



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 30398-12-11 א.מ.ג.י.א.ס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 19385-02-12 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 19403-02-12 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 19423-02-12 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 52262-02-12 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

המערערת בע"מ 30398-12-11 א.מ.ג.י.א.ס השקעות ומסחר בע"מ
 ע"י ב"כ עוה"ד שלומי ואקנין /או קרן מרציאנו

המערערת בע"מ 19423-02-12 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ
המערערת בע"מ 19403-02-12 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. השרון בע"מ
המערערת בע"מ 19385-02-12 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. חסבה בע"מ
 כולן ע"י ב"כ עו"ד ריקי רוזנברג

נ ג ד

המשיב מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1
 ע"י ב"כ עוה"ד מפרקליטות תל אביב (אזרחי)

פסק דין

- 1 **כללי** 1.
- 2 לפניי ארבעה ערעורים שהוגשו על החלטות המשיב הדוחות השגות שהגישו המערערות לפי חוק מס
- 3 ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ"), בקשר לעסקאות שבין הצדדים.
- 4
- 5 **עיקר העובדות הדרושות לעניין** 2.
- 6 בין המערערת בערעור מע"מ 30398-12-11 (להלן: "המוכרת"), לבין כל אחת משלושת המערערות
- 7 בערעורים 19385-02-12, 19403-02-12 ו-19423-02-12 (להלן: "הרוכשות"), נחתם ביום 25.3.08
- 8 הסכם, שלפיו מכרה המוכרת לכל אחת משלושת הרוכשות, את זכויותיה בקרקע מסוימת (להלן:
- 9 "הסכם המכר"). הסכם אחד לגבי קרקע בכפר סבא תמורת הסך 10 מיליון ₪; הסכם שני לגבי
- 10 קרקע נוספת בכפר סבא תמורת הסך 6 מיליון ₪, והסכם שלישי לגבי מקרקעין בפדיה תמורת הסך
- 11 12 מיליון ₪. הרוכשות נמצאות בבעלות ושליטה של מר וולנשטיין (להלן: "וולנשטיין").
- 12
- 13 נוסחי הסכם המכר נשוא כל אחד מהערעורים שלפניי הם דומים, ובכל אחד מהם נכלל תנאי מתלה,
- 14 שלפיו היכנסו לתוקף של הסכם המכר הוא אישור שינוי היעוד של המקרקעין על ידי רשויות התכנון
- 15 והבניה, במהלך התקופה שנקבעה לכך בהסכם המכר, וזאת לצורך הקמת תחנת דלק. על העסקאות
- 16 נמסר דווח למנהל מיסוי מקרקעין.
- 17
- 18 בהתאם לכל אחד מהסכמי המכר, שולם למוכרת תשלום ראשון מכלל תשלומי התמורה בצירוף
- 19 מע"מ (להלן: "המקדמה"). המקדמה שולמה באמצעות המחאה בנקאית שהופקדה לחשבונה של
- 20 המוכרת בבנק דיסקונט לישראל בע"מ (להלן: "בנק דיסקונט"). סכום המקדמה ניתן כמימון לכל
- 21 אחת מהרוכשות על ידי בנק לאומי לישראל בע"מ (להלן: "בנק לאומי"), וזאת על מלוא התשלום,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398 א.מ.ג.י.ד.א.ס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 לרבות המע"מ בגינו. להבטחת השבת המקדמה, למקרה שהתנאי המתלה לא יתקיים, מסרה כל
 2 רוכשת ערבות בנקאית שהוצאה על ידי בנק דיסקונט לטובת בנק לאומי, אשר כאמור העמיד את
 3 מלוא המימון של תשלום המקדמה. סכום הערבות הבנקאית היה על מלוא המקדמה, לרבות סכום
 4 המע"מ בגינה (להלן: "הערבויות הבנקאיות"), ובהפחתת 10%. כנגד המקדמה הנפיקה המוכרת לכל
 5 אחת מהרוכשות חשבונית מס. המוכרת העבירה למע"מ את מס העסקאות בגין התשלום ששולם
 6 לה. במקביל, דרשה כל אחת מהרוכשות בדו"ח התקופתי למע"מ, את החזר התשלומים בגובה המס
 7 שחל על המקדמה, ומע"מ אכן השיב את סכום המע"מ לידי כל רוכשת, בסך מצטבר של 2 מיליון ₪.
 8
 9 מטעמים שאינם דרושים להחלטה זו, נטען על ידי המוכרת, כי כל אחת מהרוכשות הפרה את
 10 התחייבותיה נשוא הסכם המכר שהיא צד לו. בנסיבות אלו, שלחה המוכרת הודעת ביטול לכל
 11 אחת מהרוכשות. בעקבות הביטול, מימש בנק לאומי את הערבויות הבנקאיות.
 12
 13 הרוכשות חולקות על עמדת המוכרת. לשיטתן, מאחר שהמוכרת לא המציאה את האישורים
 14 הדרושים להקמת תחנת דלק, עמד הבנק לחלט את הערבויות הבנקאיות. משכך, לא ניתן היה לממש
 15 את הפוטנציאל העסקי של הקרקע. לכן, הן שלחו למוכרת ביום 4.6.09 הודעת ביטול ביחס לכל
 16 הסכם מכר, ודרשו את המגיע להן, לשיטתן, בגין הביטול.
 17
 18 בין הצדדים, המוכרת מצד אחד והרוכשות מצד שני, קיימת מחלוקת נוספת, כאשר לעמדת המוכרת
 19 מגיע לה פיצוי מהרוכשות ובשל כך היא מסרבת להשיב להן את השיעור של 10% מהמקדמה
 20 המופקד בידה, בסך של כ-1.5 מיליון ₪. הרוכשות הסכימו לביטול והשבה מלאה, קרי גם לגבי
 21 השיעור של 10% שמופקד בידי המוכרת, אך לכך כאמור מסרבת האחרונה. נוכח מחלוקת זו,
 22 טוענות הרוכשות, שהמוכרת לא רשאית לעשות שימוש בחשבוניות הזיכוי שהופקדו בידה בנאמנות.
 23
 24 **דרישת החזר העסקאות מהמשיב ושומה חדשה** 3.
 25 בהמשך להודעת הביטול, המציאה המוכרת למשיב הודעות זיכוי על סכום המע"מ, ודרשה ממנו
 26 החזר בגין מס העסקאות ששולם על ידה. המוכרת אף הגישה הודעות ביטול על העסקאות למנהל
 27 מיסוי מקרקעין. המשיב דחה את דרישת המוכרת להחזר התשלומים, ואף הוציא ביום 2.9.10 שומה
 28 חדשה, לאחר שחלפו 299 ימים מדרישת החזר. בשומה החדשה נטען, שהוצאה חשבונית זיכוי שלא
 29 כדן, שכן לעמדת הרוכשות העסקאות לא בוטלו כדן. על החלטה זו הגישה המוכרת ביום 3.10.09
 30 השגה. משכך, סירב המשיב להחזיר למוכרת את מס העסקאות.
 31
 32
 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398 א.מ.ג.י.ד.א.ס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 **החלטה בהשגה** 4.
- 2 כל אחד מהצדדים, קרי המוכרת וכל אחת מהרוכשות, הגישו השגה על החלטת המשיב, ואלה נדחו
- 3 בהחלטה מיום 26.9.11. יודגש, שהטעם בהחלטה בהשגה שונה מזה שנקבע בשומה. בהחלטה בהשגה
- 4 נומקה הדחייה כך:
- 5 "החברה הוציאה חשבוניות מס ותעודת זיכוי שלא כדין מאחר ולא היתה קיימת עסקה
- 6 אמיתית שהיתה אמורה לצאת לפועל".
- 7
- 8 קרי, עתה לגישת המשיב, לא נעשו בין הצדדים עסקאות אמת, שכן מטרתן של אלה הייתה להונות
- 9 את רשויות המס, ולקבל את מס התשומות מבלי שנעשתה עסקה. משכך, גורס המשיב שגם תעודות
- 10 הזיכוי בגין ביטולן הוצאו שלא כדין, ואין מקום להשיב את מס העסקאות ששולם. המשיב טוען, כי
- 11 בנסיבות האמורות יש לפסול את ספרי הצדדים וכן לחייבם בכפל מס.
- 12
- 13 **בירור הערעור והליך נוסף בין הצדדים** 5.
- 14 על ההחלטות בהשגה הגישו כל הצדדים ערעורים כמפורט בכותרת. להשלמת התמונה אציין, כי
- 15 הרוכשות הגישו ערעור נוסף משותף לכולן על פסילת הספרים, זאת בנפרד מהערעור שכל אחת מהן
- 16 הגישה על החיוב בקנס.
- 17
- 18 מטעמי יעילות דנתי בערעורים במשותף, הגם שאלה לא אוחדו.
- 19
- 20 בדיון ביום 22.2.12 הוסכם, כי במסגרת ע"מ 12-07-21525 יינתן תוקף של פסק דין להסכמת
- 21 המוכרת והמשיב, אשר לפיה יחזיר המשיב את סכום התשומות ששילמה המוכרת כנגד הפקדת
- 22 ערבות בנקאית על-ידי המוכרת לטובת המשיב, על סכום ההחזר. עוד הוסכם, כי בית המשפט יכריע
- 23 במסגרת הערעורים גם בגורל הערבות הבנקאית.
- 24
- 25 אציין עוד, שהמוכרת הגישה תביעה נגד הרוכשות לבית המשפט המחוזי מרכז (ה"פ 11-10-6749)
- 26 (להלן: "תביעת המוכרת"), שבה התבקש בית המשפט להצהיר, כי הסכמי המכר שבין הצדדים
- 27 בוטלו כדין. הרוכשות התנגדו לתובענה, וטענו שלכל היותר יש להצהיר, כי התנאים המתלים לא
- 28 התקיימו. המשיב ביקש להצטרף להליך; בין לבין, בהמלצת בית המשפט שדן בתביעת המוכרת,
- 29 הגיעו הצדדים, לרבות המשיב, ביום 21.6.12 לידי הסכמה, שלפיה מבלי לגרוע מכל טענה, אזי
- 30 שלושת ההסכמים יבוטלו, ומבלי שיהיה בכך כדי להביע עמדה בשאלה האם ההסכמים היו תקפים,
- 31 וזאת נוכח עמדת המשיב הסבור, כאמור, כי לא היו הסכמים.
- 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398 א.מ.ג.י.ד.י.אס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385 אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403 אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423 אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262 אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

1 בהחלטה מיום 10.7.12 הכרעתי במחלוקת שבין הצדדים בשאלת נטל השכנוע. מהטעמים
 2 המפורטים בהחלטה, קיבלתי את עמדת המערערות לפיה הנטל רובץ לכתפי המשיב הטוען שעסקינן
 3 בעסקאות מלאכותיות. בהמשך, הגישו הצדדים ראיות, לאחריהן נערכו חקירות והוגשו סיכומים.
 4
 5 המוכרת הגישה תצהירים של מנהלה, מר עזרא גבריאלי (להלן: "גבריאלי"), ושל הגב' לילי אדרי,
 6 מנהלת חשבונות של המוכרת. הרוכשות הגישו תצהירים של וולנשטיין. המשיב הגיש תצהיר של
 7 אברהם יהלום (להלן: "יהלום") וכן תצהיר של לאה אניספלד. המצהירים נחקרו למעט אניספלד,
 8 שלגביה הודיעו ב"כ המערערות שהואיל והאמור בתצהירה הוא חזרה על שנאמר בתצהיר יהלום,
 9 הם לא ראו צורך לחקור אותה, ומבלי שיהיה בכך כדי לקבל את האמור בתצהירה.
 10

6. עמדת המערערות- המוכרת והרוכשות

11 המוכרת טוענת, כי דין הערעור להתקבל שכן ההחלטה בהשגה הפוכה לשומה. כך, בעוד שבשומה
 12 נקבע שהעסקאות לא בוטלו, הרי שבהחלטה בהשגה נקבע שמדובר בעסקאות מלאכותיות. לגופו,
 13 נטען שמדובר בעסקאות אמת, וכי המשיב לא הרים את הנטל להוכיח שמדובר בעסקאות שאינן
 14 אמת, וזאת לאור הממצאים שהובאו לפני בית המשפט.
 15
 16 הרוכשות מצטרפות לעמדת המוכרת, וטוענות שמדובר בעסקאות אמת. הן מציינות, כי וולנשטיין
 17 ערב לבנק לאומי, שמימן את התשלומים, והוא אף נתבע על ידו בקשר לעסקאות, וזאת כראיה
 18 נוספת לכך שאין מדובר בעסקאות מלאכותיות.
 19
 20

7. עמדת המשיב

21 המשיב טוען, לעומת זאת, שהוכח כי עסקינן בעסקאות מלאכותיות שכל מטרתן להונות את רשויות
 22 המס. בכלל זה, לא נעשו פעולות לקידום העסקאות, ועוד. בנוסף גורס המשיב, שהראיות מצביעות
 23 על כך שמדובר בעסקאות שאינן אמת, שכן אחרת לא היו ניתנות ערבויות בנקאיות על מלוא סכום
 24 המקדמה, אלא בהפחתת סכום המע"מ.
 25
 26

8. דיון והכרעה

27 בפתח הדברים, מן הראוי להבהיר:
 28 ככל שהעסקאות מבוטלות, אזי על המשיב להחזיר למוכרת את מס העסקאות. מנגד, על הרוכשות
 29 להשיב את מס התשומות שהוחזר להן על ידי המשיב. דא עקא, נוכח טענת הרוכשות כי העסקאות
 30 בוטלו שלא כדין, אזי אין מקום שישבו את התשומות. ככל שהרוכשות לא תשבנה את התשומות,
 31 יצא מע"מ נפסד, לאור הדרישה להשיב את מס העסקאות למוכרת, ובהעדר הכרעה בין גרסאות
 32 המוכרת והרוכשות באשר להפרת הסכמי המכר. אין חולק, שאם ייקבע שהמוכרת הפרה את הסכם
 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398-אמ.ג.י.די.אס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 המכר והרוכשות זכאיות לאכוף אותם, הרי שאין תוקף לחשבונות הזיכוי ומע"מ לא מחויב להשיב
 2 את מס העסקאות. ככל שייקבע שהרוכשות הפרו את הסכם המכר, אזי ביטול ההסכמים על ידי
 3 המוכרת הוא כדין, ועל הרוכשות להשיב למע"מ את מס התשומות.
 4
 5 נתונים נוספים הראויים לציון הם:
 6 המוכרת, המחזיקה כאמור בסך של 1.5 מיליון ₪ המהווה 10% מהתמורה ששולמה, טוענת, כי
 7 סכום זה מגיע לה כפיצוי בגין ההפרה על ידי הרוכשות. מנגד, לגרסת הרוכשות על המוכרת להשיבו
 8 להן. יובהר, כי לאור מצבן הכלכלי של הרוכשות אין באפשרותן להחזיר למשיב את מס התשומות,
 9 אלא אם יקבלו את הפיקדון שבידי המוכרת.
 10
 11 הכרעה בגוף הסכסוך שבין המוכרת לכל אחת מהרוכשות, תשפיע, אפוא, על נשוא המחלוקות
 12 בערעורים שלפניי. מטעם זה סברתי, שנכון היה אם בית המשפט המחוזי מרכז, שבו הייתה תלויה
 13 ועומדת תביעת המוכרת נגד הרוכשות, היה מכריע בסכסוך, וכאמור בהחלטתי מיום 22.2.12
 14 ובהחלטות נוספות שניתנו סמוך לאחר הגשת הערעורים. הכרעה שכזו הייתה מייצרת את הערעורים
 15 שלפניי, ולמצער מצמצמת עד מאוד את יריעת המחלוקת. לדאבוני, הצעתי שכך יש לנהוג לא
 16 התקבלה, ובתביעת המוכרת הושג הסדר ביניים על דעת ב"כ מע"מ, שלא סיים את המחלוקת, ונכון
 17 לעת הזו, אין הליך בין המוכרת לבין הרוכשות באשר לשאלת הפרת הסכמי המכר. אדגיש, כי ההליך
 18 שלפניי, קרי ערעור מס ערך מוסף, אינו המסגרת הדיונית המתאימה לברר את המחלוקת ההסכמית
 19 שבין המוכרת לבין הרוכשות. זו דרושה לבירור לפי הדינים החלים על סכסוכים אזרחיים רגילים,
 20 ואשר ערעור מע"מ, אינו נמנה עליהם. משכך, ולהסרת ספק, הואיל לא ניתן היה לשמוע ראיות
 21 בליבת הסכסוך שבין הצדדים, אין בפסק הדין כדי להכריע בטענות ההדדיות שבין המוכרת לבין
 22 הרוכשות, ומקומן של אלה בערכאה המוסמכת.
 23
 24 **9. ערעור המוכרת**
 25 לאחר שעיינתי בכתבי הטענות ושמעתי את הראיות, הגעתי לידי מסקנה, כי דין הערעור להתקבל,
 26 ואנמק:
 27
 28 **10. טענות סף**
 29 **הודעת השומה וחיוב בכפל מס**
 30 בשלב ראשון הוציא המשיב שומה שבה נכתב, כי תעודות הזיכוי שהוצאו אינן מתקבלות מחמת
 31 שלעמדת הרוכשות העסקאות איתן לא בוטלו, ולכן לא ניתן להכיר בבטלות העסקאות. קרי, בשלב
 32 השומה, לא בדק המשיב כלל ועיקר את מהות העסקאות והאם עסקינן בעסקאות מלאכותיות,
 33 וזכרה של טענה זו עלה לראשונה רק בהחלטה בהשגה. הדברים התאשרו גם בעדות יהלום מיום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398-אמ.גי.די.אס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 14.4.13 (עמ' 39), ומבלי שניתן לכך הסבר ענייני על ידי המשיב. אין זאת אלא, כי ההחלטה בהשגה
 2 וכן ההחלטה בדבר כפל מס, הוצאו על ידי המשיב, מבלי שקודם לכן הועלו ונבחנו על ידו, כמות
 3 שהיה עליו לעשות קודם להחלטה האמורה.
 4
 5 אפנה בהקשר זה לסעיף 82(א) לחוק מע"מ, שלפיו רשאי מי שחולק על השומה להגיש עליה השגה
 6 ולפרט את נימוקיו. שעה שהבסיס לשומה שונה מזה שנקבע בהחלטה הדוחה את ההשגה, הרי שלא
 7 ניתנה למוכרת הזדמנות לתקוף את ההחלטה, ובכך נפגעה זכות יסוד המוקנית לה, ויש לראות את
 8 ההחלטה בבחינת הפתעה.
 9
 10 הדבר גם עומד בניגוד לסעיף 82(ב) לחוק מע"מ, המסמיך את המנהל בהשגה לשנות את השומה
 11 לקולא או לחומרא, אך הוא אינו רשאי לשנות את היסוד שעליה היא מושתתת מנימוקים שלא עמדו
 12 בעת הוצאת השומה. בייחוד נכון הדבר, שעה שכל המידע היה ברשות המשיב בעת הוצאת השומה,
 13 ומכל מקום לא הייתה כל מניעה שהמידע יהיה ברשותו באותה העת. על הזהירות שבה יש לנהוג
 14 בעת שמתבקשת הכרעה בטענה שלא הועלתה בשלבים הראשונים על ידי הרשויות, עמד בית המשפט
 15 העליון בע"מ 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל-אגף המכס ומע"מ אשדוד [5.7.12]:
 16 "החשש העיקרי בהפעלת הסעיף הוא שנישום, שעתר כנגד חיוביו במסגרת שומה פלונית,
 17 ימצא עצמו מחויב בתשלום מס בהתאם לשומה מוגדלת, בלא שהיתה לו הזדמנות נאותה
 18 להתגונן מפני הגדלה זו".
 19
 20 קל וחומר בנסיבות המקרה שלפניי, שבהם המשיב לא שינה את סכומי השומה, אלא שינה את
 21 הנימוקים שביסוד השומה.
 22
 23 זאת ועוד; דומני שהמשיב פעל כאמור לאחר שנודע לו, כי נוכח מצבן הכלכלי של הרוכשות לא
 24 יתאפשר בידן להשיב את מס התשומות שהוחזר להן על ידו, ומשכך הוא עלול להינזק אם ישיב את
 25 מס העסקאות למוכרת. סבורני, שאין במידע זה כדי להוות טעם מספק לשינוי הנימוקים על ידי
 26 המשיב. מכל מקום, דרך המלך שבה היה על המשיב לנקוט היא להוציא שומה חדשה על יסוד
 27 הנימוקים האמורים, ולאפשר למוכרת להתמודד עם אלה, ולא להפתיעה לראשונה בהחלטה
 28 בהשגה.
 29
 30 די בכך כדי לקבל את ערעור המוכרת.
 31
 32
 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398 א.מ.ג.י.ד.א.ס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

11. נקיטה בהליך לא מתאים על ידי המשיב
- 1 המשיב הוציא הודעה בדבר חיוב כפל מס על יסוד סעיף 50(א) לחוק מע"מ שלפיו, אדם שאינו רשאי
 2 לפי סעיף 47 לחוק מע"מ להוציא חשבונית מס והוציא חשבונית מס, יהיה חייב בתשלום כפל מס.
 3 עם זאת, הגישה של המשיב הינה, כי העסקאות הינן מלאכותיות לפי סעיף 138 לחוק מע"מ ולכן יש
 4 להתעלם מהן, ומבלי שיש לפניי כל קביעה של המשיב המושתתת על סעיף 138 לחוק מע"מ, אלא על
 5 סעיף 50(א) לחוק בלבד. משכך, שגה המשיב בחלטתו בחשגה, ואפרט:
 6
 7
 8 סעיף 138 לחוק מע"מ מורה:
 9 "א) המנהל רשאי להתעלם מעסקה או מפעולה אם הוא סבור שהיא מלאכותית או בדויה
 10 או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותות".
 11
 12 לאור גישת המשיב שלפיה עסקינן בעסקאות מלאכותיות, שומה היה עליו לעשות שימוש בהוראה זו.
 13 דא עקא, המשיב בחר לעשות שימוש בהוראת סעיף 50(א) לחוק מע"מ הקובעת כי:
 14 "אדם שאינו רשאי לפי סעיף 47 להוציא חשבונית מס, והוציא חשבונית מס או הוציא
 15 מסמך הנחזה כחשבונית מס אף אם חסרים בו פרטים הנדרשים לענין חשבונית מס, יהיה
 16 חייב בתשלום כפל המס המצויין בחשבונית או המשתמע ממנה".
 17
 18 וכן בהוראת סעיף 82(ב) לחוק מע"מ:
 19 "הגיעו החייב במס והמנהל 15 להסכם בדבר המס המגיע, תתקן השומה לפי זה; לא
 20 הושג הסכם יחליט המנהל 15 בהשגה, ורשאי הוא לקיים את השומה, להגדילה או
 21 להקטינה".
 22
 23 ועל כך הוגשה השגה על ידי המוכרת.
 24
 25 לא יעלה על הדעת שהמשיב יעשה שימוש בהוראה לא ייעודית לשם ביסוס גישתו, ודוק. דרך
 26 התנהלות זו נפסלה בפסיקת בית המשפט העליון. אפנה בהקשר זה לע"א 10829/02 מנהל מס ערך
 27 מוסף אשדוד נ' מכון טיפול בשפכי אשקלון [10.8.05] (להלן: "הלכת שפכי אשדוד"):
 28 "ראשית, המערער עצמו מעולם לא פעל על-פי סמכותו בסעיף 138(א) לחוק, ולא קבע
 29 שהעסקה היא מלאכותית. יטען הטוען, שזהו עניין פרוצדוראלי, אך לא היא; משקובעת
 30 רשות מס כי עסקה מסוימת היא מלאכותית, היא מתווה בכך את מסלול הדיון, הערעור,
 31 וכן את שאלת נטלי ההוכחה".
 32
 33 ייפים גם הדברים שנאמרו בהמשך פסק הדין:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398 א.מ.ג.י.ד.א.ס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 "מקום בו רשות מס אינה מגדירה באופן ברור את המסלול המשפטי שבו היא בוחרת
 2 לפעול, או שאינה נוקטת בקו עקבי, עלול הדבר להיות בעוכריה; וודאי כך במקרה כגון זה
 3 שבפנינו, שבו כבר מן הצעד הראשון אחזה הרשות בבסיס נורמטיבי בלתי-מתאים".
 4
 5 כן ראה ע"א 8249/01 מנהל מס שבת מקרקעין - חדרה נ' צינדורף טל ועופר [9.9.04].
 6 לכן, הדרך שעמדה לפני המשיב היא הוצאת שומת שומה חדשה, לרבות נימוקים ותחשיבים, ובאופן
 7 שיאפשר בידי המוכרת להגיש עליה השגה כדין.
 8
 9 מעבר לדרוש;
 10 האם הוכח שלפנינו עסקאות מלאכותיות? 12
 11 הדיון בסוגיה זו יפה הן לערעור המוכרת והן לזה של הרוכשות. סבורני, כי גם לעצומם של דברים,
 12 קרי היותן של העסקאות מלאכותיות, יש לקבל את עמדת המערערות על פני זו של המשיב, ודוק:
 13
 14 שאלת היותה של עסקה מלאכותית נדונה בפסיקה. בהקשר זה נקבע, שעסקה מלאכותית לצרכי מס
 15 אין משמעותה עסקה לא חוקית, אלא כזו שמטעמי מס יש לראותה כמלאכותית. כך נקבע בהלכת
 16 שפכי אשדוד:
 17 "עיסקה מלאכותית אין משמעותה עיסקה בלתי חוקית. על פי רוב, מדובר בעיסקה
 18 חוקית, אך מטעמים מסויימים, המחוקק רואה בה עיסקה בלתי לגיטימית בהקשר
 19 הפסקאלי. המתח איננו, איפוא, בין חוקי לבלתי חוקי; המתח הוא בין לגיטימי לבלתי
 20 לגיטימי מבחינת דיני המס; המתח הוא בין עיסקה שמפחיתה מס באופן לגיטימי לבין
 21 עיסקה שמפחיתה מס באופן בלתי לגיטימי. הדילמה היא בקביעת קו הגבול בין תכנון מס
 22 לגיטימי לתכנון מס בלתי לגיטימי. הרצון הוא לקבוע את קו הגבול ולאזן בין זכותו של
 23 הנישום לתכנן את המס על ידי ניצול לגיטימי של דיני המס השונים, ובין האינטרס
 24 הציבורי בגביית מס ובקיום מערכת מס צודקת ושוויונית... אך מובן הוא, כי איזון זה עדין
 25 וקשה הוא. מטבע הדברים, איזון זה נעשה ממקרה למקרה על פי כלל הנסיבות".
 26
 27 ובהמשך:
 28 "הנה כי כן, שאלת המלאכותיות עולה מקום בו מתעוררת, לגבי פעולה מסוימת או עסקה
 29 מסוימת, השאלה האם מדובר בתכנון מס לגיטימי, או שמא בהפחתת מס פסולה. כך
 30 נאמר במפורש גם בסעיף 138(א) לחוק מס ערך מוסף, המאפשר התעלמות מעסקה מקום
 31 שהיא "מלאכותית או בדויה או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או
 32 הפחתת מס בלתי נאותות". הפסיקה ראתה במבחן הטעם המסחרי כמבחן חשוב - אם כי
 33 לא יחיד ומכריע - להיותה של עסקה מלאכותית (ראו למשל פרשת רובינשטיין הנ"ל). לפי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398 א.מ.ג.י.ד.א.ס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 מבחן זה, "עיסקה אשר, כשלעצמה, מחוסרת טעם כלשהו (זולת הטעם להימנע ממס)
 2 רואים אותה כמלאכותית" (ע"א 267/67 מפי בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד
 3 כא(2) 593)."
 4
 5 אזכיר, שנטל ההוכחה באשר להיותן של העסקאות מלאכותיות רובץ על המשיב, ועסקינן בנטל כבד.
 6 בהקשר זה ניתנה החלטת ביניים מפורטת כאמור לעיל, ואין צורך לחזור על האמור בה. די אם אפנה
 7 לדברי בית המשפט העליון בהקשר זה בהלכת שפכי אשדוד הנ"ל:
 8 "ועוד יש לזכור כי מנהל מע"מ המבקש להתעלם מן הפעולה הוא הנושא בנטל הראיה
 9 להוכחת מלאכותיות העסקה" - ע"א 252/87 גחלת חברה להשקעות בע"מ נ' מנהל המכס
 10 ומע"מ, פ"ד מה(1) 245; ראו עוד רע"א 8522/96 רוכוורגר רוטמנטש חברה לבניין
 11 והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1 (לא פורסם); ע"א 164/83 וינפילד נ' פקיד
 12 השומה, פד"י לט(2) 600"
 13
 14 כן ראה ע"א 3725/08 נסים חזן נ' אריק חזן [3.2.11]:
 15 "אשר לרמת ההוכחה הנדרשת לביסוס טענת חוזה למראית עין יש להוסיף, כי בעל דין
 16 המייחס לצד שכנגד עריכת חוזה פיקטיבי מעלה כנגדו טענה קשה, העשוי להגיע אף כדי
 17 ייחוס מרמה או מצג כזב. ככלל, טענות מסוג זה, שנילווה להן, על פי רוב סממן של חוסר
 18 נקיון כפיים, טענות בשל טיבן רמת הוכחה נכבדה לצורך ביסוסן. ייחוס לאדם התנהגות
 19 שיש בה חוסר ניקיון כפיים, מרמה או כזב מחייב בראיות בעלות משקל ואמינות. כשם
 20 שלא בנקל יוכיח בעל דין טענות בדבר תרמית, המחייבות ביסוס ברמת הוכחה גבוהה
 21 במיוחד, כך גם טענות בדבר פיקטיביות של עיסקה, המשיקות לטענות מרמה, מצריכות
 22 רמת הוכחה התואמת במשקלה לרצינותה ולחומרתה של הטענה הנטענת".
 23 (החדגשה אינה במקור - א.א.)
 24
 25 כן ראה ע"א 7456/11 מוריס בר נוי ואח' נ' מלחי אמנון [11.4.13]:
 26 "כאשר אחד הצדדים להליך מעלה טענת מרמה או זיוף, מוטל עליו נטל השכנוע להוכחת
 27 טענתו, בין אם מדובר בתובע או בנתבע. הגם שהנטל הוא של מאזן הסתברויות, כמקובל
 28 במשפט האזרחי, הרי שכמות הראיות ורף הראיות הנדרש לגבי טענת מרמה, אשר לה גוון
 29 מעין פלילי, הם גבוהים יותר ועל בית המשפט לבחון את הראיות בזהירות ובקפדנות".
 30
 31 מו הפרט אל הכלל:
 32 יישומן של ההלכות האמורות על העסקאות שלפניי מביא לידי מסקנה שלא הוכח שאלה
 33 מלאכותיות, מכל אחד הנימוקים הבאים, לא כל שכן משקלם המצטבר:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398-אמ.ג.י.די.אס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 נטען, כי הרוכשות לא בחנו את העסקאות בטרם ההתקשרות עם המוכרת. טענה זו אינה מתיישבת
- 2 עם מסמכים שהוגשו על ידי הרוכשות.
- 3
- 4 בהקשר זה אפנה **לנספח יד'** להודעת הערעור של המוכרת, שהינו הערכת שווי לתחנות הדלק
- 5 שנערכה על ידי אורי וולף, יועץ כלכלי ופיננסי, בחודש ספטמבר 2008 (להלן: "**הערכת השווי**").
- 6 הערכת השווי מנתחת את העלויות השונות של הקמת התחנות ושל הפרויקט, לרבות תשואות,
- 7 יתרוונות וחסרונות, המצב הכללי ועוד. הערכת השווי מתבססת על נתונים פיננסיים שונים שנמסרו
- 8 לעורך הערכת השווי על ידי בעלי המניות של הרוכשות, וכן על דו"ח של שמאי מקרקעין, ועל
- 9 אומדנים והערכות שונות של הנהלת הרוכשות, והכל כאמור בגוף הערכת השווי.
- 10
- 11 עוד אפנה **לנספח ט'** שהינו חוות דעת של יגאל שגיא, מהנדס ושמאי מקרקעין, מיום 15.6.08
- 12 שהוכנה לבקשת המוכרות, ואשר בוחנת את הפוטנציאל הכלכלי של תחנת הדלק. חוות הדעת
- 13 מפרטת את העסקה, הקרקע, מהות ההתקשרות, עקרונות ושיקולים שונים.
- 14
- 15 ודוק, בסעיף 29 (ב) להודעת הערעור של הרוכשות מפנות האחרונות במפורש לחוות הדעת האמורות.
- 16 לא היה בפי עדי המשיב הסבר מניח את הדעת לסתור את אלה. מכל מקום, אלה מאיינות את טענת
- 17 המשיב לפיה הרוכשות לא בחנו, טרם ובמהלך הרכישה, את הפרויקטים נשוא העסקאות. אמנם,
- 18 עורכי חוות הדעת לא הובאו למתן עדות בבית המשפט, אך לא הוצגה בפני בית המשפט כל בקשה
- 19 של המשיב לחקור מי מנותני חוות הדעת, ולא הייתה כל מניעה בידי המשיב לבקש, כי אלה יתייצבו
- 20 לחקירה על חוות דעתם לצורך אימות טענות הרוכשות בדבר הסתייעותן בשירותי המומחים לשם
- 21 בדיקת נשוא העסקאות בטרם ההתקשרות.
- 22
- 23 לעמדת המשיב, לא הייתה כל פעילות של הרוכשות, ולמצער פעילות ממשית, לקידום התנאים
- 24 המתלים, דבר המצביע, לדעתו, על היותן של העסקאות מלאכותיות. כנגד זאת, הפנו הרוכשות
- 25 לאמור להלן:
- 26
- 27 **נספח יג'** להודעת הערעור הינו התנגדות שהגישו הרוכשות לתוכנית מתאר מקומית בכפר סבא,
- 28 שעלולה לפגוע בהקמת תחנות הדלק בכפר סבא, וכמפורט בהרחבה במכתב ההתנגדות של משרד
- 29 עוה"ד ש. הורוביץ ושות' לוועדה המקומית לתכנון ובנייה כפר סבא מיום 15.9.08, שאליו צורף
- 30 תצהיר וולנשטיין.
- 31
- 32 גם לגבי הקמת תחנת הדלק בפדיה גילתה הרוכשת פעילות. בהקשר זה, הציגה הרוכשת מכתב מיום
- 33 29.6.08 שנשלח על ידה לראש המועצה האזורית גור, שבתחום שיפוטה אמורה להיבנות תחנת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398 א.מ.ג.י.ד.י.א.ס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 הדלק. מהמכתב עולה, כי התקיימה ישיבה עם ראש המועצה שבמהלכה התברר, כי קיים שיתוף
 2 פעולה בין המועצה לבין הרוכשות להקמת תחנת הדלק, וכי יתקיימו בהמשך מגעים בין הצדדים.
 3 ואכן, ביום 27.7.08 הודיע ראש המועצה במכתבו לרוכשות, כי המועצה אכן תתמוך ביוזמה להקמת
 4 תחנת הדלק, בכפוף לאישורים הדרושים.
 5
 6 יש ליתן את הדעת גם לתביעה שהגיש בנק לאומי נגד וולנשטיין והרוכשות בבית משפט השלום בתל
 7 אביב יפו בת.א. 09-11-36008 לתשלום הסך 1,291,337 ₪ (נספח כא' לערעור המוכרת). הואיל ואין
 8 חולק, כי לרוכשות לא היו עסקאות פרט לאלה נשוא ההליך שלפניי, הרי שהחוב המגיע לבנק,
 9 לטענתו, וכעולה מכתב התביעה, הוא בגין אשראים והחלואאות שהעמיד הבנק לרוכשות לצורך
 10 התשלום ששולם למוכרת. אם כגרסת המשיב מדובר בעסקה מלאכותית, מחמת שכל התשלום
 11 ששולם למוכרת היה מובטח בערבות בנקאית ולא יכול היה להיגרם כל נזק לבנק, לא היה הבנק
 12 מגיש תביעה בגין חוב בסכום כה ניכר. בעצם הגשת התביעה האמורה, וכן לאור סכום התביעה, יש
 13 גם להפריך את טענת המשיב שלפיה הבנק דאג לעצמו למרווח לצורך הריביות. בנוסף, כעולה
 14 מהתביעה, ערב וולנשטיין להתחייבויות הרוכשות להשיב את הכספים שקיבלו מהבנק לצורך
 15 התשלום למוכרת. הואיל ולטענת הבנק החוב לא נפרע, תבע הבנק גם את וולנשטיין לתשלום
 16 האמור. יש בדבר כדי להקשות על גרסת המשיב, כי לא היו סיכונים בעסקאות, דבר שמהווה לדעת
 17 המשיב אסמכתא להיותן של העסקאות מלאכותיות.
 18
 19 בנוסף, מהבקשה לרשות להתגונן עולה, כי אדם בשם שמואל פו ניר הלוי (להלן: "הלוי"), הוא זה
 20 שתיווך בין הצדדים, וכמפורט בהרחבה בבקשת הרשות להתגונן. מצופה היה, כי בטרם יקבל
 21 המשיב החלטה בדבר היות העסקאות מלאכותיות, הוא יזמן לחקירה את הלוי על מנת לברר האם
 22 אכן מדובר בעסקאות למראית עין, כגישת המשיב.
 23
 24 מהראיות התברר, כי המשיב בחן את התנהלות בנק לאומי בעסקאות. בהקשר זה, קיימה מבקרת
 25 מטעם המשיב בשם "יפה" (להלן: "המבקר"), שיחה עם גב' אתי פרוסט, מנהלת סניף בנק לאומי
 26 (להלן: "מנהלת הסניף"), שהעמיד את האשראים לרוכשות לשם הרכישה. המשיב צירף תרשומת
 27 מודפסת של שיחה מיום 1.2.11 שקיימה המבקר עם מנהלת הסניף (נספח 8/ג לתצהיר המשיב), וכן
 28 את התרשומת בכתב יד. כמו כן, צירף המשיב תמצית מסקנות של המבקר מהשיחה עם מנהלת
 29 הסניף. מכך מתרשם המשיב שמדובר בעסקה מלאכותית. לא כך רואה אני את הדברים;
 30
 31 המבקר מתארת את וולנשטיין כלקוח ותיק של הסניף, את הצורך בהשגת היתרים להקמת תחנות
 32 דלק, וכי מדובר בנושא מורכב ובירוקרטי. דא עקא, אין למסקנה זו כל עיגון בתרשומת השיחה, ולא
 33 היה למצהיר מטעם המשיב הסבר למקור ממנו הוסקה המסקנה האמורה על ידי המבקר. גם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398 א.מ.ג.י.ד.י.א.ס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 מסקנות נוספות של המבקרת אינן מעוגנות בתרשומת השיחה. בכל אלה יש כדי להעיב על המשקל
- 2 שיש ליתן, אם בכלל, להתבססות המשיב על תחקור מנהלת הסניף. אוסיף, כי נכון היה עושה המשיב
- 3 אם היה חוקר את מנהלת הסניף כמקובל, ולא מסתפק בשיחה בסניף כמות שנעשה הדבר.
- 4
- 5 זאת ועוד, אם כעמדת המשיב היה מדובר בעסקאות "למראית עין", היינו מצפים שמנהלת הסניף,
- 6 בשיחתה עם המבקרת, תסייג את התייחסותה לפנייה של וולנשטיין לבנק להעמדת האשראי, כך
- 7 שיאמר על ידה שדובר היה בעסקאות שאינן שגרתיות, או שהבנק לא הכיר עסקאות מסוג זה
- 8 וכדומה. דא עקא, מהתרשומת עולה, כי מבחינת הבנק לא היה מדובר בעסקאות חריגות, שיש בהן
- 9 אינדיקציה להיותן "למראית עין".
- 10
- 11 המשיב, מטעמים השמורים עימו, אף נמנע מלחקור ולהעיד מספר גורמים שמצופה היה, כי יחקרו
- 12 בטרם יגיע למסקנה המרחיקת לכת לפיה מדובר בעסקאות "למראית עין". בין אלה, לא חקר
- 13 המשיב את הלוי; לא חקר את מנהלת הסניף אלא הסתפק בביקור בסניף בלבד; לא חקר את עורכי
- 14 הדין שטיפלו בעסקאות על מנת להתרשם נכונה מהם באשר לקיום עסקאות אמת, וכמו כן לא טרח
- 15 לשאול את וולנשטיין בעת גביית ההודעות ממנו האם פעל לקידום התנאים המתלים.
- 16
- 17 תהייה נוספת שהעלה המשיב בסעיף 60 לתצהיר מטעמו וכן בסעיף 16 לסיכומים, המאוששת
- 18 לטענתו את היות ההסכמים למראית עין, היא בכך שלא נקבעה בהסכמים סנקציה למקרה שהם
- 19 יופרו. ראשית, עסקינן בהסכמים עם תנאים מתלים שאין כל ודאות שאלה יתקיימו, ומשכך גם אין
- 20 הכרח בסנקציה. שנית, אין חובה לכלול מראש סנקציות למקרה הפרה, וזכות הצדדים היא לא
- 21 לקבוע מראש את הפיצויים למקרה של הפרה, כקבוע בסעיף 15 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת
- 22 חוזה), תשל"א-1970. לכן, לא ראיתי בעובדה שאין קביעת סנקציות מראש בהסכם, כדי להוות
- 23 אינדיקציה להיות ההסכמים פיקטיביים.
- 24
- 25 עוד תהייה שהביע המשיב הינה, כי לא נרשמה הערת אזהרה לזכויות הרוכשות על המקרקעין. גם
- 26 בכך אין ולא כלום, ואבהיר; הואיל ומדובר בעסקאות עם תנאים מתלים ממילא אין מקום לרשום
- 27 הערת אזהרה על קיומן. בנוסף, אילו רצו הצדדים ליצור "מסך עשן" ובכך להרחיק את המשיב
- 28 מחשד שמדובר בעסקאות שאינן אמת, מה פשוט יותר היה מאשר לרשום הערת אזהרה, ולהבטיח
- 29 את מחיקתה באמצעות מסמך שיופקד בנאמנות. דווקא אי רישום הערת האזהרה מחזק את
- 30 המסקנה, שאין מדובר בעסקאות שאינן אמת. אוסיף, כי גם לא ניתן היה לרשום הערות אזהרה
- 31 ביחס למגרשים בכפר סבא, שכן הרישומים הם במנהל מקרקעי ישראל.
- 32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398-אמ.ג.י.די.אס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262-אנרג'י שיכון ופיתוח אס.אנ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

- 1 המשיב נסמך רבות על עמדת היועץ המשפטי של הוועדה המקומית לודים מיום 23.7.06 לפיה,
 2 התוכנית להקמת תחנת דלק בפדיה לא תואמת כלשונו "אף היבט ואי אפשר לאשר אותה ללא
 3 בדיקה על ההשפעה במרקם הפתוח", ועוד. לא ראיתי בעמדתו של היועץ המשפטי משום עיון
 4 למסקנת המשיב שמדובר בעסקאות מלאכותיות. הוועדה המקומית החליטה, חרף עמדת היועץ
 5 המשפטי, להפקיד את התוכנית, וכאמור בהחלטה האמורה (נספח 11 לתצהיר המשיב). לו סברה
 6 הוועדה שאין מקום לקדם את התוכנית, חזקה עליה שלא הייתה מורה על הפקדתה. זאת ועוד,
 7 היועץ המשפטי לא שלל לחלוטין את האפשרות שהתוכנית תאושר, אלא הבהיר שיש צורך לשוב
 8 ולדון לאחר בדיקת התאמתה של התוכנית לתוכניות מתאר ארציות.
 9
 10 המשיב הצביע על עסקה אחרת של חברה בשליטת גבריאלי בכפר סבא, שבה נמכרו זכויות בשטח
 11 קרוב לאלה נשוא הערעור, במחיר נמוך במידה ניכרת מזה של העסקה שלפניי. מנתון זה רוצה
 12 המשיב להסיק את היותה של העסקה מלאכותית. חרף זאת, גבריאלי הבהיר בעדותו, שלא נסתרה,
 13 כי הייעוד של אותה קרקע הינו למחסן, וזאת בהבדל מהקרקע נשוא הערעור, שלגביה ניתנה החלטה
 14 להפקיד תוכנית המייעדת את המקרקעין לתחנת דלק. קרי, קיים הפרש שווי ניכר בין המקרקעין,
 15 ולמצער בפוטנציאל של הקרקע נשוא ההליך שלפניי לבין הקרקע האחרת. זאת ועוד, הקרקע
 16 האחרת נמכרה כשלוש שנים לאחר העסקה נשוא ההליך, ולכן אין בסיס להשוואה בין העסקאות.
 17
 18 לא התעלמתי מטענת המשיב לפיה וולנשטיין לא הציג אסמכתאות על תשלומים ששילם למומחים
 19 ויועצים לצורך בדיקת העסקאות, כמו גם קידומן. אמנם מצופה היה, כי יוגשו אסמכתאות בעניין,
 20 וכי הרוכשות תעשנה שימוש בחשבונות לצורכי מס, אך אין בעובדה זו כשלעצמה כדי להוות משקל
 21 מספק למסקנה שאליה הגיע המשיב.
 22
 23 עוד יש להדגיש, שהתנאים המתלים אינם מחייבים השגת היתר בנייה לתחנות דלק, אלא אך ורק
 24 לקדם את המטרה הסופית, בבחינת השגת אישורים מקדימים. משכך, הזמן שנקצב בהסכמי המכר
 25 להשגת התנאים המתלים היה סביר בהחלט. אוסיף, כי הדברים הובהרו היטב בעדויות של גבריאלי
 26 ושל וולנשטיין, ולא נסתרו.
 27
 28 עיינתי גם ביתר טענותיו של המשיב ולא ראיתי בהן כדי להגיע לתוצאה שאליה מכוון המשיב. די אם
 29 אציין, שאין ממש בטענה לפיה הרוכשות לא סיפקו בטוחות להבטחת התשלום (סעיף 10 לסיכומים),
 30 שכן די בכך שהתשלום הראשון הינו בסכום לא מבוטל ואף גובה בערבויות בנקאיות, כדי לשמוט את
 31 הקרקע תחת הטענה. גם דין הטענה לפיה אין בהסכמים פרטים באשר למתווך מצביעה על היותם
 32 של ההסכמים למראית עין, אין בה ולא כלום, הואיל ואין חובה לכלול בחוזה שבין צדדים
 33 התייחסות לגורם שתווך ביניהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 11-12-30398 א.מ.ג.י.ד.א.ס השקעות בע"מ נ' מדינת ישראל
 ע"מ 12-02-19385 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. חס-בה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19403 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. השרון בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-19423 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף
 ע"מ 12-02-52262 אנרג'י שיכון ופיתוח א.ס.א.נ. פדיה בע"מ ואח' נ' מע"מ ת"א 2,1

לפני כב' השופט איתן אורנשטיין

1 המשיב העלה בסיכומיו טענות שזכרן לא בא בכתבי הטענות. כך הטענה שבין המוכרת לרוכשות
 2 שוררים יחסים מיוחדים, כמו גם הסתמכות על עסקאות אחרות שבין הצדדים, כגון באשר לפרויקט
 3 חצרות יפו העתיקה. בהקשר זה אציין, כי לאחר שמיעת הראיות הגיש המשיב בקשה להבאת ראיות
 4 נוספות, המצביעות לגישתו על השווי האמיתי של העסקאות, ולא זה המופיע בהתקשרות שבין
 5 הצדדים. כל הטענות האמורות מהוות הרחבת חזית אסורה. מכל מקום, בחנתי את הטענות לגופן,
 6 ולא ראיתי בהן כדי להגיע לידי מסקנה שונה. כך לגבי הטענה שהתמורה שלפי ההסכם אינה משקפת
 7 שווי שוק, וזאת לאור עסקה במקרקעין שנעשתה חמש שנים מאוחר יותר. עסקינן בשאלה המחייבת
 8 הוכחה ואין ידיעה שיפוטית לפיה הייתה במהלך השנים שחלפו עליית מחירי מקרקעין באזור. לכן,
 9 שומה היה על המשיב לתמוך אותה בחוות דעת שמאית, אך כזאת לא נעשה. מכל מקום, משקלן של
 10 הטענות הנוספות אינו עומד כנגד כל הנימוקים שעליהם הצבעתי, ואשר מהם עולה כי המשיב לא
 11 עמד בנטל להוכחת גרסתו בדבר היות ההסכמים למראית עין.

12

13

לאור כל הטעמים דלעיל, דין הערעורים להתקבל.

14

15 משכך, אני מבטל את השומות, את ההודעה על פסילת הספרים ואת הדרישה לתשלום כפל מס.

16

המשיב יחזיר למוכרת את הערבות הבנקאית.

17

18

המשיב יישא בהוצאות המוכרת בסך 35,000 ₪ ובסך 35,000 ₪ לשלושת הרוכשות.

19

20

המוכרות תשלח את פסק הדין לבי"כ הצדדים בדואר רשום.

21

22

ניתן היום, טו' ט"ו שבט תשע"ד 16 ינואר 2014, בהעדר הצדדים.

23

איתן אורנשטיין, שופט

24

25