

עמ' 1

## על הרמת מסך ועל מסך ערפל

מאת

ד"ר מ. שקל, עו"ד ; מוטי איילון, עו"ד (חשבונאות)

נאמר שגזית גלוב הייתה מבקשת להיות אך ורק חברת אחזקות, שפעילותה היא בהשקעה ובאחזקת חברות בנות, נכדות וקשורות אחרות, שעוסקות ברכישה, פיתוח וניהול נכסים מניבים, בארה"ב, קנדה, פינלנד וישראל (להלן: "פעילות האחזקה"), הרי אז לא היה מתאפשר לה להירשם כ"עוסק" לעניין חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975 (להלן: "החוק"). אלא שלגזית גלוב הייתה פעילות נוספת, הלוא היא פעילות עסקית, שעיקרה בתחום מתן הלוואות ושירותי ניהול וייעוץ לחברות הבנות (להלן: "הפעילות העסקית"), ובעטיה נרשמה כ"עוסק" לעניין החוק. האם תישלל מגזית גלוב זכאותה לנכות מס תשומות בגין תשומותיה הכלליות ששימשה לפעילות העסקית רק משום היותה גם חברת אחזקות?

כ

בית המשפט המחוזי בתל-אביב ענה על שאלה זו בחיוב, וזאת תוך עירוב בין כובעיה השונים של חברת אחזקות העוסקת גם בפעילות עסקית, תוך התעלמות בלתי מובנת מהאישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד, ותוך הטלת מס דה-פאקטו על צריכה בחו"ל בניגוד לכוונת החוק ולכללי ה-OECD.

### 1. פרשת גזית גלוב - עובדות המקרה<sup>1</sup>

גזית גלוב (להלן: "החברה-האם" או "המערערת") הינה חברת אחזקות העומדת בראש הפירמידה של קבוצת חברות הנמצאות בשליטתה (להלן: "חברות הבנות") העוסקות בייזום, רכישה, פיתוח, ניהול והשבחה של פרויקטים שונים בתחום הנדל"ן המניב בארץ ובעיקר בחו"ל. הפעילות המהותית בתחום הנדל"ן המניב מתבצעת בחברות בנות. החברה-האם עצמה מעניקה שירותים לחברות הבנות שלה בארץ ובחו"ל וביניהם שירותי ייעוץ, מימון, ייעוץ פיננסי כלכלי ושירותי ניתוח לאיתור הזדמנויות השקעה בתחום הנדל"ן בארץ ובחו"ל. המערערת דרשה בניכוי מס תשומות על פי סעיף 38 לחוק, שהתייחס לתשומותיה באשר לקבלת שירותי ראיית חשבון, שכר דירקטורים, ייעוץ משפטי ושירותים אחרים. מנהל מע"מ (להלן: "המנהל" או "המשיב") הסתמך על תקנה 18(ב)(3) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ") ולאורה לא התיר לחברה-האם לנכות 75% מסך התשומות שדרשה. המערערת טענה בערעור, כי המשיב מבקש לקשור בין תשומות בהן השתמשה לבין עסקאות שאינן חייבות במע"מ, אותן ביצעו חברות בנות של המערערת.

עמ' 2

לטענת המערערת, המשיב מבקש, למעשה, להגביל את המערערת בניכוי תשומותיה, בדרך של הרמת מסך בין המערערת לבין חברות בנות שלה. לשיטת המערערת, עסקין בהרמת מסך בניגוד לדין, ובמקום שבו דין המס אינו קובע הוראה מפורשת לעניין הרמת מסך, יטה בית המשפט שלא להרים את מסך ההתאגדות. הרמת המסך לצורכי מס תיעשה רק בנסיבות מיוחדות, בהן הדבר מחויב ממהותה הכלכלית של העסקה, על מנת שלא לסכל את תכלית הוראות המס על דרך של ניצול לרעה של קונסטרוקציה תאגידית. עוד הוסיפה המערערת, כי לא היו לה כל תשומות שניתנות לייחוס כנגד הכנסותיה מדיבידנדים ומרווחי אקוויטי מהחברות הבנות, וממילא לא ניתן להחיל את תקנה 18 על אותן התשומות שנועדו כולן לעסקאותיה החייבות במע"מ (ברובן בשיעור אפס) בשל פעילותה במתן שירותי ייעוץ ומימון

לחברות הבנות. המשיב מצידו הסתמך על פרסומים מטעם המערערת, שבהם היא מגדירה עצמה כחברת השקעות בנכסים מניבים שרובם בחו"ל. לשיטתו, כיוון שפעילות זו עיקרה בחו"ל וכאשר היא מתבצעת מחוץ לישראל, אין היא מניבה עסקאות החייבות במע"מ, לא יותר בניכוי אלא מקצת מס התשומות בגינה. לדברי המשיב, כמתחייב מהפסיקה בתחום הפרשנות הפיסקלית, הבוחנת את התוכן הכלכלי של הפעילות נשוא הדין ולא דווקא את הדפוסים המשפטיים הפורמליים באמצעותם היא בוצעה, יש לראות את המערערת כאילו נהנתה בעצמה מההכנסות מהנכסים המניבים בחו"ל, שהן פטורות ממע"מ על כל המשתמע מכך לעניין תקנה 18. המשיב הדגיש, כי אין הוא מבלבל בין המערערת לבין חברות בנות בחו"ל, ואין הוא מתעלם מהיותן ישויות משפטיות נפרדות. יחד עם זאת, בשימת דגש על המהות, עמדת המשיב היא, כי עיסוקה של המערערת הוא בנדל"ן מניב בחו"ל ולא במתן שירותים. לדברי המשיב, מתן השירותים לחברות בנות נעשה בשולי עיסוקה העיקרי של המערערת - נדל"ן מניב בחו"ל. מדובר בשירות טפל אשר איננו מהווה את עיקר עיסוקה.

בית המשפט המחוזי דחה את הקונסטרוקציה שהציעה המערערת לפרשנות עמדת המשיב וקבע, שהמשיב לא פעל בהליך של הרמת מסך של החברות הבנות וממילא אין הוא נתון למגבלות החלות על סיווגה מחדש של עסקה או על הרמת מסך. לשיטת בית המשפט המחוזי, המשיב אינו נזקק כלל ל"הרמת המסך" ודי בפרסומיה של החברה על מנת להעיד שהיא עצמה, ולא החברות הבנות, עוסקת בנדל"ן מניב בחו"ל (שההכנסות הימנו אינן חייבות מע"מ). מאותם פרסומים למד בית המשפט, כי "גם לעמדת החברה, מהותה הכלכלית המצדיקה את אימוץ המשקיעים ברחבי העולם ... היא אותה פעילות נדל"ן בנכסים מניבים בחו"ל, ובוודאי שלא הענקת שירותים לחברות בנות בארץ ובחו"ל בלבד, כפי שטוענת המערערת במסגרת הערעור שבפני".

וכך, בנוברו במסמכי החברה-האם אחד לאחד, החל מדוחותיה הכספיים, המשך בפרוטוקולים שונים וכלה בשאר פניות ופרסומים למשקיעים, בית המשפט הגיע לכלל דעה, שעיקר פעילות החברה-האם עצמה היא בהשקעות בנדל"ן מניב בחו"ל, והעובדה שהדבר אינו נעשה במישרין אלא בעקיפין (באמצעות חברות הבנות) - אינה מעלה ואינה מורידה לעניין שאלת ניכוי מס התשומות של החברה-האם.

עמ' 3

אומנם, בית המשפט מציון, כי "אין כל מחלוקת כי עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה הוא עקרון יסודי בידי התאגידים" אלא שלהבדיל מעניין רובינשטיין,<sup>2</sup> ששם נדונו שני המסלולים העומדים בפני פקיד השומה - מסלול הנורמה האנטי-תכנונית והמסלול על פי הדין הכללי, וששם במסגרת המסלול השני נדונו התנאים להרמת מסך ועקרון האישיות המשפטית הנפרדת, הרי הנסיבות במקרה זה שונות לחלוטין. שכן, לדברי בית המשפט עצמו, החברה-האם עצמה עוסקת, על פי פרסומיה היא, בנדל"ן מניב והיא (כלשון בית המשפט) "אכן חברת הנדל"ן הגדולה בישראל אשר עוסקת ברכישה, פיתוח וניהול נכסים מניבים בצפון אמריקה, קנדה ואירופה". כך. לאור זאת אושרה קביעת המשיב, שיש להתיר למערערת ניכוי של 25% מסך מס התשומות שדרשה.

כ

## 2. המסגרת הנורמטיבית לניכוי מס תשומות ועקרון ההקבלה

המונח "מס תשומות" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כ-"מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו". משמע, כל מס ערך מוסף שהוטל על עוסק יהווה מס תשומות בידי, ובלבד שהנכסים או השירותים בגינם הוטל המס מיועדים לצורכי העסק או לשימוש בעסק.

סעיף 38 לחוק מע"מ קובע את זכותו של עוסק לנכות ממס העסקאות שהוא חייב בו את מס התשומות, כל עוד הוא כלול בחשבונית מס שהוצאה לעוסק כדין או ברשימו יבוא שהונפק על שמו או במסמך אחר שאישר מנהל מע"מ. האמור הותנה בסיפא לסעיף 38 לחוק מע"מ בכך,

שהניכוי ייעשה בתוך שישה חודשים מהיום הנקוב על גבי המסמך (חשבונית המס, רשימון היבוא או המסמך האחר).

כן מוסיפות הוראות סעיף 39 לחוק מע"מ וקובעות, כי במידה שמס התשומות עולה על מס העסקאות בתקופה פלונית, יוחזר לעוסק כאמור עודף מס התשומות.

אלא מאי, הוראות סעיף 41 לחוק מע"מ, המבוססות על עקרון ההקבלה, קובעות כי "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס". משמע, כל עוד נועד מס התשומות לשמש ביצירת עסקאות חייבות במע"מ, יהא העוסק זכאי לנכות את מס התשומות, ורק במקרה שניתן לזהות במועד הרכישה (או במועד קבלת השירות), כי התשומה עתידה שלא לשמש ליצירת עסקאות חייבות במע"מ - לא יותר הניכוי.

בפרשת **דנות**<sup>[3]</sup> נקבעה ההלכה לפיה מס תשומות המתייחס לנכס שמכירתו בעתיד תהא פטורה ממס, לא יהא ניתן לניכוי בהתאם להוראות סעיף 41 לחוק מע"מ. כך, במקרה שם, חברת דנות רכשה מקבוצת אייזנברג מניות של חברת פי. בי. ולמטרת הרכישה הוצאו תשלומים למתווכים ולעורכי דין.

עמ' 4

בית המשפט קבע, כי מס התשומות בשל הוצאות אלה לא יותר בניכוי, וזאת לאור העובדה שהנכס שנרכש הוא "מניות" אשר מכירתן בעתיד תהא פטורה ממע"מ. כן נקבעו בפסק הדין שתי הלכות חשובות: האחת היא, כי מס התשומות צופה פני עתיד, והשנייה, כי סעיף 41 לחוק מע"מ אינו אלא סייג להגדרת מס תשומות, קבע למעשה כבוד הנשיא (דאז) שמגר, כי כל עוד מס התשומות ישמש לצורכי העסק, ניתן יהיה לנכותו, ורק בהתקיים הסייג לא יותר החלק המתייחס לאותו הסייג. משמע, שעל המשיב היה להראות כי הסייג מתקיים, ובמילים אחרות, על המנהל להצביע על הכנסות פטורות ממס, שאליהן ניתן לייחס במישרין את מס התשומות שנוכה.

בפסק הדין בפרשת **עיט**<sup>[4]</sup>, שעסק במישרין בסוגיית ניכוי מס תשומות בשל הוצאות הנפקה, נקבע ע"י כבוד השופט (בדימוס) וינוגרד, כי מס התשומות בשל הוצאות הכרוכות בגיוס הון יותר בניכוי במלואו. קביעה זו התבססה על העובדה, כי ההון שגויס מהווה אמצעי ייצור, ואין נפקא מינה אם גיוס אמצעי הייצור נעשה בדרך של הנפקת מניות או בדרך של הלוואה.

בעניין **ליאורה אבני חן**<sup>[5]</sup> נקבע, כי המבחן ליכולת הניכוי של מס תשומות, או לאי יכולת הניכוי, הוא מבחן **הייעוד העתידי**. כך, במידה שהייעוד של התשומה במועד רכישתה הוא לשמש ביצירת הכנסות חייבות במע"מ בעתיד - יותר הניכוי בהווה; במידה שבמועד רכישת התשומה מתברר, כי התשומה לא תשמש ביצירת הכנסות חייבות במע"מ בעתיד - לא יותר הניכוי. ברוח דומה נקבע בפסיקה רבה נוספת, כך למשל בעניין **דנות**<sup>[6]</sup> בעניין **לקט עז**<sup>[7]</sup>, **לואיזה בלום**<sup>[8]</sup> ו**ויקטור עמרם**<sup>[9]</sup>.

ברם, יש עתה לשאול, מהי מהותו של מבחן הייעוד הצופה פני עתיד. היינו, האם עסקינן במבחן כללי היכול להתבסס על צפי היפותטי וספקולטיבי, או שמא במבחן צפי קונקרטי המתבסס על בחינת מהותו של העסק, על מכלול עסקאותיו ועל ניסיון העבר? על כך השיבו בתי המשפט כלהלן:

בפרשת **לנדקו רובינשטיין**<sup>[10]</sup> התייחס בית המשפט לשאלה זו. המערערת טענה שם, בין השאר, כי תשומות ששימשו לרכישת מניות יצמיחו גם דמי ניהול, לאמור, ישמשו לעסקה חייבת במע"מ. בדחותו את הטענה קבע בית המשפט, כי: "זכותו של נישום לזכות מס תשומות תזכרע לאור פעילותו בעת הזיכוי המתבקש, בעוד שאין לבית המשפט הכלים לעמוד על שינויים עתידיים בפעילותו אשר התרחשותם לוטה בספק".

עמ' 5

גם בעניין אינווסטמנט אימוקילארס<sup>(11)</sup> טענה המערערת כי תשומות שהוציאה בקשר לדירות המושכרות על ידה מותרות בניכוי, שכן ייתכן שדירות אלה יושכרו בסופו של יום לתקופה של למעלה מעשר שנים (קרי, ישמשו לעסקה חייבת). בית המשפט דחה טענה זו בקובעו כי הנחות ספקולטיביות, אין בהן די בכדי לעמוד בעקרון ההקבלה שבסעיף 41 לחוק.

מפסקי דין אלו עולה אפוא, כי הניכוי המתבקש של מס תשומות, למרות שצופה הוא פני עתיד, יתבסס על הפעילות הנוכחית של העוסק ועל השימוש הנוכחי שעושה הוא בתשומות. כל עוד משמשות התשומות לעסקה פטורה, אזי לא תותרנה בניכוי ואין כל מקום להתירן גם אם ייתכן כי ישמשו בעתיד בעסקה החייבת במס. באשר לסוגיית מס תשומות בשל הוצאות כלליות קבע בית המשפט העליון, כי על מנת להתיר את הניכוי אין צורך להראות קשר ישיר בין התשומות לבין העסקאות החייבות במס. אפילו אם לא ניתן לייחס את התשומות לעסקות מסוימות אלא למכלול העסקות שבעסק, הרי כאשר ניתנים השירותים לצורכי העסק, והעסקאות הנעשות בו חייבות במס, כי אז ניתן לנכות את מס התשומות<sup>(12)</sup>.

### 3. הניכוי היחסי ותקנה 18

<sup>2</sup> קיומו של עקרון ההקבלה שבסעיף 41 לחוק מחייב התייחסות לשאלה, מה דין מס תשומות בשל תשומות שבחלקן שימשו לעסקאות חייבות ובחלקן לעסקאות שאינן חייבות, שניכוי מס התשומות בגין אינו מותר. באשר לניכוי מס תשומות יחסי קובעות הוראות תקנה 18 לתקנות מע"מ שלוש חלופות, כלהלן:

- החלופה הראשונה קבועה בסעיף קטן (א) לתקנה ולפיה, כאשר עסקין בתשומה מעורבת, ביחס המאפשר כימות של מס התשומות הניתן לניכוי ושל מס התשומות שאינו ניתן לניכוי (ובלשון התקנה "יחס מסוים"), ינוכה יחס זה במדויק.
- החלופה השנייה קבועה בסעיף קטן (ב)(1) לתקנה ולפיה, בהיעדר יכולת לקבוע יחס מסוים, נמסרת למנהל מע"מ הסמכות לקבוע את היחס שאינו מותר בניכוי. משעשה מנהל מע"מ שימוש בסמכותו זו, יש לראות את קביעתו כשומה ויש לנהוג על-פיה כל עוד לא קבע המנהל אחרת.
- החלופה השלישית קבועה בסעיף קטן (ב)(2) ו-(ב)(3) לתקנה ולפיה, כאשר עסקין בתשומה מעורבת ביחס בלתי מסוים, ומנהל מע"מ לא קבע את היחס הראוי לניכוי, יבחנו את מידת השימוש בתשומה. אם נמצא, כי עיקר השימוש הוא לצרכים המותרים בניכוי, ינוכה 2/3 מסך מס התשומות המעורב; אם נמצא, כי עיקר השימוש הוא שלא לצרכים המותרים בניכוי, ינוכה רבע ממס התשומות המעורב.

עמ' 6

משמע, הוראות תקנה 18 חלות על תשומות מעורבות ואינן חלות על תשומות אשר ניתן לסווגן בשלמותן ככאלו המותרות בניכוי או כאלה שאינן מותרות בניכוי.

בפרשת גחלת<sup>(13)</sup> נדרש בית המשפט העליון לשאלת הדרך לפיה יש לקבוע את היחס המותר לניכוי במקרה בו קיים מס תשומות מעורב, אשר חלקו מותר בניכוי וחלקו האחר אינו מותר בניכוי. כבוד השופט א. גולדברג קבע שם, כי את היחס ההולם לניכוי יש לקבוע על פי שיעור השימוש בתשומה ולא על פי כל יחס אחר של הכנסות או רווחים. ובלשונו של בית המשפט:

"סבורני כי יש להרהר על עצם השיטה הכלכלית של חישוב היחס שבתקנה 18 לתקנות, על פי ההכנסות שבדו"ח רווח והפסד. קביעת היחס צריכה להעשות לאו דווקא לפי הרווחים מהפעילות החייבת במע"מ מול רווחי הפעילות שאינה חייבת במע"מ, אלא על פי שיעור השימוש בתשומה הרלוונטית בכל אחד מסוגי העסקאות,

שכן חישוב היחס על פי הרווחים יכול לגרום לעיוותים בעקרון לפיו ימוסה הערך המוסף בעיסקה, והוא בלבד. להבהרה ניקח, לדוגמא, מס תשומות המשולם על שירות שנותן רואה חשבון לחברה, כשהוא מקדיש מחצית זמנו לשם עיסקאות החייבות במע"מ, ומחצית לעיסקאות הפטורות במע"מ (כגון סחר בניירות ערך). אלא שבעיסקאות הפטורות ממע"מ מרויחה 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 ממסים את העיסקאות החייבות במע"מ ביותר מהערך המוסף שנצמח מהן. מכאן כי כדי להגיע ליחס האמיתי המותר בניכוי יש לבדוק למה שימשו התשומות."

כ

הנה כי כן, הלכה היא, שיש לבחון את מידת השימוש בכל תשומה ותשומה, ועל סמך תוצאות בדיקה זו לקבוע את היחס שבין המותר בניכוי לבין שאינו מותר בניכוי. הוראות תקנה 18(ב) (1) קובעות, כי בסמכות המשיב לקבוע את היחס של מס התשומות שאינו ניתן לניכוי ומשקבע כך, יש לראות זאת כשומה ולנהוג על-פיה כל עוד לא נקבע אחרת. כמו כן, כאשר עסקינן בתשומות מעורבות, שהשימוש בהן הוא בלתי מסוים, מאפשרת תקנה 18(ב) לפעול באחת משלוש האפשרויות הקבועות בסעיפים קטנים (1), (2) ו-(3). מנוסח שלוש תקנות-המשנה הנ"ל עולה, כי חלופות (2) ו-(3) מהוות הנחיה לציבור כיצד לפעול, כאשר כל שעל המנהל מע"מ להחליט הוא, האם רוב השימוש הוא בר-ניכוי, אם ההיפך. ברם, בחלופה (1) ניתנה למנהל מע"מ סמכות לקבוע שיעורים שונים מאלה הקבועים בחלופות (2) ו-(3). סמכות זו כמוה כסמכות להוצאת שומה ("ראו את קביעתו כשומה וינהגו על פיה") ועל כן חייבת היא להיות מנומקת, הן על פי חובת ההנמקה הקבועה בסעיף 77(ג) והן על פי חובת ההנמקה המנהלית הכללית.

עמ' 7

#### 4. חובת ההנמקה

מדיוננו לעיל רואים אנו, בין השאר, כי מנהל מע"מ המבקש לקבוע כי לא יותר לנישום לנכות מס תשומות, חייב לנמק את החלטתו. לתפיסתנו, כבר מטעם זה היה על בית המשפט לקבל את עמדת גזית גלוב, ונסביר:

הפוך בה והפוך בה, אין אתה רואה בפסק הדין גזית גלוב כל דיון של ממש בשאלה, מהן התשומות שהמס בגינן לא הותר ברובו לניכוי ולא כל שכן איך נעשה פילוח מס התשומות הנ"ל בהתייחס לעסקאותיה השונות של המערערת. כל שהינך למד מפסק הדין הוא, שאכן היו למערערת תשומות באשר לקבלת שירותי רואה-חשבון, שכר דירקטורים, ייעוץ משפטי ושירותים אחרים (מהם?), אלא שבכך ובין חובת ההנמקה אין ולא כלום. עפ"י מצוותה של הלכת גחלת, שלילת ההכרה בתשומה, כולה או חלקה, צריכה להיות רק לאחר שהמנהל הראה ונימק, כיצד השימוש באותה תשומה ספציפית מתייחס לעסקה שאינה חייבת במע"מ, ואילו בענייננו אין כל ייחוס בין התשומות ובין העסקאות הלא חייבות. אדרבא, מטיעוני המשיב מחד גיסא ומהבנות המערערת ביחס לאותם טיעונים מאידך גיסא, נראה כי המשיב (במכוון?) שמר על עמימות מוחלטת ביחס לטענותיו. המערערת "פירשה" את השומה כ"הרמת מסך" ואילו המשיב ובית המשפט דיברו בכלל על פעילות גזית גלוב בנכסים מניבים בחו"ל. ואילו אנו שואלים - כיצד כל זה מתיישב עם הלכת גחלת? אם למערערת גופה לא היו הכנסות (מדמי שכירות) מנכסים מניבים בחו"ל, שאינן חייבות מע"מ, הרי כיצד זה יכול היה בית המשפט להסיק, שזו אכן פעילות המערערת מבלי שיקבע שיש "להרים מסך" מעל התאגדות החברות הבנות? זאת ועוד, "שיטת המחזוריים" לענין הפעלת תקנה 18 הנ"ל נשללה מנייה ובייה בהלכת גחלת, ואם כן - כיצד יכול היה בית המשפט להסתמך על העובדה שלגזית גלוב היו (אם בכלל) מחזורי פעילות גדולים בחו"ל כבסיס לשלילת ניכוי מס תשומות?

אלא שכל זה כאילו לא היה ולא נברא. בית המשפט ראה לפניו את מה שכינה - "חברת הנדל"ן הגדולה בישראל אשר עוסקת ברכישה, פיתוח וניהול נכסים מניבים בצפון אמריקה,

קנדה ואירופה", וחברה זו שומו שמיים, לא משלמת מע"מ (על הכנסותיה מהתברות הבנות בחו"ל), ומכאן - מי צריך הנמקה, מי צריך הלכת גחלת, מי צריך פילוח מס התשומות שמבקשים לשלול ניכוי, מי צריך "הרמת מסך"?

## 5. השעטנו בין חברת אחזקות ובין פעילות עסקית החייבת מע"מ

דומה שרוב פסק דינה של כבוד השופטת מבוסס על פרסומי החברה-האם עצמה באשר להשקעותיה הגדולות בחו"ל באמצעות חברות בנות. לדבריה של השופטת, אין היא נזקקת כלל לדוקטרינה של הרמת מסך על מנת שלא להתיר את רוב תשומותיה של גזית גלוב, ודי לה בפרסומי גזית גלוב שלפיהם היא פועלת בתחומי הנדל"ן המניב (בעיקר בחו"ל). בעניין זה, כך דומה, השכיל מנהל מע"מ, חלף הרמת מסך ההתאגדות, להרים "מסך עשן", שאליו נקלע בית המשפט מבלי יכולת לאבחן בין כובעיה השונים של החברה ופרסומיה למשקיעיה ולציבור הרחב. אין ספק, שגזית גלוב היא אכן חברת אחזקות גדולה השולטת בשורה של חברות בארץ ובעיקר בחו"ל, שעוסקות בנדל"ן מניב.

נני 8

אין ספק, שהכנסות החברות הבנות מאותו נדל"ן מניב בחו"ל אינן חייבות מע"מ בתוקפה של הוראת סעיף 14 לחוק, ובכל זאת, מה הקשר בין כל אלו לשאלת תשומותיה של גזית גלוב הדרושות לצורכי פעילותה החייבת במע"מ? פעילות עסקית זו החייבת במע"מ היא אולי פעילות משנית מבחינת גזית גלוב, אולי זו פעילות שלא מניבה הרבה הכנסות חייבות במע"מ, ובכל זאת זו הפעילות שעליה חל החוק ואילו ניכוי מס התשומות צריך היה להיבחן רק באספקלריה של אותה פעילות ולא באספקלריה של האחזקה בחברות הבנות, שלגביה חוק מע"מ - אדיש.

ונסביר:

אילו גזית גלוב, בכובעה כבעלת מניות של שורה ארוכה של חברות בנות הפועלות בחו"ל ובישראל, הייתה מבקשת להירשם כ"עוסק", הרי היה נאמר לה, ובדין, שעצם החזקותיה הנ"ל אינן הופכות אותה כלל לעוסק, באשר אין היא "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו"<sup>[14]</sup> גם אם היא מוכרת מעת לעת מניות באחת או יותר מאותן חברות מוחזקות, אין זה הופך אותה למי שעיסוקה במכירת "נכס" במהלך עיסוקיה ולו אך משום שמניות אינן מהוות "נכס" לעניין החוק.<sup>[15]</sup> ואכן, רשויות מע"מ עצמן, בהוראת התאמ"ו שמספרה 65.706 קבעו כהאי לישנא:

**"1. חברה שהינה חברת גג דינה כעוסק, אם יש לה פעילות החייבת במס. אם כל פעילותה של החברה היא החזקת מניות חברות הקבוצה אין זו פעילות החייבת במס. אם היא מגייסת כספים באמצעות אג"ח ומלווה אותם לחברות הקבוצה, תהא חייבת במס על מתן ההלוואות, אלא אם כן תירשם כאמור בסעיף 56 לחוק כעוסק אחד עם חברות הקבוצה או חלק מהן.**

**2. דמי ניהול המשתלמים לחברת הגג או דמי ניהול המשתלמים למנהל החברה, יהיו בבחינת תמורה עבור שירותי הניהול ועל כן חייבים במס (אלא אם כן נרשמו כאחד כאמור בפסקה 1. לעיל).**"

עינינו הרואות, כי אליבא ד-הוראות אגף המכס והמע"מ, אף כאשר מדובר בחברה שהינה חברת אחזקות, תיחשב היא כעוסק רק אם יש לה הכנסות מפעילות עסקית הנכנסת להגדרת המונח "עסקה" כמשמעותו בסעיף 1 לחוק (כדוגמת הכנסות מריבית על הלוואות ו/או מדמי ניהול). דהיינו, כשעוסקים אנו בחברה, תהא גדולה ככל שתהא, שכל פעילותה מתמצה בהשקעה ובאחזקה פסיבית של חברות אחרות, הרי זו כלל אינה ראויה להיקרא "עוסק" ולא ראויה שיחולו עליה הוראות החוק.<sup>[16]</sup>

עמ' 9

ודוק; גזית גלוב עסקה, כאמור, בפעילות נוספת, היא-היא הפעילות העסקית, אשר למצער יכולה הייתה להיעשות בחברה-האם עצמה אך גם יכולה הייתה להתבצע בכל חברה נפרדת אחרת. פעילות עסקית זו החייבת במע"מ כללה מתן הלוואות ומתן שירותי ניהול ויזום. פעילות זו, הבאה בגדר החלופה הראשונה להגדרת "עסקה", היא זו שהפכה את גזית גלוב ל"עוסק" לעניין החוק. וממילא, התשומות שלגביה הן אלו שהיו צריכות לעמוד בפני סדר יומו של בית המשפט. ההכנסות מאותה פעילות היו כולן חייבות במע"מ (חלקן במע"מ בשיעור מלא וחלקן במע"מ בשיעור אפס), כשלעניין המע"מ בשיעור אפס יש להדגיש, כי בהתאם להוראות סעיף 30(ב), "מי שחל עליו מס בשיעור אפס, דינו לענין חוק זה והתקנות על פיו כדן חייב במס".

הוראת התאמ"ו שנזכרה לעיל, מכירה במציאות החיים, לפיה חברות אחזקות רבות עוסקות במתן שירותי ניהול ו/או במתן הלוואות לחברות המוחזקות במישרין ו/או בעקיפין. הרישום כעוסק לצורכי מע"מ הוא תולדה של העסקאות החייבות במע"מ ואינו תולדה של היותה חברת אחזקות. משכך, הרי שלעניין הפעלתו של חוק מע"מ יש לראות את חברות האחזקות, שמעניקות שירותים לחברות בקבוצה, כגוף שנרשם אך ורק לעניין עסקאותיו החייבות במע"מ. זו מהותו של הרישום כעוסק, אלה הן עסקאותיו, בשל עסקאות אלו הוא נושא במס תשומות ואין לייחס חשיבות כלשהי לעובדה, שהחברה במהותה היא חברת אחזקות. כאמור לעיל, אילו לא מתן השירותים לחברות בקבוצה לא הייתה זכאית חברת האחזקות להירשם כעוסק, ורק עקב ביצוען של עסקאות אלה אפשרו רשויות מע"מ את הרישום. מכאן, שעקרון ההקבלה החל על ניכוי מס התשומות צריך להיבחן אל מול הפעילות העסקית ולא אל מול החזקה פסיבית במניות. פרשנות הרואה את הרישום למע"מ אך ורק לצורך העסקאות החייבות במע"מ היא הפרשנות הראויה, העולה בקנה אחד עם מהות ותכליתו של חוק מע"מ, כמו גם עם הפרשנות של ה-OECD, עליה נרחיב להלן. מאידך, פרשנות השוללת או המאפשרת ניכוי מס תשומות בשל פעילותן או אי פעילותן של חברות בנות, בשעה שחוק מע"מ אדיש לעצם ההחזקה הפרמנטית והפסיבית במניותיהן, תעמוד בסתירה לאמור לעיל, כמו גם בסתירה לפרשנות שקיבלה ביטוי בפסק-דין **גחלת**.

בית המשפט בעניין **גזית גלוב** טען, שאין הוא "מרים מסך" מעל התאגדות החברות הבנות, אך בה בעת ייחס למערערת עצמה את פעילותן של החברות הבנות בקובעו, שבפרסומיה שלה היא ציינה את העובדה שהיא חולשת על נדל"ן מניב ברחבי העולם, שההכנסות הימנו אומנם אינן חייבות מע"מ, אלא שההכנסות הימנו אינן כלל הכנסותיה שלה. בהסתמכו על פרסומי גזית גלוב, נשכחה מעינו של בית המשפט העובדה, כי קיים הבדל בין פרסומים שבהם פועל אדם ב"כובע" של בעל מניות, אשר בין כובע זה ובין חוק מע"מ אין ולא כלום, ובין פעילותו העסקית של אדם, בכובעו כמוכר נכסים או נותן שירותים, שרק בקשר אליה צריכה להיבחן שאלת ניכוי מס התשומות. התשומות מושא השומה, שעליה ניתן פסק הדין, בעליל לא שימשו לרכישה ו/או למכירה של מניות אלא, כאמור, שימשו לפעילות העסקית השוטפת של המערערת - פעילות המתחייבת במע"מ. המשיב, במקום לנמק כדבעי, כיצד כל תשומה של החברה-האם מתייחסת ל"כובעה" כבעל מניות וכיצד כל תשומה מתייחסת לכובעה כספק שירותים (לרבות שירותי יעוץ ואשראי), בנה "מסך עשן" כאילו עסקינן במיקשה אחת של פעילות הנעשית תוך התעלמות מהעובדה, שאותה פעילות שבעטיה נשלל ניכוי מס התשומות כלל לא נעשית ע"י "העוסק". ניתן להמחיש את האבסורד שאליו נקלע בית המשפט במספר דוגמאות.

עמ' 10

טול מקרה של חברת אחזקות, המחזיקה במניות חברה-בת, שכל הכנסותיה חייבות מע"מ. לחברת האחזקות גופה אין כלל ועיקר עסקאות חייבות, ברם בפרסומיה השונים, המיועדים למשקיעים פוטנציאליים, היא מבהירה שעיסוקה (בעקיפין) הוא בתחומי פעילות החברה-הבת. לפי היגיון בית המשפט, הרי חברה זו, אף שכלל אינה ראויה להיחשב כעוסק לצורכי מע"מ, תוכל להיחשב כעוסק לצורך ניכוי מס התשומות הנ"ל, שהרי "היא עצמה אמרה"

שעיסוקה הוא בתחום פעילות החברה-הבת. האומנם?

טול מקרה של חברת אחזקות שאינה נרשמת כלל ועיקר כעוסק (בהעדר פעילות עסקית) ואילו שירותי המימון, הייעוץ והניהול לחברות הבנות שלה ניתנים ע"י חברה-בת אחרת. היעלה על הדעת, שמנהל מע"מ ישלול מהחברה-הבת, נותנת השירותים, ניכוי מלא או חלקי של מס התשומות ששילמה, חרף העובדה שכל עסקאותיה חייבות מע"מ, אך ורק מהסיבה שהחברה-האם פרסמה שעיסוקי הקבוצה בכללותה מתנהלים בחו"ל (בעוד שפעילות החברה-הבת נותנת השירותים היא זניחה ביחס לפעילותה העיקרית של הקבוצה)? ואם לא כן, מה הסיבה לאבחן בין מקרה זה ובין מקרה שבו הפעילות העסקית נעשית שלא באמצעות חברה-בת אלא ע"י החברה-האם עצמה?

ועפ"י אותו היגיון עצמו, טול דוגמה שבה חברה זרה מחזיקה שורה של חברות בישראל, שעיסוקן בהשכרת נדל"ן מניב (שלא למגורים) ואשר חייבות מע"מ. חברה זרה זו נעדרת כל פעילות בישראל ובכל זאת, בפרסומיה השונים היא מציינת את דבר הפעילות העסקית בישראל (באמצעות חברות הבנות). מדוע שלא תהא רשאית לנכות כמס תשומות את המס ששילמה לספקיה בישראל, ברוח פסק הדין?

ודוק: אין זה סוד, כי העולם העסקי לבש צורה חדשה במהלך העשורים האחרונים - צורה המאופיינת בגלובליות ובדרכי פעולה באמצעות חברות בנות, חברות נכדות ואחזקות בחברות קשורות אחרות, עם, או ללא, אחזקה באמצעי השליטה בהן. דרך התנהלות עסקית זאת לא פסחה על המגזר העסקי בישראל ובשנים האחרונות אנו עדים להתרחבות של חברות ישראליות אל מעבר לים ולעולם הרחב. ואולם, העובדה שהפעילות מחוץ לישראל מתבצעת באמצעות חברות זרות מעידה כאלף עדים על ההפרדה בין הפעילות בישראל לפעילות בחו"ל. כך, כל חברה זרה המקיימת פעילות בחו"ל היא בעלת מנגנון עצמאי הכולל עובדים בחו"ל, הנהלות בחו"ל, מכירות ורכישות בחו"ל ועד כהנה וכהנה. כל חברה זרה חייבת בהגשת דו"חות כספיים משלה במדינה בה היא רשומה ו/או פועלת, נושאת בהוצאותיה ובהכנסותיה באופן בלבדי, חייבת במיסים באותן מדינות על פי הדין הזר, לרבות מע"מ במדינות בהן מופעל חוק מע"מ, וכיוצא באלה.

רוצה לומר, שכל החברות הפועלות בחו"ל הן אוטונומיות ואין לכרוך את עצם קיומן עם פעילות גזית גלובל בישראל - פעילות אשר, כאמור לעיל, חייבת במע"מ בישראל וכנגד חיובים אלו זכאית הייתה גזית גלובל לנכות את מס התשומות בו היא נושאת בישראל.

עמ' 11

## 6. תוצאת פסק הדין והסתירה לתכלית החוק וכללי ה-OECD

חוק מע"מ הינו חלק מקבוצת המיסים העקיפים, ואף העיקרי שבהם, שנועדה למסות את הצריכה<sup>(17)</sup>, וזאת בשונה מהמיסים הישירים שנועדו למסות את ההכנסות. כך, בסוקרו את הרקע לחקיקתו של חוק מע"מ, מביא עו"ד א. פרידמן בספרו<sup>(18)</sup> מדברי שר האוצר (דאז) בהסבירו את חוק מע"מ<sup>(19)</sup> כלהלן:

**"לדבריו, יעודד מע"מ פעילות כלכלית בלתי תלויה במס, הואיל והוא מוטל רק על הקונה הסופי או הצרכן הסופי, כאשר בשלבי ביניים קיימת ניטרליות ממס, בין על ידי ניכוי מס התשומות מהמע"מ ובין על ידי החזרי מס תשומות במקרה של עודף על מע"מ."**

הרי כי כן, כוונת המחוקק הייתה לגבות מע"מ מהצרכנים הסופיים ולהשאיר את שלבי הביניים (הייצור, ההפצה והשיווק) ניטרליות וללא נטל מס.

גם בדברי ההסבר להצעת חוק מע"מ<sup>(20)</sup> ניתן למצוא תימוכין לכך, שהמע"מ אמור לחול רק על

הצריכה הסופית ולא להוות נטל מס בשלבי הביניים העסקיים, וכך נאמר שם בעמוד 237:

**"גם משלחת ועדת הכספים של הכנסת, שיצאה בשנת 1971 לסיור לימודים בארצות אירופה שהנהיגו את המס, אמרה בין היתר: 'הגענו למסקנה, כי מס ערך מוסף כשיטת מס עקיף היא הוגנת, צודקת, ויעילה מכל מסי העקיפים הקיימים והידועים בעולם. היא מעודדת יצוא והשקעות, היא מסוגלת למנוע עיוותים ואלפיות ולהיות נייטרלית כלפי גורמי המשק ופעילותם'."**

הנה שוב נזכרים אנו, כי על פי רוחו ותכליתו של חוק מע"מ, הסקטור העסקי לא אמור לספוג כל מס ערך מוסף במהלך פעילותו השוטפת וכי בבסיסה של שיטת המס מצוי עקרון הניטרליות, שנועד לעודד יצוא והשקעות. לא זו אף זו. באותה הצעת חוק מנה המחוקק את יתרונותיו העיקריים של המס המוצע ובין שאר היתרונות מצא להדגיש את עידוד היצוא וההשקעות במילים אלו:

**"מבנה המס המוצע מבטיח, שכל המס שהוטל על הטובין שהעסק רכש או ייבא - ציוד, חמרי גלם, חמרי עזר - והמס על כל השירותים שקיבל, יוחזר לעסק. ממילא לא ייכלל בהוצאותיו של עסק מייצא שום אלמנט של מס ערך מוסף."**

נו"ד 12

אמירה זו מבטאת שוב, באופן הברור ביותר, את הצורך לפרש את הוראות החוק באופן שיגשים את ניטרליות המס אצל עוסק, כדוגמת גזית גלוב, שפעילותו היא יצוא של שירותים.

לאור האמור לעיל ולאור העובדה, כי חלק ניכר מעסקאותיה (להבדיל מהחזקותיה) של גזית גלוב הן עסקאות יצוא, הרי התרת מס תשומות בשיעור 25% בלבד עומדת בסתירה לכוונות אלו של המחוקק ומאיינת את הניטרליות הנדרשת כלפי עסקיה של גזית גלוב. שכן, אי התרת ניכוי רוב מס התשומות גורם בהכרח לייקור תשומותיה של גזית גלוב ולגביית מס שאינו מהווה מס על צריכה סופית. עקרון ההקבלה שזור כחוט השני בטבורו של חוק מע"מ. כך נשענת החלופה השנייה להגדרת המונח "עסקה"<sup>21</sup> על עקרון ההקבלה; כך, מהותו של סעיף 31(4) לחוק מע"מ היא שימור עקרון ההקבלה וכך גם מהותו של סעיף 41 לחוק מע"מ. מהותו של עיקרון זה היא הקבלה בין תשומות ובין עסקאות, ולא בין תשומות ובין החזקות או עסקאות של חברות מוחזקות. ממה שנראה מפסק הדין, עסקאותיה של גזית גלוב היו כולן חייבות במע"מ (חלקן במע"מ מלא וחלקן במע"מ אפס), בשעה שעסקאותיהן של החברות הבנות בחו"ל היו פטורות או לא חייבות מלכתחילה. החיבור בין תשומותיה של גזית גלוב ובין עסקאות שביצעו החברות הבנות בחו"ל, וכל זאת מבלי שבית המשפט נזקק כלל לקונסטרוקציה של הרמת מסך, תוך שהוא מסתמך על פרסומיה של גזית גלוב על מנת לייחס לה עסקאות לא לה, תוך שהוא מתעלם מהעובדה שאותם פרסומים נעשו בכובעה ובכושרה של גזית גלוב כבעלת מניות ולא בכובעה כבעלת פעילות עסקית, חוטא לעקרון ההקבלה, והלכה למעשה מאיין את רצונו של המחוקק שלא למסות החזקות המניות במע"מ ולתמרץ יצוא שירותים בקביעת מע"מ בשיעור אפס.

בהתאם לדוגמה שהביא השופט גולדברג בפרשת **גחלת**, הרי קבלת עמדת מנהל מע"מ בעניין גזית גלוב הביאה לתשלום מס ערך מוסף העולה עשרות מונים על שיעור הערך המוסף האמיתי שלה, ולא לכך כיוון המחוקק.

זאת ועוד, תוצאת פסק הדין סותרת, לדעתנו, גם את כללי ה-OECD שהם כללים מנחים למיסוי במישור הבינלאומי. בעמוד מספר 6, פרק 1 - עקרונות כלליים, סעיף 2 למסמך ה-OECD מחדש פברואר 2006 (להלן: "**מסמך ה-OECD**")<sup>22</sup> מבהיר הארגון את עקרון הניטרליות, כלהלן:

**"These features give value added taxes their main economic**

characteristic, that of neutrality. The full right to deduction of input tax through the supply chain, with the exception of the final consumer, ensures the neutrality of the tax, whatever the nature of the product, the structure of the distribution chain and the technical means used for its delivery (stores, physical delivery, Internet)."

עמ' 13

ארגון ה-OECD מדגיש את חשיבות התרת ניכוי מס התשומות. התרת ניכוי מס התשומות היא הגורם אשר מייצר את אותה ניטרליות נכספת ומיישמת בכך את עקרון הטלת המע"מ על הצריכה ולא על שלבי הביניים העסקיים. זאת במישור הלאומי. בסעיף 3 של המסמך מוסיף הארגון את יישומו של כלל זה במישור הבינלאומי, כלהלן:

"Value added taxes are also neutral towards international trade according to international norms since they are destination based (even if the rule might be different for transactions made within federations or economically integrated areas). This means that exports are zero rated and imports are taxed on the same basis and with the same rate as local production. Most of the rules currently in place aim therefore at taxing consumption of goods and services within the jurisdiction where consumption takes place."

כל עסקאותיה של גזית גלוב היו חייבות במע"מ, כשחלקן היו חייבות במע"מ אפס, מכיוון שהיו עסקאות מסוג מתן שירות לתושבי חוץ. לעומת זאת, עסקאות החברות הבנות בחו"ל לא היו חייבות מס בישראל, בהנחה שהן כפופות למע"מ החל (אם בכלל) במדינות מושבן. מע"מ אמור ליצור ניטרליות במישור הבינלאומי. ניטרליות, כאמור, ניתן להשיג רק בשילוב של הוראות - האחת היא הטלת מע"מ בשיעור אפס על עסקאות יצוא והשנייה היא מתן אפשרות לנכות את מלוא מס התשומות המתייחס לעסקאות אלו. תוצאת פסק הדין הייתה יצירת מע"מ דה-פאקטו בישראל בשל עסקאות יצוא או עסקאות שבוצעו בחו"ל (הכפופות, אם בכלל, למע"מ החל בארצות מושב חברות הבנות), וזאת באמצעות אי התרת מס תשומות לניכוי. מע"מ, כמס צריכה, צריך לעולם להתגלגל אל הצרכן הסופי. הסיבה שהמחוקק לא מצא לנכון להטיל חיוב במע"מ על עצם קיומן של החזקות בחברות, לרבות רווחי הון במכירת מניותיהן ולרבות קבלת דיבידנדים מהן, הינה הנחת המחוקק, שממילא על פעילותן העסקית של אותן חברות בנות יוטל מע"מ שיגולגל, בסופו של יום, על צרכניהן. הטלת מס על ההחזקות הייתה בעליל גורמת לגלגול המע"מ על החברות המוחזקות ולייקור השירותים והמוצרים שאלו מוכרות לצרכניהן. ברוח זו, עקרון הניטרליות של המע"מ בין מדינות קובע גם, שאל לה למדינת היצוא להטיל מע"מ על צריכה הנעשית במדינת היבוא. והנה, תוצאת פסק הדין, שלפיה מתייקרות תשומותיה של גזית גלוב, רק משום שלחברות הבנות עסקאות בחו"ל שאינן חייבות מע"מ בישראל, מביאה על כורחך למסקנה, שייקור זה יגולגל על צרכניה של גזית גלוב, קרי - החברות הבנות הזרות. עפ"י הגיונו של המע"מ כמס צריכה, חברות בנות אלו ימשיכו לגלגל את הנטל הכספי הזה על צרכניהן (בחו"ל) ובכך למעשה יופר עיקרון הניטרליות הבינלאומית במע"מ, שלפיו אין מדינת היצוא מטילה מע"מ על הצריכה במדינת היבוא.

כידוע, מדינת ישראל עושה מאמצים רבים על מנת להצטרף כחברה בארגון לשיתוף פעולה בינלאומי ופיתוח וראוי היה שבית המשפט, בבואו לפרש את הוראות חוק מע"מ, ייתן משקל גם לכללי ארגון זה, בפרט כאשר כללים אלו אינם עומדים בסתירה להוראות החוק ו/או לתכלית החוק ורוחו כפי שבוארו לעיל.

עמ' 14

לאור עקרון הטלת המע"מ על הצריכה הסופית, ולאור עיקרון ניטרליות המס הרצויה, הן במישור הלאומי והן במישור הבינלאומי, היה על בית המשפט לפרש את הוראות סעיף 41

לחוק מע"מ באופן שתוצאתו לא תביא להגדלת משאבי אוצר המדינה על חשבון ייקור מוצרים ושירותים הנצרכים בחו"ל ע"י תושבים זרים.

## 7. סיכום - בין הרמת מסך ובין מסך ערפל

לא בנקל ייתן בית המשפט את ידו להרמת מסך. סעיף 6 לחוק החברות מסדיר את המקרים המצדיקים את הרמת מסך ההתאגדות בין החברה לבעל מניות בה, ומונה שני מקרים חריגים, בהם נעשה שימוש מכוון באישיות המשפטית הנפרדת של החברה, ואשר מזוהה כשימוש לרעה המצדיק הרמת מסך, והם: לשם הונאת אדם או קיפוח נושה של החברה, וכן לשם פגיעה בתכלית החברה, תוך נטילת סיכון בלתי סביר בנוגע ליכולת פירעון חובותיה (מימון דק). תחולת סעיף 6 לחוק החברות מותנית, בין השאר, במודעות בעל המניה לשימוש האמור, ובהתייחס לחובת ההגינות המוטלת עליו מכוח דיני החברות וליכולת החברה לפרוע חובותיה. נדמה שאף בית המשפט בעניין גזית גלוב הכיר בכך שככלל יטה בית המשפט שלא להרים את מסך ההתאגדות, והרמת המסך לצורכי מס תיעשה רק בנסיבות מיוחדות, בהן הדבר מחויב ממהותה הכלכלית של העסקה, על מנת שלא לסכל את תכלית הוראות המס על דרך של ניצול לרעה של קונסטרוקציה תאגידית. אלא שבידו האחת שלל בית המשפט את קונסטרוקציית הרמת המסך באותן נסיבות ובידו האחרת ייחס לחברה-האם את כלל פעילות החברות הבנות בחו"ל לצורך יישום עקרון ההקבלה והחלת תקנה 18 וכל זאת, כביכול, בהסתמך על פרסומי החברה-האם למשקיעיה ולבעלי מניותיה.

כשלעצמנו, אין אנו רואים כיצד פרסומים שפרסמה גזית גלוב בכובעה כחברת אחזקות העומדת בראש פירמידה עסקית, יצרו לה, יש מאין, פעילות עסקית שכלל לא הייתה לה (אותה פעילות בחו"ל שנעשתה ע"י חברות הבנות), והחליפו את הצורך בהרמת מסך כתנאי לייחוס הכנסות ועסקאות החברות הבנות לחברה-האם. בית המשפט יודע גם יודע לאבחן בין כובעיו השונים של אדם, בסרבו להשליך מכשירותו של אדם כעוסק אל פעולותיו באדם פרטי, וההיפך. כך למשל, בעניין **הולצר**<sup>[23]</sup> ידע בית המשפט לאבחן בין פעילותו של קבלן בכובעו "העסקי" ובין פעילותו כאדם פרטי הנותן מתנה לבתו.<sup>[24]</sup> אלא שבעניין גזית גלוב, נטווה מסך ערפל, שבמסגרתו נתערבבו כשירות החברה-האם כחברת אחזקות המפרסמת, ככזו, מסמכים שונים (וכחברת אחזקות אין לה כל מעמד במע"מ), ביחד עם כשירותה כחברה עסקית המעניקה שירותים, ואף מעבר לזאת, נתערבבו להם יחדיו כשירותים ופעילויות החברות הבנות בחו"ל, שביניהן ובין מע"מ אין ולא כלום ביחד עם פעילותה העסקית של החברה-האם. עירוב זה של מין ושאינו מינו הביאו את בית המשפט לשלילת ניכוי מס תשומות לגבי אותו מרכיב של פעילות עסקית של החברה-האם, וממילא ליצירת מע"מ בישראל על צריכה בחו"ל - וזאת בניגוד למטרות החוק ולפרשנות ה-OECD.

1. ע"ש 1150/06, גזית גלוב בע"מ נ' מע"מ גוש דן, "מיסים" כג/1 ה-226.
2. ע"א 3415/97 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות', פד"י נז(5) 915.
3. ע"א 125/83 דנות, חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1) 268.
4. ע"ש 869/83 עיט ציוד צבאי לייצוא בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, תקליטור "מיסים".
5. ע"ש 148/84 ליאורה אבני חן בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, שפט 540.
6. ראו הערת שוליים 3 לעיל.
7. ע"ש 571/88 לקט עז בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף ב"ש, "מיסים" ח/3 עמ' ה-21.
8. ע"ש 475/85 לואיזה בלום נ' מנהל מע"מ, שפט 776.
9. ע"ש 1307/93 ויקטור עמרם נ' מנהל מע"מ, "מיסים" ט/4 ה-23. וראו גם למשל: א. יורן "מיסוי פיצויי נזיקין (חלק ב')/" "מיסים" 4/ב, עמ' א-22, א. נמדר, דיני מיסים (מיסים עקיפים) חוק ומשפט, תשנ"ד בעמ' 210 ד בעמ' 210 וראו אמירה דומה בא. נמדר וא. נח "עקרון השימוש לצורך עצמי כמנגנון ויסות לעקרון ההקבלה במס ערך מוסף", "מיסים" יד/5, א-1.
10. ע"ש 877/83 לנדקו רובינשטיין השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ, "מיסים" א/1, ה-33.
11. ע"ש 128/79, 330/77, אינוסטמנט אימוקילארס דה סומז נ' מנהל מס ערך מוסף, תקליטור "מיסים".
12. ראו למשל: ע"א 460/00 ממן מסומי מטען וניטול בע"מ נ' מנהל מע"מ, "מיסים" יז/2 ה-44.
13. ראו הערת שוליים 1 לעיל.
14. ראו הגדרת "עוסק" בסעיף 1 לחוק.

15. למעט מניות ב"איגוד מקרקעין", שכלל אינו ישים לעניין החברות הבנות בחו"ל. ראו הגדרות "נכס", "מקרקעין" ו"טובין" בסעיף 1 לחוק.
16. מבחינה זו אין הבדל, למשל, בין חברת אחזקות שכל מהותה היא בהחזקה פסיבית במניות של חברות אחרות ובין מי שמחזיק בנכסים אחרים, שלגביו נקבע שאחזקת נכס כשלעצמה אינה מהווה "עסק" לעניין החוק למרות שהיא מניבה הכנסה. ראו למשל - ע"ש 256/96, חיפה זמין בע"מ נ' מנהל מע"מ, "מיסים" יא/3, עמ' ה-262 וראו גם דוגמאות אחרות למקרים בהם לא מתקיים התנאי של "עסק" לעניין החוק - א. נמדר, מס ערך מוסף (חושן למשפט, מהדורה רביעית, 2009), בפיסקה 204 ובעיקר ה"ש 14.
17. ראו גם את האמור בהנחיות ארגון ה-OECD, הערה 25 להלן, ואשר קובעות בפרק 1, סעיף 1 בלהלן: "Value added taxes are taxes on consumption' paid ultimately, by final consumers".
18. א. פרידמן, מס ערך מוסף: החוק וההלכה, הוצאת רונן, מרץ 2005, עמוד 15.
19. ד"כ 73 (תשל"ה), 2421.
20. הצעת חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975, ה"ח 1178, עמוד 239.
21. ראו סעיף 1 לחוק מע"מ.
22. <http://www.oecd.org/dataoecd/16/36/36177871.pdf>.
23. ע"ש 613/02 הולצר נ' מנהל מע"מ, "מיסים" יז/5, עמ' ה-340.
24. וראו ברוח דומה למשל: ע"ש 268/91 פירר נ' מנהל מע"מ, "מיסים" ח/3, עמ' ה-180.