



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת
ישראל - רשות המיסים

1

בפני כבוד השופט א' קיסרי

**ג.נ.י רוני בע"מ
ע"י בא כוחה עו"ד י' רגב**

מערערת

נגד

**מדינת ישראל - רשות המיסים – אגף מכס ומע"מ
ע"י בא כוחה, עו"ד י' גלייטמן, פרקליטות חיפה**

משיבה

2

3

פסק דין

4

1. ערעור שהגישה חברת ג.נ.י רוני בע"מ ("המערערת") על החלטת המשיבה להפעיל כלפיה את הסמכות לפי סעיף 106(ב) לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 ("החוק") שמכוחו ניתן, בתנאים מסוימים, לגבות חוב מע"מ ממי שהועברו אליו נכסים של החייב במס.

5

6

רקע

7

2. חברת נרדיה אירועים בע"מ ("חברת נרדיה") התאגדה ביום 28.5.2003 ובעלי מניותיה היו אמיר נרדיה, יעקב נרדיה ואורי יונה. בגדר פעילותה העסקית הפעילה חברת נרדיה כמה אולמות אירועים באזור הקריות. חברת נרדיה חתמה על הסכם עם "ביג מרכזים מסחריים" שותפות מוגבלת ו"מצוקים חיפה" (1995) בע"מ (ביחד, "ביג"), שלפיו היא שכרה את אולם האירועים הנמצא במתחם הידוע כ"מרכז ביג" בצומת קרית אתא ("אולם האירועים"). בנוסף לחוזה השכירות חתמה חברת נרדיה על איגרת חוב שלפיה היא שעבדה לטובת ביג בשעבוד שוטף את כלל רכושה ונכסיה, לרבות המוניטין שלה, לצורך הבטחת פירעון חובותיה לביג ("איגרת החוב").

15

3. מאוחר יותר ייסדה חברת נרדיה חברה בת בשם דיאור אירועים בע"מ ("החברה") ומסרה לה את הפעלתו של אולם האירועים. עקב קשיים כלכליים הפסיקה החברה את פעילותה בשנת 2006, ואז החלה חברת נרדיה להפעילו. השם המסחרי שבו השתמשה חברת נרדיה לצורך הפעלת אולם האירועים היה "אולמי דיאור" או "דיאור אירועים" ("השם המסחרי"). בהמשך נקלעה חברת נרדיה לקשיים כלכליים וחדלה לשלם את דמי השכירות לביג, וזו ביטלה את חוזה השכירות ביום 8.12.08 על רקע חוב דמי שכירות מצטבר של כ-1.7 מיליון ₪ והפרות נוספות של ההסכם ביניהן. סמוך לאחר מכן נחתם בין ביג לבין המערערת, שבעל המניות היחיד בה הוא יורם קדש ("קדש"),

22



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.ני רוני בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

1 הסכם שכירות חדש להשכרת אולם האירועים לתקופה שבין 17.12.08 עד 31.5.10, שלאחר מכן
2 הוארך לחמש שנים נוספות.

3

4 4. כחודשיים לאחר ביטול ההסכם בין ביג לחברת נרדיה וחתימת הסכם חדש עם המערערת,
5 פנתה ביג לבית משפט זה בבקשה לאכיפת השעבוד השוטף שעל פי איגרת חוב בדרך של מינוי כונס
6 נכסים (פר"ק 6747-01-09, שהדיון בו אוחד עם תיק פר"ק 6067-01-09 ("תיק הכינוס")). בגדרה של
7 בקשה זו, שנדונה בפניי, מונה כונס נכסים זמני על נכסי חברת נרדיה ("כונס הנכסים"). לימים
8 הוגשה נגד חברת נרדיה בקשת פירוק (פר"ק 6067-01-09) שנמחקה, ומאוחר יותר הוגשה בקשת
9 פירוק נוספת, שבגדרה ניתן צו לפירוק חברת נרדיה (פר"ק 7645-05-10).

10

11

ההליך שקדם לערעור

12

13 5. ביום 18.10.09 שלח מר ב' ארז, הממונה האזורי על מע"מ בחיפה ("ארז"), למערערת
14 ולחברת נרדיה הודעה לפי סעיף 106 לחוק (נספח ה' להודעת הערעור) ("ההודעה"). בהודעה נאמר
15 שלחברת נרדיה חוב מע"מ בסך של 281,401 ₪ (בערכי קרן), ונכון למועד ההודעה הוא עומד על סך
16 של 359,336 ₪. עוד נאמר שהוחלט להפעיל כלפי המערערת את הסמכות לפי סעיף 106 לחוק, שכן
17 נמצא שחברת נרדיה הפסיקה את פעילותה ולא נותרו לה בישראל אמצעים לסילוק חובה, ובמקומה
18 המערערת היא המפעילה את אולם האירועים. נטען שהמערערת הוציאה לפועל אירועים שהוזמנו
19 אצל חברת נרדיה, כך שלמעשה "צבר ההזמנות" של חברת נרדיה עבר אליה ללא תמורה, וכי
20 המערערת קיבלה חזקה במיטלטלין של חברת נרדיה ומשתמשת בהם ללא תמורה.

21

22 6. קודם למשלוח ההודעה ניהלה המשיבה חקירה שבה נטל חלק מ' ברכה ("ברכה"), הממונה
23 על פרויקטים ביחידה לפירוקים וגבייה מיוחדת באגף המכס ומע"מ, ובגדרה נגבו הודעות מגורמים
24 שונים מעורבים (נספחים יב-10 לתצהירו של ברכה - מש/1).

25

26 7. ביום 27.4.10 השיבה המערערת להודעה באמצעות משרד רואי החשבון שפעל מטעמה
27 (נספח ו' להודעת הערעור). בתשובתה טענה המערערת שהיא אינה "נעברת" לפי סעיף 106 לחוק, וכי
28 רכשה את הזכויות באולם האירועים מביג כמות שהם על פי חוזה שכירות נפרד שנעשה ביניהן וכי
29 היא שילמה ומשלמת לה תמורה מלאה עבור הזכויות החוזיות באולם. עוד טענה המערערת שהיא
30 הוציאה לפועל את האירועים שהוזמנו אצל חברת נרדיה במחירי הפסד, והפסידה ממון רב בשל
31 הזמנות אלה.

32

33 8. לאחר שימוע שנערך למערערת החליטה המשיבה ביום 3.3.11 להפעיל את סמכותה לפי
34 סעיף 106 לחוק, בנימוק שהמערערת קיבלה ללא תמורה את צבר ההזמנות של חברת נרדיה וכן את



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

1 השם המסחרי של אולם האירועים, ועל כן חלות עליה הוראות סעיף 106 לחוק וניתן לגבות ממנה
2 את חובה של חברת נרדיה ("ההחלטה"). עוד נאמר בהחלטה כי לפי הראיות שבידי המשיבה, את
3 מרבית האירועים שהוזמנו מראש ערכה בפועל המערערת והיא זו שקיבלה תשלום עבורם (נספח א'
4 להודעת הערעור).

5

6 9. על ההחלטה נסב הערעור הנוכחי, ובמצוות סעיף 106(ו) לחוק הועבר תיק זה אליי מאחר
7 שבשעתו דנתי בתיקי חדלות הפירעון הנוגעים לחברת נרדיה.

8

9

עיקר טענות הצדדים

10

11 10. לטענת המערערת, המשיבה לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח את התקיימות התנאים
12 הנדרשים לצורך הפעלת סמכות הגבייה לפי סעיף 106(ב)(1) לחוק, והיא טוענת כי זוהי סמכות
13 חריגה שיש להפעיל בזהירות. נטען שלא הוכח קיומו של קשר כלשהו בין חברת נרדיה למערערת,
14 ואף לא העברה כלשהי בין החברות, וכי כל ההתקשרות בקשר להפעלת האולם הייתה בין המערערת
15 לבין ביג. המערערת מוסיפה וטוענת שהמשיבה התעלמה מהחובה המוטלת עליה לפי סעיף 106(ג)
16 להעריך את שווי הנכסים שלטענתה הועברו למערערת, ולגישתה לא ניתן לייחס לנכסים אלה שווי
17 כלכלי כלשהו. לפי המערערת, המשיבה הפעילה את סמכותה לפי סעיף 106(ב) בנסיבות המתייחסות
18 להעברת נכסים ללא תמורה, ואילו עמדתה וטענותיה בערעור שומטות את הקרקע תחת נימוק זה
19 היות והיא טענה לקיומם של "יחסים מיוחדים" בין נרדיה למערערת. עוד היא טוענת שהמשיבה
20 הפעילה סמכותה ללא בדיקה ראויה של העובדות שעליהן התבססה, והחלטתה היא לקונית ולוקה
21 בחסר.

22

23 11. המשיבה טוענת כי חברת נרדיה העבירה למערערת, ללא תמורה, נכסים בעלי שווי כלכלי
24 והם מונויטין, שמה המסחרי של החברה, ציוד, פעילות מסחרית וצבר הזמנות לאירועים שרובם
25 התקיימו ושניתנה תמורה עבורם. המשיבה טענה עוד כי לחלופין, נכסיה של חברת נרדיה הועברו
26 למי שמתקיימים בינה לבינו "יחסים מיוחדים" כמובנם לפי סעיף 106(ב) לחוק, ללא תמורה או
27 בתמורה חלקית. לטענת המשיבה מכלול נסיבות המקרה, לרבות איתורן של חשבונות מס, מוכיח
28 שפעילותה של חברת נרדיה הועברה למערערת באופן מתואם או מסודר, ובכל מקרה יש בכך כדי
29 להעיד על קשר עסקי בין חברת נרדיה למערערת ועל העברה מסודרת של הפעילות. המשיבה מוסיפה
30 וטוענת שלא היה צורך לבצע הערכת שווי לפי סעיף 106(ג) לחוק, שכן החובות ששולמו או
31 התקבולים בגין האירועים שהוזמנו או המונויטין של האולם שווים לגובה חוב המע"מ ואף למעלה
32 מכך.

33

34

ההסדר הנורמטיבי

35



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

12. סעיף 106 לחוק מונה מספר מקרים שבהם ניתן לגבות מצד שלישי חוב מע"מ:

2

3

"(א).....

4

(ב) היה לחייב במס חוב סופי והוא העביר את נכסיו בלא תמורה, או העביר

5

למי שיש לו עמו יחסים מיוחדים בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנתרו לו

6

בישראל אמצעים לסילוק החוב (להלן – המעביר), ניתן לגבות את החוב הסופי –

7

(1) אם המעביר הוא חבר בני אדם – ממי שקיבל את הנכסים מאותו

8

חבר בני אדם בנסיבות האמורות;

9

(2) אם המעביר הוא יחיד – ממי שקיבל את הנכסים מאותו יחיד

10

בנסיבות האמורות, כל עוד לא חלפו שלוש שנים מתום השנה שבה

11

הועברו הנכסים כאמור או מתום השנה שבה היה החוב לסופי, לפי

12

המאוחר.

13

(ב1) היה לחבר בני אדם חוב סופי והוא העביר את פעילותו לחבר בני אדם אחר

14

שיש בו, במישרין או בעקיפין, אותם בעלי שליטה או קרוביהם (בסעיף זה – החבר

15

האחר), בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנתרו לו אמצעים בישראל לסילוק

16

החוב האמור, ניתן לגבות את החוב שהחבר חייב בו מהחבר האחר.

17

(ב2) בלי לגרוע מהוראות סעיפים קטנים (ב1) או (ב1), היה לחבר בני אדם חוב

18

סופי והוא התפרק או הפסיק פעילותו בלי ששילם את החוב האמור, יראו את

19

הנכסים שהיו לחבר כאילו הועברו לבעלי השליטה בו בלא תמורה, וניתן לגבות מהם

20

את החוב, אלא אם כן הוכח אחרת להנחת דעתו של המנהל."

21

22

בנוסחו הקודם של סעיף 106 לחוק, טרם תיקונו בשנת 2003, נאמר: "היה לחבר-בני-אדם חוב

23

המגיע לאוצר המדינה לפי חוק זה והוא התפרק או העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה

24

חלקית בלי שנתרו לו אמצעים לסילוק החוב, ניתן לגבותו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות

25

האמורות;....". נוסח זה נקבע בשנת 1986 (תיקון מס' 5) ובדברי הסבר להצעת החוק המתקן נאמר

26

כי "אדם שקיבל נכסים ללא תמורה או בתמורה חלקית בנסיבות של פירוק, חזקה עליו שידע כי

27

הדבר נעשה על מנת למנוע את גביית המס על ידי מימוש הנכסים." (דברי הסבר להצעת חוק מס

28

ערך מוסף (תיקון מס' 5), התשמ"ו-1986, ה"ח 1767).

29

30

13. נוסחו הנוכחי של סעיף 106 לחוק נקבע בשנת 2003 כתיקון עקיף שנכלל בחוק התכנית

31

להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים

32

2003 ו-2004), התשס"ג-2003, ואז נוספו לו ס"ק (ב1) ו-(ב2), שעניינם הוא אפשרות גבייה מחבר בני

33

אדם אחר שהוא בשליטת אותם בעלי שליטה או קרוביהם, או מבעלי שליטה, לפי הנסיבות.

34



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

14. בסעיף 106 לחוק בכלל, ובסעיף 106(ב) בפרט, מנויות הנסיבות שבהתקיימן ניתן לייחס לצד שלישי חוב מע"מ סופי של מי שחייב מס ולא שילם אותו. כך, לפי סעיף 106(ב) חיובו של הצד השלישי אפשרי כאשר הועברו אליו נכסים של החייב בלא תמורה או בתמורה חלקית, הן על רקע יחסים מיוחדים והן בלעדיהם. לפי סעיף 106(ב1), כאשר חייב שהוא חבר בני אדם העביר את פעילותו לחבר בני אדם שיש בו אותם בעלי שליטה או קרוביהם ללא תמורה או בתמורה חלקית, ולא נותרו לו אמצעים לסילוק החוב, ניתן לגבות את החוב מחבר בני האדם הנעבר. לפי סעיף 106(ב2), כאשר חבר בני אדם התפרק או הפסיק את פעילותו מבלי ששילם את חובו, יראו את נכסיו כאילו הועברו לבעלי השליטה בהם, וניתן לגבות מהאחרונים את החוב. יצוין בקשר לכך כי הסדר חקיקתי דומה לזה שבסעיף 106(ב2) לחוק קיים בסעיף 119א לפקודת מס הכנסה ("הפקודה") המונה חלופות שונות הקובעות נסיבות שבהן ניתן יהיה לגבות חוב מס הכנסה מבעלי שליטה. כך, למשל, הוראת סעיף 119א(א)(3) לפקודת מס הכנסה דומה בניסוחה לסעיף 106(ב2) לחוק שעניינו ייחוס חוב מס הכנסה לבעלי שליטה של חברה שהתפרקה או הפסיקה את פעילותה. בדומה לכך, ההסדר לגביית חוב ארנונה מבעל שליטה מעוגן בסעיף 8(ג) לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב), התשנ"ג-1992 ("חוק ההסדרים"), המאפשר גביית חוב ארנונה מבעלי השליטה בחברה על יסוד ההסדר החקיקתי של סעיף 119א(א) לפקודת מס הכנסה.
15. התכלית העומדת ביסודו של סעיף 106 לחוק היא מניעת סיכול הליכי גביית המס באמצעות העברת נכסי החייב לצד שלישי ללא תמורה, בתמורה חלקית או במחיר נמוך. הסעיף נועד למנוע הערמה על רשויות המס ולאפשר את גביית המס מן הצד השלישי. המחבר אהרן נמדר, בספרו "מס ערך מוסף", חלק שני, מהדורה חמישית (2013) מציין כי "סעיף 106 לחוק בא למנוע הערמה על שלטונות המס על ידי מסירת נכסי החייב במתנה או במחיר נמוך לבני אדם אחרים, ובדרך זו לסכל את גביית המס" (בעמ' 898) וראו גם ע"ש (ת"א) 1181/04 בר גל נגרות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ (13.9.06) וע"מ (חי') 570-08 קשת מגוונים בע"מ נ' אגף מס ערך מוסף - חיפה (24.6.10).
16. להשלמת חלק זה של פסק הדין, ראויות לציון גם ההוראות בסעיפים 106(ג) ו-106(ז) לחוק. הראשונה מגבילה את הסכום שניתן לגבות לפי סעיף 106 לשווי הנכסים שקיבל הנעבר, והאחרת קובעת כי בית המשפט רשאי, אם יתבקש לכך על ידי מנהל מע"מ, לקבוע שתמורת העברת הנכסים בדרך של סילוק התחייבויות של החייב כלפי צדדים שלישיים, אינה מהווה תמורה עבור הנכס שהועבר.
- נטל ההוכחה**
17. עקרון היסוד בדיני ראיות הוא שעל מי שטוען טענה חשובה לעמדתו במשפט מוטלת החובה להוכיחה (ע"א 357/72 שנסני עזיז נ' סוראיה בצלציונני, פ"ד כז(1) 741, 744 (1973)),



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.ני רוני בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

1 ולכן על המשיבה הטוענת להתקיימות הנסיבות המפורטות בסעיף 106(ב)(1) מוטלת חובת הוכחתן.
 2 למעשה, הצדדים אינם חלוקים בסוגיה זו, ובמובן זה בהסתמכות המערערת על פסק הדין ע"ש
 3 (ת"א) 1183-05 חב' רב אור סוכנות לביטוח בע"מ נ' מדינת ישראל – מנהל המכס והמע"מ (17.6.10)
 4 אין רבותא שכן, כמסתבר מעיון בפסק הדין, גם שם לא נחלקו הצדדים בשאלת חובתה של המשיבה
 5 להוכיח את התקיימות הנסיבות שבסעיף 106 לחוק. בהתאם לכך, אם ייקבע שהמשיבה עמדה
 6 בחובת הראייה המוטלת עליה, אזי תקום מעין חזקה שהמערערת ידעה שהעברת הנכסים נועדה
 7 למנוע את גביית המס. החזקה האמורה ניתנת לסתירה, והנטל לעשות כן הוא על המערערת, הטוענת
 8 לאי-התקיימות הנסיבות המנויות בסעיף 106(ב), אלא שכפועל יוצא מטיבו של ההליך מדובר בנטל
 9 להוכחת עובדות שליליות (אי-התקיימותן של נסיבות סעיף 106(ב)), אשר לגביו נפסק שהוא נטל קל
 10 יותר מנטל הוכחתן של עובדות חיוביות (ע"א 296/82 ד"ר ישעיה נבנצאל נ' ג'רסי ניוקליאר - אבקה
 11 איזוטופוס אינק, פ"ד מ(3) 281 (1986)).
 12

13 18. אציין עוד כי פרשנות דומה ניתנה גם בעניין הפעלת הסמכות לפי סעיף 8(ג) לחוק ההסדרים
 14 בנושא גביית חוב ארנונה של חברה מבעל השליטה שלה. בעת"מ 12-05-26026 כהן נ' עיריית חיפה
 15 (26.7.12) דן בית משפט זה (כב' השופט ר' שפירא) בסוגיה דומה וקבע כי הנטל להוכיח את הנסיבות
 16 הקבועות בסעיף 119א(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], המאפשרות לזקוף את חוב הארנונה של
 17 החברה על בעל השליטה בה, מוטל על העירייה, והורה על החזרת עניינו של העותר לעירייה על מנת
 18 לאפשר לעותר להראות שהנסיבות המפורטות בסעיף הנ"ל לא התקיימו בעניינו. למרות השוני בין
 19 ההסדרים שאוזכרו לבין סעיף 106(ב)(1) לחוק, נראה לי שלאור התכלית המשותפת שעומדת
 20 בבסיסם מסקנה זו נכונה גם בענייננו.
 21

22 19. סיכום ביניים הוא, כי על מנת להפעיל את הסמכות מכוח סעיף 106 לחוק ולגבות מן
 23 המערערת את חובה של חברת נרדיה, על המשיבה להוכיח את התקיימותן של הנסיבות העובדתיות
 24 המפורטות בסעיף 106(ב)(1) לחוק, ואם ייקבע שהנטל הורם, תיבחן השאלה אם עלה בידי המערערת
 25 לסתור את החזקה המתבקשת מכך.
 26
 27

אופן הפעלת הסמכות לפי סעיף 106 לחוק

28
 29
 30 20. טענת המערערת שהמשיבה פעלה מבלי שבדקה באופן יסודי אם מתקיימים
 31 התנאים הנדרשים לשם הפעלת הסמכות לפי סעיף 106 לחוק איננה משוללת יסוד. בקשר
 32 לכך הפנתה המערערת לעדויותיהם של ארו וברכה, שמהן עולה שפרטים מהותיים בפרשה,
 33 שלחלקם הם התייחסו בתצהירי עדות ראשית שמסרו, כלל אינם זכורים או ידועים להם
 34 (למשל עמ' 32-34, 38-39 לפרוטוקול). במהלך העדות שמסר ארו אף התברר ששני
 35 מסמכים שטען כי הם מכתב ההודעה ומכתב ההחלטה שצירף לתצהירו (נספחים א' ו-ג'
 14 מתוך 14



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

1 בהתאמה) ונושאים את שמו, אינם המסמכים שנשלחו בפועל אל המערערת (עמ' 36–37
2 לפרוטוקול). אלא שבאלה אין כדי להועיל למערערת ולשלול את תוקפה של ההחלטה. טעמו
3 של הדבר נעוץ בהוראת סעיף 135 לחוק הקובע כי "כל פעולה שנעשתה לפי חוק זה לא
4 ייגרע תקפה מחמת פגם בצורה, טעות או השמטה שחלו בה, אם אין בהם כדי לפגוע
5 בעיקר או להטעות". הוראה זו נותנת ביטוי לכלל הידוע כ"בטלות יחסית" (או "תוצאה
6 יחסית"), אשר לפיו נבחנת משמעות הפגם במעשה המנהלי על רקע תכליתה של הפעולה
7 (ע"א 1842/97 עיריית רמת-גן נ' מנחמי מגדלי דוד רמת-גן בע"מ. פ"ד נד (5) 15 (2000)).
8 בענייננו, הפגמים שלטענת המערערת נפלו בתהליך קבלת ההחלטה אינם עולים כדי עילה
9 לבטל את ההחלטה ולפטור את המערערת מן החיוב, שכפי שאסביר – בדין יסודו.

10

11 **האם הייתה העברת נכסים ואם כן, האם הייתה ללא תמורה?**

12

13 21. בסעיף 106(ב) שתי חלופות. עניינה של האחת הוא העברת נכסים לאחר ללא תמורה, ושל
14 האחרת הוא העברת נכסים ללא תמורה או בתמורה חלקית למי שלחייב יש יחסים מיוחדים עמו.
15 החלופה הראשונה מצריכה הוכחה שהחייב העביר את נכסיו ללא תמורה, ובקשר לכך טענה
16 המשיבה כי מהחקירה שערכה עלה שהמערערת המשיכה את פעילותה של חברת נרדיה והמשיכה
17 להשתמש בשם המסחרי שבו השתמשה חברת נרדיה, וכן כי ארבעים ושישה אירועים שהוזמנו אצל
18 חברת נרדיה נערכו בידי המערערת והתשלום בגינם שולם לה (סעיפים 16 ו-17 לתצהירו של ברכה,
19 וסעיף 8 לתצהירו של ארז המאמץ את ממצאי החקירה המפורטים בתצהירו של ברכה). עוד טענה
20 המשיבה שהמערערת נטלה על עצמה את התחייבויותיה של חברת נרדיה, והדבר בא לידי ביטוי
21 בתשלום לספקים של חברת נרדיה ובהתחייבות לשמור על רצף הזכויות של עובדיה. כנגד דברים אלו
22 טוענת המערערת כי עמדת המשיבה בערעור אינה עולה בקנה אחד עם הנימוק שעליו הושתתה
23 ההחלטה להפעיל את הסמכות לפי סעיף 106(ב) לחוק, שכן אם – כפי שטוענת המשיבה (והמערערת
24 מכחישה) – המערערת קיבלה על עצמה את התחייבויות חברת נרדיה כלפי ספקים ועובדים, כי אז
25 אין המשיבה יכולה לטעון שהעברת הנכסים הייתה ללא תמורה.

26

27 22. מעיון בתכתובת בין המערערת למשיבה (בין השאר, ההחלטה שעליה נסב הערעור וכן
28 נספחים א' ו-ב' לתצהירו של ארז – מש/2) עולה כי זו אכן בחרה להפעיל את הסמכות נגד המערערת
29 לפי החלופה הראשונה של סעיף 106(ב), בנימוק של העברת נכסים ללא תמורה מחברת נרדיה
30 למערערת. המשיבה לא טענה לקיומם של "יחסים מיוחדים", ובפתח ההחלטה נאמר: "בהודעתי על
31 הכוונה להפעיל את סעיף 106 טענתי כי ג.נ.י רוני קיבלה ללא תמורה (ההדגשה במקור, א"ק) את
32 צבר ההזמנות של חברת נרדיה, וכן את השם המסחרי של האולם, ועל כן נכנסת במסגרת תנאי
33 הסעיף" (נספח א' להודעת הערעור). יחד עם זאת, במהלך הבאת הראיות, כמו גם בשלב סיכום
34 הטענות (בסעיפים 13–15 של הטיעון הכתוב), נקטה המשיבה בקו טיעון שלפיו המערערת פרעה את
35 חובותיה של חברת נרדיה לספקים ולעובדים, במלואם או בחלקם.

7 מתוך 14



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת
ישראל - רשות המיסים

- 1
23. אף על פי כן נראה לי שהמערערת נתפסה לכלל טעות, ולטענתה בעניין זה אין יסוד מספיק.
- הוראת סעיף 106(ז) לחוק מאפשרת למשיבה לבקש, במקרה המתאים, שבית המשפט יקבע שסילוק
- התחייבויות לצדדים שלישיים של החייב במס או העברתן לא ייחשבו כתמורה שניתנה לחייב במס
- עבור הנכסים שהעביר. לכן, החלטת המשיבה להפעיל כלפי המערערת את הסמכות לפי סעיף 106(ב)
- לחוק אינה בהכרח מנוגדת לעמדתה במשפט, ומכל מקום טענת המערערת שיש לראות את סילוק
- ההתחייבויות לספקים ולעובדים כתמורה שניתנה לחברת נרדיה איננה מבוססת די הצורך. יצוין כי
- בדיון שהתקיים ביום 5.6.11 (בפני כב' השופט ר' סוקול, קודם שהועבר העניין לטיפול) ציין בא כוח
- המערערת כי "יש טעות בסיסית בכתב התשובה. לא נכון שלקחנו על עצמנו חובות של נרדיה.
- הדברים יתבררו במהלך התיק העיקרי**". לכן, כשהמערערת כופרת בעצם העובדה שהיא סילקה
- חובות כלשהם של חברת נרדיה, ממילא אין רלוונטיות להוראת סעיף 106(ז) המאפשרת להתעלם
- מסילוק חבויות החייב כלפי צדדים שלישיים.
- 13
24. כאמור, השאלה הראשונה המתעוררת בהקשר הנוכחי היא אם חברת נרדיה העבירה את
- נכסיה למערערת. טענת המערערת היא שלא אלו הם פני הדברים, וכי את הזכות להפעיל את אולם
- האירועים היא קיבלה במישרין מביג לאחר שזו ביטלה את ההסכם עם חברת נרדיה. אכן, מעדותו
- של יישראלי, משנה למנכ"ל "ביג" ("ישראלים"), עולה שהסכמתה של ביג להתקשר עם המערערת
- הושגה לאחר מו"מ בין הצדדים ומתוך שיקולים כלכליים, ולא מתוך חוסר ברירה כפי שטוענת
- המשיבה. כשנחקר על ידי המשיבה (קודם להליך המשפטי) הסביר ישראלי שביג ביקשה למצוא
- שוכר חדש במקום חברת נרדיה בהקדם האפשרי מהחשש שהפסקת פעילות האולם, גם לתקופה
- קצרה, תקשה על החזרתו לפעילות בעתיד ובאפשרות לקבל תמורה ראויה עבור השכרתו (נספח יב)
- לתצהירו של ברכה). בעדותו בבית המשפט הוסיף ישראלי שהיו מועמדים נוספים מלבד המערערת,
- אולם מלבד הצעתו של קדש לא היו הצעות אחרות שהבשילו לכדי מו"מ, והוא ציין כי קדש, בעל
- השליטה במערערת, הציע לתת ערבות מספיקה. הוא הוסיף שקדש ניהל מו"מ קשוח מאוד, ונוכח
- קריסתה של חברת נרדיה והרצון שהמקום יושכר באופן מידי הוסכם שהמערערת תשלם דמי
- שכירות פחותים מאלו ששילמה חברת נרדיה (עמ' 21-22 לפרוטוקול). בדומה לכך, גם קדש העיד
- שהוא יזם את הקמת המערערת לצורך ניהול משא ומתן עם ביג לגבי הפעלת אולם האירועים,
- בסמוך לאחר שנודע לו על קריסתה של חברת נרדיה ובריחתו של יעקב נרדיה (אחד מבעלי מניותיה
- של חברת נרדיה ששימש גם כמנהלה בפועל) לחו"ל, וכי הוא עשה כן מפני שזיהה הזדמנות עסקית
- וביקש להפעיל את האולם מתוך הנחה שהדבר יסב לו רווחים בעתיד (עמ' 8-9 לפרוטוקול).
- 31
25. לאון רובו, שעבד בחברת נרדיה ומשמש מנהלה בפועל של המערערת, מסר לחוקרי המשיבה
- שבסמוך לקריסתה של חברת נרדיה ובריחתו מהארץ של יעקב נרדיה, הוא שוחח עם יתר השותפים
- בה, אמיר נרדיה ואורי יונה, ויחד החליטו לפנות לקדש ולהציע לו להפעיל את האולם, בציינו שהם
- פעלו גם עקב לחץ שהפעילה ביג לקבל דמי שכירות. הוא הוסיף שזים פגישה בין ביג לקדש במטרה
- 8 מתוך 14



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

- 1 שהאחרון ימשיך את הפעלתו של האולם (נספח יב לתצהיר ברכה). בעדות שמסר בבית המשפט
 2 הסביר רובו שפעל במטרה למנוע את סגירת האולם והשתלטות גורמים עברייניים עליו, והבהיר
 3 שפנה אל קדש על רקע ההיכרות עמו מעסקי הדפוס ובעיקר לאור האמצעים הכלכליים שברשותו
 4 (עמ' 30 לפרוטוקול). גרסה זו עולה בקנה אחד עם דבריו של קדש לחוקרי המשיבה ובעדות שמסר
 5 בבית המשפט (נספחים יב, יב לתצהיר ברכה, עמ' 9-10 לפרוטוקול).
 6
 7 26. אלא שראיות אלה אינן שוללות את המסקנה שחברת נרדיה הייתה זו שהעבירה את נכסיה
 8 למערערת, ולדעתי הניסיונות שעשתה המערערת להסתמך על מעורבות ביג כמקימה חיץ בינה לבין
 9 חברת נרדיה נועדו לכישלון. ראשית, מפני שלדברי העדים עצמם מעורבותה של ביג הביאה לכך
 10 שהמערערת קיבלה ממנה את זכות השכירות של אולם האירועים, ביחד עם צבר הזמנות לארבעים
 11 ושישה אירועים. לכן, בין אם ניתן לראות את ביג כמתווכת בייסוד הקשר בין המערערת לחברת
 12 נרדיה ובין אם תפקידה אחר, בסופו של דבר מצאה עצמה המערערת עם "נכס" של חברת נרדיה
 13 (ההזמנות לביצוע האירועים), והשאלה אם הנכס הועבר במישרין או בעקיפין נראית לי בלתי
 14 רלוונטית או כבעלת חשיבות שולית. לכך ניתן להוסיף את העובדה שסמוך למועד קריסתה הוציאה
 15 חברת נרדיה למערערת שש חשבוניות מס בסכום כולל של כ-3.5 מיליון ₪, המתעדות תשלום עבור
 16 מיטלטלין שונים (כגון ציוד מטבח, ריהוט וציוד אולם, ציוד משרדי, מלאי כלים) וכן עבור "מוניטין
 17 ופעילות עסקית" (חשבונית מס' 2467 ע"ס 519,750 ₪) (סעיף 15 לתצהירו של ברכה). בהעדר הסבר
 18 אחר, חשבוניות מס אלה הן ראיה לכאורה שחברת נרדיה העבירה נכסים שונים למערערת, ובחומר
 19 הראיות לא ניתן למצוא הסבר של המערערת הסותר מסקנה זו.
 20
 21 27. אוסיף עוד שלדעתי, כדי לשלול את המסקנה בדבר התקיימות החלופה הראשונה בסעיף
 22 106(ב) לחוק, היינו, העברה של נכס ללא תמורה, היה על המערערת להוכיח שהעברת נכסי חברת
 23 נרדיה אליה הייתה בתמורה, ובהקשר זה מדובר בהוכחת עובדה חיובית (מתן תמורה) והמערערת
 24 לא עמדה בנטל זה. בחומר הראיות לא ניתן למצוא ראיה המצביעה על כך שהמערערת שילמה
 25 לחברת נרדיה סכום כלשהו עבור "צבר ההזמנות", היינו האירועים שהוזמנו מחברת נרדיה ואשר
 26 אותם הוציאה לפועל המערערת (וגם קיבלה תמורה, מלאה או חלקית, עבורם). טענת המערערת
 27 שהפעלת אולם האירועים והוצאתם לפועל של האירועים שהוזמנו מנרדיה היא פועל יוצא של
 28 התקשרותה בהסכם שכירות עם ביג, כמו גם שאיפתה למנוע מפח נפש ממוזמיני האירועים (סעיף 17
 29 לטיעון הכתוב), איננה מענה מספיק לחובת ההוכחה המוטלת עליה מכוח סעיף 106(ב) לחוק. לפי
 30 הוראת הסעיף, העברת נכסי החייב לצד השלישי ללא תמורה מקימה חזקת חבות של הצד השלישי,
 31 וכאמור המערערת לא הראתה שהיא שילמה לחברת נרדיה עבור צבר ההזמנות להפקת אירועים,
 32 וממילא לא סתרה את החזקה האמורה.
 33
 34 28. המערערת טענה גם שלעניין סעיף 106(ב) צבר ההזמנות אינו "נכס", וכי בניגוד לקביעת
 35 המשיבה היא גם לא קיבלה מחברת נרדיה את המוניטין או השם המסחרי של אולם האירועים.

9 מתוך 14



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

1 בעניין זה נראית לי טענת המשיבה, שמכל מקום לא נסתרה על ידי המערערת, ש"צבר ההזמנות"
 2 משמעו ארבעים ושישה אירועים שהוזמנו אצל חברת נרדיה, שהוצאו לפועל על ידי המערערת ואשר
 3 התקבולים בגינם עולים כדי כ-1.6 מיליון ₪ (סעיפים 9-11 של הטיעון הכתוב של המשיבה, וההפניה
 4 לממצאי החקירה, שם). גם אם אניח לטובת המערערת שכטענתה (בסעיף 16 לטיעון הכתוב) לחברת
 5 נרדיה לא נותר מונויטין בעל ערך כלשהו, עדיין נותר על המערערת הנטל להסביר את הפער בין סכום
 6 של 519,750 ₪ שהיא שילמה עבור "מונויטין ופעילות עסקית" לבין סכום של כ-1.6 מיליון ₪ המשקף
 7 את התקבולים עבור יתרת האירועים שהוזמנו ושאותם הוציאה המערערת אל הפועל וקיבלה
 8 תשלום עבורם.
 9

10 29. המערערת טענה (בסעיף 14 של הטיעון הכתוב) שעל פי סעיף 106(ג) לחוק הייתה חובה על
 11 המשיבה לכמת את שווי הנכסים שהועברו אליה כתנאי להפעלת הסמכות לפי סעיף 106(ב). לטענה
 12 זו לא מצאתי יסוד ואני דוחה אותה. סעיף 106(ג) מגביל את היקף חבותו של הנעבר לסכום שהוא
 13 כשוויים של הנכסים או הפעילות שקיבל ללא תמורה או להפרש שבין התמורה החלקית ששילם
 14 לשווי הנכסים או הפעילות. משמעות הדבר היא שאם קיבלה המערערת מחברת נרדיה נכס או
 15 נכסים ללא תמורה, ולפי המסקנה שהגעתי אליה היא אכן קיבלה, אזי על המערערת חובת ההוכחה
 16 שסכום המס שבו חויבה עולה על שווי נכסים אלה, ומשלא הביאה ראיות בעניין זה – אין היא יכולה
 17 להסתמך על ההגבלה שבסעיף 106(ג). לא מעבר לדרוש אוסיף שנראית לי טענת המשיבה שהסכום
 18 שבו חויבה המערערת נופל מן הסכום המשקף את ערכו של צבר ההזמנות, וממילא אין חשיבות לכך
 19 שלא נעשה כימות של שווי הנכסים שהועברו.
 20

21 30. עוד אוסיף, ולא מעבר לדרוש, כי נראה שבחלקה האחר של הוראת סעיף 106(ג) נמצא גם
 22 מענה לטענת המערערת ש"צבר ההזמנות" איננו בבחינת נכס. כאמור, בסעיף 106(ג) הוגבלה חבותו
 23 של הנעבר ל"שווי הנכסים או הפעילות שקיבל בלא תמורה או מהפרש שבין התמורה החלקית
 24 ששילם לבין שווי הנכסים או הפעילות..." (ההדגשה הוספה, א"ק). במילים אחרות, הטלת חיוב על
 25 הנעבר אפשרית הן במקרה של העברת נכסים והן במקרה של העברת פעילות, ולשון הסעיף מלמדת
 26 כי המחוקק ראה לנכון להבחין ביניהם. בטענותיה לא הסבירה המערערת מדוע אין לראות בצבר
 27 ההזמנות משום "פעילות" כמשמעה בסעיף 106(ג), וממילא יש לדחות את טענותיה בעניין זה.
 28

העברת המונויטין

29
 30
 31 31. אחד מנימוקי ההחלטה היה שהמערערת קיבלה ללא תמורה את צבר ההזמנות של חברת
 32 נרדיה וכן את השם המסחרי (היינו, "אולמי ד'אור"). בעניין השם המסחרי טענה המערערת (בסעיף
 33 16 של הטיעון הכתוב) כי לא קיבלה אותו כלל, בין בתמורה ובין שלא בתמורה, והיא הוסיפה וטענה
 34 שהמונויטין שניתן לייחס לשם המסחרי הועברו בשעתו לחברת נרדיה וכונס הנכסים התבקש לפעול



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

1 למימוש. על רקע זה טוענת המערערת שהחלטת המשיבה עומדת בסתירה לקביעה קודמת של בית
2 המשפט, וכי מכל מקום לא ניתן לייחס כל שווי למוניטין של השם המסחרי.

3

4 32. עיון בחומר המצוי בתיק הכינוס (שהדיון בו אוחד עם תיק פ"ק 6067-01-09) מביא
5 למסקנה שטענות המערערת אינן מבוססות די הצורך ואין מנוס מדחייתן. בתיק הכינוס הגיש כונס
6 הנכסים בקשה לקיים דיון בנושא המוניטין (בקשה מס' 10) ובדיון שהתקיים ביום 11.4.10 הוריתי,
7 בין השאר, שהמערערת תשיב לבקשת כונס הנכסים בעניין זה. תשובת המערערת הוגשה ביום
8 10.6.10, ובין השאר נטען כי השם המסחרי אינו שייך לחברת נרדיה, ומכאן שזו לא יכלה להעבירו
9 לאחר. עוד נטען כי השם המסחרי, ככל שהוא אכן נכס, שייך למי שהגה אותו או לביג, שכן מדובר
10 באולם אירועים שזכה לכינוי "די'אור", וכינוי זה הפך לנחלת הכלל ללא קשר לזהות המפעיל אותו.
11 כונס הנכסים השיב לתשובת המערערת וטען, בין השאר על יסוד עדותו של אמיר נרדיה בדיון
12 שהתקיים ביום 23.6.10, שכאשר הופסקה פעולת החברה והפעלת אולם האירועים עברה לחברת
13 נרדיה, המשיכה זו להשתמש בשם המסחרי, ולטענתו נעשה הדבר על יסוד הסכם בין שתי החברות
14 (עמ' 8 לפרוטוקול אותו דיון). כונס הנכסים הפנה גם לעדותו של אמיר נרדיה, שלפיה בעת העברת
15 הפעילות מן החברה לחברת נרדיה הועברו גם מרשם הלקוחות ורשימת האירועים, אולם אף לקוח
16 לא ידע על העברת הפעילות (עמ' 9 לפרוטוקול אותו דיון). כמו כן ציין כונס הנכסים שאמיר נרדיה
17 אישר בעדותו ש"הלקוחות ראו את השם 'די'אור' כמי שמפעיל את האולם ללא קשר לחברה
18 שהפעילה את האולם" (עמ' 9 לפרוטוקול הדיון). על רקע אלה ועל רקע טענות אחרות של כונס
19 הנכסים, החלטתי ביום 10.10.10 כי המוניטין שניתן לייחס לשם המסחרי הועברו לחברת נרדיה,
20 והוריתי לכונס הנכסים לממש מוניטין אלה. עיון בתיק הכינוס מלמד שאכן, כטענת המערערת עתה,
21 לא עלה בידי כונס הנכסים לממש את המוניטין, אולם לא מקובלת עליי מסקנתה שמלכתחילה היו
22 המוניטין חסרי ערך. בע"א 7493/98 שרון נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה (15.12.03) נאמר כי
23 "... המוניטין, קרי – ההסתברות שהלקוחות ישובו ויפקדו את בית העסק – עשויים לנבוע, כאמור,
24 משורה של גורמים, ובהם הסימן המסחרי של המוצר או השירות המוצע על ידי העסק; איכות
25 המוצר; שם המוצר; מחירי המוצרים או השירותים; יעילות העסק ומיקומו". באין טענה, קל
26 וחומר ראיה, שלאחר קריסת חברת נרדיה ותחילת הפעלת אולם האירועים בידי המערערת נרשמו
27 ביטולי הזמנות של האירועים, קמה ההנחה שלשם המסחרי בהקשר של מיקומו של אולם האירועים
28 היו מוניטין שעברו למערערת בלא שהיא שילמה תמורה עבורם.

29

30 **קיומו של קשר בין המערערת לחברת נרדיה**

31

32 33. המסקנה שאליה הגעתי בחלק הקודם של פסק הדין מייתרת את הצורך בהכרעה אם
33 התקיימו בין המערערת לבין נרדיה היחסים שבהם מדובר בחלופה השנייה של סעיף 106(ב), היינו
34 העברת נכסי החייב בלא תמורה או בתמורה חלקית למי שיש לו יחסים מיוחדים (כמשמעם בסעיף
35 129 לפקודת המכס) עם החייב.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת ישראל - רשות המיסים

1
2 34. מטעם כלשהו, ולמרות שהחלטה לא התבססה על קיומם של יחסים מיוחדים, השקיעו
3 שני הצדדים משאבים רבים בנושא זה, כשכל אחד משתדל לתמוך את גרסתו בעדים ובמסמכים.
4 המערערת השתדלה לשלול את קיומם של היחסים המיוחדים ואילו המשיבה השתדלה להראות את
5 היפוכו של הדבר.

6
7 35. בשורות הבאות אסקור בתמצית את ראיות הצדדים, אשר המסקנה העולה מהן היא שלא
8 הוכח קיומם של יחסים מיוחדים, כמשמעות המונח בסעיף 129 לפקודת המכס. בסעיף זה הוגדרו
9 יחסים מיוחדים כך:
10

11 "(1) יחסים בין צדדים לעסקת ייבוא, שמתקיים בהם לפחות אחד
12 מאלה:

13 (א) אחד מהצדדים לעסקה הוא נושא משרה בעסקו של האחר;
14 לעניין זה, "נושא משרה" – דירקטור, מנהל כללי, מנהל עסקים
15 ראשי, משנה למנהל כללי, סגן מנהל כללי, מנהל אחר הכפוף
16 במישרין למנהל הכללי, וכל ממלא תפקיד כאמור בחברה אף אם
17 תוארו שונה;

18 (ב) הצדדים לעסקה מוכרים על פי דין כשותפים לעסקים;

19 (ג) הצדדים לעסקה הם עובד ומעביד;

20 (ד) אדם כלשהו הוא בעלים, שולט או מחזיק, בחמישה אחוזים או
21 יותר מזכויות ההצבעה או מהמניות בכל אחד מהצדדים לעסקה,
22 במישרין או בעקיפין;

23 (ה) אחד מהצדדים לעסקה שולט באחר, במישרין או בעקיפין;

24 (ו) הצדדים לעסקה נשלטים בידי צד שלישי, במישרין או
25 בעקיפין;

26 (ז) הצדדים לעסקה שולטים ביחד בצד שלישי, במישרין או
27 בעקיפין;

28 (ח) הצדדים לעסקה הם קרובי משפחה; לעניין זה, "קרוב
29 משפחה" – בן זוג, אח, אחות, הורה, הורי הורה, הורה של בן-הזוג,
30 צאצא, צאצא של בן-הזוג, ובן-זוגו של כל אחד מאלה;

31 (2) לעניין הגדרה זו יראו אדם כשולט באחר, כאשר הוא מצוי בעמדה
32 חוקית או מעשית, המאפשרת לו להגביל או לכוון את פעילותו;

33 (3) סוכן בלעדי, מפץ בלעדי או בעל זכיון בלעדי, בעסקו של אחר, יהא
34 תיאור היחסים ביניהם אשר יהא, יראו כאילו מתקיימים ביניהם יחסים



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת
ישראל - רשות המיסים

- 1 מיוחדים רק אם מתקיים לגביהם לפחות אחד התנאים שבפסקה (1).
2
- 3 36. עיון בחומר הראיות שהציגו הצדדים מביא למסקנה שבנסיבות העניין לא מתקיים אף לא
4 אחד מן התנאים המפורטים בסעיף 129 לפקודת המכס המצוטט לעיל.
5
- 6 37. המערערת טענה, ולא הובאה ראיה לסתור את הדבר, שהיא הפעילה את אולם האירועים על
7 יסוד התקשרותה בהסכם עם ביג, הסכם שאין דבר בינו לבין הסכם השכירות שהיה בשעתו בין ביג
8 לבין חברת נרדיה (נספח ב' להודעת הערעור). גם העובדה שחברת נרדיה העבירה למערערת
9 מיטלטלין וזכויות, שעבור חלקם היא קיבלה תשלום, ואת צבר ההזמנות ששאלת התשלום עבורו
10 שנויה במחלוקת, איננה כשלעצמה יסוד מספיק לקבוע מסקנה בדבר קיומם של יחסים מיוחדים,
11 שכן סעיף 129 אינו מונה בין תנאיו עסקה כזו.
12
- 13 38. בדומה לכך, העובדה המסתברת מחומר הראיות שהמערערת שילמה לספקים ולעובדים של
14 חברת נרדיה אינה משנה את המסקנה שלא התקיימו ביניהן יחסים מיוחדים. עדויותיהם של רו"ח
15 שמואל הירשפלד, קדש ומוניק רוסנק, מנהלת החשבונות בחברת נרדיה ובהמשך אצל המערערת,
16 מאפשרות לקבוע שהמערערת שילמה לספקים ולעובדים של חברת נרדיה הן על מנת להבטיח את
17 המשך הפעלת אולם האירועים, והן על רקע לחציהם ועל רקע חיוניות השירותים שסיפקו לצורך
18 הפעלת אולם האירועים (עמ' 12-13, 18-19, 27-28 לפרוטוקול), אולם כשלעצמן אין בהן כדי
19 לתמוך במסקנה בדבר קיומם של יחסים מיוחדים.
20
- 21 39. גם סמיכות הזמנים בין מועד התאגדותה של המערערת, הפסקת פעילותה של חברת נרדיה
22 ובריחתו לחו"ל של יעקב נרדיה לבין התקשרותה של המערערת עם ביג, אינה מחייבת להסיק קיומם
23 של יחסים מיוחדים. קדש הסביר בעדותו, וזו מקובלת עליי, שהוא יזם את הקמת המערערת לצורך
24 ניהול משא ומתן עם ביג לגבי הפעלת האולם, בסמוך לאחר שנודע לו על קריסתה של חברת נרדיה
25 ובריחתו של יעקב נרדיה לחו"ל (עמ' 8-9 לפרוטוקול). אכן, כאמור לעיל, קיימות ראיות לכך
26 שהתקיים קשר בין חברת נרדיה לבין המערערת, קשר שקיבל ביטוי בתשלומים ששילמה המערערת
27 לחברת נרדיה ובנכסים שהיא קיבלה בתמורה (עדות קדש, עמ' 12-10 לפרוטוקול), אולם גם כאן אין
28 בכך כדי להעיד על קיומם של יחסים מיוחדים במשמעות המונח בסעיף 129 לפקודת המכס.
29
- 30 40. מן העדויות שגבתה המשיבה נראה כי לכאורה הייתה חברת נרדיה מעורבת בהתקשרות בין
31 ביג למערערת, כפי שבא לידי ביטוי ביצירת הקשר הראשוני ובמטרת ההתקשרות שהיא למנוע את
32 ההשלכות מהפסקת פעילותו של אולם האירועים, לרבות לחץ מצד נושים ופיטורי עובדים. בכתב
33 התשובה לערעור גם נטען כי בבקשה לרישום המערערת כעוסק היא ניסתה להסתיר את הקשר שלה
34 עם חברת נרדיה ועם החברה, אולם הדבר הוסבר באופן מניח את הדעת על ידי עד המערערת (רו"ח



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

27 מרץ 2014

ע"מ 11-04-688 חברת ג.נ.י רוני בע"מ נ' מדינת
ישראל - רשות המיסים

- 1 הירשפלד) (עמ' 18-19 לפרוטוקול), ודי בכך כדי לשלול גם מהיבט זה את המסקנה בדבר קיומם של
2 יחסים מיוחדים.
3
- 4 41. לסיכומו של עניין זה, המסקנה העולה מחומר הראיות היא שבעקבות קריסתה של חברת
5 נרדיה החלה המערערת בניהול העסק של הפעלת אולם האירועים. בין אם הדבר הוא תוצאה של
6 מעורבות נרדיה ובין אם לאו, אין בכך כדי להעיד על קיומם של יחסים מיוחדים, וממילא אין
7 רלוונטיות לראיות שהביאו הצדדים לצורך תמיכה בטענותיהם בהקשר זה.
8
- 9 42. סיכומו של דבר, ההחלטה לגבות מן המערערת את חוב המע"מ של חברת נרדיה בדיון
10 יסודה, ומשום כך יש לדחות את הערעור.
11
- 12 המערערת תשלם למשיבה שכר טרחת עורכי דין בסכום של 20,000 ₪.
13
14
15
- 16 ניתן היום, כ"ה אדר ב תשע"ד, 27 מרץ 2014, בהעדר הצדדים.
17
18 חתימה
19