



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד י. קסטל

מערערת

נגד

מנהל מע"מ תל אביב
ע"י ב"כ עו"ד נגה דגן
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

משיב

2

3

פסק דין

4

פתח דבר

5 ערעור זה הוגש על שומת מס עסקאות לשנת 2013 בסכום של כ- 3 מיליון ש"ח ועל שומת מס
6 תשומות לשנים 2011-2013 בסכום של כ- 50 אלף ש"ח שהוציא המשיב למערערת.

7 אדון תחילה בשומת מס עסקאות המהווה את חלקו הארי של ערעור זה.

8 המערערת מכרה 6 דירות מגורים מיועדות להריסה ליחידים שיש לה עימם יחסים מיוחדים
9 והתקשרה עימם במקביל בהסכם למתן שרותי בנייה של 4 דירות חדשות. המערערת מבקשת
10 להחיל את סעיף 5(ב) לחוק מע"מ ולשלם מס עסקאות רק על ההפרש שבין מחיר המכירה של
11 הדירות הישנות לבין מחיר רכישתן.

12 לטענת המשיב, הסיווג הנכון של העסקה הוא מכר של דירות חדשות שיש לחייבה במס
13 עסקאות לפי שווי שוק של דירות חדשות.

14 המערערת מעלה שתי טענות התיישנות כנגד שומת המשיב, אחת בעניין התיישנות הדו"ח
15 והשנייה בעניין התיישנות התשלומים על חשבון התמורה העסקה ובתוך כך טוענת כי לא ניתן
16 להתעלם מדו"ח שהוגש, לעניין מרוץ ההתיישנות, גם אם לטענת המשיב יש לסווג את העסקה
17 מחדש.

18

19



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

שומת מס עסקאות

העובדות הצריכות לעניין

- 1
- 2
- 3 1. בתאריך 30.1.2007 התקשרה המערערת בהסכם לרכישת בניין ישן ברחוב הירקון 82
- 4 תל-אביב. הבניין כלל 15 דירות בארבע קומות (להלן: **הבניין הישן**) (נספח 3 לתצהיר
- 5 המשיב). המוכרים היו אנשים פרטיים.
- 6 2. רוכשת פוטנציאלית שקדמה למערערת (אורדן הנדסה ובנייה בע"מ) פנתה בתאריך
- 7 9.8.2006 לעיריית תל-אביב בבקשה לקבל היתר להריסת הבניין הישן ולבניית בניין
- 8 חדש תחתיו שיכלול 12 דירות ב-7 קומות (להלן: **הבניין החדש**).
- 9 בתאריך 27.9.2016 אישרה עיריית תל-אביב את הבקשה למתן היתר להריסת הבניין
- 10 הישן ולהקמת בניין חדש בן 6 קומות ו-12 דירות (נספחים 5-7 לתצהיר המשיב).
- 11 3. ביום 18.10.2007 הגישה המערערת לעיריית תל-אביב בקשה להאריך את תוקף ההיתר
- 12 שניתן ובקשה לשינוי שם מבקש ההיתר לשמה של המערערת.
- 13 בתאריך 4.11.2007 הודיעה עיריית תל-אביב למערערת כי בקשתה התקבלה (נספחים
- 14 8-11 לתצהיר המשיב).
- 15 4. בתאריך 30.1.2008 התקשרה המערערת בשישה הסכמים למכירת 6 דירות בבניין
- 16 הישן (להלן: **הסכמי המכר ו/או העסקה**) (נספח 13 לתצהיר המשיב): 3 דירות ישנות
- 17 בקומה השנייה מכרה המערערת למר חיים אלקובי, בעל עניין במערערת (להלן:
- 18 **אלקובי**) ו-3 דירות ישנות בקומה הראשונה נמכרו למר סמי מרציאנו, בעל שליטה
- 19 במערערת ומייסדה (להלן: **מרציאנו**).
- 20 מחיר המכירה של הדירות היה 8.1 מיליון ש"ח ומחיר רכישתן עמד על 7.3 מיליון ש"ח.
- 21 5. באותו יום בו נחתמו הסכמי המכר, 30.1.2008, התקשרו אלקובי, מרציאנו והמערערת
- 22 בהסכם חלוקה ושיתוף (להלן: **הסכם השיתוף**) (נספח 16 לתצהיר המשיב) בו נקבע,
- 23 בין השאר, כי הצדדים מתחייבים לפעול למיצוי אופטימאלי של הנכס עליו בנוי הבניין
- 24 הישן ומסמיכים את המערערת לעשות כל שנדרש לשם כך (סעיף 3 להסכם השיתוף).
- 25 6. בתאריך 24.2.2008, כחודש לאחר חתימת הסכם השיתוף, התקשרו אלקובי, מרציאנו
- 26 והמערערת בהסכם שיתוף פעולה (להלן: **הסכם שיתוף הפעולה**) (נספח 17 לתצהיר
- 27 המשיב) במסגרתו הוסכם, כי הבניין הישן ייהרס ותחתיו ייבנה בניין חדש (סעיף 2
- 28 להסכם שיתוף הפעולה). כן הוסכם, כי אלקובי ומרציאנו יקבלו דירות בבניין החדש
- 29 ששטחן העיקרי זהה לשטח הדירות הישנות ("והואיל" מס' 6).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 בנוסף נקבע, כי המערערת תתקשר בהסכמים עם ספקים ונותני שירותים לצורך
- 2 הקמת הבניין החדש ותחייב את אלקובי ומרציאנו בחלקם היחסי בעלות שרותי
- 3 הבנייה (סעיף 4 להסכם שיתוף הפעולה).
- 4 7. בתאריך 9.3.2008 ניתן היתר לבניית הבניין החדש (נספח 20 לתצהיר המשיב).
- 5 8. הבניין נהרס בחודש אפריל 2008 (נספחים 21-23 לתצהיר המשיב).
- 6 9. בתאריך 21.4.2009 התקשרה המערערת עם קבלן לביצוע עבודות שלד של הבניין
- 7 החדש (נספח 24 לתצהיר המשיב). בהמשך, המערערת התקשרה עם ספקים ונותני
- 8 שירותים נוספים לצורך ביצוע העבודות לבניית הבניין (נספח 25 לתצהיר המשיב).
- 9 10. בתאריך 18.10.2009 התקשרו אלקובי, מרציאנו והמערערת בהסכם שיתוף וחלוקה
- 10 (להלן: **הסכם החלוקה**) (נספח 26 לתצהיר המשיב) במסגרתו נקבע כי אלקובי
- 11 ומרציאנו זכאים לקבל, כל אחד, 2 דירות בבניין החדש בקומות רביעית וחמישית,
- 12 בהתאמה.
- 13 11. בתאריך 6.12.2009 הגישה המערערת בקשה לעיריית תל-אביב לקבלת היתר בנייה
- 14 לבניית בריכת שחייה ומרתף נוסף, להוסיף יציאה משותפת לגג, להעביר זכויות בנייה
- 15 מקומות תחתונות לקומת הגג ולהפוך יחידת דיור אחת בחזית הרחוב לשימוש מסחרי
- 16 (נספחים 27-28 לתצהיר המשיב).
- 17 12. בתאריך 14.10.2013 ניתן טופס 4 לבניין החדש המהווה בניין מגורים בן 6 קומות ו-
- 18 11 יחידות דיור, עם חזית מסחרית, מעל שתי קומות מרתף (נספח 29 לתצהיר המשיב).
- 19 13. המערערת דיווחה למשיב על העסקה למכירת 6 הדירות הישנות לאלקובי ומרציאנו
- 20 במסגרת הדו"ח התקופתי לחודש יוני 2008 שהוגש למשיב ביום 15.7.2008 (להלן: **הדו"ח**) (נספח 30 לתצהיר המשיב ונספח ג' להודעת הערעור).
- 21 המערערת דיווחה על מחיר העסקה לפי ההפרש שבין מחיר מכירת הדירות הישנות
- 22 (8.1 מיליון) לבין מחיר הרכישה שלהן (7.3 מיליון) ובסה"כ דיווחה על עסקה במחיר
- 23 של 691,819 ש"ח לפי סעיף 5(ב) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: **חוק**
- 24 **מע"מ**). המערערת שילמה מע"מ על רווח זה בסכום של 107,232 ש"ח.
- 25 כמו כן, דיווחה המערערת על מתן שירותי בנייה לאלקובי ומרציאנו בסכום של 4.4
- 26 מיליון ש"ח.
- 27 14. בתאריך 7.7.2014, למעלה מחמש שנים לאחר המועד בו הוגש הדו"ח, הוציא המשיב
- 28 למערערת את שומת העסקאות, מושא ערעור זה.
- 29 המשיב ניהל הליכי ביקורת וחקירה על הדו"ח החל משנת 2010.
- 30 15. אלקובי ומרציאנו חתמו על הסכם פשרה עם מנהל מיסוי מקרקעין תל-אביב לפיו שווי
- 31 הדירות שרכשו במסגרת הסכמי המכר ייקבע לפי שווי דירות חדשות ושווי זה יעמוד
- 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

1 על סכום של 4,375,000 ש"ח לכל אחת מארבע הדירות (סעיף 2 לנספח 2 לתצהיר
2 המשיב).

3 טענות המערערת בתמצית

4 16. למערערת שלוש טענות:

5 א. טענתה העיקרית של המערערת היא, כי יש לאשר את האופן בו בוצעה עסקת
6 מכירת הדירות הישנות לאלקובי ומרציאנו, תוך יישום סעיף 5(ב) לחוק וחיוב
7 במע"מ רק על הרווח בין מחיר המכירה של הדירות (8.1 מיליון) לבין מחיר רכישתן
8 (7.3 מיליון) ובהתאם למחיר המוצהר של הדירות הישנות.

9 לשיטת המערערת, יש לדחות את טענת המשיב, לפיה יש לסווג את העסקה מחדש
10 כמכירה של דירות חדשות תוך חיוב במע"מ על מלוא השווי של הדירות החדשות.

11 ב. טענתה החלופית של המערערת היא טענת התיישנות המורכבת אף היא מטענה
12 עיקרית ומטענה משנית:

13 לפי טענת ההתיישנות העיקרית, חלה התיישנות על שומת מס העסקאות שהוצאה
14 למערערת משום שחלפו למעלה מחמש שנים מתאריך הגשת הדו"ח התקופתי
15 (בתאריך 15.7.2008, עבור חודש יוני 2008) ועד מועד הוצאת השומה (בתאריך
16 7.7.2014).

17 לפי סעיף 77(ב) לחוק, המשיב רשאי להוציא את השומה בתוך חמש השנים שלאחר
18 הגשת הדו"ח.

19 ג. לפי טענת ההתיישנות החלופית של המערערת, אף אם ייקבע כי השומה בגין
20 הדו"ח לחודש יוני 2008 לא התיישנה, יש לקבוע כי כל התשלומים ששולמו
21 למערערת עבור רכישת הדירות, בתקופה של למעלה מחמש השנים שקדמו למועד
22 הוצאת שומת מס העסקאות (7.7.2014), התיישנו זה מכבר, ולכן יש להפחית את
23 סכומי המע"מ בגינם מסכום השומה.

24 טענות המשיב בתמצית

25 17. על פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, המערערת צריכה לחוב במע"מ בגין
26 מכירה של ארבע דירות חדשות בבניין החדש לאלקובי ומרציאנו, לפי מחירן המלא של
27 דירות אלו וללא יישום של סעיף 5(ב) לחוק, לפיו יש למסות רק את הפער בין שווי
28 המכירה של הדירות הישנות לבין שווי רכישתן.

29 לחילופין, יש לקבוע כי פיצול העסקה, לרכישת דירות ישנות ולהזמנת שרותי בנייה,
30 בין צדדים קשורים, היא עסקה מלאכותית כמשמעותה בסעיף 138 לחוק מע"מ ולכן
31 ניתן להתעלם ממנה ולשום אותה כמכירה של דירות חדשות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

18. לעניין טענת ההתיישנות העיקרית של המערערת טוען המשיב, כי דו"ח יוני 2008 אינו הדו"ח הרלוונטי לצורך השומה ולכן אין במועד הגשתו כדי לקבוע את התיישנות השומה.
לגישת המשיב, לא ניתן לדווח על עסקה לפני שהגיע מועד החיוב שלה; העסקה שהמערערת הייתה צריכה לדווח עליה היא מכירה של דירות חדשות כאשר מועד החיוב של עסקה זו הוא באוקטובר 2013, מועד המסירה של דירות אלו לבעליהן (טופס 4). המערערת מעולם לא הגישה דו"ח תקופתי בגין מכירת הדירות החדשות, שהיא העסקה האמיתית בהתאם למהותה הכלכלית, ובהעדר דו"ח אין לטענת ההתיישנות מצידה על מה לסמוך.

19. לטענת המשיב, יש לדחות גם את טענת ההתיישנות החלופית של המערערת ביחס לסכומים ששולמו עבור רכישת הדירות בתקופה שקדמה לחמש השנים שלפני מועד הוצאת השומה. זאת משום, שהמערערת לא הוכיחה שהסכומים ששולמו לה עד חודש יוני 2009 (קרי, עד לדו"ח יולי 2009, בטרם חלפה תקופת ההתיישנות של השומה), שולמו על ידי אלקובי ומרציאנו עבור רכישת דירותיהם, למעט תשלום אחד בסכום של 500 אלף ש"ח שלגביו השתכנע המשיב כי יש להפחית את סכום המע"מ בגינו מסכום השומה והשומה תוקנה בהתאם.

דיון והכרעה

המהות האמיתית של העסקה – מכירה של 4 דירות חדשות

20. אקדים ואומר כי דעתי כעמדת המשיב, לפיה המהות האמיתית של העסקה אינה מכירה של 6 דירות ישנות מהמערערת לאלקובי ומרציאנו, שבצידה מתן שרותי בנייה של דירות חדשות, אלא מכירה של 4 דירות חדשות ולפי שווי של דירות חדשות. כפועל יוצא, המערערת אינה זכאית ליהנות מההטבה שבסעיף 5(ב) לחוק, כפי שאסביר בהמשך.

21. אתחיל בכך, שהמערערת אינה חולקת על כך, שרכשה את הבניין הישן על מנת להרוס אותו כדי לבנות תחתיו בניין חדש (סעיף 19 לסיכומי המערערת; פרוטו' מתאריך 27.3.2017 עמ' 18 שורות 26-29).

טענות המערערת, שנשמעו בשלבים הראשונים בערעור, כביכול, מטרת הרכישה הייתה אך לשפץ את הדירות הישנות (סעיף 17 להשגה שצורפה כנספח 36 לתצהיר המשיב; פרוטו' מתאריך 27.3.2017 עמ' 11 שורות 22-24, עמ' 12 שורות 1-16), נזנחה ואינה עומדת עוד על הפרק, וטוב שכך (אזכיר, כי הדירות החדשות שקיבלו אלקובי ומרציאנו ממוקמות בקומות גבוהות מאלו של הדירות הישנות).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

22. מכאן, שלפנינו תמונה עובדתית של חברה (המערערת) המוכרת דירות ישנות ליחידים (אלקובי ומרציאנו), שיש לה עימם יחסים מיוחדים (בעל שליטה ובעל עניין), כאשר כבר בעת המכירה ידוע וברור לכל כי הדירות הנרכשות עתידות להיהרס ולהיבנות מחדש, ובד בבד מתקשרת החברה עם היחידים בהסכם לפיו היא מתחייבת לתת להם שירותי בנייה של דירות חדשות.
- לפנינו, אפוא, דוגמה קלאסית של פיצול עסקה במקרקעין, שבמהותה היא מכר של דירות חדשות, לעסקה של מכירת דירות ישנות והזמנת שרותי בנייה של דירות חדשות, הנעשית בין צדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים (ע"א 2330/04 מנהל מס שבח ירושלים נ' מלונות צרפת ירושלים בע"מ (21.5.2006)).
23. הצגת העסקה, כעסקה של מכירת דירות ישנות, והזמנה בנפרד של שירותי בנייה של דירות חדשות, חלף הצגתה כעסקת רכישה של דירות חדשות, טומנת בחובה יתרונות מס לא מבוטלים.
- ראשית, בהיבט של מס הרכישה, המס משולם רק על מרכיב השווי של הדירות הישנות, ולא על מרכיב השווי של שרותי הבנייה. הרוכשים חוסכים גם את מס הרכישה החל על מרכיב הרווח היזמי המגולם בשווייה של דירה חדשה.
- שנית, בהיבט של מס ערך מוסף, המע"מ משולם רק על ההפרש שבין מחיר המכירה של הדירות הישנות לבין מחיר הרכישה שלהן, לפי סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, ולא על מלוא השווי של דירות חדשות.
- וביתר פירוט:
- בהיבט של מס רכישה, שולם מס רכישה על שוויין של דירות ישנות, בסכום של 8.1 מיליון ש"ח, חלף תשלום מס רכישה על שוויין של דירות חדשות, בסכום של 17.5 מיליון (בהתאם לפשרה בערר מס רכישה לפיה נקבע שווייה של דירה חדשה על סכום של 4.375 מיליון; אציין כי לפי השומה המקורית של המשיב, מחיר דירה חדשה עמד בממוצע על שווי של 5.3 מיליון ש"ח וראו נספח שצורף לכתב תשובה מטעם המשיב בעניין נתוני מכירות של הדירות החדשות לצדדים שלישיים).
- בהיבט מס ערך מוסף, מושא ערעור זה, שולם מע"מ רק על ההפרש שבין מחיר המכירה של הדירות הישנות לבין מחיר רכישתן (691,819 ש"ח) חלף תשלום מע"מ על שווי דירות חדשות בסכום של כ- 20 מיליון ש"ח.
24. ולא בכדי התעכבתי על היבט מס הרכישה החל בעסקה, למרות שאינו חלק מערעור זה.
- שהרי, הדיון בשאלת טיבה האמיתי של העסקה כבר נדון והוכרע במסגרת עררי מס רכישה שהוגשו על ידי אלקובי ומרציאנו בגין רכישת הדירות על פי הסכמי המכר (נספח 2 לתצהיר המשיב); אלקובי ומרציאנו קיבלו את עמדת מנהל מיסוי מקרקעין,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 לפיה שווי הדירות הנרכשות יחושב לפי שווי של דירות חדשות. הפשרה שהושגה
2 הייתה רק לעניין קביעת השווי של דירה חדשה כאשר שווי זה נקבע על דרך הפשרה
3 על סכום של 4.375 מיליון ש"ח לדירה.
4 לאור זאת, לא ברור, כיצד מבקשת המערערת, הנמצאת בשליטתם של אלקובי
5 ומרציאנו, להתנער בערעור זה מההסכמות שהושגו במסגרת עררי מס רכישה לפיהן
6 יש לראות את העסקה כרכישה של דירות חדשות ולא כעסקה של רכישת דירות ישנות
7 שבצידה הזמנת שרותי בנייה.
- 8 25. אך גם אם הייתי מניחה לטובת המערערת, כי אין להחיל באופן אוטומטי את ההסכם
9 של שומת מס רכישה על הערעור הנדון, וכי יש לבחון אותו על רקע השיקולים
10 הספציפיים הנוגעים לתחום מיסוי מקרקעין (סעיפים 5-8 לסיכומי תגובה של
11 המערערת) (למשל, השיקול של הגדלת השווי לעניין מס רכישה לצורך ייחוס שווי
12 רכישה גבוה לעת מכירת הדירות לצדדים שלישיים) - לא יהיה בכך לסייע לה, שכן לא
13 רק מפי הסכם מס הרכישה אנו חיים.
14 כלל האינדיקציות שהונחו בפניי מלמדות, כי המהות האמיתית של הסכמי המכר היא
15 מכירה של דירות חדשות.
- 16 26. כאמור, המערערת אינה חולקת על כך שרכשה את הבניין על מנת להרוס אותו ולבנות
17 תחתיו בניין חדש (סעיפים 2 ו-19 לסיכומי המערערת). ממילא היה זה גם אומד דעתה
18 כאשר התקשרה עם אלקובי ומרציאנו בהסכמי המכר.
19 אזכיר, כי הדירות הישנות נרכשו בתאריך 30.1.2008 ונהרסו בפועל כמה חודשים
20 לאחר מכן, בחודש אפריל 2008, מה שמלמד כי לא הייתה תכלית אמיתית במכירה של
21 דירות ישנות שעתידות להיהרס בסמוך לאחר רכישתן.
22 החלטת המערערת למכור 6 דירות ישנות לאלקובי ולמרציאנו ולחייבם בעלויות
23 הבנייה של דירות חדשות היא חסרת היגיון כלכלי ובלתי סבירה בהתחשב בכך
24 שהמערערת הייתה יכולה למכור דירות חדשות, בשווי גבוה באופן משמעותי, בדומה
25 לכל חברה קבלנית שמוכרת דירות חדשות "על הנייר" (המערערת מכרה שתי דירות
26 לצדדים שלישיים בשנת 2012 בסכומים של 6.5 מיליון ו- 5.6 מיליון, לפי נספח המצורף
27 לכתב התשובה של המשיב). מכאן, שאת מכירת הדירות הישנות מהמערערת לאלקובי
28 ולמרציאנו ניתן להסביר רק על רקע היחסים המיוחדים ששררו ביניהם.
- 29 27. על כך שתכלית ההתקשרות בהסכמי המכר הייתה מכירה של דירות חדשות תלמד גם
30 העובדה שהמערערת רכשה את הבניין הישן בתאריך 30.1.2007 רק לאחר שעיריית
31 תל-אביב אישרה, בתאריך 27.9.2006, את הבקשה למתן היתר להריסת הבניין הישן
32 ולהקמת בניין חדש.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 גם אלקובי ומרציאנו התקשרו בהסכמי המכר בתאריך 30.1.2008 רק לאחר שעיריית
2 תל-אביב הודיעה למערערת בתאריך 4.11.2007, כי בקשתה להארכת תוקף היתר
3 הבנייה ולרישומו על שמה אושרה.
4 הנה כי כן, אלקובי, מרציאנו והמערערת ראו לנגד עיניהם, לאורך כל הדרך, דירות
5 חדשות וזו הייתה תכלית ההתקשרות ביניהם במסגרת הסכמי המכר (ע"א 204/07
6 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' בני וינר ובניו ביין והשקעות (19.7.2010)).
7 28. זאת ועוד, אף אם אקבל את טענתה (המרומזת) של המערערת לפיה יש לראותה כמי
8 שמכרה לאלקובי ולמרציאנו קרקע פנויה בבניין הישן, לא יהיה בכך לסייע לה (סעיף
9 31-32 לסיכומי המערערת; חוות דעת מטעם השמאי ספקטור מתאריך 27.12.2007
10 שצורפה כנספח 32 לתצהיר המשיב, לפיה באומדן השווי הובא בחשבון כי השימוש
11 המיטבי הוא קרקע פנויה עם זכויות בנייה).
12 זאת משום, שלא ניתן לנתק בין ההסכם לרכישת הקרקע בבניין הישן לבין ההסכם
13 להזמנת שרותי הבנייה של הדירות החדשות. קיים קשר הדוק בין ההסכמים, הם
14 שלובים זה בזה, מפנים זה לזה ועשויים מקשה אחת. קל וחומר שזו המסקנה
15 המתחייבת נוכח היחסים המיוחדים שבין המערערת לבין אלקובי ומרציאנו.
16 29. כזכור, כבר במועד חתימת הסכמי המכר, חתמו אלקובי ומרציאנו על הסכם השיתוף
17 שבו התחייבו למיצוי אופטימאלי של הבניין הישן.
18 יתירה מכך, עיון בהסכם שיתוף הפעולה (מתאריך 24.2.2008, "והואיל" מס' 6) מלמד,
19 כי כבר במועד חתימת הסכם השיתוף (שנחתם כזכור במועד חתימת הסכמי המכר,
20 30.1.2008), קיבלו אלקובי ומרציאנו התחייבות מהמערערת לדירות בבניין החדש.
21 לאור זאת, אין לקבל את טענת המערערת (סעיפים 12 ו- 27 לסיכומיה וסעיף 1
22 לסיכומי תגובה מטעמה), לפיה מכירת הדירות החדשות נעשתה רק בתאריך
23 18.10.2009 ורק לאחר שניתן היתר בנייה סופי.
24 בנסיבות בהן נרכש חלק בלתי מסוים בקרקע, וכבר באותו יום, נעשית התקשרות עם
25 חברה בבעלות הרוכשים להזמנת שרותי בנייה של דירות בבניין חדש שייבנה על ידה
26 (או למצער הדבר נעשה תוך פחות מחודש לפי הסכם שיתוף הפעולה), אין מנוס מן
27 המסקנה שמדובר בעסקה אחת שמהותה היא רכישה של דירות חדשות.
28 30. יתירה מכך, מהראיות עולה שהסכמי המכר לא קוימו הלכה למעשה ותנאים שנקבעו
29 בהם, למשל, בעניין הסכומים והמועדים לתשלום התמורה, כלל לא קוימו (נספח 13
30 לתצהיר המשיב, סעיף 10.2 להסכמי המכר). אף לא הוכח כי אלקובי ומרציאנו שילמו
31 למערערת את מלוא חלקם היחסי בעלות שירותי הבנייה (סעיף 37 לתצהיר המשיב
32 ונספח 33 לתצהיר). כלומר, הצדדים בעצמם לא קיימו את תנאי העסקה שלטענתם
33 התקיימה בפועל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 31. לאור זאת, דעתי היא כי המהות האמיתית של העסקה היא מכירה של 4 דירות
2 חדשות מהמערערת לאלקובי ומרציאנו במסגרת הסכמי המכר.
3 חבותה של המערערת במס עסקאות תיגזר, אפוא, מסיווג זה של העסקה.
4 פיצול העסקה מהווה עסקה מלאכותית
- 5 32. אדון בקצרה גם בטענתו החלופית של המשיב, לפיה פיצול העסקה לעסקאות נפרדות
6 של מכירת דירות ישנות והזמנת שירותי בנייה של 4 דירות חדשות, מהווה עסקה
7 מלאכותית, כמשמעותה בסעיף 138 לחוק מע"מ, שנועדה להפחית את המס החל באופן
8 בלתי לגיטימי.
- 9 33. סעיף 138 (א) לחוק קובע כי "המנהל רשאי להתעלם מעסקה או מפעולה אם הוא
10 סבור שהיא מלאכותית או בדויה או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס
11 או הפחתת מס בלתי נאותות".
- 12 34. אקדים ואומר, כי עלה בידי המשיב לשכנעני כי בבסיס העסקה, כפי שהוצגה על ידי
13 המערערת, לא עמד טעם מסחרי יסודי (כלשונו של השופט רבלין ב- ע"א 2965/08 סגנון
14 שרותי תקשוב בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (21.6.2011)), וכי הטעם העיקרי
15 לעריכתה באופן בו נערכה, אם לא היחיד, הוא הפחתת המס באופן בלתי נאות.
16 כפועל יוצא, יש להתעלם מהעסקה באופן בו הוצגה ולשום אותה כמכירה של 4 דירות
17 חדשות מהמערערת לאלקובי ולמרציאנו. ואסביר.
- 18 35. לאורך הליכי ההשגה והערעור העלתה המערערת שלל גרסאות המנסות להצדיק את
19 האופן בו נערכה העסקה.
- 20 36. בשלב ההשגה הציגה המערערת גרסה ראשונה לפיה נאלצה למכור את הדירות הישנות
21 משום שהייתה זקוקה למימון ומאחר ולא קיבלה ליווי בנקאי (סעיף 17 להשגה, נספח
22 36 לתצהיר המשיב).
- 23 טענה זו נסתרה לאור הדו"ח הכספי של המערערת לשנת 2008 ממנו עולה, כי בשנת
24 2007 המערערת קיבלה הלוואה בסכום של 16 מיליון ש"ח ורשמה שעבוד לטובת בנק
25 לאומי (נספח 39 לתצהיר המשיב, עמוד 9, ביאור 9).
- 26 37. בסעיפים 6-8 לכתב הערעור העלתה המערערת גרסה שנייה לפיה נזקקה למימון,
27 אולם מאחר שתוכניות הבנייה לא היו סופיות, לא יכלה למכור את הדירות הישנות
28 לצדדים שלישיים ולכן נאלצה למכור אותן לאלקובי ולמרציאנו על מנת שישמשו
29 בטוחה לכספים שהעמידו לרשותה.
30 טענה זו אין לקבל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 ראשית, הדירות הישנות נהרסו בחודש אפריל 2008 כך שלא יכלו לשמש כבטוחה.
2 שנית, לא ברור מדוע אלקובי ומרציאנו לא יכלו להעמיד עבור המערערת הלוואה
3 מובטחת במשכנתא חלף רכישה של הדירות הישנות.
4 שלישית, לא ברור מדוע הייתה מניעה למכור דירות חדשות "על הנייר" לצדדים
5 שלישיים אף אם אין עדיין היתר בנייה סופי. אציין, כי הבקשה להיתר הנוסף שהגישה
6 המערערת בשנת 2009 כלל לא עסקה בשינוי מספר הדירות בבניין אלא בשינוי
7 "מעטפת" ולכן נראה כי לא היה בה כדי לעכב את מכירת הדירות לצדדים שלישיים.
8 38. בחקירה שכנגד של רו"ח שטיבי (להלן **שטיבי**), המצהיר מטעם המערערת, הועלתה
9 גרסה **שלישית** לפיה הצורך במכירת הדירות הישנות התעורר נוכח מגבלות בחוק
10 המכר המאפשרות לקבל רק 7% מהתמורה במכירת דירות חדשות בכפוף לרישום
11 הערת אזהרה (פרוטו' מתאריך 27.3.2017 עמ' 14 שורות 1-11).
12 טענה זו, מעבר להיותה טענה כבושה, לא הוכחה על ידי המערערת בראיות ונותרה
13 סתמית.
14 39. בסעיף 20 לסיכומי המערערת, מועלית גרסה **רביעית** לפיה מטרת מכירת הדירות
15 הישנות הייתה להבטיח כי אלקובי ומרציאנו יקבלו דירות חדשות בשטח הזהה לשטח
16 העיקרי של הדירות הישנות.
17 ברם, המערערת לא הביאה נתונים לגבי שטחן של הדירות הישנות (ונתון זה גם לא
18 מופיע בהסכמי המכר) ומכל מקום לא הוכיחה ששטח הדירות החדשות זהה לשטח
19 הדירות הישנות. כך או כך אין בנימוק זה כדי להצדיק את האופן בו נערכה העסקה.
20 40. בהקשר זה אציין, כי אין בסיס לטענת המערערת לפיה סיווג מחדש ומלאכותיות, חד
21 הם. סמכות המשיב לסווג עסקה מחדש היא סמכות נפרדת מסמכותו להתעלם
22 מהעסקה בעילה של מלאכותיות.
23 די בכך שמכלול הנסיבות מלמד שהמהות האמיתית של העסקה שונה מהאופן בו
24 הוצגה, כדי להקים למשיב סמכות לסווג מחדש, וזאת ללא צורך בהוכחה כי העסקה
25 נגועה במלאכותיות או שמטרתה העיקרית היא הפחתת מס בלתי נאותה.
26 ככל שהאינדיקציות מלמדות, כי האופן בו מוצגת העסקה אינו הולם את תוכנה
27 האמיתי, העסקה תסווג לפי המציאות העובדתית והמשפטית הנכונה ותמוסה בהתאם
28 לכך ולא יהיה צורך להיזקק לטענת המלאכותיות. לטענת המלאכותיות יש להידרש
29 רק באופן שיורי, היינו, רק כאשר לא ניתן לסווג את העסקה אחרת מכפי שסווגה על
30 ידי הצדדים (רע"א 8522/96 **רוכורגר רוטמנטש חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' פקיד**
31 **שומה תל אביב** 1 (14.4.1997); ע"מ (מרכז) 34660-02-15 **צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד**
32 **שומה פתח תקווה** (27.8.2015); ע"מ (ת"א) 29087-12-15 **ד"ר שלמה כהן ושות' עורכי**
33 **דין נ' פקיד שומה תל אביב** 3 (19.3.2017)).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 41. המערערת טוענת (בסעיפים 46-49 לסיכומיה) כי האופן בו בוצעה העסקה, באמצעות
2 מכירת דירות ישנות, לא נועד לגרום להפחתת מס בלתי נאותה אלא להיפך, הוא נועד
3 להגשים את ההיגיון שבבסיס סעיף 5(ב) לחוק מע"מ ולמנוע עיוות מס.
4 לשיטתה, ההיגיון שבסעיף 5(ב) לחוק היה אמור לחול גם על מכירת קרקעות שנרכשו
5 מאדם פרטי, ולא רק על דירות, אך משום שנוסחו הסופי של הסעיף הוחל במכירת
6 דירת מגורים בלבד, "נאלצה" המערערת לבנות את העסקה באופן שיתאם להיגיון
7 שבסעיף 5(ב) לחוק ויגרום לתחולתו.
8 הטענה נדחית, ומוטב לו נחסכה מבית המשפט.
9 לו רצה המחוקק להחיל את סעיף 5(ב) לחוק גם על קרקעות היה אומר זאת במפורש.
10 דווקא השוני בין הנוסח המקורי של הצעת החוק, שהתייחס ל"מקרקעין", לבין הנוסח
11 הסופי של סעיף 5(ב) לחוק, המתייחס ל"דירת מגורים", מלמדנו, כי המחוקק בחר
12 שלא להחיל את סעיף 5(ב) לחוק על מכירת קרקע אלא רק על מכירת דירת מגורים
13 **ורק על אותה דירת מגורים שנרכשה.**
14 לכן, אף אם הייתי מקבלת את טענת המערערת, לפיה אלקובי ומרציאנו רכשו חלקים
15 בלתי מסוימים בקרקע של הבניין הישן, לא היה בכך לסייע לה לקבל את ההטבה
16 שבסעיף 5(ב) לחוק, שכן הטבה זו אינה חלה על מכירת קרקע.
17 מכל מקום, אין המערערת רשאית לרתום את העגלה לפני הסוסים.
18 כדי שהמערערת תוכל ליהנות מיתרון המס שבסעיף 5(ב) לחוק עליה להראות שהמהות
19 האמיתית של העסקה היא מכירה של דירות המגורים הישנות, היינו, אותן דירות
20 שנרכשו על ידה בשלב הקודם. אולם המסקנה אליה הגעתי היא שטיבה האמיתי של
21 העסקה הוא מכירה של דירות חדשות לאלקובי ומרציאנו, ולכן המערערת אינה זכאית
22 להטבה שבסעיף 5(ב) לחוק.
23 אדרבא, דווקא טיעון זה של המערערת מחזק את המסקנה, כי הטעם היחידי לביצוע
24 העסקה, באופן בו בוצעה, היה על מנת להכניסה לדלת אמותיו של סעיף 5(ב) לחוק,
25 וכדי ליהנות מהפחתת מס, באופן בלתי לגיטימי.
- 26 42. אין להסיק מעניין **אולשביצקי** (ע"א 7414/02 **חברת אולשביצקי פישר בע"מ נ' מנהל**
27 **מס ערך מוסף חיפה** (9.12.2003), אליו מפנה המערערת בסיכומיה, לענייננו, שכן
28 מדובר בנסיבות שונות (סעיף 51 לסיכומי המשיב).
29 מה גם, שבנסיבות אותו עניין נדחתה טענת מלאכותיות שהעלה המשיב ואילו בענייננו
30 הטענה העיקרית של המשיב אינה טענת מלאכותיות אלא טענה בדבר סיווג מחדש של
31 העסקה.
32 43. העולה מהמפורט לעיל, שהשיקול העיקרי, אם לא היחידי, שעמד בבסיס עריכת
33 העסקה באופן בו נערכה הוא השיקול המיסויי, היינו, יתרון המס שמעניק סעיף 5(ב)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

1 לחוק מע"מ, כאשר מן העבר השני מצויים אלקובי ומרציאנו, בעל עניין ובעל שליטה
2 במערערת, שמכתיבים את אופן עריכת העסקה.
3 כל יתר השיקולים שהועלו על ידי המערערת, בגרסאות שונות ומשונות, אינם
4 מתיישבים עם שורת ההיגיון ואינם מעלים "טעם מסחרי יסודי" המצדיק מכירה של
5 דירות ישנות, המיועדות להריסה, ומתן שרותי בנייה, חלף מכירה של דירות חדשות
6 למי שמצויים בקשרים מיוחדים עם המערערת.
7 לאור זאת, יש לקבל גם את הטענה החלופית של המשיב, לפיה העסקה מושא
8 הסכמי המכר היא עסקה מלאכותית, שמטרתה הפחתת המס באופן בלתי נאות, ולכן
9 ניתן להתעלם ממנה ולשום אותה לפי טיבה האמיתי.
10 טיבה האמיתי של העסקה הוא מכר של 4 דירות חדשות מהמערערת לאלקובי
11 ולמרציאנו.

סעיף 5(ב) לחוק מע"מ

13 44. המערערת דיווחה על עסקת מכר הדירות הישנות לפי סעיף 5(ב) לחוק מע"מ ושילמה
14 מס רק על הרווח שנבע לה מהמכירה. רווח זה עמד על סכום של 691,819 ש"ח ועליו
15 שולם מס עסקאות בסכום של 107,232 ש"ח (לפי שיעור מס של 15.5% שחל בגין דו"ח
16 יוני 2008). בנוסף, המערערת דיווחה על מתן שירותי בנייה בסכום של 4.4 מיליון ש"ח
17 ובגינם שילמה מע"מ בסכום של 803,784 ש"ח.

18 45. לטענת המשיב, המערערת לא הייתה רשאית ליהנות מיתרון המס שבסעיף 5(ב) לחוק
19 והיה עליה לשלם מע"מ לפי שווי השוק של ארבע דירות חדשות.
20 שווי שוק של דירה חדשה ממוצעת עמד, לשיטת המשיב, על סכום של 5.4 מיליון ש"ח
21 ובניכוי סכומי המע"מ שכבר שילמה המערערת, עמד חיובה במע"מ בגין מכר של ארבע
22 דירות חדשות על סכום של כ- 3 מיליון ש"ח (קרן).

23 46. לאחר הדיון שהתקיים בישיבת קדם המשפט, נערכה בחינה נוספת של השומה והמשיב
24 החליט להפחית את החיוב במס עסקאות.

25 המשיב קבע את שווי השוק של כל אחת מארבע הדירות החדשות לפי השווי שנקבע
26 בהסכם הפשרה בעררי מס רכישה, היינו, לפי שווי של 4.375 מיליון ש"ח לכל דירה
27 במקום שווי של 5.4 מיליון ש"ח.

28 כתוצאה מכך, הופחתה קרן מס העסקאות ועמדה על סכום של 1.739 מיליון ש"ח
29 (במקום כ- 3 מיליון ש"ח).

30 47. השאלה הנשאלת היא האם זכאית המערערת, בנסיבות המקרה, ליהנות מיתרון המס
31 שבסעיף 5(ב) לחוק מע"מ?

32 48. סעיף 5(ב) לחוק מע"מ קובע כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 "במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד
2 כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין מחירה בעת
3 המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה; לעניין זה – למעט עוסק שעל פי דין לא
4 היה רשאי לנכות את מס התשומות בשל רכישת דירת המגורים".
- 5 49. סעיף 5(ב) לחוק מע"מ קובע הסדר מיוחד בעניין קביעת מחיר העסקה במקרה מוגדר
6 של מכירת דירת מגורים בידי עוסק שרכש אותה מאדם פרטי או מעוסק אחר שלא
7 היה רשאי לנכות מס תשומות בגין רכישת אותה דירה. במקרה מוגדר וחריג זה, מחיר
8 העסקה לא יהיה מחיר המכירה אלא ההפרש שבין מחיר המכירה לבין מחיר הרכישה.
- 9 50. מלשונו של סעיף 5(ב) לחוק, שהיא נקודת המוצא בפרשנות הסעיף, עולה בבירור כי
10 הסעיף חל על אותה דירת מגורים שנרכשה. זאת ניתן ללמוד מהדיבור "רכש אותה",
11 היינו, מדובר באותה דירת מגורים שנרכשה ונמכרה. (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד
12 שומה רחובות פ"ד לט(2) 70).
- 13 51. תימוכין לכך שסעיף 5(ב) לחוק חל על דירות מגורים משומשות בלבד ניתן ללמוד גם
14 מהכותרת של סעיף 5 "מס ערך מוסף על דברי אמנות ונכסים משומשים" ומהרישא
15 של סעיף 5(א) המתייחסת לנכסים משומשים, למעט דירת מגורים, שלגביה קיים
16 ההסדר שבסעיף 5(ב) לחוק.
- 17 כלומר, דירת מגורים חדשה אינה יכולה להיכלל בהסדר המיוחד של סעיף 5(ב) לחוק.
- 18 52. גם התכלית החקיקתית מלמדת שההסדר המיוחד שבסעיף 5(ב) לחוק נועד לחול רק
19 על מכירת דירת מגורים שבעת רכישתה לא היה ניתן לנכות את מס התשומות בגינה.
20 וכך נכתב בדברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 10), התשנ"ג-1993
21 (ה"ח 2194, 28.7.1993): "חלק בלתי מבוטל מעסקאות המקרקעין בארץ נעשות בידי
22 עוסק, שעיסוקו במכירת מקרקעין (להלן – היזם), הרוכש מקרקעין ממי שאינו
23 עוסק. על פי הוראות חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן – החוק), מוטל על
24 מכירה בידי יזם מס ערך מוסף על מלוא התמורה. מבלי להתחשב בכך שבעת
25 רכישתם לא היה ניתן, למעשה ובאופן ממשי, לנכות מס תשומות. לא כן המצב בענפי
26 מסחר אחרים כגון רהיטים וחפצי בית משומשים, מכוניות משומשות וחפצי אמנות,
27 שגם שם שכיחות העסקאות בין אדם פרטי לעוסק. אולם לגביהם השתמש שר
28 האוצר בסמכותו לפי סעיף 5 לחוק, והביא לכך, שכאשר נכס בענפים אלה נמכר בידי
29 מי שעיסוקו במכירתו, המס אכן מוטל רק על הערך המוסף. מוצע לקבוע הסדר דומה
30 בענף המקרקעין".
- 31 53. סעיף 5(ב) לחוק חל, אם כן, במכירת דירת מגורים שבעת רכישתה לא ניתן היה לנכות
32 את מס התשומות בגינה. וזאת, בין אם רכישת הדירה הייתה מאדם פרטי (שבעת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 רכישתה על ידו לא נוכה מס תשומות בגינה) ובין אם הרכישה הייתה מעוסק (שבעת
2 רכישתה על ידו הוא לא היה זכאי על פי דין לנכות את מס התשומות בגינה).
3 בהקשר זה אציין, כי אינני מקבלת את עמדת המשיב בסעיף 61 לסיכומיו לפיה
4 "תכלית החקיקה בדבר המניעה לניכוי מס תשומות לא מתקיימת במקרה הנדון, שכן
5 כאמור לעיל, המערערת ניכתה מס תשומות בעת הרכישה".
6 החשבונית העצמית שהוציאה המערערת בעת רכישת הדירות הישנות לפי תקנה 6ב
7 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 אינה עוזרת לה שכן יש בה "קיצוז פנימי" של
8 מס תשומות כנגד מס העסקאות כבר בשלב הרכישה. העובדה שהמערערת ניכתה מס
9 תשומות בעת שרכשה את הדירות הישנות אינה רלוונטית לתכלית סעיף 5(ב) לחוק
10 שעניינו באי ניכוי מס תשומות שחל בחוליה הקודמת (לגבי מי שמכר את הדירות
11 למערערת).
- 12 54. המערערת רכשה את הדירות הישנות מאנשים פרטיים ולכן לא קיבלה מהם חשבונית
13 מס. בעת רכישת הדירות על ידי אותם אנשים פרטיים, "גולגל" עליהם המע"מ ולכן
14 הוא נכלל בשווי הרכישה של הדירות וממילא בשווי מכירתן למערערת.
15 שווי הרכישה של הדירות הישנות בידי המערערת כלל, אם כן, מרכיב מע"מ שלא קוזז
16 כמס תשומות. לו הייתה המערערת מוכרת את הדירות הישנות, ולא הורסת את
17 הבניין, היא הייתה זכאית להטבה שבסעיף 5(ב) לחוק והייתה משלמת מס עסקאות
18 רק על הרווח שנצמח לה במכירה, ולא על מלוא מחיר העסקה.
19 אולם נוכח מסקנתי לעיל, לפיה המהות האמיתית של העסקה היא מכירה של דירות
20 חדשות, התוצאה היא, שהמערערת רכשה דירות ישנות אך מכרה דירות **חדשות** ולכן
21 אין לאפשר לה לקזז, באמצעות יישום המנגנון שבסעיף 5(ב) לחוק, את מס התשומות
22 הכלול בשווי הדירות הישנות.
- 23 55. זו גם דעתו של המלומד פרופ' נמדר בעניין תחולת סעיף 5(ב) לחוק: **"יתר על כן, הסעיף**
24 **דורש במפורש שעל הנכס להירכש כדירת מגורים כדי שהמוכר ייהנה מההקלה**
25 **האמורה בו. הסעיף לא יחול כאשר המוכר רוכש דירת מגורים ישנה והורס אותה**
26 **ולאחר מכן הוא בונה דירה חדשה שאותה הוא מוכר. במקרה כזה המדובר ברכישה**
27 **של קרקע ולא של דירת מגורים ואין מקום להחיל על המוכר את הוראת הסעיף"**
28 **(אהרן נמדר, מס ערך מוסף, מהדורה חמישית, כרך א', פסקה 617א) (להלן נמדר).**
- 29 56. עמדה זו התקבלה גם בפסיקה.
- 30 בע"מ 15266-04-13 י.ו.מ.מ נכסים והשקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ ירושלים
31 קבע בית המשפט בעניין סעיף 5(ב) לחוק כי: **"כדי שהרוכש ייהנה מהקלת**
32 **המס שבסעיף, עליו לרכוש את הנכס כדירת מגורים והסעיף לא יחול כאשר נרכשת**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 דירה ישנה לשם הריסתה על מנת לבנות לאחר מכן דירות חדשות המיועדות
2 למכירה" (פסקה 10).
- 3 בע"מ 1169/07 אוסיף השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף גוש דן
4 (15.11.2011) נאמר כי "...אין מקום להחיל את הוראות הסעיף כאשר מלכתחילה
5 נרכשים מקרקעין ולאחר מכן בונה העוסק הרוכש דירות ומוכר אותן." (המערערת
6 חזרה בה מערעור לבית המשפט העליון ע"א 1360/12).
- 7 57. המערערת טוענת כי לאור העובדה שהבניין הישן נהרס, ניתן לראות בעסקה על פי
8 הסכמי המכר כמכירה של קרקע בחלקים בלתי מסוימים ולאפשר לה את ההטבה על
9 פי סעיף 5(ב) לחוק במכירת הקרקע.
- 10 כפי שפרטתי לעיל, יש לראות במכלול ההסכמים שנחתמו מקשה אחת המובילה
11 למסקנה כי המערערת מכרה לאלקובי ולמרציאנו דירות חדשות, ואין לקבל את
12 טענתה כי העסקה היא מכירה של קרקע ומתן שרותי בנייה.
- 13 אך אפילו היה ממש בטענת המערערת, וכאמור אינני סבורה כך, סעיף 5(ב) לחוק לא
14 חל על מכירת קרקע אלא רק על מכירת דירת מגורים. הדבר עולה מנוסחו הברור של
15 הסעיף הנוקט לשון של "דירת מגורים" וכן מכוונת המחוקק לאתר את העסקאות
16 השכיחות בין אנשים פרטיים לבין עוסקים. זו הסיבה שתחולת הסעיף צומצמה רק
17 לדברי אמנות, נכסים משומשים ודירות מגורים. למעשה גם המערערת לא חולקת על
18 כך שנוסחו הסופי של סעיף 5(ב) לחוק מתייחס לדירות מגורים ולא לקרקע (סעיף 46
19 לסיכומי המערערת).
- 20 58. סיכום ביניים - הפועל היוצא מהאמור לעיל הוא, שהמערערת אינה זכאית ליהנות
21 מתחולתו של סעיף 5(ב) לחוק מע"מ. נוכח המסקנה, כי המהות האמיתית של
22 העסקה היא מכירה של ארבע דירות חדשות מהמערערת לאלקובי ולמרציאנו, על
23 המערערת לשלם מס עסקאות על שווי השוק של 4 דירות חדשות. שווי זה נקבע,
24 בהסכמת המשיב, על דרך הפשרה בערר מס רכישה.
- 25 59. אציין, בהערת אגב, כי למרות שיש יתרון בהסתמכות על שומת מס שבח לצורך קביעת
26 מחיר העסקה לצורך החיוב במע"מ, יתכנו מקרים בהם השווי שנקבע לעניין מס שבח
27 לא יחייב את מנהל מע"מ. פער העיתוי בין "יום המכירה", שהוא יום החבות במס
28 שבח, לבין "מועד החיוב במס", שהוא המועד להערכת המחיר לעניין החבות במע"מ,
29 יכול ויוביל להערכת שווי שונה לעניין מע"מ (אבי פרידמן, מס ערך מוסף: החוק
30 וההלכה (מהדורה שנייה, 2010) עמ' 395-396, 398 (להלן פרידמן)). כאמור, בנסיבות
31 העניין, הסכים המשיב לאמץ את השווי שנקבע על דרך הפשרה בשומות מס הרכישה
32 (וזאת במסגרת מאמצי הצדדים לנסות לסיים את המחלוקות בפשרה, ניסיון שלא
33 צלח).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

טענת ההתיישנות הראשונה – התיישנות השומה בגין דו"ח יולי 2008

טענות הצדדים

- 1
- 2
- 3 60. המערערת טוענת כי חלה התיישנות על השומה שניתן היה להוציא בגין דו"ח חודש
- 4 יולי 2008 (הכולל את חשבוניות המס שהוצאו בחודש יוני 2008 בגין העסקה) שכן עברו
- 5 למעלה מחמש שנים ממועד הגשת הדו"ח (יולי 2008) ועד למועד הוצאת השומה (יולי
- 6 2014).
- 7 המערערת מסתמכת על **סעיף 77(ב) לחוק הקובע**, כי השומה תהיה בתוך חמש שנים
- 8 **לאחר הגשת הדו"ח**.
- 9 לטענת המערערת, המועד הקובע לעניין תחילת מרוץ ההתיישנות הוא מועד הגשת
- 10 הדו"ח (סעיף 78 לסיכומי המערערת).
- 11 אין מחלוקת שהדו"ח הוגש בחודש יולי 2008 ואין מחלוקת שהשומה הוצאה בחודש
- 12 יולי 2014, היינו, כעבור למעלה מחמש שנים. אין גם מחלוקת שהמשיב ניהל הליכי
- 13 ביקורת וחקירה בגין הדו"ח ובגין חשבוניות המס הכלולות בו כבר בשנת 2010 ולכן
- 14 היה מודע לדיווחים.
- 15 לאור זאת, המערערת טוענת כי המשיב מנוע מלהוציא שומה על הדו"ח שהוגש ועליו
- 16 לקבל את המוצהר בדו"ח ואת המס המגיע על פיו, היינו, שיעור מס אפס על סכום של
- 17 7.3 מיליון ש"ח (סכום הרכישה של הדירות הישנות בידי המערערת) וחייב במס על
- 18 סכום של 691,819 ש"ח בלבד (סכום הרווח), בהתאם לסעיף 5(ב) לחוק.
- 19 61. אשר לטענת המשיב לפיה, המערערת דיווחה על העסקה בטרם הגיע מועד החיוב במס
- 20 על פי החוק, וכי לפי מועד החיוב החוקי לא חלה התיישנות, משיבה המערערת כי גם
- 21 אם טענה זו נכונה, יש לקבוע את מועד החיוב במס במכירת הדירות הישנות לפי מועד
- 22 מסירת החזקה בהן שהוא, לכל המאוחר, מועד הריסתן בחודש אפריל 2008; לפיכך,
- 23 גם ממועד זה חלפה תקופת ההתיישנות להוצאת השומה. כך שגם אם תאומץ גישת
- 24 המשיב, לפיה תקופת ההתיישנות נמנית רק ממועד החיוב במס ולא ממועד הגשת
- 25 הדו"ח, גם אז חלפה תקופת ההתיישנות להוצאת השומה בגין העסקה (סעיף 82
- 26 לסיכומי המערערת).
- 27 62. מוסיפה המערערת וטוענת, כי אף אם תתקבל טענת המשיב, לפיה מועד החיוב במס
- 28 הוא מועד מסירת הדירות החדשות בחודש אוקטובר 2013 (טופס 4 לבניין החדש),
- 29 וזאת לאור טענת המשיב בדבר הסיווג מחדש של העסקה, גם אז תחול התיישנות על
- 30 הוצאת השומה. זאת לאור הוראת **סעיף 69(א) לחוק הקובעת** כי יש לכלול בדו"ח
- 31 התקופתי חשבוניות מס אף אם המועד להוצאתן **טרם הגיע**, היינו, עצם הוצאת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 החשבונית והכללתה בדו"ח מניע את גלגלי ההתיישנות וזאת אף אם טרם הגיע מועד
2 החיוב במס על פי החוק.
- 3 63. הפועל היוצא של כל טענות המערערת הוא, שלאור חלוף תקופת ההתיישנות בת חמש
4 השנים, מנוע המשיב מלהוציא שומה לפי מיטב שפיטתו בגין דו"ח יולי 2008 ועליו
5 לקבל את המוצאה בו ואת המס החל על פיו (סעיפים 91-83 לסיכומי המערערת).
- 6 64. מנגד, טוען המשיב, כי דו"ח יולי 2008 אינו הדו"ח הרלוונטי לצורך עריכת השומה ולכן
7 אינו יכול לקבוע לעניין תחילת מרוץ ההתיישנות של השומה. לטענתו, השומה
8 שהוצאה היא בגין **עסקה אחרת** מזו שדווחה על ידי המערערת; המערערת דיווחה על
9 עסקה של מכר דירות ישנות, תוך יישום סעיף 5(ב) לחוק, ואילו העסקה האמיתית היא
10 מכר של דירות חדשות, לגביה לא הוגש דו"ח.
11 מאחר ובגין העסקה האמיתית המערערת מעולם לא הגישה דו"ח, ממילא לא חלה
12 התיישנות על הוצאת שומה בגין העסקה.
- 13 65. לעניין הפניית המערערת לסעיפים 77(ב) ו-69(א) לחוק, טוען המשיב, כי אין בסעיפים
14 אלו כדי לאיין את ההוראות **שבסעיפים 28 ו-29 לחוק** הקובעות את מועד החיוב במס
15 שהוא, ורק הוא, קובע את תחילת תקופת ההתיישנות ובכל מקרה אין תכליתם של
16 סעיפים אלו לקצר את תקופת ההתיישנות.
17 המשיב בדעה כי אין לאפשר את הקדמת מרוץ ההתיישנות לפי מועד הגשת הדו"ח,
18 דבר שעלול לפתוח פתח למניפולציות, במיוחד בין צדדים קשורים. יש לקבוע את מועד
19 תחילת ההתיישנות לפי מועד אובייקטיבי, הוא מועד החיוב במס.
- 20 66. ממשיך המשיב וטוען, כי לו הייתה מוצאת למערערת שומה לפני מועד החיוב במס,
21 תוך חיובה בהפרשי הצמדה וריבית, היא הייתה מלינה על כך וטוענת שטרם הגיע
22 המועד להגשת דו"ח וטרם הגיע המועד לחיובה במס.
23 יתירה מכך, המשיב לא יכול היה לדעת, בחודש יולי 2008, מה יהיה שווין של הדירות
24 החדשות לאחר סיום בנייתן ולכן לא יכול היה להוציא שומה לפי מחיר העסקה הנכון.
25 בניית הדירות החדשות הסתיימה באוקטובר 2013, עם מתן טופס 4 לבניין החדש, ורק
26 אז ניתן היה לדעת את מחיר הדירות, בהתאם לשווי השוק שלהן (סעיף 10 לחוק
27 מע"מ). דברים אלו חלים מקל וחומר בהתחשב בקיומם של יחסים מיוחדים בין
28 הצדדים לעסקה.
- 29 **דיון והכרעה**
- 30 67. סעיף 28(א) לחוק קובע כי "**בעסקת מקרקעין חל החיוב במס עם העמדת המקרקעין**
31 **לרשות הקונה או לשימוש, או עם רישום המקרקעין על שמו של הקונה בפנקס**
32 **המתנהל על פי דין, לפי המוקדם**".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 68. סעיף 29(1) לחוק קובע כי "על אף האמור בפרק זה, בעסקה שסעיף 28 חל עליה ובסוג
2 עסקאות אחרות שקבע שר האוצר - אם שילמו סכומים כל שהם על חשבון התמורה
3 לפני מועד החיוב על פי פרק זה, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם כאמור, בעת
4 תשלומו".
- 5 69. סעיף 46(א) לחוק קובע כי "חשבונית תוצא תוך ארבעה עשר יום ממועד החיוב במס".
6 70. סעיף 69(א) לחוק קובע כי "בדו"ח תקופתי של עוסק ייכללו סך כל העסקאות
7 שהמועד להוצאת חשבוניות עליהן חל בתקופת הדו"ח, אף אם העוסק הופטר
8 מהוצאת חשבוניות, וכן סך כל העסקאות שעליהן הוצאו חשבוניות מס אף אם המועד
9 להוצאתן טרם הגיע, ובלבד שלא נכללו בדו"ח תקופתי קודם".
- 10 71. סעיף 77(א) לחוק קובע כי "הגיש חייב במס דו"ח תקופתי ולדעת המנהל הדו"ח איננו
11 מלא או איננו נכון או שאיננו נתמך במסמכים או בפנקסי חשבוניות כפי שנקבע, רשאי
12 המנהל לשום לפי מיטב שפיטתו את המס המגיע או את מס התשומות של החייב
13 (להלן - שומה)".
- 14 72. סעיף 77(ב) לחוק קובע כי "השומה תהיה בתוך חמש שנים לאחר הגשת הדו"ח...".
15 73. יצוין כי ניתנה למערערת רשות להעלות את טענות ההתיישנות בשלב הערעור למרות
16 שלא נטענו על ידה קודם לכן בהליכי השומה, וזאת על מנת לאפשר לה למצות את
17 טענותיה וכדי לאפשר בירור אמיתי של חבותה במס עסקאות.
- 18 74. כפי שיוסבר להלן, אין לקבל את טענת ההתיישנות של המערערת ואין לקבוע כי
19 המשיב מנוע מלהוציא שומה לפי מיטב השפיטה בגין העסקה מטעמי התיישנות.
- 20 75. הוראות החוק, המצוטטות לעיל, מלמדות שהמועד להגשת דו"ח תקופתי של עוסק
21 קשור בטבורו למועד החיוב במס של העסקה המדווחת.
22 כל עוד לא הגיע מועד החיוב במס, אין חובה להוציא חשבונית מס (סעיף 46(א) לחוק)
23 וכל עוד לא הוצאה חשבונית מס, אין חובה להגיש את הדו"ח התקופתי (סעיף 69(א)
24 לחוק) וכל עוד לא הוגש הדו"ח, לא מתחילה להימנות תקופת ההתיישנות (סעיף 77(ב)
25 לחוק).
- 26 מילים אחרות, החוליה הראשונה בשרשרת שמניעה את גלגלי ההתיישנות היא מועד
27 החיוב במס, ולא בכדי. אין היגיון בחיוב העוסק בהגשת דיווח ובתשלום המס, לרבות
28 חבותו בהפרשי הצמדה וריבית, טרם שהגיע המועד החוקי לחיובו במס, ולו היה
29 אחרת, היה העוסק מלין כי המשיב נוהג עמו שלא כשורה.
- 30 76. מועד החיוב במס בעסקה במקרקעין הוא מועד העמדת המקרקעין לרשות הקונה, או
31 מועד רישום על שמו, או מועד תשלום סכומים על חשבון התמורה, לפי המוקדם
32 מבין כל אלה (סעיפים 28 ו-29 לחוק).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

1 טענת המערערת, כי המועד לתחילת מרוץ ההתיישנות הוא מועד הגשת הדו"ח
2 התקופתי, נכונה היא, אך זאת **בתנאי שהדו"ח הוגש לפי הוראות החוק, היינו,**
3 **בהתאם למועד החיוב במס.** צודק המשיב, כי רק לאחר שהגיע מועד החיוב במס,
4 מחויב העוסק בהגשת הדו"ח ורק ממועד זה מתחילה להימנות תקופת ההתיישנות.
5 (לא נעלמה מעיני טענת המערערת, כי לפי הסיפא לסעיף 69(א) לחוק יש לכלול בדו"ח
6 גם חשבוניות שטרם הגיע המועד החוקי להוצאתן. לטענה זו אגיע בהמשך אך תחילה
7 אדרש לשאלת מועד החיוב במס).
8 77. מהו מועד החיוב במס של העסקה, מועד שלאחריו היה על המערערת להגיש את הדו"ח
9 התקופתי ושממנו מתחילה להימנות תקופת ההתיישנות של השומה?
10 המערערת טוענת כי, מבין המועדים הרלוונטיים לקביעת החבות במס בגין העסקה,
11 המועד המוקדם ביותר הוא מועד מסירת החזקה בדירות הישנות לאלקובי
12 ולמריציאנו. לטענתה, מועד זה חל ביום חתימת הסכמי המכר או, לכל המאוחר, במועד
13 הריסת הדירות הישנות, בחודש אפריל 2008.
14 טענה זו אין לקבל.
15 לפי סעיף 8 להסכמי המכר "החזקה בדירה תימסר לקונה לא יאחר משישים ימים
16 מיום חתימת הסכם זה וכנגד ביצוע תשלום מלוא התמורה על ידי הקונה כאמור
17 בסעיפים 9 ו-10 (להלן: "מועד מסירת החזקה")."
18 סעיפים 9 ו-10 להסכמי המכר קובעים, כי תשלום מלוא התמורה ייעשה בתוך שישים
19 ימים ממועד חתימת הסכמי המכר.
20 עולה מכך, שאלקובי ומריציאנו היו זכאים לקבל את החזקה בדירות הישנות רק לאחר
21 תשלום מלוא התמורה המוסכמת. המועד החוזי למסירת החזקה בדירות הוצמד,
22 אפוא, למועד תשלום מלוא התמורה ולכן המועד המוקדם ביותר לקביעת החיוב במס
23 ייקבע לפי מועדי תשלום הסכומים על חשבון התמורה, כל תשלום ומועדו.
24 לאור זאת, אין צורך לדון בטענת המערערת לפיה מועד הריסת הדירות הוא מועד
25 מסירת החזקה בהן.
26 יצוין כבר עכשיו, כי אין מחלוקת שהמערערת לא קיבלה את תמורת מכירת הדירות
27 לפי המועדים והסכומים שנקבעו בהסכמי המכר (סעיפים 9 ו-10 להסכמים).
28 כפועל יוצא, שומה עלינו לברר מהם הסכומים ששולמו על חשבון תמורת העסקה
29 ולקבוע על פיהם את מועד החיוב במס ואת מועד תחילת תקופת ההתיישנות.
30 מילים אחרות, עלינו להתחקות אחר הסכומים ששולמו למערערת ולבדוק, לגבי כל
31 תשלום ותשלום, האם שולמו למערערת על ידי אלקובי ומריציאנו והאם שולמו לה
32 עבור רכישת הדירות. ככל שהתשובות לשאלות אלו יהיו בחיוב, ייקבע מועד החיוב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 במס, ותחילת מרוץ ההתיישנות בעקבותיו, על פי מועדי תשלום הסכומים על חשבון
2 התמורה.
- 3 78. מאחר והשומה הוצאה בחודש יולי 2014, כל הסכומים שאלקובי ומרציאנו שילמו
4 למערערת עבור רכישת הדירות לפני חודש יוני 2009 (שהדו"ח בגינם היה מוגש
5 בחודש יולי 2009), התיישנו, ולכן יש להפחית את המע"מ בגינם ממס העסקאות על
6 פי השומה.
- 7 המשיב הסכים מראש עם קביעה זו ובמסגרת הליך הערעור הודיע על תיקון השומה,
8 באופן שהסכים להפחית מסכום השומה את המס החל על הסכומים ששולמו לפני
9 חודש יוני 2009, בתנאי שהמערערת הצליחה לשכנע כי מדובר בסכומים ששולמו על
10 ידי אלקובי ומרציאנו ועבור רכישת הדירות הישנות (סעיף 10 לתצהיר המשיב).
- 11 המשיב הסכים שסכום של 500 אלף ש"ח ששילם אלקובי למערערת ביום 2.6.2008
12 שולם עבור רכישת הדירות הישנות ולכן הפחית את המס בגיננו (76,271 ש"ח) מסכום
13 מס עסקאות כך שלאחר ההפחתה עמדה קרן מס העסקאות על סכום של 1,662,775
14 ש"ח.
- 15 79. יובהר, כי לו הייתה מתקבלת טענת ההתיישנות הראשונה של המערערת, לפיה יש
16 למנות את תקופת ההתיישנות של העסקה בכללותה ממועד הגשת הדו"ח, המשיב היה
17 מנוע מלהוציא שומה בגין מלוא תמורת העסקה, לרבות תשלומי התמורה ששולמו
18 לאחר יוני 2009. אולם משטענה זו נדחתה, נותרנו עם הקביעה, כי טענת ההתיישנות
19 תחול רק על הסכומים ששולמו לפני חודש יוני 2009, שהדו"ח בגינם היה מוגש לפני
20 חודש יולי 2009, היינו למעלה מחמש שנים שקדמו להוצאת השומה.
- 21 80. אולם בכך לא סגי. בפי המערערת טענה נוספת.
- 22 81. המערערת טוענת, כי מאחר שחשבוניות המס הוצאו לאלקובי ומרציאנו בתאריך
23 15.6.2008, וכלולה בהן מלוא התמורה בגין רכישת הדירות הישנות, הרי שהיא הייתה
24 מחויבת לדווח על החשבוניות בדו"ח התקופתי (יולי 2008), וזאת אף אם מועד החיוב
25 במס בגין חשבוניות אלו טרם הגיע.
- 26 המערערת מסיקה זאת מהסיפא לסעיף 69(א) לחוק הקובעת כי "בדו"ח התקופתי של
27 עוסק ייכללו... סך כל העסקאות שעליהן הוצאו חשבוניות מס אף אם המועד
28 להוצאתן טרם הגיע, ובלבד שלא נכללו בדו"ח תקופתי קודם".
- 29 82. חוששני שגם טענה זו אין בידי לקבל.
- 30 83. הסיפא לסעיף 69(א) לחוק קובעת, כי עוסק שהוציא חשבונית מס חייב לדווח עליה
31 ולשלם את מס העסקאות בגינה במסגרת הדו"ח התקופתי החל בתקופת הוצאת
32 החשבונית, וזאת גם אם חשבונית המס הוצאה בטרם הגיע מועד החיוב במס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 הרצינול שבבסיס הוראה זו הוא מניעת נזק לקופת המדינה, שכן להוצאת חשבונית
2 מס יש משמעות כלכלית: עוסק מורשה שמקבל את חשבונית המס זכאי לנכות את מס
3 התשומות הגלום בה.
- 4 כדי למנוע תוצאה לפיה ינוכה מס תשומות בטרם הגיע מועד החיוב במס ובטרם שולם
5 מס עסקאות על ידי מוציא החשבונית, נקבע בסעיף 69(א) לחוק כי על העוסק לכלול
6 בדו"ח התקופתי שהוא מגיש גם חשבוניות מס שהוצאו בטרם הגיע מועד החיוב במס.
- 7 84. עולה מכך, שהחריג הקבוע בסעיף 69(א) לחוק נועד לאותם מקרים בהם **העוסק הוציא**
8 **חשבונית בטרם הגיע מועד החיוב במס**. רק במקרה זה נדרשת הוראה מיוחדת
9 הקובעת, כי על אף שברגיל אין לדווח על חשבונית לפני שהגיע מועד החיוב במס בגינה,
10 משהוצאה החשבונית בפועל, על העוסק לדווח עליה.
- 11 ברם, במקרה הנדון, המערערת **אינה טוענת** כי חשבוניות המס מחודש יוני 2008 הוצאו
12 לפני קבלת התמורה ולפני שהגיע מועד החיוב במס. להיפך, רוב רובן של טענות
13 המערערת סובבות סביב טענתה שהיא אכן קיבלה את התמורה עבור רכישת הדירות.
14 מאחר והמערערת אינה טוענת כי החשבוניות הוצאו לפני שקיבלה את התמורה, אין
15 מקום להחלת החריג שבסעיף 69(א) סיפא והוא אינו רלוונטי לעניינינו.
- 16 לאור זאת, יש לקבוע שהחריג שבסעיף 69(א) סיפא לא ישים בעניינה של המערערת
17 ואין לקבל את טענתה, כי תאריך ההוצאה בפועל של החשבוניות, מכתוב את תחילת
18 מרוץ התיישנות השומה.
- 19 (וראו, בהקשר זה, אם כי בהיבט אחר, את הוראת סעיף 47(א1) לחוק מע"מ הקובעת
20 כי "**הקונה לא ידרוש חשבונית מס כאמור באותו סעיף קטן קודם לתשלום**
21 **התמורה או חלקה, לפי העניין, אם המועד לחיוב במס בשל העסקה חל עם קבלת**
22 **התמורה ועל הסכום שהתקבל**". כלומר, המחוקק ביקש לצמצם את המקרים בהם
23 מוצאת חשבונית מס בטרם שולמה התמורה על ידי הקונה ובטרם הגיע מועד החיוב
24 במס עסקאות).
- 25 85. משנקבע, כי היה על המערערת לדווח על העסקה רק בהגיע מועד החיוב במס,
26 ובעניינינו, מועד זה הוא מועד תשלום הסכומים על חשבון התמורה, ההכרעה בטענת
27 ההתיישנות תיגזר ממועדי תשלום הסכומים על חשבון התמורה, כל תשלום ומועד
28 הדיווח בגינו, לפי הכלל הבא:
- 29 על כל התשלומים ששולמו לפני חודש יוני 2009, שהדיווח בגינם היה צריך להיעשות
30 עד חודש יולי 2009, תחול התיישנות והמס עליהם יופחת מסכום מס העסקאות
31 שבשומה. על תשלומים ששולמו לאחר חודש יוני 2009 לא תחול התיישנות.
- 32 מכאן, ששתי טענות ההתיישנות של המערערת מתלכדות למעשה לטענה אחת שעניינה
33 בירור מועדי תשלום הסכומים על חשבון תמורת מכירת הדירות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 למלאכת בירור סכומי התמורה ששולמו למערערת לפני חודש יוני 2009, עליהם תחול
2 כאמור התיישנות, אפנה כעת.
- 3 86. בטרם חתימת פרק זה, הגם שלמעלה מן הצורך, אבקש להתייחס לטענת המשיב, לפיה
4 דו"ח יולי 2008 שהוגש על ידי המערערת אינו הדו"ח הרלוונטי לעסקה ולכן אין למנות
5 ממנו את תחילת תקופת ההתיישנות של השומה.
6 המשיב טוען, כי הדו"ח התקופתי שהגישה המערערת מתייחס לעסקה אחרת שאינה
7 העסקה האמיתית ולכן אין משמעות לדו"ח שהגישה וממילא אין בו כדי לקבוע את
8 תחילת מרוץ ההתיישנות של השומה. לטענתו, כאשר עוסק מוציא חשבונית מס בגין
9 עסקה מסוימת ומדווח עליה, אך מבחינה כלכלית ומהותית העסקה המדווחת אינה
10 העסקה האמיתית, מועד תחילת תקופת ההתיישנות ייקבע לפי מועד הגשת הדו"ח
11 המתייחס לעסקה האמיתית והנכונה ובהתאם למועד החיוב במס בגינה ולא לפי מועד
12 הגשת הדו"ח בפועל.
- 13 87. טענה זו של המשיב אין בידי לקבל.
- 14 88. לרשות המשיב תקופה בת חמש שנים (במקרה של הרשעה, תקופה של עשר שנים),
15 הנמנית ממועד הגשת הדו"ח התקופתי של העוסק, במהלכה הוא רשאי להוציא שומה
16 לפי מיטב השפיטה, ככל שהוא בדעה שהדו"ח אינו מלא או אינו נכון. בכלל זה יש
17 לכלול גם את המקרים בהם המשיב סבור, כי הדו"ח אינו נכון משום שהוא אינו משקף
18 את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה. איני מוצאת טעם לאבחן את הטענה
19 בדבר סיווג שונה של עסקה משאר הטענות הנטענות בעניין אי נכונות הדו"ח ודינה,
20 לטעמי, כדין כל טענה שיש למשיב כנגד נכונות הדו"ח. סד הזמנים להעלאת טענות
21 אלו, ובכללן טענת הסיווג מחדש, חד הוא. חמש שנים, ולא יותר מכך.
- 22 אינני מקבלת את טענת המשיב, כי המשמעות של סיווג מחדש של העסקה היא
23 התעלמות מהדו"ח שהוגש. דו"ח שהוגש אינו "עפרא דארעא" ולא ניתן להתייחס אליו
24 כבטל רק משום, שלגישת המשיב, אינו משקף את העסקה הנכונה. אם המשיב סבור
25 כי הדו"ח שהוגש אינו מלא או אינו נכון, יתכבד ויישום את המס המגיע לפיו, במסגרת
26 לוחות הזמנים שהחוק קובע; התעלמותו מהדו"ח אינה עוצרת את גלגלי ההתיישנות.
27 קל וחומר, כאשר המשיב היה מודע לדו"ח של המערערת בעקבות הליכי ביקורת
28 וחקירה שניהל בגין העסקה (ע"ש (ת"א) 392/87 גני ראשון חברה לבניין בע"מ נ' מנהל
29 מע"מ (20.1.1989); נמדר, פסקה 2108).
- 30 במאמר מוסגר אציין, כי ספק בעיניי, אם המשיב היה רשאי להוציא "קביעת מס" לפי
31 סעיף 76(א) לחוק, לפי שנת מסירת הדירות החדשות, כדי "לרפא" תוצאה של
32 התיישנות השומה לפי מועד הגשת הדו"ח "השגוי". המשיב רשאי "לקבוע את המס"
33 לפי סעיף 76(א) לחוק רק אם החייב לא הגיש דו"ח תקופתי. המשיב אינו רשאי לעשות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

1 כן כאשר העוסק הגיש דו"ח אד, לטענתו, הדו"ח כולל עסקה שלא שייכת לתקופת
2 הדו"ח. אולם, מאחר שטענה זו לא נטענה בפניי, איני מוצאת לנכון לקבוע בה
3 מסמרות, ואשאיר את ההכרעה בה לעת מצוא (ע"א 6079/98 שארחה אחמד נ' מנהל
4 מע"מ (12.5.2002)).

טענת ההתיישנות השנייה – התיישנות סכומי התמורה ששולמו לפני יוני 2009

טענות הצדדים

5
6
7 89. המשיב מסכים, כי התיישנות תחול חמש שנים לאחר מועד הדו"ח המתייחס למועד
8 התשלום בפועל אולם טוען, כי המערערת לא הוכיחה שאלקובי ומרציאנו שילמו לה
9 סכומים עבור רכישת הדירות לפני יוני 2009.
10 רק לגבי סכום אחד של 500 אלף ש"ח, ששולם על ידי אלקובי בתאריך 2.6.2008,
11 מסכים המשיב כי המערערת הוכיחה את הנדרש ולכן תיקן את השומה והפחית את
12 מס העסקאות בהתאם.
13 לאחר הפחתת המע"מ בגין התיישנות הסכום הנ"ל, עומדת קרן מס העסקאות על
14 סכום של 1,662,775 ש"ח.

15 90. המערערת טוענת, בפירוט רב, תוך הסתמכות על כרטסת הנהלת החשבונות של
16 המערערת, דפי בנק ואסמכתאות נוספות, כי מרציאנו שילם למערערת עד לחודש יוני
17 2009 סכום של 4,055,980 ש"ח עבור רכישת שלוש דירותיו וכי אלקובי שילם
18 למערערת עד לחודש יוני 2009 סכום של 4,052,399 ש"ח עבור רכישת שלוש דירותיו.
19 מאחר שלטענת המערערת כל התמורה החוזית עבור הדירות שולמה לפני חודש יוני
20 2009, הרי שחלה עליה התיישנות ויש להפחית את המע"מ בגינה מסכום המס על פי
21 השומה. לפיכך, יש לחייבה במס רק על ההפרש שבין מחיר ארבע דירות חדשות
22 (בסכום של 17.5 מיליון ש"ח) לבין התמורה שהתיישנה. לפי חישוב שערכה המערערת,
23 יתרת המס החלה עליה עומדת על 423,367 ש"ח בלבד (נכון ליום 15.12.2013, סעיף
24 154 לסיכומי המערערת).

25 91. הצדדים לא השכילו להגיע לעמק השווה בכל הנוגע לבירור הסכומים ששולמו
26 למערערת על ידי אלקובי ומרציאנו עבור רכישת הדירות, כך שהמלאכה המורכבת של
27 התחקות אחר התשלומים ששולמו, ככל ששולמו, היקפם ומועדם, נותרה לבחינת בית
28 המשפט. לכך אפנה כעת.

דיון והכרעה

29
30 ראשית אציין, כי המערערת אינה טוענת להתיישנות בגין הסכומים ששולמו עבור שרותי
31 הבנייה בסכום של 4.5 מיליון ש"ח ולכן המחלוקת בין הצדדים בעניין התיישנות הסכומים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

1 נוגעת רק לסכום של 7.3 מיליון ש"ח בגינו דיווחה המערערת על שיעור מס אפס לפי סעיף 5(ב)
2 לחוק מע"מ.

3 שנית, אין מחלוקת בין הצדדים, כי על יתרת השווי של הדירות, מעבר לסכום שהתיישן לטענת
4 המערערת, ולאחר ניכוי הוצאות הבנייה, לא חלה התיישנות. אלא, שלשיטת המערערת סכום
5 זה עומד על כ- 3 מיליון ש"ח בלבד (סעיף 154 לסיכומי המערערת) ואילו המשיב בדעה כי סכום
6 זה עומד על כ- 10 מיליון ש"ח (בניכוי סכום של כחצי מיליון ש"ח בגינו התקבלה טענת
7 ההתיישנות, סעיפים 9-10 לתצהיר מטעם המשיב).

8 יתרת השווי של הדירות מקורה בקביעת מחיר הדירות החדשות לפי שווי השוק שלהן,
9 בהסתמך על הוראת סעיף 10 לחוק מע"מ ולאור קיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים,
10 ולגביה לא רלוונטית טענת ההתיישנות החלה על הסכומים ששולמו בפועל.

11

12 תשלומים המיוחסים לסמי מרציאנו

13 92. סכום של 750,000 דולר הועבר מחו"ל לחשבון הבנק של המערערת בתאריך 19.2.2007
14 מחברת ELWIN HOLDINGS CORP (להלן: **אלוין**). סכום זה עמד על סך של 3,165,000
15 ש"ח (לפי שער יציג של הדולר - 4.22). (נספח א/2 לתצהיר רו"ח שטיבי, מטעם
16 המערערת).

17 93. לפי כרטיס החו"ז של מרציאנו בספרי המערערת, סכום של 3,165,000 ש"ח נרשם
18 לזכותו של מרציאנו כ"הלוואת בעלים" (נספח א/1 לתצהיר שטיבי).
19 סכום זה היווה את יתרת הפתיחה של כרטיס החו"ז של מרציאנו נכון לתאריך
20 1.1.2008.

21 94. הכרטיס של מרציאנו חויב בתאריך 16.3.2008 בסכום של 200,000 ש"ח לטובת
22 אלקובי (נספח ב/1 לתצהיר שטיבי). במקביל החו"ז של אלקובי בספרי המערערת זוכה
23 בסכום זה באותו תאריך (נספח א/2 לתצהיר שטיבי).

24 95. בתאריך 30.11.2008 חויב כרטיסו של מרציאנו במערערת בשני סכומים: האחד,
25 408,900 ש"ח והשני, 190,523 ש"ח וזאת עבור "השתתפות בהוצאות" (נספח ב/1
26 ונספח 4 לתצהיר שטיבי).

27 96. כרטיסו של מרציאנו במערערת זוכה בתאריך 30.11.2008 בסכום של 715,767 ש"ח
28 עבור "מיון לסמי" (נספח ב/1 ונספח 5 לתצהיר שטיבי).
29 להלן ההשתלשלות העובדתית שקדמה לזיכוי זה:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 לפי כרטיס החו"ז של "אסטבלישמנט אולאנה" (להלן **אולאנה**) בספרי המערערת,
2 בתאריך 6.3.2008 זוכה חשבונה של אולאנה בספרי המערערת בסכום של 200,000
3 ש"ח (נספח 5/1 לתצהיר שטיבי).
4 בתאריך 5.6.2008 חויב חשבון הבנק של המערערת בסכום של 420,000 ש"ח לטובת
5 זיכוי חשבון הבנק של אולאנה בסכום זה (נספח 5/2 לתצהיר שטיבי).
6 לפי אישור בנק לאומי (נספח 5/3 לתצהיר שטיבי), בתאריך 4.11.2008 הועבר סכום של
7 935,767 ש"ח מחשבון הבנק של אולאנה לחשבון הבנק של המערערת (250,000 דולר
8 לפי שער יציג של הדולר 3.743).
9 כפועל יוצא מפעולות אלו נותרה יתרת זכות לטובת אולאנה בכרטיס החו"ז שלה
10 בספרי המערערת בסכום של 715,767 ש"ח (נספח 5 לתצהיר שטיבי). יתרת זכות זו
11 הועברה, כאמור, בתאריך 30.11.2008 לטובת זיכוי החו"ז של מרציאנו בספרי
12 המערערת.
13 97. בתאריך 25.2.2009 הועבר סכום של 150,000 ש"ח מחשבון הבנק של אולאנה לחשבון
14 הבנק של המערערת (נספח 6 לתצהיר שטיבי). סכום זה נרשם בכרטיס החו"ז של
15 מרציאנו בספרי המערערת כ"העברה סמי" (נספח 1/ג לתצהיר שטיבי).
16 98. בתאריך 30.3.2009 חויב חשבון הבנק של אולאנה, לטובת זיכוי חשבון הבנק של
17 המערערת, בסכום של 101,850 דולר שווה ערך לסכום של 425,000 ש"ח (לפי שער יציג
18 של הדולר – 4.18) (נספח 7 לתצהיר שטיבי).
19 בהתאמה, זוכה החו"ז של מרציאנו בספרי המערערת בסכום זה (נספח 1/ג לתצהיר
20 שטיבי).
21 99. המערערת טוענת כי סכומים אלו: 2,965,000 ש"ח (3,165,000 בניכוי 200,000
22 שהועברו לאלקובי), 715,767 ש"ח, 150,000 ש"ח ו- 425,000 ש"ח, שימשו לתשלום
23 סכומי חשבוניות המס שהוציאה המערערת למרציאנו ובתוכם כלולה מלוא התמורה
24 עבור רכישת שלוש דירותיו (חשבוניות מספר 1,2 ו- 6 נספחים 3/א-3/ג לתצהיר
25 שטיבי).
26 לטענת המערערת, מלוא התמורה עבור רכישת הדירות של מרציאנו שולמה לה לפני
27 חודש יוני 2009 (4.055 מיליון ש"ח) ולכן חלה עליה התיישנות ויש להפחית את המע"מ
28 בגינה מסכום השומה (יתרת הסכומים, מעבר לתמורת הדירות, יוחסה לתשלום
29 הוצאות הבנייה).
30 הכרעה בתשלומי מרציאנו
31 100. אקדים ואומר, כי לא מצאתי לנכון לקבל את טענת המערערת בעניין התיישנות
32 הסכומים המיוחסים למרציאנו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 לא שוכנעתי, כי הסכומים ששולמו למערערת ידי אלווין ואולאנה, לפני חודש יוני
2 2009, שייכים למרציאנו ולא שוכנעתי, כי סכומים אלה יועדו לרכישת שלוש דירותיו.
3 יש לזכור, לאורך כל הדיון, כי את טענת המערערת בעניין התיישנות הסכומים יש
4 לבחון על רקע היחסים המיוחדים הקיימים בינה לבין מרציאנו (מייסד ובעל שליטה).
5 101. אתחיל בכך, שהמערערת כלל לא הוכיחה את הקשר בין מרציאנו לבין אלווין
6 ואולאנה.
7 המערערת לא המציאה שום ראיה המוכיחה כי אלווין ואולאנה קשורות למרציאנו
8 באופן כשלהו.
9 בתצהיר מטעם שטיבי נטען כי "חברת אולאנה היא חברה שיש לסמי קשרים איתה"
10 (סעיף 37 לתצהיר שטיבי). ברם, בחקירתו הנגדית טען שטיבי שמרציאנו הוא הבעלים
11 של חברות אלווין ואולאנה (פרוטו' מתאריך 27.3.2017, עמ' 32 שורות 17-19, עמ' 33
12 שורות 10-11). אמירות סתמיות אלו לא גובו בראיות ואין בהן להוכיח דבר.
13 כאשר שטיבי נשאל בחקירתו הנגדית לגבי אלווין ואולאנה, הוא לא ידע לומר באיזה
14 מדינות הן רשומות (פרוטו' מתאריך 27.3.2017, עמ' 31 שורות 26-31); לעומת זאת,
15 בתצהירו ציין (סעיף 12) כי מדובר בחברות הרשומות במקלטי מס (off-shore),
16 אך לא פרט מעבר לכך.
17 102. זאת ועוד, לא הוכח שהעברת הכספים מאלווין ואולאנה נעשתה לטובת מרציאנו
18 ולא הוכח הקשר הסיבתי בין העברת הכספים לרכישת הדירות.
19 לפי תצהירו של מר שטיבי (סעיף 37) "העברת הסכום האמור לחשבונו של סמי(כמו
20 העברתם של כספים נוספים שהועברו ממנה בהמשך) נעשתה מן הסתם בהסכמתה
21 [של אולאנה - י"ס]".
22 לא ברור על בסיס מה טוען מר שטיבי כי סכומים אלו הועברו "מן הסתם בהסכמתה"
23 של אולאנה ובאותו אופן לא ברור על בסיס מה טוענת המערערת בסיכומיה, בהקשר
24 לאלווין, כי "מדובר מן הסתם בהעברה מוסכמת של חברה בבעלות ממשית" (סעיף
25 145 לסיכומי המערערת).
26 מדובר בטענות סתמיות שלא גובו בראיות ומהווה השערות לא מבוססות שיש לדחותן.
27 גם בהנחה שיש קשר בין מרציאנו לבין אלווין ואולאנה, לא הוצגה כל ראיה המוכיחה
28 שהתקבלו החלטות בחברות אלווין ואולאנה להעברת הסכומים לטובת מרציאנו.
29 לא הוצגו כרטיסי החו"ז של מרציאנו בחברות אלווין ואולאנה, היינו, לא ברור מה
30 מקור הסכומים המיוחסים למרציאנו. האם מקורם ביתרות זכות שלו בחברות אלווין
31 ואולאנה? ואם כן, כיצד נוצרה יתרת זכות זו? לא ברור אם מקור הסכומים בהלוואות
32 שנטל מרציאנו מהחברות, ואם נטל הלוואות, האם נפרעו על ידו ומתי נפרעו? שאלות
33 אלו נותרו ללא מענה מטעם המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 המערערת אינה יכולה לייחס למרציאנו את הסכומים שהועברו אליה מחברות אלווין
2 ואולאנה ללא הסבר מניח את הדעת. מרציאנו והחברות אינם יישות אחת, וזאת אף
3 אם היה מוכח כי מרציאנו הוא בעליהן. זקיפת תשלומים ששולמו למערערת על ידי
4 החברות, כיתרת זכות בכרטיסו של מרציאנו, דורשת הסבר, אולם לא סופק הסבר
5 מניח את הדעת.
- 6 ודוק, אין בעובדה שהמערערת לא הוכיחה שמרציאנו שילם מס על דיבידנד בגין
7 הסכומים שיוחסו לו מהחברות, כדי לסתום את הגולל על הוכחת טענתה כי הסכומים
8 שייכים למרציאנו באופן פרטי. בנקודה זו אני מסכימה עם המערערת כי תשלום מס
9 על דיבידנד אינו מעניינו של הליך זה והיא רשאית להוכיח את טענתה בדרכים אחרות.
10 **לאור זאת, יש לקבוע כי המערערת לא הוכיחה שהסכומים ששולמו לה על ידי אלווין**
11 **ואולאנה, לפני חודש יוני 2009, שייכים למרציאנו ולא הוכיחה ששולמו עבור רכישת**
12 **שלוש דירותיו.**
- 13 103. לפי סעיף 5 לתקנות מס ערך מוסף (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ו-1976, היה על
14 המערערת להוציא שוברי קבלה בגין התקבולים שקיבלה לטענתה עבור מכירת
15 הדירות ולציין את מהות התקבולים (ס"ק 6)). המערערת לא הציגה אף לא שובר
16 קבלה אחד (פרוטו' מתאריך 27.3.2017 עמ' עמ' 36 שורות 4-16).
17 לאור העובדה, שהסכומים ששולמו למערערת אינם תואמים את הסכומים ואת
18 המועדים לתשלום התמורה לפי סעיפים 9 ו-10 להסכמי המכר, חל על המערערת נטל
19 הוכחה מוגבר להוכיח כי הסכומים ששולמו לה אכן שולמו עבור רכישת הדירות
20 הישנות. בנטל זה לא עמדה המערערת.
- 21 104. לפי פקודת יומן מיום 15.2.2007 (נספח 1/א לתצהיר שטיבלי), סכום של 3,165,000
22 ש"ח נרשם בחו"ז של מרציאנו במערערת כ"הלוואת בעלים". ברם, בדו"ח הכספי של
23 המערערת לשנת 2008 (נספח 39 לתצהיר המשיב) אין כל אזכור לכך שבעל שליטה בה
24 נתן לה הלוואת בעלים בשנת 2007.
25 סכום של 715,767 ש"ח נרשם כ"מיון לסמי" בכרטיס החו"ז של מרציאנו בספרי
26 המערערת וכך גם בכרטיס החו"ז של אולאנה במערערת; סכום של 150,000 ש"ח
27 נרשם כ"העברה לסמי" בכרטיס החו"ז של מרציאנו במערערת. לגבי שני סכומים אלו
28 אין כל אזכור כי שולמו עבור רכישת הדירות.
- 29 מתדפיס הבנק עולה, כי ביום 5.6.2008 משכה אולאנה בחזרה מהמערערת סכום של
30 420,000 ש"ח, וזאת לאחר שהעבירה למערערת ביום 16.3.2008 סכום של 200,000
31 ש"ח.
32 מצטיירת, אפוא, תמונה של התחשבנות בין חברתית ולא של תשלום עבור רכישת
33 דירות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 105. יתירה מכך, אפילו היה ממש בטענות המערערת, הרי החל מתאריך 30.11.2008
2 החלו להשתלם סכומים בגין השתתפות בהוצאות הבנייה של הדירות החדשות
3 (408,900 ש"ח ו-190,523 ש"ח עבור "השתתפות בהוצאות", לפי כרטיס החו"ז של
4 מרציאנו במערערת). המערערת לא עמדה בחובה המוטלת עליה להוציא קבלות
5 הכוללות פירוט של מהות הסכומים שקיבלה, ולמצער לא הציגה אותן כראיה בהליך
6 (ומחדל זה פועל לרעתה), ולכן לא ניתן לדעת האם הסכומים ששולמו - לאחר תאריך
7 30.11.2008 - שולמו עבור רכישת הדירות או עבור שרותי הבנייה (בגינם, כזכור,
8 המערערת לא טוענת טענת התיישנות), ואם שולמו הן עבור הדירות והן עבור שרותי
9 הבנייה, לא הוכח באיזה שיעור שולמו עבור הדירות.
10 אין לקבל את טענת המערערת, כי יש לזקוף את התשלומים לכיסוי החובות לפי סדר
11 היווצרותן, היינו, עבור רכישת הדירות תחילה ורק לאחר מכן עבור שרותי הבנייה.
12 טענה זו לא הוכחה ולא הוצגה כל ראיה כי כך היה אומד דעתם של הצדדים בעת
13 התקשרותם בהסכמים ביניהם.
14 106. המערערת טוענת כי טענת המשיב, לפיה אין לקחת בחשבון תשלומים ששולמו
15 לאחר תשלום הוצאות הבנייה כתשלומים עבור רכישת הדירות, עומדת בסתירה
16 לטענתו בדבר מהותה הכלכלית של העסקה כמכר של דירות חדשות.
17 חוששני, כי המערערת נתפסת בנקודה זו לכלל טעות.
18 לו הייתה המערערת מקבלת את הסיווג מחדש שערך המשיב לעסקה ומכירה בכך
19 שהעסקה האמיתית היא מכירה של דירות חדשות, אכן לא היה מקום להבחין בן
20 התשלומים ששולמו עבור רכישת הדירות הישנות לבין התשלומים ששולמו עבור
21 שרותי הבנייה. אלה כמו אלה היו תשלומים עבור רכישת הדירות החדשות.
22 אולם אין זה המצב בענייננו.
23 המערערת חולקת על הסיווג מחדש שעשה המשיב לעסקה וטוענת טענת התיישנות **רק**
24 לגבי הסכומים ששולמו עבור רכישת הדירות. המערערת **אינה** טוענת טענת התיישנות
25 לגבי הסכומים ששולמו עבור שרותי הבנייה של הדירות החדשות.
26 לאור זאת, צודק המשיב, כי שומה עלינו לברר מהם הסכומים ששולמו עבור רכישת
27 הדירות הישנות, אם בכלל, ולהפריד אותם מהסכומים ששולמו עבור שרותי הבנייה
28 של הדירות החדשות.
29 107. הפועל היוצא מהאמור לעיל הוא, שיש לדחות את טענת המערערת בעניין
30 התיישנות הסכומים המיוחסים למרציאנו עבור רכישת שלוש דירותיו (בסכום של
31 4.055 מיליון).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

1 כידוע, נטל ההוכחה בהליך מוטל מתחילתו ועד סופו על המערערת. נטל ההוכחה אף
2 מוגבר בנסיבות העניין בהתחשב ביחסים המיוחדים שבין המערערת לבין אלקובי
3 ומרציאנו.
4 המערערת לא עמדה בנטל להוכיח את העובדות הנדרשות לביסוס טענת ההתיישנות.
5 גם מחדלה לזמן את מרציאנו לעדות, על מנת לברר את קשריו עם החברות הזרות ואת
6 מהות הסכומים שנזקפו לטובתו, פועלת לרעתה ומטה את כפות המאזניים לחובתה.
7
8

9 תשלומים המיוחסים לחיים אלקובי

- 10 108. בתאריך 1.7.2007 נעשתה העברה בנקאית של שני סכומים בסכום של 1,211,000
11 ש"ח, כל אחד, ובסה"כ סכום של 2,422,000 ש"ח הועבר מחשבונו של מר אילן אלקובי
12 (להלן **אילן**) לחשבון הבנק של המערערת (נספחים ב/1 ו-ב/2 לתצהיר שטיבי).
13 המערערת צרפה מסמך מתאריך 1.11.2016 עליו חתום אילן המאשר כי סכומים אלו
14 הועברו "**לטובת חיים אלקובי לצורך רכישת דירות בפרויקט הירקון 82 תל אביב**"
15 (נספח ב/3 לתצהיר שטיבי).
16 בתאריך 1.7.2007 זוכה כרטיסו של חיים אלקובי (להלן **חיים** או **אלקובי**) בספרי
17 המערערת בסכום של 2,422,000 ש"ח (נספחים א/1, א/2 לתצהיר שטיבי).
18 חיים ואילן הם הבעלים בחלקים שווים של חברת רמשן שירותים והשקעות בע"מ
19 (להלן **רמשן**) (עדות שטיבי, פרוטו' מיום 1.6.2017 עמ' 60 שורות 7-10; עדות אלקובי,
20 פרוטו' מתאריך 27.3.2017 עמ' 34 שורות 31-32).
21 109. בתאריך 16.3.2008 נעשתה העברה בנקאית של 200,000 ש"ח מחברת רמשן
22 למערערת (נספח ג לתצהיר שטיבי).
23 כרטיס החו"ז של חיים בספרי המערערת זוכה בסכום של 200,000 ש"ח בתאריך
24 16.3.2008 (נספח א/2 לתצהיר שטיבי).
25 110. בתאריך 2.6.2008 הועבר סכום של 500,000 ש"ח מחשבון הבנק של חיים לחשבון
26 הבנק של המערערת (נספח ד לתצהיר שטיבי).
27 כרטיס החו"ז של חיים בספרי המערערת זוכה בסכום של 500,000 ש"ח בתאריך
28 2.6.2008 (נספח א/2 לתצהיר שטיבי).
29 111. בתאריך 15.6.2008 הוציאה המערערת לחיים שלוש חשבוניות (מס' 3, 4, 5 שצורפו
30 כנספחים ה/1-ה/3 לתצהיר שטיבי) בגין רכישת שלוש דירותיו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 112. בתאריך 30.11.2008 חויב כרטיס החו"ז של חיים בספרי המערערת בשני סכומים :
2 190,523 ש"ח ו- 408,900 ש"ח עבור "השתתפות בהוצאות" (נספח א/2 לתצהיר
3 שטיבי).
- 4 113. בתאריך 15.1.2009 העביר חיים סכום של 300,000 ש"ח מחשבון הבנק שלו לחשבון
5 הבנק של המערערת (נספח ו לתצהיר שטיבי). סכום זה זיכה את החו"ז של אלקובי
6 בספרי המערערת בתאריך הנ"ל כ"העברה חיים" (נספח א/3 לתצהיר שטיבי).
- 7 114. בתאריך 4.5.2009 בוצעה הפקדת שיק לחשבון הבנק של המערערת על סכום של
8 100,000 ש"ח (נספח ז לתצהיר שטיבי). מדובר בשיק שנמשך מחשבו הבנק של רמשן
9 (סעיף 49(ח)(1) לתצהיר המשיב).
- 10 כרטיס החו"ז של חיים בספרי המערערת זוכה בהתאם (נספח א/3 לתצהיר שטיבי).
11 115. בתאריך 31.12.2009 זוכה חשבונו של חיים במערערת בסכום של 1,626,000 ש"ח
12 (נספח א/3 לתצהיר שטיבי). סכום זה מהווה את חוב מס הרכישה של המערערת בגין
13 רכישת הבניין הישן בשנת 2007. חוב זה שולם, לטענתה, על ידי חיים באמצעות שישה
14 שיקים של חברת רמשן בסכום של 271,000 ש"ח כל אחד וזאת על בסיס הסכמה
15 שהושגה עם מנהל מיסוי מקרקעין.
- 16 לטענת המערערת, שלושה שיקים בסכום כולל של 813,000 ש"ח נפרעו בפועל לפני
17 חודש יוני 2009 ולכן חלה עליהם התיישנות ויש להוריד את המע"מ בגינם מסכום
18 השומה.
- 19 116. המערערת טוענת, כי כל הסכומים המפורטים לעיל, שימשו לתשלום סכומי
20 החשבוניות שהוציאה לחיים עבור רכישת שלוש דירותיו. לטענתה, כל הסכומים
21 שולמו לפני חודש יוני 2009, והם כוללים את מלוא התמורה עבור רכישת הדירות
22 (4.052 מיליון ש"ח) ולכן יש לקבוע כי חלה עליהם התיישנות ולהפחית את המע"מ
23 בגינה מסכום השומה.
- 24 הכרעה בתשלומי חיים אלקובי
- 25 117. אקדים ואומר, כי לא מצאתי לנכון לקבל את טענת המערערת בעניין התיישנות
26 הסכומים המיוחסים לחיים אלקובי. לא שוכנעתי, כי הסכומים ששולמו למערערת על
27 ידי אילן ועל ידי חברת רמשן, לפני חודש יוני 2009, שולמו עבור חיים ועבור רכישת
28 שלוש הדירות על ידו. (לסכום של 300,000 ש"ח ששולם למערערת מחשבונו הפרטי
29 של חיים, אתיחס בהמשך).
- 30 לגבי סכום של 500,000 ש"ח ששולם למערערת מחשבונו הפרטי של חיים בתאריך
31 2.6.2008, אין מחלוקת כי חלה עליו התיישנות והמשיב כבר תיקן את השומה והפחית
32 את סכום המס בגינו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- יש לזכור, לאורך הדיון להלן, כי את טענת המערערת בעניין התיישנות הסכומים המיוחסים לחיים אלקובי יש לבחון על רקע היחסים המיוחדים הקיימים בינה לבין חיים (בעל עניין) ובינה לבין רמשן (בעלת מניות במערערת), וכן בהתחשב ביחסים המיוחדים הקיימים בין אילן לבין חיים (קרבת משפחה) ובין אילן וחיים לבין רמשן (בעלי שליטה).
118. אין לקבל את טענת ההתיישנות של המערערת ביחס לסכום של 2,422,000 ש"ח ששולם לה על ידי אילן. המערערת לא הוכיחה כי סכום זה שולם עבור רכישת הדירות של חיים, ואף אם כן, לא הוכיחה כי חיים פרע את ההלוואה שקיבל מאילן. להלן נימוקיי:
- א. סכום זה, המהווה למעלה ממחצית תמורת רכישת הדירות, הועבר לחשבון המערערת בתאריך 1.7.2007, היינו, כחצי שנה לפני שחיים חתם עם המערערת על ההסכמים לרכישת הדירות (הסכמי המכר נחתמו בתאריך 30.1.2008). עובדה זו אינה מתיישבת עם התנהגות כלכלית נורמטיבית.
- ב. יתירה מכך, סכום זה ומועד תשלומו אינם תואמים את אופן תשלום התמורה לפי הסכמי המכר. לו היה משולם למערערת, לטובת חיים, סכום של 2.4 מיליון ש"ח על חשבון רכישת הדירות, סכום המהווה למעלה ממחצית התמורה, היה מצופה שיינתן לכך ביטוי בהסכמי המכר ושהתמורה החוזית תופחת בהתאם. תחת זאת, הסכמי המכר מפרטים את מלוא התמורה בה מחויב חיים ללא קיזוז של הסכום הנ"ל.
- כאן המקום לציין כי, טענת המערערת לפיה חיים אלקובי שילם לה סכום של 2.4 מיליון ש"ח כחצי שנה לפני חתימת הסכמי המכר, שומטת את הקרקע מתחת טענתה כי לא היו בינה לבין יחסים מיוחדים, כבר במועד חתימת הסכמי המכר, וכי לכאורה יחסים אלו התהוו רק בנובמבר 2008, בעת הקצאת המניות לרמשן, שחיים הוא אחד מבעליה.
- ג. מהצהרת ההון של חיים לתאריך 31.12.2007 לא עולה כי הוא חייב לאילן סכום של 2.4 מיליון ש"ח.
- בנספח הרלוונטי לשורה 83 להצהרת ההון ("רכוש והתחייבויות פרטיים") (נספח 2 להודעת המשיב על הגשת ראיות נוספות) לא מופיע סכום של 2.4 מיליון ברשימת ההתחייבויות של חיים.
- לשם השוואה, בהצהרת ההון של חיים לתאריך 31.12.2003 (נספח 1 להודעת המשיב על הגשת ראיות נוספות) מופיע שמו של אילן כאחד הזכאים להם חייב חיים כספים בסכום של 2.3 מיליון ש"ח. סכום זה אמנם אינו יכול להיות משויך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 לרכישת הדירות (שכן הועבר לפני למעלה מארבע שנים ממועד ביצוע העסקה) אך
2 יש בו ללמד, כי כאשר אילן הלווה לחיים כספים, הדבר קיבל ביטוי בהצהרת ההון
3 של חיים. לא כך הדבר בנוגע לסכום של 2.4 מיליון ש"ח.
- 4 ד. בכרטיס החו"ז של חיים בספרי המערערת, נרשם הסכום של 2.4 מיליון ש"ח
5 כ"העברה" (נספח א/1 לתצהיר שטיבי) ולא על חשבון רכישת הדירות. רק לשם
6 השוואה, כאשר שולמו סכומים עבור שרותי בנייה, צוין הדבר במפורש בכרטיס
7 החו"ז של חיים כ"השתתפות בהוצאות" (נספח א/2 לתצהיר שטיבי). אזכיר כי
8 המערערת לא מלאה את חובתה להציג קבלות על הסכומים שקיבלה, מה שהיה
9 עשוי לסייע לה להוכיח את מהות התשלומים.
- 10 ה. זאת ועוד, אף אם נכונה טענת המערערת כי סכום של 2.4 מיליון ש"ח שולם לה
11 עבור רכישת הדירות של חיים, היא לא הוכיחה כי חיים פרע חוב זה לאילן.
12 המערערת לא הרימה את נטל ההוכחה המוטל עליה להוכיח פירעון החוב של 2.4
13 מיליון ש"ח וגם מטעם זה יש לדחות את טענתה.
- 14 בחקירה שכנגד הודה מר שטיבי כי אין לו אסמכתא על פירעון הסכום האמור:
15 "עו"ד דגן: אני לא, אין מה לחזור, אני מבקשת שתראה לי אסמכתא בתצהיר
16 שלך לזה שאילן פרע את הסכום של 2.4 שזה הוחזר לו; העד, מר שטיבי:
17 ... אין אסמכתא" (וליתר פירוט, פרוטו' מתאריך 1.6.2017 עמ' 53 שורות 29-32,
18 עמ' 54 שורות 1-30, עמ' 55 שורות 1-32, עמ' 56 שורות 1-20).
- 19 ג. גרסת המערערת בעניין אופן פירעון הסכום של 2.4 מיליון ש"ח לאילן, היא יותר
20 מתמוהה ומעלה ספק רב בדבר מהימנותה ונכונותה.
- 21 בתצהיר השני שהוגש על ידי מר שטיבי, הובאה גרסת המערערת בעניין פירעון
22 הסכום הנ"ל, לפי ההשתלשלות העובדתית הבאה:
23 חיים נטל הלוואה מהבנק ביום 14.11.2007 בסכום של 6 מיליון ש"ח לצורך רכישת
24 הדירות מהמערערת (נספח א לתצהיר השני של שטיבי מתאריך 24.5.2017).
25 כספי הלוואה לא שולמו למערערת אלא הועברו באותו יום (14.11.2007) לחברת
26 רמשן כ"העברת בעלים" (נספח ב לתצהיר השני של שטיבי; פרוטו' מתאריך
27 1.6.2017 עמ' 59 שורות 4-8).
- 28 סכום הלוואה הרכיב, בין היתר, יתרת זכות של 15.8 מיליון ש"ח בכרטיס החו"ז
29 של אילן וחיים בספרי רמשן נכון לתאריך 1.1.2008 (מע/4).
30 כנגד יתרת הזכות של חיים ואילן בחברת רמשן, שעמדה על סכום של 15.8 מיליון
31 ש"ח, קוזזו חובות של "צדדים קשורים" (נספח ד לתצהיר השני של שטיבי). לאחר
32 הקיזוז עמדה יתרת הזכות של אילן וחיים בחברת רמשן על סכום של 7.766 מיליון
33 ש"ח (תצהירו השני של שטיבי, סעיף 24). גם במאזן של חברת רמשן לתאריך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 31.12.2007 מופיע סכום של 7.766 מיליון ש"ח כהתחייבות "לצדדים קשורים"
2 (נספחים ג' ו-ד' לתצהיר השני של שטיבי).
3 מהצהרת ההון של חיים לתאריך 31.12.2007 עולה כי יתרת הזכות שלו בחברת
4 רמשן עמדה על סכום של 1.2 מיליון ש"ח (נספח 2 להודעת המשיב על הגשת ראיות
5 נוספות) ומכאן שאת הסכום העודף של יתרת הזכות, בסך של 6.5 מיליון ש"ח
6 (7.766-1.2), יש לייחס לאילן.
7 ז. אין לקבל את גרסת המערערת בדבר אופן פירעון החוב של 2.4 מיליון ש"ח.
8 גם אם אניח לרגע, לטובת המערערת, שאילן הלווה לחיים סכום של 2.4 מיליון
9 ש"ח לצורך רכישת שלוש דירותיו מהמערערת, לא השתכנעתי כי סכום זה נפרע
10 על ידי חיים. התמונה המצטיירת היא, כי בין אילן לבין חיים נערכו התחשבנויות
11 פנימיות, ללא תיעוד, גם לא בתוך מע"מ/4 (כרטיס החו"ז של אילן וחיים בספרי
12 רמשן), ולא ניתן לדעת בבירור על מה ולמה מועברים ביניהם כספים כאלה
13 ואחרים, או בינם לבין חברות בהחזקתו של מי מהם (ראו דברי העד שטיבי
14 המצוטטים בסעיף י' להלן).
15 גרסת המערערת בעניין תשלום סכום של 2.4 מיליון ש"ח מאילן לחיים, כמו גם
16 בעניין פירעונו, לוקה בפגמים רבים ומעלה תהיות רבות, כפי שאפרט להלן, ולכן
17 אין לקבלה.
18 ה. ראשית, אם חיים נטל הלוואה בסכום של 6 מיליון ש"ח לצורך רכישת הדירות
19 (כפי שהוא טוען בערר מס שבח שהגיש בעקבות מכירת הדירות, ו"ע 17-04-33226,
20 נספח 4 להודעה על הגשת ראיות נוספות) מדוע נזקק ל"הלוואה" בסכום של 2.4
21 מיליון מאילן? הרי היו ברשותו כספים לצורך מימון רכישת שלוש הדירות
22 מהמערערת.
23 שנית, אם סכום של 2.4 מיליון ש"ח אכן הוחזר לאילן, מתוך סכום של 6 מיליון
24 ש"ח שלווח חיים מהבנק (סעיף 26 לתצהירו השני של שטיבי: "**מהסך שהופקד
25 על ידי חיים לזכות הבעלים (6 מיליון ש"ח) זוכה אילן בסך 2.4 מיליון...**") מדוע
26 טען שטיבי בחקירתו הנגדית כי הסכום של 2.4 מיליון כלול בתוך יתרת הזכות של
27 6.5 מיליון שעמדה לטובת אילן בחברת רמשן? ("**העד, מר שטיבי: בתוך, בתוך...
28 הסכום הזה של 6.5 מיליון מופיע 2.4**", פרוטו' מיום 1.6.2017, עמ' 56 שורה 9).
29 שלישית, לא ברור מדוע הועברו כספי ההלוואה של חיים לזיכוי החו"ז של "כרטיס
30 הבעלים" ברמשן, שעה שידוע כי חיים הוא רק אחד הבעלים של רמשן (נספח 14
31 לתצהיר המשיב)?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

1 ובכלל, מה ההיגיון בנטילת הלוואה, לכאורה לצורך רכישת הדירות, והעברתה
2 באותו יום לחברת רמשן במקום לשלם באמצעותה את תמורת רכישת הדירות
3 למערערת? (פרוטו' מתאריך 1.6.2017, עמ' 48 שורות 29-32).
4 הסברו של שטיבי בעניין הצורך בחיסכון בריבית (שם, עמ' 48 שורות 24-26),
5 ובעניין החשש שמא חיים יאבד את הזכות להלוואה מהבנק (שם, עמ' 51 שורה 11)
6 לא רק שלא הוכח בראיות, אלא עומד בסתירה ברורה לטענותיו של חיים בערר
7 מס שבח (ו"ע 33226-04-17, נספח 4 להודעה על הגשת ראיות נוספות).
8 רביעית, טענת המערערת, כי רמשן העבירה לה כספים לטובת חיים לצורך רכישת
9 הדירות, על בסיס אותם 6 מיליון ש"ח שחיים לקח מהבנק כהלוואה (שם, עמ' 57
10 שורות 6-19), אינה מתיישבת עם עדותו של שטיבי על יתרות הזכות של אילן (6.5
11 מיליון ש"ח) ושל חיים (1.2 מיליון ש"ח) בחברת רמשן נכון ליום 31.12.2007, וגם
12 אינה מתיישבת עם פירעון החובות של "הצדדים הקשורים" (נספח ד לתצהיר
13 השני של שטיבי). חשבון פשוט יגלה, כי יתרת פתיחה של 15.8 מיליון, בניכוי כל
14 הסכומים הנ"ל, אינה מותירה לחיים כספים בחברת רמשן שמהם ניתן, לכאורה,
15 לממן את רכישת דירותיו מהמערערת.
16 חמישית, כלל לא ברור איך נוצרה יתרת הזכות של 15.8 מיליון ש"ח בכרטיס
17 הבעלים של רמשן. מהצהרת ההון של חיים לתאריך 31.12.2007 ומהדו"חות
18 הכספיים של רמשן לשנים 2008 ו-2009 (נספחים 2-3 להודעה על הגשת ראיות
19 נוספות, סעיף 43 להצהרת ההון והנספחים הרלוונטיים, סעיף 55 להצהרת ההון
20 והנספחים הרלוונטיים) עולה כי רמשן לא הייתה חייבת לחיים סכום של 15.8
21 מיליון ש"ח.
22 יתרת הזכות ב- מע/4 (כרטיס הבעלים ברמשן) "קופצת" מסכום של 494,816 ש"ח
23 לסכום של 15.8 מיליון ש"ח (ביום 1.1.2008) בלי פקודת יומן שתסביר זאת.
24 ב-מע/4 "נשתלה" יתרת פתיחה לתאריך 1.1.2008 של 15.8 מיליון ש"ח מבלי
25 שסכום זה הופיע לפני כן, למרות שהכרטיס אמור לשקף רצף של תנועות. מר
26 שטיבי התקשה לתת מענה לשאלות העולות וטען כי מדובר בפעולות שלא בוצעו
27 על ידו אלא על ידי רואי חשבון אחרים (רו"ח רועי אייל, שאחראי על הנהלת
28 החשבונות של המערערת, ורו"ח בר ששת, שערך את ניירות העבודה שצורפו
29 לתצהירו השני של שטיבי). ברם, למרות הנחיצות בעדותם של אותם רואי חשבון,
30 על מנת להסביר את חוסר ההתאמה בין הסכומים שב- מע/4 ואת ההתחשבוניות
31 בין אילן לבין חיים, המערערת לא הגישה תצהירים מטעמם, אף לא ביקשה לזמנם
32 למתן עדות, ואין לי אלא להסיק שלו הייתה גרסתם נשמעת, היא הייתה פועלת
33 לרעת המערערת ולכן נמנעה מהבאתם לעדות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 כך נשמעו הדברים מפי שטיבי במהלך חקירתו הנגדית: "עו"ד דגן: כן, אבל זה
2 הנחת המבוקש, כי אותו רואה חשבון שהוא לא כאן כדי להסביר, יש לו פה 15.8
3 מיליון בעלים בנספח ד', אבל הוא לא מסביר איך הוא הגיע לזה; העד, מר
4 שטיבי: הוא לא צריך להסביר; עו"ד דגן: בדיוק כמו, בדיוק כמו שהוא לא מסביר
5 איך הוא שתל את זה בתוך מע/4; העד, מר שטיבי: הוא לא צריך להסביר, יש לו
6 פקודות נוספות אצלו; עו"ד דגן: איפה הן?; העד, מר שטיבי: הן לא צריכות
7 להיות פה בכלל; ... עו"ד דגן: איך זה קפץ מחצי מיליון ל-15.8?; העד, מר
8 שטיבי: הוא עשה פעולות נוספות בפנים; עו"ד דגן: טוב, או קיי; העד, מר
9 שטיבי: הביא מפה לשם, והגיע ליתרות האלה, אבל מה שקובע זה המאזן
10 המבוקר" (פרוטו' מתאריך 1.6.2017, עמ' 63 שורות 28-32, עמ' 64 שורות 1-14).
11 שישית, יש לדחות את טענת המערערת בעניין קיזוז חובות של "צדדים קשורים"
12 מיתרת הזכות של חיים ברמשן. הן משום שלא ברור כיצד ניתן לקזז יתרת חוב
13 ל"צד קשור" מיתרת הזכות הפרטית של חיים (שטיבי השיב על כך בחקירתו כי
14 "זו גישה של רואה חשבון" (שם, עמ' 66 שורה 9)) והן משום שהראיות מלמדות
15 כי אותם "צדדים קשורים" הם חברות שמצויות גם בבעלות רמשן, כך שלא ניתן
16 לקזז את החוב של רמשן מיתרת הזכות של חיים (שם, עמ' 71 שורות 21-32, עמ'
17 72 שורות 1-32).
- 18 לסיכום, המערערת לא הוכיחה, כי פירעון הסכום של 2.4 מיליון ש"ח נמצא בתוך
19 יתרת הזכות של 6.5 מיליון ש"ח שעמדה לטובת אילן.
20 מר שטיבי העיד במהלך חקירתו הנגדית: "העד, מר שטיבי: אני אסביר לך איך
21 את יודעת. היתרה של חיים בהצהרת ההון שלו היא מיליון 217 אלף. הצדדים
22 הקשורים שזה 7,766,000 זה יתרה של, של הבעלים של חיים ואילן. לכן, היתרה
23 של אילן היא 7,766,000 פחות 1,217,000 וזה היתרה של אילן ביום; עו"ד דגן:
24 זה יוצא 6.5; העד, מר שטיבי: ... בתוך הסכום הזה של ה-6.5 מופיע 2.4;
25 עו"ד דגן: אז אני ביקשתי ממך להפנות אותי לנספחים. העד, מר שטיבי: הוא
26 לא מופיע בסכום, אלא; עו"ד דגן: הוא לא מופיע, נכון? אין; ... עו"ד דגן: לא, אני
27 ביקשתי, אני ביקשתי שתפנה אותי לנספח, באף אחד מהנספחים שאתה מפנה
28 אותי לא ב-ג' ולא ב-ד', אין את הסכום הזה של 2.4; העד, מר שטיבי: לא; עו"ד
29 דגן: וגם לא כתוב 'אילן'; העד, מר שטיבי: לא, לא מופיע אילן, לא מופיע בכרטיס
30 הזה" (שם, עמ' 56 שורות 1-18).
- 31 ט. לאור זאת, אפילו הייתי מוכנה להניח לטובת המערערת, שאילן הלווה לחיים
32 סכום של 2.4 מיליון ש"ח עבור רכישת הדירות, ואינני משוכנעת שכך, לא היה לאל
33 ידה לשכנע בדבר פירעון החוב. הסברי המערערת תמוהים, בלשון המעטה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 גרסאותיה אינן עקביות ולא ניתן להתחקות אחר מקור הכספים ומטרתם מתוך
2 הנהלת החשבונות שהציגה.
- 3 התמונה הכללית המצטיירת היא ש"אין דין ואין דיין", אילן וחיים עושים בחברת
4 רמשן כרצונם וההתחשבות הפרטית ביניהם לא נחשפה בפני בית המשפט. גם
5 העובדה שהמערערת נמנעה מלהעלות את אילן לדוכן העדים והסתפקה במסמך
6 מטעמו על העמדת ההלוואה לחיים, מסמך שנושא תאריך מאוחר למועד הגשת
7 הערעור ואינו ערוך כדין כתצהיר, פועלת לרעתה ומטה את כפות המאזניים
8 לחובתה.
- 9 י. יש להוסיף, כי לטענת המשיב, מייצגי המערערת טענו בפניו שאילן שילם סכום של
10 2.4 מיליון ש"ח לחיים במסגרת התחשבות פנימית ביניהם ונוכח קיומם של
11 עסקים משותפים (סעיף 49(ה)(3) לתצהיר המשיב).
- 12 תמיכה להתחשבות פנימית זו ניתן למצוא גם בעדותו של מר שטיבי במסגרת
13 חקירתו הנגדית: "עו"ד דגן: אי אפשר לזהות, אי אפשר לזהות מה של איזה
14 בעלים מתוך הכרטיס הזה בנספח ב'"; העד, מר שטיבי: לא, אי אפשר מבחינת
15 הבעלים עצמם, זה התחשבות פנימית שלהם, של הבעלים עצמם. אילן וחיים
16 יש להם התחשבות, הכרטיס הזה הוא מתעד כרטיס בעלים שלהם של שניהם,
17 והם יש להם התחשבות מביניהם, כמה שייך כמה כל סוף שנה רואה החשבון
18 עושה ניתוח כמה שייך לחיים וכמה שייך לאילן, לפי זה בונים גם את הצהרת
19 ההון" (שם, עמ' 57 שורות 27-23).
- 20 יא. מכל האמור לעיל עולה, כי אין לקבל את טענת המערערת בדבר התיישנות הסכום
21 של 2.4 מיליון ש"ח. לא הוכח על מה ולמה שולם סכום זה מאילן לחיים וכיצד
22 ניתן לקשור אותו לרכישת הדירות. העובדה כי קיימת בין השניים התחשבות
23 פנימית ענפה, והעובדה שקיימים ביניהם יחסים מיוחדים (קרבת משפחה),
24 מטילות על המערערת נטל כבד מהרגיל להוכיח את הקשר הסיבתי בין העברת
25 הסכום הנ"ל לבין רכישת הדירות וכן את פירעונו של הסכום. בנטל זה לא עמדה
26 המערערת.
- 27 119. אין לקבל את טענת התיישנות על סכום של 200,000 ש"ח מתאריך 16.3.2008.
28 לא הוכח כי סכום זה שולם למערערת עבור רכישת הדירות. הסכום מופיע בחו"ז של
29 חיים בספרי המערערת כ"העברה חיים", ולא דווקא עבור רכישת הדירות (נספח א/2
30 לתצהיר שטיבי). לא הוצגה החלטה של רמשן לשלם סכום זה עבור חיים לצורך רכישת
31 הדירות ואין ראייה ישירה לכך. המערערת מסתמכת על ראיות נסיבתיות לצורך הוכחת
32 התשלום עבור חיים ולהוכחת הקשר הסיבתי בין התשלום לרכישת הדירות, אך בכך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 לא סג'י, וודאי לא כאשר מדובר בצדדים שיש ביניהם יחסים מיוחדים כמו במקרה
2 הנדון.
- 3 ההתחשבוניות הענפות בין חיים, אילן והחברות הקשורות להם, והרושם המתקבל כי
4 הם נוהגים בחברות שלהם כאילו היו "כיסים פרטיים", מבלי שברור על מה ולמה
5 משולמים הסכומים, וכאשר ההתחשבוניות היא באמצעות זיכויים וחיוכים של כרטיסי
6 חו"ז, כל אלה מטילים צל כבד על הוכחת הקשר הסיבתי בין התשלומים לבין רכישת
7 הדירות. (וראו לדוגמא "העברות בעלים" נוספות ב- מע/4 בתאריכים סמוכים
8 ובסכומים דומים).
- 9 יתירה מכך, גם אם ניתן לראות בסכום של 200,000 ש"ח, שנרשם כ"העברה בעלים"
10 בכרטיס החו"ז של חיים ברמשן בתאריך 16.3.2008 (מע/4), כסכום ששולם עבור
11 רכישת הדירות, לא הוכח כי סכום זה נפרע על ידי חיים.
- 12 הדברים שנאמרו לעיל בעניין אי הוכחת יתרת הזכות של חיים ברמשן, שממנה כביכול
13 נפרעה התמורה עבור רכישת הדירות, רלוונטיים גם כאן.
- 14 120. אין לקבל את טענת ההתיישנות על סכום של 300,000 ש"ח מתאריך 15.1.2009.
15 אמנם סכום זה הועבר מכספיו הפרטיים של חיים לחשבון המערערת אולם לא הוכח
16 כי שולם עבור רכישת הדירות.
- 17 בסכום זה זוכה החו"ז של חיים בספרי המערערת בתאריך הנ"ל כ"העברה חיים"
18 (נספח א/3 לתצהיר שטיבי) אולם לא ברור אם מדובר בהעברה עבור רכישת הדירות
19 או בהעברה עבור שרותי הבנייה של הדירות החדשות.
- 20 זאת משום, שסכום זה הועבר לאחר שהחו"ז של חיים בספרי המערערת כבר חויב
21 בהשתתפות בהוצאות שרותי הבנייה ולכן לא ניתן לדעת האם שולם עבור רכישת
22 הדירות או עבור שרותי הבנייה או מה השיעור מתוכו ששולם עבור הדירות. טענת
23 המערערת כי יש לזקוף את התשלומים לטובת רכישת הדירות לפני זקיפתם לטובת
24 שרותי הבנייה, לא הוכחה ודינה להידחות.
- 25 גם מחדלה של המערערת להוציא קבלה בגין התשלום הנ"ל פועל לרעתה. קל וחומר,
26 כאשר סכום זה אינו עולה בקנה אחד עם אופן תשלום התמורה החוזית על פי הסכמי
27 המכר.
- 28 121. אין לקבל את טענת ההתיישנות בנוגע לשלושה סכומים של 271,000 ש"ח כל אחד
29 מתאריכים 5.3.2009, 5.4.2009 ו- 5.5.2009.
- 30 סכומים אלו שולמו בשיקים של חברת רמשן בגין חוב מס רכישה של המערערת בגין
31 רכישת הבניין הישן. אמנם, בכרטיסו של חיים ברמשן מופיעים חיוכים בסכומים של
32 271,000 ש"ח בתאריכים 5.3.2009, 5.4.2009, 5.5.2009 (מע/4 מול מנה 46) עבור



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 "בעלים/חיים-משיכה בשיק" אולם לא הוכח כדבעי הקשר הסיבתי בין תשלומים אלו
2 לרכישת הדירות של חיים.
3 גם בכרטיס החו"ז של חיים בספרי המערערת לא נרשמו הסכומים הנ"ל עבור רכישת
4 דירות אלא רק צוין "שולם על ידי חיים".
5 מעבר לכך, המערערת לא הוציאה קבלות בגין הסכומים הנ"ל וממילא לא עלה בידה
6 לשכנע מדוע אין לזקוף אותם לטובת הוצאות שרותי הבנייה של הדירות (שכזכור אין
7 בגינם טענת התיישנות), שכן החל מתאריך 30.11.2008 כבר חויב החו"ז של חיים
8 במערערת בעלויות שרותי בנייה של הדירות החדשות.
- 9 122. **אין לקבל את טענת ההתיישנות על סכום של 100,000 ש"ח מתאריך 4.5.2009.**
10 סכום זה שולם לחשבון המערערת בשיק משוך על חברת רמשן. בכרטיס החו"ז של
11 חיים בספרי המערערת הסכום מופיע כ"העברה" ולא עבור הדירות.
12 לא הוצגה החלטה של חברת רמשן לשלם את הסכום האמור לחיים עבור רכישת
13 הדירות; המערערת טוענת, כי התשלום נרשם לחובתו של חיים בכרטיסו ברמשן (סעיף
14 132(ב) לסיכומיה, מע/4 מול מנה 312) אולם מתברר כי הוא נרשם כ"מיון" עבור
15 "גבעות דוד", ולא לחובת חיים, כטענת המערערת. כמו כן, הדברים שנכתבו לעיל
16 בעניין אי הוכחת יתרת הזכות של חיים בספרי רמשן, רלוונטיים גם כאן.
17 מעבר לכך, סכום זה שולם לאחר חיובו של חיים בעלות שרותי הבנייה של הדירות
18 החדשות והמערערת לא שכנעה מדוע אין לזקוף סכום זה לטובת עלויות שרותי הבנייה
19 (לגביהם אין טענת התיישנות), או, לחלופין, לא הוכיחה איזה חלק ממנו יש לייחס
20 לרכישת הדירות.
- 21 123. **לאור המפורט לעיל, יש לדחות את טענת המערערת בעניין התיישנות הסכומים**
22 **המיוחסים לחיים אלקובי עבור רכישת הדירות (4.052 מיליון).**
23 **המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה המוטל עליה להוכיח כי הסכומים שולמו לה עבור**
24 **רכישת הדירות על ידי חיים. וודאי שלא עמדה בנטל ההוכחה המוגבר החל עליה**
25 **בערעור זה, נוכח היחסים המיוחדים ששררו בינה לבין הנפשות הפועלות: אילן,**
26 **חיים ורמשן, ובינם לבין עצמם, ונוכח ההתחשבנות הענפה הקיימת ביניהם.**
- 27 124. המערערת טוענת שהיחסים בין אילן לחיים וההתחשבנויות ביניהם אינם מעניינו
28 של ערעור זה. המערערת היא "העוסק" וערעור זה הוגש על ידה והשאלה היחידה
29 הרלוונטית בעניין טענת התיישנות הסכומים היא, האם המערערת **קיבלה** את
30 הסכומים על חשבון הדירות, הא ותו לא (סעיף 103 לסיכומיה).
31 בנסיבות הנדונות בערעור זה, אינני יכולה לקבל טענה זו.
32 ראשית, סעיף 29 לחוק, עליו מבוססת טענת התיישנות הסכומים, מתמקד ב"תשלום"
33 של הסכומים, היינו, מנקודת מבטו של המשלם ולא ב"קבלה" של הסכומים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

1 שנית, עניינו של סעיף 29 לחוק בתשלומים ששולמו "על חשבון התמורה" כלומר,
2 בתשלומים שהוכח הקשר הסיבתי בינם לבין תמורת העסקה.
3 כפי שפרטתי בהרחבה לעיל, המערערת לא הצליחה לשכנע כי הסכומים שולמו לה על
4 ידי חיים ואילן "על חשבון תמורת רכישת הדירות" ולא הפריכה את טענת המשיב כי
5 הסכומים הם פועל יוצא של התחשבות ענפה בין צדדים קשורים (ראו לעיל סעיף 118
6 א-יא).
7 גם העובדה שלחברת רמשן הוקצו מניות במערערת (נובמבר, 2008) בתמורה למחצית
8 ההלוואה שנטלה המערערת מהבנק (הודעת חיים מתאריך 13.5.2013, נספח 31
9 לתצהיר המשיב, עמ' 2 שורות 19-17) מעוררת סימן שאלה גדול סביב נושא התשלומים
10 למערערת ומטילה עליה את חובת התרת הספק כי תשלומים אלו אינם בגין הקצאת
11 המניות לרמשן.

12
13 **סיכומו של דבר, שומת מס עסקאות שהוציא המשיב למערערת נותרת על כנה.**

שומת מס תשומות

14
15
16
17 125. למערערת הוצאה שומת מס תשומות בגין ניכוי מס תשומות בכפל ובגין ניכוי מס
18 תשומות, שלטענת המשיב, נוכח בגין מסמכים הנחזים כחשבוניות מס שהוצאו שלא
19 כדין, בסכום של 40,120 ש"ח (קרו).
20 126. מס התשומות בגין ניכוי בכפל, שולם על ידי המערערת, בסכום של 5,827 ש"ח ואינו
21 במחלוקת עוד.
22 127. האם החשבוניות בגינן ניכתה המערערת מס תשומות הן חשבוניות שהוצאו שלא
23 כדין? בהנחה שכן, האם המערערת נקטה בכל האמצעים הסבירים על מנת לוודא
24 שהחשבוניות הן "כדין"?
25 128. לאחר בחינת מכלול הראיות התרשמתי היא, כי החשבוניות הוצאו שלא כדין ולא
26 עלה בידי המערערת לשכנע כי החשבוניות משקפות עסקאות אמיתיות ושהן הוצאו
27 על מי שהיה מוסמך להוציאן.
28 129. המערערת ניכתה מס בגין שלוש חשבוניות על שם חברת א.מ. שקד לוגיסטיקה
29 בע"מ (להלן א.מ. שקד או החברה) (מצורפות כנספחים יג/1-יג/3 לתצהיר שטיבי).
30 תיק העוסק של א.מ. שקד נסגר על ידי רשויות מע"מ בתאריך 30.3.2013 בגין הפצת
31 חשבוניות מס שלא כדין. שתיים מתוך שלוש החשבוניות הוצאו בחודשים אפריל ומאי
32 2013, היינו, לאחר סגירת תיק העוסק של החברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

130. לפי סעיף 47 לחוק, רק עוסק מורשה רשאי להוציא חשבונית מס.
העובדה שהחשבוניות הוצאו לאחר שתיק העוסק של א.מ. שקד נסגר (בתאריכים 15.4.2014 ו-17.5.2013) מלמדת כי מי שהוציא אותן אינו עוסק מורשה ולכן יש לקבוע כי הוצאו שלא כדין.
עוד אציין, כי החשבוניות אינן עומדות בדרישות סעיפים 9 ו-9א להוראות ניהול פנקסים שכן לא ניתן לדעת מהן כמה עובדים עבדו, סוג העובדים (מקצועי או כללי) כמה שולם עבור כל עובד, בגין כמה שעות עבודה וכיו"ב. כיתוב סתמי, כגון "העסקת עובדים", אינו ממלא אחר דרישות הדין. אף בנימוק זה יש כדי לתמוך במסקנה שהחשבוניות הוצאו שלא כדין.
131. זאת ועוד, המערערת הציגה הסכם לאקוני בן חצי עמוד עם חברת א.מ. שקד מתאריך 1.3.2013 שעניינו אספקת עובדים לעבודות הבנייה של הבניין החדש (נספח י לתצהיר שטיבי).
ההסכם לא מפרט כמה עובדים יסופקו למערערת, לאיזו תקופה, ומהם תנאי התשלום. המערערת לא הציגה את רשימות העובדים שסופקו, כמה מתוכם עובדים מקצועיים וכמה עובדים כלליים, וגם לא את מסמכי התחשבוניות שלה עם החברה. חיים אלקובי לא נתן תשובה עניינית לשאלה כמה עובדים סופקו לפרויקט וכמה שולם בגין כל עובד ומה היו תנאי התשלום לחברה (פרוטו' דיון מתאריך 27.3.2017 עמ' 41 שורות 1-7, 29-32).
132. המערערת לא בדקה, מבעוד מועד, אם מר סלאמה זיאד, החתום על ההסכם מטעם חברת א.מ. שקד, הוא הגורם המוסמך לחתום מטעמה. רק 10 ימים לאחר שנחתם ההסכם, בתאריך 11.3.2013, הוציאה המערערת פלט מרשם החברות לגבי החברה (נספח יא לתצהיר שטיבי).
המערערת לא הציגה פרוטוקול אסיפה של החברה בעניין זהות מורשי החתימה מטעמה.
בנוסף, המערערת חתמה על ההסכם 4 ימים לפני שבדקה קיומו של אישור ניכוי מס במקור לחברה (נספח ט לתצהיר שטיבי).
133. אלקובי העיד בחקירתו הנגדית, כי לא היה מעורב בניסוח ההסכם ולא חתם עליו, ומי שהיה מעורב הוא אדם אחר בשם ז'לבר דדון (פרוטו' מתאריך 27.3.2017 עמ' 39 שורות 21-24).
ברם, המערערת לא זימנה את מר דדון לעדות מטעמה על מנת שישפוך אור על התהיות העולות. כלל ידוע הוא, שכאשר בעל דין נמנע מהבאת עד או מהצגת ראיה, חזקה היא,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

- 1 שלו הובאו העד או הראיה, הם היו פועלים לרעתו (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות
2 בניין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014), פסקה 34(ג)).
- 3 134. אלקובי העיד בחקירתו הנגדית, כי זיאד מחברת א.מ. שקד חתם על חשבוניות המס,
4 אולם משעומת עם כתבי היד השונים המופיעים בחתימה על ההסכם לעומת החתימה
5 על החשבוניות, שינה את גרסתו וטען שהחשבוניות לא נכתבו בפניו ושהוא מעולם לא
6 פגש את זיאד (שם, עמ' 44 שורות 22-32).
- 7 אלקובי אינו יכול להשיל מעליו את אחריותו לבדיקת אמיתות החשבוניות וזהות
8 מוציא החשבונית. אחריות זו חלה עליו הן מכוח מעמדו כבעל עניין במערערת והן
9 מכוח מעמדו כמנהל המערערת, המעורב באופן פעיל בניהול עסקיה (הודעת גב' אסתר
10 פלדמן מיום 19.11.2013, נספח 15 לתצהיר המשיב, דף 2 שורות 3-12).
- 11 135. המערערת לא הוכיחה כי שילמה כספים בגין השירותים שסופקו לה על ידי חברת
12 א. מ. שקד ולא הציגה קבלות והתחשבוניות.
- 13 הסכומים המופיעים בשיקים של המערערת לפקודת א.מ. שקד (נספחים טו-טו3
14 לתצהיר שטיבי), אינם מתאימים לסכומי החשבוניות וחלקם מחודש פברואר
15 (1.2.2013 ו- 18.2.2013), כלומר מתאריך שקדם למועד חתימת ההסכם עם חברת א.
16 מ. שקד, ואף לא מתקיימים לגביהם התנאים שבסעיף 47א(ב) לחוק מע"מ.
- 17 136. על פי הפסיקה, המבחן הרלבנטי לניכוי מס תשומות הכלול בחשבוניות שהוצאו
18 שלא כדין הוא המבחן האובייקטיבי, לפיו די בכך שהחשבונית אינה כדין כדי לשלול
19 את זכאות העוסק לנכותה, וזאת בהתעלם מדרגת מודעותו (ע"א 375/96 סלע חברה
20 למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493 (1999); ע"א 4069/03
21 מ.א.ל.ר.ז. שיווק מתכות בע"מ נ' מנהל מכס ומע"מ, פ"ד נט(5) 836 (2005)).
- 22 137. הפסיקה הכירה בחריג מצומצם למבחן האובייקטיבי וחריג זה הוא העדר
23 התרשלות של העוסק בעת קבלת החשבונית.
- 24 בעניין זאב שרון קבע בית המשפט העליון, כי עם התמלאות היסוד האובייקטיבי,
25 היינו, קיומן של חשבוניות שהוצאו שלא כדין, קמה מעין "חזקה" לפיה העוסק ידע
26 שהחשבוניות הוצאו שלא כדין, ועליו הנטל להפריך את החזקה ולהראות שהוא היה
27 חסר מודעות לכך שהחשבוניות אותן ניכה כמס תשומות הוצאו שלא כדין (וראו גם
28 ע"מ (מרכז) 20103-07-14 חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ היחידה לפשיעה
29 חמורה (9.5.2016), פסקה 43).
- 30 138. המערערת לא הוכיחה כי לא התרשלה, כי נהגה בתום לב, וכי נקטה בכל האמצעים
31 הסבירים העומדים לרשותה כדי לאמת את החשבוניות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 ספטמבר 2017

ע"מ 16-01-17720 גבעות דוד - השקעות ונדל"ן בע"מ נ' מנהל מע"מ תל אביב

139. חיים אלקובי היה מודע לכך שבפלט רשם החברות צוין כי חברת א.מ. שקד היא חברה מפרת חוק. משבחרה המערערת, למרות זאת, להתקשר עם החברה היה מצופה, לכל הפחות, כי תערוך בירור מול רשויות מע"מ אם יש לחברה תיק עוסק. לו היה נעשה בירור כזה, לפני הוצאת החשבוניות מחודשים אפריל ומאי 2013, הייתה המערערת מגלה כי תיק העוסק של החברה נסגר. מחדלה של המערערת לעשות כן מלמד שהיא בחרה לעצום את עיניה מול החשד שהיה צריך להתעורר אצלה בדבר אי חוקיות החשבוניות.
140. חיים אלקובי העיד כי הסתפק בבדיקה של אישור ניהול ספרים וניכוי מס במקור (פרוטו' מתאריך 27.3.2017 עמ' 41 שורות 17-28).
- העובדה שקיימים אישורים כאמור, אינה מכשירה ניכוי מס תשומות הכלול בחשבוניות מס שהוצאו שלא כדין וכאשר מכלול הנסיבות מלמד על אי תקינות החשבוניות.
- גם טענת המערערת, כי הסתמכה על כך שתוקף אישור ניכוי מס במקור היה עד לתאריך 31.3.2014, לא תסייע לה, שעה שמכלול הנסיבות מלמד כי היו צריכים להתעורר אצלה ספקות ממשיים בדבר תקינות החשבוניות ולמרות זאת בחרה שלא לחקור ולבדוק את החששות לעומקן.
141. טענות המערערת בדבר דלות נימוקי המשיב והרחבת חזית, גם היא נדחית. בפסיקה נקבע זה מכבר, כי אפילו נפל פגם במעשה המנהלי אין בו בהכרח לגרום לבטלות השומה, בפרט אם ניתן לרפא את הפגם במסגרת הליך הערעור וכאשר לא קופחו זכויותיה הדיוניות של המערערת.
- ומעל כל זה, בית המשפט גילה אורך רוח כלפי המערערת ואפשר לה להעלות טענות התיישנות בשלב הערעור, טענות שהוקדש להן חלק נכבד מהדיון בערעור, למרות שזכרן לא בא בשלב ההשגה ולמרות שלא הועלו על ידה בהזדמנות הראשונה. לאור זאת, היה מצופה מהמערערת, מטעמי הגינות, לזנוח טענה זו בסיכומיה.

סיכומו של דבר, שומת מס תשומות שהוציא המשיב למערערת נותרת על כנה.

סוף דבר

הערעור נדחה.

המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט ושכר טרחת עו"ד בסכום של 60,000 ש"ח.