



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-08-23443 אורית ק. אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים - משרד המע"מ האזורי  
חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

אורית ק. אחזקות בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד פטריק אלגז

המעוררת

נגד

מנהל מס ערך מוסף - חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה

המשיב

### פסק דין

1. ערעור על החלטת המשיב, שדחה השגה שהגישה המערערת על שומת תשומות שהוצאה לה לשנים 2005-2009. השאלה העומדת להכרעה בפסק דין זה, הינה חיובה של המערערת בתשלום מס תשומות שניכתה כדין, בעקבות ביטולה של העסקה לרכישת זכויות במקרקעין במסגרתה נוכח המס.

### רקע

2. בשנת 2002 רכשה המערערת מחברת צמנטכל ב. קוטיק בע"מ (להלן: "צמנטכל") זכויות במקרקעין. מדובר בזכויות במגרש שנועד לבניית מרכז מסחרי במרכז הכרמל בחיפה, בצמוד למבנה האודיטוריום (גוש 10807 חלקה 124, גוש 10909 חלקות 24,25 וגוש 10809 חלקה 494). על המקרקעין האמורים, אותם חכרה מעיריית חיפה, הייתה צמנטכל אמורה לבנות מרכז מסחרי ובו יחידה עבור המערערת. המערערת רכשה את הזכויות לצורך הקמת מסעדה במרכז המסחרי שיוקם (ההסכם סומן כנספח "א" למי/1). בהסכם נקבע תנאי מפסיק ולפיו אם לא יתקבל היתר בנייה עד 1.12.2003 יבוטל ההסכם.

3. בהתאם להסכם התחייבה המערערת לשלם לצמנטכל עבור הזכויות סך של \$700,000 בצירוף מס ערך מוסף, על פי לוח תשלומים מוסכם. בסופו של יום ולאחר שצמנטכל נקלעה לקשיים כספיים, הסכימה המערערת להקדים חלק מהתשלומים תמורת הפחתת המחיר.

ביום 12.11.2002 נחתמה תוספת להסכם, בה סוכם כי התמורה תופחת לסך של \$630,000 בצירוף מס ערך מוסף.

עוד סוכם, כי להבטחת קיום התחייבות צמנטכל תימסר למערערת ערבות בנקאית על סך של 2,954,070 ₪, המהווים את סכום התמורה לפי השער היציג במועד העסקה (לא כולל מע"מ).



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 23443-08-11 אורית ק. אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים - משרד המע"מ האזורי  
חיפה

4. אין חולק כי המערערת שילמה את הסכום המוסכם לצמנטכל וקיבלה ערבות בנקאית כמוסכם (העתק הערבות סומן נספח "ז" למע/1). עוד עולה כי המערערת קיבלה מצמנטכל בגין כל תשלום חשבונית מס כדין.

5. בהתאם לדוחות תקופתיים שהגישה המערערת, אושר לה החזר מס התשומות ששילמה ברכישת הזכויות במקרקעין; בחודש 02/2002 הוחזר למערערת מס תשומות בסך של 82,145 ₪. בחודש 12/2002 הוחזר למערערת מס תשומות בסך של 443,205 ₪ (נספחים "ה", "ו" למע/1).

6. חברת צמנטכל לא התגברה על המשבר הכספי אליו נקלעה ובשנת 2004 הוגשה כנגדה בקשת פירוק לבית המשפט המחוזי בתל-אביב (תיק פש"ר 1707/04). ביום 1.11.04 ניתן צו לפירוקה של צמנטכל ועו"ד צוריאל לביא מונה כמפרק החברה. לאחר מינויו של המפרק עתרה המערערת לבית המשפט המחוזי בתל-אביב בבקשה להורות על הארכת תקופת התנאי לקיומו של ההסכם והארכת תוקף הערבות הבנקאית. מבלי לפרט את כל ההליכים נספר כי בסופו של יום, בהחלטה מיום 28.6.2005, נדחתה בקשת המערערת ובית המשפט הורה כי הסכם הרכישה "הגיע לקיצו" (בש"א 7364/05, החלטה מיום 28.6.2005 עמ' 5).

7. עם ההכרעה על ביטול ההסכם, דרשה המערערת את מימוש הערבות הבנקאית. בהתאם לדרישה שילם הבנק הערב את סכום הערבות למערערת.

נספר עוד כי המערערת הגישה גם הצהרה על ביטול העסקה למנהל מיסוי מקרקעין. לטענתה, סכום מס הרכישה טרם הוחזר לה אולם טענה זו אינה חלק מההליך הנוכחי.

### השומה

8. במהלך ביקורת שנערכה למערערת, משהתברר למשיב כי העסקה לרכישת הזכויות במקרקעין בוטלה, קבע כי היה על המערערת לשלם את מס התשומות שנוכה על ידה. בהתאם קבע המשיב כי היה על המערערת לשלם סך של 402,769 ₪ (קרן) ובצירוף הפרשי הצמדה וריבית חויבה המערערת בתשלום סך של 481,804 ₪ (השומה סומנה כנספח "ב" למש/1).

המערערת הגישה השגה על השומה (נספח "ג" למש/1), אך זו נדחתה בהחלטה מיום 2.6.2011. בעקבות דחיית ההשגה הוגש הערעור שבפניי.

### המסגרת המשפטית

9. בטרם אפרט את טענות הצדדים, ראוי להציג את המסגרת המשפטית הרלבנטית לטענה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-08-23443 אורית ק. אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים - משרד המע"מ האזורי  
חיפה

מס ערך מוסף מוטל על "הערך המוסף" שהתווסף לנכס או לשירות כתוצאה מפעילותו של העוסק (ראו א' נמדר **מס ערך מוסף** כרך א 37 (מהדורה חמישית, 2013); ע"א 6014/04 **מנהל מס ערך מוסף – אשדוד נ' ראדקו אינבסטמנט לימיטד** (28/1/09)). את הערך המוסף מודדים בדרך של השוואת מחיר עסקאותיו של העוסק למחיר התשומות ששימשו אותו בעסקאות אלו (ראו ע"א 507/02 **ממונה אזורי מס ערך מוסף חיפה נ' אבי צמיגים בע"מ**, פ"ד נח(3) 817 (2004); ע"א 4069/03 **מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ**, פ"ד נט(5) 836 (2005)).

עקרון זה בא לידי ביטוי בהוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. סעיף 2 לחוק מטיל מס על "מחיר העסקאות או הטובין" וסעיף 38 לחוק מתיר את ניכוי מס התשומות. וכך קובע סעיף 38:

(א) עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונות מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לענין זה המנהל, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חדשים מיום הוצאת החשבונות, הרשימון או המסמך.

(ב) שר האוצר רשאי לקבוע הוראות שונות מהוראות סעיף קטן (א), לרבות הוראות הקובעות שלא יהא ניתן לנכות מס תשומות ששילמו נותני שירותים אשר עיקר הכנסתם ממשכורת, מגימלה או מקיצבה ושעל פי סעיף 21 הטיל שר האוצר את תשלום המס בשל השירותים שהם נותנים על מקבלי השירותים.

(ג) [...]

סעיף 41 לחוק משלים את הוראת הניכוי וקובע:

אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס.

שילוב הוראות אלו מבטא את "עיקרון ההקבלה", שמשמעו כי רק מס ששולם על תשומות ששימשו בעסקה החייבת במס יותר בניכוי (ראו על עיקרון ההקבלה- ע"א 125/83 **דנות, חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו**, פ"ד מא(1) 268 (1987); ע"א 1651/08 **צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן** (4/5/10)). משמעו של העיקרון הינו כי כל עוסק בשרשרת העסקאות שבין היצרן ונותן השירות המקוריים לצרכן הסופי, יחויב במס רק על הערך המוסף שהוא יצר (ראו ע"א 4202/08 **אלסאנע נ' מנהל מס ערך מוסף** (1/7/10)).

10. יוצא שזכותו של עוסק לנכות את מס התשומות מותנית בכך שישכנע כי התשומות שאת המס בגינן מבקש הוא לנכות, שימשו או נועדו לשמש בעסקה חייבת. כך ברור הוא כי מקום שהתשומה לא נועדה לשמש לעסקה חייבת או לעסקה בכלל לא ניתן לנכותה וכך גם מקום שבו



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-08-23443 אורית ק. אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים - משרד המע"מ האזורי  
חיפה

התשומה נועדה לשמש בעסקה פטורה אין מקום לנכותה (ע"א 125/83 הנ"ל עמ' 272; ע"א 711/89  
בית אסיה בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מו(4) 28 (1992); א' נמדר לעיל, כרך ב', עמ' 634).

11. בהתאם לעיקרון זה, עוסק רשאי לנכות מס תשומות גם אם התשומות נועדו לשמש עסקה  
עתידיית שטרם באה לעולם, במועד הניכוי. כאשר התעוררה השאלה מהו המבחן להסתברות קיומה  
של העסקה העתידית, קבע בית המשפט כי על העוסק לשכנע כי קיימת "הסתברות גבוהה"  
להתממשות העסקה (ע"א 1651/08 הנ"ל פסקה 18).

12. מה קורה כאשר בסופו של יום, על אף קיומה של הסתברות גבוהה למימוש, לא יצאה  
העסקה לפועל, כולה או חלקה? על כך משיב לנו סעיף 43 לחוק מס ערך מוסף, ומורה כדלקמן:

"בוטלה עסקה או שונו תנאיה באופן המקטין את המס לאחר שהקונה  
ניכה את המס עליה כמס תשומות, יפחית הקונה בסכום ההפרש את  
מס התשומות שבדו"ח התקופתי שלאחר מכן או ישלם את ההפרש  
כפי שקבע שר האוצר".

מלשון ההוראה למדים אנו כי מקום שבו בוטלה עסקה או ששונתה, דהיינו מקום שבו ברור  
כי העסקה שנצפתה עם ניכוי מס התשומות לא תצא לפועל, על העוסק להשיב את מס התשומות  
שניכה. השבה זו תיעשה בין בדרך של הפחתת מס התשומות הכלול בדו"ח התקופתי העוקב או  
בדרך של תשלום.

13. להשלמת התמונה נפנה גם לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, הקובעות הוראות בדבר  
הגשת דו"חות ותיקונם. תקנה 24 לתקנות מס ערך מוסף עוסקת בשינוי דו"ח בעקבות הוצאת  
הודעות חיוב או הודעות זיכוי ומורה כדלקמן:

(א) עוסק מורשה שהוציא הודעת חיוב במס חייב לתקן לפיה את  
סכום מס התשומות בדו"ח התקופתי של התקופה שבה הוצאה  
ההודעה.

(ב) עוסק המקבל הודעת זיכוי במס חייב לתקן לפיה את סכום מס  
התשומות בדו"ח התקופתי של התקופה שבה נתקבלה ההודעה.

תכליתה של הוראה זו הינה להתאים את הדו"חות התקופתיים לשינויים בעסקאות.

14. בנוסף, נקבעו הוראות לגבי תיעוד עסקאות שבטלו או שונו במסגרת הוראות מס הכנסה  
(ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג – 1973 (להלן: "הוראת ניהול פנקסים"). בסעיף 23 להוראות  
נאמר:



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 23443-08-11 אורית ק. אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים - משרד המע"מ האזורי  
חיפה

בוטלה עיסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות בחשבונית, או שונה סכום החשבונית מסיבה כלשהיא, ינהג הנישום כלהלן:

(1) טרם יצא מקור החשבונית מרשות הנישום וטרם דיווח עליה כדין בדו"ח התקופתי כמשמעותו בתקנה 20 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976, תבטל החשבונית על ידי ציון המלה "מבוטל" על גבי המקור וההעתקים והצמדת המקור להעתקים;

(2) יצא מקור החשבונית מרשות הנישום ינהג לפי אחת מאלה:

(א) יתקן בהתאם את סכום החשבונית שתוצא לאחר מכן לאותו לקוח, על ידי רישום אחרי סכום החשבונית:

(1) סכום החיוב או הזיכוי;

(2) מספר החשבונית שאליה מתייחס התיקון;

(3) הסיבה לשינוי הסכום;

(4) הסכום המתוקן;

(ב) סכום הזיכוי כאמור בפסקה (א)(1) לא יעלה על סכום החשבונית;

(ג) אם תוך תקופת הדיווח לפי חוק מע"מ לא נערכה ללקוח חשבונית נוספת, רשאי הנישום להוציא הודעת זיכוי;

(3) הוצאה ללקוח הודעת זיכוי כאמור בפסקה 2, רשאי הנישום להקטין בהתאם את סכום המכירות ואת החיוב במס ערך מוסף בתנאי שיתמלא אחד מאלה:

(א) הלקוח אישר קבלת הודעת הזיכוי בחתימתו על ההעתק שנשא במערכת החשבונית של הנישום;

(ב) הודעת הזיכוי נשלחה ללקוח בדואר רשום עם אישור מסירה ולהוכחת ההמצאה ללקוח די בהוכחה שההודעה נשלחה כראוי ומוענה כראוי; לגבי סכום מכירה שהחיוב במע"מ עולה על 1,250 שקלים חדשים, אישור המסירה יצורף להעתק הודעת הזיכוי שנשא במערכת החשבונית של הנישום;

(ג) נתקבל אישור שההודעה נתקבלה בפקסימיליה;

(ד) נתקבל אישור חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת של הלקוח, המאשר את קבלתה;

לענין סעיף זה, "חשבונית" - לרבות חשבונית מס.

הוראה זו עוסקת במוציא החשבונית ומורה כי מקום שבו בוטלה העסקה לאחר הוצאת החשבונית המקורית, מוטלת על מוציא החשבונית חובה להוציא חשבונית זיכוי. עוסק שעמד בתנאים להוצאת חשבונית הזיכוי, רשאי להקטין את מס העסקאות שעליו לשלם בהתאם (תקנה 23א(3)).

### תמצית הטענות

15. המערערת טוענת בערעורה כי מכוח "עיקרון ההקבלה" ובהתאם להוראות הדין שפורטו, לא חלה עליה חובת תשלום מס התשומות שנוכה, כל עוד לא הוצאה לה חשבונית זיכוי על ידי צמנטכל. לגישת המערערת, חיובה בתשלום מס התשומות שניכטה, מבלי שבמקביל מוחזר לצמנטכל מס העסקאות ששילמה, פוגע בעיקרון ההקבלה ומביא להתעשרות שלא כדין של רשויות המס. הואיל



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-08-23443 אורית ק. אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים - משרד המע"מ האזורי  
חיפה

והוכח, כך לטענתה, שצמנטכל נקלעה להליכי פירוק, לא הוציאה חשבונית זיכוי ולא זכתה להחזר מס העסקאות ששילמה, אין לחייב את המערערת בתשלום מס התשומות.

16. המשיב לעומתה סבור כי אין לקשור בין חובת המערערת לשלם את מס התשומות שנוכה לבין החזר מס העסקאות לצמנטכל. לטענתו כל יחידת מיסוי עומדת על רגליה שלה וחיובה או זיכוייה אינם מותנים בחיובה או זיכוייה של יחידת המיסוי האחרת בעסקה. עוד נטען, כי בפסיקת בתי המשפט נקבע כי חובת התשלום של מס התשומות שנוכה קמה מיד עם ביטול העסקה ללא קשר לקבלת חשבונית הזיכוי או הוצאת הודעת חיוב. המשיב מבהיר כי רשויות המס לא התעשרו על חשבון המערערת ומכל מקום, אין בטענת ההתעשרות כדי לפטור אותה מתשלום המס.

### דינו והכרעה

17. כפי שיפורט להלן הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות. חובת המערערת לשלם את מס התשומות שנוכה על ידה קמה מיד עם ביטול העסקה ואין להתנות את התשלום בהמצאת תיעוד כלשהו. אפרט את טעמי.

18. כפי שראינו, מס ערך מוסף הינו מס עקיף שמוטל על הערך שהוסיף כל עוסק במהלך שלבי הייצור או השיווק. כדי למסות רק את הערך שהוסיף על ידי כל עוסק, מוטל על עוסק לשלם את המס על עסקאותיו בניכוי המס ששילם על התשומות ששימשו אותו לעסקאות. באופן שכוה, משולם המס רק על הערך המוסף. משבוטלה עסקה, ברי שהעוסק לא יוסיף כל ערך למוצר או לשירות. מכאן, ברור כי אם העוסק ניכה את המס בגין רכישת התשומות שהיו צפויות לשמש בעסקה העתידית שבוטלה, חובה עליו לשלם את סכום מס התשומות. רק כך יישמר העיקרון של מיסוי הערך המוסף. עוסק שלא ישלם את מס התשומות שנוכה בעסקה שבוטלה או הוקטנה, ייחנה מהפחתת מס העסקאות או אפילו מהחזר מס, מבלי שתרום מאום לעליית ערך המוצר או השירות (ראו דברי בית המשפט בע"מ 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטכסטיל בע"מ, פ"ד לז(2) 754, 744 (1983)).

ביטולה של עסקה אינו מותנה בתיעוד חשבונאי כזה או אחר והוא נלמד מהוראות הדין הכללי (ע"מ 738/86 מנהל המכס נ' אסא פלדות בע"מ, פ"ד מג(4) 161, 165 (1989); ע"ש (ב"ש) 38/94 שמשון קידוחים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (6.10.1996)).

19. יתרה מזו, תשלום מס התשומות שנוכה אינו מותנה ביחסים החוזיים שבין הצדדים לעסקה ואינו מותנה בהשבת התמורה החוזית או בהשבת נכסים שהועברו בעסקה. בין אם הושבה התמורה ובין אם לאו, מחויב העוסק בתשלום המס, שכן משבוטלה העסקה ומשהוברה כי העוסק לא יוסיף ערך, נשמת הבסיס לניכוי מס התשומות על ידו.





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 23443-08-11 אורית ק. אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים - משרד המע"מ האזורי  
חיפה

20. אין גם כל מקום להתנות את תשלום המס בקבלת תיעוד כזה או אחר. החובה להוצאת חשבונית זיכוי המוטלת על העוסק שהתקשר בעסקה, נועדה להבטיח כי העוסק יקבל את החזר מס העסקאות ששילם רק בהתקיים תנאים ברורים. תכליתה של הוראה 23א' להוראות ניהול פנקסים הינה להבטיח כי לא יינתן החזר לעוסק – המוכר, בטרם התמלאו התנאים והוכן התיעוד שיאפשר את חיובו של מקבל החשבונית – הרוכש, שניכה את מס התשומות. עם זאת, הוצאת חשבונית הזיכוי אינה תנאי לחיובו של הקונה לשלם את מס התשומות, חיוב שקם מיד עם ביטול העסקה.

זאת ועוד, עוסק שמבקש לשלם את מס התשומות שניכה אינו חייב להמתין לקבלת הודעת זיכוי והוא יכול להוציא הודעת חיוב, כאמור בתקנה 24 לתקנות מס ערך מוסף, וכך להתאים את התיעוד והרישום החשבונאי למצב העובדתי שנוצר עם הביטול.

21. המקרה הנוכחי הינו יחסית פשוט, העסקה שבין המערערת לצמנטכל בוטלה ועל כך אין חולק. בית המשפט המחוזי בתל-אביב הצהיר מפורשות על פקיעת העסקה (פש"ר 1707/04 הנ"ל). המערערת גם קיבלה חזרה את התמורה החוזית, שהרי השבת התמורה הובטחה בערבות בנקאית וזו מומשה (ראו גם עמ' 19-20 לפרוטוקול עדותה של עו"ד יפרח).

למען שלמות התמונה, נזכיר כי עו"ד יפרח, באת כוח המפרק, העידה כי לא הוצאה תעודת זיכוי עם ביטול העסקה רק בשל מחלוקת משפטית עם המשיב וכי אם תתקבל הוראה לעשות כן תוצא החשבונית (עמ' 20 לפרוטוקול). עו"ד יפרח הבהירה כי המשיב הינו נושה של חברת צמנטכל וקיימת מחלוקת האם החזר מס העסקאות במקרה של הוצאת תעודת זיכוי ייזקף לכיסוי חובות צמנטכל בעבר או שיועבר לקופת הפירוק.

22. הסברים אלו רק מבהירים כי אין ולא צריך להיות כל קשר בין חובת העוסק שניכה מס תשומות בעסקה שבוטלה לשלם את המס, לבין הוצאת תעודת זיכוי. בין העוסק שהוציא את חשבונית העסקה לבין המשיב עשויים להיות יחסים מורכבים, ויכולה להימצא התחשבות הנוגעת לעניינים שונים. אלו אינם צריכים להיות מעניינה של המערערת, שניכתה את מס התשומות בעסקה שבוטלה.

23. חשוב להזכיר גם כי ההפרדה בין חיובי המס של הצדדים לעסקה הינה כללית ולא חלה רק בעת ביטול עסקה. כך ברי שחובת עוסק שהוציא חשבונית לשלם את מס העסקאות אינה מותנית בניכוי מס התשומות על ידי מקבל החשבונית ולהיפך. כל אחד מהעוסקים חייב במס או זכאי להחזר בהתאם לדין החל עליו (ראו ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ, פ"ד נגד (5) 769 (1999)).



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 11-08-23443 אורית ק. אחזקות בע"מ נ' רשות המיסים - משרד המע"מ האזורי  
חיפה

24. אין גם בסיס לטענת המערערת כי הינה פטורה מתשלום מאחר והתשלום יביא להתעשרות שלא כדין של קופת אוצר המדינה. בין אם הוחזר מס העסקאות לצמנטכל ובין אם לאו, הרי שכל עוד פעל המשיב על פי הוראות הדין, אין בכך התעשרות שלא כדין ומכל מקום ברי שלא מדובר בהתעשרות על חשבון המערערת.

### סוף דבר

25. בשים לב לכל האמור, אני דוחה את הערעור.

המערערת תשלם למשיב הוצאות ושכר טרחה בסך של 15,000 ₪.

ניתן היום, כ"ז חשוון תשע"ה, 20 נובמבר 2014, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט