



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6364/12

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור  
כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט א' שהם

המערערת: סימקו אחזקות בע"מ

נגד

המשיב: מנהל מע"מ חיפה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי חיפה בתיק  
ע"מ 37158-11-09 שניתן ביום 12.06.2012 על ידי כבוד ס'  
הנשיאה, השופטת ש' וסרקרוג

תאריך הישיבה: ח' באדר ב התשע"ד (10.03.2014)

בשם המערערת: עו"ד רועי פלר, עו"ד זיו אור ועו"ד טלי ירון-אלדר  
בשם המשיב: עו"ד טליה נעים

### פסק-דין

השופט י' עמית:

ענייניו של ערעור זה בניכוי תשומות בגין הוצאות כלליות שנטען כי שימשו  
בעסקאות חייבות במס ובעסקאות שאינן חייבות במס.

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (כב' השופטת ש' וסרקרוג,  
סגנית נשיאה), מיום 12.6.2012 בתיק ע"מ 37158-11-09, בגדרו נדחה ערעור  
המערערת על קביעת המשיב כי עיקר פעילותה בשנים 2004-2008 אינה חייבת במס  
ערך מוסף ולכן היא רשאית לנכות רק רבע מהתשומות.

העובדות הצריכות לעניין ופסק דינו של בית משפט קמא

1. המערערת הוקמה בשנת 1998. מר משה קורקוס (להלן: קורקוס) ואשתו הגב'  
סימון קורקוס הינם הבעלים של המערערת ומנהליה. המערערת דיווחה בדוחותיה  
הכספיים כי היא עוסקת בשלוש סוגי פעילויות: חברת אחזקות המשקיעה בחברות  
שונות לשם הפקת רווחים; מתן שירותי ניהול; וניהול משק זיתים.

המערערת החזיקה לבדה וביחד עם חברת גדות מסופים לכימיקלים (1985) בע"מ (להלן: גדות) בשבע חברות קשורות בתקופה נשוא הערעור אשר הניבו לה הכנסות מדיבידנד בסך של כ-16 מליון ₪. תיק ניירות הערך של המערערת עלה משווי שוק של 1,144,678 ₪ בשנת 2005 לשווי של 13,214,228 ₪ בשנת 2008. בנוסף, המערערת החזיקה בשותפות יחד עם גדות בשתי חברות בנות בתחום הספנות (כל אחת מהשותפות החזיקה ב-50% מהמניות בחברות), בהן שימש קורקוס בתפקידים ניהוליים שונים (כדירקטור, מנכ"ל ויו"ר מועצת המנהלים). המערערת קיבלה משתי חברות אלו דמי ניהול שהסתכמו בסך של כ-7.5 מליון ₪ בתקופה הנדונה, ועל הכנסה זו שילמה המערערת מס ערך מוסף (להלן: החס או מע"מ) בסכום העולה על מליון ₪.

במהלך השנים 2004-2008 המערערת ניכתה תשומות בגין הוצאות כלליות על מגוון פעולותיה. הוצאות אלו כללו: משכורות, הוצאות נסיעות, שירותים מקצועיים, הוצאות משרדיות, ספרות מקצועית, ביטוחים, קנסות וכדומה. המערערת תבעה להכיר בתשומות בסך 106,421 ₪ בגין תקופת השומה, ואילו המשיב התיר לה לנכות סך של 26,606 ₪ בלבד, בהתאם לתקנה 18(ב)(3) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: התקנות).

השגת המערערת על שומות אלו נדחתה ועל כך נסב ערעורה של המערערת בבית משפט קמא.

[במאמר מוסגר: תשומות ששימשו למשק הזיתים אותו ניהלה המערערת, הוכרו בניכוי ולפיכך אינם חלק מנושאי הערעור].

2. בית משפט קמא קבע בפסק דינו כי עיקר פעולתה העסקית של המערערת אינה מתן שירותי ניהול אלא פעילותה כחברת אחזקות המשקיעה בחברות שונות לצורך הפקת רווחי הון ומשיכת דיבידנדים. רכישת החברות נעשתה לשם הפקת רווחים ולא דווקא לצורך מתן שירותי ניהול וקבלת דמי ניהול תמורתם, וכפי שהודה קורקוס בעדותו, כדי ליתן שירותי ניהול לחברות אין צורך לרוכשן.

עוד קבע בית המשפט כי הוכח שהתשומות שניכתה המערערת הן תשומות מעורבות ששימשו אותה הן בפעילותה החייבת במס (מתן שירותי ניהול) והן בפעילותה שאינה חייבת במס (רכישת חברות והשבחתן). המערערת, שבחרה לנהל את פנקסיה במאוחד, לא הרימה את הנטל לייחס הוצאות ספציפיות לפעילות החייבת במס,

ומשכך, רשאי היה המשיב לאשר למערערת לנכות רק רבע מהתשומות שדרשה בהתאם לתקנה 18(ב)(3) לתקנות.

#### תמצית טענות הצדדים

3. הטענה המרכזית של המערערת היא כי הוצאות כלליות מותרות לניכוי אלא אם הוכח שהן שימשו להכנסה שאינה חייבת במע"מ. בסוגיה זו טוענת המערערת, כי על המשיב הנטל להוכיח כי התשומות שימשו לעסקאות שאינן חייבות במס, ומשלא עמד המשיב בנטל יש להכיר במלוא התשומות שתבעה, ולחילופין, בשני שליש מסכום התשומות בהתאם לתקנה 18(ב)(2) לתקנות.

לשיטת המערערת, פעילותה העיקרית היא ניהול חברות, כאשר היא בוחרת להשקיע רק בחברות בהן היא סבורה שיש לה ערך מוסף בניהולן. המערערת מציינת כי אין ללמוד על אופי פעילותה ממספר עסקאות אקראי כושלות שביצעה, או שעמדה לבצע, ושכסופו של יום לא הבשילו לכדי מתן שירותי ניהול (המדובר בשלוש חברות בשם פרפקט ליס, KWA, ו-ג'ויה קוסט).

המערערת משיגה על קביעת בית משפט קמא כי יש להיעזר במבחן ההכנסה לקביעת עיקר השימוש בתשומות. לשיטתה, יש לבחון את טיב ההוצאה ולמה שימשה, כאשר הכנסה גבוהה יכולה לנבוע גם מהשקעה רווחית פסיבית שלא נדרשו תשומות עבורה. בהקשר זה מציינת המערערת, כי אין הלימה בין עליית הרווחים בתיק ניירות ערך להשקעה בתשומות, וזו נשארה יציבה לאורך התקופה. המערערת מדגישה כי כל או רוב התשומות שהוציאה שימשו ליצירת הכנסה ממתן שירותי ניהול וכי לא סביר שהיא ביצעה עסקאות חייבות במע"מ בסך של כ-7.5 מליון ₪ תוך שימוש בתשומות זעומות בסך של כ-25,000 ₪ בלבד.

4. המשיב סומך ידיו על הכרעתו של בית המשפט המחוזי, ומדגיש כי טענותיה של המערערת מופנות כנגד ממצאים שבעובדה, ומשכך אין מקום להתערבותו של בית משפט זה. לטענת המשיב, על המערערת, כמי שמבקשת את הניכוי, הנטל להוכיח שעיקר השימוש בתשומות הוא לצורך עסקאות חייבות במס.

לטענת המשיב, פעילותה העיקרית של המערערת הינה פעילותה המוצהרת, וכשמה כן הוא – חברת אחזקות, הרוכשת חברות לצורך הפקת רווחים, פעילות שאינה חייבת במע"מ. הכנסותיה של המערערת משקפות במקרה דנן את עיקר פעילותה,

ולפיכך, הותר לה לנכות רבע מכלל התשומות. המערערת לא הביאה כל ראיה לשימוש בתשומות הבלתי מסוימות כך שלא ניתן היה לקבוע איזה חלק מהתשומות שימש לעסקאות חייבות, וליישם את מבחן טיב ההוצאה שהוצע על ידי המערערת. עוד נטען, כי קביעת עיקר השימוש בהתאם למבחן פילוח ההכנסות או המחזור העסקי הינו פשוט ליישום, מבוסס בספרות ויושם בפסיקה. חלק מהתשומות שניכויין נתבקש, שימשו במלואן לעסקאות שאינן חייבות במע"מ, ומשכך המערערת לא הייתה רשאית לנכותן אף באופן חלקי, ואילו המשיב לפנים משורת הדין, התיר ניכוי חלקי בשיעור 25%.

ניכוי תשומות – כללי

5. סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף (להלן: החוק) קובע כי על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מע"מ. עסקה מוגדרת בסעיף 1 כדלקמן:

“עסקה” - כל אחת מאלה:  
 (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;  
 (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;

נכס מוגדר כטובין או מקרקעין, והגדרת טובין ממעטת בפירוש ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם, כך שעסקאות בניירות ערך אינן חייבות במע"מ. מטעם זה, לא ניתן לנכות תשומות ששימשו בעסקאות בניירות ערך, לאור סעיף 41 לחוק הקובע כי “אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס” (ראו גם, ע”א 125/83 דנות, חברה להשקעות בע”מ נ’ מנהל המכס והבלו, פ”ד מא(1) 268, 272 (1987) (להלן: עניין דנות)). סעיף 41 לחוק מבטא את עיקרון ההקבלה, עיקרון מרכזי בחוק מס ערך מוסף, לפיו זכות העוסק לנכות מס תשומות מותנית בחובה לשלם מס ערך מוסף. כשהעסקה אינה חייבת במס, אזי העוסק בעצמו נחשב כצרכן הסופי והוא לא רשאי לנכות את מס התשומות ששילם (ע”א 1651/08 צביון בע”מ נ’ ממונה מע”מ גוש דן, פסקאות 11-12 (4.5.2010) (להלן: עניין צביון); אהרן נמדר מס ערך מוסף 625-640 (מהדורה חמישית, 2013) (להלן: נמדר)).

על נטל ההוכחה

6. ככלל, בערעורי מע”מ בדבר ניכוי תשומות, על העוסק המבקש לנכות את המס רובץ נטל השכנוע בדבר זכאותו לניכוי (ע”א 401/82 מדינת ישראל, אגף המכס והבלו,

רחובות נ' אלפחל, פ"ד לט(2) 550, 547 (1985); רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"מ מו(5) 101, פסקאות 16-20 (1992) (להלן: עניין ארד); ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493, פסקאות 4-7 (1999) (להלן: עניין סלע); רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891, פסקאות 26 (2003) (להלן: עניין כ.ו.ע.); רע"א 1965/05 מורד נ' מנהל מס ערך מוסף, פסקה 3 (29.3.2005) (להלן: עניין מורד); נמדר, בעמ' 983, 986).

הטלת נטל השכנוע על העוסק מקורה בשיקולים שונים וביניהם: היתרון הראייתי שיש לנישום בנוגע לעובדות הנוגעות לעסקיו, להכנסותיו ולהוצאותיו; ערעור מע"מ הוא כתובענה הבאה לפני ערכאה ראשונה שבה המערער נחשב כתובע ועליו מוטל נטל השכנוע להוכחת ערעורו בהיותו "המוציא מחברו" (וראו תקנה 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976, אם כי התקנה פורשה כמתייחסת לנטל הבאת הראיות, עניין כ.ו.ע. עמ' 899); הדבר נכון במיוחד לגבי עוסק המבקש לנכות מס תשומות כמי שמבקש לשנות את ה"סטאטוס קוו" ולכן רואים אותו כמוציא מחברו (והשוו דן ביין "נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני המסים (הרהורים בעקבות פסק-הדין של בית-המשפט העליון בעניין ע"א 1436/90 ארד נ' מנהל מע"מ)" משפט וממשל ג 277, 287-288 (תשנ"ה)) (להלן: ביין); חזקה כי רשויות המס, המפעילות את סמכויותיהן הסטטוטוריות, פעלו כדין, ולפיכך על העוסק הטוען לפגם בפעולת הרשות, הנטל להוכיח כי פעולותיה היו שלא כדין. חזקה זו הינה ביטוי ל"חזקת התקינות" המוכרת במשפט המנהלי (עניין ארד, פסקאות 12, 17; עניין סלע, בעמ' 504; עניין מורד, שם; ע"א 8673/06 אורו ישראל (2000) אחזקות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, גוש דן, פסקה 11 (8.7.2008). על ההנמקות השונות ולביקורת עליהן ועל הלכת ארד בפרט, ראו ביין; לביקורת נוספת על הפסיקה בנושא זה ראו שולמית שיפר "על הראיות בשומת מע"מ (הערות בעקבות רע"א 1436/90, גיורא ארד נ' מנהל המכס והמע"מ)" מיסים ז(1) 55 (1993)).

לצד נטל השכנוע, שנותר קבוע לאורך המשפט, מוטל על פי רוב גם נטל הבאת הראיות. בערעורי מע"מ נקבע הסדר ספציפי לעניין נטל הבאת הראיות שחל בחלק מהמקרים (לאבחנה בין המונחים נטל השכנוע, נטל הבאת הראיות ונטל ההוכחה ראו עניין כ.ו.ע., פסקאות 7-8; אליהו הרנון דיני ראיות חלק ראשון 189-193 (1987)).

7. סעיף 41 בנוסחו דהיום, לאחר תיקון מספר 3 לחוק משנת 1979, קובע כאמור כי "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס". טרם התיקון

קבע הסעיף כי "אין לנכות מס על תשומות ששימשו בעסקה הפטורה ממס". התיקון לחוק פורש על ידי בתי המשפט כמעביר את נטל ההוכחה למבקש הניכוי להוכיח כי התשומות שימשו לעסקה חייבת במס (ראו עניין צביון, בפסקה 8; עניין בית אסיה, בפסקה 4; ע"ש 459/81 (מחוזי ת"א) קורקס נ' מנהל מס ערך מוסף (24.1.1983); ע"ש (מחוזי ת"א) ליאורה אבני חן בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, מס ערך מוסף - פסיקה ב' 542, 540 (יוסף שפט, עורך) (להלן: שפט) (9.7.1985); ע"ש (מחוזי חי') 652/85 סניצקי נ' מנהל המכס והמע"מ שפט 785 (16.7.1986); וכן ראו ע"ש (מחוזי ת"א) 1014/93 חברת ענת לב בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ, פסקה 12 (22.6.1998) (להלן: עניין ענת לב); ע"ש (מחוזי חי') 285/92 אלוני עופר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסקה 11 (19.9.1995); נמדר, בעמ' 635-638; והשוו לעניין מס הכנסה ע"א 6726/05 הידרולה בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (5.6.2008) שם נקבע כי חובת ההוכחה משתרעת הן על עצם ההוצאה והן על המטרה שלשמה הוצאה).

8. בעניינים הנוגעים לשאלות פנקסיות, כאשר העוסק ניהל פנקסים כדין שלא נפסלו, או כאשר קיימת מחלוקת האם השאלה פנקסית, נטל הבאת הראיות הוא על המנהל לאור החריג הקבוע בסעיף 83(ד) לחוק הקובע כי "חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין". אך כאשר המחלוקת היא לבר-פנקסית, העוסק הוא שנושא בנטל השכנוע ובנטל הבאת הראיות (ראו עניין כ.ו.ע ועניין מורד, שם). אודות האבחנה בין שאלה פנקסית לשאלה לבר-פנקסית נאמר בעניין סלע:

"במה דברים אמורים? פנקסי החשבונות כוללים נתונים הנוגעים לסוג העיסקה, להיקף ההכנסות וההוצאות, לזהות הצדדים לעיסקה ועוד כיוצא באלה נתונים רלוונטיים לפעילות העסקית. מידע זה, מעצם טיבו, יהיה מידע עובדתי הנוגע לנתונים הקשורים למהלך עסקיו של הנישום. ניתן לקבוע כי כאשר יש במידע הרשום בפנקסים על פניו כדי לתמוך בטענות הנישום, יעבור נטל הבאת הראיות למנהל המע"מ.

שאלות הקשורות בבדיקת נתונים שאינם כלולים בפנקסי החשבונות הן השאלות המכונות "לבר-פנקסיות", ולצורך בירורן לא חל החריג המקל על הנישום הקבוע בהוראת סעיף 83(ד) לחוק.

לכן, בבואנו ליישם את ההלכות שיצאו מלפני בית-משפט זה בכל הנוגע לנטל ההוכחה, כאשר לנישום פנקסים שנוהלו "כדין", עלינו לבחון אם יש בפנקסים כדי לתת מענה לכאורי לשאלה העובדתית השנויה במחלוקת אם לאו" (פסקה 7, הדגשות הוספו-י"ע).

9. במקרה דנא, קבע בית משפט קמא כי אין מדובר בשאלה פנקסית, מאחר שמדובר ב'הוצאות כלליות' ומערכת הפנקסים היא מערכת אחת לכלל פעילויות החברה. ואכן, המחלוקת דכאן אינה נסבה על עצם רישום ההוצאות הכלליות בפנקסים ונכונותן של ההוצאות, אלא האם השתמשה המערערת בתשומות הכלליות רק לעסקאות החייבות במס או שמא גם "לכל שימוש אחר" כקבוע בתקנה 18. התשובה לשאלת השימוש בפועל בתשומות איננה נמצאת בפנקסי המערערת. מכאן שהשאלה שבמחלוקת הינה לבר פנקסית, כך שלא חל החריג בסעיף 83(ד) והנטל הוא על המערערת לכל אורך הדרך (וראו רע"א 8673/06 אורו ישראל (2000) אחזקות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פסקה 4 (29.3.2005); ע"א 8673/06 אורו ישראל (2000) אחזקות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, גוש דן, פסקה 11 (8.7.2008)).

על רקע מסקנה זו, אבחן האם הרימה המערערת את הנטל המוטל עליה בערעור

זה.

ניכוי תשומות מעורבות

10. כאשר נישום עוסק הן בעסקאות חייבות מע"מ הן בעסקאות שאינן חייבות, יש לבחון אם ניתן לבודד תשומה מסוימת וליחסה לפעילות ספציפית, וככל שניתן לייחסה לעסקאות שאינן חייבות במע"מ, אין להתיר את ניכוייה. אך כאשר לא ניתן לעשות כן, והתשומות משמשות במעורב לשני סוגי העסקאות, תחול תקנה 18 שזו לשונה:

תשומות לעסק לצרכים אחרים

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

(ב) היה בשימוש שלא לצרכי עסק, שימוש בלתי מסויים ינהגו לפי הכללים כדלהלן –  
(1) קבע המנהל את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי עסק, יראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה, כל עוד לא נקבע אחרת;

(2) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממס התשומות;  
 (3) לא קבע המנהל את החלק היחסי ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות.

סעיף (א) לתקנה 18 קובע שניתן לנכות את התשומות בשיעור יחסי, כיחס השימוש בין עסקאות שלגביהן מס התשומות מותר בניכוי לבין כלל השימוש בתשומות לצרכים אחרים. ניתן לנקוט בדרך זו של ניכוי יחסי רק כאשר השימוש הוא "מסויים", לדוגמה: רכישת בניין דירות להשכרה, כאשר רק חלק מהדירות מושכרות בפטור לפי סעיף 31(1) לחוק. אך אם השימוש הוא "בלתי-מסויים", כלומר שהתשומות המעורבות אינן ניתנות להפרדה (כגון הוצאות כלליות כמו חשמל, מים, טלפון רכב וצרכי משרד), שעה שהמנהל קבע את החלק היחסי לשימוש שלא לצרכי העסק, רואים את קביעתו כשומה כל עוד לא נקבע אחרת. אם לא קבע המנהל את החלק היחסי, אזי העוסק רשאי לנכות שני שלישי ממס התשומות אם עיקר השימוש בתשומות הוא לצרכי העסק, ורבע ממס התשומות אם עיקר השימוש הוא לא לצרכי העסק (ע"א 711/89 בית אסיה בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"מ מו(4) 28, פסקאות 5-6 (1992) (להלן: עניין בית אסיה); יעקב פוטשבוצקי חוק מס ערך מוסף 354-354א, 371-373 (מהדורה שיטתית, 2001) (להלן: פוטשבוצקי); נמדר, בעמ' 711-706; אבי פרידמן "צביון חדש לניכוי מס תשומות" מיסים כד(4) 42, 71-70 (2010) (להלן: פרידמן "צביון חדש"); אבי פרידמן מס ערך מוסף: החוק וההלכה 724-725 (מהדורה שניה, 2010) (להלן: פרידמן מע"מ)).

11. המערערת טענה כי הוצאות כלליות מותרות לניכוי במלואן אלא אם נמצאה זיקה ישירה בין אותן הוצאות להכנסה שאינה חייבת במס. המערערת הפנתה בהקשר זה לע"א 460/00 ממון מסופי מטען וניטול בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נז(2) 461 (2003) (להלן: עניין ממון), בו נקבע כי:

"השאלה אם יש לייחס תשומות מסוימות לעסקות מסוימות, וכיצד, אינה פשוטה: כך לדוגמה כאשר משמשות התשומות את העסק בכללותו וקשה לייחסן לעיסקה מסוימת, או לדוגמה כאשר אמורות התשומות לשמש בעסקות עתידיות, שבמועד הניכוי לא ניתן לצפות אותן (א' נמדר מס ערך מוסף (להלן – נמדר), בעמ' 529-533). לגבי שאלות אלה נפסק כי על-מנת להתיר את הניכוי אין צורך להראות קשר ישיר בין התשומות לבין העסקות החייבות במס. אפילו לא ניתן לייחס את התשומות לעסקות מסוימות אלא למכלול העסקות שבעסק – כגון תשומות בגין שירותי רואה-



חשבון, שירותי עורך-דין, שירותי הדפסה או שירותי פרסום וכדו' – הרי כאשר ניתנים השירותים לצורכי העסק, והעסקות הנעשות בו חייבות במס, כי אז ניתן לנכות את מס התשומות [...] אולם כאשר ניתן לייחס תשומה מסוימת לעסקה מסוימת מתוך מכלול העסקות בעסק – ועסקה זאת פטורה ממס – לא יותר ניכוי המס" (פסקה 5, הדגשות הוספו-י"ע).

ברם, דברים אלו מסייעים דווקא לשיטת המשיב. בפסק הדין נאמר בבירור שניכוי של הוצאות כלליות, כשאין קשר ישיר בין התשומות לבין העסקאות החייבות במס, מותר כאשר העסקאות בעסק חייבות במס. באותו עניין נקבע כי תשומות ששימשו לעסקאות בניירות ערך, שאינן חייבות במע"מ, אינן מותרות בניכוי לפי סעיף 41 לחוק (פסקה 6). בע"א 507/02 ממונה אזורי מס ערך מוסף - חיפה נ' אבי צמיגים בע"מ, פ"ד נח(3) 817 (2004) חזר בית המשפט על ההלכה כי אמנם ניתן לנכות מס תשומות בגין הוצאות כלליות בעסק, גם אם לא ניתן לקשר אותן במישרין עם עסקה חייבת ספציפית, אך הדברים אמורים בתשומות כלליות אמיתיות, שתורמות לתהליך הייצור או השירות של העסק. באותו מקרה נפסק שאין להתיר ניכוי תשומות בגין שכר טרחת עורכי-דין ששימש לצורך קבלת פיצויים, מאחר שקבלת הפיצויים אינה עסקה חייבת במע"מ (שם, בפסקאות 9-10) (וכן ראו עניין דנות, בעמ' 273; עניין בית אסיה, בעמ' 31-33).

12. אף אין ממש בהסתמכותה של המערערת על אמירה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי המצוטטת בעניין דנות, באשר בהמשך פסק הדין נקבע במפורש כי:

"לפי תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, יש לעשות ייחוס של כל התשומות, המשמשות באופן כללי את דנות, כך שינוכה רק אותו שיעור מס תשומות המשמש אותה בעסקאותיה החייבות" (עמ' 273).

הדברים הובהרו בע"א 252/87 גחלת חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מה(1) 245, פסקה 1 (1990) (להלן: עניין גחלת), שם נאמר:

"כמו כן קיזזה המערערת, כאמור, את כל מס התשומות בגין ההוצאות הכלליות. זאת עשתה מתוך שהסיקה מסקנה מוטעית מההחלטות בע"ש (ת"א) 869/86 ובע"ש (ת"א) 808/81 המערערת סברה, כי עולה מההלכות הנ"ל שאם תשומות על הוצאות כלליות בעסק משמשות גם לעסקאות החייבות במע"מ ולא ניתן לקושרן באופן מיוחד לעסקאות הפטורות ממע"מ, כי אז ניתן לקזז את כל התשומות הללו. אלא שהיום מסכימה גם המערערת לכך

שאינן קיזוז כולל זה אפשרי לפי תקנה 18(א) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן - התקנות) (הדגשות הוספו-י"ע).

במקרה דכאן, נקבע עובדתית על ידי בית משפט קמא, כי עיקר פעילות המערערת אינה חייבת במס ולפיכך היא רשאית לנכות רק רבע מהתשומות שדרשה. כידוע, ערכאת הערעור נוטה שלא להתערב בממצאים עובדתיים אשר נקבעו על ידי הערכאה המבררת, ומבוססים בין היתר על התרשמות בלתי אמצעית של בית משפט קמא מהעדים שהופיעו בפניו. לא מתקיימים בענייננו החריגים המצדיקים סטייה מהלכה זו (ראו, לדוגמה, ע"א 4566/06 ד.ר. יהלומים (ישראל) בע"מ נ' מדינת ישראל, מנהל מע"מ גוש דן, פסקה 22 (21.2.2008)).

13. פרשנות המערערת, לפיה הוצאה כללית מותרת לניכוי אלא אם הוכח ששימשה לעסקה שאינה חייבת במס, מרוקנת למעשה מתוכן את תקנה 18(ב) הקובעת איזה אחוז מהתשומות רשאי העוסק לנכות כאשר נעשה שימוש "בלתי מסויים" בתשומות כלליות, שלא ניתן לייחסן לעסקאות ספציפיות. טענת המערערת כי מאחר שחלוקת או קבלת דיבידנד אינה עסקה, אזי כל התשומות הינן לצורך עסקאות החייבות במע"מ, היא בגדר הנחת המבוקש. על המערערת הנטל להוכיח כי כל התשומות אכן שימשו לצורך מתן שירותי הניהול החייבים במע"מ, באשר לא ניתן לנכות תשומות שיועדו לכל שימוש אחר גם אם אינן בגדר עסקה. כפי שנאמר בעניין גחלת:

"עניינה של תקנה 18 לתקנות באותם מקרים בהם יש שילוב בשימושים בתשומות. זאת לא רק כשהשילוב הוא בין עסקאות אלא גם כשהתשומות משמשות לפעילויות אחרות שאינן עסקאות, או בלשון התקנה "לכל שימוש אחר" (הדגשה הוספה-י"ע).

14. המערערת טענה כי רווחיה מדיבידנדים הינם "הכנסה פסיבית" ולכן לא הוצאו תשומות לקבלתם, להבדיל מתשומות שהושקעו לצורך קבלת דמי ניהול. ברם, החלוקה בין תשומות שהושקעו בחברות על מנת להשביחן כדי למשוך מהן דמי ניהול, לעומת רווחים בדמות דיבידנדים שצמחו לחברה מאותה השקעה, הינה מלאכותית, מוקשית ולא יכולה לעמוד. כפי שציין קורקוס בעדותו, אין צורך לקנות חברות כדי להעניק להן שירותי ניהול, כך שבגין אותה השקעה בהשבחת החברות זכתה המערערת הן למשיכת דמי ניהול החייבים במע"מ והן לרווחים מדיבידנדים שאינם חייבים במע"מ. לא בכדי, במהלך חקירתו הנגדית של רו"ח החברה (פרוטוקול הדיון מיום 27.3.2011) 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.

סיכומו של דבר, שהמערערת זכאית לנכות תשומות רק בהתאם לקבוע בתקנה 18, וקביעת שיעור הניכוי המותר – שני שלישי או רבע – נעשית בהתאם להכרעה לגבי עיקר השימוש בתשומותיה.

עיקר פעילות המערערת והתשומות בהן השתמשה לצורך פעילותה

15. המערערת הלינה על כך שקביעת בית משפט קמא כי עיקר פעילותה הינה כחברת אחזקות, התבססה על השוואה בין הכנסותיה מדמי ניהול לעומת הכנסותיה מדיבידנדים ועליית ערך המניות שבהחזקתה. אלא שקריאה זהירה של פסק הדין מעלה כי, בית המשפט ביסס את הכרעתו בדבר עיקר פעילות המערערת על מספר נימוקים ולא רק על מבחן ההכנסה, ששימש אך כחיזוק נוסף:

“היקף הפעילות בנוגע לרכישת חברות לצורך השקעה מקבל ביטוי בשיעור ההכנסות. אין להתעלם מטענת המשיב אשר הצביע על מגמת עלייה באופן שבשנת 2005 החזיקה המערערת בניירות ערך בשווי של 1,144,678 ₪ ואילו בשנת 2008 החזיקה בתיק ניירות ערך שווי שוק של 13,214,228 ₪” (פסקה 12 לפסק הדין, הדגשה הוספה – י”ע).

בית משפט קמא קבע כי כלל הראיות מצביעות בבירור כי עיקר פעילותה העסקית של המערערת, אינה מתן שירותי ניהול אלא כחברת אחזקות המשקיעה ברכישת חברות. כך, בדוחותיה הכספיים דווחה המערערת על פעילות של חברת אחזקות המשקיעה בחברות שונות, מתן שירותי ניהול, וניהול משק זיתים וזאת בהתאם למטרת התאגיד במסמכיו; בתקופה הרלבנטית לערעור החברה קיבלה דיבידנד משבע חברות קשורות, בעוד דמי ניהול בהיקף מוגבל קיבלה רק משתי חברות (בניגוד לטענה שהועלתה בסיכומים בפנינו כי נתקבלו דמי ניהול מארבע חברות – י”ע); קורקוס אישר בעדותו שאין צורך לרכוש חברה כדי להעניק לה שירותי ניהול; המערערת הוציאה הוצאות בגין יעוץ לרכישת חברות וברי כי הייתה חייבת להוציאן ללא קשר לשירותי

הניהול שהעניקה לאחר מכן; וכפי שלא נמצא מתאם בין הוצאות המערערת להכנסותיה מדיבידנד, לא נמצא מתאם בין אותן הוצאות להכנסותיה מדמי הניהול.

המבחנים לקביעת עיקר השימוש בתשומות לפי תקנה 18

16. בית משפט קמא ביסס את הכרעתו בדבר עיקר השימוש בתשומות, על קביעתו הכללית בדבר עיקר פעילות המערערת על פי האינדיקציות שפורטו לעיל. עם זאת, משסמך בית המשפט קביעתו גם על היחס בין הכנסות המערערת מפעילויותיה השונות (דמי ניהול מול דיבידנדים ורווחי הון), אתיחס לשאלה האם מבחן ההכנסה הוא המבחן המתאים לקביעת טיב ההוצאות ועיקר השימוש בתשומות לפי תקנה 18.

17. התקנה אינה מפרטת כיצד ייקבע מהו "עיקר השימוש" בתשומות. בספרות הוצעו מספר קריטריונים וביניהם: משך זמן השימוש, חשיבות השימוש, העלות הכספית של השימוש או גובה הריווח הנובע מהשימוש. לדעת נמדר יש לתת משקל נכבד לקריטריון העלות הכספית של השימוש, כמדד החשוב בקביעת שיעור השימוש לצורך הפיצול בהוצאות מעורבות (נמדר, בעמ' 711) בספרו מבקר נמדר את פסק דינו של בית משפט קמא, ומציין שאין לאמץ את מבחן ההכנסה של העוסק לעניין פיצול התשומות, אלא אם המחוקק הורה כך במפורש, כמו בסעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה. (עוד ראו: פוטשבוזקי, בעמ' 373; ועניין ענת לב, בפסקאות 7-8, שם התקבלה עמדת המשיב שייחס את התשומות המותרות בניכוי בהתאם ליחס ההכנסות החייבות במס).

בעניין גחלת (פסקה 11) נאמר בהתייחס לסוגיה זאת:

"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. להבהרה ניקח, לדוגמה, מס תשומות המשולם על שירות שנותן רואה חשבון לחברה, כשהוא מקדיש מחצית זמנו לשם עיסקאות החייבות במע"מ, ומחצית לעיסקאות הפטורות ממע"מ (כגון סחר בניירות ערך). אלא שבעיסקאות הפטורות ממע"מ מרוויחה החברה רווחים גבוהים, ובעיסקאות החייבות במע"מ רווחים נמוכים. אם נחשב את יחס התשומות לניכוי על-פי הרווחים, ייצא שניתן לנכות פחות מ-50%

ממס התשומות על שירותיו של רואה החשבון, למרות ש-50% מזמנו של זה הושקע בעיסקאות החייבות, ויצאנו מטילים מס על העיסקאות החייבות במע"מ ביותר מהערך המוסף שנצמח מהן. מכאן כי כדי להגיע ליחס האמיתי המותר בניכוי יש לבדוק למה שימשו התשומות. אם נמשיך בדוגמה של רואה החשבון, נבדוק לאילו פעולות נתן את שירותיו, ואם מדובר בתשומות כלליות המשרתות את משרדה של החברה, כגון מים, חשמל וטלפון, יש לבחון, איזה חלק מהפעילות הנעשית במשרדי החברה קשור לעיסקאות החייבות במע"מ ואיזה לעיסקאות פטורות" (ההדגשה הוספה-י"ע).

הדברים דלעיל מקובלים עלי, ואיני סבור כי מבחן ההכנסה, כשלעצמו, הוא המבחן לקביעת עיקר השימוש, אם כי אני סבור כי ניתן להיעזר בו כאחד המבחנים. ברם, איני נדרש לקבוע מסמרות בסוגיה, שכן המערערת, עליה כאמור מוטל נטל ההוכחה, לא הציגה ראיות לאופן שימושה בתשומות הכלליות והבלתי מסוימות, ומשכך, ממילא לא ניתן היה ליישם את מבחן טיב ההוצאה שהציעה.

סיכום וסוף דבר

18. המערערת לא עמדה בנטל להוכיח שכל או עיקר השימוש בתשומותיה הינו לעסקאות חייבות במס. לפיכך רשאי היה המשיב לקבוע כי המערערת זכאית לנכות רק רבע מהתשומות, בהתאם לתקנה 18(ב)(3) החלה כאשר עיקר השימוש בתשומות אינו לצרכי עסקאות החייבות במס.

19. על כן אציע לחברי לדחות את הערעור ולחייב את המערערת בהוצאות המשיב בסך 35,000 ₪.

ש ו פ ט

המשנה לנשיא מ' נאור:

אני מסכימה.

המשנה לנשיא

השופט א' שהם:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, ה' בתמוז התשע"ד (3.7.2014).

שופט

שופט

המשנה לנשיא