



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע
לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

אופל בלאנס השקעות בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד גלעד ברון וגרמן חיות

המערערת

נגד

מנהל מע"מ אשדוד
ע"י ב"כ עו"ד דנה סבאג הבר, פרקליטות מחוז דרום
(אזרחי)

המשיב

פסק דין

1

מבוא

1. ערעור לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מס ערך מוסף") על החלטה בהשגה של הממונה האזורי מס ערך מוסף אשדוד (להלן: "המנהל"), אשר בגדרה חויבה המערערת (להלן: "אופל בלאנס") בשומת תשומות, לשנים 2016-2020, בסכום של 752,084 ₪.

2. השומה הוצאה לאחר שבביקורת שערך מצא המנהל כי אופל בלאנס ניכתה בתקופה הרלוונטית, את מס התשומות בגין הוצאות הנפקה, אף שלטעמו היו תשומות אסורות בניכוי, מהטעם שאינן משמשות להפקת הכנסות חייבות במס ערך מוסף; וכן שניכתה תשומות בגין הוצאות כלליות, בשיעור של 66.7%, במקום בשיעור של 25%.

3. אופל בלאנס, חברה ציבורית העוסקת, על פי תיאורה, במתן שירותים פיננסיים, בעיקר שירותי ניכיון ממסרים דחויים, וכן במתן שירותים פיננסיים ויזמיים לעסקים ויזמים, בהם מימון והשלמת הון עצמי. בתקופה הרלוונטית החזיקה בחברות בנות: אופל בלאנס ראשון בע"מ (לשעבר מירסני בע"מ); אופל בלאנס חולון בע"מ (לשעבר אינווסטנט בע"מ); ואופל בלאנס (2006) בע"מ (להלן: "החברות הבנות").

17



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

4. עיקר טענתה של אופל בלאנס היא כי היא אינה 'חברת החזקות' המשקיעה בחברות
הבנות, כי אם חברה המעמידה לרשותן את ההון שגייסה, לשם פעילותן השוטפת,
כמוצר גלם בסיסי המשמש אותן במישרין להפקת עסקאות חייבות במס. נטען כי
נוכח העובדה שלא מדובר בהשקעות, כי אם בהעמדת מוצר הגלם לרשות חברות
הבת, יש לבחון, לשם קביעת הזכאות לניכוי מס התשומות, את התמונה הכוללת של
פעילות הקבוצה, לרבות פעילות חברות הבת.
- פורט כי כלל הקבוצה שעליה נמנית אופל בלאנס עוסקת במתן השירותים
הפיננסיים, בפריסה גאוגרפית, באמצעות החברות הבנות, המחזיקות ברישיונות
מורחבים למתן שירותי אשראי, ולמתן שירות בנכס פיננסי, מכוח **חוק הפיקוח על
שירותים פיננסיים (שירותים פיננסיים מוסדרים), התשע"ו-2016**, בעוד שאופל
בלאנס עצמה אינה מחזיקה ברישיונות ואינה עושה בהם שימוש.
- פעילות הקבוצה מתבצעת כך שאופל בלאנס מגייסת הון במסגרת הנפקות בבורסה
(באמצעות מספר מכשירים פיננסיים, בעיקר אג"ח), ולאחר מכן היא מעבירה את
ההון שגויס לחברות הבנות, המעמידות אותו כאשראי ללקוחות הקבוצה. אופל
בלאנס אפוא אינה **משקיעה** בחברות הבנות, אלא מעמידה לרשותן את הכסף
שגויס, שהוא מוצר גלם בסיסי המשמש במישרין בעסקאות החייבות במס, לשם
פעילותן השוטפת. גיוסי ההון אינם משמשים ל**רכישת מניות** החברות הבנות או
להשקעה בהון, אלא משמשים את החברות הבנות בפעילותן השוטפת, ועל כן אין
לסווג את אופל בלאנס באופן אוטומטי כ'חברת החזקות'.
- עוד נטען כי תוצאת גישתו של המנהל היא כי החברות הבנות, המדווחות על מלוא
הוצאות המימון, משלמות את מלוא מס העסקאות, בעוד שהתשומות, אשר שימשו
למתן האשראי שהשיא את ההכנסות החייבות במס, אינן מותרות בקיזוז.
5. אשר להוצאות הכלליות (הנהלה וכלליות), נטען כי החברות הבנות אינן מחזיקות
בפונקציות ניהוליות באופן עצמאי, והן נעזרות בפונקציות הניהול המרוכזות בידי
אופל בלאנס, והמועמדות על יד אופל בלאנס לרשות החברות הבנות. אופל בלאנס
ציינה כי באחת החברות הבנות מרוכזות פונקציות כלליות, והן מותרות בניכוי
במלואן, כך שכלל שמלוא שירותי המטה המשמשים את כלל הקבוצה היו מרוכזים
בידי חברת הבת, ניתן היה לקזז את התשואות במלואן.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 ההחלטה בהשגה

- 2 6. בנימוקי ההחלטה בהשגה ציין המנהל כי לאור עקרון 'האישיות המשפטית הנפרדת'
3 לא ניתן להכיר בכלל החברות הנמנות על הקבוצה כחברה אחת. הודגש כי תכליתן
4 של החברות הבנות, גם לשיטתה של אופל בלאנס, היא הפרדה בהגבלת האחריות
5 והערבון בין סניפי הפעילות. תכלית כלכלית זו מושגת באמצעות עקרון 'האישיות
6 המשפטית הנפרדת' של החברות, כך שגם מבחינה משפטית וגם מבחינה כלכלית אין
7 מקום להתייחס לכלל החברות כחברה אחת. לפיכך, אין בכך שהעסקאות חייבות
8 במע"מ בידי החברות הבנות כדי להקנות לאופל בלאנס זכות לניכוי התשומות.
- 9 פורט בנימוקי ההחלטה כי ביקורת שנערכה העלתה כי אופל בלאנס מחזיקה במספר
10 חברות בת, וכי עיקר פעילותה מול חברות הבת, לרבות קבלת דיבידנד, אינן
11 מ'עסקאות' לעניין חוק מס ערך מוסף. צוין כי התיאור הכללי של השירותים מתאים
12 גם לפעילות הנעשית על ידי אופל בלאנס לצרכי השבחת חברות הבת, ולא דווקא
13 במסגרת שירותי ניהול.
- 14 אמנם לאופל בלאנס היו בתקופה הרלוונטית גם הכנסות מדמי ניהול מהחברות
15 הבנות, שהן עסקאות חייבות במס ערך מוסף (אף שלא הוצגו הסכמי ניהול), ואולם
16 בחינת מגזרי הפעילות האמורים מעלה כי עיקר מס התשומות הכלליות אינו משמש
17 בעסקה חייבת במס, כדרישת סעיף 41 בחוק מס ערך מוסף.
- 18 7. באשר ליחס בין דמי הניהול המשולמים לאופל בלאנס על ידי החברות הבנות לבין
19 הדיבידנדים המשולמים לה, צוין כי מניתוח ההכנסות בדוחות הכספיים עולה כי
20 בתקופה הרלוונטית שולמו לאופל בלאנס דמי ניהול בסך של 4.2 מיליון ₪ בלבד,
21 בעוד שהדיבידנדים ששולמו לה הסתכמו לסך של 53.4 מיליון ₪, למעלה מפי 10
22 מההכנסות מדמי ניהול.
- 23 8. צוין בנימוקי ההחלטה כי ביום 2.4.2019 ניתנה על ידי אלטושר שחם גמל ופנסיה
24 בע"מ הצעה פרטית לרכישת מניות, בתמורה לסך של כ-27.1 מיליון ₪. בתצהיר
25 עדותו הראשית ביאר המצהיר מטעם המנהל כי מדובר בדוגמא לפעילות גיוס כספים
26 על ידי אופל בלאנס שאינה משמשת בעסקאות חייבות במס בידיה.
- 27 9. המנהל סבר כי אופן התמחור של שירותי הניהול, כחלק יחסי מתקבולי אופל בלאנס
28 ולא בסכום כולל וסופי, מהווה אינדיקציה ל'כובע' ההשקעתי של אופל בלאנס,



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 להבדיל מכובעה כמנהלת. חיוב הוצאות המטה "גב אל גב", כך שכל חברת בת
2 נושאת בעלות היחסית של ההוצאות שהוצאו בהתאם לשימוש שלה, והעובדה
3 שאופל בלאנס אינה מרוויחה בגין ההוצאות, אלה "מוכרת" אותם הלכה למעשה
4 במחיר עלות, מהווה אינדיקציה לכובע ההשקעתי של אופל בלאנס, שכן אילו היתה
5 פועלת שלא למטרת השקעה, היה הרציונל העסקי מחייב קיומו של רווח בגין
6 שירותים אלו.
- 7 10. המנהל בחן את טיבם של השירותים שקיבלה אופל בלאנס ומצא שמדובר בחלק
8 מהתשומות הכלליות אשר במחלוקת. מדובר בשירותים המשמשים את כלל
9 הקבוצה, ואינם ניתנים לייחוס באופן נפרד אך ורק לעסקאות חייבות במס. אופל
10 בלאנס מסתייעת, לפי העניין, בדירקטוריון, יועץ משפטי ומבקר פנים, נאמן, רו"ח
11 ועוד, טרם גיוס הון או אגרות חוב, כך שהיא משקיעה מאמצים רבים בניהול
12 הקבוצה.
- 13 צוין בנימוקים כי אופל בלאנס לא ערכה הפרדה במערכת הנה"ח, בין מס התשומות
14 המשמש בעסקאות החייבות במס לבין אלו המשמשות בהעסקאות שאינן חייבות
15 במס, ודרשה לנכות את כל מס התשומות.
- 16 גם לגופו של עניין נמצא כי מטרותיה של אופל בלאנס הינן השאת ערכן של החברות
17 הבנות והנאה מעליית ערך זו. הודגש כי שירותי הניהול עצמם מסייעים לחברות
18 הבת להצמיח רווחים המועברים לאחר מכן לאופל בלאנס כדיבידנדים. לפיכך, נכון
19 במקרה זה להתיר ניכוי בשיעור של 25% בלבד ממס התשומות.
- 20 11. אשר לגיוס ההון – טענה אופל בלאנס כי יש להתיר לה את ניכוי מס התשומות
21 המתייחס לגיוס ההון במלואו, שכן ההון משמש את החברות הבנות לצורך פעילותן
22 העסקית. צוין כי בטענה זו מודה אופל בלאנס הלכה למעשה כי ההון אינו משמש
23 אותה לעסקאות חייבות במס ערך מוסף, ולכן אין להתיר את ניכוי מס התשומות
24 בגין גיוסי ההון האמורים.
- 25 12. המנהל הפנה לפסיקה, לרבות לפסק הדין ב- 6317-04-14 **אמיליה פיתוח (מ. עו.פ.)**.
26 **בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן**, שבו נקבע כי ככלל אין לתור אחר עסקאות
27 חייבות במס ברמת החברות המוחזקות לשם הצדקת ניכוי מס התשומות, **אלא יש**
28 **לבחון את העסקאות המבוצעות על ידי חברת האם עצמה.**



**בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע
לפני כב' השופטת יעל ייטב**

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 המנהל דחה את טענותיה של אופל בלאנס לתחולת פסק הדין בע"ש 869/83 **עיט**
2 **ציוד צבאי לייצור בע"מ, נ' מנהל המכס והבלו**. שכן, שם דובר בגיוס הון ששימש
3 את החברה המגייסת לרכישת גורמי ייצור שנמכרו בעסקאות חייבות במס, בעוד
4 שבעניינה של אופל בלאנס שימש ההון שגויס לצורך השקעה בחברות הבנות, אשר
5 אינה מהווה עסקה החייבת במס, ושפירותיה (עליית ערך ההשקעה בדיבידנדים)
6 אינם מניבים עסקאות החייבות במס ערך מוסף, ועל כן אין רלוונטינות לפסק הדין
7 האמור.

8 לעניין פסק-הדין בע"מ 1015/09 **אלביט הדמייה בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ תל**
9 **אביב**, פורט כי גיוסי ההון באותה פרשה היו מיועדים למתן הלוואות לתאגידי
10 הקבוצה, ואולם ההלוואות באותו עניין היו עסקאות חייבות במס, בעוד שבענייננו
11 לא מדובר בהלוואות חייבות במס.

12 13. אשר לטענה שלפיה נעשית פעילות אופל בלאנס בעיקרה כמתן שירות בתמורה, ולכן
13 יש להתיר שני שליש ממס התשומות, פורט כי אופל בלאנס לא תמכה את טענתה
14 בעובדות. הנתונים הקיימים בתיק מעלים כי עיקר פעילותה אינה לצורך עסקאות
15 חייבות במע"מ ואופל בלאנס לא הציגה נתונים המעידים אחרת. עיקר פעילותה של
16 אופל בלאנס אינו לצורך עסקאות חייבות במס ועל כן הותר לה ניכוי של 25% בלבד
17 ממס התשומות.

18 14. המנהל צירף טבלה המפרטת את התשומות.

מהות החיוב	2020	2019	2018	2017	2016	סה"כ
תשומות מעורבות (תקנה 18)	35,429	65,072	71,732	64,461	60,784	297,478
תשומות אסורות (סעיף 41)	54,240	23,157	25,396	288,553	90,275	481,621



**בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע
לפני כב' השופטת יעל ייטב**

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

779,099	151,059	353,014	97,128	88,229	89,669	סה"כ
---------	---------	---------	--------	--------	--------	-------------

1

2

המסגרת החוקית

3 15. "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 בחוק מס ערך מוסף, כ"מס הערך המוסף שהוטל

4 על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק,

5 הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".

6

7 סעיף 38(א) בחוק מס ערך מוסף, קובע את זכותו של עוסק "לנכות מהמס שהוא

8 חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין".

9

10 סייג לניכוי התשומות קבוע בסעיף 41 בחוק מס ערך מוסף, הקובע ש"אין לנכות מס

11 על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה חייבת במס".

12

13 16. עולה מהמקובץ כי ניכוי מס התשומות מותנה בשימוש שנעשה בתשומה לעסקה

14 החייבת במס.

15

16 17. הסייג לניכוי התשומות הקבוע בסעיף 41 בחוק מס ערך מוסף, מבטא את 'עיקרון

17 ההקבלה', שלפיו מותנית זכות העוסק לנכות מס תשומות בחובה לשלם מס ערך

18 מוסף. ככל שלא מדובר בעסקה חייבת במס, אזי נחשב העוסק בעצמו כצרכן הסופי

19 והוא לא רשאי לנכות את מס התשומות ששילם (ראו לעניין זה ע"א 6364/12 סימקו

20 אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה (מיום 3.7.2014) (להלן: "פרשת סימקו"),

21 פסקה 5, והאסמכתאות המוזכרות שם; (ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ

22 גוש דן, פסקאות 11-12 (מיום 4.5.2010)).

23

24 18. בע"א 711/89 בית אסיה בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד מו (4) 028 (מיום

25 28.7.1992)(להלן- "פרשת בית אסיה"), הבהיר בית המשפט העליון כי סעיף 41

26 בחוק מס ערך מוסף בוחן את שאלת הקשר הסיבתי בין התשומה לבין עיסקה

27 חייבת במס. הזכאות לניכוי התשומה ברורה בשעה שכל עסקיו של העוסק חבים



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 במס, שאז יותר הניכוי; או בשעה שכל עסקיו של העוסק אינם חבים במס, שאז
2 הניכוי לא יותר. שאלת הזכאות מורכבת יותר כאשר לעוסק עיסקאות חייבות במס,
3 ועיסקאות שאינן חייבות במס כאחד. כאשר ישנן מספר שימושים לתשומות שרוכש
4 העסק, הן לצורך עיסקה חייבת במס והן לצורך עיסקה אשר אינה חייבת במס,
5 והשימוש בתשומה 'מעורב', או 'משולב' יחולו הוראות תקנה 18 בתקנות מס ערך
6 מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "התקנות"), אשר כותרתה "תשומות לעסק לצרכים
7 אחרים", הקובעת כדלקמן:

8
9 (א) בלי לפגוע בהוראות פרק זה, מס תשומות בשל רכישת
10 נכסים או בשל קבלת שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן
11 מותר מס התשומות בניכוי (להלן בתקנה זו - לצרכי העסק)
12 וגם לשימוש בעסקאות שלגביהן אין מס התשומות מותר
13 בניכוי או לכל שימוש אחר (להלן בתקנה זו - שלא לצרכי
14 העסק) - יהא ניתן לניכוי בשיעור יחסי שהוא כיחס השימוש
15 לצרכי העסק לכלל השימוש.

16 (ב) היה בשימוש שלא לצרכי עסק, שימוש בלתי מסויים
17 ינהגו לפי הכללים כדלהלן -

18 (1) קבע המנהל את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי
19 עסק, יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה, כל עוד לא נקבע
20 אחרת;

21 (2) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש
22 בנכס או בשירות הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני
23 שלישים ממס התשומות;

24 (3) לא קבע המנהל את החלק היחסי ועיקר השימוש בנכס או
25 בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס
26 התשומות.

27

28 19. כפי שבואר בפרשת בית אסיה שימוש מעורב בתשומות-

29

30 "יכול להיות "מסויים" או "בלתי מסויים". השימוש הוא
31 "מסויים", כאשר ניתן להבחין ולהפריד בין חלקי התשומה



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 המשמשים לעיסקאות חבות במס לבין חלקיה המשמשים
2 לעיסקאות שאינן חבות במס. דוגמה לכך היא רכישת דירות
3 להשכרה כאשר חלקן מושכרות בפטור לפי סעיף 31(1) לחוק וחלקן
4 אינן בגדר הפטור...
5 השימוש הינו "בלתי מסויים", כאשר לא ניתן להבחין ולהפריד
6 כאמור בין חלקי התשומה. דוגמאות לכך הן תשומות כגון הוצאות
7 חשמל, צורכי משרד והוצאות כלליות אחרות של העסק".

8

9 20. תקנת משנה (א) בתקנה 18 האמורה קובעת אפוא שניתן לנכות את התשומות
10 בשיעור יחסי, כיחס השימוש בין עסקאות שלגביהן מס התשומות מותר בניכוי לבין
11 כלל השימוש בתשומות לצרכים אחרים, כאשר השימוש הוא "מסויים", ויחס
12 השימושים ברור וידוע. לעומת זאת, בנסיבות שבהן לא ניתן לקבוע מהו יחס
13 השימוש בתשומה בין עסקאות חייבות במס לבין עסקאות שאינן חייבות במס,
14 (ובלשון תקנה 18(ב) בתקנות, שימוש אחר, "שלא לצרכי עסק"), תחול תקנת משנה
15 (ב), המתייחסת לשני מצבים שבהן התשומות המעורבות אינן ניתנות להפרדה:
16 הראשון, ככל שהמנהל קבע את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי העסק, רואים
17 את קביעתו כשומה (כל עוד לא נקבע אחרת); השני, ככל שהמנהל לא קבע את החלק
18 היחסי, רשאי העוסק לנכות שני שליש ממס התשומות, אם עיקר השימוש
19 בתשומות הוא לצרכי העסק, ורבע ממס התשומות אם עיקר השימוש הוא לא
20 לצרכי העסק (ראו פרשת סימקו, והאסמכתאות המובאות שם).

21

22 21. לא למותר לציין כי תקנה 18 בתקנות עוסקת בשימוש "שלא לצרכי העסק", הכולל
23 לא רק שימוש לעסקאות פטורות ממס, אלא גם שימוש לפעולות שכלל אינן מוגדרות
24 כ"עסקה" לצרכי חוק מס ערך מוסף.

25

26 22. תקנה 18(ב) בתקנות אינה מפרטת כיצד ייקבע "עיקר השימוש" בתשומות,
27 ובספרות ובהלכה הפסוקה הוצעו מספר קריטריונים, ביניהם: משך זמן השימוש,
28 חשיבות השימוש, העלות הכספית של השימוש או גובה הריווח הנובע מהשימוש
29 (ראו פרשת סימקו והאסמכתאות המפורטות שם).

30



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

23. לעניין מבחן יחס ההכנסות, בין ההכנסות הפטורות לבין ההכנסות החייבות, נקבע בהלכה הפסוקה, כי אף שזוהי אמת מידה אפשרית, אחת מיני רבות, היא אינה היחידה. כך למשל בואר בע"א 252/87 גחלת חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד מה (1) 245, (1990) (להלן - "פרשת גחלת") פרשת (פסקה 11) כי-

"סבורני, כי יש להרהר על עצם השיטה הכללית של חישוב היחס שבתקנה 18 לתקנות, על-פי ההכנסות שבדו"ח רווח והפסד. קביעת היחס צריכה להיעשות לאו דווקא לפי הרווחים מהפעילות החייבת במע"מ מול רווחי הפעילות שאינה חייבת במע"מ, אלא על-פי שיעור השימוש בתשומה הרלוואנטית בכל אחד מסוגי העיסקאות, שכן חישוב היחס על-פי הרווחים יכול לגרום לעיוותים בעיקרון לפיו יוטל מס על הערך המוסף בעיסקה, ועליו בלבד".

24. הקושי שבואר בפרשת גחלת לעניין מבחן יחס ההכנסות נעוץ בטעם שמקור מסויים עשוי להניב הכנסה מרובה, מבלי שהוצאו בגינן תשומות רבות, בעוד שמקור אחר עלול להיות עתיר תשומות אך יניב הכנסה צנועה, ועל כן, שלילת ניכוי תשומות על בסיס יחס ההכנסות בלבד עלולה להביא לתוצאה מוטעית. עיוות נוסף שהוזכר מצד שני בפרשת גחלת היה בשל כך שבתקופה מסויימת לא מחולקים דיבידנדים, אף שעיקר התשומות הוצאו באותה תקופה בקשר לחלוקת דידיבנד עתידית, ועל כן בחינת יחס ההכנסות בתקופה מסויימת עלולה לעוות את התוצאה המתקבלת (וראו גם פרשת סימקו, שם הדגיש כב' השופט י' עמית כי מבחן יחס ההכנסות אינו המבחן היחיד לעיקר השימוש, ואולם מדובר במבחן שניתן להעזר בו (ראו פסקה 17)).

דיון והכרעה

מסוי בהתאם לעיקרון הזהות המשפטית הנפרדת

25. במוקד טענותיה של אופל בלאנס עומדת הטענה כי נוכח המאפיינים המיוחדים של פעילות הקבוצה, והזיקה ההדוקה בין פעילותה של אופל בלאנס לבין פעילות החברות הבנות, יש לבחון את מגבלת סעיף 41 בחוק מס ערך מוסף, וכן את יישום תקנה 18 בתקנות, תוך התייחסות לפעילות העסקית של החברות הבנות. ברוח זו נטען כי אופל בלאנס אינה חברת השקעות, המשקיעה בהון המניות של חברות בנות,



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 ומאחר שההון שגייסה מועבר במלואו לידי החברות הבנות, כחומר גלם לשירותים
2 הפיננסיים שהן נותנות, ובשים לב לכך שפעילותן של החברות הבנות חייבת במס,
3 יש לראות את הוצאות ההנפקה, או בלשונה של אופל בלאנס, 'הוצאות גיוס ההון',
4 כהוצאות שהוצאו לשם עסקאות חייבות במס על ידי החברות הבנות, ועל כן יש
5 להתיר את ניכוי התשומות במלואן.
6
7 אשר ל"הוצאות הכלליות", נטען באופן דומה, כי את עיקר פעילותה לשם התרת
8 החלק היחסי של התשומות הכלליות יש לבחון בשים לב לפעילות החברות הבנות,
9 אשר חייבת כאמור במס.
10
11 26. מר דניאל מזרחי, מנכ"ל אופל בלאנס, הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי אופל
12 בלאנס משמשת פלטפורמה לגיוס קווי אשראי לקבוצה כולה, וכי ההון המגויס
13 משמש חומר גלם לפעילות השוטפת של החברות הבנות. כמו כן משמשת חברת האם
14 לריכוז שירותי המטה, התשתיות וניהול הקבוצה, וזאת מתוך שיקולי יעילות:
15 כלכליות וניהוליות. כמו כן הצהיר כי חברת האם אינה 'חברת החזקות', וכי מדובר
16 בעניינינו בקבוצת חברות, שבה כל חברה מהווה חלק אינטגרלי ובלתי נפרד
17 מהקבוצה. עד שנת 2013 פעלו חברות הבת ללא חברת אם, ופעילותן הייתה
18 מצומצמת יותר. במטרה להרחיב את היקפי הפעילות נרכש שלד בורסאי, כדי
19 לאפשר את כניסתה של הקבוצה לשוק ההון לשם גיוס הון בהיקף נרחב.
20
21 27. המנהל טען מנגד כי חבות המס נבחנת בהתאם לעיקרון 'האישיות המשפטית'
22 הנפרדת, ולפיכך אין מקום להרים את מסך ההתאגדות לעניין בחינת השימוש
23 בתשומה.
24 28. הדין הוא עם המנהל.
25
26 29. אף שאופל בלאנס הטעימה בסיכומי התשובה כי היא אינה חולקת על עיקרון
27 'האישיות המשפטית הנפרדת', גישתה באשר לבחינת פעילותן העסקית של החברות
28 הבנות אינה עולה בקנה אחד עם עקרון זה.
29
30



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 30. אזכיר כי עיקרון 'האישיות המשפטית הנפרדת' אומץ בדיני המס, והחבות במס
2 נקבעת בהתאם. דיני המס מגדירים את יחידות המיסוי ("הנישום" או ה"עוסק") על
3 יסוד האישיות המשפטית הנפרדת, אלא אם כן נקבעה הוראה מפורשת אחרת. כפי
4 שנקבע על ידי כב' השופט אלפרד ויתקון בע"א 11/74 פשמ"ג נ' אולפני הסרטה
5 בישראל בע"מ, פ"ד כט (1) 297, 301 (1974) (בהקשר של בעל מניות וחברה
6 שבבעלותו, דברים החלים גם בענייננו) -

7

8 "כידוע, רואים גם בחברת-מעטים ובחברת-יחיד הפרדה
9 גמורה בין החברה שהיא גוף משפטי לבין אותו יחיד שבידו -
10 או אותם מעטים שבידם - הבעלות והשליטה על החברה:
11 *Salomon v. Salomon, (1897)*. הלכה זו משמשת בדרך
12 כלל כלי בידי נישומים לתכנן את עסקיהם גם מבחינה
13 פיסקלית על הצד הכי טוב. אחרים רואים באותה הפרדה דבר
14 מלאכותי *par excellence*. מכל מקום, זוהי ההלכה ולא
15 נסטה ממנה בין שהיא פועלת לטובת הנישום ובין שהיא
16 פועלת, כמו כאן, כשהמדובר בהפסד ולא ברווח, לרעתו".

17

18 31. הלכה זו צוטטה על ידי כב' השופט ע' גרוסקופף בע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי
19 בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 4 (מיום 20.6.2018) (פסקה 29), אשר הוסיף וציין כי -

20

21 "לכל בחירה במבנה המשפטי של פעילות עסקית יש יתרונות
22 וחסרונות, והמערער נדרש לשאת בחסרונות כשם שהוא זכאי ליהנות
23 מהיתרונות. אין באפשרותו יום אחד ליהנות מהיתרונות הגלומים
24 באישיות המשפטית הנפרדת (כגון אחריות מוגבלת, הפרדה נכסית,
25 שיקולי מס וכיו"ב) וביום אחר להרים את המסך מבעד למעטה
26 החברה לטובת צרכיו האישיים".

27

28 32. (וראו גם ע"א 4374 /05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 4 (מיום 19.9.07)).

29 33. עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת חל לעיתים גם במצבים שבהן נקבעו במפורש
30 הוראות חיוב במס המייחסות לחברה תכונות מס של הנישום. כך למשל נקבע בע"א
31 703/13 מומב השקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין (מיום 3.9.2015) כי -



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 "חברה משפחתית היא אמנם חברה מסוג מיוחד, אך היא קודם כל
2 חברה שחל עליה דין החברות הכללי בישראל. בין היתר חלים עליה
3 סעיף 4 לחוק החברות, התשכ"ט-1999 המעניק לה אישיות
4 משפטית נפרדת וסעיף 11(א) לחוק החברות הקובע כי "תכלית
5 חברה היא לפעול על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה [...]".
6 במילים אחרות, סעיף 64א לפקודה מחיל את תכונותיו המסיות של
7 הנישום על הכנסתה החייבת של החברה המשפחתית, אך אין הוא
8 משנה את צביונה כתאגיד ואין הוא מסיר כליל את מסך ההתאגדות
9 בינה לבין היחיד. התייחס לכך הנשיא א' ברק:

10

11 "החברה המשפחתית' היא כמובן בעלת אישיות
12 משפטית נפרדת. עם זאת, הכנסותיה והפסדיה
13 מיוחסים ל'נישום', כך שמסך ההתאגדות מוסר חלקית,
14 באופן שדיני המס החלים על הכנסותיה והפסדיה של
15 'החברה המשפחתית' הם דיני המס החלים על
16 'יחיד'..."

17

18 34. בענייננו בחרו אופל בלאנס והחברות הבנות להתאגד בדרך זו, תוך שמירה על עיקרון
19 'האישיות המשפטית הנפרדת', מטעמים עסקיים שונים. ממילא גם רישומן של
20 החברות כ'עוסקי' על פי חוק מס ערך מוסף נעשה כך שכל חברה באשכול החברות
21 רשומה כ'עוסק נפרד' (וראו לעניין זה כי 'החייב במס' כהגדרתו בסעיף 1 בחוק מס
22 ערך מוסף הוא 'העוסקי' (או לעניינים אחרים "מלכ"ר או מוסד כספני"), המחויב
23 ברישום לצורך חוק מס ערך מוסף.

24

25 35. אופל בלאנס הפנתה לפסק הדין ב- 6317-04-14 אמיליה פיתוח (מ. עו.פ.) בע"מ נ'
26 מנהל מס ערך מוסף גוש דן (מיום 7.4.2016) (להלן- "פרשת אמיליה"), שבו נקבע
27 כי ככלל אין לתור אחר עסקאות חייבות במס ברמת החברות המוחזקות לשם
28 הצדקת ניכוי מס התשומות, אלא יש לבחון את העסקאות המבוצעות על ידי חברת
29 האם עצמה, וטענה על יסוד האמור כי בפרשת אמיליה דובר על כלל, שניתן לסטות
30 ממנו במקרים המתאימים.

31



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 לא מצאתי מקום לקבל את הטענה האמורה שלפיה מדובר בכלל שניתן לסטות
2 ממנו, שכן מדובר בעיקרון יסוד בדיני המס, המאמצים את עיקרון האישיות
3 המשפטית הנפרדת, מתייחסים ליחידת מיסוי (שהיא הנישום או העוסק) (כמו גם
4 לתקופת מיסוי). כפועל יוצא אין להרים את מסך ההתאגדות, בהעדר הוראה חוקית
5 המאפשרת זאת, אף לא לבחינת 'עיקר הפעילות', ולבחון מהיא הפעילות של עוסק
6 אחר, במיוחד בשעה שיש בכך כדי לעקוף את תכליתו של סעיף 41 בחוק מס ערך
7 מוסף, להבטיח את עקרון ההקבלה, ואת תכליתה של תקנה 18 בתקנות, לפי העניין.

8

9 36. קשה להימנע מהרושם כי טענותיה של אופל בלאנס בעניין בחינת פעילות החברות
10 הבנות הועלו מלכתחילה כיוון שאופל בלאנס אינה עומדת בתנאים לניכוי התשומות
11 בגין הוצאות ההנפקה, וכיוון שעיקר פעילותה הוא לצורך עסקאות שאינן חייבות
12 במס, כפי שאפרט להלן.

13

14 פרשנותה להוראות החוק הרלוונטיות אינן עולות בקנה אחד עם לשון החוק, אף
15 לא עם תכלית ההוראות אשר נועדו כאמור ליישם את 'עיקרון ההקבלה'.

16

17

הוצאות הנפקה או גיוס הון

18 37. לאופל בלאנס היו בתקופה הרלוונטית הוצאות שהוצאו לשם הנפקת מניות,
19 ובלשונה של אופל בלאנס, לשם גיוס הון. בין היתר מנתה אופל בלאנס בכתב הערעור
20 הוצאות בגין אגרות הבורסה, פרסום תשקיף, ושירותי חתמות. לטענתה של אופל
21 בלאנס, הואיל וההון שגויס מועבר לידי חברות הבת, ומשמש אותן כחומר גלם
22 בפעילותן השוטפת החייבת במס, יש להתיר את מלוא התשומות בניכוי.

23

24 38. המנהל קבע בהחלטתו בהשגה כי אין לנכות את מס התשומות המיוחס להוצאות
25 אלו, בהתאם לסעיף 41 בחוק מס ערך מוסף, מהטעם שההכנסה אינה חייבת במס
26 ערך מוסף.

27

28 39. נזכיר לעניין זה כי "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 בחוק מס ערך מוסף כ-

29

30 (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך
31 עסקו, לרבות מכירת ציוד;



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על
2 מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר ;
3
4 נכס מוגדר בסעיף 1 כ'טובין' או 'מקרקעין', והגדרת 'טובין' ממעטת במפורש **ניירות**
5 **ערך, מסמכים סחירים וזכויות בהם.**
6
7 עיון בהגדרה מלמד כי המחוקק מיעט את כלל ניירות הערך מהגדרת 'טובין', מבלי
8 להבחין בין עסקאות פרטיות לבין אלו הנערכות במסגרת הבורסה, ומבלי להבחין
9 בין אלו המשמשות לגיוס הון לבין אלו המשמשות לצרכים אחרים (ככל שקיימים
10 כאלו).
11
12 כפועל יוצא, עסקאות בניירות ערך, אינן 'עסקאות' כהגדרתן בחוק מס ערך מוסף,
13 וכפי שצוין למשל בפרשת סימקו, לא ניתן לנכות תשומות ששימשו בעסקאות
14 בניירות ערך, לאור הוראת סעיף 41 בחוק מס ערך מוסף, הקובעת כאמור כי "**אין**
15 **לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס**".
16
17 40. אופל בלאנס התמקדה בטיעוניה בשימוש שנעשה בהון שגויס באמצעות ההנפקה,
18 וטענה, על יסוד פסק הדין שניתן בע"ש 869/83 עיט ציוד צבאי לייצור בע"מ, נ' מנהל
19 המכס והבלו (מיום 7.10.84) (להלן- "פרשת עיט"), כי ההון שגויס מועבר במלואו
20 לחברות הבנות, ומשמש אותן בייצור הכנסות החייבות במס ערך מוסף. אופל בלאנס
21 אף הגדילה לעשות, ולא טענה לשימוש מעורב, תוך שהתעלמה לחלוטין מהזיקה
22 הישירה והברורה בין ההוצאות לבין ה'הנפקה' או 'גיוס ההון'. כפועל יוצא ביקשה
23 לנכות את התשומות בגין הוצאות ההנפקה במלואן.
24
25 41. בפרשת עיט אכן קבע בית המשפט המחוזי כי הנפקת מניות היא פעולה של גיוס
26 הון, שאינה 'מכירה המהווה עסקה'. כמו כן קבע כי "**בעזרת גורמי ייצור אולי**
27 **מייצרת החברה טובין או שירותים שמכירתם חייבת במס ערך מוסף. הוצאות אלו**
28 **תורמות לתהליך הייצור של מוצרי החברה והן מגולמות כמוצרים אלו**", ולפיכך
29 ניתן להתיר את ניכוי התשומה.
30
31



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 42. כפי שאפרט להלן, הפסיקה המאוחרת לפרשת עיט, לא אימצה את הפרשנות
2 האמורה שהוצעה לסעיף 41 בחוק מס ערך מוסף, ואולם ראוי לציין תחילה כי גם
3 בפרשת עיט לא 'הורם מסך ההתאגדות', ובית המשפט התייחס לייצור טובין
4 שמכירתם חייבת במס על ידי החברה עצמה, ולא על ידי החברות הבנות. גם על פי
5 פסק הדין בפרשת עיט לא ניתן אפוא לבחון את השימוש בתשומות בחברות הבת,
6 כפי שעשתה אופל בלאנס בענייננו.
7
- 8 43. הפסיקה המאוחרת לא אימצה כאמור את הפרשנות שהוצעה בפרשת עיט לסעיף 41
9 בחוק מס ערך מוסף, והדגישה את החשיבות הנודעת לייחוס ההוצאה והתשומה
10 **לעסקה מסויימת** לשם התרת ניכוי התשומה. כמו כן הדגישה את הצורך **ליישם את**
11 **תקנה 18** בתקנות במקרה של הוצאות מעורבות.
12
- 13 כפי שנקבע, משניתן לייחס הוצאות **לעסקה מסויימת**, דוחה ההקשר הספציפי את
14 ההקשר הכללי, וככל שהתשומות קשורות בעסקה שאינה חייבת במס, אין לנכות
15 את התשומות.
16
- 17 בהעדר אפשרות לייחוס ספציפי של התשומות, יש לבחון את כלל הפעילות, **של**
18 **אותה חברה ולא של חברות קשורות**, וליישם את תקנה 18 בתקנות, מבלי להתעלם
19 מכך שחלקן של העסקאות אינן חייבות במס, כך שבכל מקרה לא יותר ניכוי כלל
20 התשומות.
21
- 22 44. עוד בע"ש (ת"א) 808/81 דנות חב' להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו (מיום
23 24.1.1983), שאותו ציטט בית המשפט בפרשת עיט, ואשר עסק בניכוי תשומה על
24 ידי רוכשת מניות, ביאר בית המשפט המחוזי כי-
25
- 26 "סעיף 41 בא לבודד, מתוך כלל התשומות של עוסק, את אותן התשומות אשר
27 אינן לשימוש בעסקה החייבת במע"מ, כלומר שהן לשימוש בעסקה מסויימת
28 הפטורה ממע"מ, ואת המס על תשומות אלה אין לנכות לפי הוראותיו של אותו
29 סעיף. כאשר טובין נמכרים על ידי עוסק, הרי התשומות ששימשו בעסקת
30 המכירה הם כל אותם נכסים ושירותים, שנרכשו על ידי העוסק ואשר עלותם
31 ומס התשומות ששולם עליהן הינם חלק מעלותם של הטובין. אם התשומות



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 שימשו אך ורק לטובין אלה, ומכירתם של הטובין על ידי העוסק אינה חייבת
2 במס, הרי שסעיף 41 אינו מתיר את ניכוי המס על התשומות. אם התשומות
3 שימשו לעסקו של העוסק דרך כלל או גם לטובין מסוימים אחרים אשר עסקה
4 בהם על ידי העוסק תהא חייבת במע"מ, המס על התשומות יותר בניכוי לפי
5 סעיף 41 בנוסחו הנוכחי. וברור כי זו שאלה שבעובדה, אם אכן התשומות הן
6 לשימוש של עסקה מסוימת בלבד, אשר אינה חייבת במע"מ. במקרה דנא לא
7 הייתה כל מחלוקת, כי התיווך ושירותי עו"ד ניתנו אך ורק לרכישת מניות
8 פי.בי. מאת קבוצת אייזנברג, ולפיכך תשומות אלו – היינו התיווך ושירותי
9 עו"ד – הן לשימוש בלעדי בעסקה שאינה חייבת במע"מ.
10
11

12 ההיגיון שבהוראת הסעיף 41 הינו גלוי ומובן. המע"מ מוטל על צריכה של כל
13 טובין או שירותים (פרט לאלה שפוטרו). אם כי המס מוטל על המוכר, הרי
14 מאחר וכל עוסק מנכה את המע"מ ששולם על ידי קודמו, הרי הצרכן הסופי
15 משלם בסופו של התהליך את כל המע"מ, כיוון שהוא אינו מנכה אותו עוד.
16 אם העסקה האחרונה של העוסק פטורה ממע"מ, ואילו היה אותו עוסק רשאי
17 להחזיר לעצמו את המס על התשומות שהן לשימוש באותה עסקה הפטורה
18 ממס, הרי שעל ידי ההחזר ניתן כאילו פטור על כל העסקאות הקודמות של
19 אותן התשומות שהמחוקק לא נתן להן, ולא התכוון לתת, כל פטור. במקרה
20 דנא, אילו הוחזר המס ששולם בשל עמלת התיווך ושכר עורך דין, הרי כאילו
21 ניתן פטור על עסקת התיווך ועל שירותי עו"ד – פטור שאין לו יסוד בחוק
22 המע"מ".
23

24 46. בפסק הדין בערעור שהוגש בע"א 125/83 דנות חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל
25 המכס והבלו, פ"ד מא (1) 268 (1987) (להלן – "פרשת דנות"), ואשר ניתן לאחר פסק
26 הדין בפרשת עיט, אימץ בית המשפט העליון את פסק הדין של בית המשפט המחוזי.
27 המערערת באותה פרשה טענה שהיא עוסקת בהשקעות וחייבת במס ערך מוסף על
28 פעילותה, וכן שהשירותים שקיבלה בעת הרכישה, משמשים לצורך עסקיה (ראו
29 פסקה 3), ואולם בית המשפט התמקד בעסקה של רכישת המניות וקבע כי פעילותה
30 של המערערת בהשקעה במניות פטורה ממס. בית המשפט לא בחן האם יש
31 למערערת גם פעילות עסקית חייבת במס, ולא ראה בעצם קיומה של פעילות עסקית
32 חייבת במס עילה לאפשר את ניכוי התשומה בגין ההוצאה הקשורה ברכישת מניות
33 בשעה שההוצאות היו לשם עסקה שאינה חייבת במס.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 כמו כן הזכיר בית המשפט את תקנה 18 בתקנות מס ערך מוסף, שלפיה יש לייחס
2 את התשומות הכלליות להכנסות השונות, כך שינוכה רק השיעור המשמש את
3 המערערת בעיסקאותיה החייבות במס.
4
5 47. ברוח דומה קבעה כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז) בע"ש 1447/97 ממן מסופי
6 מטען וניטול בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ (מיום 31.12.1997), תוך אבחון הפרשה
7 מפרשת עיט, כי-
8

9 "לא כן המצב כאשר ניתן לזהות קשר ישיר בין התשומות שאת המס
10 בגינן מבקשים לנכות ובין עיסקה שאינה חייבת במס. במצב דברים
11 כזה, אין עוד מקום לייחוס כללי של התשומות לעיסקאות השוטפות
12 של העוסק, החייבות במס, ויש להתייחס אליהן בהקשר המיידי
13 והישיר שלגביו הוצאו (ע"א 711/89 בית אסיה בע"מ נ' מנהל המכס
14 ומע"מ ואח' פ"ד מו(4) 28).

15
16 ...ומשניתן לייחס את התשומות לעיסקה הספציפית, דוחה ההקשר
17 הספציפי את הקשר הכללי. במילים אחרות, מדובר בתשומות אשר
18 משמשות, בראש ובראשונה, בעיסקה שאינה חייבת במס ועל כן,
19 אסורות בניכוי על פי הוראת סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף".
20

21 48. בערעור שהוגש לבית המשפט העליון (ע"א 460/00 ממן מסופי מטען וניטול בע"מ נ'
22 מנהל המכס והמע"מ, נ"ז (2) 461 (להלן: "פרשת ממון")), קבע בית המשפט העליון
23 כדלקמן-

24 "השאלה אם יש לייחס תשומות מסוימות לעסקות מסוימות, וכיצד,
25 אינה פשוטה... נפסק כי על-מנת להתיר את הניכוי אין צורך להראות
26 קשר ישיר בין התשומות לבין העסקות החייבות במס. אפילו לא ניתן
27 לייחס את התשומות לעסקות מסוימות אלא למכלול העסקות שבעסק
28 – כגון תשומות בגין שירותי רואה-חשבון, שירותי עורך-דין, שירותי
29 הדפסה או שירותי פרסום וכדו' – הרי כאשר ניתנים השירותים לצורכי
30 העסק, והעסקות הנעשות בו חייבות במס, כי אז ניתן לנכות את מס
31 התשומות (ראו, בין היתר, דברי סגן הנשיא א' וינוגרד בע"ש (ת"א)



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 869/83 עיט ציוד צבאי ליצור בע"מ נ' מנהל המכס והבלו [22]; אולם
2 כאשר ניתן לייחס תשומה מסוימת לעסקה מסוימת מתוך מכלול
3 העסקות בעסק – ועסקה זאת פטורה ממס – לא יותר ניכוי המס...
4 המערערת שילמה למנהלי תיקי ההשקעות עבור שירותיהם בניהול
5 השקעות כספים שלה, ומוסכם שתיק ההשקעות "מהווה רזרבה כללית
6 לפעילותה הכוללת של המערערת שהיא פעילות החייבת במע"מ
7 ושמשולם לגביה מע"מ", וכי מדובר "בהשקעה בעלת אופי זמני". אכן,
8 תיק ההשקעות היה "רזרבה כללית" ל"פעילות כוללת", אולם בית-
9 המשפט המחוזי קבע כמימצא שבעובדה ש"קיימת זיקה אמיצה,
10 מיידית וישירה בין דמי הטיפול הללו ובין העסקות בניירות ערך,
11 המבוצעות בתיק ההשקעות של המערערת". אין מחלוקת כי עסקות
12 כאלה אינן חייבות במס... לפיכך המסקנה שיש להסיק מן הזיקה בין
13 דמי הטיפול לבין העסקות האמורות היא שהתשומות ששימשו את
14 המערערת לצורך עסקות אלה אינן מותרות בניכוי לפי סעיף 41 לחוק".
15

16 49. אף שבפרשת ממן עסק בית המשפט בהשקעות הכספים שהיוו "רזרבה כללית
17 לפעילותה הכוללת של המערערת", שהייתה פעילות החייבת במס ערך מוסף, ואף
18 שההשקעה הייתה בעלת אופי זמני, וקשורה בקשר ישיר לעסקיה של ממן, נוכח
19 הזיקה הישירה בין ההוצאות לעסקה הפטורה ממס, לא ראה בית המשפט לנכון
20 לבחון את כלל הפעילות העסקית של ממן, או את השימוש בכספי ההשקעה לצרכים
21 עסקיים, אלא התמקד כאמור בזיקה הקרובה בין ההוצאות לבין ההשקעה עצמה
22 בניירות ערך, שאינה עסקה חייבת במס.
23

24 50. יוער כי לא נטען בענייננו, וממילא לא הוכח, לא בהליך שלפני, אף לא בפני המנהל,
25 שהתשומות נושא המחלוקת הוצאו בגין 'עסקאות מעורבות', כגון בגין ההנפקה
26 ובגין מתן הלוואות לחברות הבת במסגרת עסקאות חייבות במס. מין הסתם לא
27 נטענה הטענה כיוון שהעמדת הלוואות הבעלים לחברות הבנות, אשר נעשתה ללא
28 רווח לאופל בלאנס, לא נעשתה באמצעות מתן הלוואות בעסקאות חייבות במס
29 (בניגוד לדמי הניהול ששולמו לאופל בלאנס במסגרת עסקאות חייבות במס, כנגד
30 חשבוניות, אף שגם עבור דמי הניהול לא גבתה אופל בלאנס מהחברות הבנות רווח).



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 לא מדובר אפוא בעניינינו בנסיבות שנדונו בע"מ 1015/09 אלביט הדמייה בע"מ נ'
2 ממונה אזורי מע"מ תל אביב (מיום 28.6.2018)(להלן: "פרשת אלביט"), פרשה שבה
3 הוכח קיומו של קשר סיבתי לא רק לעסקת הנפקת האג"ח הפטורה ממס, אלא גם
4 להלוואות שניתנו לחברות הבנות (בריבית שוק) ואשר היוו באותה פרשה עסקאות
5 חייבות במס. בנסיבות של פרשת אלביט היו הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה האם
6 נוכח היותן של התשומות 'מעורבות', זכאית אלביט לניכוי 25% בלבד מהתשומות,
7 או שמא שני שלישי, כפי שנקבע בסופו של יום.
8
9 למותר לציין כי בפרשת אלביט לא נבחנה פעילותן החייבת של החברות הבנות לצורך
10 בחינת עיקר הפעילות, אלא פעילותה של אלביט בלבד.
11
12 מעבר לדרוש אציין כי למרות שבגין ההלוואות חייבה אלביט את החברות הבנות
13 בריבית שוק, נקבע כי לא עלה בידה להוכיח כי העמדת האשראי לחברות הקבוצה
14 נעשתה בעיקרה בכובעה כעוסקת בעסקי מימון מהטעם שלא לביט היה עניין ישיר
15 בהצלחת הפעילות העסקית המבוצעת על ידי החברות השונות בקבוצה, ועל כן דאגה
16 לספק להן את היחמץ הנחוץ לפעילות זו. (בית המשפט אף ציין כי אין להוציא
17 מכלל אפשרות שאילו היה מוקם תאגיד ייעודי לגיוס האשראי, אשר לא היה מסווג
18 כמוסד כספי, יתכן שהיה זכאי לנכות את מלוא מס התשומות).
19
20 51. בעניינינו כאמור לא נטען, וממילא גם לא הוכח, קיומו של קשר סיבתי בין התשומות
21 לבין עסקאות חייבות במס שערכה אופל בלאנס עם חברות הבנות, כדוגמת הלוואות,
22 מין הסתם מאחר שלא היו עסקאות שכאלו, יתכן אף שלא קיים קשר סיבתי. לא
23 ניתן לעקוף את הוראת סעיף 41 בניסיון לבחון קיומה של פעילות חייבת במס אצל
24 עוסק אחר.
25
26 52. לסיכום נקודה זו, התשומות השנויות במחלוקת בעניינינו הן בגין הוצאות בעלות
27 זיקה ישירה להנפקות, ולא הוכח קיומו של קשר סיבתי בינן לבין עסקאות חייבות
28 במס שערכה אופל בלאנס. משניתן לייחס את ההוצאות בבירור לעסקאות שאינן
29 חייבות במס בלבד, אין להתיר בניכוי. גם אם יכוננו אותן הנפקות בשם גיוסי הון
30 (או נטילת הלוואות), לא מדובר בעסקאות חייבות במס, ועל כן אין מקום להתיר
31 את ניכוי התשומות, בהתאם להוראת סעיף 41 בחוק מס ערך מוסף.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

התשומות בגין הוצאות הכלליות

- 1
- 2 53. בין הצדדים נטושה מחלוקת בדבר שיעור ניכוי התשומות בגין הוצאות כלליות
- 3 (הנהלה וכלליות) שהיו לאופל בלאנס: האם ניכוי בשיעור של שני שלישי, כפי שטענה
- 4 אופל בלאנס, או בשיעור של 25% בלבד, כפי שקבע המנהל.
- 5
- 6 אקדים ואציין כי לאחר עיון בטענות הצדדים וראיותיהם מצאתי שלא עלה בידי
- 7 אופל בלאנס להוכיח כי עיקר פעילותה היא בעסקאות חייבות במס, ועל כן, יש
- 8 להתיר 25% בלבד מהתשומות, כפי שקבע המנהל.
- 9
- 10 54. כזכור מבחינה תקנה 18 בתקנות בין שימוש בתשומות ל'עסקה חייבת במס' לבין
- 11 שימוש 'שלא לצרכי העסק', הכולל פעולות להשבחת ההחזקות בחברות בנות,
- 12 לקבלת דיבידנדים או רווחי הון, כולן פעולות שאינן בגדר עסקאות לצרכי חוק מס
- 13 ערך מוסף.
- 14 55. אופל בלאנס הדגישה בטיעוניה כי היא אינה 'חברת החזקות', שכן היא אינה
- 15 משקיעה בהון המניות של חברות הבת.
- 16
- 17 הפסיקה עמדה על כך שתקנה 18 בתקנות אינה משתמשת במונח 'חברת החזקות'
- 18 ועל כן המבחן לעיקר הפעילות אינו האם מדובר ב'חברת החזקות', אם לאו.
- 19
- 20 מקורו של המונח באיפיון של 'חברת אם', המחזיקה ב'חברות בת', שמהן היא
- 21 מפיקה דיבידנדים הפטורים ממס. לעניין זה אין רלוונטיות האם רוכשת חברת האם
- 22 מניות של חברות בנות, או האם הונפקו לה המניות, אף אין רלוונטיות לשאלה האם
- 23 השקיעה חברת האם בחברות הבנות באמצעות השקעה בהון המניות או באמצעות
- 24 הלוואות בעלים. כך או כך, מדובר בחברת אם המקבלת (או הזכאית לקבל)
- 25 מהחברות הבנות דיבידנדים שהם הכנסה שאינה חייבת במס, ולפיכך הכנסותיה
- 26 אינן חייבות במס כלל, או שהן הכנסות מעורבות.
- 27
- 28 על כל פנים, סיווגה של חברת אם כ'חברת החזקות' אינו מהווה מבחן להכרעה
- 29 בשאלה האם עיקר פעילותה חייבת במס אם לאו (וראו לעניין זה פרשת סימקו;
- 30 ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה (מיום



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 מנהל מס ער' מוסף גוש דן (מיום 7.4.20); פרשת אלביט).
2
3 אופל בלאנס היא איפוא 'חברת החזקות', בהיותה חברת אם המחזיקה במניות
4 חברות בנות. לא זו בלבד שהיא זכאית לקבל דיבידנד מהחברות הבנות, בפועל היא
5 אכן קיבלה דיבידנדים בשנים הרלוונטיות.
6
7 יחד עם זאת, סיווגה של אופל בלאנס כ'חברת החזקות' אינו מהווה מבחן לעניין
8 קביעת 'עיקר הכנסתה', ואולם ברור כי מטבע הדברים, השירותים הכלליים שבגינן
9 הוצאו ההוצאות, נחוצים לא רק עבור שירותי הניהול שנתנה לחברות הבנות, אלא
10 גם לשם הכנסות מדיבידנדים או מרווחי הון, שאינן בגדר עסקאות חייבות במס.
11
12 56. לעניין הוצאות ההנהלה והכלליות בענייננו, יש לבחון האם עיקר פעילותה של אופל
13 בלאנס, בזיקה לעיסקיהן של חברות הבת, בוצעה לשם הפקת ההכנסות החייבות
14 במס, היינו דמי הניהול, או שמא לשם הפקת הכנסות שאינן חייבות במס (או שאינן
15 בגדר עסקאות לפי חוק מס ערך מוסף): חלוקת דיבידנדים והשבחת שווי המניות.
16
17 57. אופל בלאנס לא הגישה פירוט מדויק של ההוצאות שבהן מדובר. בסיכומיה פירטה
18 את ההוצאות, אשר לטעמה הן הוצאות ישירות של החברות הבנות: הוצאות
19 המנכ"ל (המטפל באופן אישי, על בסיס יומיומי, בפעילות השוטפת של חברות הבת,
20 לרבות אישור עסקאות, פיקוח ובקרה, וזמין לפעילותן באופן שוטף, כל שעות
21 היממה, אף עוסק בפרסום); פונקציית ניהול הכספים, המצויה באופל בלאנס
22 ומשרתת את כלל הקבוצה; פונקציות נוספות כגון דירקטוריון, יועצים משפטיים,
23 מבקר פנים ועוד.
24
25 פורט בסיכומים כי ריכוזן של ההוצאות בידי חברת האם נועד לייעל את ההתנהלות
26 המערכתית מול הספקים, ולמנוע את הצורך בהנפקת 4 חשבוניות. הודגש כי עלויות
27 רואי החשבון, הנהלת החשבונות וחלק מההוצאות המשפטיות משולמות על ידי
28 אופל 2006, ומועמסות על כלל החברות, לרבות על אופל בלאנס, בהתאם לאותו
29 מפתח, והתשומות בגינן מוכרות במלואן.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 58. מעבר לכך שלא הוגש על ידי אופל בלאנס פירוט מדויק של התשומות הכלליות, לא
2 הוגשו גם ראיות כלשהן שיש בהן כדי להוכיח שעיקר פעילותה של אופל בלאנס
3 הייתה בעסקאות חייבות במס.
4
5 אופל בלאנס הפנתה כאמור להכנסות החייבות במס של חברות הבת עצמן, וסביר
6 להניח שאילו אכן היה עיקר פעילותה של אופל בלאנס עצמה בתחום העסקאות
7 החייבות במס, לא הייתה נאלצת להזדקק לפעילות החייבת במס של החברות
8 הבנות.
9
10 59. כפי שציין המנהל, לאופל בלאנס פעילות עם החברות הבנות, אשר בחלקה חייבת
11 במס, בדמות דמי הניהול, ובחלקה אינה חייבת במס, בדמות הדיבידנדים
12 המשולמים לה.
13
14 60. המנהל התרשם במהלך הביקורת שנערכה והדיונים בהשגה, כי עיקר פעילותה של
15 אופל בלאנס אינה חייבת במס, ואופל בלאנס לא הציגה כאמור ראיות שיש בהן כדי
16 להוכיח אחרת.
17
18 כפי שציין המנהל, לא הוצגה הפרדה בספרים בין ההוצאות לצורך הפעילות החייבת
19 במס, לבין הפעילות שאינה חייבת במס, אף לא הוצגו ראיות בדבר היקף התשומות
20 בפעילות החייבת במס לבין התשומות בפעילות שאינה חייבת במס.
21 61. המנהל בחן את יחס ההכנסות בין ההכנסות החייבות במס לבין ההכנסות שאינן
22 חייבות במס, ומצא כי הכנסותיה החייבות במס של אופל בלאנס מדמי ניהול
23 בתקופה הרלוונטית הסתכמו לסך של 4.2 מיליון ₪ בלבד, בעוד שההכנסות שאינן
24 חייבות במס, מדיבידנדים, הסתכמו לסך של 53.4 מיליון ₪, היינו, למעלה מפי 10
25 מההכנסות מדמי ניהול. בהלכה הפסוקה הודגש כי מבחן ההכנסות אינו מבחן
26 בלבדי לבחינת עיקר הכנסה, בעיקר בשל העיוות שהוא עלול לגרום, ואולם מדובר
27 באחד מהמבחנים הרלוונטיים העשויים ללמד על עיקר הפעילות. אופל בלאנס לא
28 הביאה ראיות כלשהן לכך שהתשומות בהפקת הדיבידנדים היו זניחות לעומת
29 התשומות ביחס לדמי הניהול, או שעיקר התשומות הוצאו דווקא לשם ניהול
30 החברות הבנות.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

62. מטבע הדברים ניתנים שירותי הנהלה וכלליות, לא רק ביחס לדמי ניהול, אלא גם ביחס להכנת דוחות כספיים בדבר כלל הפעילות וכלל ההכנסות של אופל בלאנס, לרבות דיוודנדים או הלוואות בעלים, דיווחים לבורסה, וכיוצ"ב. על כל פנים לא הובאה ראיה כלשהי, על ידי מי מנותני השירותים (כגון רו"ח, מנהל חשבונות או עו"ד), לכך שעיקר פעילותם הייתה דווקא בקשר להפקת דמי ניהול של אופל בלאנס מחברות הבת, ולא לעניין דוחותיה או פעילותה של אופל בלאנס שאינה חייבת במס. יפים לענייננו הדברים שנאמרו בפרשת סיסקו (פסקה 14)-

8

"לא עלה בידו להסביר לבית המשפט מדוע את ההשקעה בהשבחת החברות יש לייחס רק לצורך משיכת דמי ניהול ולא לצורך קבלת דיבידנדים. כך, לדוגמה, המערערת נדרשה להכין דוחות כספיים המפרטים את הכנסותיה מדמי ניהול והכנסותיה מדיבידנדים, רווחי הון ומימון. בעבור הכנת דוחות אלו יש להניח כי שילמה לרואה החשבון. כיוון שלא הובאה כל ראיה לכך שרואה החשבון נתן את שירותיו רק בעבור העסקאות החייבות במע"מ, אין לאפשר למערערת לנכות את כלל הוצאותיה עבור שירותים אלו.

17

63. אין מקום להניח שאופל בלאנס הוקמה לשם ניהול החברות הבנות בלבד, אף לא הובאה עדות כזאת. אמנם אין להוציא מכלל אפשרות נסיבות שבהן ניהול חברות בנות יהווה עיקר פעילותה של חברת אם, ואולם לא הובאו ראיות לכך שזהו המקרה בענייננו, ומהראיות שהובאו לא התרשמתי שכך הוא.

22

64. מעדותו של המנכ"ל ניתן ללמוד על כך שאופל בלאנס, באמצעות המנכ"ל, אכן מעניקה לחברות הבנות שירותי ניהול, ואולם קיים בחברות הבנות גם ניהול עצמאי, בדמות מנכ"לים משלהן. לא מדובר אפוא בנסיבות שבהן מבוצע כלל הניהול בידי מנכ"ל אופל בלאנס, כי אם בניהול, לכל הפחות במישור התפעולי, גם באופן עצמאי במישור חברות הבת. למותר לציין כי המנכ"לים של החברות הבנות לא הובאו לעדות, אף לא הוצגו הסכמי ניהול, ובכל מקרה לא הוכח כי שירותי הניהול העצמאי בחברות הבנות הוא כה שולי, כפי שנטען.

29



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 65. לא זו אף זו. גם לשיטתה של אופל בלאנס, מוענקות חלק מפונקציות המטה לחברות
2 הבנות על ידי אחת מחברות הבת, כך שלא מדובר בניהול בלבדי על ידי אופל בלאנס,
3 המצריך מן הסתם תשומות רבות.
4
- 5 66. כפי שציין המנהל בנימוקי ההחלטה, אופל בלאנס אינה מפיקה רווח ממתן שירותי
6 הניהול, אלא היא מחייבת את חברות הבת בהוצאות באופן ייחסי, לא בהתאם
7 למפתח קבוע, לשם הפחתת עלויות, עובדה המתיישבת יותר עם ההנחה שהניהול
8 נעשה בשל מטרתה להשאת רווחים שאינם חייבים במס מהחברות הבנות (וראו גם
9 פרשת סיסקו בפסקה 14).
10
- 11 67. מתצהירו של מנכ"ל אופל בלאנס עולה כי מטרת הקמתה של אופל בלאנס לא הייתה
12 ניהול החברות הבנות, אלא הגדלת היקפי הפעילות שהתנהלה עד אותו מועד
13 באמצעות חברות בנות בלבד, באמצעות גיוסי ההון בבורסה, ובכך להגדיל את
14 הרווחים. בעקבות הקמת אופל בלאנס אכן עלה שווי הקבוצה, כפי שהעיד המנכ"ל,
15 והיקפי הפעילות אכן התרחבו. כפועל יוצא אכן גדלו הרווחים. מטרה זו ותוצאת
16 ההקמה מחזקים את ההתרשמות שעיקר פעילותה של אופל בלאנס אינה חייבת
17 במס.
18
- 19 68. מראיותיה של אופל בלאנס וטיעוניה עולה כי החברות הבנות בלבד הן אלו העוסקות
20 בפעילות של מתן שירותים פיננסיים, והיחידות המחזיקות רישיון למתן שירותים
21 אלו. לא מדובר אפוא בנסיבות שבהן קיימת לחברת האם פעילות עצמאית החייבת
22 במס, בתחום העיסוק של הקבוצה, כגון מתן שירותים פיננסיים ללקוחות.
23
- 24 69. כפי שצינתי קודם לכן, ניסיונה של אופל בלאנס לבחון את עיקר פעילותה על יסוד
25 פעילותן החייבת במס של החברות הבנות, מלמד בבירור על כך שעיקר פעילותה של
26 אופל בלאנס כשלעצמה אינה חייבת במס, ועל כן נאלצה לאמץ את פעילות החברות
27 הבנות. אלא שתקנה 18 בתקנות אינה קובעת אפשרות לבחון את עיקר פעילותה של
28 חברה על יסוד פעילותן של חברות קשורות, ואינה מאפשרת 'הרמת מסך' בין
29 החברות.



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

1 70. לסיכום נקודה זו, לא עלה בידי אופל בלאנס להוכיח כי עיקר פעילותה היא
2 בעסקאות חייבות במס, ולפיכך יש להתיר לה ניכוי תשומות בשיעור 25% בלבד,
3 בהתאם לאמור בתקנה 18(ב) בתקנות מס ערך מוסף.
4

טענת ההסתמכות

6 71. אופל בלאנס טענה להסתמכות על הסכם שומה לשנים קודמות, שבו הוכר ניכוי
7 התשומות הכלליות במלואן, ונשלל ניכוי תשומות בגין רכישת השלד הבורסאי. כמו
8 כן טענה כי קביעתו של המנהל באותן שנים מחייבת גם בענייננו.
9

10 לא מצאתי שיש לקבל את הטענה.

11 72. הלכה היא עמנו כי כל שנה (או תקופת מס) נבחנת כשלעצמה, ואינה יוצרת השתק
12 לגבי השנים הבאות. ממילא לא ניתן להסתמך על הסכמים לשנים קודמות, ועל כן
13 לא אאריך בעניין זה (ראו למשל פסק דינה של כב' השופטת ד' ברק ארז בע"א
14 490/13 פלומין נ' פקיד שומה חיפה (מיום 24.12.2014, והפסיקה המוזכרת שם).
15

16 73. אינני סבורה כי הסכם השומה הוא בגדר קביעה של המנהל בדבר החלק היחסי שלא
17 לצרכי העסק, כאמור בתקנה 18(ב)1 בתקנות, אלא מדובר בהסכמה לעניין השנים
18 שנבדקו בלבד.
19

20 גם אם הייתי סבורה שיש לראות בכך קביעה, קובעת תקנה 18(ב)1 בתקנות כי
21 הקביעה תעמוד בעינה כל עוד לא נקבע אחרת. המנהל אינו מושתק לעד, ורשאי הוא
22 לשנות את קביעתו, ובגדרו של הערעור רשאי העוסק לערער גם על כך.
23

24 74. על כל פנים, ומעבר לדרוש אציין כי במהלך השנים שחלפו השתנו הנסיבות, כמו גם
25 עיקר הפעילות של אופל בלאנס, אשר גם לשיטתה התרחבה מאוד ושינתה את אופיה
26 בעקבות רכישת השלד הבורסאי ורכישת חברות בנות נוספות.
27

28 75. מהסכם השומה שהוצג לשנים הקודמות, ניתן להתרשם כי התרת התשומות
29 הכלליות מקורה בכך שבאותן שנים טרם חולקו דיבידנדים, בוודאי שלא בהיקפים
30 שבהם מדובר בשנים הרלוונטיות. על פי התשקיף שצורף על ידי אופל בלאנס, רק



בית משפט לעניינים מנהליים בבאר שבע לפני כב' השופטת יעל ייטב

ע"מ 21-11-49239 אופל בלאנס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ אשדוד

תיק חיצוני:

- 1 ביום 7.4.2016, סמוך מאוד לעריכת הסכם השומה, רכשה את מלוא הון המניות של
2 שתי חברות פרטיות הפועלות בתחום עיסוקה: מירסני בע"מ ואינווסטנט בע"מ.
3
4 76. סביר להניח כי על רקע זה התרשם המנהל מיחס הכנסות שונה בין הכנסות חייבות
5 במס להכנסות שאינן חייבות במס, וכן ממבנה שאינו בהכרח של 'חברת החזקות'.
6 יחד עם זאת ניתן להתרשם מההסכם כי שיקוליו של המנהל היו ענייניים, ומבוססים
7 על ממצאי הביקורת שנערכה. על כל פנים, באשר לרכישת השלד הבורסאי, הייתה
8 עמדתו של המנהל זהה לזו שהובעה בשנות המס הרלוונטיות.
9
10 77. נוכח האמור בתצהיר מטעם המנהל בדבר הסכם השומה, לא מצאתי שיש מקום
11 לאמץ את הפרוטוקול שערכו נציגיה של אופל בלאנס בדבר הסכמות לגבי השומות
12 העתידיות, שכן ניתן ללמוד מהתצהיר, מהסכם השומה וכן מהפרוטוקול שערך
13 המנהל, כי לא הייתה כל הסכמה בדבר התשומות העתידיות.
14
15 78. לא מצאתי אפוא שיש בהסכם השומה לשנים הקודמות כדי להשפיע על ניכוי
16 התשומות בתקופה הרלוונטית לענייננו.

סיכום

- 17
18 79. אשר על כן אני דוחה את הערעור ומאשרת את השומה.
19 80. אופל בלאנס תשלם למנהל את הוצאותיו, בסכום כולל של 70,000 ₪, וזאת בתוך 30
20 ימים. ככל שהסכום לא ישולם במועד, הוא יישא הפרשי הצמדה וריבית כדין.
21

22 **ניתן לפרסם את פסק הדין.**

23
24 ניתן היום, י"א אב תשפ"ד, 15 אוגוסט 2024, בהעדר הצדדים.
25


יעל ייטב, שופטת