השופט רון סוקול

המעוררת א. ילדור מתכות (1994) בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אהרן נמדר ו/או אמיל בן עטר

נגד

המשיב מס ערך מוסף חדרה
ע"י ב"כ עו"ד יהודה גלייטמן מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. ערעור על החלטת המשיב לדחות את השגתה של המעוררת על שומת מס תשומות שהוצאה לה ואשר על פיה נדרשה לשלם סך של 173,760 ₪ (קרן לחודש 6/08). המחלוקת מתמקדת בזכותה של המעוררת לנכות את מס התשומות הכלול בתשלומים ששילמה לרכישת מגרש שיועד לבניית בית מגורים, הכולל משרד ומחסן.

בין הצדדים הוסכם גם כי ההכרעה בתיק זה תחייב אותם בנוגע לדרישתה של המעוררת לנכות את מס התשומות שנכלל בתשלומים ששילמה בגין עבודות בניית הבית.

העובדות הרלבנטיות

2. המעוררת הינה חברה רשומה בישראל משנת 1994 העוסקת ביבוא ושווק של מתכות, לרבות מוצרי פרוזל בתעשיית הזיווד והמתכות בישראל. כל מניותיה של החברה מוחזקות על ידי הגב' גיתית סלומון (להלן גם "סלומון") והיא המשמשת כדירקטור יחידה בחברה. על פי תצהירה של סלומון מעסיקה החברה 4 עובדים, בהם סלומון עצמה ובנה אורן סלומון וכן שני עובדים שאינם בקשר משפחתי כלשהו לסלומון.

3. משרדי המעוררת נמצאו עד לבניית הבית נשוא הדיון, ברחוב טופז טא' בקיסריה. מדובר בנכס שחלק ממנו הושכר למעוררת. לטענת סלומון, הנכס שימש לחברה כמשרד וכן כמחסן למלאי.

4. ביום 25/5/08 ביקשה המעוררת לרכוש זכויות במגרש המצוי בקיסריה. לשם כך התקשרה עם החברה לפיתוח קיסריה, אדמונד בנימין דה רוטשילד בע"מ (להלן "החברה לפיתוח") בהסכם פיתוח, לפיו קבלה לרשותה זכויות לבניית בית מגורים על מגרש המהווה חלק מחלקה 1 בגוש 10633 (סומן כמגרש זמני 657- להלן "המגרש").

בהסכם הפיתוח (נספח 3 לתצהיר מע/1) נרשם כי המעוררת מעוניינת "להקים בית מגורים חד משפחתי". על אף האמור, התכוונה המעוררת להקים על המגרש מבנה שמחציתו, כ-250 מ"ר,



בית המשפט המחוזי בחיפה

11 אוקטובר 2011

ע"מ 13956-05-09 א. ילדור מתכות (1994) בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה

תשמש כבית מגורים ומחציתו, כ-250 מ"ר נוספים, תשמש אותה למחסן ולמשרדים (התכנית צורפה כנספח 5 ל-מ/ע/1).

5. אין חולק כי המערערת שילמה עבור רכישת הזכויות במגרש סך של 2,176,762 ₪ בתוספת מע"מ בסך של 337,398 ₪. כן שילמה עבור הוצאות שונות הכרוכות ברכישת המגרש תשלומים נוספים הכוללים מע"מ בסך של 5,060 ₪.

המערערת הגישה דוחות תקופתיים במסגרתם דרשה לנכות את מס התשומות ששילמה בגין רכישת המגרש ובגין ההוצאות הנלוות. המשיב לא קיבל את עמדת המערערת וביום 22/9/08 הוצאה למערערת שומת תשומות בגדרה נדרשה לשלם סך של 180,279 ₪ (כולל ריבית והפרשי הצמדה). השגתה של המערערת נדחתה.

6. כאן חשוב לציין כי לאחר שהחלו ההליכים בערעור זה השלימה המערערת את בניית הבית ואף העבירה את משרדיה ומחסניה למבנה. המערערת השכירה את חלק המבנה המיועד למגורים לגבי גיתית סלומון ולבעלה אבני סלומון (הסכם סומן מע/2). על פי האמור בהסכם הוא נחתם ביום 25/11/10, אולם בתחתית כל אחד מעמודי ההסכם שהוגשו, לרבות העמוד ובו החתימות המקוריות, נרשם 13/3/11, דהיינו יום אחד לפני מועד שמיעת הראיות מיום 14/3/11. תקופת השכירות על פי ההסכם הינה 12 חודשים, החל מיום 1/12/10 ועד 1/12/11. דמי השכירות שנקבעו היו 5,800 ₪ לחודש. עם זאת לא הוצגו ראיות כלשהן על תשלומים ששילמו בני הזוג סלומון למערערת.

7. עוד יצוין כי הוצגו במהלך הדיון צילומים, המעידים לכאורה כי חלק מהבית משמש אכן כמשרדים הן לסלומון והן לעובדים נוספים וחלק אחר משמש כמחסן לסחורה (מע/3).

טענות המערערת

8. המערערת טוענת כי הינה זכאית לנכות את מחצית מס התשומות שנכלל בחשבוניות לרכישת המגרש (וכאמור גם את מס התשומות שנכלל בחשבוניות עבור בניית הבית), שכן מחצית מהבית נועדה למגורים ומחצית נועדה לשמש את עסקיה. המערערת מדגישה כי על פי סעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 "עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לו כדין". עוד טוענת היא כי בהתאם לסעיף 41 לחוק מס ערך מוסף רשאי עוסק לנכות את המס ששולם אם התשלום בוצע לרכישת תשומות שנועדו "לשימוש בעסקה החייבת במס". רכישת המגרש ובניית מחצית מהבית נועדו לשמש את עסקיה של המערערת ועל כן זכאית היא, כך נטען, לנכות את מלוא מס התשומות ששילמה עבור אלו.

המערערת טוענת גם כי תקנה 15 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, העוסקת במס תשומות בדירת מגורים, ואשר על פיה אין לנכות את מס התשומות על רכישת דירת מגורי העוסק



בית המשפט המחוזי בחיפה

11 אוקטובר 2011

ע"מ 09-05-13956 א. ילדור מתכות (1994) בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה

אף אם תשמש גם כמקום עסקו, אינה חלה עליה, שהרי הדירה אינה מיועדת לשמש למערערת כמקום מגורים אלא לאחרים.

9. לעומתה טוען המשיב כי תכליתה של עסקת רכישת המגרש היתה לבנות בית מגורים לסלומון עצמה ולא לשמוש החברה כמקום עסקה. המשיב מדגיש כי בניית עסק בתוך בית המגורים מנוגדת לתוכנית המתאר ולהסכם בין המערערת לחברה לפיתוח קיסריה. הכרה בניכוי התשומות תהווה על כן הכרה בפעילות המנוגדת לדין. המשיב מדגיש כי אין ליתן אמון לגרסת המערערת ולעדוטה של סלומון ובמיוחד מציין שאין ליתן אמון בתוקפו של ההסכם להשכרת דירת המגורים. כן מציין הוא שלמערערת לא היו מקורות כספיים לרכישת המגרש ובניית בית המגורים ועל כן יש לקבוע כי הרכישה נעשתה על ידי סלומון אישית.

עוד נטען כי תקנה 15 לתקנות מס ערך מוסף נועדה למנוע הפחתת מס שלא כדין. לעמדת המשיב נועדה התקנה למנוע מניפולציות של עוסקים אשר יבקשו לנכות תשומות עבור רכישת דירות מגורים במסווה של פעילות עסקית. המשיב סבור כי לא ניתן לעקוף את הוראות תקנה 15 בדרך של הפרדה בין התאגיד לבעלי השליטה בו, וכי יש לראות גם במגורי בעל השליטה כמגורים של העוסק, גם אם העוסק הינו התאגיד.

דין והכרעה

10. מס ערך מוסף מוטל על "הערך המוסף" שהתווסף לנכס או לשירות כתוצאה מפעילותו של העוסק (ראה א' נמדר **מס ערך מוסף** כרך א 37 (מהדורה רביעית, 2009); ע"א 6014/04 **מנהל מס ערך מוסף – אשדוד נ' ראדקו אינבסטמנט למיטד (2009)** (ניתן ביום 28/1/09)). את הערך המוסף מודדים בדרך של השוואת מחיר עסקאותיו של העוסק למחיר התשומות ששימשו אותו בעסקאות אלו (ראה ע"א 507/02 **ממונה אזורי מס ערך מוסף חיפה נ' אבי צמיגים בע"מ**, פ"ד (3) 817 (2004); ע"א 4069/03 **מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ**, פ"ד נט(5) 836 (2005)).

עקרון זה בא לידי ביטוי בהוראות חוק מס ערך מוסף. סעיף 2 לחוק מטיל מס על "מחיר העסקאות או הטובין" וסעיף 38 לחוק מתיר את ניכוי מס התשומות. וכך קובע סעיף 38:

(א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונות מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונות, הרשימון או המסמך.

(ב) שר האוצר רשאי לקבוע הוראות שונות מהוראות סעיף קטן (א), לרבות הוראות הקובעות שלא יהא ניתן לנכות מס תשומות ששילמו נותני שירותים אשר עיקר הכנסתם ממשכורת, מגימלה או מקיצבה ושעל פי סעיף 21 הטיל שר האוצר את תשלום המס בשל השירותים שהם נותנים על מקבלי השירותים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

11 אוקטובר 2011

ע"מ 13956-05-09 א. ילדור מתכות (1994) בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה

(א) [...]

סעיף 41 לחוק משלים את הוראת הניכוי וקובע:

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

שילוב הוראות אלו מבטא את "עיקרון ההקבלה", שמשמעו כי רק מס ששולם על תשומות ששימשו בעסקה החייבת במס יותר בניכוי (ראה על עיקרון ההקבלה- ע"א 125/83 דנות, חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1) 268 (1987); א' נמדר מס ערך מוסף 839 (2009); ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן (ניתן ביום 4/5/10)). משמעו של העקרון הינו כי כל עוסק בשרשרת העסקאות שבין היצרן ונותן השירות המקוריים לצרכן הסופי, יחויב במס רק על הערך המוסף שהוא יצר (ראה ע"א 4202/08 אלסאנע נ' מנהל מס ערך מוסף (ניתן ביום 1/7/10)).

11. יוצא שזכותו של עוסק לנכות את מס התשומות מותנית בכך שישכנע כי התשומות שאת המס בגינן מבקש הוא לנכות, שימשו או נועדו לשמש בעסקה חייבת. כך ברור הוא כי מקום שהתשומה לא נועדה לשמש לעסקה חייבת או לעסקה בכלל לא ניתן לנכותה וכך גם מקום שבו התשומה נועדה לשמש בעסקה פטורה אין מקום לנכותה (ע"א 125/83 הנ"ל עמ' 272; ע"א 711/89 בית אסיה בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מו (4) 28 (1992); א' נמדר לעיל, כרך ב', עמ' 847, הי"ש 4, ועמ' 848).

12. עיקרון ההקבלה מעורר את שאלת הזיקה, דהיינו הקשר הסיבתי שבין התשומה לעסקה. מקום שבו התשומה שימשה באופן ישיר לעסקה (כגון רכישת חומר גלם ליצור המוצר שנמכר בעסקה חייבת), אין כל קושי בקביעת הקשר הסיבתי. שונה הדבר מקום שבו התשומה לא נועדה לעסקה מוגדרת אלא לעסקאות שונות, כאשר חלק הינן עסקאות חייבות וחלק הינן עסקאות אחרות (ראה למשל הדיון בע"א 711/89 הנ"ל; א' נמדר לעיל, כרך ב', עמ' 848).

קושי נוסף עולה כאשר מדובר בהוצאות כלליות שלא נועדו באופן ישיר לביצוע עסקאות, אלא לכלל הפעילות העסקית, כמו הוצאות לקידום מכירות, פרסום עסק או פעולות הוניות כגון רכישת מבנה לעסק וכדומה. על כך נאמר בע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1 (1985): "היקף העסקות, שבגינן יוטל חיוב במע"מ, הוא אמנם רחב וכולל. בגדרו יבואו לא רק פעולות שנעשו במהלך עסק אלא גם פעולות הוניות". מכוח עקרון ההקבלה ברי כי גם המס על תשומות שהוצאו במסגרת פעולות הוניות יוכרו לניכוי.

13. כאשר העוסק מבקש לנכות מס על תשומות שנרכשו עבור עסקאות עתידיות עולה גם שאלת רמת ההסתברות הנדרשת לקיומה של עסקה עתידית חייבת כתנאי לניכוי המס בגין התשומות. עניין



בית המשפט המחוזי בחיפה

11 אוקטובר 2011

ע"מ 13956-05-09 א. ילדור מתכות (1994) בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה

זה נדון בהרחבה בעניין צביון (ע"א 1651/08) הנ"ל ונקבע כי על העוסק להוכיח כי קיימת רמת הסתברות גבוהה לקיומה של העסקה העתידית.

14. סוגיה נוספת מתעוררת מקום שהתשומה נועדה לתכלית מעורבת - חלקה לעסקאות חייבות וחלקה לפעילויות אחרות. תשומות מעורבות עשויות להיות מסוגים שונים; סוג אחד כולל מקרים בהם חלק מהתשומה נועדה לעסקה חייבת של העוסק וחלק ממנה נועד לגורמים אחרים (בין אם הם עוסקים ובין אם אינם); הסוג האחר כולל תשומות שחלקן נועד לעסקאות חייבות של העוסק וחלקן עבור עסקאות שאינן חייבות (ראה א' פרידמן "צביון חדש לניכוי מס תשומות" **מיסים** כד/4 עמ' א/42, 70 (אוגוסט 2010); ע"ש 285/92 אלוני עופר בע"מ נ' מנהל מע"מ (ניתן ביום 19/9/95)).

כדי להתגבר על קשיים בניכויי מס בגין תשומות מעורבות נקבעו הוראות מפורטות בתקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976.

(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.

(ב) 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 את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות.

העיקרון הכללי המנחה בתקנה 18 הינו עיקרון היחסיות, דהיינו יותר בניכוי חלק יחסי ממס התשומות כבשיעור היחס שבין השימוש בתשומה לצרכי עסקה חייבת לשימושים האחרים.

15. בצד עיקרון כללי זה המתיר ניכוי יחסי קבע שר האוצר, על פי סמכותו בסעיף 44 לחוק מס ערך מוסף, גם הוראות שונות ביחס לתשומות מיוחדות. כך, נקבעו הוראות בדבר איסור ניכוי מס תשומות על רכב (תקנה 14 לתקנות מס ערך מוסף), איסור על ניכוי מס תשומות לאירוח (תקנה 16 לתקנות) ועוד.

בין היתר התקין השר את תקנה 15 שעניינה ניכוי מס תשומות ברכישת דירת מגורים. וכך קובעת התקנה:



בית המשפט המחוזי בחיפה

11 אוקטובר 2011

ע"מ 09-05-13956 א. ילדור מתכות (1994) בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה

עוסק לא יהא רשאי לנכות מס תשומות על רכישת דירת מגוריו או על בנייתה, כולה או מקצתה, ולא את מס התשומות על השירותים שקיבל לצורך רכישתה או בנייתה אם הדירה משמשת או תשמש גם כמקום עסקו.

פרשנות תקנה זו הינה אחת הסוגיות שבמחלוקת בתיק זה ואתייחס אליה בהרחבה בהמשך. עם זאת ניתן כבר כאן לראות כי השר הורה כי מקום שבו דירת מגורים שנרכשה על ידי עוסק נועדה לשימוש מעורב, עסקי ופרטי, לא יותר ניכוי מס התשומות על רכישתה ועל שירותי הבניה. בכך יש סטייה מהוראות תקנה 18 שמאפשרת, כאמור, ניכוי חלק יחסי ממס התשומות.

מטרת התשומות

16. כפי שראינו, עוסק רשאי לנכות מס תשומות גם אם התשומות שרכש נועדו לעסקה הונית, נועדו לכלל פעילות העסק ולא לעסקה חייבת מוגדרת, וגם אם התשומות נועדו לעסקה עתידית.

עסקה לרכישת מגרש לצורך בניית מבנה לעסק הינה בדרך כלל עסקה לשימוש עתידי, שיחל רק עם השלמת הבניה ותחילת פעילות העסק בבניין. לעיתים מדובר בפער זמנים ארוך ביותר, שכן יש צורך בהליכי תכנון, רישוי ובניה של המבנה.

ראינו כי בע"מ 1651/08 קבע בית המשפט כי המבחן להכרה בניכוי מס התשומות בגין רכישת תשומה שנועדה לעסקה עתידית הינו מבחן של "הסתברות גבוהה להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס", אף כי בית המשפט לא קבע מסמרות בעניין (פסקה 18 לפסק הדין). ניתן היה לחשוב כי ניתן לפטור את הקושי בחיזוי העתיד בדחיית מועד הניכוי למועד מימוש העסקה העתידית, דהיינו למועד תחילת הפעילות (ראה ע"מ 125/83 הני"ל), אולם זהו פתרון בעייתי, שכן דחיית מועד הניכוי עלולה לפגוע ביכולתו התזרימית של העסק ולמנוע ממנו לממש את תכניותיו בשל קשיי נזילות.

17. במקרה הנוכחי ביקשה המערערת לנכות את מס התשומות בגין רכישת המגרש במועד הרכישה ובטרם מימשה את תכניתה לבנות את המבנה. בשלב זה היה עליה לשכנע כי קיימת סבירות גבוהה לכך שהמבנה ייבנה וישמש את עסקיה (ראה פרוטוקול עמ' 17). אלא שהמצב כיום שונה. מאז שהמערערת הגישה את דו"חותיה ודרשה את ניכוי מס התשומות חלפה תקופה ארוכה, במהלכה התדיינו הצדדים בהליכי ההשגה ובהליכים בבית המשפט. משהגיע מועד שמיעת הראיות השתנה המצב העובדתי, שכן בניית המבנה הסתיימה.

המערערת הציגה ראיות מהן ניתן ללמוד כי בפועל משמש חלק מהמבנה למשרדים וחלק למחסן (ראה תמונות שסומנו מע/3). לעדותה של סלומון, עובדים במשרד 3 עובדים מלבדה (עמ' 13), מהתמונות ניתן לראות כי בתוך המבנה ישנו חלק המשמש כמחסן לציוד. לעדותה של סלומון מדובר באביזרים לתעשיית הזיוד והמתכת כמו מנעולים, אומים, מסילות וכדומה (עמ' 11 לפרוטוקול).



בית המשפט המחוזי בחיפה

11 אוקטובר 2011

ע"מ 13956-05-09 א. ילדור מתכות (1994) בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה

18. העובדה שניתן לראות שימוש עסקי במבנה אינה סוף פסוק. כפי שצינתי לעיל, המבחן להכרה בניכוי מס התשומות הינו מבחן של הסתברות גבוהה שהתשומות ישמשו לעסקה חייבת. בענייננו מדובר בתשומות שנועדו לשמש לפעילות העסק שצפויה להימשך זמן רב ולא לעסקה בודדת. לפיכך יש לבחון מהי ההסתברות שהתשומות ישמשו לפעילות עסקית מתמשכת ולא לפעילות עסקית רגעית. לא די בכך שהעוסק יציג ראיה כי ברגע הדרישה לניכוי המבנה משמש לעסק. ההכרה בתשומות הוניות מניחה כי התשומה הונית נועדה לשימוש מתמשך של העסק. תשומה הונית נועדה לשמש ליצירת זרם עסקאות עתידיות (ראה והשווה י' אדרעי **מבוא לתורת המיסים** 130, 132 (2008); עמ"ה 1276/01 ע.ש. טרידינג פלייסט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (ניתן ביום 1/3/2009); עמ"ה 1166/04 קרלוס בגס בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1 (תל-אביב-יפו) (ניתן ביום 13/02/2011)).

כך ברור כי אם עוסק רוכש נכס מקרקעין לא ניתן יהיה לנכות את מס התשומות הכלול ברכישה אם הנכס ישמש בעיקר לפעילות שאינה עסקית, אפילו אם בשלב כלשהו, סמוך לדרישת הניכוי, ישמש את עסקו.

19. כמובן שיתכנו שינויים בלתי צפויים ומי שרכש תשומה לשם פעילות עסקית עשוי להיקלע לנסיבות בהן יאלץ לשנות את פעילותו ולהפסיקה וכדומה. עם זאת, אין להכיר בניכוי מס התשומות על תשומה הונית כאשר התשומה אינה צפויה לשמש לזמן סביר לפעילות העסק.

20. במקרה הנוכחי קשה לקבל את ההנחה כי המבנה צפוי לשמש את העסק בפועל להמשך פעילותו. כעולה מעדותה של סלומון, היתר הבניה שניתן לנכס הינו למגורים בלבד (עמ' 12 שורה 3). תוכניות ההגשה של המבנה אינן כוללות הפרדה של המבנה בין השימוש העסקי לשימוש הפרטי למגורים. הרישום בתוכנית שצורפה לתצהיר נעשה לצרכי ההליך הנוכחי בלבד (עמ' 12). המערערת לא ביקשה ולא קבלה רישיון לניהול העסק ובמיוחד לא קיבלה רישיון לניהול המחסן (עמ' 11). גם לפי ההסכם עם החברה לפיתוח קיסריה, הנכס מיועד למגורים וחל איסור על כל פעילות עסקית.

התבוננות בתמונות מראה כי מדובר בחדרי מגורים שהוסבו למשרד ולא בנכס שנבנה כנכס מסחרי. כך גם המטבח המשמש לעסק נבנה כמטבח לבית מגורים (תמונות מע/3). המחסן נראה כאילו נבנה בתוך חלק מבנה שיועד כנראה לחניה ולא כמחסן ייעודי. גם בתוכניות לא יועד השטח למחסן וכל שנכלל בתוכנית הינו מחסן דירתי (עמ' 12). הארנונה משולמת בסיווג מגורים בלבד (עמ' 11).

בנסיבות אלו, כאשר מדובר בנכס שנבנה מלכתחילה כבית מגורים, ייעודו על פי תכנית המתאר למגורים, ההתחייבות החוזית של המערערת לחברה לפיתוח קיסריה הינה כי הנכס ישמש



בית המשפט המחוזי בחיפה

11 אוקטובר 2011

ע"מ 13956-05-09 א. ילדור מתכות (1994) בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה

רק למגורים, בהעדר רישיון לניהול עסק וכדומה, יש להניח שאכן כך גם ייעשה בפועל והמבנה ישוב במהרה לייעודו המקורי המאושר – מגורים.

21. כאשר בוחנים את ההסתברות שהנכס ימשיך לשמש לעסק אין להתעלם מכך שהפעילות העסקית מנוגדת לתוכנית המתאר להיתר הבניה ועל כן מנוגדת לדין. אמנם אין לקבוע כלל כי לעולם תשומות שהוצאו לפעילות בלתי חוקית, ולענייננו תשומות שהוצאו לבניה שלא כדין, לא יותרו בניכוי, אולם אל לו לבית המשפט להתעלם מכך, שאחרת ימצא מכיר בעקיפין בפעילות בלתי חוקית (ראה דיון בסוגית ההכרה בהוצאות בלתי חוקיות בע"מ 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (ניתן ביום 5/6/08)). ככל שמסור לבית המשפט שיקול דעת, ראוי כי חוקיות התשומות יובאו בחשבון וברי כי מקום שבו בית המשפט בוחן הסתברות כי התשומות ישמשו לפעילות העסק, עליו להניח כי העסק לא יעשה שימוש באותן תשומות בלתי חוקיות.

22. בשים לב לאמור, ניתן לקבוע כי המערערת לא הוכיחה כי התשומות שהוציאה לרכישת המגרש (ובהתאם גם לבניית בית המגורים) הוצאו לצורך שימוש בעסקה חייבת ודי בכך כדי להביא לדחיית ערעורה. לתוצאה זהה נגיע גם במסגרת הוראות תקנה 15 לתקנות ולכך אפנה כעת.

תקנה 15 לתקנות

23. ראינו כי מחוקק המשנה קבע הוראות מיוחדות בנוגע לניכוי מס על תשומות מעורבות. בין היתר קבע מחוקק המשנה כי מקום שבו מבקשים לנכות תשומה על רכישת דירת מגורים, אשר צפויה לשמש גם לעסק, לא יותר הניכוי. ודוק, אין מניעה להכיר בתשומות שהוצאו לאחזקת הדירה, שכן התקנה חלה רק על התשומות שהוצאו ברכישת הדירה (ראה למשל ע"ש (ת"א) 1268/01 דוביצקי נ' מנהל מע"מ ת"א (ניתן ביום 19/09/2004)).

24. רכישת דירת מגורים נועדה בדרך כלל לשימוש פרטי ולא לפעילות עסקית ועל כן ההוראה הכללית הקובעת כי אין לנכות את מס התשומות ברכישת דירה מתחייבת מהעקרון הכללי לפיו יותר לניכוי רק מס ששולם בגין תשומות שתורמו לערך המוסף של העסק. ייחודה של התקנה הינו בשלילת האפשרות לנכות את מס התשומות כאשר התשומה הינה לשימוש מעורב, דהיינו כאשר דירת המגורים תשמש גם למגורים וגם לעסקו של העוסק (כמובן שאין הדבר מתייחס לרכישת דירות מגורים על ידי מי שעסקו במכירת או השכרת דירות מגורים).

הטעם להוראה זו הינו ככל הנראה כפול; דירת מגורים אינה מיועדת מטיבה ומהותה לשימוש עסקי. שימוש עסקי בדירת מגורים צפוי להוות שימוש זמני. בדירת מגורים אין סבירות כי תשמש לעסקו של העוסק לאורך זמן אלא להיפך, כי תשוב ליעודה המקורי. על כן ההכרה בניכוי מס התשומות ברכישת דירה ייפגע בעקרון ההקבלה, שהרי הרכישה הינה פעולה הונית הצופה כי התשומה – הדירה – תשמש כמקור לפעילות העסק במשך שנים רבות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

11 אוקטובר 2011

ע"מ 13956-05-09 א. ילדור מתכות (1994) בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה

טעם נוסף נעוץ בקשיי הפיקוח והמעקב אחר פעילות עסקית בתוך בית מגורים. הכרה בניכוי תשומות ברכישת דירת מגורים המשמשת גם לעסק עלול לאפשר מניפולציות ותביא להפחתת מס אסורה (ראה ע"ש (ת"א) 1438/93 ה.ד.י. חברה לסחר (3000) בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 9 (ניתן ביום 25/4/95)).

25. המערערת אינה מבקשת לתקוף את התקנה ומקבלת את העיקרון לפיו מס תשומות בדירה הנרכשת לשימוש מעורב של העוסק- פרטי ועסקי- אינו ניתן לניכוי, אולם מבקשת היא להבחין בין מצב שבו השימוש למגורים הינו של העוסק עצמו לבין מצב שבו השימוש למגורים הוא של אחר. לעמדת המערערת היא, כתאגיד, אינה יכולה לעשות שימוש בדירה למגורים ועל כן אין לשלול ממנה את האפשרות לנכות את מס התשומות ששולם על חלק מהדירה המשקף את החלק המשמש לעסק. המערערת מדגישה שמלשון הסעיף ניתן ללמוד כי מחוקק המשנה התייחס לשימוש של העוסק ולא לשימוש של אחר.

טיענה זו אין לקבל.

26. מלשון התקנה ומתכליתה ברור כי מחוקק המשנה ביקש לסייג את זכות הניכוי של מס התשומות וקבע ש"אין לנכות את מס התשומות ברכישת דירת מגורים". זוהי הוראת הרישא לתקנה.

הסיפא לתקנה נועדה להבהיר כי ההוראה הני"ל, המסייגת את זכות הניכוי, תחול גם אם הדירה תשמש לפעילות עסקית. הסייג לניכוי חל על רכישת כל דירת מגורים, בין אם היא משמשת כולה או חלקה למגורים ובין אם משמשת את העוסק לעסקו. עם הקביעה כי נכס מסוים שנרכש הינו "דירת מגורים" נשללת זכות הניכוי, ללא קשר לשימוש שיעשה בו.

27. הקביעה כי נכס מסוים שנרכש הינו "דירת מגורים" אינה נלמדת מהשימוש שעושה בו העוסק במועד נתון כלשהו. נכס יחשב כ"דירת מגורים" אם יעודו ותכליתו הינם לשמש למגורים (ראה והשווה להגדרת דירת מגורים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963; ע"א 278/84 פרידמן נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מא(3) 386 (1987) והדעות השונות שהובעו שם; ע"א 2744/05 מנהל מיסוי מקרקעין נ' אוסיף חברה לייזום פרויקטים (1998) בע"מ (ניתן ביום 10/8/06)).

"דירת מגורים" תתפרש על פי מבחן אובייקטיבי המביא בחשבון את ייעודה על פי תוכנית המתאר, היתר הבניה, מפרט הבניה, טיבם של המתקנים המצויים בה, מקומה בסביבה וכדומה. גם אם נוסף למבחן אובייקטיבי זה מבחן סובייקטיבי, דהיינו כוונת השימוש, אין בכך לשנות, שהרי המבחן הסובייקטיבי אינו נבחן על פי שימוש זמני אלא על פי טיב השימוש העיקרי הצפוי בה ושימוש לוואי טפל, אינו משנה את הגדרתו של הנכס.



בית המשפט המחוזי בחיפה

11 אוקטובר 2011

ע"מ 09-05-13956 א. ילדור מתכות (1994) בע"מ נ' מס ערך מוסף חדרה

28. בענייננו אין חולק כי טיבו של הנכס הינו דירת מגורים. כך מתחייב מההסכם עם החברה לפיתוח קיסריה, מתכנית המתאר, מהיתר הבניה, מהסביבה בו מצוי הנכס ומהמתקנים שכלולים בו. לא יכול להיות כל ספק שהנכס הינו דירת מגורים.

29. עוד נזכיר כי לא מדובר בנכס הניתן לפיצול. הבית נבנה כיחידה אחת, רשום כיחידה אחת ואין כל פיצול בתוכניות או ביעודים על פי ההיתר. אין אפילו פיצול פיזי ממש, אלא רק פיצול בשימוש. הואיל ומדובר ביחידה אחת שאינה ניתנת לפיצול, הרי העובדה כי נעשים בה שימושים שונים אינה משנה את העובדה כי עסקינן בדירת מגורים.

30. משקבענו כי הסייג לניכוי מחיל עצמו בשים לב לטיב הנכס ללא קשר לשימוש הרגעי, אין למעשה צורך לבחון האם יש רלבנטיות לשאלת זהות המשתמשים השונים בדירה. עם זאת אעיר כי גם טענתה זו של המערערת, לפיה הסייג לניכוי יחול רק אם העוסק עצמו משתמש בדירה גם לעסק וגם למגורים, אינה יכולה להתקבל.

בעניין ה.ד.י. הנ"ל קבע בית המשפט כי יש "להרים מסך" ולזהות את השימוש שעושה בנכס בעל השליטה בתאגיד עם השימוש של התאגיד עצמו. הטעם העיקרי למסקנתו היה החשש שמא רישום הדירה על שם תאגיד תשמש מכשיר לעקיפת הסייג לניכוי. אין לי אלא להצטרף לדברים האמורים ולנימוקי בית המשפט שם.

31. אוסיף כי במקרה שבפנינו הוזהות שבין בעלת השליטה לתאגיד הינה בולטת עד כי ניתן להניח כי רישום הדירה על שם המערערת נועד אך ורק כדי לנסות ולהנות מהוראות תקנה 15.

כפי שהתברר, סלומון הינה בעלת השליטה והמנהלת היחידה של המערערת. הדירה הושכרה לסלומון לשימושה שלה ושל בני משפחה. הסכם השכירות שהוצג נושא לכאורה תאריך מוקדם 25/11/10, אולם דומה שמהראיות ברור כי נחתם רק יום לפני שמיעת הראיות- 13/3/11. בתחתית כל דף נרשם התאריך 13/3/11 לרבות בדף שבו מופיעות החתימות המקוריות. ברי שלא יתכן שההסכם נחתם ב-25/11/10 ושהתאריך המתנוסס עליו הינו 13/3/11. משמע, ההסכם אינו אלא מסמך שנועד לצורך הצגתו בבית המשפט ואינו משקף עסקה אמיתית.

סלומון ומשפחתה מתגוררים בדירה, שכן היא נבנתה על ידם לשימושם ורק לשם קבלת הטבות במס, נרשמה הדירה על שם התאגיד.

32. נזכיר גם כי המערערת לא הציגה שום ראיה על תשלום שכר הדירה. המערערת לא הציגה שום ראיה על מקור המימון לרכישת המגרש ולמימון הבניה. מעדותה של סלומון עולה כי מדובר בהלוואות ממקורות שונים, כולל מסלומון עצמה (עמ' 12). מסמכי ההלוואות לא הוצגו.

