

מע"מ - ניכוי מס תשומות



רו"ח (משפטן) אסף בהר

נובמבר 2011

התנאים לניכוי מס תשומות

התנאים בראי הפסיקה

הזכות לנכות מס תשומות כזכות ייסוד

סיכום

התנאים לניכוי מס תשומות

התנאים לניכוי מס תשומות

תנאי ראשון:

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

תנאי שני:

סעיף 38 לחוק מע"מ: "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, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חודשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך".

תנאי שלישי:

סעיף 41 לחוק מע"מ: "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס".

תנאי רביעי:

אין תקנה ספציפית המגבילה את הניכוי. כדוגמת תקנה 14 לתקנות מע"מ האוסרת לנכות מס תשומות על רכב מנועי.



התנאים בראי הפסיקה

התנאים לניכוי מס תשומות - המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

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

פס"ד תעשיות רוגוזין (ע"א 446/79) מיום 23.9.80:

"השופט המלומד פירש את הביטוי "לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו" כמתייחס אך ורק לצריכה או לשירותים שהם חלק מתהליך התפעול של המפעל נראה לי שבכך נתן פרוש מצמצם למשמעות הביטוי הנ"ל, ולפי פשוטם של הדברים גם הוצאה לאספקת ארוחות לעובדים, אם היא נעשית לשם קידום המפעל, צריכה להיחשב כהוצאה לצרכי העסק. על כן אינני מסכים עם השופט המלומד שלא הוכח התנאי שבסיפא של הגדרת מס תשומות"

כל מה שמשרת באופן ישיר או עקיף את הפעילות העסקית – מהווה "מס תשומות" כהגדרתו בחוק. ←



התנאים לניכוי מס תשומות (המשך)

בחינת התנאים בראי הפסיקה

- סעיף 38 לחוק מע"מ – "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, ובלבד שרשימון היבוא או המסמך האחר נושא את שמו של העוסק כבעל הטובין ושהניכוי ייעשה בתוך ששה חודשים מיום הוצאת החשבונית, הרשימון או המסמך".

הגדרת "חשבונית מס" בחוק: "חשבונית שהוצאה על-פי סעיף 47 לחוק".

"חשבונית שהוצאה על ידי עוסק מורשה והכוללת את כל הפרטים החייבים להיכלל בה ע"פ סעיף 47 לחוק שפורטו בסעיף 9א להוראות ניהול ספרים. מסמך שאינו כולל פרט מן הפרטים הללו אינו מהווה כלל חשבונית מס על פי הגדרתה בסעיף 1 לחוק."

האם על מנת שזכאות הנישום לנכות מס תשומות תישלל יש להוכיח כי הנישום היה ער לפסול שנמצא בחשבונית (להלן: "המבחן הסובייקטיבי")?

או

שמא די בעצם העובדה כי החשבונית אינה כדין לשלילת זכאותו של הנישום (להלן: "המבחן האובייקטיבי")?

התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד סלע (ע"א 3758\96) מיום 04.07.1999:

"...המבחן אותו ראוי לנקוט בסוגיה זו, הוא המבחן "האובייקטיבי"

"יתכן כי החסרון הלכאורי האמור אינו חסר פתרון, ביחס למקרים חריגים שבהם יצביעו הנסיבות כי "אי החוקיות" שבהוצאת החשבונית נשללת. אפשר שכך מצב הדברים כאשר ישתכנע מנהל המע"מ כי הנישום הוכיח שלא זו בלבד שלא התרשל, אלא אף נקט בכל האמצעים הסבירים כדי לאמת את החשבוניות וזהות העוסק."

הוראת תאמ"ו (תדריך של אגף המכס והמע"מ) 66.623:

"יצוין כי הטלת כפל המס אינה מחייבת אי הכרה בחשבונית המס הנמצאת אצל מקבל החשבונית. מי שקיבל חשבונית מס כזו, הנחזית על פניה כתקינה ולא יכול היה לדעת שמוציאה אינו רשאי לכך...יוכל לנכות מס תשומות על סמך חשבונית זו"

התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

- סעיף 41 לחוק מע"מ – "אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס."
- הנטל להוכיח כי מתקיים התנאי הוא על העוסק.
- המועד הקובע לעניין יעוד העסקה הוא המועד של רכישת התשומות.
- לצורך הדיון בסעיף 41 לחוק יש להבחין בין ארבעה מצבים:
 1. קיימת חבות במס מלא אך התמורה (המחיר) הינו אפס. מוצרי פרסומת, טעימות.
 2. חבות במע"מ בשיעור אפס.
 3. אין חבות במס בשל אי תחולת החוק – מכירת ני"ע, מכירת טובין בחו"ל.
 4. עסקה פטורה ממס. השכרת דירת מגוריו



התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד דנות (ע"א 125/83) מיום 01.02.1987:

- המערערת רכשה מניות של חברת פי.בי. בגין הרכישה הועסקו מתווכים ועורכי דין שבגין שכר טרחתם שילמה המערערת מע"מ אותו רצתה לנכות כמס תשומות.

בית המשפט העליון:

סעיף 41 לחוק הינו סייג להגדרת מס תשומות.

"התשומות נוגעות לרכישת מניות, והעסקאות שתעשה בהן דנות בעתיד אינן חייבות במע"מ. עיסוקה של דנות כחברה המשקיעה במניות איננו חייב במע"מ, ובקשר אליו אין להתיר ניכוי מס תשומות."



התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחנית התנאים בראי הפסיקה

פס"ד אבי צמיגים (ע"א 507/02) מיום 07.01.2004:

- המערערת, העוסקת בשיווק וסחר בצמיגים, תבעה מחברת הביטוח פיצויים בגין נזקי שריפה שאירעה בעסקה. כספי הפיצוי שקיבלה מחברת הביטוח אינם חייבים במע"מ משום שאירוע זה אינו חייב במע"מ. כספי הפיצויים שימשו את החברה לצורך רכישת צמיגים חלופיים. המערערת ביקשה לנכות את מס התשומות ששילמה בגין שכר הטרחה לעורכי הדין שייצגו אותה בתביעת הפיצויים.

בית המשפט העליון:

"קיים קשר בין הייצוג המשפטי בתביעת הפיצויים ובין העסקה למכירת הצמיגים החלופיים, שהרי כספי הפיצויים שימשו לאחר קבלתם לצורך רכישת הצמיגים החלופיים. אולם, קשר זה הוא קשר עקיף ורחוק. הקשר הישיר והדומיננטי הוא בין מס התשומות ששולם בגין שכר טרחת עו"ד לבין קבלת הפיצויים.

מס התשומות על שכר טרחת עורכי הדין שימש לקבלת הפיצויים, שאינה חייבת במע"מ, ולכן אין להתיר את מס התשומות בניכוי."



פיצוי לא חייב במע"מ

חברה א
פיתחה פטנט

התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד ממן מסופי מטען (ע"א 460/00) מיום 06.02.2003:

- זכות המערערת לנכות מס תשומות הכלול בחשבונית שקיבלה בגין עמלת ניהול תיקי השקעות, כאשר מדובר בהשקעה בעלת אופי זמני כשהכספים מיועדים לחזור ולשמש את המערערת בפעילותה העסקית החייבת במס.

בית המשפט העליון:

"...המסקנה שיש להסיק מן הזיקה בין דמי הטיפול לבין העסקאות האמורות היא שהתשומות ששימשו את המערערת לצורך עסקות אלה, אינן מותרות בניכוי לפי סעיף 41 לחוק."



התנאים לניכוי מס תשומות - המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד א.ג.מ.ק למסחר בע"מ (ע"ש 141/00) מיום 08.09.2003:

- המערערת ניהלה סופרמרקט בו אירעה שריפה, אשר כתוצאה ממנה נשרף מלאי בסך 553,598 ₪. המשיב דרש כי תשיב את מס התשומות שנוכה על ידה בעבר בעת רכישת המלאי שנשרף.

- בית המשפט המחוזי:

- "ניכוי מס תשומות נלווה לשאלה, האם התשומות הן לשימוש ב"עסקה" החייבת במע"מ. אם מקרה הנזק אינו מהווה מכירה החייבת במע"מ, אין העוסק זכאי לנכות מס תשומות."

עמדתם הרשמית (הוראת תאמ"ו 66.714) של רשויות מע"מ היא כי במקרים בהם הוברר כי השריפה לא בוצעה במזיד על-ידי העוסק – לא יידרש העוסק להשיב את מס התשומות שניכה.

התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד עייט (ע"ש 869/83) ניתן ביום 7.10.84:

- המערערת הנפיקה מניות לציבור. לצורך ההנפקה היא קיבלה שירותים שונים ושילמה מע"מ. השאלה שעלתה, האם זכאית החברה לנכות את מס התשומות, לאור העובדה, שאין התשומות באות לשמש בעסקה חייבת.

- בית המשפט המחוזי:

- "פעולה של הנפקת מניות היא פעולה של גיוס הון והתחייבויות כלפי המשקיע. החברה המנפיקה רוכשת הון בדרך זו. הדגש הוא על כך שהמדובר ברכישה ולא במכירה המהווה עסקה. לפיכך אין להתייחס להנפקת מניות כעל עסקה חייבת או עסקה פטורה.

- יש מקום לאמר הנעשית ע"י הנפקת המניות רוכשת החברה גורם יצור, שהרי ההון מיועד לשמש את החברה העסקית הון בידי החברה הוא גורם יצור כפי שמלאי, ציוד, ידע וכיו"ב הם גורמי יצור. הוצאות הכרוכות בהשגחת של גורמי יצור אלו אמנם לא ניתן לייחס לעסקה ספציפית, אולם בעזרת גורמי ייצור מייצרת החברה טובין או שירותים שמכירתם חייבת במס ערך מוסף."

התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד בית אסיה (ע"א 711/89) מיום 28.07.1992:

- המערערת קיבלה הלוואה מעוסק ונתנה במקביל הלוואה למוסד כספי. המערערת ביקשה לנכות את מס התשומות בגין קבלת ההלוואה.
- נפסק כי בהתאם לחוק מע"מ ההלוואה למוסד הכספי הינה עסקה פטורה ממס, ומשנקבע כי ההלוואה הראשונה נלקחה לצרכי השנייה, חל סעיף 41 לחוק האוסר ניכוי מס תשומות לגבי עסקה שאינה חייבת במס.



התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד פם בין בע"מ (ע"א 6585/97) מיום 28.06.1998:

- המערערת רכשה קרקע ובנתה עליה בנין. בעת רכישת הקרקע היה יעוד הבניה למכירה. לאחר מכן פנתה המערערת למרכז ההשקעות ובקשה אשור לתוכנית לפיה חלק מהדירות שייבנו יועדו להשכרה. הבקשה אושרה בתנאי שלפחות 50% משטח הפרוייקט יושכרו למגורים.
- לטענת המשיב מששונה היעוד לבניה לשם השכרה, ההשכרה פטורה ממס ולפיכך, חייבת המערערת להחזיר את מס התשומות שניכתה.
- המערערת טענה, בין היתר, כי גם אם ההשכרה פטורה ממס, חרג כאן מחוקק המשנה מעקרון ההקבלה, (תקנה 1 לתקנות מע"מ קובעת שאף על פי שהשכרה למגורים פטורה ממס, הרי אם המשכיר הוא שבנה את הבניין המושכר, תחשב ההשכרה כ"שימוש לצורך עצמי" ותחויב במס. הסיפא לתקנה מונעת את החלת הרישא על השכרה לפי חוק העידוד. דהיינו, המחוקק בידעין חרג מעקרון ההקבלה).

התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד פם בין בע"מ (ע"א 6585/97) מיום 28.06.1998:

- תקנה 1 לתקנות מע"מ "קביעת נכסים לעניין שימוש לצורך עצמי"
- "שימוש במקרקעין לשם השכרה הפטורה ממס על פי סעיף 31(1) או 31(2) לחוק, אם מי שהשכיר את המקרקעין עשה בהם גם את עבודות הבניה.
- פסקה זו לא תחול בכל אחד מאלה:
- אם החלק המיועד להשכרה הוא בבניין שאושר כבניין להשכרה לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, ושמכירתו פטורה ממס לפי סעיף 31(א) לחוק, כל עוד מתמלאים תנאי הפטור;

בית המשפט אינו מקבל את הנחת החברה לחריגה מעקרון ההקבלה. עם שינויי היעוד על העוסק "לתקן את דיווחיו" ולהחזיר את מס התשומות.

התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד גזית גלוב (ע"ש 1150/06) מיום 11.01.2009:

- המערערת היא חברת השקעות העוסקת במישרין ובאמצעות חברות בנות, ברכישה, פיתוח וניהול נכסים מניבים בארה"ב, קנדה, פינלנד וישראל.
- המערערת מעניקה שירותים לחברות הבנות שלה בארץ ובחו"ל ובניהם שירותי יעוץ, מימון, יעוץ פיננסי כלכלי ושירותי ניתוח לאיתור הזדמנויות השקעה בתחום הנדל"ן בארץ ובחו"ל. הכנסות החברה בגין שירותיה חייבות במע"מ, כמו גם הכנסות הריבית שהיא מקבלת.
- המשיב הוציא למערערת שומת תשומות ובה אסר בניכוי 75% מסך התשומות שנכללו בדוחותיה, בנימוק שמרבית פעילות המערערת נמצאת בחו"ל ולכן עיקר השימוש בתשומות הינו לשם פעילות אשר אינה מצמיחה עסקאות החייבות במע"מ.
- בית המשפט (מחוזי) מקבל את עמדת המשיב על פיה עיסוקה של המערערת הינו בנדל"ן מניב, כאשר עניינה בנדל"ן הוא מחוץ לישראל. גם אם במסגרת פעילות זו של המערערת היא אכן עוסקת במתן ייעוץ מסוגים שונים, ולשם כך היא מתקשרת בהסכמים עם החברות הבנות, הרי שפעילות זו מהווה חלק מפעילותה הכוללת. אין לראות אותה כפעילות נפרדת ועצמאית, באופן שניתן לומר שפעילותה העיסוקית של המערערת היא פעילות בתחום מתן השירותים בלבד.

התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד גזית גלוב (ע"ש 1150/06) מיום 11.01.2009:

- האם ניתן לקשור בין התשומות של המערערת עצמה לבין העסקאות שביצעו החברות הבנות הזרות, באמצעות ייחוס פעילותן של החברות הבנות הזרות למערערת?
- "בהקשר זה יש לציין כי במסגרת ההחלטה בהשגה, הפחית המשיב מסך כל המס את המס אשר כרוך בפעילותן של חברות בנות בישראל, ומס התשומות אשר שויך לחברות אלה הותר בניכוי במלואו".



התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד גחלת (ע"א 252/87) מיום 05.12.1990:

- למערערת הכנסות מעליית ערכם של ניירות ערך וגידול בשווי המאזני של חברות מסונפות וכן הכנסות מדמי ניהול.
- המערערת קיזזה את כל מס התשומות ששילמה.
- המשיב התיר את ניכוי מס התשומות בהתאם לתקנה 18, קרי, ביחס שבין ההכנסות החייבות במע"מ לבין סך הכנסות המערערת כפי שהופיעו בדוח הכספי הכולל עלייה בשווי המאזני.
- בית המשפט העליון:

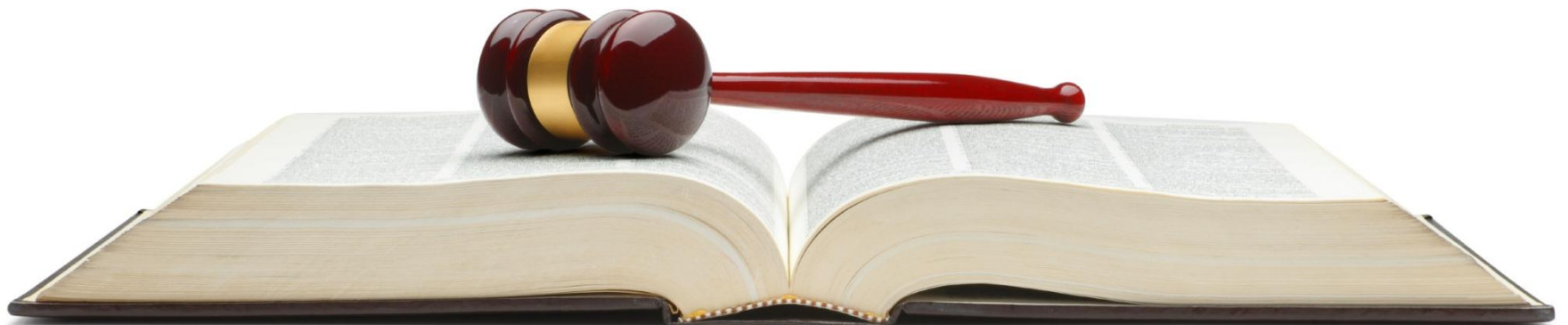
"סבורני כי יש להרהר על עצם השיטה הכלכלית של חישוב היחס שבתקנה 18 לתקנות, על פי ההכנסות שבדו"ח רווח והפסד. קביעת היחס צריכה להיעשות לאו דווקא לפי הרווחים מהפעילות החייבת במע"מ מול רווחי הפעילות שאינה חייבת במע"מ, אלא על פי שיעור השימוש בתשומה הרלוונטית בכל אחד מסוגי העסקאות, שכן חישוב היחס על פי הרווחים יכול לגרום לעיוותים בעקרון לפיו ימוסה הערך המוסף בעסקה, והוא בלבד".

התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד גחלת (ע"א 252/87) מיום 05.12.1990:

- בית המשפט החזיר את התיק למשיב כדי שייקבע את השומה מחדש על פי ההנחיות לעיל.
- "עליו יהא לבדוק, על פי ראיות שתביא המערערת בפניו, לאילו סוגים של עסקאות ופעילויות שימשו התשומות הכלליות. אם לא יוכל לקבוע את היחס המדויק כי אז יקבע רק אם עיקר השימוש בתשומות הכלליות היה לשם פעילויות המצמיחות מע"מ, או שעיקרו היה לשם פעילויות שאינן מצמיחות מע"מ, כשאז יהיה ניתן לעשות שימוש בשיעורי הניכוי השרירותיים שקבע מתקין התקנות ..."



התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד ציביון בע"מ (ע"א 1651/08) מיום 04.05.2010:

- המערערת היא שותפות רשומה אשר נוסדה על-ידי מר דוד אפל לצורך קידום יוזמה עסקית להקמת מרכזי נופש לפי מודל תיירותי חדשני באתרים שונים במדינות הים התיכון (יוון, ספרד, איטליה). הפרויקט עדיין לא התממש.
- המערערת ביקשה לנכות מס תשומות בגין חשבוניות אשר הוצאו לה על ידי נותני שירותים שנטלו חלק בשלב הייזום ובניהם חברת "שיקמים חווה חקלאית בע"מ" שנשכרה לשם קבלת שירותי מחקר ופיתוח בתחום הצרכנות התיירותית בעולם.
- בית המשפט:

"כפועל יוצא מאיזון בין השיקולים שעליהם עמדנו, ונוכח הנטייה ליתן מעמד בכורה לעקרון ההקבלה, יכול שהמבחן הראוי למתן ניכוי בגין תשומות העשויות לשמש בעסקה עתידית הוא המבחן אשר החיל בית המשפט קמא, והוא קיומה של הסתברות גבוהה להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס. עם זאת אינני רואה לקבוע מסמרות בנושא זה, שכן המערערת לא הציגה ראיות מספיקות גם לקיומו של המבחן שלו היא טוענת, הבוחן קיומו של סיכוי סביר לקיומה של עסקה עתידית."

התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד לפריס (ע"מ 1176/08) מיום 23 בפברואר 2011:

חברת לפריס אחזקות רכשה מספר קומות משרדים בבניין שהיה בהליכי בנייה. שטחי המשרדים עמדו ריקים במשך כארבע שנים עד אשר הושכרו לאחרים. במהלך התקופה בה עמדו המשרדים ריקים, שילמה המערערת לחברת הניהול של הנכס, דמי ניהול, המשולמים בין אם הבעלים השכיר את הנכס שבבעלותו, ובין אם לאו.

המשיב סירב להתיר למערערת לנכות את מס התשומות מדמי הניהול.



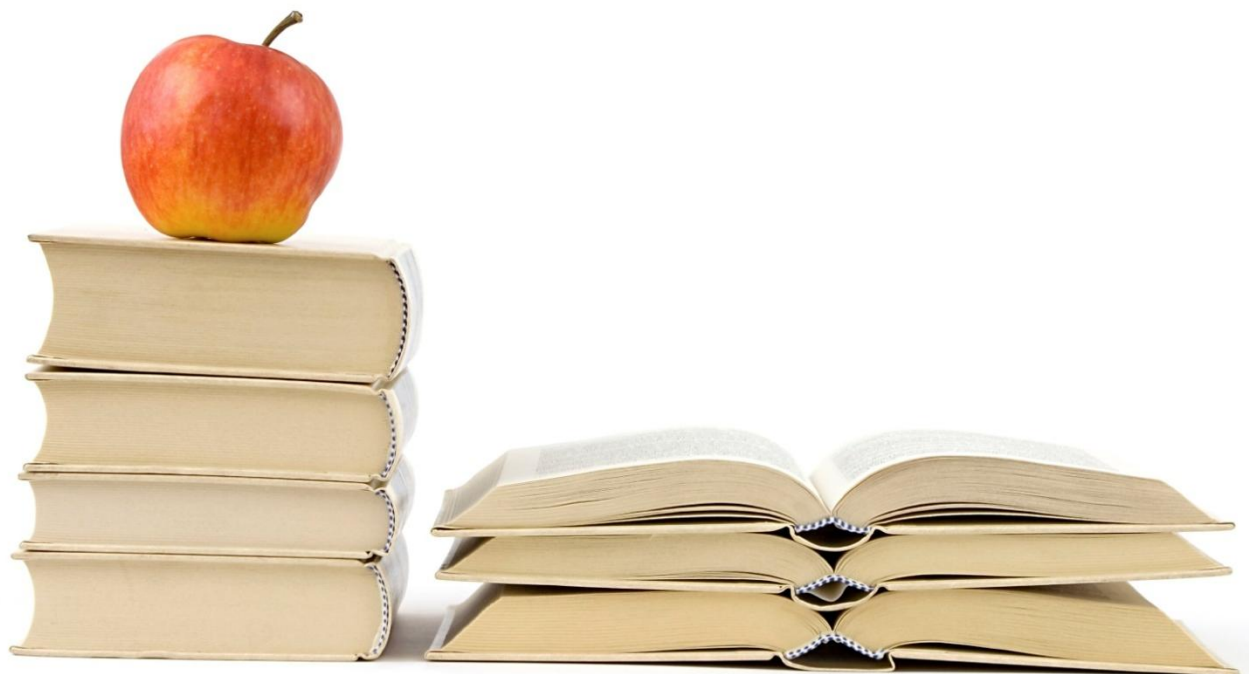
התנאים לניכוי מס תשומות-המשך

בחינת התנאים בראי הפסיקה

פס"ד לפריס (ע"מ 1176/08) מיום 23 בפברואר 2011:

בית המשפט המחוזי:

מצטט את הדברים שנאמרו בפס"ד צביון כאמור, ומגיע למסקנה כי במקרה דנן הוכיחה המערערת הסתברות גבוהה להתממשותה של עסקה עתידית ולכן יש להתיר את מס התשומות בניכוי.



הזכות לניכוי מס תשומות כזכות ייסוד

הזכות לניכוי מס תשומות כזכות יסוד

פס"ד עפיפי מחמוד (ע"ש 155/98):

- למערער הוצאה שומה למיטב השפיטה בגין מכירת מלט לתושבי הרשות.
- המערער לא הוציא חשבוניות מס בגין מכירות אלו ואף לא ניכה מס תשומות עפ"י חשבוניות ספק המלט.
- המשיב הוציא למערער שומת עסקאות מבלי לקחת בחשבון את מס התשומות ואף הטיל עליו קנס של 1% מהמחזור.
- בית המשפט:

"נמצא, שהוצאת שומה המתעלמת ממס התשומות לא זו בלבד שאינה בסמכות, אלא מביאה להכבדת הנטל על העוסק וגורמת לעיוות לרעת העוסקים ששיעור הערך המוסף בעסקם הקטן."



הזכות לניכוי מס תשומות כזכות יסוד

- פסיקת בתי המשפט (בעניין עפיפי מחמוד ובעניין אבו סאלח חוסין):
- "ההתעלמות ממס תשומות אינה סבירה, אינה צודקת ונוגדת את תכלית החקיקה להטיל מס על הערך המוסף"
- דהיינו: ניכוי מס התשומות הינו חלק מזכות הפרט לקניינו ועל כן ניכוי המס מהווה חלק מן החתירה לגביית מס אמת, תוך יחס שוויוני לכלל הנישומים – רשלנים, שמרנים, מתכנני מס, תמי לב ואפילו עבריינים.



העקרונות לניכוי מס תשומות - סיכום

ניכוי מס תשומות - סיכום

תשומות ספציפיות הניתנות לייחוס

1. מיוחסות לעסקאות פטורות – אינן מותרות בניכוי.
2. מיוחסות לעסקאות חייבות – מותרות בניכוי.

תשומות כלליות

1. עסקאות העוסק חייבות במע"מ – מותרות בניכוי.

2. עסקאות העוסק אינן חייבות במע"מ – אינן מותרות בניכוי.

3. עסקאות העוסק מעורבות, חלקן חייבות וחלקן אינן חייבות – יש להפעיל את תקנה 18 לתקנות מע"מ, כאשר המבחן הראוי הוא מבחן שיעור השימוש בתשומה הרלוונטית בכל אחד מסוגי העסקאות.

כאשר לא ניתן לקבוע את שיעור השימוש:

אם עיקר השימוש בתשומות משמש לעסקאות חייבות, ניתן לנכות $\frac{2}{3}$ ממס התשומות,

אך אם עיקר השימוש בתשומות משמש לעסקאות שאינן חייבות, ניתן לנכות $\frac{1}{4}$ ממס התשומות.



Deloitte.

בריטמן אלמגור זהר

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu Limited and its member firms.