



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 9941-12-14

ג'ורדאל בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד יובל קינן

המערערת

נגד

מדינת ישראל רשות המיסים (מנהל מע"מ באר שבע)
ע"י פרקליטות מחוז דרום (אזרחי) - עו"ד ערן סירוטה

המשיב

פסק דין

- 1
- 2 1. זהו ערעור על החלטה בהשגה על שומה שהוציא המשיב למערערת, לאחר ששרב להכיר
- 3 בחובות אבודים שנוצרו למערערת לטענתה, בשנים 2007-2012 ע"ס 7,129,309 ₪ (קרן).
- 4 הוחלט לדחות את הערעור ולהלן הנימוקים.
- 5
- 6 2. המבקשת היא חברה אשר עסקה בייצור ובשיווק של מוצרי בוץ, קוסמטיקה ומלחים מים
- 7 המלח. לצורך האמור ניהלה המערערת מפעל באזור התעשייה בערד. המערערת מצויה
- 8 בבעלות מלאה של חברת מצדה – מעבדות ביוטכנולוגיות ים המלח בע"מ (להלן: "**חברת**
- 9 **מצדה**"). עד לסוף שנת 2011 החזיק מר אורי בן חור (להלן: "**בן חור**") ב- 55% ממניות חברת
- 10 מצדה, ומסוף שנת 2011 מחזיק בן חור במלוא המניות של חברת מצדה. בן חור גם מנהל את
- 11 המערערת מתחילת פעילותה ועד היום.
- 12
- 13 ביום 28.6.11, נשרף המפעל על כל תכולתו, לרבות המלאי והמכונות ומאז הצטמצמה מאוד
- 14 פעילות המערערת.
- 15
- 16 קודם לשריפת המפעל, פעלה המערערת בתפוקה מלאה, ומכרה את מוצריה, בין היתר,
- 17 לחברת המילניום השביעי (להלן: "**חברת המילניום**"), אשר הפעילה חנויות שבהן נמכרו
- 18 מוצרי המערערת. עד לסוף שנת 2011 היה בן חור גם הבעלים של 60% ממניות חברת
- 19 המילניום. לקראת סוף שנת 2011 עברה חברת המילניום לבעלותו המלאה של מר בן חור.
- 20
- 21 בחודש מאי 2012 הוגשה לבית המשפט המחוזי בירושלים בקשה למתן צו פירוק נגד חברת
- 22 המילניום, על ידי חברת גלנט טריידינג קורפוריישן (להלן: "**חברת גלנט**"). צו פירוק ניתן ביום
- 23 23.5.12 (מש/14), ולחברת המילניום מונתה מפרקת. לטענת המערערת, לחברת המילניום יש
- 24 חוב כלפיה של כ- 52 מיליון שקלים בגין סחורה שסיפקה לה במשך השנים 2007-2012.
- 25



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

- 1 המערערת הגישה תביעת חוב נגד חברת המילניום. בהמשך, הוציאה המערערת תעודות זיכוי
2 לחברת המילניום, בגין החוב שנוצר לטענתה, בין השנים 2007-2012. בהתאם, פנתה
3 המערערת אל המשיב בחודש מרץ 2013, דיווחה על תעודות הזיכוי שהוצאו, וביקשה שיכיר
4 בחובותיה של חברת המילניום כלפיה, כחובות אבודים המזכים אותה בהחזר סכום המע"מ
5 בגין החוב.
6
7 בעקבות הדיווח על הודעת הזיכוי, ערך המשיב ביקורת למערערת, ובסופה החליט שלא להכיר
8 בהחזר שהמערערת ביצעה, והוציא לה שומה ע"ס 7,679.772 ₪. על השומה הוגשה השגה.
9 המשיב דן בהשגה ודחה אותה, ומכאן הערעור.
10
11 3. ההשגה נדחתה, בין היתר, בנימוקים הבאים :
12
13 א. תביעת החוב נגד חברת המילניום טרם אושרה על ידי המפרקת.
14
15 ב. לדעת המשיב, לא הוכיחה המערערת קיומו של חוב אבוד כאמור בהוראת תקנה 24א
16 לתקנות מס ערך מוסף, כפי שהתפרש בהלכה שנפסקה בע"א 2112/95 **אגף המכס**
17 **ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ**, פ"ד נג(5) 769 (1999) (להלן: "**הלכת אלקה**"). המשיב
18 הטעים בתשובתו לערעור, כי בהלכת **אלקה** נקבעו חמישה מבחנים להחזר מס בגין
19 חוב אבוד: בוצעה עסקה; הוצאה חשבונית; מס העסקאות בגין החשבונית שולם;
20 המוכר או נותן השירות לא קיבל תמורה; והחוב הפך לחוב אבוד. לטענת המשיב,
21 המערערת לא הוכיחה את עמידתה בתנאים האמורים, לרבות עצם ביצוע העסקה,
22 הוצאת חשבוניות מס על ידיה, ובפרט, היותו של החוב "חוב אבוד".
23
24 ג. המשיב ציין, כי המערערת לא המציאה את החשבוניות שהוציאה למילניום אשר
25 בגין נוצר החוב. בנוסף, להשגה צורף כרטיס הנהלת חשבונות של חברת המילניום
26 אצל המערערת (נספח ה בכתב ההשגה), אך הסכום הנקוב בו, אינו תואם את סכום
27 תביעת החוב האבוד. מלבד כרטיס זה לא הוצגו כרטיסי הנהלת חשבונות נוספים.
28 המשיב ציין, כי שלא כנטען בכתב ההשגה, לא צורפו אליו הודעות המפרטות את
29 פרטי העסקאות, ואת הפעולות שננקטו על ידי החברה לשם גביית החוב. זאת ועוד,
30 במהלך הדיון בהשגה ולאחריו התבקשה המערערת, להמציא נתונים חסרים לגבי
31 מערכת היחסים שבינה לבין חברת המילניום (חוזים, העברות בנקאיות, חשבוניות
32 וכו'). נתונים כאמור הועברו, לדברי המשיב, באופן חלקי בלבד, ולא היה בהם כדי
33 להוכיח קיומו של חוב, ולהראות כי היחסים והפעולות בין החברה לבין חברת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

- 1 המילניום משקפים עסקאות מכירה בתמורה, בין שני גופים עסקיים. על כן, גם
2 בנקודה זו לא הוכיחה החברה למנהל מע"מ את קיומו של חוב של חברת המילניום.
3
4 המשיב עמד על כך, כי אף שמשנת 2007 החל להיווצר חוב של חברת מילניום
5 למערערת, המשיכה המערערת לייצר ולמכור לחברת המילניום את מוצריה, למרות
6 גידולו של החוב לאורך תקופה כה ארוכה, ולא נקטה כל הליך גבייה במהלך התקופה
7 שבה נוצר החוב נגד חברת המילניום. המשיב הוסיף, כי המערערת וחברת המילניום
8 פעלו בחוסר שוויוניות, או בחוסר תום לב, בהתייחס לפירעון חובות המילניום. זאת,
9 כאשר חברת המילניום בחרה לסלק חובות קיימים לחברות אחרות זולת המערערת,
10 אף שחברת המילניום והמערערת הן חברות קשורות, ומנהלן הוא אחד. בצורה זו
11 נמנעה המערערת מגביית יתרת החוב, והכל, מתוך ידיעה שאם יוכר החוב כחוב
12 אבוד, תישא בו קופת המדינה, לאחר שמס התשומות נוכה במלואו על ידי חברת
13 המילניום, והיא נהנתה בשל כך מתשלום מע"מ מופחת. לדעת המשיב, לא היה זה
14 ראוי בנסיבות האמורות, להכיר בחוב אבוד, אף אם היה מוכח קיומו של חוב.
15 לסברתו, המערערת פעלה בניגוד לכל היגיון כלכלי ועסקי מול חברת המילניום, שכן
16 במצב עסקי רגיל, ברי, כי לא הייתה מאפשר ללקוח לצבור חובות בהיקפים שצברה
17 חברת המילניום, ומדובר, על כן, בהתנהלות בלתי סבירה. לסברתו, נוכח התנהלות
18 זו ובהעדר חוזים מסודרים בין החברות ועדויות על העברות כספים, לא מן הנמנע,
19 כי יש לראות את העברת הטובין מן המערערת למילניום כ"מתנה".
20
21 המשיב הוסיף נימוק חלופי, לפיו, יש לבחון עסקה על פי מהותה הכלכלית, ולעניין
22 המערערת, יש לבחון אם התקיימה בפועל, הפרדה מהותית בין הצדדים לעסקה, או
23 שמא מדובר בגוף אחד הכולל הפרדה מבנית מלאכותית. המשיב ציין, כי מבחינת
24 מבנה השליטה בחברת המילניום, הרי שהמערערת מצויה בבעלות מלאה של חברת
25 מצדה המצויה בבעלות מלאה של מר בן חור, כאשר גם חברת המילניום מצויה
26 בבעלות מלאה של מר בן חור. נתונים אלו מצביעים לסברתו, על העדר הפרדה בין
27 שתי החברות מבחינת הבעלות והשליטה, כאשר מר בן חור שולט בשתייהן מבחינה
28 כלכלית ומשפטית, עד כדי יכולת לקבוע באופן מוחלט את פעילותן. לעניין המבנה
29 האירגוני של החברות, ציין המשיב, כי שתי החברות רשומות באותה הכתובת, וכי
30 בזמנים הרלוונטיים, העסיקו אותם עובדים, והשתמשו באותם אמצעי תקשורת,
31 לרבות מכשירי טלפון, ופקס. היעדר הפרדה ארגונית כאמור, מעיד לשיטתו, כי חברת
32 המילניום היא זרועה ארוכה של המערערת. נוכח כל האמור, לסברתו, מהבחינה
33 הכלכלית לא התבצעו כאן עסקאות בין שתי החברות, אשר היוו בפועל שתי זרועות
34 של גוף כלכלי אחד.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

1
2 מטעם המערערת העיד מר בן חור, מנהלה של המערערת. 4.
3
4 מטעם המשיב העיד מר חן פקלק, מנהל תחום ביקורת חשבונות במשרדי מע"מ רמלה, שבין
5 השנים 2014-2016 שימש במקביל ממלא מקום מנהל תחום ביקורת חשבונות במשרד מס
6 ערך מוסף בבאר שבע, אשר דן בהשגה שהגישה המערערת.
7
8 מר בן חור העיד בתצהירו, כי חברת המילניום פעלה לשיווק המוצרים של החברה גם בחו"ל,
9 בין היתר בארצות הברית, באמצעות חברת "יס טו". במהלך שנת 2010 חדלה חברת יס טו
10 לרכוש את מוצרי החברה, והחלה לפעול בעצמה לייצור מוצרים דומים במפעלים אחרים
11 מחוץ לישראל. בין החברות התגלעה מחלוקת שהתייחסה, הן לקיומן של חובות חברת יס טו
12 בגין טובין שהעבירה אליה המילניום, והן לנזקים שנגרמו לחברת המילניום לטענתה, בשל
13 הפעילות החדשה של חברת יס טו. לדברי העד, הפסקת הפעילות מול חברת יס טו גרמה
14 לחברת המילניום נזקים בסכומים גבוהים, ונותר אצלה חוב של חברת יס טו בסך של כ- 13
15 מיליון ש"ח. חברת המילניום פעלה להגשת תובענה נגד חברת יס טו (נספח ג לתצהיר בן חור).
16 לדברי בן חור, "באותה העת נראה כי סיכויי התביעה הנ"ל גבוהים ויציבים ומכאן גם כי
17 סיכויי חברת המילניום לפרוע חיוביה למערערת בגין עסקאות המערערת הם טובים
18 ויציבים. סכום התביעה עצמו היה גבוה בהרבה מהסכום של 13 מיליון ש"ח, אשר יוחד
19 לעניין זה בדו"חות המערערת. ... בין החברה לבין חברת המילניום הוסכם כי הסכום של 13
20 מיליון ש"ח אותו חייבת הייתה חברת יס טו לחברת המילניום, ישולם לחברה לאחר גבייתו
21 מחברת יס טו" (סעיפים 19-20 לתצהיר העד).
22
23 החל משנת 2007 צברה חברת המילניום חובות כלפי החברה, משום שרכשה כמויות גדולות
24 של מלאי להגה בחנויות שהפעילה וכן משום שנדרשה להשקיע כל העת בשל הגידול שחל
25 בהיקפי פעילותה בישראל. בסוף שנת 2010 עמד חובה של חברת המילניום למערערת ע"ס כ-
26 40 מיליון ש"ח, אשר היוו כ-30% לערך מהיקף הפעילות הכולל במהלך התקופה. לטענת מר
27 בן חור, חרף גודלו של החוב, לא היה חשש להימנעות חברת המילניום מפירעונו, משני טעמים
28 עיקריים: ראשית, בחנויות המילניום עמד באותה עת מלאי בשווי של כ-23 מיליון ש"ח, אשר
29 מכירתו על ידי חברת המילניום, הייתה אמורה להכניס לה תמורה שאותה הייתה צפויה
30 לשלם למערערת לפירעון החוב; שנית, חברת המילניום פעלה להגשת תביעה נגד חברת יס-טו
31 בארצות הברית, בגין חוב של כ-13 מיליון ש"ח בערך, אשר המערערת העריכה את סיכויי
32 הגבייה שלו כגבוהים. לתמיכה בגרסתה, הגישה המערערת העתקים ממאזנים מבוקרים של
33 המערערת לתום שנת 2010, ומכתב של רו"ח יוסי בצון, שמהם עולה כי החוב של חברת
34 המילניום למערערת נחלק לשלושה: סכום של 13 מיליון ש"ח אשר נרשם בנפרד שלגביו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 9941-12-14

1 הוסכם, כי ישולם מהכספים שתיגבה חברת המילניום מחברת יס טו; סכום נוסף של כ-20
2 מיליון ש"ח אשר נרשם במסגרת "חייבים ויתרות חובה", וההנחה הייתה כי עם מכירת
3 המלאי המצוי בחנויות של חברת המילניום, ישולם סכום זה; וסכום של כ-8 מיליון ש"ח,
4 שעיקרם יתרת חובה בגין סחורה שסופקה בשנה השוטפת, אשר נרשם כחלק מחובות
5 הלקוחות באופן כללי (נספחים ד, ו' לתצהיר בן חור); כמו כן הוגש העתק מאזן מבוקר של
6 חברת המילניום לתום שנת 2010, שממנו עולה, כי לחברת המילניום אכן היה מלאי בשווי של
7 כ-23 מיליון ש"ח, כי פעלה לגביית סך של כ-13 מיליון ש"ח מחברת יס טו, וכי אכן מתועד
8 בספריה חוב למערערת בסך כולל של כ-40 מיליון ש"ח (נספח ה' לתצהיר בן חור).
9
10 לגישתו של מר בן חור, לא הייתה כל הצדקה באותה העת להגיש תביעה לבית המשפט נגד
11 חברת המילניום בגין החוב, מכמה טעמים: ראשית, המילניום לא כפרה בחוב, כעולה גם
12 מדוחותיה הכספיים; שנית, שווי המלאי שהיה בבעלות חברת המילניום, ביחד עם היקף
13 פעילותה השוטפת, יצרו לסברתו, ודאות גבוהה באשר ליכולתה לפרוע את חיוביה השוטפים;
14 שלישית, פעולתה של חברת המילניום לגביית החובות מחברת יס טו, הייתה פעולה שהייתה
15 אמורה להניב לחברת המילניום מקורות נוספים לפירעון החוב. לטענת העד, המחשבה שלפיה
16 כדאי להגיש תובענה, אך ורק כדי שניתן יהיה לאחר מכן לפעול לקבלת החזרי מס בגין חוב
17 אבוד, לא עלתה על דעתו.
18
19 מר בן חור הוסיף, כי בשל השריפה שפרצה במפעלה בחודש יוני 2011, נפגעה המערערת. היקף
20 המכירות לחברת המילניום קטן. במהלך שנת 2011 עוד העבירה המערערת לחברת המילניום
21 סחורות בשווי של כ-9 מיליון ש"ח. המערערת המשיכה עוד לפעול מול המילניום גם בתחילת
22 שנת 2012.
23
24 ביום 23.5.12 ניתן צו פירוק נגד חברת המילניום. לטענת בן חור, הוא לא ידע שניתן צו פירוק
25 אלא לאחר זמן. כשנדע לו הדבר, הוא הגיש בקשה לביטול צו הפירוק, אולם בקשתו נדחתה.
26 כמו כן נודע לו לדבריו, בדיעבד, כי המנהלת המיוחדת שמונתה לחברת המילניום פנתה אל
27 עורך הדין אשר ייצג את חברת המילניום בארצות הברית, והורתה לו שלא להמשיך ולנהל
28 את ההליך. משהתברר כי צו הפירוק לא יבוטל, פעל בן חור להגשת תביעת חוב בגין חוב בסך
29 52 מיליון ש"ח שהצטבר עד שנת 2012 (נספח ט' לתצהיר בן חור).
30
31 לתצהיר בן חור צורפה הודעה מיום 13.11.2013 מטעם נציגת הכונ"ר, שבה השיבה לפניית מר
32 בן חור באשר לסיכויי הגבייה מחברת המילניום, כי "בשלב זה אין די כספים לחלוקה לנושים
33 הרגילים שכן החובות בדין קדימה גבוהים. כמו כן טרם הסתיימו ההכרעות בתביעות החוב
34 לרבות תביעת החוב של חברת ג'ורדאל, כך שתשובה סופית בעניין סיכויי גבייה עדיין לא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

- 1 אפשרית, צו פירוק החברה ניתן רק ביום 23.5.2012 ועדיין ישנן פעולות אשר יש לעשותן"
2 (נספח י' לתצהיר בן חור). לטענת המערערת, מצב זה, שבו ברור, כי אין די כסף בקופה לשלם
3 לנושים רגילים הוא מצב שבו החוב הפך לאבוד.
4
- 5 בשלב זה פעלה החברה לתיקון החשבוניות שהוצאו לחברת המילניום, בגין הסכומים שטרם
6 שולמו (לתצהיר בן חור צורפה טבלת אקסל ובה פירוט של כל החשבוניות מושא תביעת החוב
7 וכן עותקים של כל החשבוניות הרלוונטיות (נספח יב), הוצאו תעודות זיכוי, והמערערת פנתה
8 למשיב להכרה בחוב האבוד (נספח יא לתצהיר בן חור).
9
- 10 המערערת סבורה כי הוכיחה קיום כל התנאים הנדרשים להוצאת תעודת זיכוי, ומכאן - 5.
11 לזיכוי בהחזר מס בגין חובות אבודים, על פי הלכת אלקה.
12
- 13 המערערת טוענת כי הוכיחה את קיום העסקאות שבגינן הוצאו החשבוניות, בכך שהציגה
14 ספרים קבילים, שהמשיב לא מצא לפסול אותם, כרטסות ואישור של רוי"ח, אשר המשיב לא
15 ביקש לחקור בחקירה נגדית, וחשבוניות המלמדות כי סיפקה סחורה לחברת המילניום.
16 הכרטסות מהוות לסברת ב"כ המערערת סיוע ראייתי חיצוני לעדותו של בן חור. לטענת
17 המערערת, המשיב מצדו לא חלק על קיומן של עסקאות מכר בין המערערת לבין חברת
18 המילניום (המשיב חולק כמובן על טענה זו). הוכח לטענתה, כי הוצאו חשבוניות מס בגין כל
19 העסקאות, וטענת המשיב כי לא הוגשו לו כל החשבוניות נטענה בעלמא. ממילא החשבוניות
20 הוגשו למשיב בסמוך לאחר תחילת ההליך, ואף צורפו לתצהירו של בן חור. אין גם מחלוקת
21 בדבר תשלום המע"מ בגין החשבוניות. אשר להוכחת קיומו של חוב אבוד – לטענת המערערת,
22 הוכח כי אין בקופת הפירוק של חברת המילניום די כספים לנושים רגילים, כפי שאישרה
23 המפרקת. בנסיבות שבהן קיים חוב בספרים, וברור בוודאות גבוהה כי הוא לא ישולם, הרי
24 שזהו "חוב אבוד".
25
- 26 עוד טענה, כי העבירה אל המשיב את כל המסמכים הנדרשים, ואילו המשיב לא העלה דרישה
27 מסודרת באשר למסמכים שונים, על כן, לשיטתה, חזקה על המשיב כי עיין בכל הדרוש לו.
28 בנוסף, רואי החשבון של המערערת נפגשו עם נציגי המשיב כשכל החומר מצוי מולם למתן
29 הסברים (נספח יג 1-4 לתצהיר בן חור). לאחר הגשת הערעור לבית המשפט, נמסר עותק נוסף
30 על גבי מדיה מגנטית של כל החשבוניות לידי ב"כ המשיב.
31
- 32 אשר לטענת המשיב בדבר השפעת הקשר בין שתי החברות על היווצרות החוב – המערערת
33 הטעימה, כי לעניין החזר מס בגין חוב אבוד אין התייחסות מיוחדת בדין, כאשר עסקינן
34 בחברות קשורות. לטענת המערערת, ההיגיון העסקי אשר בגינו אפשרה לחברת המילניום



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 9941-12-14

- 1 לצבור חוב גדול כל כך, אינה מעניינינו של המשיב, באשר החוק הותיר את הסיכונים העסקיים
2 לשיקולו של העוסק. בכל מקרה, התנהלות המערערת הייתה לטענתה, סבירה ביותר, ואין כל
3 אשם מצדה בהיווצרות החוב. זאת, כאשר פעילותה הוכוונה כל העת ע"י שיקולים עסקיים
4 ומסחריים אובייקטיביים שנועדו למקסום רווחיה, ורק נסיבות טרגיות שלא היו בשליטתה,
5 הובילו לקריסת המילניום ולהעדר סיכוי לתביעת החוב. לטענת המערערת, סברת המשיב,
6 כאילו המערערת העדיפה לכאורה להפסיד למעלה מחמישים מיליון ש"ח רק כדי שתוכל
7 לקבל החזר מע"מ בשווי של כשבעה מיליון ש"ח, היא מופרכת ומקוממת.
8
- 9 המערערת טענה, כי המשיב העלה טענות חדשות נוספות אשר לא נכללו בנימוקי ההחלטה
10 בהשגה או בכתב התשובה, והן מהוות הרחבת חזית אסורה, מה גם שהמדובר בטענות שיש
11 לדחות לגופן. כך, באשר לטענות המשיב בדבר אי התאמה בין "התקבולים" לבין
12 "התשלומים" בכרטסות שהוצגו; נפקות איחוד העוסקים שבו נרשמו המערערת וחברת
13 המילניום; הטענה כי העסקאות בין המערערת לבין חברת המילניום היו עסקאות
14 קונסיגנציה, ועל כן ממילא אין מדובר בחוב אבוד; הטענה בדבר עסקאות היצוא של
15 המערערת שהן עסקאות בשיעור אפס; וכן, טענת ההתיישנות שהעלה המשיב ביחס לחלק
16 מהשנים.
17
- 18 בנוסף, לטענת המערערת, חקירתו הנגדית של המצהיר מטעם המשיב, מר פקלק, העלתה כי
19 אותו פקיד של המשיב, מר יהודה שוקרון, היה מעורב, הן בשלב הביקורת השומתית והן
20 בשלב הדיון בהשגה, בניגוד להוראת סעיף 82(ה) לחוק מע"מ, ועל כן, החלטת המשיב בהשגה
21 היא פסולה. עם זאת, המערערת הסכימה כי מדובר בבטלות יחסית בלבד.
22
- 23 המשיב סבור, כי לא עלה בידי המערערת להוכיח קיומו של חוב אבוד, ולמעשה אף לא הגישה .6
24 הודעת זיכוי, אלא רק הודעה המבקשת להחזיר לה את החוב האבוד. כמו כן, לטענתו,
25 המערערת לא הגישה הודעה המפרטת מהם ההליכים והפעולות שנקטה לשם גביית החוב
26 כדרישת תקנה 24א(ב)(2).
27
- 28 המשיב טען, כי הזכות להוציא הודעת זיכוי התיישנה, עבור התקופה שחורגת משלוש השנים
29 שקדמו להוצאת הודעות הזיכוי על ידי המערערת, נוכח הוראת תקנה 24א לתקנות מע"מ.
30
- 31 המשיב סבור, כי במקרה של חוב אבוד בין חברות קשורות או חברות שקיימים ביניהן יחסים
32 מיוחד, מוטל נטל גבוה יותר על הדורש הכרה בחוב אבוד, מכיוון שעשויה להתקיים תלות
33 בשיקול הדעת העסקי בין שתי החברות. במקרים שכאלה יש לבחון כיצד נוצר החוב האבוד,
34 אילו אמצעים ננקטו למניעת היווצרותו או להקטנתו, אילו אמצעים ננקטו לגבייתו והאם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

1 התנהלות החברות הייתה סבירה והציגה התנהלות עסקית מקובלת. בענייננו, סבור המשיב,
2 אין מדובר במקרה רגיל של חוב אבוד, אשר נוצר במערכת יחסים העסקית בין שני עוסקים
3 בעלי שיקולים מסחריים עצמאיים. זאת, באשר החוב האבוד הנטען, נוצר במסגרת של
4 מערכת יחסים בין שתי חברות אחיות, המוחזקות על ידי אותו הבעלים, מר בן חור, ואשר
5 בתקופה הרלוונטית לערעור, נוהלו על ידו, באופן שלא שיקף היגיון כלכלי עסקי אמיתי.
6 לטענת המשיב, לא הייתה כל סיבה הגיונית לכך שהמערכת המשיכה למכור לחברת
7 המילניום עוד ועוד סחורה, אף שחברת המילניום לא שילמה לה. למערכת הייתה אפוא,
8 תרומה להיווצרות החוב האבוד ולהגדלתו הבלתי-הגיונית במשך השנים. אופן הפעולה החרוג
9 שבו התנהלו שתי החברות בניצוחו של מר בן חור, לשיטת המשיב, משמיט לחלוטין את
10 הבסיס לזכאותה הנטענת של המערכת לקבלת החזר מס, בגין החוב האבוד הנטען. ודאי,
11 כאשר חברת המילניום כבר ניכתה, משך תקופה ארוכה, את מס התשומות בגין עסקאותיה
12 עם המערכת.

13
14 7. סעיף 49 לחוק מע"מ שעניינו "עסקה שלא יצאה לפועל או בוטלה" מורה: "הוצאה חשבונית
15 לגבי עסקה החייבת במס והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות
16 בחשבונית - ישולם המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או תוקנה כפי שקבע שר האוצר".

17
18 בהלכת אלקה הוכרה זכותו של נישום לקבל בחזרה את המע"מ ששילם, גם במקרה של עסקה
19 שמקצתה לא יצאה לפועל, עקב אי תשלום התמורה על ידי הקונה. עד אז הוחל סעיף 49 רק
20 במקרים שבהם בוטלה העסקה על ידי הצדדים או שנפלה טעות בחשבונית. עם זאת, בפסק
21 הדין האמור, לא הוגדר מהו "חוב אבוד": "מסקנתי היא אפוא שכאשר ה'עוסק' אינו מקבל
22 תמורה בגין הנכס שמכר, והחוב הופך ל'חוב אבוד', כי אז 'מקצתה' של העסקה 'לא יצאה
23 לפועל' במובן סעיף 49 לחוק. לפיכך, זכאי 'העוסק' להוציא חשבונית זיכוי ולקבל בחזרה את
24 המע"מ ששילם בגין העסקה האמורה ... ראוי להדגיש, כי לא כל מקרה של אי-תשלום
25 תמורה הוא מקרה שבו 'מקצתה' של העסקה 'לא יצאה לפועל', ושומה על בית-המשפט
26 להגדיר מהו 'חוב אבוד'. שאלה זו שאלה נכבדה היא, אלא שלא לנו לתת עליה את הדעת
27 בשלב זה, שכן היא תוחזר לדיון במסגרת ההשגה" (פסקה 11 לפסק הדין).

28
29 ובהמשך: "האם זכאית החברה להחזר המע"מ לאחר כישלון התמורה, על פי חשבוניות
30 הזיכוי שהוציאה? היא זכאית להחזר המע"מ כאמור אם מתקיימים יסודות מספר: האחד,
31 בוצעה עיסקה. השני, הוצאה חשבונית מס. השלישי, שולם מע"מ על פי החשבונית.
32 הרביעי, היא לא קיבלה תמורה. החמישי, החוב הפך ל'חוב אבוד'. ... יש לבחון בצורה
33 יסודית, האם התמורה שלא קיבלה החברה היא בגדר "חוב אבוד", ומהו "חוב אבוד" או "חוב
34 רע". המקום הראוי לבירור שאלה זו, שהיא שאלה מעורבת של משפט ועובדה – הוא רשויות
35 המס תחילה, בהליך של השגה וערכאה דיונית, לאחר מכן בערעור על ההשגה, אם יהיה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

1 צורך. לא מצאנו לנכון לקבוע מבחנים להגדרתו של 'חוב אבוד', בין היתר, משום שלא נטענו
2 בפנינו טיעונים מורחבים בעניין זה. לדעתנו, מן הראוי שהגדרה זו תעוצב ממקרה למקרה"
3 (פסקה 19 לפסק הדין - ההדגשה במקור).

4
5 לאחר פסק הדין בעניין אלקה פרסמה הרשות, את הוראת פרשנות 1/2000 מיום 4.6.00, אשר
6 הוחלפה לאחר מכן בהוראת פרשנות 2/2012 מיום 7.5.12 (מע/3). הוראת פרשנות 2/2012
7 קובעת כי חוב ייחשב אבוד, אם הוכח להנחת דעתו של המנהל, כי לא ניתן לגבות אותו, ובלבד
8 שהוא נופל לאחת מן הקטגוריות: חוב של חייב שננטקו נגדו הליכי חדלות פירעון; העוסק
9 בעל החוב נקט בהליכי הוצאה לפועל נגד החייב; או חוב שנמחק במסגרת הסדר נושים.

10
11 כיום, קובעת תקנה 24 לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976, (במסגרת תיקון תשס"א, מיום
12 20.11.00), ושעניינה "הודעה על הכרה בחוב כחוב אבוד" כי הודעת זיכוי ניתן להוציא רק אם
13 הוכח להנחת דעתו של המנהל כי החוב הפך לחוב אבוד, כדלקמן:

14 (א) בתקנה זו –

15 "הודעת זיכוי" - כמשמעותה בסעיף 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות) (מס'
16 2), תשל"ג-1973 (להלן - ההוראות);

17 "חוב אבוד" - סכום מס ששילם עוסק בעד עסקה, ושהוכח להנחת דעתו של המנהל,
18 שהפך להיות אבוד.

19 (ב) עוסק המוציא הודעת זיכוי, בשל חוב אבוד, יגיש למנהל, בנוסף לה, הודעה
20 בכתב שיצורפו לה מסמכים התומכים בעובדות המפורטות בהודעה, לרבות ציון
21 הדוחות התקופתיים שבהם נכללות החשבוניות המתייחסות להודעת הזיכוי;
22 בהודעה יפורטו כל אלה:

23 (1) פרטי העסקה שבשלה נוצר החוב;

24 (2) פעולות והליכים שנקט העוסק לגביית החוב;

25 (3) עובדות אחרות הנוגעות להודעה, שבשלהן הפך החוב לחוב אבוד.

26 (ג)...(ו)".

27
28 נטל ההוכחה בדבר היות חוב לחוב אבוד מוטל כמובן, על העוסק, המבקש להכיר בקיומו של
29 חוב אבוד, ולתקן את דוחותיו בהתאם (ר', בין היתר, ע"א 918/15 פישמן רשתות בע"מ נ'
30 פקיד שומה למפעלים גדולים (28.7.16); עמ"ה (חי) 409/02 אורפז חשמל בע"מ נ' פקיד שומה
31 חדרה, בפסקה 12 (29.1.08)).

32
33
34 .8 אשר לטענת ההתיישנות –



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

1
2 כאמור, לטענת המשיב, דין דרישת המערערת להכרה בחוב אבוד בגין חשבונות שהוציאה
3 למעלה משלוש שנים קודם למועד הגשת תביעת החוב, להידחות על הסף, נוכח הוראת
4 ההתיישנות הקבועה בתקנה 24א(ג), המורה: "הוצאת הודעת הזיכוי והגשת הודעה כאמור
5 בתקנת משנה (ב) ייעשו לאחר שחלפו שישה חודשים מהמועד שבו הוצאה חשבונת המס
6 שבשלה נוצר החוב וכל עוד לא חלפו שלוש שנים מן המועד האמור (להלן - התקופה)".
7
8 המערערת טענה, כי המשיב לא העלה את טענת ההתיישנות בהזדמנות הראשונה, קרי
9 בהחלטה בהשגה, ועל כן, יש לדחותה. כן טענה לאי-חוקיות תקנה 24א(ג), באשר היא שוללת
10 זכות מהותית להחזר מס הקבועה בחוק מע"מ ובפסק דין אלקה.
11
12 לטענת המערערת, רק במועד שבו החוב הפך להיות אבוד (כשברור שסיכויי הגבייה אפסיים
13 הם), קמה הזכות לקבלת החזר מס. לסברתה, מועד הוצאת החשבונות המקורית, הוא מועד
14 היווצרות חובת תשלום המס, והוא אינו רלוונטי לשאלה מתי החוב הפך להיות אבוד. על כן,
15 קציבה של שלוש שנים מיום הוצאת החשבונות, תשלול בחקיקת משנה, זכות שהמחוקק
16 העניק במפורש, בחקיקה ראשית. בענייננו, טוענת המערערת, החוב נוצר בשנים 2007-2012,
17 אך הפך חוב אבוד בשנת 2013, וזהו אירוע המס.
18
19 עוד טענה, כי הוראת תקנה 24א(ג) המגבילה זכות מהותית להחזר מס, כמוה כהטלת מס על
20 אירוע שאינו בגדר "עסקה חייבת", וזאת בניגוד לסעיף 1 לחוק יסוד: משק המדינה (הקובע
21 כי תשלום חובה לא יוטל אלא בחוק); בניגוד לחוק מע"מ עצמו שאינו קובע מגבלת זמן על
22 זכותו של עוסק להחזר מס; ובניגוד לחוק ההתיישנות הקובע תקופה של 7 שנים להתיישנות.
23 כמו כן, הגבלת זכות להחזר מס ששולם ביתר פוגעת לטענתה, בזכות יסוד, והתקנה הותקנה
24 מבלי שניתנה לשר סמכות מפורשת לעשות כן.
25
26 סבורני כי אין לקבל טענות אלה של המערערת -
27
28 סבורני כי התקנה הותקנה ע"י שר האוצר כדין וללא חריגה מסמכות, נוכח הוראת סעיף 145
29 לחוק מע"מ, שלפיו, מוסמך השר להתקין תקנות בכל הנוגע לביצועו של חוק מע"מ, ולענייננו,
30 גם נוכח הוראת סעיף 49 המסמיך את השר להורות באלו תנאים ניתן יהיה להחזיר את המס
31 ששולם על פי חשבונות שהתבטלה.
32
33 אין לקבל את הטענה בדבר פגיעה בזכות הקבועה בחוק ראשי, בחקיקת משנה – ראשית,
34 הוראת ס' 27 לחוק ההתיישנות מורה, שחוק ההתיישנות אינו בא לפגוע בתקופת ההתיישנות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

1 ספציפית "הקבועה לעניין פלוני בדין אחר, אלא אם נאמר כך במפורש בחוק זה". שנית,
2 כבר נפסק כי לעיתים, דיני המס קובעים לעצמם הסדרים סטטוטוריים מיוחדים, כגון בענייני
3 מועדים, ובעניין התיישנות. הסדרים מיוחדים אלה עלולים לעורר חוסר נוחות בהיותם
4 חורגים מן ההסדרים החורגים להסדרים הקבועים בדין הכללי, ומכבידים על נישומים,
5 ואולם הם נחוצים לצורך פעולתה התקינה של הרשות (ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס
6 רכוש – משרד האוצר מדינת ישראל נ' שחר, פ"ד נו(2) 297, בפסקאות 45 - 48).

7
8 אשר לשלב בו הועלתה הטענה –

9
10 בתצהירו העיד עד המשיב, מר פקלק, כי בשל טעות לא הועלתה טענת ההתיישנות במפורש
11 במסגרת ההחלטה בהשגה, אולם נוכח העובדה כי מדובר בהתיישנות מהותית, הרי שאין
12 בעובדה כי טענת ההתיישנות לא הועלה בהחלטה בהשגה, אלא רק בכתב התשובה, כדי לפגום
13 בתוקפה של טענה זו (סעיף 26 לתצהיר מר פקלק).

14
15 סבורני, כי אין לקבל את טענת המערערת, שלפיה המשיב אינו רשאי לטעון להתיישנות
16 במסגרת הערעור, משלא טען את הטענה בהזדמנות הראשונה. זאת, משבעניינינו, המדובר
17 בטענת התיישנות מהותית, ולא דיונית, אשר ניתן להעלותה בכל שלב בהליך. הסדרים
18 סטטוטוריים הקובעים מועדים לעשיית פעולות או הגשת תביעות בהתאם להם, יוצרים זכות
19 או עילת תביעה חדשה, כאשר התקופה הנקובה בדין, מהווה חלק מאותה זכות או עילה.
20 בתום התקופה פוקעת האפשרות לנקוט פעולות אלו, ועל כן מדובר בהתיישנות מהותית. זאת,
21 להבדיל מטענה להתיישנות דיונית של זכות התביעה, שאותה על הצד שכלפיו נפתח ההליך,
22 להעלות בהזדמנות הראשונה, כאמור בסעיפים 2-3 לחוק ההתיישנות (ר' והש': ע"א 132/85
23 אמרופא א.ג. נ' ה.ש.י. המגדר - תעשיות פלדה בע"מ, בפסקה 4 (10.12.1987); ע"א 3616/04
24 מגדל הזוהר בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב, בפסקה 5 (22.12.2015); ע"מ (חי') 17079-
25 07-16 פחמאווי נ' מנהל מע"מ חדרה, בפסקאות 9-15 (14.12.16)).

26
27 בעניינינו, מורה תקנה 24א(ג), כי המועד הקבוע בדין להגשת הודעת זיכוי הוא עד שלוש שנים
28 "...מהמועד שבו הוצאה חשבונית המס שבשלה נוצר החוב...". בחלוף התקופה, פוקעת
29 הזכות המהותית להוצאת הודעת הזיכוי, ולדרוש החזר מס בגין טענת חוב אבוד. אין מדובר
30 בזכות קיימת שקמה מניעה דיונית לתבוע בבית המשפט (כמו בהתיישנות דיונית), אלא בזכות
31 שחדלה מלהתקיים. הזכות להחזר מס בגין חוב אבוד נולדת רק אם הוגשה הודעת זיכוי.
32 לפיכך, לסברתי, מדובר בהתיישנות מהותית, שאין מניעה להעלותה בשלב הערעור.
33 יוער עוד, מעבר לצריך, כי את שאלת הרחבת החזית בגדרו של ערעור מס יש לבחון גם נוכח
34 השאיפה לגבות מס אמת, העשויה לעתים להכשיר העלאת טענות חדשות במסגרת הערעור,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

1 אשר לא נטענו בשלב השומה וההשגה (ר' רע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ'
2 פשמ"ג (2.4.15)).

3
4 ולגופה של טענת ההתיישנות –

5
6 בענייננו נטען, כי הזכות להוציא תעודת זיכוי בגין קיומו של חוב אבוד התיישנה לגבי כל
7 חשבונית שבגינה לא הוצאה תעודת זיכוי, במהלך שלוש השנים שממועד הוצאת חשבונית
8 המס. המשיב הבהיר כי מדובר בחלק הארי של המס שבמחלוקת, אך לא בכולו (עמ' 2
9 לפרוטוקול מיום 6.7.15). כך, אין מחלוקת, כי לא חלה התיישנות לגבי החוב מושא
10 החשבוניות שהוצאו במהלך 3 השנים שקדמו להגשת תביעת החוב למפרקת, אשר עצרה את
11 מרוץ ההתיישנות.

12
13 המערערת לא ציינה, מהו המועד המדויק שבו הוגשה על ידיה תביעת החוב למפרקת, אולם
14 בתצהיר המצורף לתביעת החוב, מצוין תאריך 5.12.12 כמועד אימות החתימה על התצהיר
15 (נספח ג להודעת הערעור), כך שיש לקבוע כי תביעת החוב הוגשה לא לפני 5.12.12. לפיכך, לא
16 חלה התיישנות, ביחס לחשבוניות שהוצאו במהלך 3 השנים קודם חודש דצמבר 2012, אך
17 קמה התיישנות ביחס לחשבוניות שהוצאו קודם תקופה זו.

18
19 ואשר לגוף הערעור – 9.

20
21 אכן, כאמור, עוסק זכאי להוציא חשבונית זיכוי ולקבל בחזרה את המע"מ ששילם בגין עסקה
22 שלא יצאה לפועל, ושלא שולמה לו התמורה בגינה. על הצורך לנקוט כללי זהירות מחמירים
23 כאשר מדובר בקבוצת חברות הנשלטת על ידי בעל מניות אחד, הקובע את התנהלותו, עמד
24 בית המשפט בעניין פישמן, באמרו: "כאשר קיימות קבוצת חברות הנשלטות כולן על ידי בעל
25 מניות אחד, קשה להתחקות אחר השיקולים ו/או הגורמים העומדים בבסיס הפעולות
26 הכלכליות הנעשות בתוך קבוצת החברות משום שלמעשה מדובר בהעברה של נכסים או
27 התחייבויות מ"כיס" אחד ל"כיס" שני של אותו גוף. על כן, במקום בו מדובר בחוב בין
28 חברות הכלולות בקבוצת חברות פרטיות בשליטת בעל מניות אחד או יותר, יש לקבוע כלל
29 לפיו, בכפוף להוראות הדין, רק פעולות המבוצעות בתוך הקבוצה באופן אחיד ביחס לכלל
30 הנכסים או ההתחייבויות מאותו סוג, יוכרו לצרכי מס ובהתחשב בענייננו יוכרו כחוב אבוד.
31 אם לא ייקבע כלל כזה אזי ההכרזה על חוב אבוד תהיה נתונה לקביעה שרירותית של
32 הנישום, ובכך נאמר שאין להסכים לכך. בהתאם, לא ניתן להכיר בחוב אבוד רק ביחס לחלק
33 מהחובות הפנימיים או רק ביחס לחלק מהחברות הפרטיות הכלולות בקבוצה. מבחן זיסו
34 גולדשטיין לקיומו של אמת מידה אובייקטיבית כגון פרוק החברה, למעשה הוא תנאי ראשון



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 9941-12-14

- 1 ולא יחיד. בקבוצת חברות בשליטה זרה, בהמשך לאמור לעיל, יש מקום לבחינה ברמת
2 הקבוצה כאמור בצד, בחינת הטעם העסקי הכולל של המהלכים שקדמו לראיית החוב
3 כאבוד בידי הנישום" (ע"מ 37568-07-11 פישמן רשתות בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים
4 גדולים, בפסקה 5 (11.12.14); אושר על ידי בית המשפט העליון בע"א 918/15 הנ"ל).
5
6 באי כוח הצדדים העלו בכתבי הטענות ובסיכומיהם מחלוקות רבות, אך סבורני כי לענייני יש
7 להתמקד בשאלה, האם הוכח קיומו של חוב אבוד אמיתי ואובייקטיבי. מסקנתי, כי אין
8 להתערב בהחלטת המשיב שלא להכיר בחוב האבוד הנטען, וזאת, בעיקר נוכח התנהלותן של
9 המערערות ושל חברת המילניום לאורך השנים, המלמדת כי עסקי המערערות וחברת המילניום
10 נוהלו ופעלו ללא הפרדה מלאה בפעילותן, כי למערערות הייתה תרומה להיווצרות החוב
11 ולצמיחתו לממדים לא סבירים, כי המערערות לא פעלה לגביית החוב, במהלך תקופה
12 ממושכת ובלתי סבירה, אף שהייתה מודעת למצבה של חברת המילניום. על רקע זה, יש לקבל
13 את טענת המשיב, כי לענייני יש לראות את העסקאות הנטענות, כהעברות מכיס אחד לכיס
14 שני של אותו גוף, הוא קבוצת ג'ורדאל.
15
16 בניגוד לטענתו של מר בן חור כי "המערערות ניהלה מערכת כלכלית אחת ומילניום מערכת
17 כלכלית נפרדת ... חשוב היה לשמור על ההבחנות האלה" (פרוטוקול 21.11.16, עמ' 7, ש' 30-
18 29; ור' גם סעיף 47 לתצהירו), הרי שלפני בית המשפט הונחה תשתית ראייתית, המלמדת על
19 ערבוב ועל חוסר הפרדה בהתנהלות המערערות וחברת המילניום -
20
21 ראשית, אין ניתן להתעלם מכך שמר בן חור היה בעל השליטה והגורם המרכזי בפעילות שתי
22 החברות. עד לשנת 2011 היה מר בן חורו בעל 60% ממניות חברת המילניום, ולאחר מכן
23 החזיק בכל מניותיה. בנוסף, עד לשנת 2011 בן חור היה בעל 55% ממניות חברת מצדה אשר
24 החזיקה במערערות, ולאחר מכן החזיק בכל מניותיה (פרוטוקול 21.11.16, עמ' 6-7). מר בן
25 חור קבע באופן בלעדי את אופן התנהלות החברות, לרבות בכל הנוגע לאספקת סחורה
26 מהמערערות לחברת המילניום ולאופן תשלום הסחורה.
27
28 עדותו של מר בן חור היא בבחינת עדות יחידה של עד המעוניין בתוצאות המשפט, כמשמעה
29 בהוראת סעיף 54 לפקודת הראיות. המסמכים המצורפים לתצהירו הם חלק מעדותו, באשר
30 הן תוצר של החברות שבשליטתו, ואין בהם חיזוק ראייתי ממשי לגרסתו. בנוסף, יש לזקוף
31 לחובת המערערות במאזן הראיות, את הימנעותה מהעדת עדים רלוונטיים שיכולים היו לשפוך
32 אור על התנהלות החברות, ועל טיב העסקאות שבוצעו לכאורה ביניהן, כגון, עובדי החברה,
33 רואה החשבון שלה, או מנהלי החשבונות שפעלו בשרותה.
34



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 9941-12-14

1 יצוין ויודגש, כי מר בן חור הינו בעל עניין אישי בהליך, גם משום שלטענתו המערערת חבה לו
2 4.6 מיליון ש"ח (פרוטוקול 25.12.16, עמ' 40, ש' 7-8).
3
4 לא מצאתי לסמוך ממצא עובדתי פוזיטיבי על עדותו היחידה של מר בן חור.
5
6 נדמה גם, כי מר בן חור עצמו, לא הקפיד על נפרדות החברות. כך, אף שבן חור עבד בשתי
7 החברות, הוא החליט לקבל משכורת רק מחברת המילניום (שם, עמ' 8, ש' 2). מר בן חור
8 התייחס אל החברות שבשליטתו כ"קבוצת ג'ורדאל" (שם, עמ' 12, ש' 23-25). גם בתצהיר
9 שהגיש מר בן חור במסגרת הליכי הבוררות של חברת המילניום לבין חברת גלנט ההתייחסות
10 למפעל המערערת היא ל"מפעל הנתבעת בערד" [הנתבעת היא חברת המילניום – ג.ג.], ומר בן
11 חור טען שחברת המילניום היא שעוסקת בייצור מוצרי קוסמטיקה (סעיף 3 למש/13;
12 פרוטוקול 21.11.16, עמ' 34, ש' 12-14).
13
14 לא נשמרה הפרדה בין העובדים של שתי החברות - במשרדי חברת המילניום נתפסה רשימה
15 המתייחסת ל"עובדי ג'ורדאל / המילניום השביעי / סי – אוף – לייף". (מש/2; עמ' 15, ש'
16 23-20). למרבית מעובדי החברה הייתה כתובת מייל בעלת שם מתחם (דומיין) משותף:
17 "seaoflife" (פרוטוקול 21.11.16, עמ' 15, ש' 10-20; מש/2). בחלק מהמקרים לא ידע בן חור
18 להשיב, באיזו משתי החברות עבדו עובדים מסוימים (עמ' 61, ש' 5-8 ו – 28-29 לפרוטוקול
19 מיום 18.7.17).
20
21 כרטסת הנהלת החשבונות של חברת המילניום (נספח יג לתצהיר בן חור) מלמדת על פעולות
22 רבות שביצעו החברות אחת עבור השנייה, ובן חור אישר בחקירתו את הדברים. כך, למשל:
23
24 הפדיון מחנויות של חברת המילניום עבר ישירות אל חשבונה של המערערת, תוך זיכוי חברת
25 המילניום (לטענת בן חור, מטעמי נוחיות, בשל הקרבה של סניפי הבנק למערערת ולא לחנויות
26 של חברת המילניום) (פרוטוקול 25.12.16, עמ' 38-39; פרוטוקול 18.7.17, עמ' 68, ש' 2-8).
27 יצוין, כי התנהלות זו נמשכה, גם לאחר שניתן צו הפירוק לחברת המילניום ביום 23.5.2012
28 ולאחר שנודע דבר קיומו למערערת. לטענת בן חור, הכני"ר והמנהלת המיוחדת עו"ד אורית
29 נהיר ידעו על נוהל זה ולא הפסיקו זאת. למר בן חור ניתנה הזדמנות לבדוק קיומו של אישור
30 להעברת כספים מחברת המילניום למערערת לאחר שכבר ניתן צו הפירוק ולהציגו בהליך, אך
31 הוא לא הציג מאום, וכמובן, המערערת לא ביקשה להעיד את הכני"ר, או את המנהלת
32 המיוחדת בעניין זה (פרוטוקול 18.7.17, עמ' 66-67).
33



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

1 חברת המילניום שילמה עבור שי לחג ועבור שכר לעובדים של המערערת (עמ' 46 ש' 1 –
2, פרוטוקול 25.12.16). מרבן חור הסביר כי לעתים התעורר צורך לתת כסף לעובדים במזומן,
3 מכיוון שהם נקלעו לקשיים כלכליים והליכי הוצאה לפועל. מאחר שכסף מזומן התקבל
4 בעיקר בחנויות של המילניום, שילמה חברת המילניום שילמה לעובדים של המערערת (שם,
5 עמ' 61, ש' 1-7). במקרה אחר, לאחר השריפה, המערערת שילמה את שכרם של עובדי חברת
6 המילניום (פרוטוקול 18.7.17, עמ' 64, ש' 1-8).
7
8 האגרה השנתית לרשם החברות של חברת מצדה שולמה על ידי חברת המילניום, והמערערת
9 חויבה בכך (עמ' 37-38 לפרוטוקול 25.12.16).
10
11 נמשכו כספים מהמערערת באמצעות חיוב חברת המילניום ורישום בכרטיס המערערת (שם,
12 עמ' 39, ש' 6-17).
13
14 הלוואת בעלים שנתן בן חור למערערת, הוחזרה לו על ידי חברת המילניום (עמ' 41
15 לפרוטוקול).
16
17 לעתים אוחדו תשלומים של המערערת ושל חברת המילניום בגין שכירת רכבים, כאשר
18 תשלום שבוצע על ידי המערערת נרשם בחובה מול חברת המילניום. מר בן חור נשאל הכיצד
19 המערערת משלמת עבור רכבים של חברת המילניום, בעוד חברת המילניום חייבת לה כמעט
20 37 מיליון ש"ח, והשיב: "נוחות תזרימית" (עמ' 39 – 40 לפרוטוקול).
21
22 המערערת שילמה דמי שכירות של חנות השייכת לחברת המילניום. זאת, לטענת בן חור,
23 במטרה לסייע לחברת המילניום אשר נקלעה לקשיים בעקבות השריפה (שם, עמ' 41, ש' 11-
24 6; פרוטוקול 18.7.17, עמ' 63, ש' 25-34).
25
26 המערערת פרעה את חובותיה של המילניום לחברת חשמל, בהיקפים של עשרות אלפי ₪.
27 (שם, עמ' 42, ש' 4-26). כך גם לגבי סכום של 100,000 ש"ח, שהמערערת לוותה מאדם בשם
28 נח פין, וחברת המילניום החזירה לאותו מר נח פין בשם המערערת, וזאת לדברי מר בן חור
29 משיקולים של "נוחות תזרימית באותו רגע" (עמ' 49-50 לפרוטוקול).
30
31 חברת המילניום שילמה כספים לחברת מצדה. מר בן חור הסביר כי חברת המילניום החזירה
32 חובה למערערת באמצעות תשלום ישיר לחברת מצדה, לפירעון חוב של המערערת (עמ' 45,
33 ש' 23-29).



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

1
2 המערערת העבירה לחברת המילניום סכומי כסף גבוהים. לטענת בן חור, המדובר בחלוקת
3 הכנסות מייצוא (שם, עמ' 48).
4
5 המערערת הלוותה לחברת המילניום סכום של למעלה מחצי מיליון ש"ח בנובמבר 2011, בעת
6 שחובה של חברת המילניום למערערת עמד על למעלה מ-34 מיליון ש"ח. לטענת בן חור, הדבר
7 שירת את האינטרס של המערערת "...לשמור את חברת המילניום בחיים" (שם, עמ' 50, ש'
8 23-20; פרוטוקול 18.7.17, עמ' 64-65).
9
10 המערערת סיפקה סחורה ישירות לחנויות של חברת המילניום, והסחורה נרשמה בכרסות
11 על שם כל חנות בנפרד עבור כל משלוח (פרוטוקול 18.7.17, עמ' 67 - 68).
12
13 המערערת שילמה עבור רישיון מלגזה של חברת המילניום. בתשובה לשאלה מדוע נעשה כך,
14 השיב בן חור, כי הוא עצמו לא היה מעורב, וכי היו לו 8 מנהלות חשבונות שטיפלו בעניינים
15 אלה. אף על פי כן סבר מר בן חור כי אין צורך בהעדת מי מהן (פרוטוקול 18.7.18, עמ' 63).
16 הוא גם לא פנה לאף אחד כדי שיעיד מטעם המערערת (שם, עמ' 67).
17
18 עולה מן האמור שבתחומים רבים ושונים, פעלו המערערת וחברת המילניום במשותף, ובאופן
19 שטשטש את הגבולות בין שתי החברות. יודגש, אין מדובר בפעולות בלתי חוקיות (זולת
20 העברת הפדיון לכאורה, מחנויות של חברת המילניום למערערת, לאחר צו הפירוק), אלא שהן
21 מתיישבות עם סברת המשיב, שלא הייתה הפרדה נאותה בין החברות בפועל, ושלא הייתה
22 הבחנה מלאה בפעילות המסחרית בין החברות.
23
24 זאת ועוד, המערערת הייתה מודעת למצב הכלכלי ההולך ומידרדר של חברת המילניום.
25 גרסתו של מר בן חור, כי מצבה הפיננסי של חברת המילניום היה טוב בשנים 2010-2011
26 (פרוטוקול 21.11.16, עמ' 27, ש' 27-30), ואף השתפר (שם, ש' 24-25), ניצבת אל מול הדוחות
27 הכספיים של חברת המילניום (נספח ה לתצהיר בן חור) המלמדים כי בשנת 2009 רשמה
28 חברת המילניום רווחים של כמה מאות אלפי שקלים, אולם בשנת 2010 מחזורה כבר קטן
29 משמעותית, והיא רשמה הפסד. בשנת 2010 הגישה חברת גלנט בקשה למתן צו עיקול זמני
30 נגד חברת המילניום, להבטחת פירעון סכום של 3.9 מיליון ש"ח שהגיעו לה מכוח פסק בורר
31 (מש/5; המערערת, כמו גם חברת מצדה, היו בין המחזיקים במסגרת בקשת העיקול).
32 כאסמכתא לבקשתה צרפה חברת גלנט דוח המדרג את חברת המילניום בדרגת "סיכון
33 התקשרות גבוה". בהתנהלות מסחרית רגילה, דוח זה היה צריך להדליק נורה אדומה, אצל



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

1 מי שחפץ להתקשר עם חברת המילניום, ולפחות להתנות את העברת הסחורה אליו בתשלום
2 במזומן ובבטוחות נוספות, אך לא כך היה זה כך במקרה דנא. על כל נכסי חברת המילניום
3 הוטלו שעבודים (פרוטוקול 21.11.16, עמ' 35, ש' 2-1; מש/6, נספח 8). חברת המילניום
4 באמצעות מר בן חור (פרוטוקול 21.11.16, עמ' 50-51) ביקשה לבטל את צו העיקול, וטענה
5 כי לא תוכל לעמוד בתשלום משכורות בחודש הקרוב, וכי "כל חשבונות הבנק של המשיבה
6 (למעט חשבון אחד בו נתפסו מזומנים בסך של 14,000 ש"ח) נמצאים ביתרת חובה ו/או
7 ביתרת אפס ... ועל הפיקדונות המתנהלים בחשבון וכן על נכסי המשיבה הוטל שעבוד שוטף
8 מטעם הבנקים ... אין כל טעם בהמשך הטלת העיקולים אשר יגרמו לחיסולה של המשיבה"
9 (מש/17, סעיפים 43-44). מר בן חור העמיד בטוחה אישית, על מנת להסיר את העיקולים
10 (פרוטוקול 21.11.16, עמ' 33; ש' 20-23). בשנת 2011 הגישה חברת גלנט בקשה לפירוק חברת
11 המילניום (מש/6).
12
13 התנהלותה האמורה של המערערת ביחס לחברת המילניום, תמוהה, ואינה נראית כהתנהלות
14 מסחרית רגילה בין שתי חברות. נדמה חברה הפועלת מטעמים עסקיים עצמאיים לא הייתה
15 ממשיכה לספק סחורה בשווי גבוה כל כך לחברה הנמצאת במצבה של חברת המילניום, אשר
16 אינה פורעת את חובה אלא רק מגדילה אותו מיום ליום.
17
18 יצוין, כי מר בן חור עצמו העיד, כי לא היה למערערת לקוח אחר שצבר חובות בהיקפים כמו
19 של חברת המילניום (פרוטוקול 21.11.16, עמ' 37, ש' 9-11).
20
21 מר בן חור אישר, כי המערערת לא נקטה כל פעולה נגד חברת המילניום בגין אי תשלום החוב.
22 לטענתו, היו בידי המערערת בטחונות מספקים. הבטוחות שהיו בידי המערערת לחוב של 52
23 מיליון ש"ח של חברת המילניום, היו: המלאי בשווי 23 מיליון ש"ח, שערך המכירה שלו היה
24 לטענתו למעלה ממאה מיליון ש"ח. לטענת בן חור, "היה כתוב בכל חשבונית שהמלאי הזה
25 שייך לג'ורדאל עד לתשלום בפועל" (ר' גם פרוטוקול 25.12.16, עמ' 52, ש' 14-15; ותצהיר
26 בתמיכה לתביעת החוב שהגישה המערערת; על חלק מהחשבוניות נכתב: "אין החזרת
27 סחורה, הסחורה בבעלות החברה עד לפירעון"). פרט לכך, במאזן של חברת המילניום הייתה
28 הכרה בחוב (פרוטוקול 18.7.17, עמ' 67, ש' 8-14).
29
30 סבורני, כי אין לקבל את הטענה בדבר היותו של המלאי בטוחה לתשלום החוב למערערת.
31 זאת, משלא הוצגה כל אסמכתא בדבר שווי המלאי, מה גם שמדובר במוצרי קוסמטיקה בעלי
32 תוקף תפוגה. לא רק זאת אלא שהמלאי היה מצוי בפועל בחנויות של חברת המילניום,
33 ולכאורה לא הייתה ודאות מספקת מראש, כי יחזור לחזקת המערערת במקרה של קריסת
34 עסקיה של המילניום, כפי שארע בפועל.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 9941-12-14

1
2 גם אילו, כטענת המערערת, מצבה הפיננסי של חברת המילניום היה איתן, קשה להעלות על
3 הדעת טעם סביר לכך שהמערערת לא דרשה מחברת המילניום לשלם לה עבור הסחורה,
4 תמורה בהיקף כה גדול, משך כל אותן השנים.
5
6 במצב דברים זה יש לראות את המערערת, כמי שלא פעלה לקבל את מלוא התמורה המגיעה
7 לה, ולא נקטה אמצעי סביר כדי לגבות את החוב, להבטיח את תשלום החוב או למנוע מהחוב
8 לתפוח.
9
10 הדברים אמורים ביתר שאת, לאחר שריפת מפעל המערערת בשנת 2011. תמוה ממש, מדוע
11 המערערת, למרות הפגיעה הקשה שספגה, לא דרשה את התמורה שהגיעה לה מחברת
12 המילניום.
13
14 סביר להניח, כי המערערת פעלה באופן האמור, מתוך ראיית התמונה הכוללת בשתי החברות
15 שבשליטתו של בן חור, ולא במשקפיה של המערערת לבדה.
16
17 גם הטענות כי מכירת המלאי הייתה צפויה להכניס לחברת המילניום תמורה שתשמש לשם
18 פירעון החוב למערערת, או הטענה כי המערערת העריכה את סיכויי התביעה של חברת
19 המילניום נגד חברת יס-טו בארצות הברית כגבוהים, מלמדות לסברתי, על העדר הפרדה
20 ממשית, בין שתי החברות, בעיניו של מר בן חור באותה תקופה.
21
22 מסתבר מן האמור, כי המערערת ויתרה על קבלת התמורה בגין אספקת הסחורה לחברת
23 המילניום. ברי, כי המערערת לא בחרה להפסיד תמורה בסך של למעלה מ-50 מיליון ש"ח,
24 אלא הייתה אדישה כלפיה ביחסים שבינה ובין חברת המילניום, נוכח היותן של החברות
25 קשורות אחת לשנייה ולמר בן חור, והעדר כל ראייה לכוונה מצדה לגבות את החוב.
26
27 על כן, ממילא, אין להכיר בזכות לקבל החזר בגין חוב אבוד, שכלל לא נוצר.
28
29 10. כאמור לעיל, במסגרת ההחלטה בהשגה נקבע, בין היתר (בסעיף 23 להחלטה), כי לא היה
30 בנתונים ובמסמכים שהמציאה המערערת, כדי להוכיח קיומו של חוב.
31
32 שאלת הוכחת עצם ביצוע העסקאות הנטענות בין המערערת וחברת המילניום, לא עמדה
33 במוקד ההתדיינות, ועלתה באורח כמעט אגבי בשלב סיכומי הטענות. טענתה העיקרית של
34 המערערת בהקשר זה היתה, כי משלא נפסלו פנקסיה, אין הנטל להוכיח אמיתות העסקאות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

כבוד השופט גד גדעון

ע"מ 14-12-9941

- 1 רובץ על כתפיה, וכי יש בפנקסיה, לצד אישור רואה החשבון שלה שהומצאו למשיב, להוכיח
2 את עצם ביצוע העסקאות. ואילו המשיב טען (ורי' סעיף 4 לתמצית סיכומי המשיב, וסעיפים
3 34 ו- 35 להשלמת הטיעון שהגיש), כי עצם ביצוע העסקאות לא הוכח, וכי אין בעובדה כי
4 בהעדר ביקורת מטעם הרשות בעסקה של המערערת בתקופה הרלוונטית, לא נפסלו פנקסיה,
5 כדי להוכיח את נכונות הרישומים לעניין זה.
6
7 נוכח הקביעה דלעיל, בדבר אי הוכח קיומו של חוב אבוד, נראה, כי חשיבות ההכרעה בנקודה
8 זו פחותה, אך ככל שהיא נדרשת, יאמר, כי לסברתי, גם לעניין זה, נשען הערעור, למעשה על
9 גרסת מר בן חור, שהינה בגדר עדות יחידה של עד המעוניין בתוצאות המשפט, וגם לעניין זה,
10 יש לזקוף לחובת המערערת, את הימנעותה מהעדת עדים רלוונטיים ובהם, עובדי החברות.
11 אין באישור רואה החשבון שלא זומן על ידי המערערת להעיד, בגדר תמיכה ראייתית לעדות
12 מר בן חור, לעניין עצם ביצוע כל עסקה ועסקה, ועל רקע ההתנהלות בין החברות שתוארה
13 לעיל, נקל להבין את הקושי של המשיב להסתמך על פנקסיה. לפיכך, גם בעניין זה, יש לקבל
14 את עמדת המשיב.
15
16 11. נוכח כל האמור, סבורני כי המערערת לא הרימה את הנטל, להוכיח קיומו של חוב אבוד
17 במובן האמור בתקנות ובפסיקה, ועל כן אין לקבל את הערעור.
18
19 12. הערעור נדחה אפוא. נוכח גובה הסכום שבמחלוקת והיקף ההתדיינות החריג, לרבות מס'
20 הישיבות שהתקיימו במסגרת הערעור, תשלם המערערת למשיב הוצאות הדיון בערעור בסך
21 90,000 ₪.
22
23
24
25 ניתן היום, ח' שבט תשע"ט, 14 ינואר 2019, בהעדר הצדדים.
26


גד גדעון, שופט

27
28
29
30