



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 891/08

בפני: כבוד השופט ס' ג'ובראן
כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט נ' הנדל

המערערת: אי.די.אר. איטום ובניה 1992 בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף פתח-תקוה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו
בתיק עש 1113/03 מיום 23.12.2007 שניתן על ידי כבוד
השופט מ' אלטוביה

תאריך הישיבה: כ"ה בטבת התש"ע (11.1.2010)

בשם המערערת: עו"ד דוד קולקר

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט ס' ג'ובראן:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל-אביב-יפו במסגרתו נדחה ערעורה של אי.די.אר. איטום ובניה 1992 בע"מ (להלן: המערערת) על החלטת מנהל מס ערך מוסף בפתח תקווה (להלן: המשיב) לחייב את המערערת בהחזר ניכוי מס תשומות אותו היא ניכתה, משלא הוכיחה כנדרש כי התשומות בגינן נוכה המס ישמשו בעתיד לעסקה חייבת במס.

כללי

2. המערערת הינה חברה שעסקה במועדים הרלוונטיים לערעור בעבודות איטום בענף הבניה. בין היתר, ביצעה המערערת עבודות איטום בפרויקט "חצרות יפו" (להלן:

הפרויקט) בו נבנו מאות יחידות דיור וחנויות. בתוך כך, נכשל הקבלן הראשי בשיווק דירות הפרויקט ונקלע למצוקה כספית שבגינה לא שילם את מלא חובו למערערת עבור עבודתה. עם זאת, חלף חלק מן התמורה לה הייתה זכאית המערערת, ניתנו לה שתי חנויות ושלוש יחידות מגורים. בהמשך לכך, במהלך שנת 1999 רכשה המערערת את הנכסים האמורים מחברת קריסטל לייק אקזקיוטיב פארק אינק ומ- Ammon & Rivka Reality Inc.

3. בביקורת חשבונות שערך המשיב למערערת, נתגלה כי המערערת ניכתה מס תשומות בגין שלוש דירות מגורים אלו. לטענת המערערת, היא הייתה זכאית לנכות מס זה, מאחר שבעת הרכישה היה בדעתה למכור את הדירות מהר ככל האפשר, בשל מצוקת מזומנים בה הייתה שרויה. לפיכך היא סברה, כי היא זכאית לנכות את מס התשומות בגינן, הואיל ואלו עתידות לשמש לצורך עסקה חייבת במס, הינו לצורך עסקת מכר. אולם, משחלף הזמן ולא עלה בידה למכור את הדירות, העמידה אותן להשכרה לצורכי מגורים.

4. המשיב, סבר כי ניכוי מס תשומות בעת רכישת הדירות על ידי המערערת נעשה שלא כדין, מאחר שניכוי מס תשומות לפי סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: החוק) מותר רק כאשר התשומות שימשו לעסקה חייבת במס. אולם הדירות האמורות משמשות בפועל להשכרה לצורכי מגורים, שהינה עסקה הפטורה ממס ערך מוסף (להלן: מע"מ) מכוח סעיף 31(א) לחוק. על כן לשיטתו, לא הייתה המערערת זכאית לנכות מס תשומות בעת רכישת הדירות ולפיכך עליה להשיבו.

על החלטת המשיב ערערה המערערת לבית המשפט המחוזי תל-אביב-יפו.

99 סק דינו של בית המשפט המחוזי

5. בית המשפט המחוזי (כבוד השופט מ' אלטוביה) דחה את הערעור וקבע כי המערערת ניכתה את מס התשומות שלא כדין מאחר שהיא לא עמדה בתנאי סעיף 41 לחוק. בית המשפט קבע כי מכוח סעיף 41 לחוק, עוסק המנכה מס תשומות עליו להראות כי הללו ישמשו לצורך עסקה חייבת במס, וכי קיימת הסתברות גבוהה שהעסקה החייבת עומדת להתבצע ולא די בהנחה ספקולטיבית להתממשותה. בית המשפט קבע כי אומנם המערערת נשאה בנטל השכנוע כי הייתה זקוקה למזומנים בתקופה הנדונה, ויתכן אף כי בשעה שרכשה את הדירות, כוונתה הייתה רכישה לשם מימוש ולא לצורך השכרה, ואילו הקשיים שבמכירת הדירות הם אלו שאילצו אותה

להעמידן לצורכי השכרה. אולם, נקבע כי המערערת לא נשאה בנטל השכנוע, כי במועד רכישת הדירות, התקיימה הסבירות ברמה הנדרשת כי הדירות תשמשנה לצורך עסקה חייבת במס. קביעה זאת בוססה על ממצאים עובדתיים אותם קבע בית המשפט ביחס לנסיבות התרחשות עסקת הברטר:

(א) בית המשפט קבע כי הוכח שיזמי הפרויקט נקלעו למצב בו לא עלה בידם למכור את מרבית הדירות שנבנו, וכי המערערת הייתה מודעת לקשיים בשיווק ומכירת דירות הפרויקט.

(ב) חלפו מספר חודשים בין רכישת הדירה הראשונה על ידי המערערת לרכישת יתר הדירות, כאשר כל אותה תקופה לא הצליחה המערערת למכור את אותה הדירה. בנוגע לשתי הקביעות הללו אמר בית המשפט:

”מנהליה [של המערערת - ט' ג'] היו ערים לכך כי הסיכוי לשווק דירות הוא נמוך כאשר יזמי הפרויקט עצמו אינם מצליחים בכך בשעה שאלו האחרונים לא רק שאמונים על כך יותר מהמערערת שאין זה עיסוקה, אלא ערוכים היו עם מערך שיווק מתאים, שלא סייע בידם למכור הדירות שבפרויקט”.

(ג) בית המשפט קבע כי המערערת לא הציגה תוכנית למכירת הדירות ולא הוצגו כל ראיות חיצוניות שיש בהן להעיד על פעולות שנקטה לשם שיווק ומכירת הדירות.

טענות הצדדים

6. לטענת המערערת שגה בית המשפט המחוזי באופן בו פירש את סעיף 41 לחוק. לדידה, על בית המשפט היה לנקוט בפרשנות גמישה לדרישת הסעיף, ולקבוע כי לצורך ניכוי שומת עסקה עתידית יש להסתפק בסיכוי סביר כי העסקה תצא לפועל ולא כפי שנקבע רף גבוה הדורש קיומה של הסתברות גבוהה.

בנוסף, המערערת משיגה על קביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה לא נקטה בפעולות לשיווק ומכירת הדירות, וכן על הקביעה כי קבלת הדירות למרות קשיי המכירה והשכרתן למגורים בפועל, מעידות על כוונתה לרכוש את הדירות כצרכן סופי. עוד טוענת המערערת, כי היה על בית המשפט לחשוף את התכלית המונחת בבסיס פעולותיה ולהעניק לה משקל ראוי באופן של נקיטת פרשנות תכליתית כמקובל בדיני

המיסים. לטענתה, כוונתה בעת קבלת הדירות הייתה למוכרן בשל הצורך שלה במזומנים, אולם משהדבר לא עלה בידה השכירה אותן באופן זמני למגורים, על מנת לצמצם את נזקיה. בנסיבות אלו, טוענת המערערת, על בית המשפט לייחס משקל לצרכיה העסקיים ולכוונתה למימוש הנכסים באופן מהיר ולא לראות בקבלת הנכסים, בקשיי מכירתם, או בהשכרתם ככאלו המעידים כי ויתרה על כוונתה למוכרם, והינה במעמד של צרכן סופי. כמו כן, טוענת המערערת כי כוונתה זו למכור את הנכסים, מצביעה על קיומו של סיכוי סביר כי דירות אלו ישמשו בעתיד לעסקה חייבת במע"מ וכי די בכך בכדי למלא אחר דרישת סעיף 41 לחוק.

7. מנגד, סומך המשיב ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לשיטתו המנגנון עליו מושתת חוק המע"מ הוא כי הצרכן הסופי הוא הנושא בנטל המס הטמון במוצר או שירות מוגמרים על שלביו השונים. לפיכך, ההוראה הקבועה בסעיף 41 לחוק לפיה עוסק יהיה רשאי לנכות מס תשומות, רק אם הוא השתמש בתשומות בעסקה חייבת במס, היא המונעת ניכוי מס תשומות על ידי הצרכן הסופי, ומתירה ניכוי מע"מ לחוליה בשרשרת המס שאחריה תבוצע עסקה חייבת במע"מ.

על כן, טוען המשיב, על העוסק להראות כי התשומות אשר בגינן ניכה מע"מ שימשו בעסקה חייבת בע"מ. במצב דברים בהם נישום חפץ לנכות מע"מ בגין תשומות אשר ישמשו לעסקה עתידית חייבת במס, סובר המשיב, כי יש לאמץ את המבחן בו נקט בית המשפט המחוזי לפיו יידרש הנישום להראות כי קיימת הסתברות גבוהה שהעסקה החייבת תתבצע בעתיד וכי לא די בהנחה ספקולטיבית, או בכוונת ליבו של הנישום לביצועה של עסקה עתידית חייבת.

בענייננו טוען המשיב, לא נשאה המערערת בנטל השכנוע כי התשומות בגינן ניכתה מע"מ קיימת לגביהן הסתברות גבוהה כי הן תשמשנה לעסקה עתידית חייבת. המשיב מעגן זאת בנסיבות בהן רכשה המערערת את הדירות, כשזו הייתה מודעת לקושי הרב הכרוך בשיווקן ומכירתן. כמו גם, העדרן הן, של תוכנית עסקית למכירת הדירות והן, של ראייה לפעולה ממשית שנקטה המערערת למכירת הדירות. נוסף על כך, הדירות משמשות בפועל לעסקה פטורה ממע"מ, שכן הן מושכרות לצורכי מגורים ומכוחו של סעיף 31(1) לחוק, השכרה לצורכי מגורים, הינה עסקה הפטורה ממע"מ. אשר על כן, סובר המשיב ניכוי מס התשומות על ידי המערערת היה שלא כדין.

8. מס ערך מוסף הינו מס המוטל על הערך המוסף של יחידה עסקית, מס זה מושגת על העיקרון שכל יצרן מחויב במס על הערך המוסף אותו הוא תרם למוצר. המס מוטל על ערך המכירות בכל שלבי היצור. כאשר בהתקיימם של תנאים הקבועים בחוק, יהיה זכאי הקונה בשלב הבא לנכות את המס שהתחייבו בו קניותיו, מן המס שיתחייבו בו מכירותיו. שיטה זאת של חיוב וניכוי המס בשרשרת הייצור מביאה לתוצאה שנטל המס, מוטל על כתפי הצרכן הסופי שאינו יכול עוד לנכות את המס (א) נמדר מס ערך מוסף כרך א' 37-39 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: נמדר).

9. סעיף 38(א) לחוק קובע את התנאים אשר בהתקיימם יהיה זכאי עוסק לנכות את המס בגין התשומות שרכש: הזכאי לניכוי הינו עוסק, המס המותר לניכוי הינו "מס תשומות" והמס נכלל ב"חשבונית מס" שהוצאה לעוסק כדין. סעיף 1 לחוק מגדיר מהו "מס תשומות":

הגדרות 1. "מס תשומות" - מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו;

לצד ההיתר לניכוי מס תשומות, קובע סעיף 41 סייג:

התשומות ששימשו לעסקה פטורה 41. אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס.

מהסעיף עולה כי ניתן לנכות מס רק על תשומות שישמשו לצורך עסקה החייבת במע"מ. הרציונאל העומד בבסיס סעיף זה, הוא כי יש מקום למתן היתר לניכוי על תשומות אך ורק אם בסופו של יום יגולגל המס שנוכה הלאה אל הקונה. אולם, כאשר התשומות ישמשו לעסקה פטורה ממע"מ הרי שיש לראות בעוסק עצמו כצרכן הסופי, והוא לא יוכל לנכות את מס התשומות ששילם (ראו: ע"א 364/81 מנהל אגף מכס והבלו נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ, פ"ד לז(2) 744, 754(1983); ע"א 358/87 מנהל מס ערך מוסף נ' עאקלה, פ"ד מג(4) 534, 550(1989); נמדר, עמ' 847) שאם לא כן, הרי שלא יגבה מס בגין כל העסקאות החייבות שנתבצעו באותן התשומות.

תחולת סעיף 41 לחוק על עסקאות עתידיות חייבות.

10. כאמור, בסעיף 41 מגולם העיקרון לפיו יותר ניכוי מס רק על תשומות אשר ישמשו לצורך עסקה חייבת. כבר עמד בית משפט זה על כך כי מהותו של מס התשומות הינו מס הצופה פני עתיד (125/83 דנות, חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו פ"ד מא(1) 268, 273 (1987), (להלן: פרשת דנות) במסגרת זאת אנו נדרשים בענייננו לשאלה, באילו תנאים יש להתיר את ניכוי מס התשומות בגין תשומות אשר נרכשו על-ידי עוסק, אולם, אינן משמשות עם רכישתן לצורך עסקה חייבת במע"מ, אלא הן עשויות בעתיד לשמש בעסקה כזו. ועל כן עולה השאלה, איזו רמת הסתברות יש לדרוש מן העוסק בעת רכישת התשומות כי הן תשמשנה בעתיד לצורך עסקה חייבת במס? בין המערער למשיב נתגלעה מחלוקת ביחס לרמת ההסתברות הנדרשת לקיומה של העסקה המערערת, אוחזת בדעה כי די לעוסק להוכיח סיכוי סביר להתקיימותה של העסקה החייבת. מנגד, המשיב סבור כי על העוסק להוכיח קיומה של הסתברות גבוהה או סיכוי טוב לביצוע עסקה חייבת.

11. בבחינת המענה שניתן לסוגיה זו בספרות ובערכאות הדיוניות ניתן למצוא כי ננקטו שני מבחנים עיקריים: האחד, "הסתברות גבוהה או סיכוי טוב" (ע"ש (י-ם) 758/95 דניאל משרדים בתלפיות נ' מנהל מע"מ (לא פורסם, 23.12.1996); (ת.א. 1074/01 צביון בע"מ ושות' נ' מע"מ גוש דן, (לא פורסם, 4.11.2007); השני, "סיכוי סביר" או "צפייה סבירה" (ע"ש (חיפה) 285/92 אלוני עופר בע"מ נ' מנהל מע"מ, מסים ט(6) עמ' ה-21 (דצמבר 1995); (ע"ש (נצרת) 1017/97 סוזן לוי השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ, פע"מ ז 134 (2000); נמדר אף הוא מצדד במבחן ה"סיכוי הסביר", ראו: נמדר, עמ' 855). לאחרונה נדרש בית משפט זה לסוגיה זו בע"א 1651/08 צביון נ' ממונה מע"מ גוש דן, (טרם פורסם, 4.5.2010) (להלן: עניין צביון) וכך קבע:

"יכול שהמבחן הראוי למתן ניכוי בגין תשומות
העשויות לשמש בעסקה עתידית הוא המבחן אשר החיל
בית המשפט קמא, והוא קיומה של הסתברות גבוהה
להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס".

13. למעשה, המבחנים השונים משקפים נקודות איזון שונות בין האינטרסים והתכליות העומדות בבסיס החוק בכלל וסעיף 41 לחוק בפרט. התכלית העיקרית העומדת בבסיס חקיקת המס הינה הבטחת הכנסה לאוצר הרשות הציבורית (א' ברק, פרשנות דיני המיסים, משפטים כ"ח 425, 434 (1997)). לצידה, סעיף 41 מגלם את אחד מהעקרונות המרכזיים בחוק מס ערך מוסף והוא עקרון ההקבלה, לפיו יותר ניכוי

מס רק על תשומות שימשו בעסקה חייבת במע"מ (ע"א 507/02 ממונה אזורי מס ערך מוסף חיפה נ' אבי צמיגים בע"מ פ"ד נח(3) 820, 817 (2004); ע"א 4566/06 ט.ד. יהלומים (ישראל) בע"מ נ' מדינת ישראל, מנהל מע"מ גוש דן, פסקה 5 לפסק הדין (לא פורסם, 21.2.2008); פרשת צביון, פסקה 11 לפסק הדין). וכבר עמדתי בראשית דברי על כך שעקרון זה הינו חיונו למימוש מנגנון החיוב של חוק זה, באופן של מיסוי וניכוי עד לחוליה האחרונה בשרשרת שהיא הצרכן הסופי אשר נושא בפועל במלוא נטל המס. לצד יסודות אלו מצוי עקרון "הגבייה העצמית של המס" לפיו החוק יוצר מנגנון גביה פשוט ויעיל המנוהל על ידי היצרן, באמצעות מערכת של חיובים וניכויים השלובים זה בזה, עד לצרכן הסופי הנושא בנטל המס על שלביו השונים. (פרשת צביון, פסקה 11 לפסק הדין; נמדר, עמ' 41).

14. אל מול העקרונות הללו המשקפים את האינטרס הציבורי בגביית מס יעילה ואפקטיבית, ניצבים האינטרסים הכלכליים של העוסק. ככל שהרף ההסתברותי שיידרש מעוסק יהיה גבוה יותר, גדל הסיכוי לגביית מס מעוסק שאינו חייב בו, ואף אם הוא יושב לו למפרע, הרי שעלולות להיפגע הן הנזילות הכספית של העוסק והן הפירות שעשוי היה הכסף להניב. כמו כן, דרישת רף ההסתברותי גבוה עלולה אף לפגוע בתמרוץ עסקים בהקמה שכן לגביהם שיקולים אלו מקבלים משנה תוקף שעה שמרבית עסקותיהם החייבות הינן עתידיות.

15. במקרה העומד בפנינו איננו נדרשים להכריע בשאלה מהו המבחן ההסתברותי הראוי לבחינת התממשותה של עסקה חייבת במס לפי סעיף 41, שכן כפי שאעמוד על כך בהמשך המערערת אינה עומדת אף במבחן ההסתברותי של "סיכוי סביר" לו היא טוענת. עם זאת, אוסיף כי להשקפתי, לאור תכליתו של חוק זה ועקרון ההקבלה העומד בבסיסו, יחד עם מתן משקל לשיקולים של גבייה יעילה, אל מול האינטרסים הכלכליים של העוסק, המבחן המבטא את נקודת האיזון הראויה, הינו המבחן הדורש רף הסתברותי גבוה. דהיינו, עוסק המבקש לנכות מס בגין תשומות אשר ישמשו בעסקה עתידית חייבת, עליו להראות כי קיימת הסתברות גבוהה לקיומה של העסקה.

במסגרת מבחן ההסתברות הגבוהה על העוסק להראות כי קיומה של העסקה אינה בגדר ספקולציה בלבד, ואף אינה בגדר כוונת הלב או רעיון היולי. אלא, עליו להראות אינדיקציות ברורות לכך שהעסקה עתידה להתרחש בפועל. בין האינדיקציות אשר בכוחן ללמדנו על ההסתברות להתממשותה של העסקה ניתן למנות בין היתר: קיומה של תוכנית עסקית סבירה לביצוע העסקה החייבת, אך אין די בתוכנית ערטילאית בלבד, אלא כזו שיש לה עיגונים באופיו ומהותו של העסק; בחינת מכלול

נסיבותיו של העוסק והעסקה: טיב התשומות, מצב השוק, תחום עיסוקו של העוסק, בקיאותו בתחום העסקה העתידית החייבת ואופן התנהלותו הכלכלית, כמו גם בחינת ההתקדמות בפועל לקראת ביצועה של העסקה החייבת (לפירוט בדבר מבחני המשנה האפשריים לבחינת התממשותה של עסקה עתידית ראו: פרשת צביון, פסקה 19 לפסק הדין). אכן, העדפה של מבחן הדורש הסתברות גבוהה לקיומה של העסקה, עלולה להגדיל את מספר המקרים בהם לא נוכח מס תשומות ובסופו של יום התשומות שמשו לעסקה חייבת. למצב דברים זה כבר נתן בית משפט זה את דעתו וקבע:

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

מן הכלל את הפרט

17. המערערת קיבלה יחידות דיור חלף חלק משכר עבודתה. לטענתה, בשעה שרכשה את הדירות מידי קבלן הפרויקט, כוונתה הייתה כי דירות אלו ישמשו לצורך עסקה חייבת, היינו, לצורך עסקת מכר. על כן, סברה כי היא זכאית לנכות בגינן מס תשומות. בפועל, דירות אלו לא שימשו לצורך עסקת מכר, שכן לא עלה בידי המערערת למוכרן. כאמור, אין די בכוונת ליבו של העוסק כי התשומות אשר בגינן ניכה מס תשומות, ישמשו לצורך עסקה חייבת, אלא עליו להראות אינדיקציות כי הללו עתידות לשמש בפועל לצורך עסקה חייבת.

18. לדעתי, בנסיבות המקרה שלפנינו לא עלה בידי המערערת להוכיח כי בעת רכישת הדירות התקיימה ההסתברות אף ברמה של סיכוי סביר כי התשומות תשמשה לצורך עסקת מכר. זאת לאור קביעותיו השונות של בית המשפט המחוזי ביחס לנסיבות רכישת הנכסים הנדונים. אומנם, המערערת משיגה על קביעות אלו. אולם, הלכה ידועה ומושרשת היא, כי ערכאת הערעור לא תתערב בממצאי עובדה ומהימנות של הערכאה הדיונית אלא במקרים חריגים, בהם נפל פגם חמור היורד לשורשו של עניין, או שהממצאים אינם מבוססים דיים (ע”א CHECK POINT SOFTWARE 2850/08 TECHNOLOGIES LTD נ’ בוגנר, פסקה י”ט לפסק הדין, (טרם פורסם, 5.7.2010) ראו

גם: (ע"א 3601/96 בראשי נ' עזבון המנוח זלמן בראשי, פ"ד נב(2) 582, 594 (1998); ע"א 1564/06 בן זאב נ' בן עמי (טרם פורסם, 24.2.2008)). בבחינת הממצאים והעובדות שנקבעו בבית המשפט המחוזי, עולה כי הם מושתתים ומעוגנים בחומר הראיות ולא מצאתי כל פגם המצדיק את התערבותנו.

כאמור, בחינת נסיבות רכישת הדירות מלמדת כי בעת רכישתן לא התקיים לכל הפחות סיכוי סביר, הרף לו טוענת המערערת, כי הדירות תשמנה לצורך עסקה חייבת במס, היינו מכר. מבין הנסיבות המצביעות על כך ניתן למנות ראשית, את הקביעה לפיה מנהל המערערת היה מודע בשעת רכישת הדירות לקשיים הגדולים הכרוכים בשיווקן ובמכירתן של דירות הפרויקט. שנית, לאחר שרכשה המערערת דירה אחת ולא עלה בידה למוכרה, הוסיפה זו ורכשה שתי דירות נוספות. על כך אמר בית המשפט המחוזי: "בשלב זה היה ברור למערערת כי לא ניתן למכור הדירות על נקלה, אם בכלל". שלישית, למערערת לא הייתה כל תוכנית ברורה למכירת הדירות, והיא אף לא הציגה ראיות חיצוניות אשר יעידו על מאמצי שיווק ומכירה של הדירות. נסיבות אלו מקבלות משנה תוקף לאור העובדה שמכירת נדל"ן אינה בתחום מומחיותה של המערערת, ולאור העובדה כי יזמי הפרויקט עצמו, שהיו ערוכים עם מערך שיווק ואמונים על תחום זה כשלו במכירת דירות הפרויקט, ולמרות כל זאת, לא הציגה המערערת ראיות המעידות כי היא התקשרה עם גורמים מקצועיים לשם קידום מכירת הדירות. אומנם, המערערת טוענת כי אין לראות בנסיבות הללו כמעידות על כך שוויתרה על כוונתה לממש את הנכסים, אולם כבר נקבע בפרשת צביון כי נקודת המבט הראויה לבחינת סיכוי התממשותה של העסקה הינה נקודת מבט אובייקטיבית, דהיינו, "על המבחן להתמקד בסיכויי יציאתה של העסקה העתידית אל הפועל ולא בכוונותיו או הערכותיו של העוסק" (שם, פסקה 14 לפסק הדין). מכל אלו עולה, כי בעת רכישת הדירות לא התקיים לכל הפחות, סיכוי סביר כי דירות אלו עתידות להימכר ומשכך לשמש לצורך עסקה חייבת במס.

19. אוסיף ואומר, כי בפועל שימשו הדירות אשר בגינן ניכתה המערערת מס תשומות להשכרה לצורך מגורים, השכרה זאת מכוח סעיף 31(1) לחוק הינה עסקה הפטורה ממע"מ. כפי שדנו לעיל, מכוח סעיף 41 לחוק לא ניתן לנכות מס תשומות, אלא בגין תשומות שישמשו לעסקה חייבת. בעניינו, המערערת ניכתה מס תשומות, אך הדירות אינן משמשות בפועל לעסקה חייבת, כי אם לצורך עסקה הפטורה ממס. כך שהמערערת נהנית משני העולמות, הן מניכוי מס התשומות, והן מפטור מתשלום מע"מ בגין השכרת הנכסים האמורים. אף לגישתו המקלה של המלומד פרופ' נמדר, מצב בו נישום משתמש בתשומות לעסקה פטורה ממע"מ, אין להתיר לו את ניכוי המס בטענה

כי הן ישמשו בעתיד לעסקה חייבת. שכן, אין לתת תוקף לכוונת הלב, בשעה שבפועל העוסק משתמש בתשומות לצורך עסקה פטורה ממס (נמדר, עמ' 855).

סוף דבר

14. מן הטעמים שבוארו לעיל הייתי מציע לחברי לדחות את הערעור ולהותיר את פסק דינו של בית המשפט המחוזי על כנו.

המערערת תשלם למשיב שכר טרחת עו"ד בסכום של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט נ' הנדל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ס' ג'ובראן.

ניתן היום, ב' באב התש"ע (13.7.2010).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט