



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2011

ע"מ 1176-08 לפריס אחזקות בע"מ נ' מע"מ גוש דן

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

לפריס אחזקות (ישראל) בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד מיכל סולמונוביץ

המערערת

נגד

מנהל מע"מ גוש דן
ע"י ב"כ עו"ד גלית פואה, פרקליטות מחוז תל אביב

המשיב

1
2

פסק דין

3
4
5
6
7
8

1. המחלוקת נשוא הערעור שלפניי מתמקדת בשאלת פרשנות סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, באשר לזכות עוסק, בעל משרדים המיועדים להשכרה, לנכות מס תשומות, מדמי ניהול ששולמו על ידו לחברת הניהול של הבניין, בתקופה בה לא הושכרו המשרדים.

9
10

2. העובדות הדרושות לעניין:

11
12

המערערת הינה עוסק כמשמעו בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו - 1975 (להלן: "החוק").

13
14

ביום 5.8.99 רכשה המערערת מספר קומות משרדים, (להלן: "המשרדים"), 64 מקומות חניה וכן מחסנים (להלן: "מקומות החניה"), בבניין שהיה באותה עת בהליכי בנייה, והידוע בשם "שער העיר ברמת גן" (להלן: "הבניין").

15
16

המשרדים, המחסנים ומקומות החניה להלן: "הנכס".

17
18

לעמדת המערערת, כוונתה בעת הרכישה הייתה להשכיר את הנכס לשימוש מסחרי. לפיכך, ניכתה המערערת את מס התשומות, בגין רכישת הנכס, כבר בעת הרכישה, ומבלי שיש מחלוקת עם המשיב לעניין זה.

19
20
21

המערערת קיבלה את החזקה בנכס ביום 2.6.03. עם זאת, היא לא השכירה את המשרדים, אלא רק את מקומות החניה והמחסנים. שטחי המשרדים, עמדו למעשה ריקים במשך כארבע שנים עד אשר הושכרו על ידי המערערת לאחרים: המערערת השכירה את קומות 14 ו-15 ביום 14/3/2007; את קומה 16 השכירה בחלקה ביום 26/4/2007 ובחלקה ביום 1/5/2007. במהלך התקופה בה עמדו המשרדים ריקים, (להלן: "התקופה"), שילמה



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2011

ע"מ 1176-08 לפריס אחזקות בע"מ נ' מע"מ גוש דן

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 המערערת לחברת הניהול של הבניין דמי ניהול המשולמים, בין אם הבעלים השכיר את
 2 הנכס שבבעלותו, ובין אם לאו (להלן: "דמי הניהול"). יבואר, כי דמי הניהול משולמים עבור
 3 החזקת השטחים המשותפים של הבניין, קרי המעליות, המבואות, וכדומה מבחינת שמירה,
 4 תחזוקה, ניקיון, ביטוחים וכיוצא באלה. המערערת ניכתה את מס התשומות ששילמה עבור
 5 דמי הניהול.
 6
 7 בביקורת שגרתית של המשיב באוגוסט 2007, ולאחר שמצא כי המערערת לא השכירה את
 8 המשרדים במשך כארבע שנים, החליט המנהל כי אין מקום להתיר ניכוי התשומות מדמי
 9 הניהול, אלא רק מעת השכרת המשרדים.
 10
 11 3. יצויין כי המערערת הינה חברה הנמצאת בעקיפין, בבעלותו של מר אייל עופר, שהינו גם
 12 בעלים של חלק ממניות חברת נדל"ן (אחים עופר נכסים (1957) בע"מ). כל רכושה של
 13 המערערת הינו הנכס, ופעילותה היחידה הינה השכרתו.
 14
 15 4. לעמדת המערערת, היא ניסתה במהלך התקופה האמורה להשכיר גם את המשרדים, אך
 16 מחמת שפל בשוק הנדל"ן באותן שנים, דמי השכירות שהוצעו היו נמוכים ביותר. המערערת
 17 סברה שלא יהיה זה נכון להשכיר את המשרדים במחירים נמוכים, במיוחד שהשוכרים
 18 עמדו על שכירויות ארוכות טווח, וכי מן הראוי להמתין עד להתאוששות ועלייה במחיר
 19 השכירות. לבסוף, ציפייתה הוכחה ככזוה, שכן עלה בידיה להשכיר את המשרדים במחירים
 20 הגבוהים משמעותית מאלה שניתן היה לקבלם במהלך ארבעת השנים.
 21
 22 5. המערערת טוענת כי יש להכיר בתשומות בגין דמי הניהול גם ביחס לתקופה בה המשרדים
 23 עמדו ריקים שכן הנכס נועד להשכרה ושימוש נדל"ן, כבר מלכתחילה. משכך, עומדת
 24 המערערת לטענתה בהוראת סעיף 41 לחוק מע"מ לפיו: "אין לנכות מס על תשומות אלא
 25 אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס", והפרשנות שניתנה לו בהלכה.
 26
 27 המערערת מדגישה כי המשיב הכיר בניכוי התשומות עבור הרכישה, וכי יש להכיר גם
 28 בתשומות עבור דמי הניהול במהלך תקופת ההשכרה. מוסיפה המערערת וטוענת כי לא
 29 יכולה להיות מחלוקת שלגבי רכיב דמי הניהול ביחס למקומות החניה והמחסנים שהושכרו,
 30 היא זכאית לניכוי התשומות, שכן שטחים אלה הושכרו סמוך לקבלת החזקה בנכס.
 31
 32 המערערת סבורה כי בשים לב לכך, שהתשומות הן אגביות לכלל עסקת רכישת הנכס, שכן
 33 הן משמשות גם בהמשך השימוש בנכס, יש לאפשר בידה את ניכוי התשומות בעת ביצוע
 34 תשלום דמי הניהול, גם אם הן תשמנה את העוסק רק בעסקת שכירות עתידית החייבת



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2011

ע"מ 1176-08 לפריס אחזקות בע"מ נ' מע"מ גוש דן

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 מס. לעניין זה סבורה המערערת שיש להחיל את הפירוש הליברלי שנקבע בהלכה, להגדרת
2 מס תשומות בסעיף 1 לחוק מעמ. לכל היותר טוענת המערערת שעליה להוכיח כי קיימת
3 הסתברות ברמה גבוהה שתתבצע בעתיד עסקה החייבת במע"מ, ומאחר שהוכיחה זאת, יש
4 להתיר את הניכוי.
5
- 6 המערערת נסמכת על הלכות פסוקות ותומכת את טענותיה בתצהירו של מר אבי לוי (להלן:
7 "לוי"), המשמש כמנכ"ל "עופר השקעות בע"מ" (להלן: "עופר השקעות"). עופר השקעות
8 היא מי שנותנת למערערת שירותי השכרה ותפעול של הנכס, והיה מעורב בטיפול בהשכרת
9 הנכס מטעם המערערת, כמו גם עמד בקשר עם מר אייל עופר, הבעלים של המערערת
10 השוהה בחו"ל.
11
- 12 6. המשיב בתשובתו, טוען כי על מנת שהעוסק יהיה רשאי לנכות את התשומות, עליו להוכיח
13 כי הן שימוש ספציפית בעסקה החייבת במס. לטעמו, כאשר מדובר בתשומות שהן בבחינת
14 השקעה ארוכת טווח ותשומות המשמשות בעסקה עתידית, על העוסק להוכיח בהסתברות
15 גבוהה, שעסקה כאמור עומדת להתבצע, וכי אין מדובר בהנחה ספקולטיבית, כאשר המועד
16 הקובע הוא מועד רכישת התשומות.
17
- 18 במקרה הנדון, גורס המשיב, דמי הניהול שולמו מדי חודש בחודשו, במהלך ארבע שנים,
19 מבלי שהייתה ציפייה או סיכוי סביר ששטחי המשרדים יושכרו, או שיעשה בהם שימוש
20 אחר. זאת, בהבדל מהתרת נכוי תשומות הרכישה, שכן המשיב שוכנע שהנכס אכן נרכש
21 מתוך כוונה שבסופו של יום יעשה בו שימוש עסקי.
22
- 23 המשיב טוען כי הנכס עמד ריק, ללא ציפייה סבירה ומבוססת של המערערת להשכירו בטווח
24 הקרוב, ולכן לא היה מקום להכיר בניכוי מלוא התשומות מדמי הניהול ששילמה המערערת.
25 המשיב גורס כי מצב שטח המשרדים, הלכה למעשה, מביקור שנערך במקום, מבסס את
26 טענותיו, שכן לא הושלמה בנייתם של אלה, פרט למעטפת, ואף לא הייתה גישה לשטחי
27 המשרדים מהמעלית או מחדר המדרגות. המשיב תומך את טענותיו בתצהירו של מר אליהו
28 רוט, מנהל תחום ביקורת חשבונות במשרדי מע"מ גוש דן.
29
- 30 7. המצהירים נחקרו על תצהיריהם, ולאחר מכן סיכמו ב"כ הצדדים את טענותיהם.
31
- 32 8. עיקר המחלוקת בין הצדדים מתמקדת בשאלה האם לפי סעיף 41 לחוק מעמ, זכאית
33 המערערת לנכות את התשומות בגין דמי הניהול ששולמו על ידה לחברת הניהול, בתקופה
34 בה לא הושכרו שטחי המשרדים.



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2011

ע"מ 1176-08 לפריס אחזקות בע"מ נ' מע"מ גוש דן

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

ההלכה

1

2

3 אחד העקרונות עליהם מושתת חוק מע"מ, הינו "עקרון ההקבלה", קרי הקשר בין החיוב
4 במס לבין ניכוי התשומות (להלן: "עקרון ההקבלה"). דהיינו, העוסק רשאי לנכות מס
5 תשומות רק באם קיים קשר סיבתי בין התשומה לבין העסקה החייבת במס (ראה ע"א
6 2291/07 אגף המכס והמע"מ אשדוד נ' ש.י. סימון אחזקות בע"מ [2010]; ע"א 4566/06
7 ס.ר. יהלומים (ישראל) בע"מ נ' מדינת ישראל [2008]).

8

9 שאלת החלת עקרון ההקבלה, נדונה בהרחבה בע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ
10 גוש דן, (2010) (להלן: "הלכת צביון"). באותו מקרה נדרש בית המשפט העליון לשאלת זכות
11 העוסק לנכות תשומות ששולמו על ידו לנותני שירותים שנטלו חלק בשלב ייזום של הקמת
12 מרכזי נופש לפי מודל תיירותי חדשני באתרים שונים במדינות הים התיכון, שעה שטרם
13 התממש.

14

15 בית המשפט קבע כי לעקרון ההקבלה, מעמד בכורה, והוא עומד בבסיס סעיף 41 לחוק מע"מ,
16 ולכן יש לתת לו פרשנות מרחיבה, ולפיה:

17 "הסעיף חל גם על תשומות אשר עשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת במס"
18 (ההדגשה במקור)

19

20 מכאן, עבר בית המשפט לבחינת המבחן ההסתברותי באשר להתממשות העסקה, אותו יש
21 ליישם בעת ניכוי התשומות העתידיות. בית המשפט קובע לעניין זה:

22 "ניכוי תשומות אשר עשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת אינו מצב נדיר,
23 ושכיחותו גבוהה במיוחד בעת הקמת עסק חדש, ובפרט עסקים המתמקדים
24 בהשקעות לטווח ארוך"

25

26 סופו של דבר הוחלט:

27 " כפועל יוצא מאיזון בין השיקולים שעליהם עמדנו, ונוכח הנטייה ליתן דמעמד
28 בכורה לעקרון ההקבלה, יכול שהמבחן הראוי למתן ניכוי בגין תשומות העשויות
29 לשמש בעסקה עתידית הוא המבחן אשר החיל בית המשפט קמא, והוא קיומה
30 של הסתברות גבוהה להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס"

31

32 (ההדגשה אינה במקור – א.א.)

33 מכאן, המבחן שנדרש לצורך בחינת וודאות העסקה העתידית, הוא של הסתברות גבוהה.
34 בית המשפט, הציב מספר קריטריונים אשר ישמשו לצורך בחינת קיומה של זו, ובין אלה:



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2011

ע"מ 1176-08 לפריס אחזקות בע"מ נ' מע"מ גוש דן

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

1 תכנית עסקית סבירה, מהות העסק או אופי העסק, רכיב הזמן, מידת מקצועיותו
2 ובקיאיותו של מבקש הניכוי, יכולת תזרימית, כמו גם מידת התקדמות הקיימת, ומבחן
3 הסל, של מכלול הנסיבות.

4
5 הלכה דומה נקבע גם בעניין ע"א 891/08 אי. די. אר איטום ובנייה 1992 בע"מ נ' מנהל מס
6 ערך מוסף פתח תקווה [2010].

7 ראה גם את מאמרו של המחבר, עו"ד אבי פרידמן, "ציביון חדש לניכוי מס תשומות"
8 (מסים כד/4) אוגוסט 2010.

9

10 מן הכלל אל הפרט

11
12 10. לאחר שנתתי דעתי לטענות הצדדים, יישמתי את ההלכה הפסוקה על עובדות המקרה,
13 ובשים לב לראיות והחקירות, הגעתי לידי מסקנה כי דין הערעור להתקבל, ואנמק:

14
15 11. **תכנית עסקית** - מבחינת קיומה של תכנית עסקית, אזי הוכח שהמערערת רכשה את הנכס
16 אך ורק לשם השכרתו. הדבר עולה במפורש מיעדותו של לוי שלא נסתרה, ולמעשה קיימת
17 אף הודאת בעל דין של המשיב בעניין, אשר בשומה המאוחרת שהוציא ציין כהאי לישנה:
18 **"רכשתם נכסים במגדל 'שער העיר' ברמת גן על מנת שימשו אתכם במהלך**
19 **עסקיכם השכרת נדל"ן"**.

20 (ההדגשה אינה במקור – א.א.).

21

22 אין בידי לקבל את טענת ב"כ המשיב כי לא הוצגה תכנית עסקית של המערערת על כוונותיה
23 בנכס. הרי הדברים מובנים מאליהם, אין עסקינן בבניית מפעל, או בייזום של עסק שאינו
24 מתחום הפעילות של העוסק, שיש לצפות כי תוכן תכנית עסקית. אמנם בדיון התברר,
25 לשאלת בית המשפט, כי המערערת נדרשה למימון חלקי של בנק לצורך הרכישה, וכי יש
26 לשער שבהסכם ההלוואה תופיע מטרה זו, אך ההסכם לא הובא. עם זאת איני רואה
27 בהעדרו משום לשמוט את הקרקע תחת טענת המערערת כי הנכס נרכש לצורך השכרה,
28 במיוחד שעה שהמשיב עצמו הסכים לכך.

29

30 מעל ומעבר, המציאות טופחת על טענת המשיב שכן הלכה למעשה, המשרדים אכן הושכרו
31 בשנת 2007, לשכירויות ארוכות טווח, וכזה הוא מצב המשרדים גם לעת הזו, בחלוף כחמש
32 שנים.

33

34 12. **מהות העסק ואופי העיסוק** – הוכח כי עיסוקה של המערערת הוא אך ורק בהשכרת שטחי
35 מסחר, ואין היא עוסקת בתחום אחר, או שתרה אחר ייעודים חדשים שאינם בתחום
36 עיסוקה. ככזו עונה על מבחן זה.



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2011

ע"מ 1176-08 לפריס אחזקות בע"מ נ' מע"מ גוש דן

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1
- 2 **מימד הזמן** - לעניין זה נסמך בית המשפט בהלכת צביון על שנאמר בע"מ 6557/01 **פז גז**
- 3 **חברה לשיווק בע"מ בע"מ 6557/01 נ' פקיד השומה למפעלים גדולים** (2006):
- 4 "40. התחשבות בגורם הזמן במסגרת בחינת הסתברות הפיכתו של חוב תלוי לחוב
- 5 ודאי נובעת מטבעו של התנאי עצמו. דהיינו, כאשר ההערכה היא כי החוב התלוי
- 6 יתגבש לכדי חוב מוחלט בעתיד הרחוק, כי אז ההסתברות להתגבשותו של חוב זה
- 7 פוחתת בשל חוסר הוודאות הכרוך בחלוף הזמן".
- 8
- 9 איני נדרש להרחיב בעניין זה, כי מימד הזמן, במקרה שלפניי אינו עמום, שכן התברר
- 10 שבחלוף פרק זמן של ארבע שנים, הושכרו המשרדים. איני סבור כי פרק זמן של ארבע
- 11 שנים, בשוק נדל"ן, יכול להיחשב "עתיד רחוק". אוסיף כי מן המפורסמות שהתנודות בשוק
- 12 הנדל"ן, אינן עניין מיידי, ולעתים חולפות מספר שנים, להתממשות עליות או ירידות בו,
- 13 וכמות שהעיד לוי בעניין. אפנה גם לפסק הדין בע"מ 3071/04 **את ישר בע"מ נ' מנהל**
- 14 **מס ערך מוסף** [2009], שבו חלפו חמש שנים, בהם שימש הנכס נשוא המחלוקת, להשכרה
- 15 ולא לשם אירוח, ובית המשפט ראה בכך פרק זמן זמני, עד אשר יוסדר עניין הקמת מאגר
- 16 דירות, בהתאם להלכות שנקבעו ביחס ליחידות הדיור במרינה בהרצליה.
- 17
- 18 **מידת בקיאותו ומקצועיותו של מבקש הניכוי** - שהינו מבחן עזר נוסף, שעובדת התקיימותו
- 19 במקרה שלפניי, לא יכולה להיות שנויה במחלוקת. מעבר לעובדה, שהמערערת נמצאת
- 20 בבעלות, באמצעות שרשור, של אייל עופר, מבעלים של חברת נדל"ן גדולה, אזי המערערת
- 21 מסרה את הטיפול בניהול הנכס לרבות השכרתו, לחברת עופר נכסים, שהיא לפי הראיות
- 22 שהובאו, חברה בקיאה ומקצועית בענף הנדל"ן, ובדאי עונה על דרישת המבחן.
- 23
- 24 **מצב השוק** - בע"מ 891/08 **אי. די. אר איטום ובנייה 1992 בע"מ הנ"ל**, ציין בית המשפט
- 25 העליון בסעיף 16 לפסק הדין, כי במסגרת מבחן ההסתברות הגבוהה על העוסק להראות בין
- 26 יתר האינדיקציות להיתכנות העסקה בעתיד, גם את מצב השוק.
- 27
- 28 הוכח חד משמעית כי משיקולים נכונים בחרה המערערת שלא להשכיר את המשרדים
- 29 בשנים הרלבנטיות, זאת מחמת שדמי השכירות היו נמוכים. ציפיית המערערת שדמי
- 30 השכירות יעלו, אכן ארעה בפועל. הוכח כי שכרה של המערערת בהמתנה להעלאת דמי
- 31 השכירות אכן השתלם לה, במיוחד בשים לב לתקופה הממושכת של השכירויות. בהקשר זה
- 32 הרחיב ופירט מר לוי בתצהירו וכאמור בין היתר בסעיפים 17-22. לא כל שכן, צירף
- 33 לתצהירו את נספח ז' שהועבר למשיב עוד במסגרת ההליך השגה הכולל רשימה חלקית של
- 34 ניסיונות השכרה של הנכס במהלך השנים, תוך ציון מספר רב של שמות שוכרים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2011

ע"מ 1176-08 לפריס אחזקות בע"מ נ' מע"מ גוש דן

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 פוטנציאליים, השטח המיועד להשכרה ודמי השכירות (להלן: "רשימת מתעניינים").
- 2 אמנם, רשימת המתעניינים, לא נערכה על-ידי העד, אלא על ידי גורמים אחרים, מטעם עופר
- 3 נכסים, אשר העד נקב בשמם, אך העיד הבהיר בעדותו כי הוא היה מודע למשאים ומתנים
- 4 נשוא רשימת המתעניינים, וכאמור בין היתר בעמ' 10 שורות 14-5 לתצהירו. לא כל שכן,
- 5 בהתאם לתקנה 10א' לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976,
- 6 ניתן להגיש ראיות שאינן קבילות בהליך אזרחי וכזה הוא המסמך האמור.
- 7
- 8 אוסיף כי העד לוי סיפר שביקר מספר פעמים בשטחי המשרדים, שהיו לדבריו נגישים
- 9 לביקור, זאת בניגוד לנטען על ידי המשיב. מעניין שהמשיב שטען כאמור שאין לקבל את
- 10 עדותו של לוי בעניינים שונים מחמת היותה, לטעמו, עדות שמועה, לא טרח להעיד את
- 11 המפקח מטעמו שביקר במקום והתרשם שאין נגישות לשטחי המשרדים, ואף לא הוצגה כל
- 12 תרשומת של ביקור במקום, למרות שלדברי המצהיר רוט מטעם המשיב, שלא היה במקום,
- 13 סיכום ביקור אמור להיות בתיק המשיב, אך כזה אין.
- 14
- 15 לא התעלמתי מטענת ב"כ המשיב כי לא הובאו אסמכתאות בכתב, כתמיכה לקיומם של
- 16 אותם משאים ומתנים נשוא רשימת המתעניינים, אך לא הייתה כל מניעה למשיב, במשך
- 17 תקופה ארוכה מאז הוגש התצהיר לבקש מהמעוררת שתמציא העתק מהמסמכים
- 18 האמורים, ואין לה אלא להלין על עצמה שלא ביקשה את המסמכים, כפי שניתן היה
- 19 לעשות.
- 20
- 21 משכך, אין בידי לקבל את טענת ב"כ המשיב בסיכומיה כי אין מחלוקת שהמעוררת לא
- 22 הוכיחה את טענתה שלא נעשו ניסיונות להשכיר את המשרדים במהלך התקופה. שוכנעתי
- 23 בטענת המעוררת כי היא בחרה מבחינה עסקית שלא להשכיר את המשרדים אך ורק מחמת
- 24 ציפיה להעלאת דמי השכירות, שכן הוכח שבחלוף התקופה הרלבנטית, הצליחה המעוררת
- 25 להשכיר את הנכס, בסכומים העולים במידה ניכרת על דמי השכירות שהיו באותה עת. העד
- 26 לוי אף הבהיר כי בשנים הרלבנטיות, סבל שוק המקרקעין ממיתון חריף וכאמור בדבריו
- 27 בעמ' 10 שורות 14-11 שלא נסתר. לפיכך, היה יסוד סביר למעוררת שלא להשכיר את
- 28 הנכס בשנים האמורות, וציפייתה כי אכן תהיה עלייה ריאלית בדמי השכירות, התממשה.
- 29
- 30 אמנם, הטענה לא הועלתה בנימוקי ההשגה מש/1, בין במישרין ובין בעקיפין. עם זאת,
- 31 בהודעת הערעור, טענה המעוררת כחוט השני וכטענה מהותית, כי היא נמנעה מלהשכיר את
- 32 הנכס במהלך השנים, מפאת דמי השכירות הנמוכים ולכן בחרה להמתין לעליית דמי
- 33 השכירות וכאמור בין היתר בסעיף 13 ובסעיפים 30, 31 להודעת הערעור. הטענה אף שבה
- 34 נשנתה באופן מפורש גם בתצהיר העדות של לוי מטעם המעוררת. המשיב, מטעמים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2011

ע"מ 1176-08 לפריס אחזקות בע"מ נ' מע"מ גוש דן

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 השמורים עימו לא הסתייג מהעלאת הטענה על ידי המערערת לראשונה, רק בהודעת
2 הערעור, ולא מצא לנכון להתייחס לכך במסגרת כתב התשובה מטעמו. גם בתצהיר של מר
3 רוט מטעם המשיב, לא נטען דבר וחצי דבר, באשר לכך שהמערערת לא טענה בהשגה על כך
4 שבחרה שלא להשכיר את המשרדים באותן שנים מפאת דמי השכירות הנמוכים, ולכן אין
5 בידי לקבל את טעמיה של באת כוח המשיב, שיש להתעלם מטענת המערערת. משכך, יש
6 לראות את המשיב כמי שוויתר על טענתו בדבר הרחבת חזית, וכקבוע הדבר בהלכה
7 הפסוקה.
- 8
- 9 מטעמי זהירות אציין כי אין בפסק הדין כדי לקבוע נחרצות, כי גם במקרה וציפיייתה של
10 המערערת לא הייתה מתממשת, קרי שדמי השכירות לא היו עולים גם בחלוף מספר שנים,
11 ולא היה עולה בידה לקבל דמי שכירות גבוהים מאלה שניתן היה לקבל בעת מסירת
12 החזקה, כדי לקבוע באופן פסקני כי גם במקרה כאמור, היא לא הייתה זכאית לנכות את
13 מס התשומות והיה צורך במקרה זה, לבחון את התנהלות המערערת לפי העניין. כאמור,
14 הואיל ובנסיבות המקרה, הוכח כי ציפיייתה של המערערת התגשמה, פטור אני מלבחון,
15 האם הייתה זכאית לנכות את התשומות גם אלולא ציפיייתה התממשה.
- 16
- 17 **מבחן "כלל הנסיבות"**. אף מבחן זה, ביחד עם שורת ההיגיון והשכל הישר תומכים בקבלת
18 עמדת המערערת. לפנינו חברה עסקית, המצויה בבעלות גורמים פרטיים הבקיאים בשוק
19 המקרקעין, וחזקה עליהם שיעדיפו להשכיר את הנכס ולהנות מדמי שכירות, מאשר שהנכס
20 יעמוד ריק, ללא קבלת כל תשואה, לא כל שכן הם מחויבים להמשיך לשלם דמי ניהול
21 בהתעלם מאי קבלת דמי שכירות. הדעת נותנת שרק מחמת מניעה אובייקטיבית, בחרה
22 המערערת שלא להשכיר את הנכס, כך שאין לזקוף לחובתה את אי ההשכרה. במיוחד נכון
23 הדבר, שעה שבפועל הוכח לבית המשפט שהנכס הושכר, בדמי שכירות גבוהים מאלה
24 שהוצעו בשנים הרלבנטיות.
- 25
- 26 זאת ועוד, אין עסקינן בתשלום הוצאות ששולמו לנותני שירותים בקשר עם ייזום עסק
27 עתידי כדוגמת המקרה שבהלכת צביון, או ניכוי תשומות של רכישת דירות על ידי המערערת
28 בע"מ 891/08 הנ"ל, אלא של הוצאות שהן בגדר הכרח, וחובה על המערערת לשאת בהן,
29 כבעלת נכס בבניין ושאינן מסורות כלל לשיקול דעתה, או לבחירתה והיא מחויבת בהן,
30 מועצם היותה בעלת שטח המשרדים, ולשם שמירה על רכושה. לטעמי, אופי ההוצאות נשוא
31 ניכוי התשומות, תומך אף הוא בקבלת הערעור.
- 32
- 33 נתתי דעתי לטענת המשיב לפיה המערערת תהנה מכספי משלם המיסים, אם הערעור
34 יתקבל, אך אין דעתי כדעתו. מעבר לעובדה שאין לטענה אזכור קודם להעלאתה בסיכומים,



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2011

ע"מ 1176-08 לפריס אחזקות בע"מ נ' מע"מ גוש דן

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 אזי מס עסקאות שולם על ידי חברת הניהול, ולכן עסקינן למעשה ב"גלגול", שאינו פוגע
 2 בציבור. אוסיף כי המשיב לא השכיל להוכיח ואף לא טען כי חברת הניהול קיזזה את
 3 התשומות.
 4
- 5 18. לטעמי גם קיימת מניעות מצד המשיב לעורר את טענותיו, שכן המשיב לאחר שערך את
 6 הביקורת ועמד על כך שאין להכיר בניכוי של התשומות, לא הסתייג מהכרת התשומות
 7 לצורך הרכישה. לו סבר המשיב לשיטתו שאין לנכות את התשומות במהלך התקופה
 8 הרלבנטית, חזקה עליו שהיה עומד על כך שאין לנכות את התשומות בגין הרכישה. התנהגות
 9 זו של המשיב עומדת בעוכריו.
 10
- 11 19. לא ראיתי ממש בטענת המשיב כי לא הובאו מטעם המערערת העדים הרלבנטיים. אמנם מי
 12 שטיפל בפועל בניסיונות ההשכרה מטעם האחים עופר, היו אחרים ולא המצהיר ובכללם מר
 13 אבי חלפון. עם זאת, המצהיר הינו מנכל האחים עופר, בקיא בנעשה בחברה, המעורה גם
 14 בהליכי מו"מ עם השוכרים הפוטנציאליים, ביקר בנכס, התמצה בנושא ההשכרה, מדמי
 15 השכירות הנמוכים וכדומה. ככזה, יש לראות בהעדתו של לוי כעונה על הגורם המתאים
 16 למסור עדות בעניין. במיוחד אציין כי לוי היה בקשרים עם אייל עופר, המחזיק בשרשור
 17 בבעלות במערערת, הציג את התנהלות הדברים, השיקולים באשר לאי השכרת הנכס בשנים
 18 האמורות, כך שיש לו ידיעה אישית על שהתרחש אשר מספקת לצורך קביעת ממצאים
 19 להליך שלפניי.
 20
- 21 20. המערערת נסמכה גם על מוע"מ 1, שהינו הסכם בעניין שומת מס הכנסה, לפיו הכיר מס
 22 הכנסה, במלוא דמי הניהול כהוצאה של המערערת המותרת בניכוי. לאור טענת ב"כ המשיב
 23 כי המסמך הוצג לראשונה בערעור וכי לא הייתה מודעת לו קודם, אפשרתי בידה, לאחר
 24 הגשתו ושמייעת הסיכומים בעל פה, לבדוק את הדבר ולהשלים בכתב תוך שבעה ימים את
 25 הסיכומים בהקשר זה.
 26
- 27 הגם שמדובר בהסכם ששותק, יש בו כדי לתמוך בגרסת המערערת, שכן אם רשות המסים,
 28 מס הכנסה מצאה לנכון להכיר במלוא התשומות של דמי הניהול, חזקה שאותו דין יחול גם
 29 לגבי מע"מ. עם זאת ובשים לב לטיעוני ההשלמה של ב"כ המשיב, ולאבחנה הנטענת בין מס
 30 הכנסה לבין מע"מ, בחרתי שלא לתת לטענה משקל, לאור הטעמים האחרים עליהם הצבעתי
 31 שיש בהם כדי לקבל את הערעור, אף מבלי שאדרש למוע"מ 1.
 32
- 33 21. לא מן המותר לציין שלא היה מענה בפי המשיב לטענת המערערת, מדוע אין להתיר לניכוי
 34 לפחות בחלק היחסי, את התשומות וזאת ביחס למקומות החניה והמחסנים, אשר אין חולק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

23 פברואר 2011

ע"מ 1176-08 לפריס אחזקות בע"מ נ' מע"מ גוש דן

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

1 כי הושכרו כבר סמוך לקבלת החזקה בנכס. מצופה היה מהמשיב, שלפחות את שאין שנוי
2 במחלוקת, היה מתיר בניכוי.

3

4

22. **סוף דבר**

5 לאור כל האמור, אני מקבל את הערעור, מורה על ביטול השומה שהוציא המשיב למעוררת
6 בגין התקופה 08.03-05.07, ונקבע בזאת כי מותר למעוררת לנכות את מלוא מס התשומות
7 נשוא הערעור, ביחס לתקופה דנן.

8

9

המשיב ישא בהוצאות המעוררת בסך 25,000 ₪.

10

11

המוכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים בדואר רשום.

12

13

ניתן היום, י"ט אדר א תשע"א, 23 פברואר 2011, בהעדר הצדדים.

14

15

16

17

איתן אורנשטיין, שופט

18

19

20

21

22