



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

בפני כב' השופט ה' קירש

המעערעת

לורן מבני תעשייה בע"מ
ע"י ב"כ עוזי עמי סביר

נגד

המשיב

מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב 3
ע"י ב"כ עוזי יעל הרשען
מפרקליות מחוז תל אביב (אזורתי)

פסק דין

א. מבוא

1. המערעת היא חברת שהתאגדה בשנות השבעים למאה העשרים. בתקופה בין ינואר 2008 לבין אוגוסט 2012 ("תקופת השומה") היו בעלות המערעת מספר יחידות דיור, דירת מגורים וכן מבנה תעשייה. נכסים הנדלין האמורים הושכרו והמערעת הפיקה דמי שכירות מהם. לצורך חוק מס ערץ מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"), חלק מעסקאות ההשכרה היה חייב במס ואילו חלק אחר – ההשכרה למגורים – היה פטור ממס.

2. באותה תקופה המערעת הוציאה הוצאות מסוימים, וביניהם הוצאות ריבית על הלואה שנתקבלה מחברה קשורה והוצאות עורכי דין ורואי חשבון. המערעת ניכתה את מלאה מס התשלומות בגין הוצאות האמורויות. המשיב סבר כי יש לשול ניכוי חלק מן הוצאות לנוכח העובדה שחלק מהכנסות המערעת נבע מעסקאות פטורות במס ערץ מוסף.

3. בנוסף, המערעת ניכתה מס תשומות בקשר לניהול תיק ניירות ערץ בו השקיעה כספים פנוים והמשיב שלל ניכוי זה במלואו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערך מוסף

4. השגת המערערת על שומות התשומות נדחתה ובנגד החלטת המשפט המשיב בהשגה הוגש ערעור זה.

ב. עובדות הרקע

5. הצדדים אינם חולקים על כך כי למערערת היה בתקופת השומה עסק של השכרת נכסים מקרקעין וכי היא ענתה על הגדרתו של המונח "עובד" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף.

6. אין גם מחלוקת כי למערערת עצמה לא היה צוות עובדים או מקום עסקם קבוע וכי כל עניינה נוהלו בידי עו"ד איתן קונדה. עו"ד קונדה העיד מטעם המערערת בעניין זה ודבריו לא נסתרו:

"אני שימושתי ויועצה המשפט של המערערת, ניהلت את מכלול פעולותיה של המערערת, ובכלל זה ניהול החברה, השכרת מבנה התעשייה, השכרת יחידות, עריכת חוזים, גביית דמי שכירות, השקעת ועדפי הכספיים של החברה, נתילת הלואות וכל ענייני החברה נעשו על ידי".

(סעיף 37 לתקhair עו"ד קונדה)

7. מצבת נכסים החברה בתקופה הנדונה כללה:

(א) בניית תעשייה בראשון לציון. המערערת רכשה שלושה רביעים מן הזכויות בנכס זה בשנת 1978, ואילו הרביע האחרון בזכויות נרכש על ידיה על פי הסכם מיום 20.1.2005 ("**מבנה התעשייה**"). בניית התעשייה נמכר בשנת 2010. אין חולק כי בניית התעשייה הושכר בעסקאות חיבoot במס ערך מוסף.

(ב) שבע יחידות מלונאיות ("**היחידות המלונאיות**" או "**היחידות**"). ארבע יחידות, הנמצאות בפרויקט "מנדרין", נרכשו בתחילת שנת 2005 מחברת אזורים – חברה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

להשקעות בפיתוח ובבנייה בע"מ ("אזורים"). ארבע יחידות אלו עומדות במקוד חדיון בערעור זה. שולם עבורן סכום של 3,291,388 ש"ח (כולל מע"מ) (כעולה ממש/3). אין מחלוקת כי לגבי שלוש מתוך ארבע היחידות האמורות, עסקאות ההשכרה היו חיבות במס, ואילו לגבי הרביעית ההשכרה הייתה למגורים ועל כן העסקה הייתה פטורה מע"מ. נקדים ונצין כי על פי סעיף 1(31) לחוק, פטורה ממיס "השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים למעט השכירה לשם Airbnb בבית מלאן".

באשר לשלווש היחידות המלונאיות הנוספות מתוך השבוע, מועד הרכישה לא פורטו בחומר הראיות ולא צוין איזה חלק מדמי השכירות שהופקו מהן נבע מעסקאות פטורות ממש.

(ג) דירת למגורים בתל אביב אשר נרכשה בשנת 2006 ונמכרה בשנת 2012.

8. להלן התפלגות כלל הכנסות השוטפות של המערערת, בין עסקאות **חייבות** במס ערץ מוסף לבין **עסקאות פטורות**, כפי שחושבה על ידי המשיב, תוך נטרול הכנסות חד-פעמיות מכירת נכסים (על פי הפירוט שצורף לשומת המשיב לפי סעיף 77 לחוק):

<u>אחוז עסקאות חייבות</u>	<u>אחוז עסקאות פטורות</u>	<u>שנה</u>
72%	28%	2008
68%	32%	2009
66%	34%	2010
26%	74%	2011
24%	76%	2012

9. ההוצאות שניכוי מס התשלומות לגביון שניי בחלוקת בערעור הן משלושה סוגים:

(א) הוצאות מיומו בהן התחייבה המערערת בקשר לכפסים שהיא לוותה מחברת גורדי בע"מ ("הלוואת גורד"). חברות גורדי היונה בעלות המערערת והכספים האמורים הועברו לידי המערערת במועדים שונים בשנת 2005, כפי שיפורט בהמשך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

(ב) תשלוםים בגין שירותים אשר שולמו לעו"ד קונדנה ולרואה חשבו המערעת. כאן יצוין כיעו"ד קונדנה נהג לחייב את המערעת בחיבורים נפרדים בגין פעולות שונות, ולא חייב אותה על בסיס תקופתי גלובלי (retainer). למשל, הוא גבה מן המערעת 10% מכל סכום דמי שכירות שנגבה משוכרי הנכסים השונים (סעיפים 37 ו-45 לתחביר עו"ד קונדנה). הוצאות אלו (עו"ד ורוי"ח) יכונוכאן **'הוצאות הכלליות'**.

(ג) תשלוםים בגין ניהול תיק ניירות ערך (אגרות חוב) אשר נרכשו ונמכרו על ידי המערעת.

10. יוער כי לגבי סוג נוסף של הוצאות – דמי ניהול אשר שולמו לחברת מיקדון בקשר לתחזוקתו של פרויקט מנדרין בו נמצאות ארבע היחידות המלונאיות הנ"ל – חזרה בה המערעת מעורורה (סעיף 22 לסיומי המערעת) ועל כן מס התשומות על דמי ניהול בקשר ליחידה אחת אשר הושכרה למגורים **בעסקה פטורה** לא יותר בניכוי, כפי שקבע המשיב בהחלטה בהשגה.

11. סכום מס התשומות השני בחלוקת כיס, לכל תקופה השומה הנדונה, עומד על כ- 135 אלף שקלים חדשים (במונחי קרן). לאור זאת, בית המשפט עשה מאמץ להביא את הצדדים לידי פשרה אך הדבר לא צלח.

ג. עמדות הצדדים בתמצית

בעניין הוצאות הריבית לחברת גורד

12. לטענת המשיב, כספי ההלוואה מחברת גורד – על סך 2,388,256 ש"ח – שימושו כולל למימון רכישת ארבע היחידות המלונאיות בשנת 2005. בהתאם לכך, המשיב שלל את ניכוי של **רבע** מס התשומות על הריבית ששולם לחברת גורד, וזאת כנגד אותה יחידה אחת מתוך ארבע אשר הושכרה כאמור למגורים בעסקה פטורה ממש על פי סעיף (1) הנ"ל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

13. מסקנת המשיב בנושא זה התבססה בעיקר על **הסמכות הכספיות** בין מועד קבלת הכספיים בידי המערעת מידית חברת גורד לבין מועד ביצוע התשלומים על ידי המערעת לידי אזוריים בגין רכישת היחידות (ביחוד בכל הנוגע לתשלומים הראשונים), כפי שיפורט בהמשך). זיקה זו, יחד עם העדר מקורות מימון חלופיים באותו נקודת זמן, הביאו את המשיב להסיק כי כל כספי הלוואה מחברת גורד יועדו לרכישת ארבע היחידות.

14. מנגד, גורסת המערעת כי אין מקום להיתפס לסמוכות הזמנים בין קבלת כספי הלוואה לבין ביצוע התשלומים אלא יש להביט על מקורות המימון שעמדו לרשות המערעת בכללותם באותה עת. אין מקום לפיה גישה זו "לצבע" מקור מימון מסוימים כמיועד באופן בלעדי לשימוש מסוימים מפני שלא כך מתנהלים חיי המסחר והמקורות הם החליפיים.

בהקשר זה מציין המערעת על ארבעה מקורות מימון נוספים מלבד הכספיים שהתקבלו מחברת גורד: (א) הלוואות המובטחות במשכנתא שנתקבלו מנק מרכنتיל דיסקונט בע"מ; (ב) הלוואת בעליים שהתקבלה מתושב חז' ; (ג) הכנסות שוטפות שקיבלה המערעת מהשכרת נכסיה; (ד) החזר מע"מ שנתקבל בעקבות רכישת היחידות.

15. המערעת מדגישה במיוחד את הלוואות המשכנתא שניתנו לה על ידי בנק מרכנtile: הרי הלוואות אלו הובתו במשכוניהם על **ארבעה היחידות עצמן**, דבר שיצר, לגישת המערעת, זיקה אמיצה בין הלוואות אלו כמקור מימון לבין רכישת היחידות.

כפועל יצא מכך אין סיבה לבקר דווקא את כספי הלוואה מחברת גורד כמקור לרכישת היחידות, כפי שעשה המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערך מוסף

בנוסף לכך, טוענת המערערת כי אף אם יש לתת משקל כלשהו להיבט סמכות הזומנים, כגישה המשיב, הרי אחת מהלוואות המשכנתא (הגדולה יותר) ניתנה בסמוך ממש למועד ביצוע התשלום הגדול ביותר (והסופי) על חשבון רכישת היחידות.

משחצביעה המערערת על מקורות אחרים לימון רכישת היחידות, יש להתיר בינוי את מלאה מס התשומות הקשור לריבית ששולמה לחברת גורד.

16. לעומת זאת המשיב סבור כי עשה חסד עם המערערת בכך ששלל רק רביע ממס התשומות הקשור להלוואת גורד. במאם הדברים אמרוים?

טוען המשיב: אם נלק לפי שיטת המערערת ונקבע כי ההלוואה מגorda כלל לא שימושה לרכישת היחידות וכי היחידות מומנו ממוקורות אחרים בלבד (ובעיקר באמצעות הלואות המשכנתא מהבנק), אזוי משמעות הדבר היא שההלוואה מגorda שימושה **לצרכים הכלליים של המערערת**.

במצב זה, כך המשיב, יש ליחסם את הוראות תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ולקבוע כי שיעור קיזוז התשומות בקשר להלוואת גורד יקבע בהתאם לשיעור הכנסות המערערת החייבות במס ערך מוסף לעומת שיעור הכנסות הפטורות. כפי שפורט בסעיף לעיל, שיעור הכנסות הפטורות נע בין 28% לבין 76% בשנים הנוגעות לעניין, כך שלילית תשומות בהיקף של 25% כפי שנעשה בהחלטה בהשגה מטיבה למעשה עם המערערת מעבר לנדרש.

בעניין ההוצאות הכלליות

17. כאמור ההוצאות הכלליות מורכבות בעיקר משכר טרחתו של עו"ד קונדה בגין פעולות ניהול החברה המערערת וכיסיה (לרבות גבית דמי השכירות מהשותפים השונים), ומשכר טרחתם של רואי חשבון המערערת עבור ביקורת והכנות דו"חות כספיים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

לטענת המערערת, הייתה ואין חולק כי היא הייתה בבחינת "עסק מורשה" וביצעה עסקאות חייבות במס ערץ מוסף, הרי על פי סעיף 41 לחוק היא הייתה זכאית לנכונות את מלאה מס התשומות בו עדמה עבור הוצאות הכלליות. לגישה, במצב דברים זה אין מקום להידרשות להוראות תקנה 18:

"**בבר נקבע לא אחת על ידי בית המשפט כי כאשר תשומות משמשות לכלל עסקיו החברה כמו גם כאשר הן משמשות לה עסקה חייבת והן עסקה פטורה, הרי שהתשומות מותרות בניכוי לפי סעיף 41 ואין להיכנס כלל בגדרה של תקנה 18.**

...

במילים אחרות תשומות מעורבות בגדר סעיף 41 לחוק, מותרות כולם בניכוי, ולכן איןן נכללות במסגרת תקנה 18 לתקנות מס ערץ מוסף אשר אין להפעלה כלל.

...

תקנה 18 חלה על תשומות מעורבות, דהיינו תשומות עסקיות ותשומות פרטיות בהם המ"מ 'אינו מותר בניכוי' ולגביהם יש לעשות הפרדה.

תקנה 18 למעשה מבדילה בין תשומות "לצרכי העסק" ו"לא לצרכי העסק" (דהיינו, הוצאות פרטיות).

ולכן התקנה אינה חלה במקרה בו מדובר בהוצאות שכילו לצרכי העסק בלבד עליהם חל סעיף 41 בלבד!!"

(מתוך סעיפים 41(א), 44 ו-45 לתחביר ע"ד קונדה)

18. לעומת זאת, המשיב גורס כי קיום העסקאות הפטורות (השכרה למגורים) מהחייב יישום הוראות תקנה 18. לשם כך המשיב מיין את הוצאות הכלליות לשושן קבוצות: אלו שניתן לשיק באופן ספציפי לעסקאות חייבות במ"מ; אלו שניתן לשיק לעסקאות פטורות ממ"מ; והוצאות שאינן ניתנות לשיק ספציפי. המחלוקת בין הצדדים נטוונה לגבי שתי הקבוצות האחרונות. המשיב שלל את ניכוי מס התשומות לגבי הקבוצה השנייה ואילו לגבי הקבוצה השלישית (הכוללת בעיקר שכר טרחת עורך דין ורואי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערך מוסף

חובו) הוא שלל את ניכוי מס התשומות באופן יחסית בהתאם למשקל ההכנסות הפטורות לכלל הכנסות המערערת מדי תקופה, כמפורט בסעיף 8 לעיל.

לעניין תיק ניירות הארץ

19. המערערת טוענת כי החובים השונים בהם עמדה לצורך ניהול תיק ניירות הארץ שלה הוצאו כולם לשם יצירת "גורם יצור", דהיינו לצורך השגת הריבית שהשתלמה לה על אגרות החוב בהן השקעה. הכנסת ריבית זו, לפי הטענה, שימשה את המערערת בפעילותה העסקית כ"עסק מורשה" ועל כן דמי ניהולו שולמו לשם הצמחת "גורם הייצור" האמור הם תשומה שהמס עליה מותר בניכוי:

"תיק האג"ח וההכנסות שנבעו ממנו, מהווים גורם יצור של החברה וככזה משמש אותה לכל עסקיה וכל התשומות בגין מותרונות בניכוי."

(מתוך סעיף 39 לתקציר עווייד קונדה)

20. לפי עמדת המשיב, דמי ניהולו אשר שולמו בקשר לתיק ההשקעות הניבו הכנסתה שככל איינה חייבת במס ערך מוסף: כידוע, על פי סעיף 2 לחוק, המס מוטל על "עסקה" ועל יבוא טובין. "עסקה" כמשמעותה בסעיף 1 לחוק כוללת, בין היתר, מכירת "נכס". המונח "נכס" מתייחס "טובין" ו"מרקעין". ואילו מהגדרת "טובין" שבסעיף 1 לחוק ממוועדים במפורש "ניירות ערך וסמכוים סחריים וזכויות בהם".

ד. דין ומסקנות

לעניין הוצאות הריבית לחברת גוד

21. איני יכול לקבל את גישת המשיב לפיה סמכיות הזמנים בין קבלת הכספיים מחברת גורד לבני הוצאות הכספיים כתשלומים עבור היחידות המלונאיות היא חזות הכל וכי מאותה סמכיות זמניות יש ללמידה על זיקה ישירה בין המקור לבין השימוש. דומה כי המערערת צודקת בטענתה הכללית כי מקורותימון שונים עשויים לשמש, בעברוביה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

וללא אפשרות של הפרדה פרטנית, לשימושים שונים וסמכות זמניות בין קבלת סכום מסוימים והוצאה סכום אחר **איננה** **מצדיקה בהכרח ובכלנסיבות** "צביית הכספי" באופן שמקור מימון מסוימים יזוהה דווקא עם שימוש מסוימים, כאשר קיימים מקורות מימון נוספים וחלוPIים.

22. אכן, מימים ימימה פסיקת בתיה המשפט הכירה בעקרון כי בכלל "לכספי אין סימן-היכר" וכן הוטעם כבר בע"א 167/58 **נצייב מס הכנסתה ופקיד שומה למפעלים גדולים נ' בית חירותת לסיגריות לוד בע"מ** (30.7.1960) :

"**בדרך כלל, משכניםיסם כספי ההלוואה לחשבונו הכללי של הלואה ומתרבבים ומתחזגים בו כספים אחרים, שוב אין להכיר ואין להיות אותם. אפיו לא איבד הכספי את זהותו, לעולם לא תדע, אם אותו סכום שהיה מיועד לתפקיד פלוני, אך למעשה מלא תפקיד אלמוני לא שיחזר על ידי כך כסף אחר, שלא מלא כן היה מלא את תפקיד האלמוני ויכול עתה למלא את תפקיד הפלוני. המטרות מתחפות ואפשר להוסיף עליהם. וכסף שנועד לרכישת מכונות אפשר, למשל להשתמש בו בינוים, עד לתשלום בעד המכונות, למטרה אחרת שהיא אולי דוחפה יותר, כמו לכיסוי הוצאות שוטפות, וה מקרה שלפנינו יוכיח.**"

לעתים עקרון זה פועל לטובת האזרח הנישום ולעתים לחובתו (וראו ע"א 425/79 **שלמה אנגיל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים**, 14.9.1982).

23. אף על פי כן, בהקשרים שונים חוקי המס מחייבים בירור לגבי השימוש במקור כסף מסוימים, למשל בהקשר של התרת הוצאות בהתאם לסעיף 17 לפקודת מס הכנסת. צורך זה הוכר, לדוגמה, בע"א 787/86 **מוראן הנדסת בניין בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3** (31.12.1986), שם נאמר :

"על אף הקושי לעקוב אחרי השימוש **בכספי אין פקיד השומה** פטור מלנסות לעשות מעקב זה... **השאלה נשאלת בהקשר לסעיף 17(1)(א)** ויש לתת את הדעת עליה בכל מקרה ומקרה. ואכן הפסיקה מלמדת שבית המשפט לא פטר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

עצמם מן הצורך לברר את הקשר בין הוצאות שלא להפקת הכנסתה לבין
ה haloah שמשמה להכנסה."

אולם בעניין מורהן בית המשפט ממשיך ומסביר:

".... אלא שבדרך כלל קשה לחוש קיומו של קשר זה."

...

"מה מהותו של הקשר בין haloah לבין הרכישה ' הפרטית' הנדרש כדי
לשלול את זכות הנכו?"

"מקובל עלי כאמור כי יש צורך בבדיקה של מכלול הנסיבות של כל מקרה כדי
לעומוד על הקשר בין הוצאה הפרטית ובין הצורך ב haloah. כשלעצמו איןני
סבירה שהdagש חייב להיות דוקא על סמיכות הזמן. קשר זמן זה עשוי להיות
עובדת חשובה שמננה ניתן להסיק מסקנה לעניין זה, אך הוא אינו חייב להיות
דוקא השיקול המרכזי או החינוי. ניתן להסיק מסקנות מתאימות מכל מערכת
נסיבות שתצביע על קשר זה וכמוון שלא ניתן להגיד את הדברים מראש לפ רק
זמן נוקשה כלשהוא, לא של שנתיים- שלוש לפחות לפי חזר הנזיבות ולא לכל תקופה
אחרת."

24. אוסיף כי איןני סבור כי יש נסיגה מן המוסכמה לפיה "לכסף אין סימן היכר" בפסקת
בית המשפט העליון בעניין פז גז ובעניין פג'ילות (ע"א 8849/01 פג'יד שומה למפעלים
גדולים נ' פז גז חברה לשיווק בע"מ (20.11.2006); ע"א 8301/04 פג'יד שומה למפעלים
גדולים נ' פג'ילות מסופי נפט וצנורות בע"מ (28.10.2007)). עניינים אלה עוסקו בידוע
ביחס סעיף 17 לפקודת מס הכנסת, הדורש לאורה קשר ישיר בין הוצאה הנتابעת
לבין יצור ההכנסה. שני המקרים לא הייתה מחלוקת כי הוצאות המימון הנتابעת
בנציות הצטברו על הלואות אשר נלקחו לשם חלוקת דיבידנד ולא לשם יצור הכנסת.
זהינו לא הייתה כל בעיה של זהות השימוש במקור הכספי – השימוש היה ידוע
וສפציפי. הסוגייה הייתה, בקipsis האגוז, האם די בקיים שקלות כלכליות על מנת
לאפשר את התרת הוצאות המימון אם לאו. תשובה שלילית לכך ניתנה בעניין פז גז
תוך קביעת סייגים. אחד הסייגים כאמור יושם בעניין פג'ילות, לפי נסיבות המקרה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערך מוסף

25. בערוור הנוכחי, אנו עוסקים בסוגייה שונה (קודמת יותר) מזו שנדונה בפז גז ובפי גליות: כאן אין זיהוי ספציפי מוחלט בין המקורות לבין השימושים וכל צד מנטה "לחצليب" בין המקורות לבין השימושים בהתאם לראיות ולנסיבות. זהו עניין של היסק בלבד כאשר רקע מונח העקרון כי ככל אין סימן היכר ואנו למדים מעניין מוראן כי "הדגש [איןנו] חייב להיות דוקא על סמכות הזמן".

26. אמת לנו הדבר ששתי העברות כספים מחברת גורד למערערת בתחילת פברואר 2005 (7.2.2005 ; 1.2.2005) היו סמכים לתשלומים ששולם לידי אזורי עבר רכישת היחידות (בתאריכים 4.2.2005 ; 9.2.2005 ; 13.2.2005 ; 28.2.2005 ; 13.3.2005 ; 21.3.2005). העברה נוספת מוגרד (ביום 7.4.2005) קדמה לתשלומים נוספים על חשבון היחידות (בתאריכים 12.4.2005 ו- 24.5.2005).

מכאן, מסיק המשיב כאמור כי כל כספי ההלוואה מגורד שימושו לרכישת היחידות וכתוכאה מכך יש לשול את ניכוי מס התשלומים בגין רביע מסכומי הריבית ששולם מגורד (בשל היחידה האחת מתוך ארבע אשר הושכרה למגורים). עמדת המשיב בעניין זה מבוססת בעיקר על גישה כרונולוגית לנитוח השימוש בכספי (עדותו של מר פריברג, אשר העיד מטעם המשיב, עמוד 20, שורה 29 ; עמוד 26, שורה 27 ; עמוד 27, שורה 12).

27. כפי שהסביר, המערערת מצביעה על **שימושים ומkorot נוספים על מנת לקעקע את הזיקה הישירה בין כספי גורד לבין רכישת היחידות.** בין השימושים, מעבר לשימושים שוטפים הכרוכים בניהול עסקיו המערערת, יש למנות את רכישת חלק המבנה הראשון לציון, ואילו המקורות הנוספים כוללים הלוואות המשכנתא מנק מרכنتיל, הלוואת הבעלים מתושב חוץ, הכנסות שוטפות מהשכרה, והחזרי מס ערך מוסף.

28. אומר מיד כי לדעתי לעניין הניתוח כאן אין להביא בחשבון **מkorot cholpiim** בנסיבות העניין את הלוואת הבעלים, את הכנסות השכירות השוטפות ואת החזרי המע"מ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

(א) באשר להלוואת הבעלים על סך 1,389,000 ש"ח, מסתבר שהיא התקבלה בידי המערעת רק ביום 8.12.2005 (מש/1), דהיינו כשייה חדשם לאחר ביצוע אחריו התשלומים לאזרחים עבור היחידות. יתכן שקבלת הלוואת הבעלים הייתה קשורה לרכישת הדירה ברוחב לסקוב בשנת 2006, או לרכישת נכסים נוספים לאחר מכן. מכל מקום זיקה בין ההלוואה מוגרד לבין רכישת ארבע היחידות מסתברת יותר מאשר זיקה עקיפה בין הלוואת הבעלים לבין אותה רכישה. ודוק: אם מבאים לקיצו את הטיעון לפיו "לכספי אין רוח" וכל מקורות המימון של פירמה, יהיה מקומות על ציר הזמן אשר יהיה, הם חלופיים אחד לשנהו, אזי לעולם לא ניתן יהיה לקבוע קשר ישיר בין מקור מסוימים ושימוש מסוימים. גישה מעשית יותר היא להביט על תקופה מוגבלת יותר (לא של ימים או שבועות אך גם לא של שנים) ולבחון את המקורות והשימושים בפרשפטיביה זו. במובן זה, נראה כי הלוואת הבעלים שנתקבלה בדצמבר 2005, היא "מעבר לאופק" הרלבנטי לעניינו.

(ב) באשר להכנסות שכירות שוטפות כמקור מימון לרכישת היחידות, עיין **במש/4** - הדוחות הכספיים של המערעת לתום שנת 2005 - מגלת כי הכנסות השכירות שלה בשנת 2005 עמדו על כ-571 אלף שקלים חדשים. מנגד, המערעת עמדה בסך של כ-307 אלף שקלים חדשים הוצאות הנהלה וככלויות. בנוסף היא רשמה כ-204 אלף שקלים חדשים הוצאות מימון (אם כי לא ניתן לדעת איזה חלק מסכום זה הוצאה בפועל באותה שנה). דהיינו, ההכנסה הפנומית של המערעת לא הייתה בסדר גודל שיכול היה לתמוך רבות לרכישת היחידות (אשר נרכשו בסכום כולל של מעלה שלושה מיליון ש"ח כאמור).

(ג) באשר להחזרי המע"מ, טיעון המערעת אינו נהיר. החזרים אלה, כך הסביר, נבעו מסכומי המע"מ ששולם על רכישת היחידות עצמן (לחשבוניות אשר נתקבלו מאזרחים הוסף מע"מ). לעומת זאת, הייתה תנואה סיבובית של תשלום מע"מ (לידי אזרחים) והחזר מע"מ (מרשות המסים). אין זה ברור כיצד תנואה זו יכולה להיות מקור מימון אמיתי לרכישת היחידות.

29. טיעון המערעת בקשר להלוואות המשכנתא מbank מרכنتיל מורכב יותר. כספי הלוואות המשכנתא על סך 2,000,000 ש"ח נתקבלו בידי המערעת ביום 5.6.2005.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

ראשית, המערערת טוענת כי אף אם נאמץ את גישת המשיב לפיה יש חשיבות רבה לסמיכות הזמנים בין גיוס המקור לבין השימוש בפועל, אזקי קיימת סמיוכות כזו בין קבלת הלוואות המשכניתא (5.6.2005) לבין ביצוע התשלום האחרון (בסך 1,025,000 ש"ח) על חשבון רכישת היחידות ביום 2005.6.6. גם המשיב מוכן לייחס מחלוקת מהלואות המשכניתא למימון התשלום האחרון האמור, אולם לדעת המשיב **לפניהם** יש לייחס את **כל** כספי הלוואות גורד למימון התשלומים הקודמים על חשבון רכישת היחידות (וראו סעיפים 13 ו-16 לsicomi המשיב וכן עדות מר פריברג, עמוד 24, שורה 12 ושורה 30; עמוד 26, שורה 7).

אולם, כאמור, המערערת אינה מייחסת חשיבות מכרעת לסמיכות הזמנים ולדידה קיימת זיקה עניינית ישירה בין הלוואות המשכניתא לבין רכישת היחידות. ההוכחה החותכת לכך, על פי טיעון המערערת, היא שהיחידות מושבכו לטובת בנק מרכنتיל כבתוחה לקבלת הלוואות. יתרה מזאת, מכחישה המערערת כל קשר בין קבלת הכספיים מחברת גורד לבין רכישת היחידות:

”...**כספי הלוואת גורד ... התקבלו אצל המערערת במסגרת מהלך כולל של הפסיקת פעילות גורד ואיחוד פעולתה עם פעולות המערערת, ולא ליעוד ספציפי של מימון רכישה, ייעוד שאין לו כל זכר ורמז.**”

(סעיף 8(א) לsicomi המערערת)

לדברי המערערת, הלוואות המשכניתא נתקבלו בידייה **על מנת** לרכוש את היחידות, והיחידות עצמן שועבדו לבנק לשם כך:

”ש. הבנק נתן משכניתא לרכישת נכס מסוימים?
ת. כן לרכישת 4 דירות. הבאנו שעובדים. פניתי לבנק ואמרתי להם שאני רוכש 4 דירות וביקשתי משכניתא.”

(עדות עו"ד קונדה, עמוד 16, שורה 25 עד שורה 27)

לטעמה של המערערת אין זיקה הדוקה מזו בין מקור מימון לבין שימוש בכספי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

30. יש להעיר, כי באופן כללי, נכס מסוימים עשוי להיות מושכון לשם קבלת הלוואה אשר תשמש לרכישת נכס אחר, והדברים ידועים.

31. לדעתנו נודעת חשיבות לעובדה שהנכסנתא ניתנו לתקופה של 24 חודשים בלבד. כך מתוארות ההצלאות במש/4 – הדוחות הכספיים של המערערת (באיור 8):

"(1) הלוואה בסך 1,460,000 ש"ח נתקבלה ביום 5/06/05 מנק מרכנtile דיסקונט. קרן ההלוואה תיפרע בתשלומים אחד בתום 24 חודשים. ההלוואה נושא ריבית בשיעור 7% אשר מושלמת כל חודש.

(2) ביום 5 ביוני, 2005 נתקבלה הלוואה בסך 540,000 ש"ח מנק מרכנtile דיסקונט. ההלוואה נפרעת ב- 24 תשלומי קרן שווים בתוספת ריבית בשיעור 7%."

32. במקרה הטיפוסי בו נלקחת הלוואה מנסנתא לשם רכישת נכס מסוימים (אשר ימושכו לטובת המלווה), תקופת ההלוואה היא ארוכה ועשוי להיות קשור בין היקף הפרעון התקופתי של ההלוואה לבין התשואה התקופטיב המופקת מן הנכס הנרכש. כאן, לעומת זאת, התקופת ההצלאות מנק מרכנtile היא קצרה (שנתיים) ולא הייתה כל אפשרות שהיחידות יניבו בתקופה קצרה זו תשואה אשר תאפשר לסילוק ההצלאות הנשכנתא במלואן. דהיינו גם להצלאות הנשכנתא היה, ככל הנראה, אופי של מימון שוטף (כמו ההלוואה מגזר או ההלוואה הבעלים). לא הובאה כל ראייה כי ההצלאות הנשכנתא "מוחזרו" והוחלפו בהצלאות דומות בתום תקופת השנתיים (אם כי ניתן שכך היה).

במצב זה, הזיקה בין ההצלאות הנשכנתא לבין רכישת היחידות נראה חלשה יותר ממה שהמעערערת מציגה, ונוסף כי ההצלאות הנשכנתא נלקחו רק כארבעה חודשים לאחר ביצוע התשלומים הראשונים על חשבן היחידות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

33. בצד השימושים, מדגישה המערערת את העובדה כי באותה תקופה נרכש הרבע האחרון בזכויות במבנה התעשייתו הראשון לציוו.

הסכום הרכישה נחתם ביום 20.1.2005 וסכום התמורה הנקוב בהסכם הוא 375,000 דולר אמריקני. תשלוםם (בשקלים חדשים) על חשבון רכישה זו בוצע בתאריכים 25.7.2005, 19.1.2005 ו-28.6.2006. אין לכך כי התשלום האחרון האמור נעשה מעבר לאותו "אופק" עסקיו שהייתי מוכן להביא בחשבון בצד המקורות (וראו את הדיון בהלואת הבעלים בסעיף 28(א) לעיל). על פי הסכם הרכישה עיתוי התשלום האחרון היה קשור למועד קבלת החזקה בנכס. לדעתו יש הצדקה בהקשר הנוכחי להביט על מכלול עסקת רכישת מבנה התעשייתו כשייך באותה תקופה נבחנת בה נרכש גם יחידות הדירות. למשל הלוואה הראשונה מחברת גורד נתקבלה כשנתיים עשר ימים לאחר ביצוע התשלום הראשון על חשבון מבנה התעשייתו.

34. מכל המקובץ נראה כי יהיה זה צודק לאמץ פתרון בגיןיהם, לא כדעת המשיב (לפי הלוואה גורד שימושה במלואה למימון רכישת היחידות) ואף לא כדעת המערערת (לפי הלוואה גורד כלל לא שימושה לממן את רכישת היחידות).

לדעתי מן הרואוי להביא בחשבון בהקשר זה שני מקורות – הלוואה גורד והלואות המשכנית – ושני שימושים – רכישת היחידות ורכישת מבנה התעשייתו. העלות הכוללת הבסיסית של הנכסים הנרכשים הייתה 4,665,713 ש"ח (זהינו 2,990,563 ש"ח בגין היחידות¹ ועוד 1,675,150 ש"ח בגין מבנה התעשייה²). סך שני המקורות היה כ- 4,388,256 ש"ח (2,388,256 ש"ח מהלוואה גורד ועוד 2,000,000 ש"ח מהלואות המשכנית).

נמצא איפוא, כי היקף המקורות האמורים היה שקל, בקירוב, להיקף השימושים האמורים.

¹ על בסיס עלות היחידות בתוספת שכר הטרחה בו חוויבת המערערת, לא כולל מס רכישה ולא כולל שלושה ובעים מהמע"מ בגין הרכישה, אשר הוחזרו על פי הסדר עם המשיב.

² לא כולל מס רכישה ומע"מ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

כ-64.1% מהשימושים האמורים היו בגין היחידות (2,990,563 ש"ח מתוך סך 4,665,713 ש"ח). יחס זה ישמש אותנו עתה בקביעת החלק מתוך הלוואת גורד אשר לגביו לא יותר ניכוי מס התשלומות.

אם היקף הלוואת גורד היה 2,388,256 ש"ח, אז על פי יחס השימושים הנ"ל, סכום של 2,388,256 ש"ח ממנו ייויחס לרכישת היחידות (יחד עם חלק מהמקור الآخر) ואילו סכום של 857,384 ש"ח ייויחס לבניית התעשייה (יחד עם חלק מהמקור الآخر).

לABI חלק הלוואת גורד המיויחס לבניית התעשייה, **כל** מס התשלומות יותר בניכוי. לגבי חלק הלוואת גורד המיויחס ליחידות המלונאות, רק שלושה רבעים ממש התשלומות יותרו בניכוי – נגד שלוש היחידות אשר הושכרו בעסקאות חיבות במע"מ. מתבלטת אףօא התוצאה המשוקלת לפיה כ-84% מס הערך המוסף על הריבית בגין הלוואת גורד יותרו בניכוי (75% X 64.1% + 35.9%) ואילו **כ-16%** ישלו (בניגוד לשילוח בהיקף של 25% על פי החלטה בהשגה).

לדעתי תוצאה זו משקפת באופן נאמן וצדוק יותר את ריבוי המקורות והשימושים.

לענין הוצאות הכלליות

35. כאמור המערערת הוצאה בגין ניהול ועריכת דין (אשר שולמו לעו"ד קונדה) ובגון ראיית חשבון.

36. כמוור לעיל (ראו סעיף 17), על פי עמדת המערערת, הכלל הוא כי אדם העוסק בעסק זכאי לנכונות את כל מס התשלומות הקשור לקיום עסקו, זאת על פי העקרון המugen בסעיף 38 לחוק, הפותח בהוראה זו :

"(א) **עובד זכאי לנכונות מהמס שהוא חייב בו את מס התשלומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין..."**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

37. לטעמי אין לקבל עמדה זו.

המונה "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".

הוראות החוק ברורות: על פי סעיף 41, "אין לנכונות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס". דהיינו, דינה של תשומה – לעניין ניכוי המס בגין – נקבע על פי השימוש המשמעותי שנעשה בה. לא די בכך שהתשומה הוצאה על ידי אדם שמנהל פעילות עסקית – ממילא זה תנאי הסף לניכוי תשומות המוצב בהגדרת המושג "מס תשומות" שבסעיף 1 לחוק ובסעיף 38(א) ("עוסק זכאי לנכונות ...").

38. כאשר קיימת אי בהירות באשר לשימוש שנעשה בתשומה מסוימת,anno מופנים לתקנה 18. תקנה 18 ממיינת את התשומות לשתי קבוצות: אלו ששימוש בעסקאות חיבות במס, מצב שמכונה בתקנה "לצרכי העסק", ואלו ששימוש בעסקאות שאין חיבת במס או ששימוש בפעולות שאיננה בבחינת "עסקה" כלל (כהגדרת מונה זה בסעיף 1 לחוק). הקבוצה השנייה מכונה "שלא לצרכי העסק", וזאת למروות שבמובן הרחב גם התשומות בקבוצה השנייה עשויות לשרת את עסקו של העוסק חרף שימוש בעסקאות בלתי חיבות במס או בפעולות שאיננה "עסקה" (ראו דין בע"מ 14-04-6317 **AMILIAH פיתוח (מ.עו.פ.)**). בע"מ נ' מנהל מס ערץ מוסף גוש דין (7.4.2016)). כאשר מידת השימוש המדוייקת בתשומה ששימשה הון "לצרכי העסק" והן "שלא לצרכי העסק" (כמשמעות ביטויים אלה בתקנה 18) אינה ידועה, תחול תקנת משנה 18(ב) והיקף התרת מס התשומות ייקבע לפי "עיקר השימוש". כאשר לא ניתן לקבוע את "עיקר השימוש" בתשומה בשל אופיה הכללי לחלוויין, היקף ההתרה ייקבע לפי "עיקר הפעולות" של הפירמה (ראו סעיף 32 לפסק דין **AMILIAH פיתוח הנ"ל**).

39. המסר העולה מפסיקת בתי המשפט הוא כי כאשר פירמה **שעורכת עסקאות חיבות במס** מוציאה הוצאה כללית לקידום עסקיה, אז גם אם לא ניתן לשיך הוצאה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

(תשומה) פלונית לעסקה חייבת **משמעותית** ניתנת לנכות את המס בגין כי היא שמשה את כל העסקאות **חייבות** – דהיינו היא הייתה **לצרכי עסק**" במובן המצומצט והמוגדר על פי תקנה 18(א). הדברים אינם ישימים ללא התאמה לגבי פירמה שערכתה הן עסקאות **חייבות** במס והן עסקאות שאין **חייבות** במס (או פעילות שככל אינה בבחינת "עסקה"). מקרה כזה מוסדר במפורש בתקנה 18 ואין בעובדה כי הפירמה מבצעת, בין היתר, עסקאות **חייבות** במס כדי לפטור אותה מן הצורך להעביר את התשומות המעורבות דרך המשנסת של תקנה 18.

40. איני סבור כי יש בפסקה שהובאה על ידי המערערת כדי לתמוך בגישה בהקשר זה, ואפרט.

בעניין **דנות** (ע"א 125/83 **דנות חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו** – 1.2.1987) בית המשפט התמודד בעיקר עם שאלת **יעתיו** בחינת ייעוד התשומות – האם כבר בעת רכישת התשומה ועל פי הצפי לגבי אופן שימושה בפירמה או רק בעת הביצוע בפועל של העסקה שבגינה נרכשה התשומה. במקרה שנדון שם הוצאו תשומות לצורך רכישת מנויות. המס על תשומות אלו לא הותר בגין מונחי הסיבה ש"העסקאות שתעשה בהן דנות בעתיד אינן **חייבות** בمع"מ". דהיינו, התשומות היו מזוהות עם פעולה שככל אינה בבחינת "עסקה" (מכירת מנויות בעתיד) ועל כן לא הותרו. באשר לתשומות כלליות, מוסיף בית המשפט וקובע (למעשה, למעלה מן הצורך) כי:

...**לפי תקנה 18 לתקנות מס ערץ מוסף, יש לעשות ייחוס של כל התשומות,**
המשמשות באופן כללי את דנות, כך שינוי רק אותו שייעור מס תשומות
המשמש אותה בעיסוקאותה החייבות.

41. לעומת זאת, בעניין עית (ע"ש 869/83 **עית ציוד צבאי לייצור בע"מ נ' מנהל המכס והבלו** – 7.10.1984), בעניין **מגדל דניאל** (ע"ש 85/717 **מגדל דניאל מלון דירות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ** (5.4.1987)) וכן בעניין **אבי צמיגים** (ע"ש 166/00 **אבי צמיגים נ' ממונה אזרוי חיפה** (27.11.2001), בוטל בע"א 507/02 **ממונה אזרוי מס ערץ מוסף** – 7.1.2004), נדונו מקרים בהם כל עסקאותיהם של העוסקים היו **חייבות** במס. בעניין **עית** נשאלת השאלה האם די בכך שתשומה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

מסויימת תשמש את העסק בצללותו או שמא כדי להתריר את המס על תשומה בגין חובה להציב על עסקה מסוימת בקשר אליה תשמש התשומה. בית המשפט ביכר כידו עת הגישה הראשונה מבין השתיים אך זאת כאמור במצב בו **כל** עסקאות הפirma היו חייבות במס.

42. בגין **מגדל דניאל** יושמה אותה גישה כמו בגין **עיט** – היהות **כל** עסקאות הפirma היו חייבות במס לא היה קושי להתריר את התשומות שנרכשו גם בהעדך קשר ישיר בין התשומות לעסקה חייבת מסוימת :

"במיללים אחרות, די להוכיח כי התשומות שימשו בעסקה הכלול של החברה כדי שאלה יהיו ניתנות לניכוי ואין דרישת כי יוכח קשר ספציפי בין לבין עסקה מסוימת החייבת במס."

אולם בית המשפט בגין **מגדל דניאל** מיד ממשיך ומבahir כי :

"כאשר חלק מעסקאותיה של החברה חייב במס וחלק איינו חייב – הניכוי יהיהיחסילפיתק' 18. ואילו בגיןנו, ממש בגין 'עיט' הנ"ל, כל עסקאותיה של חברת **מגדל דניאל בע"מ חייבות במס ולפניהם רשאית לנכונות תשומות שהוצעו לשם ייצור הכספיות של העסק באופן כללי."**

קביעה זו עומדת בניגוד גמור למה שנטען על ידי המערערת בערעור דין.

43. לבסוף, בגין **אבי צמיגים** (בו פסיקת בית המשפט המחוזי לטובות המערערת בוטלה על ידי בית המשפט העליון) נדונה סוגייה שונה לגמרי שאינה מענייננו כאן : התרת מס תשומות בקשר לשירות שניתן לפירהמה במטרה לזכות בפיצוי בגין נזק למלאי עסקי וצדוק. נפסק על ידי בית המשפט המחוזי כי "ניתן לומר עליה [על רכישת השירות] שמדובר במקרה של החברה לרכישת הצדוק והמלאי החלופיים". אולם זאת כאשר בית המשפט המחוזי עצמו מדגיש – על מנת לאבחן את המקורה של **אבי**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

צמיגים מזה שנדון בענין דנות – כי "כספי הכספיים נועד לרופישת ציוד ומלאי שמכירתו חייבת במע"מ" (ההדגשה מופיעה במקור) (כאומר בית המשפט העליון הגיע למסקנה הפוכה לפיה אין להתר את ניכוי מס התשומות כי קבלת הכספיים אינה חייבת במע"מ).

על כן אני מוצא בפסקה הנ"ל כל אסמכתא לעמדת המערערת.

44. לאור האמור לעיל, ובהעדר אפשרות לשיק את ההוצאות הכלליות לעסקאות ספציפיות או לקבוע מה היה "עיקר השימוש" בהן, יש לסוגן לפי האופי הכללי של פעילות המערערת בכל תקופה. המשיב התיר את ההוצאות הכלליות בחלוקת בהתאם להיקף הכספי של העסקאות החייבות שעשתה המערערת בכל שנה ביחס להיקף הכספי של כלל עסקאותיה (חייבות ופטורות). יחס זה השתנה מדי שנה (ראו פירוט בסעיף 8 לעיל).

45. הפסקה קובעת כי לצורך ייחוס תשומות כלליות על פי עיקר הפעולות, אין להידרש בהכרח למפתח ההכנסות אם כי זהה אמת מידת אפשרית אחת (ראו דיוון בסעיף 33 לפסק דין **AMILIA PIOTOWICZ** המפנה לפסקת בית המשפט העליון בענייני גחלת וסימקו לע"א 252/87 גחלת חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ (5.12.1990); לע"א 6364/12 סימקו אחיזות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (3.7.2014)).

אולם במקרה הנוכחי המערערת לא הציעה כל מפתח אחר לשיזוף התשומות הכלליות (אלא דבקה בטיעון כי יש להתר את ניכוי המס על כולם) ולא נטען כי עסקאות מסוימים היו עתיקות תשומות, שלא ביחס להכנסות המופקotas מן הסוגים השונים של עסקאות (השו סעיפים 69 ו-70 לפסק דין **AMILIA PIOTOWICZ**).

מתבקשת אפוא המסקנה כי בנסיבות העניין לא טעה המשיב כאשר שלל ניכוי של חלק מס התשומות על ההוצאות הכלליות בהתאם למפתח ההכנסות מדי תקופה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערך מוסף

46. אולם היבט נוסף של הסוגייה הועלה חן על ידי המערערת והן במהלך הדיון על ידי בית המשפט. כזכור, החברה המערערת קיימת משנות השבעים. הנכס המניב הראשון של המערערת היה בניית התעשייה בראשון לציון (המערערת החזיקה חלק מהחזויות בו כבר משנת 1978). רק בשנת 2005 נרכש נכס (יחידה מלונאית) שהניב עסקאות פטורות (השכרה למגורים).

על פי הטעון, הוצאה החוצאות הכלליות (עורכי דין, רואי חשבון) הייתה נדרשת ממלא לקיום החברה ולניהול עסקיה ללא קשר לכך **שבשלב מאוחר יותר** נספה פעילות פטורה ממ"מ. שירותיו הכלליים של עו"ד קונדה כיוץ המשפטי של המערערת וכמנהלה בפועל נדרש מאז וمتמיד והצורך בהם והיקפם לא השתנו כתוצאה מהוספת הפעולות הפטורה. לפי הטעון, אין בפעולות הפטורה המאורחת כדי "להכטים" (ולו באופן חלק) תשומה שקדום לכך הייתה מוכר בניכוי במלואו.

47. לצורך ההמחשה ניטול דוגמה של פירמה שעוסקת בממכר ויצוא תכשיטי זהב. עסקאות הפירמה כולן חייבות במס ערך מוסף (או בשיעור מלא או בשיעור אפס). הפירמה זוקה לשירותי רואה חשבון לשם עריכת הדוחות הכספיים שלה. בשלב מסוים הפירמה מוסיפה פעילות של יצוא יהלומים – **עסקאות הפטורות** ממש לפיקוח. נניח לצורך הדוגמה כי תוספת העבודה הנדרשת אצל רואה החשבון על מנת לכלול את תוכאות יצוא היהלומים בדוחות הכספיים של הפירמה היא זניחה. הפירמה ממשיכה למוכר תכשיטי זהב אך לאחר תקופה מסוימת עסקי היהלומים (הפטורים) מיעיגים, נניח, 40% ממחוזרה (ולא בשל קיטוע בהיקף האבסולוטי של עסקיו הזהב). האם בהתאם לכך יש לשלול 40% ממש התשומות הכרוך בשכירת שירותינו של רואה החשבון (כאשר הונח כי תוכן שירותו לפירמה כמעט ולא השתנה)?

48. בדוגמה הנ"ל תשומת ראיית החשבונות היא "כללית" לחלוון, דהיינו תוכן השירות אינו קשור לטיב הפעולות שבוצעת הפירמה (עסקאות חייבות, עסקאות פטורות או פעילות שככל איננה בבחינת עסקה) ואניון מושפע ממנו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

49. ב"כ המשיב מעירה בצדך כי ניתן להציג דוגמה הופכה לפיה פירמה התחללה בביצוע עסקאות פטורות בלבד (ייצוא יהלומים למשל) ורק לאחר מכן נוספת פעילות חייבות (זהב למשל). אז השאלה תהיה האם יש להמשיך לשלוות את ניכוי מלאה התשומות הכלליות, חרף העובדה שאופי פעילות הפירמה עכשו מעורב; ואך ניתן להציג את הדוגמה המקורית ולהניח כי הפעולות הפטורה הנוספת מייצגת לא 40% מכלל המחוור, אלא 90% או יותר – האם גם אז יש להמשיך ולהתיר את מלאה המס על התשומות הכלליות למרות שהפעולות החייבת הפכה להיות טפה במונחים יחסיים?

50. דומה כי הדבר עם המשיב בסוגייה זו. ממה נפשק? אם תשומה מסוימות ניתנת לשיווק לעסקאות מסווג מסוימים ("לצרכי העסק" או "שלא לצורכי העסק") או שמידת השימוש בה בכל הנסיבות ידועה, אז המקהלה ייפתר או על פי סעיף 41 לחוק או על פי תקנה 18(א). רק כאשר התשומה היא כללית (ניתרלית) באמת, אנו נזקקים למנגנון תקנות 18(ב)(2) ו-(3). או אז יש לבחון את תמהיל עסקאות הפירמה בתקופה בה היא עמדה בהוצאת התשומה ולקבוע את החלק היחסי מהמס אשר יותר בניוי. המפתח לייחוס עשוי להיות גובה ההכנסות השונות, או כל מפתח מתאים אחר אשר יבחר לפי נסיבות העניין. העובדה שתמהיל העסקאות היה שונה בעבר (ושaussה להשתנות גם בעתיד) אינה מעלה או מורידה ויישום הוראות תקנה 18 יעשה לפי הנ吐נים הקיימים באותה תקופה.

יש לחזד: אילו היה מוכח קשר ישיר בין הוצאה (תשומה) מסוימת לבין הכנסה (עסקה) מסווג מסוימים המסקנה הייתה שונה (כי לא היה מדובר בתשומהניתרלית באמת). אם בדוגמה הנ"ל יוכח כי חלק משירותיו של רואה החשבונו נדרש בשל העיסוק זהב דזוקא, אז תביעת התשומות לגבי אותו חלק אינה אמורה להיות מושפעת מהוספת עסקים יהלומיים. אולם לא כך הם פניו הדברים במקרה הנזכר בקשר ל"הוצאות הכלליות" הנדרונות (ושוב יודגש כי המשיב ערך מיוון של הוצאות הכלליות ושיק חלק מהן **ראש** לעסקאות חייבות או לעסקאות פטורות). בהעדר נתונים לסתור, יש לצאת מtower ההנחה הכלכלית כי תשומה פלונית תועמס על כלל לקוחות הפירמה לרבות אלה שלגביהם נערךtes עסקאות פטורות ממע"מ. נראה כי צודק המשיב בגישתו לפיה יישום תקנה 18 מתקבש גם במקרה של הוספת תחום מסחרי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערך מוסף

חדש, וזאת לשם השמירה על עקרון ההקבלה, העומד בבסיס מנגנון ניכוי מס התשלומות (וראו סעיף 52(ג) לsicomi המשיב).

51. בשולי הדבריםוסיף כי אין כל בסיס לטענה הנוספת של המערערת בקשר להתרות ניכוי מס התשלומות בגין גביית דמי השכירות על ידי עוזי קונדה לפיה

"**יודגש, כי 'העסקה' לצורך עניין זה, אינה עסקת שכירות כי אם גביית הכספיים עצמה שהנה עניין נפרד לחלוtin ומהויה למעשה גורם ייצור של המערערת.**"

(סעיף 37(ג) לתחביר קונדה)

לモתר לציין כי ניכוי התשלומות בידי המערערת נבחנת מן היבט של העסקאות **שהיא עצמה מוצעת** (השכרת נכס נדל"ן) ולא ביחס לשירותים שהיא מקבלת (כגון שירותי גבייה המספקים לה על ידי עוזי קונדה).

52. אשר על כן, יש לדוחות את הערעור בכל הנוגע להוצאות הכלליות.

לעניין תשומות הקשורות לניהול תיק האג"ח

53. המערערת שילמה לעוזי קונדה סכומים מסוימים עבור הטיפול בתיק ניירות ערץ וניהולו. התשלומים נשאו מס ערך מס'.

54. יש לציין כי שני הצדדים התייחסו ל"תשואה" על תיק ניירות ערץ כלא חייבות במס, ולא נעשתה אבחנה בין רוחני הון שהופקו ממיכרת ניירות ערץ לבין ריבית שהשתלמה על אגרות חוב, ולא נשמעה טענה כי המערערת עסקה במסחר בניירות ערץ במהלך עסקיה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

55. טיעון המערערת מתמזהה בזזה: התשואה על תיק האג"ח שיםשה אותה בעסקי הנדל"ן שלה והכסף שנצמץ מתיק האג"ח היה "גורם יצור" בידיה. על כן, כך נתען, יש להוכיח בניכוי את מס התשומות הכרוך בהפקת התשואה האמורה.

56. גם דין טיעון זה להיזמות. כאמור, לא הייתה מחלוקת כי קבלת התשואה על תיק ניירות הערך לא הייתה חייבת במס בידי המערערת. לפיכך על פי העקרון הכלום בסעיף 41 לחוק, אין מקום להתייר בניכוי את המס על התשומות בהן עמדת המערערת על מנת להפיק את התשואה.

57. השימוש שנעשה לאחר מכן בכיספי התשואה איינו לבנטי. אם השתמש פעם נוספת בדוגמה שהובאה לעיל, נניח כי רווחים אשר הופקו מעסקי ייצוא הילומים (עסקות פטורות) יועדו להרחבת המפעל לייצור תכשיטי זהב (אשר יימכרו בעסקאות חיבוט במס). האם עובדה זו מצדיקה התרת ניכוי מס תשומות בעסקי הילומים עצם, כאשר הדבר אסור במפורש בחוק ונוגד את ההגיוון הכלכלי של החוק (קרי, הקבלה בין מחבות במס לבין הזכות לנכות מס תשומות)? ברור שלא. מאותה סיבה ממש התשומות הכרוכות בניהול תיק האג"ח אין ניתנות לניכוי, יהיה השימוש בתשואה שנבעה מהחזקת התקיק אשר יהיה (זואת כל עוד המערערת לא הצהירה על עצמה כעוסקת בתחום ניירות הערך במהלך עסקיה הרגילים, על כל המשתמע מכך).

בקשר זה מנסה המערערת ללמידה מעניין **עיט הנ"ל**.

איני סבור כי יש בכך כדי לסייע. במידע בעניין **עיט התשומות** נדרשו במסגרת הנפקת מנויות לציבור. בית המשפט קבע כי עצם ההנפקה כלל אינה "AIRPORT MASS" ולפיכך אין לבחון את סוגיות התרת התשומות ביחס להנפקה עצמה:

"**פעולה של הנפקת מנויות היא פעולה של גיש הון והתחייבויות כלפי המשקיע. החברה המנפקה רוכשת הון בדרך זו. הדגש הוא על כך שהמדובר ברכישה ולא במכירת המהווה עסקה. לפיכך אין להתיחס להנפקת מנויות כל עסקה חיית או עסקה פטורה (המודדות מכירות טובים או שירותים).**"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

לאור זאת, בית המשפט בחרו את התשומות **ביחס לעסקאות המכ"ר** אשר יבוצעו על ידי המפעל בעתיד בעזרת הכספיים אשר יגוייסו באמצעות הנפקת המניות. היוות וכל עסקאות המכ"ר הללו יהיו חייבות במס – הותר בניכוי מס התשומות הקשור להנפקה.

לא כך הם פניו הדברים בערעור הנוכחי. ההוצאות הכרוכות בטיפול בתיק ההשעות של המערעת נועדו **להצמיח הכנסות** (רווחי הון וריבית) ולא רק לגייס כספיים כ"גורם ייצור". **המערעת היא הצרכן הסופי** של השירותים האמורים, הנועדים להשיא רוחחים על תיק האג"ח. אמנם מכירות ניירות הערך וקבלת ריבית עליהם אינן חיבות במס כ"עסקה" אולם עובדה זו הופכת את המערעת לצרכן הסופי של שירות הטיפול בתיק והמקרה איננו מקביל או דומה לזה שנדון בעניין עית.

ה. טענות בדבר פגמים בהליך ההשגה

58. נותר לנו לדון בשתי "טענות סף" אשר הועלו על ידי המערעת וזכו להרחבה והדגשה בטיעוניה. אסקור אותן בקצרה ואומר מיד כי לא שוכנעתי כי יש בחן כדי לשנות את תוצאות ההליך.

59. ראשית, מלינה המערעת על כך כי המשיב למעשה ערץ שומה חדשה בשלב הדיון בהשגה ולא היה מוסמך על פי חוק לעשות כן. במה הדברים אמורים?

התשומות שהוצעו על ידי המשיב על פי סעיף 77 לחוק (בשלב השומה הראשון) עוסקו במס העסקאות בגין מכירת הדירה ברוחב לסקוב בשנת 2010 מצד אחד, ובתביעת מס תשומות בגין החוצאות הכלליות וההוצאות הנוגעות לתיק ניירות הערך, מאידך. נושא מס התשומות בגין הריבית המשתלמת **לחברת גורד** כלל לא נדון בשומות אלה.

והנה בשלב ההשגה קיבל המשיב את טענות המערעת בקשר למס העסקאות בגין מכירת הדירה ברוחב לסקוב, דחה את ההשגה בקשר לניכוי התשומות מושא השומה הראשונה, **והוסיף חייב** בגין מס התשומות בנוגע לריבית לחברת גורד. הוספה העניין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מושך

האחרון נעשתה לאחר שמנהל התחום אשר דן בהשגה אסף חומר על אודות רכישת ארבע היחידות ונטילת הלואת מהברת גורד, וערך תחשייבים שונים.

60. לטעת המערערת, מנהל התחום שדן בהשגה כלל לא היה מוסמך לפתח בשלב זה "חזקת חדש" ולשום – לראשונה – את מס התshawות בגין הלואת גורד. תפקידו היה מוגבל על פי חוק לדיוון בטענות המערערת בקשר לשומות העסקאות והתשומות כפי שהן נערכו על ידי המשיב בשלב השומה הראשון, האotto לא.

61. לדעתי, המשיב לא חרג מסמכותו בשלב הדיוון בהשגה.

על פי סעיף 2(ב) לחוק "... לא הושג הסכם יחייב המנהל בהשגה, ורקאי הוא לקיים את השומה, להגדילה או להקטינה". מקשה המערערת: הסמכות "להגדיל" את השומה שהוצאה לפי סעיף 27 מוגבלת **לאוთה שומה**, לפי התוכן והנושאים הנדונים בה, ואין בסמכות ההגדלה כדי ליפוט את כוחו של הפקיד הדן בהשגה להמציא שומה חדשה, בנושאים אחרים שלא נכללו בשומה בשלב הראשון.

איני יכול להסכים עם המערערת בעניין זה. לדעתי היקף הסמכות על פי סעיף 2(ב) מנוסח بصورة רחבה יותר ויש בנוסח הרחב האמור כדי להעמיד את העוסק על הסיכון הכרוך בהגשת השגה – אמנס כך הוא זכאי לחלוק על תוכן השומה שהוצאה בשלב הראשון, אך מנגד הוא חשוף את עצמו לבדיקה מחודשת של ענייניו, לרבות יצירת חיובים במס בגין נושאים נוספים. "הגדלה", לטעמי, היא לא רק הגדלה כמותית של סכום השומה המקורי אלא גם הרחבה עניינית של ירידת השומה.

62. בהקשר זה יש לציין דברים אלה:

(א) הлик ההשגה תמיד מלאה בדיון בין העוסק או מייצגיו לבין הפקיד שדן בהשגה וכן מובטחת זכות השימוש לפני קבלת ההחלטה. הדבר עולה מנוסחו וממבנהו של סעיף 82 לחוק ואף נקבע בפסקה כי "הזרמנות להשמי טענות" המעוגנת בפקודת מס הכנסת חלה בהיקש ומתוקף עקרונות יסוד במשפט המנהלי גם לגבי הדיון בהשגה לפי חוק מס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

ערץ מוסף. לפיכך גם אם החלטה המסתמנת בשלב ההשגה נוגעת לנושאים נוספים שלא נכללו בשלב השומה הראשון, לעסוק תיגננו הזדמנויות להתמודד איתם ולהשיב עליהם.

(ב) סמכויות המшиб לדריש ידיעות ומסמכים, המועוגנות בין השאר בסעיף 108 לחוק, אינן מוגבלות לשצלב השומה הראשון וראשי המшиб להפעילן אף בשלב ההשגה ומעבר לכך. בסעיף 82 עצמוו (שכוורתו "השגה") מובהר כי "...(ו) אין בהגשת השגה כדי לגרוע מסמכויות המנהל על פי הוראות אחרות בחוק זה". דהיינו אם הדיון בהשגה מוביל את המшиб למסקנה כי יש מקום לבדוק נושא נוסף שטרם נדון, גם אם הנושא לא הוסתר על ידי העוסק, רשאי המшиб לפעול על פי סמכויותיו בחוק ולדריש ידיעות ומסמכים נוספים והן מהעוסק עצמו והן מצדדים שלישיים (בכפוף למוגבלות הקבועות בחוק). ועל סמך בדיקה נוספת זו החלטה בהשגה עשויה להקיף נושאים שלא נכללו בשלב השומה הראשון.

(ג) ממלאת על פי סעיף 96(א) לחוק רשיי המנהל לתקן שומה תוך חמש שנים מיום ערכתה:

"ונכח המנהל שקביעת מס או שומה אינן נכונות רשיי הוא, ביזמתו או בבקשת הנישום, לתקן תוך חמש שנים מיום שנעשה".

דהיינו, אם הגיע המנהל למסקנה כי שומה שנערכה לפי סעיף 77 איננה נכונה אז הוא רשאי לתקן אותה – בין אם העוסק השיג על השומה ובין אם לאו. סמכות "תיקון" זו וודאי איננה מוגבלת לאותם נושאים מסוימים שנכללו בשומה המקורית השגויה וייתכן כי תיקון הנעשה לפי סעיף 79 לחוק יביא ל"הרחבת חזית", כלומר להוספת נושאים שונים בחלוקת.

לאור קיומה של סמכות זו, אין טעם לומר כי אגב דיון בהשגה המנהל איננו רשאי להוסיף נושאים שלא נדונו בשלב השומה הראשון.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

63. מסקنتי בעניין זה נתמכת כאמור בספרו של פוטשובצקי, **מס ערץ מוסף**, בעמוד 495 ואילך, וכן כאמור בספרו של רפאל, **מס הכנסתה**, כרך ו, עמודים 213 ו-234, (אמנם בקשר להלכתי מס הכנסת ולא להלכתי מע"מ, ותווך דגש על מה שנפסק בע"א 431/65 פקיד שומה ירושלים נ' אילזה ילון (20.5.1966)).

64. אין ספק כי מן הרואוי כי פקיד המס שעורך שומה על פי סעיף 77 (בשלב הראשון) ישאף להעלות ולדעת בכל היבטי התקיק הטעונים בירור. מצווי העובודה השומתית כבר בשלב זה מקדם ערכיים של סופיות, ודאות ויעילות. יחד עם זאת האינטראס ציבורי בגבייה מס אמת מצדיקה את מתן האפשרות של הגדרת השומה בשלב ההשגה – כפי שאכן כתוב בסעיף 82(ב) לחוק – והעסק המשיג על השומה חייב להביא את הדבר בחשבון.

65. איני מקבל את טענת המערערת כי מנהל התחום שדו' בהשגה הוסיף את נושא מס תשומות על הלואת גורר אך ורק כדי "לאזן" את קבלת השגת המערערת בעניין מס העסקאות על מכירת הדירה ברוחב לסקוב – Cainilo הרחבות שומות התשומות באה כדי "לפצות" את המשיב על ביטול שומות מס העסקאות. הדבר הוכחש מכל וכל על ידי מנהל התחום. יתרה מזאת, אין בטיעון זה כדי להועיל: או שומות התשומות בקשר להלואת גורד אינה מוצדקת ודין הערעור בעניין זה להתקבל או שומות התשומות כן מוצדקת ואז המנייע להוציאתה איננו ממין העניין.

66. הטרוניה השניה בפי המערערת היא שומות התשומות בעניין הריבית בגין הלואת גרוד לתקופת השומה הנדונה מבוססת על אירועים ומסמכים שמקורם **בשנת 2005**, שהיא שנת רכישת היחידות. לטענת המערערת שנה זו **התיעינה** והמסמכים שנערכו באותה שנה או הקשרים אותה שנה אף הם "התיעשו". דהיינו אם הבסיס לשומות התשומות האמורה הוא בהסכם, הנהלת חשבונות, דפי חשבון, חשבוניות מס ומסמכים נוספים **בשנת 2005**, אז בעת הדיון בהשגה – בשנת 2013 – בשנת 2005 הייתה כבר סגורה והמשיב לא היה מוסמך להתייחס למסמכים הנוגעים אליה.

67. איני מקבל טענה זו. אמנס אם המשיב היה חופשי לעורך שומה (עסקאות או תשומות) **לשנת 2005 עצמה**, אז היה מאוחר מדי לעשות כן בשנת 2013, וזאת לנוכח הוראות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

התביעות המוצדרות בסעיף 77(ב) לחוק. אולם לא כך נעשה כאן. המשיב הגביל שומת תשומות לתקופה בין ינואר 2008 לBIN אוגוסט 2012, תקופה שטרם התיימה בעת עריכת השומה לפי סעיף 77 לחוק בחודש נובמבר 2012.

חלק בלתי נפרד מהצדקה שומה זו היה ההפנייה למסמכים שנערכו בשנת 2005 או שהתייחסו לשנה זו. המסמכים עצם אינם "מתיענים" ואם הם נותרו רלבנטיים לניטוח חברות המס בתקופות מאוחרות יותר, אין מניעה להסתמך עליהם. הדבר הוא נכון כਮובן בשני הכוונים: גם העוסק רשאי להפנות למסמכים ישנים יותר (שמקורם בתקופה שהיא עצמה "סגורה" מבחינת שומה) כדי להוכיח את עמדתו לגבי חבותו במס בתקופה מאוחרת יותר.

על כן אני דוחה את הטענות בדבר "התביעות" המסמכים כמובן הניל.

1. סיכום

68. הערעור ברובו נדחה, פרט כאמור בסעיף 34 לעיל לפיו בתקופה הנדונה שלילת ניכוי מס התשומות בגין הלואת גורץ תהיה בשיעור של 16% ולא בשיעור של 25%.

69. בפסקת הוצאות אני מביא בחשבון שהמעעררת ויתרה על טענתה בנוגע מס התשומות על דמי ניהול היחידות אשר שולמו לחברת מיקדון, אף הייתה מוכנה לקבל מתווה פשרה כולל אשר הועלה במהלך הדיון. מנגד, המעעררת נאהזה ללא מעת טענות משפטיות חסרות בסיס. על כן, לאחר שכלל העניין אני מורה כי המעעררת תשלם למשיב הוצאות משפט בסך 10,000 ש"ח. סכום זה ישא הפרשי הצמדה וריבית מהיום אם הוא לא ישולם תוך 30 ימים מיום הממצאת פסק הדין לידי המעררת.

מציאות בית המשפט תמציא את פסק הדין לידי ב"כ הצדדים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

17 אוגוסט 2016

ע"מ 13-12-31352 לורן מבני תעשייה בע"מ נ' מדינת ישראל-מנהל מס ערץ מוסף

ניתן היום, י"ג באב תשע"ו, 17 אוגוסט 2016, בהעדר הצדדים.

חתימה

הרי קירש, שופט