היתכן ומע"מ תשומות לא יותר בניכוי?!

הוראות סעיף 41 לחוק מס ערף מוסף (להלן: "החוק") קובעות, כי:

"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס."
מכאן ניתן ללמוד, כי במקרה לדוגמא שבו עסקינן בעסקה שאינה חייבת במס (מע"מ), מס התשומות לא יותר. ניתן לחשוב על מקרה בו מדובר, למשל, בעסקה פטורה ממע"מ, או אז במקרה שכזה, אם היו תשומות ששימשו לה, הן לא תותרנה.

נשאלת השאלה – מה לגבי תשומות שהוצאו וטרם התהוותה "עסקה החייבת במס"? למשל: עסק חדש, שמן הסתם עתיר בהוצאות, ועדיין לא הצליח למכור, ולכן לכאורה התשומות טרם שימשו "עסקה החייבת במס"? האם התשומות תותרנה, לא תותרנה?

דיון מעמיק בסוגיה נעשה ע"י בית המשפט העליון בפרשת צביון (ע"א 1651/08, ניתן ב-4/5/2010) שם כבוד השופט פוגלמן ניתח את הוראות סעיף 41 לחוק.

השופט פוגלמן חוזר ומסביר, כי חוק מס, כמו כל דבר חקיקה, כאשר ישנן מגוון אפשרויות לשוניות, יש לפרשו ע"י בחירה מבין מגוון האפשרויות באפשרות המגשימה את תכלית החקיקה על שני יסודותיה: התכלית הסוביקטיבית (כוונת המחוקק הנלמדת בין היתר מדברי ההסבר לחוק ומהדיונים בוועדות הכנסת ו- התכלית האוביקטיבית (מהי התכלית שהחוק בה להגשים בחברה דמוקרטית מודרנית).

נקודת המוצא לדיון הנה לשון הסעיף. המחוקק בחר בלשון תכליתית, כבוד השופט מסביר, כי כיום הסעיף משתמש במילה "לשימוש", כאשר בעבר, עד לתיקון הסעיף בשנת 1979 המילה שהיתה בסעיף, היתה "שימשו" שהיא בלשון עבר. כבוד השופט לומד מכך, כי יש חיזוק לפרשנות המחילה את הסעיף גם על תשומות שיהוו לשימוש עתידי, שניתן יהיה לנכותן אם הן מיועדות לשימוש בעסקה חייבת במס.

בעקרון, ממשיך כבוד השופט וקובע, כי במסגרת התכלית האובייקטיבית, יש לבחון הוראת החוק על רקע עקרונות דיני המס ועקרונות הדין הכללי. עקרון מרכזי בפסיקות בית המשפט העוסקות בפרשנות חוק מע"מ

הינו עקרון ההקבלה . עקרון ההקבלה הינו מונח הלקוח מעקרונות החשבונאות , שם מדובר על הקבלה בין הוצאות (Matching)□□□□□□□ .
בענין מע"מ עקרון ההקבלה קושר בין החיוב במס לבין ניכוי מס התשומות . כאשר, בהתאם לעיקרון זה , היצרן רשאי לנכות מס תשומות רק אם הן שימשו בעסקה חייבת במס .

וּבְכֵן, מַה לְגַבֵּי תְשׂוּמוֹת שֶׁהוּצְאוּ וְטֶרֶם נַעֲשָׂה בָּהֶן "לְשִׁימּוּשׁ" עֲבוּר "עִסְקָה חַיֶּבֶת"?

כבוד השופט מסכם גישתו בענין , וקובע –

"עלינו להימנע מבחירת פרשנות אשר מצמצמת את תחולתו לתשומות אשר עצם שימושן וטיבן הם ודאיים , ויש לקבוע כי הסעיף חל גם על תשומות אשר עֲשׂוּיוֹת לְשַׁמֵּשׁ בעסקה עֲתִידִית חַיֶּבֶת במס ."

לְסִיכּוּם – הֶעָרוֹת וְהַאָרוֹת –

1 – יתכנו מצבים בהם תשומות לא תותרנה בניכוי , למשל: בעסקאות פטורות .

2 – יש ויתקיימו מצבים בהם הוצאו תשומות שטרם שימשו ל "עסקה

חייבת ”, אך הן תותרנה .

3 – בהקמת עסק חדש יש לבחון טוב -טוב לגבי תשומות המוצאות , טרם שימשו עבור “עסקה חייבת ”.