



# בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערות:

אוריינטל ספנות בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד שלומי ואקנין

נגד

המשיב:

מנהל מס ערך מוסף חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד יהודה גליטמן מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

## פסק דין

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18

ערעור זה עניינו בשאלה האם המערערות, אוריינטל ספנות בע"מ (להלן – המערערות), זכאית לניכוי מלוא התשומות הכלליות אותן ניכתה בתקופה נשוא השומה, מ- 01/2008 – 12/2012 (להלן – תקופת השומה), כפי עמדת המערערות; או שמא זכאית היא לניכוי רבע מהתשומות הכלליות, בהיותן מעורבות, לפי תקנה 18(ב)(3) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו – 1976 (להלן – תקנות מע"מ), כפי עמדת המשיב.

טרם דיון בשאלה האמורה, נדרשת הכרעה בטענת המערערות, שהוכתרה בכותרת "מחיקת השומה על הסף", לפיה יש להורות על ביטול ההחלטה בהשגה על שומת התשומות שהוצאה לה, בכל הקשור והמתייחס ניכוי התשומות הכלליות על בסיס הטענה כי המערערות הינה חברת אחזקות. זאת, בעיקר מחמת שלעמדת המערערות הטענה בדבר היותה חברת אחזקות לא הועלתה על ידי המשיב, מנהל מס ערך מוסף חיפה (להלן – המשיב) בדיון בשלב אי' ובשומת התשומות ולא נדונה קודם לדיון בהשגה. עוד ובנוסף עוררה המערערות טענה באשר לנטל הראיה בערעור דנן, כאשר לשיטתה נטל הראיה מוטל על כתפי המשיב, מאחר ופנקסיה לא נפסלו ועסקינן בסוגיה פנקסית.

בית המשפט המחוזי בחיפה

אני מאשר

שניתק זה נכון ומתאים למקור

95

10-2015

תאריך

מאכיר בית המשפט



נתקבל  
11-10-2015  
פרקליטות מחוז חיפה אזרחי



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

### הרקע העובדתי הנדרש לענייננו:

- 1  
2  
3 המערערת הוקמה בתחילת שנת 1999 ועסקה בתחום הספנות. ביום 19.3.2007 התקשרה  
4 המערערת ב"הסכם מייסדים להקמת חברה" (להלן – **הסכם המייסדים**) עם חברת א.  
5 רוזנפלד ספנות בע"מ (להלן – **רוזנפלד**), לפיו הקימו השתיים את חברת גרין ספנות בע"מ  
6 (להלן – **גרין**).  
7  
8 למערערת הוקצו מחצית מהון המניות המונפק של גרין ומחצית ממניות הניהול שהונפקו.  
9 המתצית השניה של הון המניות המונפק ומניות הניהול הוקצתה לרוזנפלד. הסכם המייסדים  
10 צורף **כנספח ח'1** לתצהיר עדות הראשית של מר יואב אזולאי מטעם המשיב.  
11  
12 בהתאם להסכם המייסדים וכפי העולה מדוחותיה הכספיים של המערערת לתקופת השומה  
13 הפסיקה המערערת את פעילותה העסקית בתחום הספנות, וזאת החל מיום 1.5.2007.  
14 בדוחותיה הכספיים ציינה המערערת תחילה כי היא עוסקת במתן שירותי ייעוץ וניהול לגרין  
15 בהתאם לתוספת להסכם המייסדים ולאחר מכן ציינה כי היא עסקת במתן שירותי ייעוץ  
16 וניהול לחברות המוחזקות על ידה. הכנסותיה המדווחות של המערערת בתקופת השומה הינן  
17 ברובן הכנסות מדיבידנד וכן למערערת הכנסות מדמי ייעוץ לגרין.  
18  
19 ביקורת שערך המשיב למערערת הובילה להוצאת שומת תשומות (נספח ג' לתצהירו של מר  
20 אזולאי) ביום 13.2.13, במסגרתה קבע המשיב כי המערערת ניכתה שלא כדין את מס  
21 התשומות בחשבוניות מס שהוצאו לה על ידי חברת עוי"ד ענת מולסון. המשיב טען, כי  
22 החשבוניות הוצאו בקשר עם, או על חשבון מענק/בונוס למר ניר מולסון, בן זוגה של עוי"ד ענת  
23 מולסון, אשר שולם לו על ידי המערערת מכוח מסמך מיום 1.5.2007 (נספח ז' לתצהיר מר  
24 אזולאי) שכותרתו "מענק שנת/בונוס".  
25  
26 לטענת המערערת, מכוחו של הסכם המייסדים, התחייבה לתת לגרין שירותי ייעוץ. המערערת  
27 הפנתה לצורך זה לנספח להסכם המייסדים (צורף **כנספח ח'1** לתצהיר מר אזולאי) ולתוספת  
28 לנספח להסכם המייסדים ( צורף **כנספח ח'2** לתצהיר מר אזולאי). המערערת הוסיפה וטענה  
29 כי ההוצאות שהוציאה בקשר עם מר מולסון – הוצאו לצורך ביצוע פעילותה העסקית במתן  
30 שירותי ייעוץ לגרין.  
31  
32 כמו כן טענה המערערת כי חברת גרין הינה למעשה זרועה הארוכה של המערערת בביצוע  
33 פעילות עסקית החייבת במע"מ וגם מטעם זה יש לאפשר לה את ניכוי מלוא התשומות.  
34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

4. עמדת המשיב בשומת התשומות היתה כי ניכוי מס התשומות על ידי המערערת בגין החשבוניות שהוצאו על ידי עו"ד ענת מולסון היה שלא כדין, וזאת מאחר ולא הוכח קיומה קיומה של עסקה בין עו"ד ענת מולסון או חברת ענת מולסון לבין המערערת. המשיב טען כי העסקה היתה מול מר ניר מולסון והתמורה הגיעה לו, ואין כל רבותא בכך שעו"ד ענת מולסון היא בת זוגו ובכך שבמסגרת אותו הסכם ניתנה למר מולסון האפשרות לקבל את המענק או הבונוס בכל דרך שימצא לנכון, לרבות באמצעות חשבונית מס מתאימה שתוצא על ידו או על ידי עו"ד ענת מולסון או ע"י חברה שתוקם על ידו.
5. על שומת התשומות הגישה המערערת השגה, ודיון בהשגה התקיים בפני מר אזולאי בנוכחות מר ניר מולסון וב"כ המערערת, עו"ד שלומי ואקנין (פרוטוקול הדיון בהשגה הוגש כמוצג מש/2). לטענת המשיב, במסגרת הדיון בהשגה, ולאור דברים שנטענו מפיו של מר מולסון, נתחוויר לו כי המערערת היא חברת אחזקות ואיננה חברת ספנות. המשיב, באמצעות מר אזולאי, טען כי לאור העובדות שהסתברו לו בדיון בהשגה, התקשר מר אזולאי לעו"ד ואקנין ביום 9.1.14 וביקש ממנו להגיש בכתב את התייחסותו לעניין עמדת המשיב בדבר היות המערערת חברת אחזקות.
6. המשיב טען כי על אף פנייתו הטלפונית הנ"ל ופניות נוספות בעל-פה לעו"ד ואקנין, אשר הבטיח כי תשלח התייחסות בכתב בתוך שבוע ימים - לא הוגשה תגובה מצד המערערת בעניין זה, ועל כן משהתקרב מועד ההתיישנות למתן ההחלטה בהשגה - הוצאה למערערת ההחלטה בהשגה (נספח ד') לתצהיר מר אזולאי), במסגרתה הוגדלה השומה למערערת.
7. בהחלטה בהשגה לא הותר למערערת ניכוי מס התשומות הכלול בחשבוניות שהוצאו על ידי עו"ד מולסון, הן מחמת הנימוק שמדובר בחשבוניות שהוצאו שלא כדין בהעדר עסקה בין עו"ד מולסון למערערת, והן מחמת היות המערערת חברת אחזקות, המפיקה הכנסות מדיבידנד שהינן פטורות ממע"מ, ומאחר והתשלומים למר מולסון נעשו לצורך הפקת אותן הכנסות פטורות - הרי שהן אינן מותרות בניכוי על פי הוראת סעיף 41 לחוק מע"מ.
8. עוד ובנוסף, קבע המשיב בהחלטה בהשגה כי גם תשומות כלליות של המערערת אינן מותרות בניכוי במלואן מאחר ומדובר בהוצאות מעורבות, וככאלו רשאית המערערת לנכות רק 25% מהתשומות בגין הוצאות אלו. על כן, המשיב חייב את המערערת בהחלטה בהשגה בהפרש מס התשומות בשיעור של 75% מסכומי ההוצאות המעורבות.
7. המערערת הגישה את הערעור דנן הן ביחס לאי מתן ההיתר לניכוי מס התשומות בגין חשבוניות עו"ד מולסון והן בשל אי מתן ההיתר לניכוי מס התשומות בשל ההוצאות הכלליות.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32
8. יצוין, כי בתחילת ישיבת ההוכחות שנתקיימה ביום 31.12.14, הודיעה המערערת על רצונה למחוק את ערעורה בכל הקשור והמתייחס לחשבוניות שהוצאו למערערת על ידי עו"ד ענת מולסון, תוך שהיא מתחייבת לשלם את מס התשומות בגין אותן חשבוניות בתוספת ריבית והפרשי הצמדה תוך 30 יום.
- בהתאם לכך, ניתנה על ידי החלטה במעמד הדיון האמור, לפיה נמחק ערעור המערערת ביחס לניכוי מס התשומות בגין חשבוניות מולסון, תוך מתן הוראה למערערת לשלם את מס התשומות הנדרש תוך 30 יום בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כחוק, או ככל שהמשיב ייעתר לבקשה להפחתת שיעור הריבית או ההצמדה – ישולמו ריבית והפרשי הצמדה כפי שייקבע. לאור זאת, נקבע כי תצהירי עדות ראשית שהוגשו על ידי עו"ד ענת מולסון וע"י מר ניר מולסון – לא יהיו ראיות במסגרת הערעור.
- באותה החלטה נקבעו גם הסוגיות שנותרו לדיון בערעור זה, כפי שפורטו לעיל.
- האם יש מקום להורות על "ביטול השומה על הסף"?**
9. טוענת המערערת כי יש מקום להורות על ביטול השומה שהוצאה לה בעקבות ההחלטה בהשגה על הסף משני טעמים:
- א. מאחר ובשלב ההשגה לא נבדק הסכם המייסדים ונספחיו המתייחסים למתן שירותי ניהול לגרין, אף כי היו מצויים בידי המשיב. המשיב הסתפק רק בעיון בדוחותיה הכספיים של המערערת, ועל כן הוציא את ההחלטה בהשגה מבלי שעמדה בפניו כל התשתית העובדתית הרלבנטית.
- ב. ההחלטה בהשגה הוצאה בטענה חדשה לחלוטין – טענת חברת האחזקות - תוך "שינוי חזית קיצוני" מטעם המשיב ובלא הנמקה מספקת.
10. המערערת מבקשת לבסס טיעונה בדבר שינוי החזית על פסיקת בית המשפט העליון בעניין ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומע"מ אשדוד [פורסם בנבו, 5.7.11] (להלן – פס"ד הקודחים) ועל פסק דינו של בית המשפט המחוזי בת"א מפי כבוד השופט אורנשטיין בעניין ע"מ 11-12-30398-11 אמ.ג.י.די.אס השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א 1 (להלן – פס"ד אמ.ג.י.די.אס).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המשיב טוען כי אין מקום לטיעון בדמות "סילוק שומה על הסף" מקום בו הוגשו על ידי  
2 הצדדים תצהירי עדות ראשית והתקיים דיון הוכחות. במצב דברים זה, יש להכריע בערעור  
3 לגופו.  
4
- 5 12. עוד טען המשיב, כי הגדלת השומה בהשגה לא חייבה עיון בהסכם המייסדים ובנספחיו לעניין  
6 שירותי הייעוץ והניהול לגרין, וכי ההשגה, המידע שנמסר בדיון בהשגה ודוחותיה הכספיים  
7 של המערערות מהווים תשתית מספקת להחלטה בהשגה.  
8
- 9 זאת, בשים לב לעובדה כי המערערות בחרה שלא להגיב לטענה בדבר היותה חברת אחזקות  
10 ובהתאם לעניין אי התרת הניכוי של התשומות הכלליות במלואן.  
11
- 12 כמו כן, נטען על ידי המשיב כי סמכותו להגדיל את השומה בהשגה מקורה בהוראת סעיף  
13 82(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו - 1975 (להלן - חוק מע"מ), גם בהתבסס על נימוק אחר  
14 מזה שנקבע בשומת שלב א', וזאת לשם הגעה למס אמת.  
15
- 16 המשיב הוסיף וטען כי יש לאבחן את המקרה הנדון מפס"ד הקודחים ופס"ד אם גי.די.אס.,  
17 מאחר ובמקרה שלפנינו ניתנה למערערות ההזדמנות להגיב עניינית לטענת חברת האחזקות -  
18 אך היא בחרה שלא להגיב, כפי שהעיד על כך מר אזולאי ועדותו לא נסתרה.  
19
- 20 13. לחלופין, טען המשיב כי יש לדחות את טענות המערערות בהתבסס על דוקטרינת הבטלות  
21 היחסית.  
22
- 23 14. בנסיבות המקרה דנו, נוכח העובדה כי טענות אלו של המערערות לא הושמעו כטענה מקדמית  
24 (ובדין לא הושמעו כך מחמת שהכרעה בהן הצריכה שמיעת ראיות), אתייחס לטענת  
25 המערערות לעניין ביטול השומה על הסף, לא במשמעות של טענת סף מקדמית, אלא במשמעות  
26 של טענה לביטול השומה עוד טרם בחינתה לגופה, מחמת פגם בסיסי שנפל בה והמשמיט, על  
27 פי הנטען, את יסודותיה.  
28
- 29 15. באשר לטעמה הראשון של המערערות לביטול השומה על הסף - גם אם אניח לצורך העניין  
30 כי מר אזולאי לא עיין בהסכם המייסדים ונספחיו טרם שערך את ההחלטה בהשגה - אף כי  
31 ראיה חד משמעית לכך לא קיימת בפני (ראה עדות מר אזולאי בחקירתו הנגדית עמוד 15  
32 שורות 6-3) - עולה השאלה, האם בכך יש כדי להביא לביטול על הסף של השומה?  
33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שאלת דיות המסמכים שעמדו לנגד עיניו של המשיב לצורך מתן החלטתו בהשגה – איננה  
2 שאלה המשמיתה על הסף את היסוד תחת השומה. זו שאלה, אשר ראוי לבחון אותה במסגרת  
3 הבחינה הכוללת של שיקול הדעת של המשיב במתן ההחלטה בהשגה.  
4
- 5 מסמכים, אשר ראוי היה שהמשיב יעיין בהם טרם מתן ההחלטה בהשגה ויכול וצריך היה  
6 לבקש שיימסרו לידיו ולא עשה כן - אפשר שיהיה בעובדה זו כדי להצביע על פגם בהפעלת  
7 שיקול הדעת שהוביל להחלטה בהשגה.  
8
- 9 מבלי לקבוע מסמרות בשאלה האם יש בפגם זה כדי להוביל לבטלותה של השומה, או שמא  
10 פגם זה ניתן לריפוי בשלב הערעור, ברי כי בכל מקרה קביעה כאמור, תהווה חלק מן הבדיקה  
11 לגופה של החלטת המשיב, האם היא סבירה ונכונה, ואין בה כדי להשמיט "על הסף" את  
12 הבסיס תחת החלטת המשיב בהשגה.  
13
- 14 אציין, כי גם לגופו של עניין, ובבחינת למעלה מן הצורך, במקרה שלפני ציין מר אזולאי כי  
15 חלק מן המסמכים שעמדו לנגד עיניו במתן ההחלטה בהשגה, גם בהתייחס לקביעה כי  
16 המערערת היא חברת אחזקות ולפיכך כי אין להתיר לה את מלוא התשומות בגין הוצאות  
17 הכלליות, היו הדוחות הכספיים של המערערת לתקופת השומה.  
18
- 19 עיון בדוחות הכספיים הנ"ל (צורפו כנספח ט' 1 – ט' 4 לתצהיר מר אזולאי) מעלה כי בביאורים  
20 להם ניתן תיאור של החלקים הרלבנטיים לענייננו של הסכם המייסדים והנספח לו. כך, שגם  
21 אם מר אזולאי לא עיין במסמכים עצמם, קרי: בהסכם המייסדים ובנספח לו, הרי שעל פני  
22 הדברים הדוחות הכספיים של המערערת לתקופת השומה כוללים את המידע העיקרי הקיים  
23 במסמכים אלו.  
24
- 25 די בכל האמור, כדי לקבוע כי אין לקבל את טעמה הראשון של המערערת לביטול השומה  
26 בהשגה "על הסף".  
27
- 28 **באשר לטענת שאינו החזית בהשגה:** יש לבחון תחילה את סמכות המשיב להגדיל שומה בשלב  
29 ההשגה.  
30
- 31 סעיף 82(ב) לחוק מע"מ קובע:  
32  
33 "הגיעו החייב במס והמנהל להסכם בדבר המס המגיע, תתוקן השומה לפי זה; לא הושג  
34 הסכם יחליט המנהל בהשגה, ורשאי הוא לקיים את השומה, להגדילה או להקטינה."



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34
21. מטיעונה של המערערת משתמע כי לגישה, מוגבלת סמכותו של מנהל מע"מ בהשגה לדון רק בשומת שלב א' כמות שהוצאה, דהיינו: לבחון את הסוגיות שבשומה לאור הבסיס שניתן להן והנימוקים כפי שהובאו במסגרת השומה.
- האמנם מנוע המשיב, במסגרת שלב ההשגה לבדוק סוגיות חדשות, שלא טופלו ונדונו בשלב השומה הראשון?
22. לכאורה, מסברת את האוזן טענתו של נישום לפיה זכאי הוא על פי הדין להליך שומתי דו-שלבי, במסגרתו, ככל שלא מתקבלות טענותיו בשלב א' של השומה, נבחנות הן במסגרת שלב ב' על ידי גורם אחר במשרד השומה, אשר אמור לבחון "דה נובו" את טענותיו, בלב פתוח ונפש הפצה, בלי להיות מושפע מן הקביעה בשלב השומה הראשון.
- עמדה זו גורסת כי לכאורה אין לאפשר "דילוג" על שלב שומתי, שכן בכך נפגעת זכות מהותית של הנישום.
23. אלא, שאל מול זכות זו של הנישום עומד האינטרס הציבורי הכללי של הוצאת שומת מס אמת.
- מה קורה, אפוא, כאשר במסגרת הדיון בשלב ההשגה מגלה המפקח הדין בהשגה כי מסיבה כלשהי, בין אם מחמת שגגה והשמטה של המפקח בשלב א' ובין אם מחמת שלא הוצגו בפניו מלוא העובדות הרלבנטיות, לא כללה השומה בשלב א' התייחסות לסוגיה נוספת שראוי היה שתכלל בשומה?
- האם מנוע המפקח בשלב ההשגה מלדון בסוגיה הנוספת ולהכריע בה? האם, כפי גישת המערערת כאן, חייב הוא להחזיר את הדיון אחורנית, לצורך הוצאת שומה מתוקנת בשלב א'?
24. אם נקבל את גישת המערערת, הרי שמשמעות הדבר היא כי הסמכות הנתונה למנהל מע"מ להגדיל את השומה בשלב ההשגה היא סמכות מצומצמת ביותר – מוגבלת רק לבחינת הנתונים המספריים הנוגעים לשומת שלב א', וככל שנפלה שם טעות חישובית, או טעות בהצבת נתונים מספריים – רשאי המשיב להגדיל את השומה. זאת ותו לא.
25. אינני סבורה כי לכך כיוון המחוקק.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 עמדתי היא, כי המשמעות הראויה והנכונה שיש לייחס לסמכות להגדיל את השומה היא כי  
2 למפקח הדין בשלב ההשגה מוקנית הסמכות לא רק לטפל בסוגיות שכבר נדונו במסגרת שומת  
3 שלב א', אלא מוסמך הוא לבחון ולטפל בסוגיות חדשות שעולות במהלך הדיון, בכפוף למתן  
4 הזדמנות נאותה לנישום להשמיע בפניו את טענותיו, להציג נימוקים, הסברים, מגובים  
5 במסמכים ובאסמכתאות בתמיכה בעמדתו - הן ביחס לסוגיות שכבר נדונו והן ביחס לסוגיות  
6 החדשות שצפו ועלו בדיון בהשגה, תוך הבהרת המשמעות המיסויית העולה מהן.  
7
- 8 לגישתי, במתן הסמכות להגדיל השומה במסגרת ההחלטה בהשגה מובלעת הנחה כי ניתן  
9 לסייג את הזכות להליך שומתי דו-שלבי. שאם לא נאמר כן, הרי שהסמכות הקבועה בסעיף  
10 82(ב) לחוק מע"מ להגדיל את השומה - הופכת לסמכות בטלה בשישים.  
11
- 12 יתר על כן, אין כל סיבה להניח כי סמכותו של המנהל להגדיל את השומה, תתפרש באופן  
13 שונה מסמכותו להקטין את השומה. שתי סמכויות אלו גם יחד מופיעות באותה הוראה ממש,  
14 זו בצד זו, וכשם שאין להעלות על הדעת כי סמכות המנהל להקטנת השומה היא אך ורק בשל  
15 טעויות טכניות או חישוביות שנפלו בשומה בשלב א', כך גם אין זה סביר לפרש כי הגדלת  
16 השומה תעשה רק בנסיבות מעין אלו, ולא בשל נימוקים מהותיים, לרבות סוגיות חדשות  
17 שטרם נדונו בשלב א'.  
18
- 19 זאת ועוד, נראה כי בבסיס מתן הסמכות למנהל בהשגה להגדיל את השומה, ולא רק לקיימה  
20 או להקטינה, מצוי, בין היתר, רציונל של מניעת הגשתן של השגות סרק. זאת, על מנת שידע  
21 הנישום כי השגה - אין משמעה כי שומתו עשויה לכל היותר להישאר על כנה או לקטון. אלא  
22 חשוף הנישום אף בפני הסיכון כי שומתו תגדל בעקבות הדיון בהשגה. הנה כי כן, השגה  
23 משמעה העמדת השומה בשלב א' לבחינה מחודשת, על כל הכרוך והמשתמע מכך.  
24
- 25 אשר לטענת המערערת לפיה דרך המלך היא להחזיר את הדיון לשלב א' של השומה על ידי  
26 תיקון השומה לפי סעיף 79(א) לחוק מע"מ, במצב דברים שבו מתגלות סוגיות חדשות בשלב  
27 ההשגה, שלא נדונו בשלב הראשון של השומה, הרי שטענה זו אינה סבירה.  
28
- 29 אם אמנם המנהל הדין בהשגה נדרש תמיד, וללא כל שיקול דעת, להחזיר את השומה לשלב א'  
30 עת מסתבר כי קיימות סוגיות חדשות שטרם נדונו, ניתן היה לצפות כי דרישה כאמור תקבל  
31 ביטוי באופן מפורש בסעיף גופו. יתר על כן, בהעדר הוראה מפורשת בעניין זה, עשויה להעלות  
32 הטענה כי סמכות זו כלל לא קיימת. אלא שהתוצאה לפיה לא רק שלמנהל אין סמכות לדון  
33 בסוגיה חדשה בשלב ההשגה, אלא אף אינו זכאי "להחזיר" השומה לשלב הראשון, בוודאי  
34 שאינה מתקבלת על הדעת.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורליינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 נראה, לפיכך, כי ראוי שהשאלה האם ובאילו נסיבות יש להחזיר את הדיון לשלב ההשגה תהא  
2 עניין המסור לשיקול דעת.
- 3
- 4 29. ואכן, ייתכנו מקרים בהם נכון יהיה להחזיר את הדיון לשלב הראשון ולאפשר בדיקה וביקורת  
5 מקיפים במסגרת שלב א'. אולם, וכאמור, איני סבורה כי יש לקבוע מסמרות בעניין השימוש  
6 בסמכות זו וראוי להותיר בידי המשיב את שיקול הדעת בברירה בין תיקון שומת שלב א' לבין  
7 הגדלת השומה במסגרת החלטה בהשגה, לפי נסיבות המקרה שבפניו והכל תוך מתן הזדמנות  
8 ראויה לנישום להשמיע טענות כקבוע בדיון.
- 9
- 10 30. ראו לשם ההשוואה את הוראת סעיף 150(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א –  
11 1961 (להלן – **פקודת מס הכנסה**), המתייחסת לשומה בהעדר דו"ח שהוצאה לנישום לפי סעיף  
12 145(ב) לפקודת מס הכנסה, שלאחריה משהגיש הנישום את הדו"ח – נחשב הדו"ח כהשגה.  
13 קרי: במצב דברים זה נוצר "דילוג" על שלב שומתי והגעה ישירות לשלב השגה, בלא דיון בדות  
14 הכספי שהוגש במסגרת דיון שלב א', אלא ישירות בדיון בשלב ב'.
- 15
- 16 יוצא אפוא, כי המחוקק הכיר בכך הזכות לדיון שומתי דו-שלבי איננה מוחלטת בכל מקרה  
17 וניתן לסייגה במקרים המתאימים.
- 18
- 19 31. זאת ועוד, דומני כי קיים הבדל בין הסמכות המוקנית למנהל מע"מ לפי סעיף 82(ב) לחוק  
20 מע"מ (או פקיד שומה לפי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה) להגדיל את השומה לבין הסמכות  
21 המוקנית לבית המשפט להגדיל את השומה לפי סעיף 83(ה) לחוק מע"מ (או לפי 156 לפקודת  
22 מס הכנסה).
- 23
- 24 במקרה של הפעלת סמכות בית המשפט להגדיל את השומה בערעור בפניו, נקבע זה מכבר כי  
25 ראוי ונכון כי בית המשפט יפעיל סמכותו זו במשורה ובמקרים חריגים.
- 26
- 27 ראו ע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד שומה ת"א פ"ד יח(2) 683; ע"א 385/75 פקיד השומה  
28 למפעלים גדולים נ' רפק אלקטרוניקה בע"מ, פ"ד ל(1) 645; פס"ד הקודחים פסקה 31; וכן  
29 ע"מ 12-06-29069 אורן ז'ורבין נ' פקיד שומה למפעלים גדולים מיסים כז/5 (אוקטובר 2013)  
30 ה-28.
- 31
- 32 כבוד השופט מלצר בפס"ד הקודחים ביאר את הנימוק לשימוש הנדיר בסמכות זו על ידי בית  
33 המשפט:  
34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

1 "טעם עיקרי לשימוש החריג יחסית בסמכות האמורה הוא שלאחר שנערך כבר דיון דו-  
 2 שלבי בשומתו של הנישום בפני פקיד השומה, והאחרון עיין בכל המסמכים הדרושים לו,  
 3 ניתן להניח שהשומה הסופית שנקבעה, ועליה משיג הנישום בערעורו בפני בית המשפט  
 4 המחוזי - היא כזו שלא יהיה צורך להגדילה. ניתן גם להניח לרוב, כי המידע שהיה בידי  
 5 הנישום, היכול להוות בסיס לשומה - נחשף זה מכבר בפני פקיד השומה, ואם תמצאי לומר  
 6 כי ייתכן שהנישום מסתיר בידו בכוונת מכוון מידע רלבנטי נוסף לשומתו, שיש בו כדי להרע  
 7 את מצבו - אין סיבה טובה להניח כי מידע זה ייחשף דווקא בגדרו של הדיון בבית המשפט  
 8 המחוזי. יתרה מכך: כאשר המנהל (כמשמעותו בסעיף 147 לפקודה) מגיע למסקנה כי יש  
 9 להגדיל את השומה שנקבעה, הרי שקיימת לו הסמכות לפעול על מנת שיעשה כן, הכל  
 10 במתווה ובמועדים הקבועים בסעיף האמור. מתווה זה אף "בטוח" יותר מבחינתו מאשר  
 11 הותרת הגדלתה של השומה לשיקול דעתו של בית המשפט, לפי סעיף 156 לפקודה."  
 12

13 לעומת זאת, הפעלת הסמכות המוקנית בידי המשיב להגדיל את השומה בשלב הדיון בהשגה  
 14 איננה סמכות שהשימוש בה צריך דווקא שיהא חריג. לאור פסיקת כבוד השופט מלצר בעניין  
 15 הקודחים כפי שצוטטה לעיל, עולה כי מוטלת חובה על המשיב (בין אם מנהל מע"מ ובין אם  
 16 פקיד שומה) לערוך את הבחינה המקיפה והנרחבת ביותר שניתן לעשות הן במסגרת השומה,  
 17 והן בשלב ההשגה, על מנת שהשומה שתובא לבחינת בית המשפט במסגרת הערעור תהיה  
 18 שלמה וסופית, לרבות מבחינת היותה כוללת את כל הרכיבים והסוגיות שצריך שתכלול.  
 19

20 בהתאם לכך, הפרשנות המתבקשת לסמכות המשיב להגדיל בשלב ההשגה את השומה מכוח  
 21 הוראת סעיף 82(ב) לחוק מע"מ היא כי מדובר בסמכות שאיננה חריגה, אלא ברת הפעלה לפי  
 22 שיקול דעת המשיב בהתאם לנסיבות המקרה שבפניו, לאור הנתונים המתגלים בפניו בשלב  
 23 ההשגה, אשר אפשר ולא עלו, לא נתגלו או לא נדונו, מכל סיבה שהיא, בשלב הראשון של  
 24 השומה.  
 25

26 למעשה, פסיקת בית המשפט העליון בעניין הקודחים אף מחזקת את המסקנה לפיה קיימת  
 27 למנהל סמכות רחבה בשלב ההשגה, לרבות סמכות להגדיל השומה, שכן הא בהא תליא.  
 28 סמכותו הרחבה של המנהל בשלב ההשגה היא הבסיס לקביעה לפיה ראוי לעשות שימוש חריג  
 29 בסמכות בית המשפט לפי סעיף 83(ה) לחוק מע"מ (שהינו המקבילה בחוק מע"מ של סעיף  
 30 156 לפקודת מס הכנסה) להגדיל את השומה - קרי: על בסיס הנחת היסוד כי ההליך השומתי  
 31 אמור היה לחשוף את כל הסוגיות, הטענות, המסמכים והראיות שעל בסיסם ניתנה ההחלטה  
 32 בהשגה.  
 33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 עיינתי עיין היטב באסמכתאות המשפטיות אליהן הפנתה המערערת, לרבות פס"ד הקודחים  
2 ופס"ד אס.ג'י.די.אס., אך איני סבורה כי ההלכה המשפטית העולה מפסיקה זו היא כמות  
3 שהמערערת הציגתה ואיני סבורה כי נסיבות המקרים שם רלבנטיים למקרה שבפני.  
4  
5 אשר לפס"ד **הקודחים** הרי, שכאמור, דומני כי ניתן ללמוד ממנו דווקא מסקנה הפוכה מזו  
6 שמבקשת ללמוד ממנו המערערת. זאת לאור ההבדל הקיים, לעמדתי, בין מנהל מע"מ (או  
7 פקיד השומה) ובין בית המשפט המחוזי, כאשר רק סמכותו הרחבה של הראשון, היא זו  
8 המצדיקה פרשנות מצמצמת לסמכותו של האחרון.  
9  
10 יתר על כן, פסק דין זה עסק, בין היתר, בשאלת סמכותו של בית משפט בערעור מס הכנסה  
11 להגדיל את השומה לפי סעיף 156 לפקודת מס הכנסה. הרציו העולה מפסק הדין, על נסיבותיו  
12 הבלתי שגרתיות בעליל, הוא כי עשיית השימוש ע"י בית משפט בסמכות החריגה להגדיל את  
13 השומה הינה כמובן אפשרית לצורך הגעה לשומת מס אמת. אך זאת, בכפוף לכך שהמשיב  
14 ביקש מפורשות במהלך הדיון בערעור כי בית המשפט יעשה שימוש בסמכותו זו להגדיל את  
15 השומה, תוך הבהרת המשמעות הכספית-המיסויית של הגדלת השומה, וכאשר לנישום  
16 המערער ניתנה הזדמנות דיונית הולמת להתמודד עם בקשתו של המשיב להגדלת השומה  
17 ולהשמיע טענותיו כלפיה.  
18  
19 הסיבה בגינה הורה בית המשפט העליון בפס"ד **הקודחים** על החזרת הדיון לבית המשפט  
20 המחוזי היתה כי בקשת המשיב באותה פרשה להגדלת השומה הועלתה רק במסגרת סיכומי  
21 הטענות בכתב, ובלא שבית המשפט המחוזי היה ער לסכומי המס הנובעים מקבלתו את  
22 עתירת המשיב להגדיל את השומה, אלא אך הורה למשיב לערוך את השומה המתוקנת על פי  
23 פסק הדין. השומה בפרשת **הקודחים** הוגדלה מסכום מס לתשלום של כ- 110,000 ₪ לסכום  
24 של כ- 5 מיליון ₪. המערערת שם לא היתה ערה בעצמה לסכומי המס הנובעים מפסק הדין  
25 שהגדיל את השומה עד לשלב שקיבלה את השומה המתוקנת על פי פסק הדין, ונראה כי בשל  
26 כך לא נקטה בהליכים המתאימים כלפי עתירת המשיב בסיכומיו להגדלת השומה. יתר על  
27 כן, הוברר בערעור לבית המשפט העליון כי קיים מסד עובדתי חיוני שנדרשת היתה הכרעה בו  
28 על מנת שניתן יהיה להגדיל את השומה, ומסד זה לא עמד בפני בית המשפט המחוזי ולא  
29 ניתנה למערערת האפשרות הדיונית הראויה להתגונן מפני הבקשה להגדיל את השומה.  
30  
31 בפס"ד **אס.ג'י.די.אס.** היתה קיימת מחלוקת עובדתית בין המערערת, שמכרה מקרקעין, לבין  
32 רוכשות המקרקעין, בשאלה ביטולן של עסקאות המכר. המערערת טענה כי העסקאות בוטלו  
33 ועל כן היא זכאית להחזר מס העסקאות ששילמה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 26782-05-14 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק תיצוני:

- 1 המשיב קבע בשלב השומה הראשון כי אין הוא מתיר את החזר מס העסקאות למערערת מן  
2 הטעם שהרוכשות טענו כי העסקאות עמן לא בוטלו.
- 3
- 4 בשלב ההשגה קבע המשיב כי העסקאות בין המערערת לבין הרוכשות לא היו עסקאות  
5 אמיתיות שהיו אמורות לצאת לפועל, אלא היו עסקאות מלאכותיות ועל כן לא התיר את  
6 החזר מס העסקאות ואף הוציא שומות כפל מס ופסילת ספרים גם לרוכשות.
- 7
- 8 על פי האמור בפס"ד **א.ס.ג.י.ד.א.ס.**, החלטת המשיב בהשגה באותה פרשה, העומדת על בסיס  
9 עובדתי ומשפטי שונה בתכלית מן הבסיס של שומת שלב א', הפתיעה את המערערת ואף לא  
10 ניתנה לה הזדמנות נאותה בשלב ההשגה להתמודד עם השינוי בעמדת המשיב שם.
- 11
- 12 על כן, מצא בית המשפט בפרשת א.ס.ג.י.ד.א.ס. לנכון לקבל את ערעור המערערת בטענת הסף  
13 ולהורות על ביטול השומה.
- 14
- 15 מעבר לכך, שכאמור לעיל, קיים הבדל בין עשיית שימוש בסמכות בית המשפט להגדיל השומה  
16 לבין סמכות המשיב בשלב ההשגה להגדיל השומה, הרי שגם לגופם של דברים, אין המקרה  
17 שבפני דומה לפס"ד **הקודחים** ולפס"ד **א.ס.ג.י.ד.א.ס.**
- 18
- 19 במקרה שבפני העיד מר אזולאי מטעם המשיב, אשר דן בהשגתה של המערערת, כי במהלך  
20 הדיון בהשגה התברר לו כי המערערת היא למעשה חברת אחזקות מתוך דברים שנאמרו על  
21 ידי מר ניר מולסון (סעיף 27 לתצהיר מר אזולאי). עוד ציין מר אזולאי בסעיף 33 לתצהירו כי  
22 פנה למייצג המערערת ביום 9.1.14 והודיע לו על כוונתו להגדיל את השומה בשל כך  
23 שהמערערת היא חברת אחזקות אך דרשה תשומות במלואן. מר אזולאי הצהיר כי ניתנה  
24 למערערת הזדמנות להגיב לכך, אך המערערת בחרה שלא להגיש כל תגובה.
- 25
- 26 בחקירתו הנגדית העיד מר אזולאי בעניין זה כך: .38
- 27 "ש. בסעיפים 34-33 אתה מדבר על פניה אלי ב 9/1 אתה יכול לתאר איך היתה הפניה?  
28 ת. טלפונית.
- 29 ש. בפני זאת שטחת בפני את הנימוקים לפיהם אתה רואה בחב' חב' החזקות?  
30 ת. אחרי הדיון בהשגה שוחחתי. עניין חב' ההחזקות עלה בדיון בהשגה, עת שעו"ד וקנין  
31 נוכח ואחרי שהסתיים הדיון בהשגה דברנו על זה טלפונית. בשנה שנתיים אחרונות כל  
32 החלטה בהשגה אני חייב לקבל יעוץ משפטי מהגורמים המשפטיים אצלנו. פניתי אליהם,  
33 גם לעניין שינוי השומה אם אפשרי בשלב ההשגה או לא מטעמי זהירות בקשו לזמן את  
34 החברה לדיון או לחילופין לבקש עמדתם בכתב לעניין סוגיית חב' החזקות. פניתי לעו"ד



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורלינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 וקנין כמה פעמים ואני חושב שמטעמים שלהם החליטו שלא להמציא נתונים חדשים או  
2 את עמדתם בסוגיה.  
3 ש. בקשתם נתונים נוספים?  
4 ת. ממך ביקשתי, חבל שאין לי את המסרון להציג. אני ביקשתי. (עמ' 16 לפרוטוקול שורות  
5 (20-31)  
6  
7 על דברים אלו, חזר מר אזולאי גם בעמוד 17 לפרוטוקול שורות 12-15 :  
8 "ש. שואל שוב את השאלה, שיחת טלפון יכולה להחליף שומה מנומקת, השגה מנומקת,  
9 דיון בהשגה מנומק, וקבלת החלטה מנומקת בהשגה?  
10 ת. שיחת הטלפון לא החליפה את כל מה שאתה מתאר. שיחת הטלפון נועדה לאפשר הגשת  
11 התייחסות לטענה של חב' החזקות."  
12  
13 ועוד העיד מר אזולאי בחקירתו החוזרת, עמוד 24 לפרוטוקול שורות 10-17 :  
14 "ת. בדרך כלל מקשיב לדד שני, אם הוא מבקש להכתיב את טענותיו, בשפה שלו, אני כותב.  
15 אני בדרך כלל לא כותב. במקרה הזה של התיק, עו"ד וקנין וגם ניר מולסון הם הכתיבו לי  
16 מה שרצו שיירשם בהשגה. בד"כ אני רושם לי מייד אחרי הדיון בהשגה את הפרוטוקול כי  
17 נוח יותר לרשום אח"כ ולא תוך כדי. אני מתמצת.  
18 ש. אתה זוכר או רשום לך כמה פניות נעשו לעו"ד וקנין  
19 ת. לא רשמתי את זה. זה היה יותר מפעם אחת.  
20 ש. כמה זמן חיכית לקבלת התשובה מעו"ד וקנין  
21 ת. מספר חודשים, משכתי את הדיון בהשגה את [צ.ל. – עד, א.א.] הקצה שאני יכול עד תום  
22 השנה."  
23  
24 ובחקירה נגדית נוספת ברשות שניתנה לב"כ המערערת, לאחר הגשת פרוטוקול הדיון בהשגה  
25 כמוצג מ/ש/2, נאמרו דברים ברורים ומפורשים, בעמוד 25 לפרוטוקול שורות 10-27 :  
26 "ש. במסגרת הדיון בהשגה, הבאת בפני את הטענה שמדובר בחב' החזקות ואתה מתכוון  
27 לחייב אותי  
28 ת. כן  
29 ש. איפה זה כתוב  
30 ת. זה כתוב בפרוטוקול של הדיון בהשגה כפי שנכתב על ידי לאחר תום הדיון.  
31 ש. בדיון בהשגה  
32 ת. נאמר בעל פה בדיון. אני רוצה להיות הוגן, כלומר, זה עלה במסגרת ותוך כדי הדיון, כשמר  
33 ניר מולסון הסביר את הפעילות שלו בחברה והקשר שלו בשתי החברות. גרין והמערערת.  
34 ניר ניסה לשכנע אותי שהוא נותן שירות למערערת וההכנסות שלו נגזרות מההכנסות שיש



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 במערערת. אז נכנסתי למחשב למצוא את היחס בין ההכנסות לבין העמלות/תמלוגים,  
 2 בונוסים, שמולסון מקבל. ראיתי שלחברה אין הכנסות, ניסיתי להבין מאיפה קיבל 1.5  
 3 מיליון נה בונוס, כשאין לו הכנסות. אז כשהבנתי שזאת הסיטואציה, אמרתי לו אם כך,  
 4 מדובר בחברת החזקות, אני לא רציתי להגיד, ואתה מפציר בי להשיב, ואז התקשרת אלי  
 5 לעניין הזה שחשבתי, ואז אמרת לי שיכול להיות שלא הייתם צריכים להגיש השגה. אם  
 6 היית יודע על כל הפעילות יכול להיות שלא היית מגיש השגה.  
 7 ש. האם במהלך הדיון בהשגה הועלתה הטענה לעניין חברת החזקות, והרישום שנמצא  
 8 בפרוטוקול גם אם לא נעשה בו בעת שנאמר בדיון נכתב בדיעבד כי זה נאמר בדיון?  
 9 ת. כן. אני מסביר את זה. רשמתי את הדברים בפרוטוקול כי זה עלה בדיון."  
 10
- 11 מטעם המערערת לא הובאה כל ראייה בעניין מתן ההזדמנות על ידי המשיב להגיב לטענה 41  
 12 בדבר היותה חברת החזקות ובעניין ייחוס התשומות הכלליות. מר מולסון שנכח בדיון בהשגה  
 13 לא הגיש תצהיר בעניין זה, וגם ב"כ המערערת, עו"ד ואקנין לא הגיש תצהיר ואף מתוך  
 14 השאלות שנשאלו בחקירה הנגדית עולה כי לא קיימת הכחשה מצד המערערת באשר לעובדות  
 15 כפי שהוצגו על ידי מר אזולאי, אלא רק נעשה ניסיון ליתן לעובדות פרשנות אחרת.  
 16  
 17 עדותו של מר אזולאי לא נסתרה בחקירה הנגדית והיא אמינה עלי.  
 18
- 19 מר אזולאי חזר וטען מה היה מהלך העניינים שהוביל אותו למסקנה כי המערערת היא חברת  
 20 החזקות, נתן פירוט באשר למהלך הדיון בהשגה, לדברים שנאמרו על ידי מר מולסון,  
 21 לבדיקות שבדק במחשב בעקבות אותם דברים, ולהכרה אליה הגיע כי המערערת היא חברת  
 22 החזקות. מר אזולאי גם חזר והדגיש כי פעל על פי ייעוץ משפטי, נתן למערערת הזדמנות לטעון  
 23 טענותיה בכתב ביחס לטענתו בדבר היותה חברת החזקות, פנה מספר פעמים לב"כ המערערת,  
 24 ביקש גם פרטים נוספים, אך לא נענה.  
 25
- 26 המשיב לא ביקש לקיים דיון טלפוני בהשגה, אלא כפי שהובהר על ידי מר אזולאי, הוא  
 27 התקשר טלפונית לב"כ המערערת על מנת להזמין להגיש טענותיה של המערערת בכתב ביחס  
 28 לטענה כי היא חברת החזקות וכי אינה זכאית לניכוי מלוא התשומות הכלליות. מתן הזדמנות  
 29 להשמיע טענות – יכול שיהיה גם באמצעות טיעון בכתב.  
 30
- 31 הנה כי כן, בשונה מהעובדות בפס"ד הקודחים ובפס"ד א.ס.ג.י.די.א.ס., ניתנה למערערת כאן 42  
 32 האפשרות להתייחס לטענת המשיב שהועלתה במהלך הדיון בהשגה, להגיש התייחסות  
 33 כתובה, להביא מסמכים נוספים – אך המערערת לא ניצלה את ההזדמנות שניתנה לה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

1 ההחלטה בהשגה ניתנה על בסיס המידע והחומר שעמד לפני המשיב ושעל בסיסו מצא לנכון  
2 לקבוע כי המערערת היא חברת החזקות ומטעם זה לא להתיר לה את ניכוי מלוא התשומות  
3 הכלליות שנדרשו על ידה.

4  
5 אוסיף אף ואומר, כי התנהלות המשיב במקרה הזה עומדת אף בקריטריונים שקבע בית  
6 המשפט העליון בפס"ד **הקודחים** לעניין הגדלת שומה במסגרת ערעור: המשיב העמיד את  
7 המערערת על כוונתו להגדיל את השומה. המשיב הבהיר למערערת מה משמעות הגדלת  
8 השומה – אי התרת התשומות הכלליות במלואן אלא רק רבע מהן, לא מדובר בשינוי השומה  
9 בסכומים משמעותיים, ואף נתן למערערת את ההזדמנות להתגונן מפני הכוונה להגדיל  
10 השומה.

11  
12 בפסק דין שניתן עלידי לפני מספר ימים בעניין ע"מ 12-12-47962 **כוכב המשולש 2003 בע"מ** 43  
13 **נ' פקיד שומה חדרה** קבעתי כי נישום אינו רשאי להפוך את הימנעותו מלהתייצב לדיוני  
14 השגה, על אף זימונים חוזרים ונשנים מצד פקיד השומה, לקרדום לחפור בו, על דרך של  
15 העלאת טענה כאילו נשללה ממנו זכות הטיעון.

16  
17 עוד קבעתי, כי על פי הדין פקיד השומה (או מנהל מע"מ) מחויב ליתן הזדמנות סבירה לנישום  
18 להשמיע טענותיו טרם הוצאת השומה, אך נישום שאינו מנצל את ההזדמנות שניתנה לו – לא  
19 יישמע בטענה כי נשללו ממנו זכויותיו וכי בשל כך נפל פגם בשומת המשיב, ועל אחת כמה  
20 וכמה שלא תישמע טענה כאמור כאשר הנישום **במפגיע וביוזעין** מסרב לנצל את ההזדמנות  
21 שניתנה לו.

22  
23 44. דברים אלו יפים גם למקרה הנדון. המערערת אינה יכולה להישמע בטענה כי נפל פגם  
24 בהחלטת המשיב בהשגה, השומט את בסיסה על הסף, מחמת שינוי חזית ופגיעה בזכויותיה,  
25 בנסיבות התנהלותה שלה עצמה.

26  
27 אשר על כן, וכאמור לעיל, דין טענת הסף של המערערת – להידחות.

28  
29 **נטל הראיה:**

30  
31 45. בסיכומיה העלתה המערערת, בשפה רפה, יש לומר, את הטענה כי נטל הראיה בערעור דנא  
32 מוטל על כתפי המערער, בהסתמך על הוראת סעיף 83(ד) לחוק מע"מ, הקובע כי חובת הראיה  
33 היא על המערער, אם הדו"ח שהוגש על ידו אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין.  
34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק תיצוני:

- 1 לגישת המערערת, מאחר והמשיב לא קבע כי ספרי הנהלת החשבונות שלה נוהלו שלא כדין,  
 2 ומאחר ולטעמה עסקינן בסוגיה פנקסית – הרי שעל פי הדין חובת הראיה היא על המשיב  
 3 להוכיח כי המערערת היא חברת החזקות.  
 4  
 5 עמדת המערערת היא כי במקרה הנדון מדובר בסוגיה פנקסית, מן הטעם שבעדותו של מר  
 6 אזולאי (עמוד 22 לפרוטוקול) ציין כי ביסס את קביעתו בדבר היותה חברת החזקות על בסיס  
 7 הכנסותיה מדיבידנד כעולה מדוחותיה הכספיים.  
 8  
 9 דיו רב נשפך די והותר בשאלת נטל הראיה בערעורי מס, וההלכה בכל הקשור והמתייחס לנטל  
 10 הראיה בערעור על שומות תשומות (להבדיל מכפל מס וקנס פסילה) הינה פסוקה וברורה,  
 11 ותומצתה על ידי כבוד השופט מלצר בע"א 3886/12, זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ'  
 12 מנהל מע"מ מיסים כח/5 (אוקטובר 2014) ה-2 עמ' 68:  
 13  
 14 "ההלכה שיצאה מלפני בית משפט זה בנוגע לנטל ההוכחה בערעורי מע"מ - שעסקה כאמור  
 15 בערעורים על שומות לפי מיטב השפיטה - מקורה בפסק-דינו של השופט ד. לוינ בע"א  
 16 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד  
 17 (מו)5 (1992) 101 (להלן: הלכת ארד). הלכה זו וההתפתחויות שחלו בפסיקה מאז שניתנה  
 18 - סוכמו בפסק-הדין ברע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(4)  
 19 891 (2003) (להלן: עניין כ.ו.ע.), שעסק בעריכת שומות תשומות לפי מיטב השפיטה מכח  
 20 חוק מע"מ, וקבע בדלקמן:  
 21  
 22 "בערעור מס ערך מוסף לעניין ניכוי מס תשומות 'נטל השכנוע' על העוסק, המבקש  
 23 לנכות את המס. נטל זה מלווהו מתחילת הדרך עד סופה, ואתו מוטל על העוסק 'נטל  
 24 הבאת הראיות'. 'נטל הבאת הראיות' עובר למנהל כאשר הפנקסים נוהלו כדין, ולא  
 25 נפסלו, והמנהל הוציא שומה לפי מיטב השפיטה. נטל זה עובר אל המנהל כאשר  
 26 השאלה שבמחלוקת היא פנקסית, או שהצדדים חלוקים בשאלה אם המחלוקת  
 27 היא כזו. כאשר המחלוקת היא לבר-פנקסית, 'נטל השכנוע' ו'נטל הבאת הראיות'  
 28 על העוסק" (שם, בעמ' 907-906).  
 29  
 30 וראו פסק דינו של כבוד השופט י. עמית בע"א 6364/12 סימקו אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ  
 31 חיפה [פורסם בבנו, 3.7.14] (להלן – הלכת סימקו);  
 32





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 וכן נא ראו החלטתו של כבוד השופט ד"ר ש. בורנשטיין בע"מ 55647-07-14 סניור ואח' נ'  
2 מנהל מע"מ [פורסם בנבו, 28.6.15] העושה סדר בנטלים השונים וחלוקתם במקרים של שילוב  
3 שומות – תשומות, קביעה בדבר ניהול ספרים בסטייה מהותית, כפל מס וקנס פסילה.  
4  
5 47. במקרה שבפני עסקינן בערעור על החלטה בהשגה על שומת תשומות, אשר על פי הדין נטל  
6 הראיה מוטל על כתפי המערערת להוכיח את זכאותה לניכוי מלוא התשומות הכלליות. על  
7 מנת לעמוד בנטל זה, שומה על המערערת להוכיח תחילה כי אינה בגדר "חברת אחזקות".  
8  
9 48. בהלכת סימקו נדונה שאלה דומה לשאלה נשוא הערעור כאן – שאלת ניכוי תשומות בגין  
10 הוצאות כלליות ששימשו בעסקאות חייבות במס ובעסקאות שאינן חייבות במס. בהלכת  
11 סימקו נקבע על ידי בית המשפט המחוזי בחיפה כי המערערת הינה חברת החזקות וכי  
12 התשומות שניכתה הינן תשומות מעורבות ומאחר והמערערת שם לא הרימה את הנטל לייחס  
13 הוצאות ספציפיות לפעילות החייבת במס (מתן שירותי ניהול) – אושרה שומת התשומות  
14 שהוציא לה המשיב בה התיר ניכוי רבע מן התשומות בהתאם לתקנה 18(ב)(3) לתקנות מע"מ.  
15  
16 בערעור לבית המשפט העליון קבע כבוד השופט י. עמית שדן בהלכת סימקו גם בעניין נטל  
17 הראיה באופן ספציפי למקרה דן כדלקמן:  
18  
19 "במקרה דנא, קבע בית משפט קמא כי אין מדובר בשאלה פנקסית, מאחר שמדובר  
20 ב'הוצאות כלליות' ומערכת הפנקסים היא מערכת אחת לכלל פעילויות החברה. ואכן,  
21 המחלוקת דכאן אינה נסבה על עצם רישום ההוצאות הכלליות בפנקסים וכונותן של  
22 ההוצאות, אלא האם השתמשה המערערת בתשומות הכלליות רק לעסקאות החייבות במס  
23 או שמא גם "לכל שימוש אחר" כקבוע בתקנה 18. התשובה לשאלת השימוש בפועל  
24 בתשומות איננה נמצאת בפנקסי המערערת. מכאן שהשאלה שבמחלוקת הינה לבר  
25 פנקסית, כך שלא חל החריג בסעיף 83(ד) והנטל הוא על המערערת לכל אורך הדרך (וראו  
26 רע"א 1965/05 סוחייק מורד נ' מנהל מס ערך מוסף, פסקה 4 (29.3.2005); ע"א 8673/06  
27 אורו ישראל (2000) אחזקות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, גוש דן, פסקה 11 (8.7.2008))."  
28 [ההדגשות שלי – א.ו.]  
29  
30 49. והדברים יפים גם למקרה הנדון. שאלת ייחוס התשומות הכלליות לעסקאות החייבות במס  
31 של המערערת – קרי: מתן שירותי הייעוץ לגרין, היא שאלה שאת התשובה לה לא ניתן לדלות  
32 מספרי המערערת.  
33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק היצוני:

- 1 אמנם נציג המשיב מר אזולאי העיד כי לצורך הקביעה כי המערערת היא חברת אחזקות בחן  
2 את הכנסות המערערת בדוחותיה הכספיים לתקופת השומה, ונוכח כי עיקר הכנסותיה הן  
3 מדיבידנד. אלא שבערעור זה אין אנו עוסקים כלל בשאלת גובה ההכנסות או סיווגן, אלא  
4 בשאלה מה ניתן להסיק מקיומן של הכנסות אלו לצורך ייחוס התשומות וקיוזון, שאלה  
5 שהתשובה עליה, כאמור, לא תמצא בפנקסים. יתר על כן, לא בעיון בדוחות הכספיים בלבד  
6 התמצתה בדיקת המשיב לצורך קביעתו, כפי שעולה מדברי מר אזולאי בעדותו בעמוד 17  
7 לפרוטוקול שורות 19-24, לפיהם התייחס לנסיבות מתן הבונוס למר מולסון, להכנסות  
8 מדיבידנדים ולהפסדים שיש למערערת במס הכנסה.  
9
- 10 50. לפיכך, המערערת היא זו שצריכה היתה לשפוך אור על מהות התשומות הכלליות שנדרשו  
11 בניכוי מלא על ידה ועל ייחוסן לעסקאות החייבות במס – מאחר ומידע זה מצוי בידיה ואינו  
12 נובע מן הספרים. על כן אין בפני שאלה פנקסית, אלא לבר-פנקסית.  
13
- 14 51. ולא נוכל להמשיך בהכרעה בערעור זה לגופו מבלי שייאמר, כי טענות המערערת באשר לנטל  
15 הראיה ביחס לשומת תשומות, אין בהן רבותא במועד בהן הועלו, בשלב הסיכומים. זאת,  
16 מאחר וכפי שנקבע פעמים רבות בפסיקה, ככלל, מוטל נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות על  
17 כתפי המערער, בהיותו "המוציא מחברו", אך יש וסדר הבאת הראיות ישתנה, ככל שייקבע  
18 כי נטל הבאת הראיות (להבדיל מנטל השכנוע) מוטל על המשיב, אם ספרי המערער לא נפסלו  
19 ואם מדובר בסוגיה פנקסית.  
20
- 21 על האבחנה בין נטל השכנוע לנטל הבאת הראיות נא ראו הלכת גיורא ארז. וכן נא ראו לעניין  
22 זה הלכת כ.נ.ע. והלכת זאב שרון.  
23
- 24 המערערת לא הגישה בקשה בעניין נטל הראיה בשלב קדם המשפט, כך שממילא המערערת  
25 היא זו שפתחה בהבאת הראיות. נטל השכנוע מוטל על כתפי המערערת על פי הדיון, בין כך  
26 ובין כך. מסיבה זו – טיעונה של המערערת נותר אקדמי לחלוטין בנסיבות העניין.  
27
- 28 52. על כל פנים, הן נטל השכנוע והן נטל הבאת הראיות בערעור דן מוטל על כתפי המערערת,  
29 ונפנה כעת לבחון האם עמדה בו.  
30  
31  
32  
33  
34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

### המסד המשפטי:

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33

53. בסעיף 1 לחוק מע"מ, הוא סעיף ההגדרות, מוגדרת "עסקה", 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 יבוא בידי המוכר;
- (3) עסקת אקראי."

הגדרת "נכס" כוללת טובין או מקרקעין, כאשר הגדרת "טובין" הינה הגדרה פתוחה, אך מוחרגים ממנה מפורשות ניירות ערך ומסמכים שחירים וזכויות בהם.

"מס תשומות" מוגדר כך:

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

54. סעיף 41 לחוק מע"מ קובע את "עקרון ההקבלה", לפיו נדרשת הקבלה בין החיוב במס עסקאות לבין ניכוי מס התשומות. על פי עקרון זה עוסק אינו רשאי לנכות מס תשומות אלא אם כן הוא עשה שימוש בתשומות לצרכי עסקה החייבת במע"מ.

נא ראו לעניין זה: ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יג/4, ה-1;

וכן ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף מיסים כד/3, ה-150.

55. מה קורה כאשר עוסק מבצע גם עסקאות חייבות במס וגם עסקאות שאינן חייבות במס- כיצד יקוזז התשומות?

ככל שהעוסק יוכל לבודד את התשומות ולייחס אותן לפעילות ספציפית, אשר היא חייבת במס עסקאות – יוכל לקוזז התשומות.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

1 אולם כאשר העוסק לא יוכל לבדוד את התשומות כאמור וכאשר עסקאותיו מורכבות  
2 מעסקאות חייבות במס וכאלו שאינן חייבות במס - ולא ניתן להפריד בין השימוש בתשומות  
3 לצרכי העסקאות החייבות במס לעומת אלו שאינן חייבות במס, כי אז חלה תקנה 18 לתקנות  
4 מע"מ, שכותרתה "תשומות לעסק לצרכים אחרים", שזו לשונה:

5  
6 (א) בלי לפגוע בהוראות פרק זה, מס תשומות בשל רכישת נכסים או בשל קבלת  
7 שירותים לשימוש בעסקאות שלגביהן מותר מס התשומות בניכוי (להלן בתקנה זו  
8 - לצרכי העסק) וגם לשימוש בעסקאות שלגביהן אין מס התשומות מותר בניכוי או  
9 לכל שימוש אחר (להלן בתקנה זו - שלא לצרכי העסק) - יהא ניתן לניכוי בשיעור  
10 יחסי שהוא כיחס השימוש לצרכי העסק לכלל השימוש.

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

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

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

16 (3) לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא  
17 לא צרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות."

18  
19 56. יושם אל לב, כי תקנה 18 הנ"ל אינה קובעת מהם המבחנים לקביעת "עיקר השימוש בנכס או  
20 בשירות", ועניין זה נדון בפסיקה אשר קבעה מספר קריטריונים להכרעה בשאלה זו. במקרים  
21 רבים נעשה שימוש במבחן היחס בין הכנסות העוסק מהפעילויות השונות - אלו החייבות  
22 במס אל מול אלו שאינן חייבות במס.

23  
24 ראו לעניין זה הלכת סימקו בפסקאות 16-17.

25 וכן נא ראו: ע"ש 1014/93 חברת ענת לב בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ [פורסם  
26 בנבו].

27  
28 57. עם זאת, בהלכה הפסוקה ובספרות המשפטית הוצעו קריטריונים אחרים, לרבות משך זמן  
29 השימוש בתשומות, חשיבות השימוש, העלות הכספית של השימוש או הרווח שנבע  
30 מהשימוש, תוך הסתייגות ממבחן יחס ההכנסות, ככזה אשר עשוי לגרום לעיוות בעקרון  
31 הטלת המס על הערך המוסף בלבד.

32  
33 נא ראו: ע"א 252/87 גחלת חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מה(1) 245.

34



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 היו מלומדים (ראו ספרו של א. נמדר, **מס ערך מוסף**, מהדורה חמישית עמ' 711) שסברו כי  
 2 אין לאמץ את מבחן יחס ההכנסות אלא אם כן קיימת הוראה מפורשת בחוק, דוגמת סעיף  
 3 18(ג) לפקודת מס הכנסה.  
 4  
 5 58. גם בהלכת **סימקו** נטה בית המשפט העליון מפי כבוד השופט עמית לדיעה כי מבחן חלוקת  
 6 ההכנסות יכול לשמש כאחד המבחנים לקביעת "עיקר השימוש" בתשומות, אך לא המבחן  
 7 הבלעדי.  
 8  
 9 59. יחד עם זאת, נקבע גם בהלכת **סימקו** כי נטל ההוכחה לעניין אופן השימוש בתשומות הכלליות  
 10 וטיב ההוצאה מונח על כתפי המערער, וכאשר המערער באותה פרשה לא הרימה הנטל –  
 11 הרי שבית המשפט העליון אישור את ההיסמכות על מבחן חלוקת ההכנסות לצורך קביעת  
 12 עיקר השימוש לצרכי תקנה 18 לתקנות מע"מ.  
 13  
 14 **מהות פעילות המערער:**  
 15  
 16 60. טרם בחינת "עיקר השימוש" בתשומות של המערער לצרכי תקנה 18 לתקנות מע"מ, יש  
 17 לבחון תחילה מהו תחום עיסוקה, מהן העסקאות המבוצעות על ידה – האם כולן עסקאות  
 18 חייבות במס, או שמא כולן עסקאות פטורות ממס, או שמא פעילות המערער היא מעורבת,  
 19 ואם כן – מה עיקר פעילותה.  
 20  
 21 61. לעמדת המערער היא אינה "חברת אחזקות", דהיינו - חברה המחזיקה במניות של חברות  
 22 אחרות מתוך מטרה לקבל מהן הכנסת דיבידנד (הפטורה ממס), אלא היא חברה העוסקת  
 23 במתן שירותי יעוץ וניהול בתמורה להכנסה עסקית (החייבת במס).  
 24  
 25 טענות המערער באשר למהות עיסוקה נחלקות לשניים:  
 26  
 27 ראשית, טענה המערער כי הסכם המייסדים אשר מכוחו הוקמה חברת גרין "נכפה" עליה,  
 28 וכי בפועל חברת גרין אינה אלא זרועה הארוכה של המערער, ומשעה שחברת גרין מבצעת  
 29 פעילות בתחום הספנות, שהינה פעילות חייבת במס עסקאות – יש להתיר את מלוא התשומות  
 30 כפי שנדרשו על ידה. המערער ביקשה להישען בטענה זו על פסיקת בית המשפט המחוזי  
 31 בת"א מפי כבוד השופט דני קרת בעניין ע"ש 1150/06 **גזית גלוב בע"מ נ' מנהל מס ערך**  
 32 **מוסף גוש דן** [פורסם בנבו 11.1.2009] (להלן – פס"ד **גזית גלוב**).  
 33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שנית, טענה המערערת כי היא חברה שכל עיסוקה הוא במתן שירותי ייעוץ וניהול לחברת  
 2 גרין. לעמדת המערערת, היא אינה "חברת אחזקות" במשמעות האמורה בהלכת סימקו, שכן  
 3 היא איננה חברה הרוכשת זכויות במניות של חברות אחרות לצורך הפקת רווחים בדמות  
 4 דיבידנדים.
- 5
- 6 המערערת שבה וטענה כי מפאת "כורח" הקימה את חברת גרין ואותה בלבד, וכי ניהול של  
 7 חברות בתחום הייחודי של ספנות דורש ניסיון ומיומנות, אשר היא מחזיקה בהם מתוקף  
 8 היותה עוסקת בתחום הספנות עד למועד ההתקשרות בהסכם המייסדים.
- 9
- 10 המערערת טענה גם (סעיף 4.14 לסיכומיה) כי לא רק שקיימת קורלציה בין ההוצאות .62  
 11 הכלליות בפרט ותשומותיה בפרט, אלא שהכנסותיה עולות על כלל תשומותיה בכל תקופת  
 12 השומה. המערערת ערכה בסיכומיה טבלת השוואה בין סכומי ההכנסות החייבות במס, דיווח  
 13 סכומי התשומות, דיווח תשומות מולסון וסכום התשומות בניטרול תשומות מולסון.
- 14
- 15 עוד טענה המערערת (סעיף 4.16 לסיכומיה) כי ההוצאות הכלליות הינן הוצאות שהוצאו  
 16 לטובת גרין בלבד – לרבות שירותי רו"ח, עו"ד, הוצאות משרד, תקשורת, מחשוב ועוד.
- 17
- 18 מנגד, טוען המשיב כי המערערת היא "חברת אחזקות", מאחר ועיקר הכנסותיה, כפי העולה .63  
 19 מדוחותיה הכספיים, הינן הכנסות מדיבידנדים המגיעות כדי סך של 20 מיליון ₪ בתקופת  
 20 השומה, וכי הכנסותיה מדמי ייעוץ הינן זניחות יחסית להכנסות הדיבידנד ונלוות לעובדת  
 21 היותה מחזיקה במחצית מהון המניות של חברת גרין.
- 22 זאת ועוד, המשיב ציין כי המערערת דיווחה למס הכנסה על הפסדים בפעילות השוטפת  
 23 בתקופת השומה. התייחסות למערערת כאל מי שעיסוקה הוא במתן שירותי ייעוץ, כאשר  
 24 ההכנסות מאותם שירותים מובילים אותה להפסדים שוטפים – מובילה למסקנה בדבר העדר  
 25 תוחלת כלכלית למערערת, אלא אם מתייחסים להכנסות הדיבידנד.
- 26
- 27 המשיב הוסיף וטען כי המערערת אינה מספקת שירותי ניהול או ייעוץ לחברות שאינן קשורות .64  
 28 אליה, ועל כן המצג שמנסה המערערת להציג, בדבר היותה חברה המספקת שירותי ייעוץ  
 29 וניהול – אינו נכון.
- 30
- 31 לעמדת המשיב, אין כל רלבנטיות לטענת המערערת לעניין ה"כורח" להתקשר בהסכם  
 32 המייסדים, לצרכי ערעור זה. ממילא, טוען המשיב כי אין עסקינן כאן ב"כורח" או "אילוץ",  
 33 אלא בשיקול עסקי-כלכלי של המערערת להתקשר בהסכם המייסדים עם חברת רוזנפלד.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ועוד גורס המשיב, כי מקום בו המערערת אינה מחזיקה במלוא מניותיה של חברת גרין, אין  
2 היא יכולה כלל לטעון כי זו האחרונה הינה "זרועה הארוכה" של המערערת.  
3
- 4 המשיב הסב את תשומת הלב בסיכומיו, הגם שניכוי התשומות בגין חשבוניות מולסון אינו .65  
5 עוד חלק מן הערעור, כי מר ניר מולסון קיבל את הבונס שלו על פי ההסכם עם המערערת –  
6 מתוך רווחי הדיבידנד, שאינם חייבים במס עסקאות. מכאן, טען המשיב, שהמערערת לא  
7 היתה רשאית לנכות את מלוא מס התשומות מחשבוניות מולסון, גם אם החשבוניות היו  
8 מוצאות כדין על ידי ניר מולסון עצמו.
- 9  
10 ראשית, אתייחס לטענת המערערת לפיה בהלכת סימקו נקבע כי סיווג חברה כחברת אחזקות .66  
11 יכול שיעשה רק כאשר קיימת פעילות של רכישה ומכירת מניות.  
12  
13 אינני שותפה לפרשנות ולמסקנות שהסיקה המערערת מהלכת סימקו. עיינתי עיין היטב  
14 בפסק דינו של כבוד השופט עמית בהלכת סימקו ולא מצאתי את שהמערערת מבקשת  
15 שאקבע.  
16  
17 עצם העובדה כי המערערת בהלכת סימקו היתה חברה שעסקה ברכישת זכויות במניות של  
18 מספר חברות ונקבע כי היא חברת אחזקות, אין משמעה כי רק חברה כזו יכול ותסווג כחברת  
19 אחזקות.  
20
- 21 לעמדתי, אין רבותא אם חברה הפכה להיות בעלת אחזקות בחברה אחרת בשל רכישת .67  
22 מניותיה של החברה המוחזקת מידי צד שלישי או בשל הקצאת מניות שהוקצו לה בחברה  
23 המוחזקת במועד הקמתה. כך או כך – היא מחזיקה במניות של חברה אחרת ומפיקה  
24 מאחזקותיה הכנסות מדיבידנד.  
25
- 26 דהיינו: חברה יכול שתסווג כחברת אחזקות בין אם עיסוקה היחיד או העיקרי הוא ברכישת  
27 זכויות במניות של חברות אחרות תוך הפקה מאחזקותיה אלו הכנסות בדמות דיבידנדים או  
28 בדמות רווחי הון ממכירת אותן החזקות במניות, ובין אם מדובר בחברה שהקימה חברה  
29 אחרת, אחת או יותר, בה ישנה פעילות עסקית החייבת במס עסקאות, והיא מחזיקה במניות  
30 החברה האחרת תוך הפקת הכנסות מדיבידנד מאחזקותיה אלו, ואין לה הכנסות אחרות או  
31 שיש לה הכנסות אחרות חייבות במס שהינן שוליות או נלוות לאחזקותיה במניות.  
32  
33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 לאמתו של דבר, השאלה הנכונה אינה האם יש לסווג את החברה כ"חברת אחזקות" או אם  
 2 לאו, באשר השימוש בהקשר זה במונח "חברת אחזקות" נועד אך ורק לאפיין חברה  
 3 שעסקאותיה פטורות ממס בגין היותן עסקאות של קבלת דיבידנדים בשל אחזקותיה  
 4 במניות, ושהן הכנסותיה היחידות או העיקריות. אם התשובה לכך היא חיובית – הרי שלפנינו  
 5 "חברת אחזקות", כלומר חברה שעסקאותיה אינן חייבות במס, ואין רלבנטיות לשאלה אם  
 6 המערערת "התכוונה" להפוך להיות חברת אחזקות אם לאו.
- 7
- 8 68. אף אין בידי לקבל את טענת ה"כורח" שהעלתה המערערת ביחס להתקשרותה בהסכם  
 9 המייסדים להקמת חברת גרין.  
 10
- 11 ראשית, אינני מקבלת כי התקיים בעניין התקשרות המערערת בהסכם המייסדים "כורח" או  
 12 "אילוץ" במשמעות המוקנית לו בסעיפים 17 או 18 לחוק החוזים (חלק כללי) תש"ג – 1973.  
 13
- 14 המערערת הבהירה כי הקמתה של חברת גרין נעוצה בדרישה שהציבה חברת הספנות  
 15 הטייוואנית אוורגרין, להמשך ההתקשרות עם המערערת. מנהל המערערת מר בן שושן שמסר  
 16 תצהיר מטעמה והעיד בבית המשפט, הבהיר בחקירתו הנגדית כי חברת אוורגרין רצתה  
 17 ליהנות מהיתרונות של המערערת כמו גם מהיתרונות של חברת רוזנפלד ומכאן נולדה  
 18 הדרישה להקמת חברה משותפת – נא ראו פרוטוקול הדיון עמוד 9 שורות 5-26.
- 19
- 20 69. לטעמי, המערערת שקלה שיקולים עסקיים-כלכליים, לפיהם השתלם לה יותר להיעתר  
 21 לדרישה של חברת אוורגרין ולהקים את חברת גרין יחד עם רוזנפלד, מאשר להפסיד את  
 22 שירותי הסוכנות בתחום הספנות לאוורגרין.  
 23
- 24 יתר על כן, במקרה הנדון לא נוצר גם "כורח" עסקי, כגון במצב של דרישות רגולטוריות כלשהן  
 25 שמוצבות כתנאי או חובה להתקשרות מסוימת או כיוצ"ב.  
 26
- 27 70. אך גם אם אקבל את טענת המערערת כי נוצר לה "כורח" בהתקשרותה להקמתה של גרין,  
 28 אין בידי לקבל את טענתה כי בשל כך גרין מהווה את זרועה הארוכה.  
 29
- 30 ראשית, על שום שהמערערת בעצמה בדוחותיה – הצהירה את ההיפך.  
 31
- 32 ואכן, בדוחותיה הכספיים לתקופת השומה מצהירה המערערת כי היא הפסיקה את פעילותה  
 33 העסקית בתחום שירותי ההובלה הימית מאז יום 1.5.2007 – ראו ביאור 1ב' לדוחותיה  
 34 הכספיים – נספחי ט' לתצהיר מר אזולאי.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ממילא, לא יכולה המערערת להישמע בטענה הפוכה לצרכי הערעור כאן, כאילו היא מנהלת  
2 פעילות עסקית בתחום שירותי ההובלה הימית באמצעות חברת גרין.  
3  
4 וכבר נקבע בפסיקה כי נישום מחויב בהצהרות ובמצגים שהצהיר כלפי רשות מס אחת,  
5 בדוחות כספיים או במסמכים מטעמו, וכי יש לדחות ניסיון להציג מצג אחר בפני רשות מס  
6 אחרת.  
7  
8 ראו ע"מ 10-10-26356 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פשמ"ג [פורסם בנבו 20.2.2013];  
9 ע"א 2892/13 בראון-פישמן תקשורת בע"מ נ' פשמ"ג (8.6.2015);  
10 עמ"ה 1200/01, פז פרי זהב גידול ושיווק פרי הדר בע"מ נ' פקיד שומה רחובות מיסים יט/1  
11 (פברואר 2005) ה-21, עמ' 21;  
12  
13 **שנית**, אף לגופו של עניין - מקום בו המערערת החזיקה במחצית מהון המניות המונפק של  
14 חברת גרין ובמחצית ממניות הניהול, כאשר המערערת אינה חופשיה לבדה להעביר החלטות,  
15 לחתום על מסמכים והתחייבויות כספיות בשם חברת גרין - אלא היא תלויה בהסכמת חברת  
16 גרין, על פי פרוטוקול זכויות החתימה בחברת גרין (ראה עדות מר בן שושן עמוד 9 שורות 24-  
17 32, עמ' 10 ועמוד 11 שורות 1-9) - לא ניתן לראות בחברת גרין כ"זרועה הארוכה" של  
18 המערערת.  
19  
20 **שלישית**, על פי הסכם המייסדים (ראו סעיפים 24-27 וסעיפים 39-43) מונו כנושאי המשרה  
21 בחברת גרין והועסקו כעובדים בחברת גרין - עובדים שהיו קודם לכן של המערערת ושל  
22 רוזנפלד. יחסי עובד מעביד בין אותם נושאי משרה ועובדים לבין המערערת (או רוזנפלד)  
23 נותקו למן 1.5.07 והללו הפכו להיות מאותו מועד עובדי חברת גרין.  
24  
25 אין זאת אלא, שחברת גרין הינה ישות משפטית נפרדת, המבצעת פעילות עסקית שונה מזו  
26 של המערערת. עצם העובדה כי לצורך ביצוע אותה פעילות עסקית עברו עובדים, שהועסקו  
27 קודם להקמת גרין על ידי המערערת, להיות מועסקים על ידי גרין - אין בה כדי להפוך את  
28 גרין ל"זרועה הארוכה" של המערערת.  
29  
30 גם הטענה כי המערערת מחזיקה אך ורק במניות חברת גרין - נראה שאינה מדויקת, כפי  
31 העולה מדוחותיה הכספיים של המערערת עצמה.  
32



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בבואור 19 לדוח הכספי של המערערת לשנת 2008 מתואר אירוע שלאחר תאריך המאזן, בדבר  
2 הקמת חברת א.ס. מלרון ספנות 2009 בע"מ בחודש פברואר 2009, המוחזקת במלואה על ידי  
3 המערערת.  
4
- 5 בבואור 1 לדוח הכספי של המערערת לשנת 2009 מצהירה המערערת על הפסקת פעילותה  
6 כסוכנת הובלות ימית החל מיום 1.5.07 וכי היא עוסקת במתן שירותי ייעוץ וניהול לחברות  
7 בהחזקתה. ביאור 6 לאותו דוח כספי מתייחס להשקעה בחברת א.ס. מלרון הנ"ל. כך הם פני  
8 הדברים ביתר הדוחות הכספיים לתקופת השומה.  
9
- 10 הנה כי כן, המערערת מחזיקה בשתי חברות – גרין וא.ס. מלרון. פעילות הייעוץ והניהול הינה .74  
11 מוגבלת לאותן חברות שבהחזקתה, כאשר המערערת מצהירה כי אין לה פעילות עסקית  
12 בתחום הספנות.  
13
- 14 הכנסותיה העיקריות של המערערת בתקופת השומה הינן הכנסות מדיבידנדים הנובעות  
15 מאחזקותיה בחברת גרין.  
16
- 17 גם בתדפיס רשם החברות של המערערת – נספח ו' לתצהירו של מר אזולאי – צוין כי מטרות  
18 התאגיד הן "השקעות ניהול עסקים".  
19
- 20 מעבר לכך, מתקשה אני לקבל את טענת המערערת לפיה התכלית הכלכלית שלה היא מתן .75  
21 שירותי ניהול ויעוץ, שכן אילו זו היתה תכליתה האמיתית – ברי היה מלכתחילה כי המערערת  
22 נדונה לכליה כלכלית מראשיתה, שכן דוחותיה למס הכנסה בתקופת השומה מצביעים על  
23 הפסדים בפעילות השוטפת – ולא בכדי.  
24
- 25 לא למותר לציין, כי גם מסמך הבונוס למר ניר מולסון מיום 1.5.07, מתייחס לגזירת הבונוס .76  
26 של מר מולסון מן הרווחים של המערערת מהחזקתה במניות גרין, ואין בו התייחסות לגזירת  
27 הבונוס מהכנסות המערערת מדמי ניהול. משמע, שני הצדדים – מר מולסון והמערערת – ראו  
28 מהות השירות שניתן על ידי מר מולסון ככזה שנועד להביא להשאת רווחיה של המערערת  
29 מדיבידנדים מחברת גרין.  
30
- 31 מכל האמור לעיל, המסקנה המתבקשת היא כי המערערת הינה "חברת אחזקות" במשמעות .77  
32 האמורה לעל, דהיינו חברה, אשר עיקר פעילותה אינה חייבת במס עסקאות, ואילו פעילותה  
33 החייבת במס – מתן שירותי ייעוץ וניהול – הינה פעילות שנווית לאחזקותיה במניות החברות  
34 המוחזקות ואיננה עיקר פעילותה – לא מהותית ולא כלכלית.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

### ייחוס התשומות הכלליות לפעילות החייבת במס – האם עמדה המערערת בנטל?

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34

78. על מנת שהמערערת תהא רשאית לנכות את מלוא התשומות הכלליות נדרשת היא לעמוד בנטל הראיה להוכיח כי תשומות אלו הוצאו כולן בקשר עם עסקאותיה החייבות במס, קרי: בקשר עם מתן שירותי הייעוץ והניהול לחברת גרין.

המערערת לא עמדה בנטל האמור.

79. ראשית, אציין כי המערערת לא טרחה כלל לציין – לא בכתב הערעור ולא בתצהיר העדות הראשית מטעמה – מהן אותן תשומות כלליות שדרשה בניכוי.

ראוי לציין, כי גם המשיב לא פרט עניין זה לפרוטות, אלא הפחית מסך כל התשומות הכלליות את חשבוניות מולטון, וביחס לשאר התשומות הכלליות – התיר ניכוי בסך של 25% ממס התשומות בגינן, כשלגרסתו מדובר בהוצאות משרדיות כלליות – ראו עדות מר אזולאי בעמוד 21 לפרוטוקול שורות 10-32.

80. אלא שכאמור לעיל, המערערת היא זו שנדרשת להוכיח מהן התשומות שאת ניכוי המס עליהן היא מבקשת במלואו – וראיה על כך לא צורפה. שום חשבונית הנוגעת לתשומות הכלליות לתקופת השומה – לא הוצגה בפני.

מעבר לאמירה הכללית כי מדובר בהוצאות משרדיות כלליות – אין בפני כל ראיה מה מהות התשומות הנדרשות.

תצהירו של מר יעקב בן שושן מנכ"ל המערערת – שותק בעניין זה. כל שנאמר בסעיף 13 לתצהיר מר בן שושן הוא כי "לשם מתן שירותי הייעוץ, כאמור, שכרה המערערת את שירותיו של ניר ושל נותני שירותים אחרים". מר בן שושן לא ביאר ולא פירט מיהם אותם נותני שירותים אחרים.

81. בסעיף 4.16 לסיכומיה טענה המערערת כי התשומות הכלליות הינן בגין שירותי רו"ח, עו"ד, הוצאות משרד, תקשורת, מחשוב ועוד. לטענתה – הוצאות אלו הוצאו כחלק ממתן שירותי הניהול לגרין.

כאמור, אין בפני כלל ראיה כי אמנם התשומות הכלליות הינן כפי הנטען על ידי המערערת בסיכומיה, ודי בכך כדי לדחות טענותיה בערעור זה בדבר זכאותה לניכוי מלוא מס התשומות.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק היצוני:

- 1
- 2 מעבר לכך, וזה העיקר, גם אם אמנם התשומות הכלליות של המערערת אכן היו בגין שירותי
- 3 רו"ח, עו"ד, תקשורת, מחשוב וכיוצ"ב הוצאות משרדיות – עדיין לא ניתן לקבל את טענות
- 4 המערערת כי הוצאות אלו קשורות רק לשירותי הניהול והייעוץ שסיפקה לגרין.
- 5
- 6 למעשה, מלבד העלאת הטענה בסיכומיה כאמור לעיל – לא טרחה המערערת להביא ראיה
- 7 לכך, תוך שהיא מניחה את המבוקש. לכך לא ניתן להיעתר.
- 8
- 9 נא ראו לעניין זה פסיקתו של כבוד השופט עמית בהלכת סימקו בפסקאות 13 ו-14, היפים
- 10 במידה רבה גם לענייננו:
- 11
- 12 "טענת המערערת כי מאחר שחלוקת או קבלת דיבידנד אינה עסקה, אזי כל
- 13 התשומות הינן לצורך עסקאות החייבות במע"מ, היא בגדר הנחת המבוקש. על
- 14 המערערת הנטל להוכיח כי כל התשומות אכן שימשו לצורך מתן שירותי הניהול
- 15 החייבים במע"מ, באשר לא ניתן לנכות תשומות שיועדו 'לכל שימוש אחר' גם אם
- 16 אינן בגדר עסקה. כפי שנאמר בעניין גחלת:
- 17 "עניינה של תקנה 18 לתקנות באותם מקרים בהם יש שילוב
- 18 בשימושים בתשומות. זאת לא רק כשהשילוב הוא בין
- 19 עסקאות אלא גם כשהתשומות משמשות לפעילויות אחרות
- 20 שאינן עסקאות, או בלשון התקנה "לכל שימוש אחר" (הדגשה
- 21 הוספה-י"ע).
- 22
- 23 המערערת טענה כי רווחיה מדיבידנדים הינם "הכנסה פסיבית" ולכן לא הוצאו
- 24 תשומות לקבלתם, להבדיל מתשומות שהושקעו לצורך קבלת דמי ניהול. ברם,
- 25 החלוקה בין תשומות שהושקעו בחברות על מנת להשביחן כדי למשוך מהן דמי
- 26 ניהול, לעומת רווחים בדמות דיבידנדים שצמחו לחברה מאותה השקעה, הינה
- 27 מלאכותית, מוקשית ולא יכולה לעמוד. כפי שציין קורקוס בעדותו, אין צורך לקנות
- 28 חברות כדי להעניק להן שירותי ניהול, כך שבגין אותה השקעה בהשבחת החברות
- 29 זכתה המערערת הן למשיכת דמי ניהול החייבים במע"מ והן לרווחים מדיבידנדים
- 30 שאינם חייבים במע"מ. לא בכדי, במהלך חקירתו הנגדית של רו"ח החברה
- 31 (פרוטוקול הדיון מיום 27.3.2011) לא עלה בידו להסביר לבית המשפט מדוע את
- 32 ההשקעה בהשבחת החברות יש לייחס רק לצורך משיכת דמי ניהול ולא לצורך
- 33 קבלת דיבידנדים. כך, לדוגמה, המערערת נדרשה להכין דוחות כספיים המפרטים
- 34 את הכנסותיה מדמי ניהול והכנסותיה מדיבידנדים, רווחי הון ומימון. בעבור הכנת
- 35 דוחות אלו יש להניח כי שילמה לרואה החשבון. כיוון שלא הובאה כל ראיה לכך



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אורינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שרואה החשבון נתן את שירותיו רק בעבור העסקאות החייבות במע"מ, אין לאפשר  
 2 למערערות לנכות את כלל הוצאותיה עבור שירותים אלו.  
 3  
 4 **סיכומו של דבר, שהמערערות זכאית לנכות תשומות רק בהתאם לקבוע בתקנה 18, וקביעת**  
 5 **שיעור הניכוי המותר – שני שליש או רבע – נעשית בהתאם להכרעה לגבי עיקר השימוש**  
 6 **בתשומותיה.** " [ההדגשות שלי – א.ו.]  
 7  
 8 84. הנה כי כן, גם אם עסקינן בתשומות בגין שירותי רו"ח או עו"ד, מחשוב או תקשורת ושאר  
 9 הוצאות משרדיות – לא יכולה להתקבל טענת המערערות כי הוצאות אלו הוצאו רק בקשר עם  
 10 מתן שירותי הייעוץ או הניהול לחברת גרין, ולא ניתן לשלול כי הוצאות אלו הוצאו בקשר עם  
 11 העסקאות הפטורות של המערערות.  
 12  
 13 85. זאת ועוד, עיינתי בטבלה שערכה המערערות בסעיף 4.14 לסיכומיה, העורכת השווה בין  
 14 הכנסותיה החייבות של המערערות לבין כלל תשומותיה. מבלי להיכנס לגוף הטענה עצמה –  
 15 אציין כי הנתונים ששובצו בטבלה בעמודת ה"הכנסות החייבות", ס, ככל שהמערערות  
 16 התייחסה בנתונים אלו להכנסותיה מדמי יעוץ לגרין, שונים מאלה המפורטים בדוחות רווח  
 17 והפסד של המערערות לתקופת השומה ביחס להכנסות מדמי יעוץ.  
 18  
 19 ממילא אציין, כי לא מצאתי חשיבות ניכרת להשוואה בין ההכנסות החייבות לבין כלל  
 20 התשומות, לצורך הכרעה בסוגיה שבפני.  
 21  
 22 86. גם את טענות המערערות בסעיפים 4.28 – 4.29 לסיכומיה – קשה לקבל. עיינתי שוב בהסכם  
 23 המייסדים, בנספח להסכם המייסדים ובתוספת לנספח – ולא מצאתי ראייה להתחייבות  
 24 שניתנה על ידי המערערות לספק לגרין שירותי חשבות והנהלת חשבונות והמערערות אף לא  
 25 הפנתה אותי לסעיף כלשהו בהסכם המייסדים או בנספח או בתוספת לנספח שבו מצויה  
 26 התחייבות כאמור.  
 27  
 28 יתר על כן, גם אם ניתנו שירותי רואה חשבון למערערות בקשר עם מתן שירותי הניהול – לא  
 29 הוכיחה המערערות כי שירותי רואה החשבון ניתנו לה רק בקשר עם מתן שירותי הניהול וכי  
 30 לא סופקו לה שירותים גם לצורך הפקת הכנסותיה מדיבידנד. שהרי כפי שצוין בהלכת **סימקן**  
 31 – לצורך עריכת דוחותיה הכספיים של המערערות והנהלת חשבונותיה, ברי כי נזקקה לשירותי  
 32 ראיית חשבון ושירותים אלו מתייחסים הלא גם לפעילותה שאינה חייבת במס עסקאות.  
 33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

- 1 באשר לטענת המערערת לפיה לצורך החזקת מניותיה של גרין אין צורך במטה ניהולי – לא  
2 ראיתי אינדיקציה בשום מסמך שהוצג בפני כי משרדיה של המערערת לא שימשה לצורך  
3 פעילותה הפטורה ממע"מ. בוודאי שטענה כזו היא מוקשית מאליה כאשר משרדיה של  
4 המערערת ומשרדיה של גרין ממוקמים באותה כתובת בחיפה.  
5
- 6 גם הטענה שהעלתה המערערת בסעיף 7.7 לסיכומיה לפיה "לא ניתן למצוא ולו תשומה אחת  
7 אשר ניתן לייחסה לעסקאות שאינן חייבות במע"מ" והמסקנה שהיא מסיקה מכך כי "כל  
8 תשומות המערערת נוגעות לפעילות עסקית החייבת במע"מ" – מעבר לכך שכפי שבואר לעיל  
9 איננה טענה מבוססת עובדתית – הרי שהיא נדחתה לכשעצמה כבר בחלכת סימקו, שם נקבע:  
10
- 11 "פרשנות המערערת, לפיה הוצאה כללית מותרת לניכוי אלא אם הוכח ששימשה לעסקה  
12 שאינה חייבת במס, מרוקנת למעשה מתוכן את תקנה 18(ב) הקובעת איזה אחוז מהתשומות  
13 רשאי העוסק לזכות כאשר נעשה שימוש "בלתי מסויים" בתשומות כלליות, שלא ניתן  
14 לייחסן לעסקאות ספציפיות."  
15
- 16 על כן, לאור כל האמור לעיל ובמצב הדברים שבפני, חלה תקנה 18 לתקנות מע"מ. כעת נותר  
17 רק לקבוע האם צדק המשיב בכך שהתיר למערערת ניכוי של 25% ממס התשומות ששילמה  
18 בקשר עם אותן הוצאות כלליות.  
19
- 20 **האם עיקר השימוש של המערערת בהוצאות הכלליות הוא לצורך העסקאות החייבות או הפטורות?**  
21
- 22 89. כפי שפורט בפרק הדן במסד המשפטי, עמדת ההלכה הפסוקה בשאלת קביעת "עיקר  
23 השימוש" בתשומות היא כי התשובה לשאלה זו צריך שתינתן בהתבסס על מספר  
24 קריטריונים, שעיקרם הוא טיב ההוצאה, משך השימוש בה, חשיבותה, עלותה הכספית או  
25 גובה הריווח הנובע מן השימוש בה, כאשר ניתן להשתמש במבחן חלוקת ההכנסות כאחד  
26 המבחנים לצורך קביעה זו, אך לא כמבחן היחיד.  
27
- 28 90. אלא שכאמור לעיל, מעבר לכך שהמערערת לא הביאה ראיות ביחס למהות התשומות שניכוי  
29 התבקש במלואן על ידה, הרי שגם לא הביאה, מניה וביה, כל ראיה באשר לטיב ההוצאות,  
30 משך השימוש בהן או חשיבות השימוש בהן.  
31  
32  
33



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

91. בנסיבות אלו, ומשלא הוצגה בפני ראייה אחרת על ידי המערערת, אשר כאמור, עליה מוטל נטל הראייה, לא מצאתי כי נפל פגם בשיקול דעתו של המשיב עת קבע בהחלטה בהשגה כי הוא מתיר למערערת את ניכוי רבע ממס התשומות בהתאם להוראות תקנה 18(ב)(3) לתקנות מע"מ על פי מבחן חלוקת ההכנסות.

קביעה זוהי נקבעה על ידי כבוד השופט עמית בהלכת סימקו:

1 "הדברים דלעיל מקובלים עלי, ואיני סבור כי מבחן ההכנסה, כשלעצמו, הוא  
2 המבחן לקביעת עיקר השימוש, אם כי אני סבור כי ניתן להיעזר בו כאחד  
3 המבחנים. ברם, איני נדרש לקבוע מסמרות בסוגיה, שכן המערערת, עליה כאמור  
4 מוטל נטל ההוכחה, לא הציגה ראיות לאופן שימושה בתשומות הכלליות והבלתי  
5 מסוימות, ומשכך, ממילא לא ניתן היה ליישם את מבחן טיב ההוצאה שהציעה."  
6

7 יתרה מזאת, ובבחינת למעלה מן הצורך, אבהיר כי גם לא מצאתי מקום להיסמכותה של  
8 המערערת על פס"ד גזית גלובל כמקיס לה טענת השתק כלפי המשיב, בכל הקשור והמתייחס  
9 לאפשרות לייחס את התשומות בהתאם ל"ייעוד הסופי" שלהן בחברת גרין, במסגרת ולשם  
10 ביצוע עסקאות חייבות במס בידי גרין. לטעמי, קריאה דקדקנית של פס"ד גזית גלובל אינה  
11 תומכת בפרשנות שהועלתה על ידי המערערת, לא כל שכן בטענת השתק כלפי המשיב.  
12

13 הקביעה החד-משמעית שנקבעה על ידי כבוד השופטת קרת-מאיר בפס"ד גזית גלובל היתה  
14 כדלקמן:  
15

16 "אולם, אינני רואה מקום לקבל את קביעתה של המערערת, על פיה בחר המשיב בהליך  
17 פרשני על מנת לייחס למערערת את העיסוקאות אותן ביצעו החברות הבנות הזרות.  
18 לא זה הבסיס לקביעתו של המשיב.

19 המשיב היפנה לאורך כתב התשובה והתצהיר מטעמו למסמכי החברה, מהם עולה כי  
20 המערערת עצמה רואה את עיסוקה בנדל"ן בחו"ל ולא במתן שירותים.

21 מדובר אם כן בבחינת פעילותה של המערערת עצמה ולא בדרך של יחוס. [ההדגשות אינן

במקור – א.ו.]



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-05-26782 אוריינטל ספנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה

תיק חיצוני:

סוף דבר:

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8
- 9
- 10
- 11
- 12

93. לאור כל האמור לעיל – דין הערעור להידחות.

המערערת תישא בשכר טרחת המשיב בערעור זה בסך 30,000 ₪ אשר ישולמו תוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד למועד תשלומם בפועל.

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים בדואר רשום.

ניתן היום, כ"ה תשרי תשע"ו, 08 אוקטובר 2015, בהעדר הצדדים.

אורית וינשטיין, שופטת

- 13
- 14
- 15
- 16
- 17

א.א.ש.

בית המשפט המחוזי בחיפה  
 אני מאשר  
 שהעתק זה נכון ומתאים למקור  
 תאריך 95/10/2015  
 מזכיר בית המשפט

