

עמ (ת"א) 1015/09 ועמ (ת"א) 29102-01-13
אלביט הדמיה רפואית בע"מ נ' ממונה אזורי מע"מ ומ"ק תל אביב

העובדות ועיקר טענות הצדדים

המערערת בעניין זה עמדה בראש אשכול חברות ("הקבוצה") ודאגה לארגון ולמימון הפעילות העסקית שנערכה על ידי חברות הקבוצה על ידי מתן הלוואות ומתן שירותים מקצועיים ושירותי ניהול. מרבית פעילות הקבוצה התקיימה מחוץ לישראל.

במרכז הערעורים עומדת המחלוקת בנוגע לאפשרות ניכוי מס התשומות בו עמדה המערערת בקשר להוצאות מסוימות: הוצאות הנהלה וכלליות (לרבות תשלומים ליועצים פיננסיים, עורכי-דין, רואי-חשבון, חברות דירוג אשראי וכן תשלומים בגין חשמל, שמירה, ניקיון, אחזקה של משרדים, ציוד וריהוט משרדי), הוצאות הקשורות להנפקת אגרות חוב (לרבות הוצאות הכנת תשקיפים, הוצאות משפטיות, הוצאות עבור ביקורת פיננסית ותשלומים לחתמים וליועצים), הוצאות בגין שירותי ייעוץ וניהול לחברות פרטיות בבעלות נושאי משרה בכירים (חברות ארנק), והוצאות שכירות ושיפורים במושכר.

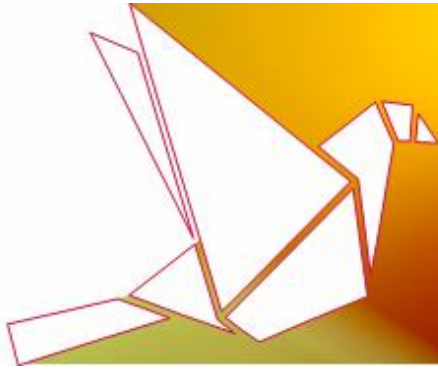
לגישת המערערת, התשומות שימשו כולן לשם ביצוע עסקאות חייבות במס לפי חוק מס ערך מוסף, ועל כן המס עליהן מותר בניכוי. המשיב (ממונה אזורי מע"מ תל-אביב) מצידו טוען כי מדובר בחברת אחזקות שתמכה בפעילות העסקית של חברות הקבוצה כחלק מן המאמץ להשביח את החזקותיה וכי התשומות בהן נשאה הן תשומות מעורבות ומשכך יש להתיר בניכוי רק רבע ממס התשומות.

החלטת בית המשפט

בפתח הדיון ציין השופט כי ככלל, גם חברה שמצהירה על עצמה כחברת החזקות עשויה לבצע עסקאות חייבות במס הכרוכות בהוצאת תשומות הניתנות לזיהוי וכימות באופן נפרד משאר הוצאות הפירמה. במקרים כאלה, היותה של החברה חברת החזקות לא תמנע ניכוי מלא של מס התשומות. בהקשר זה ציין השופט בהערת שוליים לפסק הדין, כי הבסיס לעמדה החיובית בדיווח מס' 1/2016, לפיה בשל תשומות ישירות, המשמשות לביצוע עסקאות החייבת במס, החברה זכאית לנכות רק עד שני שלישים ממס התשומות "איננו נהיר".

כמו כן ציין השופט קירש, כי היעדר תשואה בתקופה פלונית מעצם החזקת תאגידי הקבוצה (בדמות רווחי הון ממימוש מניות או קבלת דיבידנדים) אינו מוביל בהכרח למסקנה כי יש לייחס את השימוש בתשומות באותה תקופה אך ורק לעסקאות חייבות במס אשר נעשו על-ידי חברת ההחזקות וכי בכל מקרה יש להוכיח את הזיקה בין התשומות לבין העסקאות החייבות במס.

עוד הוסיף השופט כי אין מקום לאמץ כמדד בלעדי לצורך יישום מבחן "עיקר השימוש בנכס או בשירות" את גובה ההכנסות הנובעות מהפעילות החייבת במס לעומת אלו הנובעות מהפעילות



שאיננה חייבת במס. בראש ובראשונה נדרשת הוכחה לגבי השימוש שנעשה בנכס או בשירות המסוים, ורק בהיעדר אינדיקציה ברורה לכך, יש לאפיין באופן כללי את עשיית הפירמה כאשר יחס ההכנסות מהווה אינדיקציה אחת אך לא בלעדית לכך. בעניין זה מוטל הנטל להוכיח את מטרת התשומה על העוסק התובע את ניכוי מס התשומות.

לגופו של עניין, בהתייחסו להוצאות ההנהלה והכלליות, נקבע כי לא הובאו הוכחות קונקרטיות לגבי צריכת התשומות בזיקה לאספקת האשראי והשירותים המקצועיים ובהיעדר סימנים מובהקים לעיסוק מסודר ומתועד בתחומים אלה ולנוכח עניינה של המערערת כחברת אם בהצלחת הפעילות העסקית המנוהלת בידי תאגידי הקבוצה, כשלעמדת ביהמ"ש מהראיות עלה כי העמדת האשראי לחברות הקבוצה נעשתה בעיקר בכובעה של החברה כחברת אם ולא כעוסקת בעסקי מימון, פסק השופט כי בדין נקבע כי בגין התשומות הכלליות יותר בניכוי רבע ממס התשומות בלבד.

באשר לתשומות הקשורות להנפקת אגרות החוב, נקבע כי המערערת הוכיחה שימוש מסוים בתשומות אלה ואולם, היות שלא כל כספי הגיוס שימשו למימון הלוואות לתאגידי הקבוצה (שהן עסקאות חייבות במס), יש להתיר בניכוי שני שלישים ממס התשומות הקשור להוצאות אלה.

בהתייחס לתשומות הקשורות לתשלומים לחברות של נושאי משרה בחברה ("חלף שכר" בלשון פסק הדין), נקבע כי אלו אינן נבדלות מיתר התשומות הכלליות אשר לגביהן הותר בניכוי רק רבע מסכום המס ועל-כן במישור העקרוני ניכיים יוגבל לרבע מהסכום. עם זאת, לגבי חלק מהתקופה קיבל השופט את עמדת המערערת לפיה יש להתיר את מלוא הניכוי וזאת בשל קביעתו של המשיב בהשגה כי ניתן להכיר בתשומות אלה במלואן, וזאת ממועד הקביעה בהשגה ועד למועד בו נודע למערערת על השינוי בעמדת המשיב.

לגבי התשומות בקשר להוצאות השכירות ושיפורים במושכר נקבע כי בכל הקשור לשכירת שטחים אשר הושכרו על-ידי המערערת בהשכרת-משנה יש להחזיר חלק זה של הדין לשלב ההשגה לשם השלמת הבירור; באשר לשטחים שנשכרו ולא שימשו את המערערת לעשיית עסקאות השכרה חייבות במס, קביעת המשיב המתירה ניכוי של רבע ממס התשומות תישאר על כנה.