

תאריך: 3/5/2017

לכבוד
משרד בקפה ח.א.ד.ל בע"מ

א.ג.נ.,

הנדון: חוות דעת משפטית

1. מבוא

1.1. בהתאם לפנייתכם למשרדנו, אנו מתכבדים ליתן חוות דעתנו המשפטית בסוגיה המפורטת להלן.

1.2. חוות דעתנו מבוססת על ההנחות העובדתיות שיפורטו להלן, כל שינוי בהנחות אלה עלול לשנות את המסקנות המשפטיות הנובעות מהן. עוד יש להדגיש, כי חלק מהסוגיות המשפטיות הנדונות במסמך זה טרם הגיעו להכרעה מחייבת בבית משפט בישראל, ולפיכך לא ניתן להתחייב לגבי עמדת רשויות המס השונות ו/או בתי המשפט בסוגיות אלה. עם זאת, למיטב הבנתנו המקצועית, האמור בחוות דעת זו משקף את הפרשנות הנכונה של הדין.

1.3. תשומת ליבכם מופנית להוראות פרק הסיכום ולהסתייגויות הנזכרות בו, שהן בעלות השלכות מהותיות על חוות הדעת.

1.4. כל ההדגשות בציטוטים שיובאו להלן אינן במקור, אלא אם יצויין אחרת.

2. הרקע העובדתי

להלן הרקע העובדתי כפי שהוצג בפנינו על ידכם:

- 2.1. הוקמה חברה לשם הקמת מועדון צרכנות (להלן: "**החברה**") ו/או "**מועדות הצרכנות**" ו/או "**המועדון**"). לקוחות החברה הינם אנשי עסקים ו/או בעלי עסקים עצמאיים ו/או תאגידיים (להלן: "**הלקוחות**") ו/או "**חברי המועדון**" ו/או "**החברים**"). החברה תצייד את חברי המועדון בכרטיס מגנטי נטען ו/או ביישומון (אפליקציה) לסמארטפון (להלן: "**הכרטיס**"). הכרטיס יהווה למעשה כרטיס המעיד על חברות הלקוח במועדון הצרכנות ובכפוף להפקדת פיקדון כספי בסכום של 75 ש"ח או יותר (להלן: "**הטענת הכרטיס**") יוכל הלקוח לצרוך שירותים, כפי שמונח זה יוגדר להלן, וזאת עד לגובה היתרה הטעונה בכרטיס כפי שתהיה מעת לעת (להלן: "**היתרה בכרטיס**").
- 2.2. החברה התקשרה עם רשתות בתי קפה שונות ברחבי הארץ לצורך רכישת שירותים אשר יסופקו לחברי המועדון.
- 2.3. ניתן לסווג את השירותים שצורכים חברי המועדון, בבתי קפה, לשני סוגים:
- א. צריכת מזון ומשקאות שבית הקפה מספק (להלן: "**שירותי המזון**");
 - ב. שירותים המאפשרים לחברים להשתמש בבית הקפה ומתקניו כמקום בו הם יכולים לבצע את עסקיהם באופן נאות, כך לדוגמה: המבנה עצמו (שכירות וריהוט), זמינות שקע חשמלי ושירותי Wi-Fi, מיזוג אוויר, חדרי נוחיות, שירותי ניקיון וכיו"ב (להלן: "**שירותי המשרד**").
- שירותי המזון ושירותי המשרד (להלן: "**השירותים**") נרכשים על ידי החברה מבית הקפה כאשר הם שלובים זה בזה, ואילו החברה בתורה מוכרת את השירותים לחברי המועדון, כל אחד מהם בנפרד.

2.4. רכישת השירותים על ידי החברה ומכירת שירותים על ידי החברה לחברי המועדון מבוצעת כמפורט להלן:

כאשר כל אחד מהחברים מגיע לבית הקפה, לצורך עסקיו, הוא מזדהה כחבר מועדון באמצעות הכרטיס ומבקש לקבל שירותים, אותם הוא בוחר באופן פרטני מתוך השירותים המוצעים בתפריט בית הקפה.

עם אספקת השירותים לחבר המועדון, בית הקפה מבצע את הפעולות הבאות בסדרן:

א. מודיע בצורה מקוונת (On-Line) לחברה על אספקת השירותים ועל מחירם לפי הנקוב בתפריט בית הקפה. הודעה זו נמסרת לחברה ישירות או באמצעות חברה מתפעלת, הפועלת מטעם החברה.

ב. מחייב את חשבון החברה אצלו עבור השירותים אותם צרך החבר.

ג. מוסר לחבר המועדון אישור, בכתב, לצרכי מעקב של החבר, הכולל, בין השאר את מחיר השירותים אותם קיבל החבר כפי שמפורט במחירון בית הקפה, ואת המועד בו ביקר החבר בבית הקפה. מובהר כי במועד הביקור של החבר בבית הקפה, לא בוצע תשלום כל שהוא לבית הקפה וכן מובהר כי האישור המוזכר בסעיף זה אינו חשבונית מס.

עם קבלת ההודעה, כמפורט בסעיף א' לעיל, תעודכן היתרה בכרטיס בהתאם להודעה.

2.5. בתחילת כל חודש שולח כל אחד מבתי הקפה לחברה חשבונית מס מרוכזת עבור כל השירותים שקיבלו חברי המועדון אצלו במהלך החודש החולף, והחברה משלמת בהתאם לכל אחד מבתי הקפה, כנגד חשבונית מס כדין.

2.6. כמו-כן, בתחילת כל חודש, מפיקה החברה חשבוניות מס וקבלות לכל אחד מחברי המועדון. חשבונית אחת בגין שירותי המזון וחשבונית שניה בגין שירותי המשרד

שצרך החבר במהלך החודש החולף. במקביל, פורעת החברה את הפיקדון של החבר, מושכת לחשבון עצמה את הסכום המתאים, ובמידה ונותרת יתרה היא מופקדת בפיקדון חדש של החבר אצלה.

3. השאלות המשפטיות

בהתאם לתיאור המפורט שבחלק העובדתי של חוות הדעת, נשיב על שתי השאלות המשפטיות שלהלן:

3.1. השאלה המשפטית הראשונה עליה יש להשיב בחוות דעת זו היא האם הוצאה שמוציאים הלקוחות בעת ישיבתם בבתי הקפה השונים בגין אחד מהשירותים אותם הם מקבלים, שירותי המשרד ושירותי כיבוד, נחשבים כהוצאות בייצור הכנסה המותרות בניכוי מן ההכנסה החייבת?

3.2. לאחר שנשיב על השאלה המשפטית הראשונה, נשיב על השאלה המשפטית השנייה והיא האם לחברי המועדון יותר בניכוי מס התשומות הכלול בחשבונות מבתי הקפה?

4. הדיון המשפטי – השאלה המשפטית הראשונה

4.1. בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה" ו/או "פקודת מס הכנסה"), המס על הכנסת הנישום אינו מוטל על סכום הברוטו (ההכנסה "הגולמית"), אלא על ה"הכנסה החייבת" של הנישום, המוגדרת בסעיף 1 לפקודה כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין".

4.2. את ההוראות העוסקות בניכויים המותרים לשם חישוב ההכנסה החייבת יש למצוא בפרק השני לפקודה שכותרות "ניכויים וקיזוזים". כך קובע סעיף 17 לפקודה שכותרתו "הניכויים המותרים":

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות - ..."

4.3. עיינו הרואות, סעיף 17 לפקודה קובע את הכלל לפיו בחישוב ההכנסה החייבת של הנישום ינוכו ההוצאות שיצאו בייצור ההכנסה, ולשם כך בלבד. כלל זה שבסעיף 17 לפקודה פורש במסגרת הפסיקה ככזה הכולל שני תנאים לניכוי ההוצאה של הנישום – היות ההוצאה כזו אשר שימשה לצורך ייצור ההכנסה, ובנוסף, היות ההוצאה הנדרשת בניכוי פירותית (שוטפת) ולא הונית¹:

"מסעיף זה נלמד כי שתי דרישות מרכזיות נדרשות לשם ניכוי הוצאה. האחת, ההוצאה יצאה לצורך ייצור הכנסה ולשם כך בלבד ("ההוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו"). השנייה, ההוצאה מסווגת כהוצאה פירותית להבדיל מהונית ("בשנת מס")."

4.4. אם כן, במסגרת סעיף 17 לפקודה נקבעו ההוראות העוסקות בניכויים המותרים לשם חישוב ההכנסה החייבת של הנישום, כאשר סעיפי המשנה של סעיף 17 עוסקים בסוגי הוצאות מסוימים (ריבית והפרשי הצמדה, דמי שכירות, חובות רעים ומסופקים ועוד).

4.5. ודוק, בעוד סעיף 17 לפקודה קובע את הכלל לעניין הוצאות המותרות בניכוי, סעיף 31 לפקודה מתיר לשר האוצר לקבוע כללים בדבר הגבלת או אי התרת ניכוי הוצאות מסוימות. קבע שר האוצר כללים כאמור בהתאם לדין, לא יותרו ההוצאות (כולן או חלקן) נשוא הכללים בניכוי לשם חישוב הכנסתו החייבת של הנישום.

¹ ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, מיסים יט/2 (אפריל 2005) ה-3, עמ' 72.

4.6. יחד עם האמור לעיל, הוראות הפקודה עצמן כוללות אף הן סייגים ומגבלות לניכוי הוצאות מסוימות, כך למשל הסייג הקבוע בסעיף 32(1) לפקודה הקובע כדלקמן:

"בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל -

(1) הוצאות שאינן הוצאות שכרוכות ושלוכות בתהליך הפקת הכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו.. הוצאות אשל' – הוצאות שהוציא יחיד בשל ארוחות שהוצאו בין במקום ההשתכרות ובין מחוזה לו, ולמעט הוצאות בשל ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי."

4.7. על אף האמור, חשוב לציין כי במידה ומדובר בכיבוד הניתן במקום עסקיו הקבוע של הנישום שהרי עלינו לפנות לתקנה 2(1) לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 (להלן: "תקנות הניכוי"). תקנה 2 לתקנות הניכוי קובעת אילו הוצאות יותרו בניכוי ואת התנאים לכך, ותקנה 2(1) קובעת כי ההוצאה הקבועה בה תותר בניכוי בהתאם לתנאים הקבועים בתקנה:

"80% מההוצאות שהוצאו לכיבוד קל במקום העיסוק של הנישום; לענין זה

"כיבוד קל" – שתיה קרה או חמה, עוגיות וכיוצא באלה."

4.8. כאשר תקנה 1 לתקנות הניכוי מגדירה את המונח "מקום עיסוק" כדלקמן:

"מקום עיסוק" – מקום שבו מנהל הנישום, דרך קבע, את עיסוקו."

4.9. במקרה דנן כאשר מדובר באיש עסקים אשר מקיים פגישות, שלא בהכרח דרך קבע באמצעות פגישות בבתי הקפה שונים, הרי שקשה לומר כי מדובר במקום עסקיו הקבוע ולכן נראה כי לא ניתן יהיה להתיר לו לנכות הוצאות אש"ל.

מבחן האינצידנטליות

4.10. עד כה בחנו את הוראות הפקודה בנוגע לניכויים המותרים, ובהתאם לקבוע בסעיף 17 לפקודה שהרי הוצאה המותרת לניכוי היא הוצאה אשר הוצאה עבור ייצור הכנסה בלבד. בחלק זה נבדוק כיצד יש לפרש דרישה זו.

4.11. בהתאם לעקרון **מבחן ההוצאה שהיא כרוכה בייצור ההכנסה (מבחן האינצידנטליות)**, אם ההוצאה שייכת לתהליך הארגוני של העסק ומשולבת במבנהו הטבעי של מקור הפרנסה, תהיה זו הוצאה המותרת בניכוי. ראה דבריו של כב' השופט ויתקון בעניין **קופילוביץ'**²:

"מבחן 'האינצידנטליות' פירושו שעלינו לראות את מקור הפרנסה – כאן הקשר בין מעביד ועובד- כדבר אורגני, ולשאל, אם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ובמבנהו הטבעי של המקור. כדי להיות מותרת לניכוי, היא יכולה להיות רגילה או בלתי רגילה, אך אין היא יכולה להיות הוצאה החורגת מטיב הפרנסה ומסגרתה."

4.12. פסק דין נוסף מפי בית המשפט העליון אשר דן בסוגיה זו, הוא פסק הדין בעניין **אוגדה**³ אשר בו ביקשו בעלים של חברה לקזז אל מול הכנסתם החייבת חובות אבודים אשר נצמחו לחברה. בפסק דין זה נדחתה בקשת בעלי החברה לקזז את החובות האבודים מהכנסתם החייבת, שכן בית המשפט פסק כי חובות אלו לא היו אגב מהלך העסקים הרגיל של החברה, כלומר לא הייתה הוצאה פירותית, אלא היו אלה השקעות למטרות הוניות, אשר לא ניתן לקזז מול הכנסה פירותית מעסק.

² ע"א 287/66 קופילוביץ' נ' פ"ה, פ"ד כ(4) 716, 718.

³ ע"א 937/90 אוגדה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 4, מו(5) 288.

4.13. בעלי החברה ביקשו לראות בחברה שלהם כעסק של מסחר בהשקעות, מימון

והלוואות:⁴

“טענתה המרכזית של המערערת בבית המשפט קמא ולפנינו היא, כי כוונת היזמים המתקשרים היתה להיכנס להשקעות בתחומים שונים, להשביח את ההשקעה על ידי מתן הלוואות, ערבויות, השקעות בניירות ערך, ייזום פירמות חדשות, מיזוג פעילות עיסקית וכדומה ולנסות אחר כך למכור את ההשקעה ברווח. הצפיות היו, איפוא, הן לפירות שוטפים מכל השקעה והשקעה, דוגמת דמי ניהול או דיבידנדים מהרווחים, והן לפירות שיהיו עם מימוש ההשקעה, היינו מכירת נכס ההשקעה ברווח. המערערת טענה, איפוא, לקיום עסק של מסחר בהשקעות, מימון ומתן הלוואות (סעיף 12) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]]. במלים אחרות, הטענה הייתה, שהחוב הרע אותו ניכתה המערערת נוצר 'במהלך הסחר הרגיל'.”

4.14. בית המשפט מקבל את הטענה כי במידה והיתה מצליחה החברה להרים את נטל

ההוכחה כי אכן מדובר בעסק של מימון וסחר בהשקעות – יכולה היתה לרשום את ההכנסות (ומנגד גם את ההוצאות) שנצמחו כתוצאה מפעילות זו, כהכנסות והוצאות

מעסק:⁵

“מקובלת עלי, אומנם, טענתה של המערערת, כי אין כל מניעה שחברה הרוצה לסחור בהשקעות תהנה גם מפירות ההשקעה עד שזו תבשיל ותימכר ברווח.”

⁴ שם, עמ' 290.

⁵ שם, עמ' 291.

4.15. מפסק דין זה ניתן ללמוד, כי על אף שלא התקבלו טענות בעלי החברה במקרה מסוים זה, בית המשפט אכן יתיר בקיזוז הוצאות אשר תוכחנה ככאלה שהוצאו לצורך ייצור הכנסה ואשר התהווו אגב מהלך העסקים הרגיל של החברה.

4.16. כלומר, לפי האמור לעיל נראה כי על מנת לנכות הוצאה יש להראות כי מדובר בהוצאה שיצאה כולה לייצור הכנסה.

4.17. במקרה דנן, לקוחות החברה מגיעים לבתי הקפה השונים לצורך קבלת הן שירותי משרד והן שירותי מזון, כהגדרת מונחים אלה בסעיף 2.3 שלעיל, ברי כי ככל הנוגע לקבלת שירותי המשרד מדובר בהוצאה שהינה לצורך ייצור הכנסה ולכן ראוי כי תתאפשר ללקוחות האפשרות לנכוי הוצאות אלה מהכנסותיהם. עם זאת, הלקוחות מקבלים לרוב גם שירותים שונים כגון קפה וכיבוד קל ככיבוד עבורם ועבור לקוחותיהם, הוצאה שכפי שראינו לעיל אינה נחשבת, ככל הנראה, כהוצאה פירותית.

4.18. לאור האמור לעיל מתעוררת השאלה, מהו המצב כאשר ישנה הוצאה שבחלקה פירותית ובחלקה אינה פירותית.

הוצאה מעורבת

4.19. הוצאה מעורבת כשמה כן היא, זוהי הוצאה אשר יש לה מספר רכיבים: רכיב ההוצאות בייצור ההכנסה בשנת המס, והרכיב שאינו מהווה הוצאה לייצור הכנסה בשנת המס. כלומר, מדובר בהוצאות אשר התנאי הקבוע בסעיף 17 אינו מתקיים בהן.⁶

4.20. במהלך השנים, נתקבלה בפסיקה העמדה כי אין לפרש את סעיף 17 בפרשנות דווקנית, אלא יש להכיר ב-"הוצאה מעורבת". כך למשל בעניין א' בן עזר ובניו בע"מ⁷

⁶ יאיר ניידורף (משפטן), "הוצאה מעורבת", מיסים כב/3 (יוני 2008) עמ' א-68.
⁷ ע"א 580/65 א' בן עזר ובניו בע"מ נ' פשמ"ג, ת"א 7, פ"ד כ(2) 179.

בית המשפט העליון פסק כי על מנת שההוצאה תותר בניכוי עליה להיות למען ייצור הכנסתו של הנישום ולשם כך בלבד. כב' מ"מ הנשיא דאז השופט זילברג קיבל עמדה זו כי בנסיבות העניין לא ניתן להכניס את ההוצאות שהוצאו לגדרי סעיף 17 לפקודה אך זאת משום שהבעל לא הפריד בדין וחשבון בין הוצאותיו שלו (אשר מהוות הוצאות לשם ייצור הכנסה בלבד) לבין הוצאותיו של אשתו.

4.21. בפסק הדין בעניין **שתדלן**⁸ קבע בית המשפט העליון כי הוצאת שכר טרחה אשר המערער שילם לעורך דינו מהווה הוצאה מעורבת- הוצאה פירותית והוצאה הונית וכי יש לראות בהוצאה כהוצאה שאינה ניתנת לניכוי (שכן היא הוצאה מעורבת), עם זאת בית המשפט פסק כי לאור העובדה שהמערער הגיש בקשה עם פסק דינו לפקיד השומה להתיר את ההוצאות שהוצאו לייצור הכנסה, יש להחזיר את התיק חזרה לפקיד השומה.

4.22. פסק הדין המרכזי בו נדונה סוגיית חילוץ ההוצאה המותרת בניכוי מתוך ההוצאה המעורבת הוא פסק הדין בעניין ורד פרי (להלן: "**עניין ורד פרי**").⁹ במסגרת עניין ורד פרי נדון ערעור רשות המיסים על פסיקת בית המשפט המחוזי, וזאת ביחס להתרה בניכוי של הוצאות שהוציאה הנישומה בשל תשלומים למעון ולמועדונית בהם שהו ילדי הנישומה בזמן שזו עבדה והפיקה הכנסה.

4.23. במסגרת עניין ורד פרי נדונה בהרחבה השאלה כיצד יש לטפל בהוצאה מעורבת של הנישום. כך, באותו עניין הובהר כי ההוצאה אותה הוציאה הנישומה לשם השגחה על ילדיה הינה הוצאה שאיפשרה את ייצור הכנסה של הנישומה. יחד עם זאת, בעניין ורד פרי הובהר כי להשגחה על ילדיה של הנישומה התלווה ערך מוסף עבור הילדים,

⁸ ע"א 35/67 **שתדלן נ' פקיד שומה ת"א 4**, פ"ד כא(1) 455.
⁹ ע"א 4243/08 **פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי**, מיסים כג/3 (יוני 2009) ה-8.

דוגמת מפגש עם ילדים נוספים, תכני העשרה וכיו"ב ("העשרה עקיפה" כלשון בית המשפט).

4.24. משבית המשפט קבע בהכללה כי ההוצאה שמוציאים הורים כתשלום עבור שהיית הילדים במסגרת מעונות הינן הוצאות מעורבות הכוללות הוצאה בייצור הכנסה והוצאה פרטית, נדרש הוא לאופן חילוץ ההוצאה המותרת בניכוי מתוך ההוצאה המעורבת.

4.25. כך כבוד השופט א. ריבלין ניתח את תכלית סעיף 17 ביחס להוצאות מעורבות: ¹⁰

"השאלה הפרשנית היא מהי ה"הוצאה" שיש לבחון בראי הוראת סעיף 17. אם ניתן לכמת את החלק שהוצא בייצור הכנסה, הרי שחלק זה הוא בבחינת ה"הוצאה" הנבחנת במסגרת הוראת סעיף 17."

4.26. דהיינו, כאשר ניתן להפריד בין הוצאה שהוצאה לשם ייצור ההכנסה ובין הוצאה פרטית המעורבות יחדיו בהוצאה מעורבת, סעיף 17 לפקודה מאפשר את ניכוי החלק מההוצאה אשר הוצא לשם ייצור ההכנסה.

4.27. בעניין זה נקבעה ההלכה כי התכלית לפיה יש לפרש ולקבוע האם הוצאה הינה הוצאה מותרת בניכוי או לאו, היא תכליתו של מס ההכנסה עצמו ותכליתה של הוראת סעיף 17 בפרט, קרי: חיוב במס אמת, כך דבריו של המשנה לנשיאה דאז א. ריבלין: ¹¹

"...יש לדרוש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה של ההוצאה בניכוי. גבולותיו של תהליך ייצור ההכנסה רחבים יותר מ"פס הייצור" ותחמתם המדויקת נעשית בהתאם לנסיבות הקונקרטרטיות ולאור התכלית האמורה."

¹⁰ שם, פסקה 24 לפסק דינו של המשנה לנשיאה דאז כב' השופט א. ריבלין.
¹¹ שם פסי' 18 לפסק דינו של המשנה לנשיאה דאז, כב' השופט א. ריבלין.

4.28. בבואו לנמק מדוע הוצאות ההשגחה על ילדים הינן הוצאות בייצור הכנסה, קבע בית המשפט כי ללא הוצאותן של הוצאות ההשגחה לא תיתכן תפוקה. אמנם הוצאות אלה אינן משתלבות "בתהליכו ובמבנהו הטבעי" של מקור ייצור ההכנסה כפי שנדרש על פי מבחן האינצידנטליות, אך אין בכך כדי למנוע את סיווג הוצאה זו כמותרת בניכוי. מספיקה העובדה כי אותה הוצאה הינה בעלת זיקה ממשית וישירה לייצור ההכנסה, ושהינה מוצאת על מנת לאפשר לעובד להפיק הכנסות. ההוצאה למעשה מהווה הכרח שבלעדיו אין העובד יכול להפיק הכנסות.¹²

4.29. גם עמדת רשות המסים כפי שתובא להלן בהתאם לחוזרים שהוציאה היא כי במקרים בהם ישנה הוצאה מעורבת יש להתיר את ההוצאה שהוצאה לצורך ייצור הכנסה.

4.30. חוזרי מס הכנסה:

א. **חוזר מס הכנסה ומש"ח 35/93 " הוצאות תיקונים לפי סעיף 17(3) לפקודת מס הכנסה או הוצאות הוניות להשבחת הנכס"**: באותו חוזר נקבע כי "יתכן שבקשר לנכס יוציאו הוצאות 'מעורבות' במובן זה שחלקן נועד לבצע תיקון הקיים וחלקן נועד להשביח את הנכס. במקרה זה יש לנסות ולהפריד בין שני מרכיבי ההוצאה ורק הראשון יותר בניכוי עפ"י סעיף 17(3) לפקודה."

ב. **חוזר מ"ה 17/89 "נסיעות לחו"ל"**: באותו חוזר נקבעו כללים שונים להתרה בניכוי של נסיעות לחו"ל, בסעיף 1.4.1 לחוזר מובאות דוגמאות של מקרים של הוצאה מעורבת והכללים להתרתה של הוצאה זו.

ג. **חוזר מס הכנסה 37/93 "הוצאות בנקיטת אמצעי זהירות מפני התקפות מהאויר- סעיף 17(7) לפקודה"**: בחוזר זה נקבע בסעיף 3(ד) כי "יש להתיר

¹² שם, פסקה 21 לפסק דינו של המשנה לנשיאה דאז, כב' השופט א.ריבלין.

את ההוצאה באופן יחסי לשטח החלק שמשמש להכנסה מכלל שטח המבנה."

4.31. דהיינו, מכל האמור לעיל נראה כי ניתן להפריד את ההוצאה של הלקוחות לשני חלקים:

א. ההוצאה בגין קבלת שירותי המשרד מבתי הקפה השונים - מדובר בהוצאה לצורך ייצור הכנסה, שהרי הלקוחות משתמשים בבתי הקפה לצורך פגישות עסקיות ו/או כמקום נאות לשבת ולעבוד בו כפי שעוסק שיש לו משרד משתמש במשרדו, ועל כן חלק זה בהוצאה יותר לניכוי כנגד הכנסות הלקוחות.

ב. ההוצאה בגין שירותי המזון - מדובר ככל הנראה בהוצאה שאינה לצורך ייצור הכנסה, שכן מדובר בכיבוד קל אשר הלקוח מזמין עבורו ועבור האורח. מכיוון שאין המדובר במקום עסקי הקבוע של הלקוח, לא ניתן לנכות אף לו חלק מהוצאה זו.

5. הדיון המשפטי - השאלה המשפטית השנייה

5.1. לאחר שבחנו את השאלה המשפטית העוסקת בהכרה בהוצאות חברי המועדון בגין קבלת שירותי המשרד ושירותי המזון, נפנה כעת לדון בשאלה, האם לחברי המועדון יותר לנכות את מס התשומות הכלול בחשבוניות שקיבלו מבתי הקפה. על מנת להשיב על שאלה זו, נפנה להוראות דיני המס, הפסיקה והספרות האקדמית.

5.2. ראשית, נבחן את הגדרת המונח "מס תשומות" בהתאם לקבוע בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" ו/או "החוק"):

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

5.3. סעיף 38(א) לחוק מע"מ קובע את הכלל לבחינת השאלה אימתי עוסק יוכל לנכות את מס התשומות מהמס בו הוא חייב, כדלקמן:

"עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא או במסמך אחר שאישר לעניין זה המנהל [...]".

5.4. בסעיף 1 לחוק מע"מ ניתן למצוא הגדרה למונח "עוסק" כדלקמן:

"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".

5.5. "נכס" מוגדר בחוק כ-"טובין או מקרקעין" כאשר "טובין" מוגדרים כ-"לרבות –

- (1) עצים, שתילים, פרחים, יבול וכיוצא באלה הנמכרים בנפרד מהקרקע;
- (2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר – ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם;

5.6. "שירות" מוגדר בחוק מע"מ כדלקמן:

"כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף, ובחבר-בני-אדם – גם עשייה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו".

5.7. דהיינו, מהאמור לעיל נראה כי סעיף 38 לחוק מע"מ קובע את הכלל לפיו עוסק רשאי יהיה לנכות מהמס בו הוא חייב את המס שהוטל על מתן שירותים שקיבל או על מכירת נכסים שנמכרו לו לצרכי עסקו.

5.8. סעיף 41 לחוק מע"מ קובע כי ניתן לנכות מס על תשומות ששימשו בעסקה חייבת במס, כדלהלן:

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

5.9. מהאמור לעיל נראה כי סעיף 41 לחוק מע"מ הינו חריג לכלל אשר לפיו עוסק זכאי לנכות את מס התשומות מן המס שהוא חייב בו, והוא אוסר על ניכוי מס תשומות, אלא אם התשומות שימשו בעסקה החייבת במס. על כן, ובמידה והתשומות אשר רכש העוסק שימשו לצורך הפקת עסקה הפטורה ממס, הרי שהמס בגין תשומות אלו לא יותר בניכוי, שכן אותו עוסק ממילא לא יתחייב במס בגין אותה פעילות.

5.10. סעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר את המונח "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

יבואו בידי המוכר;

(3) עסקת אקראי".

5.11. סעיף 44(ב) לחוק קובע כי שר האוצר רשאי לקבוע, דרך כלל או לסוג מסוים של עוסקים או עסקאות, הוראות בדבר כללים לניכוי מס התשומות כשהנכסים או השירותים שבשל יבואם או העסקה בהם שולם המס, שימשו גם בעסקאות שהמס עליהן מותר בניכוי וגם בעסקאות שהמס עליהן לא ניתן לניכוי.

5.12. שר האוצר, עשה שימוש בסמכותו האמורה בסעיף 44(ב) לחוק והתקין את תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ"), שכותרתה "תשומות לעסק לצרכים אחרים", המגדירה את אופן ניכוי מס התשומות:

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

(ב) היה בשימוש שלא לצרכי עסק, שימוש בלתי מסוים ינהגו לפי הכללים כדלהלן –

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

לא קבע המנהל את החלק היחסי, ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא

לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות שני שלישים ממס התשומות;

לא קבע המנהל את החלק היחסי ועיקר השימוש בנכס או בשירות הוא שלא

לצרכי עסק, רשאי העוסק לנכות רבע ממס התשומות."

5.13. מהוראות החוק ותקנה 18 לתקנות מע"מ, עולה כי מס התשומות הינו למעשה מס ערך מוסף ששולם על מכירת נכסים או על מתן שירותים על ידי עוסק או על יבוא נכסים בידי עוסק.

5.14. תקנה 18 לתקנות מע"מ קובעת כי ניתן לנכות את מס התשומות ששולם על ידי העוסק באופן יחסי בהתאם לשיעור השימוש לצרכי העסקאות החייבות במס מתוך כלל השימוש שנעשה בתשומות. במידה והשימוש שנעשה לצרכי עסקאות שאינן חייבות במס הינו שימוש בלתי מסוים- ובהיעדר קביעה אחרת של מנהל מע"מ, אזי יש להבחין בין שני המצבים הבאים:

א. עיקר השימוש בתשומות המעורבות נעשה לצרכי עסקאות חייבות במס- במצבים אלו העוסק יהא רשאי לנכות 2/3 ממס התשומות.

ב. כאשר עיקר השימוש בתשומות המעורבות נעשה לצרכי עסקאות שאינן חייבות במס, אזי העוסק יהא רשאי לנכות 1/4 ממס התשומות בלבד.

5.15. כפי שראינו קודם לכן בבחינת הסעיפים העוסקים בניכוי מס תשומות, ראינו כי יש צורך כי הנכס ו/או השירות שהתקבלו יהיו **"לצרכי העסק או לשימוש בעסקו"** של העוסק.

5.16. בעניין **אלוני עופר בע"מ**¹³ קבע כב' השופט ביין כי המונח "לצרכי העסק או לשימוש בעסקו" יפורש באופן רחב, וקבע כדלקמן:

"בתי המשפט נתנו למילים "הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו"

שבהגדרת מס תשומות שבסעיף 1 פירוש ליברלי ורחב, כך שהם יכללו כל

הוצאה שהוצאה לשם קידום המפעל של העוסק (ראה האסמכתאות בספרו

של נמדר, דיני מיסים (מיסים עקיפים) ע' 347 סעיף 1703 הערה 22).

הדרישה בסעיף 41 ושלפי ניסוחה ניתן להבין שיש להראות קשר בין

ההוצאה לבין עסקה ספציפית החייבת במס, אף היא זוכה לפרשנות גמישה

המביאה בחשבון שקיימות תשומות המשמשות את העסק בכללותו..."

5.17. כלומר, לא רק שבתי המשפט מפרשים באופן רחב את הדרישה הקבועה בסעיף 38 לחוק

מע"מ, אלא גם הדרישה הקבועה בסעיף 41 לחוק מע"מ לפיה יש צורך כי התשומה תיחוס

לעסקה החייבת במס, גם זכתה לפרשנות גמישה מצד בית המשפט, שכן קיימות תשומות

המשמשות את העסק בכללותו.

נטל ההוכחה לניכוי במס תשומות

5.18. על אף האמור לעיל, על מנת שהעוסק יוכל לנכות מס תשומות, יהיה עליו הנטל להוכיח כי

התשומות שימשו בפועל לביצוע עסקאות החייבות במס, וכפי שנאמר על ידי כב' השופט

שמגר בעניין **דנות**¹⁴:

¹³ ע"ש 285/92 אלוני עופר בע"מ נ' מנהל מע"מ (פורסם בנבו)

¹⁴ ע"א 125/83 דנות חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד מא(1), 268, 272 (להלן: "עניין דנות").

” העוסק רשאי לנכות את מס התשומות בגין תשומות שרכש באותה תקופה אך ורק בתנאים הקבועים בחוק ובתקנות. מס התשומות, שעוסק רשאי לנכותו, מוגדר כמס על תשומות שנרכשו לצורכי העסק ולשימוש בו בלבד. לפי האמור בסעיף 41 לחוק, הוטלה הגבלה על הניכוי, כי לפיו תשומות שנרכשו לצורך שימוש בעסקאות או בעסקים שאינם חייבים או פטורים - לא יותרו בניכוי. לשון אחר, סעיף 41 לחוק אינו אלא סייג להגדרת ”מס תשומות”, כפי שנקבעה בסעיף 1 לחוק, ואף הוא דן בייעוד התשומות - בהווה או בעתיד - לעסקאות שאינן חייבות או פטורות.

ניכוי מס התשומות נערך לאחר רכישתן, ולפי העולה מן החוק אינו מתחייב קיומו של קשר ישיר בין התשומה לבין העיסקה החייבת. ייעוד התשומות מתגבש מיד עם רכישתן; מעצם הגדרתו, מס התשומות צופה פני עתיד, דהיינו יש לבדוק את שימוש המיועד לתשומה בעסק.

ברובם הגדול של המקרים ניתן לדעת בוודאות את ייעוד התשומות בעת רכישתן. משאירע שינוי בייעוד התשומות, צריך עוסק לתקן את דיווחיו, אם ניכה מס תשומות על עיסקה שאינה חייבת; או להפך, אם התברר שהעיסקה חייבת - יוחזר לו מס התשומות.”

5.19. דהיינו, מהאמור בעניין דנות, שהרי בכדי לנכות את מס התשומות שחייב בו העוסק, יש לבחון בעת רכישת התשומות את ייעודן. במידה וייעודן לצרכי עסקאות החייבות במס, שהרי המס ששולם בגינת יותר בניכוי, ואילו כאשר ייעוד התשומות שנרכשו הינו לצרכי עסקאות שאינן חייבות במס, העוסק לא יורשה לנכות את המס ששולם בגין אותן תשומות. ייתכן כי רכישת התשומות תיועד לשני סוגי העסקאות יחדיו ואז הניכוי ייעשה בהתאם לקבוע בתקנה 18 לתקנות מע"מ.

5.20. בעניין ליאורה אבני חן¹⁵ קבע בית המשפט כי מבחן זה נעשה כבר בשלב רכישת התשומות וזאת בהסתמך על לשון החוק. מעבר לכך קבע בית המשפט כי במידה ובעתיד לא תתגשמה הציפיות לייעודן של התשומות, וזאת כפי שנקבע בעת המועד לניכוי המס, אין לחזור ולפתוח את הדין בניכוי מס התשומות, כלומר, מה שנוכה אין לדרוש השבתו, ומה שלא נוכה אין לדרוש את הניכוי:

”פשיטא, שכאשר בעת ניכוי מס התשומות כבר נעשה שימוש בתשומות- בעבר או בהווה- אין אנו צריכים לחיות בתחום הספקולציות. ניתן לבדוק אם התשומות משמשות בעסקה פטורה או בעסקה חייבת, ועל פי שימוש זה יקום דבר.

הקושי הוא כאשר התשומות מיועדות לשמש בעסקה בעתיד. מה יהיה המבחן אשר על פיו ייקבע טיבה של העסקה. האם יש צורך בהצהרת כוונות של המשתמש, או אולי עצם טיבם של התשומות הוא הקובע. ומה יקרה אם על אף הצהרת הכוונות או טיבם של התשומות, המביאות אותנו לקביעה שהן נועדו לשימוש לעסקה חייבת, יסתבר בעתיד שבפועל שימשו התשומות לעסקה פטורה או להיפך? האם אז נחזור ונדון בניכוי מס התשומות ונבטל את הניכוי במקרה הראשון, או- נתיר אותו, במקרה ההפוך? נראה לי שלימוד החוק בשלמותו נותן את הפתרון. מועד החיוב במס ערך מוסף נקבע בפרק ו' לחוק, והוא: במכר- מועד מסירת הטובין, בשירות- מועד נתינתו, ביבוא- עם פדיית הטובין מפיקוח המכס, בשירות מתמשך – בעת השלמת כל סכום ששולם בהקשר אליו. סעיף 38, הדין בניכוי מס תשומות, אף הוא מתרכז במועד תשלום המס על ידי העוסק, כלומר: עוסק זכאי לנכות מס תשומות בהזדמנות הראשונה בו הוא חייב לשלם מס ערך מוסף. במילים

¹⁵ ע"ש (ת"א) 148/84 ליאורה אבני חן בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (לא פורסם).

אחרות: אין אנו ממתנינים עד שיתברר השימוש בפועל בתשומות שנרכשו, אלא עלינו להיווכח למה מיועדות התשומות, אם הן מיועדות לשימוש בעסקה חייבת במס, ניתן לנכות את המס ששולם בגינן. אם לא- אין המס בר ניכוי."

5.21. כלומר, במצב דברים זה, קביעה אשר לפיה יש לבחון את ייעוד התשומות במועדו ניכויין, הינה כורח המציאות. שהרי, אם לא כך הדבר, יהיה צורך לדון מחדש כל פעם בעסקה וזאת בהתאם לשימושים המשתנים בתשומות מדי פעם.

5.22. בעניין **סוזן לוי**¹⁶ נקבע על ידי בית המשפט כי אם ישנה ציפייה סבירה לכך שהעסקה שלשמה נעשתה התשומה תתרחש בעתיד, יותר ניכוי מס התשומות.

5.23. בעניין **צביון**¹⁷ בית המשפט העליון דן בשאלת המבחן הראוי לצורך ניכוי מס תשומות. המערערת טענה כי המבחן בו נעשה שימוש על ידי בית המשפט המחוזי, לפיו יש צורך בהסתברות גבוהה להתקיימות העסקה, אינו מהווה מבחן ראוי. המערערת ממשיכה וטוענת כי יש לשלול ניכוי תשומות אשר ידוע בוודאות כי אינן משמשות בעסקה חייבת במס, עם זאת, כאשר ישנה אפשרות, וזאת אף אם אינה ודאית, כי ייעשה שימוש בתשומה להפקת עסקה החייבת במס, הרי שיש להתיר את ניכוי מס התשומות הכלול בה. בית המשפט, לא נדרש להכרעה מהי רמת ההסתברות הדרושה לקיומה של עסקה החייבת במס, וזאת לאור העובדה כי המערערת לא עמדה במבחן ההסתברותי.

5.24. על אף פסיקת בית המשפט העליון, נציין את דבריו של כב' השופט פוגלמן:

¹⁶ ע"ש 1017/97 סוזן לוי השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ טבריה (פורסם בנבו).

¹⁷ ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן (פורסם בנבו).

” להשקפתי, באיזון בין התכליות השונות יש לתת את מעמד הבכורה לעקרון ההקבלה בין ניכוי תשומות לבין חיוב במס, שכן עומד הוא, כאמור, בבסיסו של הסעיף הנידון ומהווה את תכליתו המרכזית. משכך, הדבר מחייב לבחור מבין האפשרויות הלשוניות השונות את הפרשנות אשר מקיימת עקרון זה בצורה מיטבית. אי לכך, עלינו להימנע מבחירת פרשנות אשר מצמצמת את תחולתו לתשומות אשר עצם שימושן וטיבן הם ודאיים, ויש לקבוע כי הסעיף חל גם על תשומות אשר עשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת במס. ”

5.25. דהיינו, גם כאשר התשומות עשויות לשמש בעסקה עתידית החייבת במס, יש להתיר את ניכוי המס הכלול בהן. בית המשפט בעניין ציביון הציב מספר מבחני עזר על מנת לאמוד את ההסתברות לקיומה של עסקה עתידית החייבת במס, אם כי לא קבע מהי רמת ההסתברות הנדרשת לצורך כך. ואלו המבחנים:

- א. קיומה של תכנית עסקית סבירה: יש להראות כי אין מדובר בתוכנית עסקית שהינה ספקולטיבית בעיקרה.
- ב. מהות העסק או אופי העיסוק: יש לבחון את התוכנית העסקית לעומת תוכניות עסקיות מקובלות באותו ענף.
- ג. מרכיב הזמן: בוחנים את מרכיב הזמן בהתאם למועד המשוער להתממשות העסקה והסבירות שהדבר אכן יקרה.
- ד. מידת מקצועיותו ובקיאיותו של מבקש הניכוי בתחום העיסוק הרלוונטי: ככל שהעוסק בקיא יותר בתחום הפעילות של העסקה העתידית, כך ישנם סיכויים גבוהים יותר להתקיימות העסקה בפועל.

ה. היכולת התזרימית (הון עצמי או מימון חיצוני) של העוסק בהשוואה לעלויות הנדרשות ליציאת העסקה אל הפועל.

ו. מידת ההתקדמות הקיימת בתהליך לקראת ביצועה של עסקה עתידית: בוחנים את כמות התשומות שכבר נרכשו.

ז. מבחן על: בחינת מכלול הנסיבות לפיהן רשויות המס יכולות ללמוד על ההסתברות הריאלית והאובייקטיבית להתממשות העסקה החייבת.

5.26. בעניין **לפריס**¹⁸ בית המשפט המחוזי אימץ את המבחנים שנקבעו בעניין **צביון**, באופן שהותר למערערת לנכות את מס התשומות בגין דמי ניהול בניין על אף שהמשרדים בגינם שולמו דמי ניהול וטרם הושכרו. בעניין זה, המערערת רכשה מספר קומות משרדים, מקומות חניה ומחסנים בבניין שהיה באותה עת בהליכי בנייה. המערערת קיבלה את החזקה בשנת 2003 והשכירה רק את מקומות החניה ואת המחסנים אך לא את המשרדים. רק לאחר מספר שנים השכירה את המשרדים, בכל אותה עת שילמה המערערת לחברת הניהול של הבניין דמי ניהול, וזאת על אף שהמשרדים עמדו ריקים. בית המשפט המחוזי בחן את נסיבות הערעור בהסתמך על המבחנים שהותוו על ידי בית המשפט העליון בעניין **צביון**, כמו גם על הקביעה שניתנה בו לפיה הפרשנות הראויה לעקרון ההקבלה הינה כי יחול הוא גם על התשומות אשר עשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת במס.

5.27. דהיינו, נראה כי בהתאם לעמדת בתי המשפט, הרי שככל וקיים צפי כי התשומה אכן תשמש לעסקה החייבת במס, אשר אינה מנותקת ממצאיאות פעילות העסקית החייבת במס של העוסק, יש להתיר את ניכוי המס הכלול בה.

¹⁸ ע"מ 1176/08 **לפריס אחזקות (ישראל) בע"מ נ' מע"מ גוש דן**, מיסים כה/2 (אפריל 2011) ה-27.

5.28. בעניין שלפנינו, חברי מועדון הלקוחות מקבלים שני סוגים של שירותים מבתי הקפה השונים, הראשון, שירותי המשרד והשני, שירותי המזון.

5.29. במידה והשירותים אכן משמשים לעסקאות החייבות במס, דהיינו, עסקאות שאינן פטורות ממס, ניתן יהיה לנכות את מס התשומות.

5.30. ככל אשר מדובר בשירותי המשרד אותם חברי המועדון מקבלים מבתי הקפה, ברי כי מדובר בשימוש לצרכי עסקו של העוסק ועל כן החלק של מס התשומות בחשבונית בגין שירותי המשרד יותר בניכוי.

6. סיכום ומסקנות

6.1. בחוות דעת זו נבחנה השאלה האם הוצאות הלקוחות בגין השירותים השונים שניתנו להם בבתי הקפה השונים, הן שירותי משרד והן שירותי מזון, הינן הוצאות המותרות בניכוי בהתאם לפקודת מס הכנסה.

6.2. לאור סוג השירותים שאותם החברים במועדון הצרכנות של החברה מקבלים, נראה כי מדובר בהוצאה מעורבת אשר יש להפרידה לשני חלקים: ההוצאה בגין שירותי המשרד אותם חברי המועדון מקבלים וההוצאה בגין המזון והמשקאות אותם החברים רוכשים עבורם ועבור האורחים שלהם.

6.3. ככל אשר מדובר בחלק מההוצאה בגין שירותים משרדיים ראינו כי יש להתירה בניכוי שכן מדובר בהוצאה הקשורה קשר ישיר לייצור ההכנסה, בעוד שכאשר מדובר בחלק מההוצאה בגין שירותי המזון, שהרי מדובר בהוצאות אש"ל אשר ככל הנראה לא ניתן לנכותן בהתאם לקבוע בסעיף 32 לפקודה.

6.4. עוד הסקנו, כי מס התשומות בגין שירותי המשרד יותר בניכוי, ככל שעסקאותיו של העוסק אינן פטורות במע"מ.

7. כללי

7.1. חוות דעתנו זו מבוססת על ההנחות העובדתיות והמידע לרבות, כפי שהוצגו בפנינו על ידכם, ואשר נכונותם לא נבדקה או נבחנה על ידינו, אלא אושרה על ידי המכותב לעיל. כל שינוי בהנחות ובמידע זה ו/או חסרונה של כל עובדה רלוונטית בתשתית העובדתית, עלולים לשנות את המסקנות המשפטיות הנובעות מהם.

7.2. חוות דעת זו מבוססת על המצב המשפטי בישראל כיום, כפי שהוא מפורש על ידינו, בהתאם לדין ולהלכות אשר נקבעו ע"י בתי המשפט המוסמכים במדינה. יובהר כי חלק מהסוגיות המשפטיות הנדונות במסמך זה טרם הגיעו להכרעה מחייבת בבית המשפט בישראל, לפיכך לא ניתן להתחייב לגבי עמדת הרשויות השונות ו/או בתי המשפט בסוגיות אלו, למרות שאנו מאמינים, כי האמור בחוות דעת זו משקף למיטב הבנתנו המקצועית את הפרשנות הנכונה של הדין.

7.3. התפתחות ושינויים בחקיקה ובהלכות בתי המשפט המוסמכים, שהתקבלו לאחר מועד מתן חוות הדעת או שטרם נתפרסמו במאגר רשמי, עלולים להשפיע על הניתוח המשפטי והמסקנות, שניתנו בחוות הדעת, והשפעה זו אף עלולה להיות בעלת אופי רטרואקטיבי. חוות הדעת תקפה רק למועד המצוין בה, כאמור לעיל, ואיננו מתחייבים לנכונותה בכל מועד עתידי אחר.

7.4. האמור בחוות דעת זו משקף, למיטב הבנתנו המקצועית ובהתאם לניסיונו, את הפרשנות הנכונה של הדין. יחד עם זאת אין כל וודאות כי האמור בחוות דעת זו, כולו או חלקו, יהיה מקובל על טריבונל שיפוטי או מעין שיפוטי זה או אחר אשר יידרש לסוגיות המשפטיות שנדונו בחוות דעת זו.

7.5. חוות הדעת ניתנת כייעוץ משפטי בלבד בקשר עם העניינים המצויינים בה. חוות הדעת מוגבלת לעניינים והסוגיות שפורטו לעיל ואינה מהווה ייעוץ בכל עניין וסוגיה אחרים או

ייעוץ לגבי עובדות, נסיבות, מאורעות או התפתחויות אשר בעתיד יובאו לידיעתנו ושעלולים להשפיע או לשנות את חוות הדעת.

7.6. אנו חברי לשכת עורכי הדין בישראל, ואיננו מביעים בחוות הדעת כל דעה בקשר לדין במדינות אחרות אלא רק לגבי דיני מדינת ישראל, כתוקפם ביום מתן חוות הדעת.

7.7. חוות דעת זו תהא כפופה ותפורש לפי חוקי מדינת ישראל בלבד. סמכות השיפוט הבלעדית והייחודית לדון בכל מחלוקת הנובעת מחוות דעת זו, לרבות שאלת עצם תוקפה, תהא לבתי המשפט המוסמכים בתל-אביב יפו.

נשמח לעמוד לרשותכם בכל שאלה או הבהרה בקשר לאמור לעיל בחוות הדעת.

בכבוד רב,

איתן אסנפי, עו"ד ורו"ח

