



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

בפני כב' השופט ה' קירש

סטאר מדיה הפקות בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד אבי גרוס

המערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף ומס קנייה תל אביב  
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

המשיב

1

2

### פסק דין

3

4

#### א. מבוא

5

6

1. המערערת עסקה בהפקת אירועים, הפקת סרטים ובפרסום. על פני תקופה היא נזקקה להון חוזר ולוותה סכומים שונים מידי סמנכ"ל הכספים שלה. המערערת התקשתה להחזיר את כספי ההלוואה ולבסוף סוכם כי כתחליף פירעון, תעביר המערערת לידי המלווה את זכויותיה בחומר שנאסף לשם הפקת סרט מסויים. העברת הזכויות בסרט הייתה בבחינת "עסקה" בידי עוסק לצורך חוק מס ערך מוסף. לגרסת המערערת, עסקה זו בוטלה על ידיה מפני שסמנכ"ל הכספים – כרוכש הזכויות – לא הביא לכך שהמערערת לא תישא בנטל המע"מ על העסקה, כמובטח.

12

13

14

המשיב לא קיבל את טיעונה של המערערת לפיו עסקת העברת הזכויות בסרט בוטלה ולגישת המשיב נותרה המערערת, כמוכרת הזכויות, חייבת במס הערך המוסף בקשר לעסקה וזאת ללא קשר למעשיו או למחדליו של הרוכש (אשר הכחיש שהוא לקח על עצמו את האחריות לתשלום המס ולא הסכים כי העסקה בוטלה). המחלוקת בין הצדדים היא אפוא באשר לבטלות העסקה האמורה.

18

19

20

#### ב. המסגרת החוקית

21

22

2. נקדים ונפרוש את הוראות החוק הנוגעות למחלוקת האמורה ואשר על פיהן יש להכריע בערעור זה.

23

24



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

3. כידוע, הגדרת המונח "עסקה" שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק") כוללת בין היתר חלופה זו: "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד". במקרה דנן לא נותרה למעשה מחלוקת כי העברת זכויות המערערת בחומרי הסרט (שהם בבחינת "טובין" ו"נכס" כמשמעות מונחים אלה בסעיף 1 לחוק) מהווה "עסקה", בין אם הדבר נעשה במהלך העסק של המערערת ובין אם הוא בא בגדר מכירת "ציוד" (כלומר מכירת "נכס ששימש, משמש או נועד לשמש, לעוסק בעסקו, ואין מכירתו מעיסוק העוסק").
4. פרק ה' לחוק עוסק בשאלת "החייב בתשלום המס" והעיקרון הכללי הוא כי בעסקת מכר, המוכר חייב בתשלום המס (סעיף 16(1) לחוק). מן המפורסמות כי מנגנון המיסוי המוסדר בחוק מס ערך מוסף מושתת על ההנחה הכלכלית כי נטל המס יגולגל על ידי המוכר לשכמו של הקונה אשר יישא בו כתנאי לביצוע העסקה, אולם ברגיל החייב בתשלום המס על פי דין הוא המוכר דווקא.
5. ביצוע עסקה מחייב הוצאת חשבונית עסקה (סעיף 45 לחוק) או לחלופין חשבונית מס (סעיף 47 לחוק).
6. סעיף 49 לחוק, שכותרתו היא "עסקה שלא יצאה לפועל או בוטלה", קובע לאמור:
- "49. הוצאה חשבונית לגבי עסקה החייבת במס והעסקה או מקצתה לא יצאה לפועל או נתבטלה או חלה טעות בחשבונית - ישולם המס לפי החשבונית כל עוד לא בוטלה או תוקנה כפי שקבע שר האוצר".
- יודגש כבר כאן כי על פי הוראות סעיף 49 לחוק תנאי לביטול חשבונית הוא ביטול העסקה לגביה הוצאה החשבונית (או אי יציאת העסקה לפועל).
7. סעיף 23א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות), תשל"ג-1973 ("הוראות ניהול פנקסי החשבונות") מורה כיצד לנהוג, בין השאר, בחשבונית אשר הוצאה בקשר לעסקה שבוטלה וזאת כאשר לא נערכה לאותו לקוח חשבונית נוספת בסמוך לאחר מכן:
- "23א. בוטלה עיסקה, כולה או מקצתה, או שונו תנאיה, או נתגלתה טעות בחשבונית, או שונה סכום החשבונית מסיבה כלשהיא, ינהג הנישום כלהלן:
- ...
- (2) יצא מקור החשבונית מרשות הנישום ינהג לפי אחת מאלה:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1 ...  
2 (ג) אם תוך תקופת הדיווח לפי חוק מע"מ לא נערכה ללקוח חשבונית  
3 נוספת, רשאי הנישום להוציא הודעת זיכוי;  
4 (3) הוצאה ללקוח הודעת זיכוי כאמור בפסקה 2, רשאי הנישום להקטין בהתאם  
5 את סכום המכירות ואת החיוב במס ערך מוסף בתנאי שיתמלא אחד מאלה:  
6 (א) הלקוח אישר קבלת הודעת הזיכוי בחתימתו על ההעתק שנשאר  
7 במערכת החשבונות של הנישום;  
8 (ב) הודעת הזיכוי נשלחה ללקוח בדואר רשום עם אישור מסירה...;  
9 (ג) נתקבל אישור שההודעה נתקבלה בפקסימיליה;  
10 (ד) נתקבל אישור חתום בחתימה אלקטרונית מאושרת של הלקוח, המאשר  
11 את קבלתה;  
12 לענין סעיף זה, 'חשבונית' - לרבות חשבונית מס."

13  
14 דהיינו תנאי להקטנת סכום המכירות והחבות במס ערך מוסף אצל המוכר הוא הוצאה ומסירה  
15 של הודעת זיכוי כדין.

16  
17 8. לגבי הרוכש, סעיף 43 לחוק קובע כי אם "בוטלה עסקה או שונו תנאיה באופן המקטין את  
18 המס לאחר שהקונה ניכה את המס עליה כמס תשומות, יפחית הקונה בסכום ההפרש את  
19 מס התשומות שבדו"ח התקופתי שלאחר מכן או ישלם את ההפרש כפי שקבע שר האוצר."

20  
21 כהשלמה לכך נאמר בתקנה 24(ב) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("תקנות המע"מ") כי  
22 "עוסק המקבל הודעת זיכוי במס חייב לתקן לפיה את סכום מס התשומות בדו"ח התקופתי  
23 של התקופה שבה נתקבלה ההודעה."

24  
25 9. כלומר, בעקבות ביטול של עסקה, ובהתקיים התנאים בהוראות החיקוק השונות, המוכר יפסיק  
26 להיות חייב במס עסקאות בגין אותה התקשרות ואילו הרוכש יפסיק להיות זכאי לניכוי מס  
27 התשומות בגינה.

28  
29 10. להשלמת הרקע החקיקתי הנדרש לדיון, נציין את סעיף 20 לחוק ("רשות לשלם מס במקום  
30 החייב בו") שאף הוא נמצא בפרק ה' לחוק ("החייב בתשלום המס"):

31 "מי שאינו חייב בתשלום המס רשאי, בהסכמת המנהל ובתנאים שקבע, לקבל על  
32 עצמו את התשלום, ומיום ההסכמה דינו כדין החייב בתשלוםו."  
33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מזיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1  
2 נשוב בהמשך לעניין סעיף 20 ותנאיו אך נקדים ונעיר כי יישום סעיף 20, בהסכמת המנהל  
3 כנדרש, עשוי לפתור בעייה תזרימית אצל רוכש הנכס: במקום להידרש להוסיף את מרכיב  
4 המע"מ לתשלום המשולם לידי המוכר ולתבוע ניכוי או החזר של אותו סכום כמס תשומות רק  
5 לאחר מכן, הקונה יכול, בנסיבות המתאימות, להצמיד את ניכוי מס התשומות לתשלום מס  
6 העסקאות בגין העסקה כך שלא יצטרך להוציא כסף בפועל מכיסו.

### ג. השתלשלות המקרה

7  
8  
9  
10 11. כפי שצויין, המערערת עסקה בין היתר בהפקת אירועים ובהפקת סרטים. מר רוני רחמים היה  
11 בעל מניות המערערת ומנהלה הכללי ("רוני"). מחומר הראיות עולה כי עסקיה של המערערת  
12 לא שיגשו ו"בתחילת שנת 2009 הגיעה [המערערת] לקריסה כלכלית, [ועמדה על סף חדלות  
13 פרעון...]" (סעיף 5 לכתב הערעור). כיום היא איננה פעילה. האירועים מושא ערעור זה התרחשו  
14 רובם בשנת 2009.

15  
16 12. יש להזכיר שלוש דמויות שפעלו אז במסגרת המערערת: רוני, הבעלים והמנכ"ל; מר טל הכט,  
17 סמנכ"ל הכספים אשר הגיע למערערת בשנת 2006 ("טל") וכן גב' שני קינן שהייתה אחראית  
18 לתחום השיווק בחלק מהתקופה הרלבנטית ("שני").

19  
20 13. כאמור, טל הסכים להלוות למערערת כספים בסכומים מהותיים מדי פעם בפעם. לדברי רוני,  
21 במהלך 2008 המערערת הצליחה לסגור את החוב מול טל (פרוטוקול הדיון, עמוד 48, שורות  
22 15-16; יצויין כי המערערת לא הציגה בפני בית המשפט במסגרת הליך זה דו"חות כספיים  
23 בקשר לתקופה הנדונה). בהמשך טל נתן הלוואות נוספות כך שיתרת החוב של המערערת  
24 כלפיו הגיעה לכדי כ-1.3 מיליון ש"ח באמצע חודש מרץ 2009.

25  
26 14. הלוואת הכספים נעשתה מעת לעת מבלי שנערך הסכם כתוב לתיעוד הדברים. לבסוף, וככל  
27 הנראה לנוכח סימני שאלה באשר ליכולת המערערת לפרוע את הלוואות, נערך "הסכם  
28 הלוואה" ביום 15.3.2009 ("הסכם הלוואה"). הסכם הלוואה איננו מתייחס להלוואה אשר  
29 תינתן בעתיד אלא לסכומים שכבר ניתנו בעבר וזאת תוך יצירת מסגרת מתוחמת להשבת  
30 הכספים.

31  
32 15. אלה המרכיבים העיקריים בהסכם הלוואה:

33 (א) הצהרה כי יתרת החוב ליום עריכת ההסכם עמדה על 1,293,510 ש"ח.  
34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

- 1 (ב) הצהרה כי יתרת החוב חושבה על בסיס ריבית שנתית בשיעור של 9.5%.
- 2 (ג) הסכמה כי מועד פירעון ההלוואה יהיה מייד (דהיינו במחצית חודש מרץ 2009).
- 3 (ד) הבטחת המלווה (טל) שלא לפנות לערכאות לשם גביית החוב לפני יום 30.5.2009 –
- 4 דהיינו נוצר "חלון" של חודשיים וחצי להסדרת העניין.
- 5 (ה) הצהרה כי הוסבו לטובת המלווה שלוש המחאות שקיבלה המערערת מלקוחות (בסכום
- 6 כולל של 153,448 ש"ח). עם פירעון ההמחאות הסכומים יופחתו מיתרת החוב של
- 7 המערערת למלווה.
- 8 (ו) מתן זכות למלווה לרשום שעבוד על נכסי המערערת.
- 9 (ז) המחאת זכויות המערערת לקבלת תקבולים מלקוח פוטנציאלי מסויים עבורו המערערת
- 10 עתידה הייתה להפיק אירוע בהיקף מוערך של 1.5 מיליון ש"ח.
- 11 (ח) קביעת תנאי לפיו אם לא יתקבלו התקבולים מהלקוח כאמור לעיל, המלווה יהיה זכאי
- 12 לקבל תקבולים שיגיעו למערערת מהפקת "פרויקט פרס", דהיינו יצירת סרט על חייו
- 13 של מר שמעון פרס ז"ל מחומרים שנאספו על ידי המערערת ושותפיה ("הפרויקט").
- 14 למערערת היו 25% מן הזכויות בפרויקט ("זכויות המערערת בפרויקט").
- 15 (ט) קביעה כי אם סכום החוב לא ייפרע עד לסוף חודש אפריל 2009, דהיינו תוך חודש וחצי,
- 16 תתווסף על שיעור הריבית הבסיסי גם ריבית פיגורים בשיעור שנתי של 3%.
- 17
- 18 16. יושם אל לב כי בהסכם ההלוואה מיום 15.3.2009 טרם הומחו זכויותיה של המערערת
- 19 בפרויקט – דהיינו היא לא נפרדה מהבעלות בזכויות – אלא נוצר חיוב להעביר **הכנסות** שינבעו
- 20 מהפרויקט מידי המערערת לידי טל וזאת עד לגובה החוב כלפיו.
- 21
- 22 17. ביום 2.5.2009, דהיינו כעבור חודש וחצי ממועד חתימת הסכם ההלוואה, נערך "**נספח**
- 23 **להסכם הלוואה – הסכם אופציה**" ("הנספח").
- 24
- 25 מתוכן הנספח (וכן מחומר הראיות הנוסף בערעור זה) עולה כי (א) בתחילת חודש מאי 2009
- 26 החוב טרם נפרע אף לא בחלקו; (ב) שלוש ההמחאות מלקוחות המערערת שנמסרו לידי טל
- 27 טרם נפרעו; (ג) התקבולים מהלקוח הפוטנציאלי עבור הפקת אירוע לא התממשו (האירוע לא
- 28 התקיים); (ד) מאז חתימת הסכם ההלוואה במחצית חודש מרץ, טל הלווה סכום **נוסף** של
- 29 122,000 ש"ח למערערת; (ה) התנהל משא ומתן מתקדם למכירת הפרויקט לצד שלישי.
- 30
- 31 במצב נתון זה טל כבר לא הסתפק בזכות להסבת **תקבולים** מפרויקט פרס (שהמשיך להיות
- 32 בבעלותה החלקית של המערערת כאמור) אלא חפץ לקבל לידי **קניין** בפרויקט חלף זכות
- 33 הנשייה במערערת. על כן הוסכם בנספח כי "**אם עד לתאריך 30.6.09 ... לא יימכר חלקה של**
- 34 **[המערערת] בפרויקט פרס [לצד שלישי]... אזי תעביר [המערערת] את כל הזכויות שיש לה**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מזיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

- 1 **ב[פרויקט] ... לידי המלווה" (סעיף 3 לנספח). בהמשך נקבע כי "עם העברת מלוא זכויות**  
2 **[המערערת] בפרויקט פרס ימחק חובה של [המערערת] למלווה כולל כספים עתידיים באם**  
3 **יועברו על ידי המלווה עד ליום 30 ביוני 2009" (סעיף 4 לנספח).**  
4  
5 הנה כי כן ההסכמה הגלומה בנספח היא כדלקמן: או שהזכויות בפרויקט יימכרו לצד שלישי  
6 תוך חודשיים ומפדיון המכירה המערערת תפרע את חובה לטל, או בתום החודשיים זכויות  
7 המערערת בפרויקט יוקנו לטל כנגד מחיקת החוב.  
8  
9 18. פרויקט פרס לא נמכר לצד שלישי עד סוף חודש יוני 2009. כתוצאה מכך החוב של המערערת  
10 כלפי טל לא נפרע וקמה לטל זכות לקבל לידי את קניינה של המערערת בפרויקט.  
11  
12 19. בהמשך לכך הוצאו שלוש חשבוניות מס מפנקס החשבוניות של המערערת כאשר כולן מעידות  
13 בנוסח זה או אחר על ביצוע העברת הזכויות בפרויקט מן המערערת לידי טל או לידי חברה  
14 בשליטת טל. שלוש החשבוניות נושאות את התאריך 30.6.2009, אולם לדבריו של רוני, שתי  
15 החשבוניות האחרונות נרשמו במהלך חודש יולי 2009. אלו החשבוניות:  
16  
17 (א) חשבונית מס מספר 1687, לכבוד "מ.ט. סטאר בע"מ" (חברה בשליטת טל), "עבור  
18 רכישת 25% מהזכויות בפרויקט פרס". סכום החשבונית (לפני מע"מ) הוא 1,439,000  
19 ש"ח, המע"מ (בשיעור של 15.5%) הוא 223,045 ש"ח, ובסך הכל, כולל מע"מ, 1,662,045  
20 ש"ח. על גבי חשבונית מס זו הוסף באותיות גדולות "מבוטל".  
21  
22 (ב) חשבונית מס מספר 1689, לכבוד "מ.ט. סטאר בע"מ", עבור "רכישת זכויות סטאר  
23 מזיה [המערערת] בפרויקט פרס". סכום החשבונית (לפני מע"מ) הוא 1,334,000 ש"ח,  
24 המע"מ (בשיעור של 15.5%) הוא 206,770 ש"ח, ובסך הכל, כולל מע"מ, 1,540,077 ש"ח  
25 (כאשר צריך להיות 1,540,770 ש"ח).  
26 על גבי חשבונית מס זו הוסף באותיות גדולות "מבוטל".  
27  
28 (ג) חשבונית מס מספר 1690, לכבוד "~~מ.ט. סטאר מזיה~~ – טל הכט" [המחיקה במקור]  
29 עבור "רכישת 25% מהזכויות פרויקט פרס". סכום החשבונית (לפני מע"מ) הוא שוב  
30 1,334,000 ש"ח, המע"מ הוא 206,770 ש"ח, ובסך הכל, כולל מע"מ, 1,540,770 ש"ח.  
31 חשבונית זו היא האחרונה ("החשבונית הסופית").  
32  
33 20. עסקת הקניית הזכויות לידי טל או לידי חברה בשליטתו לא דווחה למשיב על ידי המערערת  
34 באופן שוטף ומס העסקאות (על סך 206,770 ש"ח) לא שולם על ידיה באופן שוטף. רק לאחר  
35 מכן נרשם דו"ח תקופתי לחודש יוני 2009 (מע/1) ושולם מס העסקאות שכעת שנוי במחלוקת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1  
 2 21. נעשה כאן אתנחתא ונשוב לגובה החוב של המערערת לטל. כמפורט לעיל, בהסכם ההלוואה  
 3 מיום 15.3.2009 הסכימו טל והמערערת כי סכום החוב נכון לאותו מועד היה 1,293,510 ש"ח.  
 4 מהנספח הנ"ל למדים כי במועדים כלשהם בין 15.3.2009 לבין 2.5.2009 נוספו לסכום החוב  
 5 עוד 122,000 שקלים חדשים. בהסכם ההלוואה מובהר כי החוב ימשיך לשאת ריבית שנתית  
 6 בשיעור של 9.5% ואילו מיום 1.5.2009 ואילך הריבית השנתית תהיה 12.5% (=9.5%+3%).  
 7 בנספח נאמר כי עד ליום 2.5.2009 שלוש ההמחאות אשר הוסבו לטל לא נפרעו כך שעד למועד  
 8 זה סכום החוב לא הופחת בזכותן. אין אנו יודעים אם שלוש ההמחאות, כולן או מקצתן,  
 9 נפרעו בתקופה בין 2.5.2009 לבין 30.6.2009.

10

11 חשבון שמרני (שמניח כי סוכם החוב לא הוקטן כלל בעקבות פרעון שלוש ההמחאות) מביא  
 12 לתוצאה כי סכום החוב הכולל נכון לסוף חודש יוני 2009 ככל הנראה לא עלה על כ-1,460,000

13 ש"ח: 
$$\left[ 1,293,510 \times \left( 1 + \left( 0.095 \times \frac{35}{12} + 0.03 \times \frac{2}{12} \right) \right) \right] + \left[ 122,000 \times \left( 1 + \left( 0.095 \times \frac{2}{12} \right) \right) \right]$$

14

15 22. רוני, מנהל המערערת, העיד כי בחשבונית הראשונה (מס' 1687) נכללו לבקשת טל "סכום קרן  
 16 החוב, ריבית, ושכ"ט עורך דינו של טל" (סעיף 10 לתצהירו של רוני, והן סעיף 8 לכתב  
 17 הערעור). לעומת זאת, החשבונית הסופית (מס' 1690) משקפת את "סכום הקרן בלבד" (שם).  
 18 גם כאשר טל הכט נשאל על ידי חוקרי המשיב "מה התמורה ששילמת בעד הזכויות?", השיב  
 19 "כ-1.3 מיליון בערך" (הודעת טל הכט מיום 17.2.2011, דף 2, שורה 10).

20

21 23. ניתן להסיק אפוא כי החשבונית הסופית (מספר 1690) משקפת את סכום החוב (החלקי) אשר  
 22 היה בכוונת הצדדים למחוק כנגד הקניית הזכויות בפרויקט, בתוספת מס הערך המוסף שחל  
 23 על אותו סכום.

24

25 הרי סכום החוב, אפילו עם הריבית הנוספת עליו, ככל הנראה לא הגיע לכדי 1,540,770 ש"ח  
 26 שהוא סכום החשבונית הסופית כולל מע"מ (ובוודאי לא לכדי 1,662,045 ש"ח, כפי שנרשם  
 27 בחשבונית מספר 1687 אשר בוטלה). אין תימוכין בראיות לסברה לפיה הסכום הכולל של  
 28 החשבונית היה אמור להשתוות לסכום החוב וכי מרכיב המע"מ חולץ מתוך סכום זה (טיעון  
 29 זה הועלה במכתבו של עו"ד נברו, יועצו של טל, מיום 18.10.2009: "כידוע לא ניתן לנקוב  
 30 במחיר שוק אובייקטיבי לזכויות, ומרשי הסכים לראות ביתרת ההלוואה כשוות ערך לשווי  
 31 הזכויות בפרויקט, לרבות המע"מ").

32





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1 להבנתי סכום המע"מ הרשום בחשבונית הסופית נוסף על סכום החוב שאמור היה להימחק  
2 כנגד העברת הזכויות (וזאת בניגוד לעמדת המשיב הבאה לידי ביטוי בסעיפים 45 ו-46  
3 לסיכומיו).

4  
5 24. לפי גרסת המערער, טל עמד על כך כי תוצא חשבונית מס בקשר להקניית הזכויות בפרויקט  
6 והוא הכתיב את המלל הרשום בחשבונית.

7  
8 25. עוד לפי גרסת המערער, וכאן הגענו למוקד המחלוקת, כחלק מההסכמות בין הצדדים טל  
9 הבטיח לדאוג לכך כי המערער עצמה לא תידרש להעביר את סכום המע"מ העולה מן  
10 החשבונית לידי רשות המסים. הרי טל, בכובעו כסמנכ"ל הכספים של המערער, ידע כי אין  
11 לה את האמצעים הכספיים לשלם למעלה ממאתיים אלף שקלים חדשים לרשות המיסים והרי  
12 מאותה סיבה טל, בכובעו כמלווה, הסכים לקבל את הזכויות בפרויקט במקום החזר הלוואה  
13 במזומנים.

14  
15 26. המערער הציגה את ההבנה האמורה בזו הלשון (במכתב מאת עו"ד סמוראי מטעם המערער  
16 מיום 13.10.2009 לטל הכט):

17  
18 "בגין מכירת זכויות החברה בפרויקט פרס, הונפקה ונמסרה לך חשבונית מס,  
19 וזאת על פי בקשתך.

20 ד[א] עקא שאת סכום המע"מ שבחשבונית לא שילמת והתחייבת בפני מרשתי כי  
21 תגש למשרדי מע"מ על מנת להסב את הזיכוי הנוצר בחשבונית לטובתך תסב  
22 לכיסוי החיוב הנוצר למרשתי". (סעיפים 1 ו-2 למכתב).

23  
24 במכתב נוסף, הפעם לעו"ד נברו שייצג את טל, כתב עו"ד סמוראי:

25  
26 "חשבונית המס שהנפיקה מרשתי למרשך, נערכה לבקשת מרשך ועל פי  
27 הנחייתו, כאשר הוסכם בין הצדדים כי סכום המע"מ יתווסף לסכום הלוואה.  
28 עוד הוסכם כי מרשך יבקש ממנהל מע"מ להעביר את יתרת הזכות הנוצרת לו בגין  
29 החשבונית לטובת תיק מרשתי על מנת לכסות את יתרת החובה שיצרה הנפקת  
30 החשבונית, וזאת במקום לשלם את סכום המע"מ בפועל." (סעיף 1 למכתב מיום  
31 4.11.2009).

32  
33 27. יש להבין דברים אלה כטענה לפיה טל התחייב בפני המערער לפעול, כרוכש הזכויות, לפי  
34 סעיף 20 לחוק וליטול על עצמו את החבות במס ערך מוסף. דהיינו, במקום שטל ישלם את  
35 סכום המע"מ בפועל לידי המערער כדי שהמערער תוכל להעביר את הסכום לידי רשות





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1 המסים כמס עסקאות, סוכם (לפי טענת המערערת) כי טל יהיה אחראי לתשלום המס וזאת  
2 ככל הנראה מתוך ההנחה שהוא יוכל לקזז באופן מיידי את הסכום כמס תשומות בידיו, כך  
3 שבפועל הוא לא יידרש לשלם כל סכום במזומן לרשות המסים.

4  
5 28. בחודשים לאחר הוצאת החשבונית הסופית התחוויר למערערת כי עניין המע"מ לא הוסדר לפי  
6 ציפיותיה והיא החלה לפעול בנדון הן כלפי טל והן כלפי המשיב. בתמצית, כך נהגה המערערת:

7  
8 (א) במכתב לגובה הראשי אצל המשיב מיום 18.8.2009 נאמר כי:

9  
10 "עוסק בשם טל הכט שקיבל חשבונית בגובה של 1,330,000 ש"ח + מע"מ נתן  
11 לטענתו הוראה במע"מ גבעתיים להעביר את סך המע"מ בגין חשבונית זו לזכות  
12 חשבון מע"מ של סטאר מדיה המתנהל אצלכם. מסיבה זו הוא נמנע מתשלום  
13 המע"מ לחברה." (סעיף ג' למכתב).

14  
15 נושא המכתב הוא אי קליטת דו"חות מע"מ חודשיים מפאת אי תשלום מס העסקאות  
16 על פיהם.

17  
18 (ב) ביום 13.10.2009 נשלח מכתב התראה לטל מאת עו"ד סמוראי, עורך דינה של  
19 המערערת, ובין השאר נכתב:

20  
21 "אם לא תפעל לתשלום חוב המע"מ וזאת עד ליום 15.10.09, תודיע מרשתי על  
22 ביטול ההסכם עימך, ואף תדווח למע"מ על ביטול העיסקה ותנפיק חשבונית  
23 זיכוי בגין ביטול העיסקה." (סעיף 4 למכתב).

24  
25 (ג) במכתב לעו"ד נברו מיום 4.11.2009 הודע לו כי:

26  
27 "לאור ההפרה היסודית של ההסכם... לא נותר למרשתי אלא להודיע בזאת על  
28 ביטול ההסכם שבין הצדדים מחמת הפרתו היסודית.  
29 עם ביטול ההסכם השיבה מרשתי את הלוואת מרשך לספריה, ומצ"ב למכתבי  
30 זה חשבונית זיכוי עבור מרשך, אותה הוא נדרש לדווח למשרדי מע"מ שם מנוהל  
31 תיקו...". (מתוך סעיפים 3 ו-4 למכתב).

32  
33 (ד) הוצָאָה חשבונית זיכוי מספר 1695 הנושאת תאריך 5.11.2009, שנרשמה לכבוד "טל  
34 הכט" עבור "ביטול עסקה בגין הפרת הסכם - פרויקט פרס". סכום המע"מ בחשבונית  
35 הזיכוי הוא 206,770 ש"ח.

36



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1 (ה) נשלחו מכתבים לצדדים נוספים (לרבות לשני קינן) בהם הוסבה תשומת לבם של  
2 הנמענים לביטול עסקת הקניית הזכויות בפרוייקט לטל הכט עקב הפרה יסודית של  
3 ההסכם איתו. המכתב לשני קינן הוא מיום 5.11.2009 ואילו שני המכתבים הנוספים הם  
4 מחודש אפריל 2010.

5  
6 (ו) בתאריכים 28.12.2009, 21.1.2010 ו-24.6.2010, שוגרו מכתבים נוספים לגובה הראשי.  
7 במכתב הראשון צויין כי:

8  
9 "בפועל מסתבר שהוא [טל] תבע את החזר המע"מ מתחנת גוש דן.

10 בעצה אחת אתכם הומצאה לו בחודש נובמבר חשבונית זיכוי המשיבה את המצב  
11 לקדמותו ערב הוצאת חשבונית החיוב אליו." (סעיפים ב' ו-ג' למכתב).

12  
13 במכתב השלישי צויין כי:

14  
15 "בפועל מסתבר שהוא [טל] תבע את החזר המע"מ מתחנת גוש דן, וכן לא שילם  
16 לחברה את סכום המע"מ המגולם בחשבונית.

17 למרות פניותי בעניין ובידיעה לסיבה בגינה סטאר מדיה לא מדווחת לתחנתכם  
18 דוח זה [לחודש יוני 2009], הוחזר לו סכום המע"מ על ידי תחנת מע"מ גבעתיים.  
19 וזאת למרות שהודעתי כי סכומי המע"מ תלויים זה בזה." (סעיפים ו' ו-ז'  
20 למכתב).

21  
22 29. יש להוסיף כי במסגרת הערעור הנוכחי המשיב לא אישר ולא הכחיש כי סכום המע"מ אכן  
23 הוחזר לידיו של טל הכט או קוזז על ידיו. המשיב סירב להתייחס לעניין זה בטענה כי יהיה  
24 בכך פגיעה בחסיון המידע לגבי עוסק אחר שאינו צד להליך זה. עמדת המשיב בעניין זה  
25 התקבלה על ידי כבוד השופט ירון לוי בהחלטתו מיום 30.4.2014.

26  
27 **ד. תמצית טענות הצדדים**

28  
29 30. טיעונה העיקרי של המערערת הוא כי עסקת הקניית הזכויות לטל בוטלה על ידיה בתחילת  
30 חודש נובמבר 2009. לגרסתה, הסדרת נושא המע"מ על ידי טל, באופן שימנע מהמערערת כל  
31 צורך לממן את תשלום המס מכיסה, הייתה תנאי יסודי בהסכמה בינה לבין טל. לדבריה, טל  
32 הפר תנאי זה ואף הגדיל לעשות וקיבל את סכום המע"מ לידיו. לנוכח ביטול העסקה, התבטלה  
33 מאליה החבות במס.  
34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1 בנוסף טוענת המערערת כי אי תשלום מרכיב המע"מ בעסקה על ידי טל לידיה היווה הפרה  
2 יסודית של ההסכם (מפאת כשלון תמורה).

3  
4 לחלופין, טוענת המערערת כי המשיב מנוע מלגבות את המס ממנה בנסיבות העניין. לדבריה  
5 המשיב היה מודע למצב שנוצר, אישר כי העסקה בטלה והדריך את המערערת כיצד לפעול  
6 במצב כגון זה (דהיינו להוציא חשבונית זיכוי, למוסרה לידי טל וכו'). יתרה מזאת, רשות  
7 המסים אף החזירה את סכום המע"מ לטל (או נתנה לו לקזזו) למרות שהוא לא פעל כדין  
8 בעקבות קבלת הודעת הזיכוי לידיו, ועל המשיב לשאת בנזק שנגרם כתוצאה מכך, מבלי לגבות  
9 את הסכום האבוד מידי המערערת.

10  
11 31. המשיב, לעומת זאת, סבור כי המערערת לא עמדה בנטל המוטל עליה להוכיח כי העסקה אכן  
12 בוטלה. המשיב מצביע על כך שטל עצמו לא הכיר בעצם הביטול ואף הכחיש כי נעשתה כל  
13 הפרה מצדו. לא נמצא בנספח להסכם ההלוואה כל תנאי כתוב לפיו על המלווה לשאת בנטל  
14 המע"מ (או להסדיר את נושא המע"מ) אם יועברו הזכויות בפרויקט כנגד מחיקת החוב.  
15 המשיב מדגיש כי לא די בהוצאת חשבונית זיכוי ומסירתה על פי דיני המס אלא בראש  
16 ובראשונה נדרש מעשה ביטול תקף על פי הדין הכללי (דיני החוזים) וכזה לא הוכח במקרה  
17 דנן.

18  
19 המשיב ממשיך וטוען כי נדרשת גם ראיה לביצוע השבה בעקבות הביטול וכאן לא הוכח כי  
20 המצב הושב לקדמותו ובפרט לא הוכח כי טל החזיר את הקניין בפרויקט לידי המערערת או  
21 שהחוב הוחזר למצבת ההתחייבויות בדו"חות הכספיים של המערערת.

22  
23 לבסוף מכחיש המשיב כי הגובה הראשי הכיר בביטול העסקה ואף אם הוא ישב עם מנהל  
24 המערערת והדריך אותו כיצד לפעול במקרה של ביטול, הדבר נעשה כהנחייה כללית מתוך  
25 ההנחה (שלא נבדקה) כי אכן בוטלה העסקה וכי המערערת רשאית לפעול בהתאם.

26  
27 ה. דין

28  
29 הערות מקדימות

30  
31 32. ראשית, יוטעם כי תחולתו של סעיף 49 לחוק ("עסקה שלא יצאה לפועל או בוטלה"), בכל  
32 הנוגע למקרה של ביטול חוזה, מותנית בהוכחת דבר ביטול ההתקשרות בהתאם לדין הכללי  
33 (להלן, ולשם הקיצור, "ביטול מהותי").

34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מזיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1 אין די בנקיטת הצעדים הנדרשים על פי חוק מס ערך מוסף בעקבות ביטול (בהתאם לסעיף  
2 23א להוראות ניהול פנקסי החשבונות, כמתואר לעיל). אם חוזה לא בוטל כהלכה על פי הדין  
3 הכללי או איננו בטל, אזי נקיטת הפרוצדורה על פי חוק המס, לרבות הוצאת חשבונית זיכוי,  
4 לא תיצור מצב של ביטול מהותי:

5  
6 "עמדתו של בית המשפט קמא, אשר לא נתן כל נפקות מבחינת דיני מס ערך מוסף  
7 להוראות דיני החוזים והכיר, לצורך הראשונים, בביטול חוזה על-ידי הצד המפר,  
8 איננה מקובלת עלי. גישתי היא, כי הוראות הביצוע בנוגע להתאמת התיעוד  
9 החשבונאי למציאות הכלכלית והעסקית אינן יכולות להחליף את הוראות הדין  
10 המהותי ולבוא במקומן; פועלן של הוראות אלה הוא רק לאחר שמגיעים למסקנה,  
11 כי לפנינו עיסקה שבוטלה או שנתבטלה." (ע"א 738/86 מנהל המכס נ' אסא  
12 פלדות בע"מ (בפירוק), פורסם ביום 8.11.1989).

וכן:

13  
14  
15  
16 "תעודת הזיכוי, אינה מסמך המבטל חוזה, אלא מסמך היכול להעיד על קיום  
17 הליך הביטול, במקום בו אכן קיימת תשתית עובדתית, כי החוזה בוטל.

18 ...  
19 הודעת הזיכוי אינה מהווה, כאמור, את מסמך הביטול אלא את תוצאתו של  
20 ההליך". (ע"ש 835/01 פרופיל אבחון ומעקב רפואי בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ,  
21 ניתן ביום 1.9.2003, מתוך סעיפים 6 ו-7 לפסק הדין) ("עניין פרופיל אבחון").

22  
23 33. כידוע, בטלות חוזה עשויה להיווצר בשני מצבים שונים: אחד, כאשר החוזה בטל מעיקרו ללא  
24 צורך בהחלטת ביטול מטעם אחד הצדדים המתקשרים (למשל במקרה של חוזה למראית עין  
25 (סעיף 13 לחוק החוזים (חלק כללי), התשל"ג-1973); חוזה פסול (סעיף 30 לאותו חוק) או חוזה  
26 מותנה בתנאי מתלה שלא התקיים (סעיף 29). המצב השני כרוך במתן הודעת ביטול על ידי  
27 הצד הנפגע (למשל בעקבות טעות, הטעייה, כפייה או עושק, לפי סעיפים 14, 15, 17 ו-18 לחוק  
28 האמור) או עקב הפרה יסודית או הפרה אחרת שלא תוקנה (סעיף 7 לחוק החוזים (תרופות  
29 בשל הפרת חוזה), התשל"א-1970).

30  
31 דומה כי הוראות סעיף 49 לחוק מס ערך מוסף רחבות מספיק כדי להקיף את כל מצבי הביטול  
32 האמורים. במקרה דגן לא נטען כי עסקת הקניית הזכויות הייתה בטלה מלכתחילה אלא כי  
33 ההסכם בין הצדדים הופר הפרה יסודית על ידי טל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

- 1 בהתאם לסעיף 20 לחוק החוזים (חלק כללי) וסעיף 8 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה),  
2 כאשר ביטול החוזה הוא ברשות הצד הנפגע, הביטול מתבצע בדרך של מתן הודעה לצד השני  
3 תוך זמן סביר. במקרה הנוכחי הודעה כזו נמסרה במכתבו של עו"ד סמוראי לעו"ד נברו מיום  
4 4.11.2009.
- 5  
6 34. תלות התוצאה הפיסקאלית בתוקפו של ביטול חוזה במישור הדין הכללי טומנת בחובה קשיים  
7 שונים. קושי אחד הוא שהצד השני לחוזה, לו נמסרה הודעת הביטול, בדרך כלל לא יהיה צד  
8 לדיון המס, לא במסגרת הליכי השומה וההשגה ולא בשלב הערעור בבית המשפט. קולו של צד  
9 זה עלול שלא להישמע, והדבר יקשה על הערכת טיב הביטול לצורך יישום חוקי המס. קושי  
10 שני הוא כי כל קביעה באשר לבטלות החוזה אשר תיקבע במסגרת דיון המס עשויה להשפיע  
11 על זכויותיהם וחובותיהם של צדדים נוספים שאינם העוסק או הנישום עצמו – והכוונה היא  
12 הן לצד השני לחוזה אשר קיבל את הודעת הביטול והן לצדדים שלישיים ככל שיש בקביעה  
13 השלכות כלפי כולי עלמא (in rem).
- 14  
15 35. "דרך המלך" לפתרון קשיים אלה היא בהמצאת אסמכתא המראה שגם הצד השני לעסקה  
16 מסכים כי העסקה בוטלה כדין (וזאת כאשר לא קיים חשש לקנוניה בין שני הצדדים לעסקה  
17 במתן אישור לביטול).
- 18  
19 יתרה מזאת, ניתן בנסיבות המתאימות לקבוע כי חוזה בוטל כדין אף כאשר הצד השני  
20 מתכחש לכך. למשל, במקרה של ביטול עקב טענה להפרה יסודית, הצד השני עשוי לדבוק  
21 בעמדה כי הוא כלל לא הפר את ההסכם. עמדה זו איננה מונעת מניה וביה קביעה כי הוכח  
22 הביטול על ידי הצד הנפגע.
- 23  
24 36. תחליף לאישור מפי הצד השני הוא החלטה שיפוטית מאת ערכאה שדנה בתוצאות העסקה על  
25 פי הדין הכללי (ולא מזווית המסים); פסק דין הצהרתי, למשל, הקובע כי חוזה בוטל, בדרך  
26 כלל ישמש אסמכתא מספקת לצורך ביטול תוצאות העסקה במישור המיסוי.
- 27  
28 37. אולם בהעדר אישור הצד השני ובהעדר החלטה שיפוטית כללית כאמור, דומה כי על עוסק  
29 או נישום, הטוען לבטלות חוזה לצורכי מס, מוטל נטל שכנוע מוגבר הן בשל הקושי הראייתי  
30 הכרוך בקביעת ממצא לגבי עצם הביטול והן בשל ההשלכות הכלליות כלפי כולי עלמא  
31 העשויות לנבוע מממצא בטלות שייקבע. על כן לטעמי על בית המשפט הדין בהיבט המס בלבד  
32 לגשת לסוגיית בטלות עסקה במשנה זהירות, בהעדר אישור כאמור.
- 33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

- 1 38. יחד עם זאת, אינני יכול להסכים עם המשיב כי ככלל בהעדר השבה מלאה אין מקום להתחשב  
2 במתן הודעת הביטול (ראו סעיפים 55 עד 68 לסיכומי המשיב).  
3  
4 אכן על פי סעיף 21 לחוק החוזים (חלק כללי) וסעיף 9 לחוק החוזים (תרופות בשל הפרת חוזה)  
5 משבוטל חוזה חייב כל צד להשיב למשנהו מה שקיבל על פי החוזה.  
6  
7 אולם דומה כי הטלת חובת ההשבה היא תוצאה של הביטול ולא תנאי לתוקף הביטול. ההשבה  
8 איננה תרופה בגין הפרת החוזה אלא סעד הנובע מפקיעת החוזה. אי קיום חובת ההשבה איננו  
9 גורע מתוקף הביטול ואיננו "מחיייה" את החוזה המבוטל. לכל היותר העדר השבה עשוי לשמש  
10 ראייה לכך, במקרה של ספק, כי החוזה לא בוטל מלכתחילה.  
11  
12 כאמור ייתכן מקרה בו חוזה בוטל כדין על ידי הצד הנפגע אך הצד המפר חולק על עצם ההפרה  
13 ואיננו משלים עם הביטול. במצב כגון זה אין לצפות כי הצד המפר, הדבק בקיום החוזה, יפעל  
14 לקיים את חובת ההשבה שהיא תולדת הביטול המוכחש על ידיו. יתרה מזאת, התליית ההכרה  
15 בביטול לצרכים פיסקאליים במילוי חובת ההשבה גם על ידי הצד המפר, תעניק לו מעין "וטו"  
16 על ביטול תוצאות המס ותפתח פתח למעשי נקמנות כנגד הצד הנפגע.  
17  
18 39. בעניין הנוכחי, ההשבה מצדו של טל הייתה באה לידי ביטוי בהצהרה או בהתנהגות לפיהן  
19 הקניין בפרויקט חזר לבעלות המערערת - דבר שלא התרחש בפועל. אולם, לדידי אין בהעדר  
20 "השבה" כאמור, כשלעצמו, כדי להעלות או להוריד ושאלת המפתח היא שאלת הביטול.  
21  
22 לאור התוצאה אליה הגעתי בערעור זה אין צורך להכריע בסוגיית נחיצות ההשבה. גישה אחת  
23 אומצה בעניין פרופיל אבחון הנ"ל. שם הטעים בית המשפט המחוזי בחיפה כי "...לא ניתן  
24 לטעון לביטול הסכם, בהבחנה מהפרתו, בהעדר השבה מלאה, אשר יש בה להעיד, על ביטול  
25 הנפקויות המשפטיות והחזרת המצב לקדמותו, כאילו לא נכרת החוזה... לא ניתן להוציא  
26 תעודת זיכוי ולקבל 'מימון ציבורי', אם בפועל לא היה ביטול חוזה הרכישה, לרבות השבת  
27 הכספים לרוכשים" (מתוך סעיף 10 לפסק הדין). לדעתי ייתכנו נסיבות בהן ניתן לקבל טענת  
28 ביטול המועלית על ידי עוסק למרות שהצד השני לחוזה לא שיתף פעולה בהשבת המצב  
29 לקדמותו (בעניין פרופיל אבחון החברה המערערת עצמה לא השיבה לרוכשים את מלוא  
30 התמורה שניתנה לה). מכל מקום, דיון מקיף יותר בסוגייה זו איננו נדרש כאן.

ניתוח



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

- 1 40. ראשית, נציין כי מעבר לאמור בנספח להסכם ההלוואה מיום 2.5.2009 לגבי האפשרות של  
2 העברת הזכויות בפרויקט, **לא נערך כל הסכם מפורט** לאחר מכן כדי להוציא את העברת  
3 הזכויות לפועל. התייעוד היחיד לביצוע העסקה הוא חשבוניות המס שנושאות את התאריך  
4 30.6.2009. בכתובים לא הוסדר ולו ברמז נושא הנשיאה בנטל המע"מ או אופן תשלום המס.  
5  
6 41. שנית, יש לתהות אם סביר כי רוכש נכס **יתחייב** בהסכם, כתנאי יסודי, **להשיג** רשות על פי  
7 סעיף 20 לחוק לתשלום המס במקום החייב בו – התחייבות שאי קיומה ייחשב להפרה יסודית  
8 של ההסכם על ידיו. הרי החלתו של סעיף 20 על מקרה מסויים היא לעולם בתחום שיקול  
9 דעתו של המנהל – "**בהסכמת המנהל ובתנאים שקבע**" – ואין איש יכול להבטיח לזולתו כי  
10 ההסכמה הנדרשת אכן תושג. רוני ידע כי הסכמת המנהל נדרשת על מנת ליישם את סעיף 20  
11 (הודעת רוני מיום 22.2.2011, דף 4, שורה 13). (צד לחוזה (הרוכש) עשוי להתחייב **להשתדל**  
12 לקבל את רשות המנהל לפי סעיף 20 ואם הוא יתרשל במאמציו (או לא ישתדל כלל) הדבר  
13 עלול להיחשב, בהתאם לנסיבות ולציפיות הצדדים, להפרה יסודית של החוזה).  
14  
15 42. אולם סביר יותר כי צדדים לחוזה יסכימו כי השגת רשות המנהל לפי סעיף 20 לחוק תהווה  
16 **תנאי מתלה** כמשמעותו בסעיף 27(א) לחוק החוזים (חלק כללי), או אז, אם לא תתקבל  
17 הסכמת המנהל, יתבטל החוזה מאליו בהתאם להוראות סעיף 29 לחוק החוזים (חלק כללי).  
18 ודוקו, במקרה כגון זה לא נדרש מתן הודעת ביטול מצד אחד לרעהו.  
19  
20 43. נשוב ונזכיר כיצד מנהל המערערת הגדיר (בדיעבד) את המצב במקרה דנן:  
21  
22 "...[טל] לא העביר [למערערת] שום תשלום ובוודאי לא את סכום המע"מ, ולכן  
23 הובטח וסוכם בינינו כי המע"מ בגין החשבונית לא ידרש על ידו אלא יזוכה לתיק  
24 המערערת בהתאם לסעיף 20 לחוק מע"מ..." (מתוך סעיף 8 לתצהירו של רוני).  
25  
26 "הוא [טל] אומר 'לא, אני לא אצטרך לשלם לך ואתה לא תצטרך לשלם למדינה,  
27 אני פשוט במקום ללכת ולקחת את המע"מ לעצמי, אני מעביר אותו ישר לתיק  
28 שלך במע"מ'" (עדויות של רוני, עמוד 53, שורה 19 עד שורה 21).  
29  
30 44. נשאלת אפוא השאלה האם השכילה המערערת להרים את נטל השכנוע ולהראות אחד מן  
31 השנים: כי היה תנאי יסודי בהסכם כלשהו עם טל הכט אשר הטיל עליו חיוב להשיג אישור  
32 לפי סעיף 20 לחוק או למצער להשתדל לעשות כן (כך שאי השגת האישור תהווה הפרה יסודית  
33 של ההסכם), או כי היה תנאי מתלה בהסכם לפיו הוא יתבטל אם לא יושג אישור לפי סעיף 20  
34 לחוק.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1  
2 45. כאמור תנאי כתוב ומפורש כלל לא היה והמערערת ניסתה לשכנע את בית המשפט כי תנאי  
3 כאמור נלמד מנסיבות העניין ומהתנהגות הצדדים.

4  
5 46. טל הכחיש קיום כל תנאי בקשר התשלום המע"מ או בקשר לקבלת אישור לפי סעיף 20 לחוק.  
6 בהתאם לכך הוא גם הכחיש כי ההסכם עם המערערת הופר או בוטל.

7  
8 במענה למכתב ההתראה של עו"ד סמוראי מיום 13.10.2009, כתב בא כוחו של טל, עו"ד נברו,  
9 ביום 18.10.2009:

10  
11 "גם אם היה ממש בטענה כי המע"מ מתוסף, הרי כל עוד לא נפרעה הריבית,  
12 ששיעורה עולה על שיעור המע"מ, מרשי רשאי לקזז כל חוב נטען כנגדה.  
13 בנסיבות אלה, מרשי מתנגד מכל וכל לביטול הרכישה." (סעיפים 4 ו-5 למכתב).

14  
15 בחקירתו מיום 17.2.2011 טל השיב כדלקמן:

16  
17 "שאלה: האם בשלב כלשהו בוטל ההסכם.  
18 תשובה: לא.

19 ...  
20 שאלה: האם בעת חתימת הסכם הרכישה של הזכויות אתה אמרת שתשלם את  
21 המע"מ בשביל החברה?  
22 תשובה: שקר וכזב." (דף 2, שורות 16-17; שורה 23 עד שורה 25).

23  
24 בחקירה נוספת מיום 24.2.2011 ענה טל כך:

25  
26 "שאלה: האם העסקה של העברת הזכויות בגינה הוצאה חשבונית ... בוטלה?  
27 תשובה: לא. ...

28 ...  
29 שאלה: רוני רחמים טוען כי סוכם בעל פה אתך שסכום המע"מ בגין החשבוניות  
30 שהוציאה סטאר מדיה על מכירת הזכויות ואשר עמוד [צ"ל - אמור] להעמיד את  
31 חשבונך בהחזר מע"מ, ההחזר יועבר מחשבון המע"מ שלך לחשבון המע"מ של  
32 סטאר מדיה.. ומשלא הועבר אליו הסכום אז העסקה מבוטלת.

33 תשובה: שקר וכזב. לא היה שום סיכום בעל פה. יתרה מכך רוני רחמים היה  
34 מודע לכך שחלק מהתשלומים ממה שהעברתי היו תשלומים של צד ג' והוא היה  
35 מודע לכך שהחזר הזה בא על מנת לכסות את התשלומים האלו ראשונית. לא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מזיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1 **הייתי עושה סיכום בעל פה, כל צעד שערכתי מול רוני ערכתי בכתב ובהתייעצות**

2 **עם עורך דין". (דף 3, שורה 11 עד שורה 13; שורה 21 עד שורה 30).**

3  
4 דהיינו גרסתו של טל הייתה (א) כי מחיר הזכויות המועברות בתוספת סכום המע"מ עליו היה  
5 שווה ליתרת החוב שחבה לו המערערת, כך שהמס היה כלול בהיקף העסקה ולא התווסף  
6 אליו; (ב) לא הייתה כל הסכמה חוזית לגבי הטיפול בתשלום המס; (ג) אין תוקף לביטול  
7 העסקה מצדה של המערערת.

8  
9 47. ייאמר כאן כי הודעותיו של טל שנגבו על ידי חוקרי מע"מ צורפו לתצהיר שהוגש מטעם  
10 המשיב. טל זומן להעיד בערעור זה לבקשת המערערת. ביום הדיון טל לא התייצב לעדות,  
11 ולאחר שיחת טלפון שהתנהלה בין ב"כ המערערת לבין טל, הודיע ב"כ המערערת כי הוא  
12 מוותר על חקירתו של טל בנסיבות העניין. אינני זוקף את העדר עדותו של טל במשפט לחובת  
13 המערערת (כפי שביקש המשיב: ראו סעיפים 48 ו-49 לסיכומי המשיב). מנגד, אין מקום  
14 להתעלם מתוכן הודעותיו של טל (כפי שביקשה המערערת בבקשתה מיום 25.8.2016) כאשר  
15 הודעות אלו הובאו בפני בית המשפט כדין מכוח תקנה 10א לתקנות מס ערך מוסף ומס קנייה  
16 (סדרי הדין בערעור), התשל"ו-1976.

17  
18 48. כבר ציינתי כי להבנתי אומד דעתם של הצדדים היה כי הסכום לפני מע"מ המופיע בחשבונית  
19 מס' 1690 (קרי, 1,334,000 ש"ח) הוא סכום החוב שאמור היה להיפרע כתוצאה מהעברת  
20 הזכויות בפרויקט. אחרת הסכומים השונים אינם מתיישבים (כאמור, יתרת החוב הכוללת  
21 לרבות ריבית וריבית פיגורים לא הגיעה לכדי 1,540,770 ש"ח). גם מכתבו של עו"ד נברו מיום  
22 18.10.2009 איננו מציג קו תקיף בנקודה זו ונאמר בו, אמנם לחילופין, כי "גם אם היה ממש  
23 **בטענה כי המע"מ מתווסף וכו'...**"

24  
25 משמעות הדבר היא כי לא ניתן לומר שסכום המע"מ שולם על ידי טל למערערת **מראש** כחלק  
26 מהעמדת כספי ההלוואה לרשותה.

27  
28 49. התרשמתי מעדותו של מר רוני רחמים ומן המסמכים שהוא הציג כי ככל הנראה הייתה הבנה  
29 **כלשהי** בינו לבין טל כי טל אכן יפעל מול רשויות המס על מנת לנסות ולגרום לכך שהמערערת  
30 לא תיאלץ להוציא כסף מכיסה למימון החבות במס עסקאות. יתרה מזו, ייתכן שטל הכט אף  
31 היה הוגה הרעיון:

32  
33 **"טל הכט אמר שהוא ידאג להעביר או לקזז בין תיקי המע"מ שלו ושל החברה כך**

34 **שבפועל החברה לא תדרש לתשלום בפועל של המע"מ. עו"ד נבארו שאל אותו אם**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1 הוא יכול לעשות זאת וטל הכט ענה לו שהוא כבר בדק את זה עם רו"ח שלו וכי  
2 ניתן לבצע את זה. עשיתי בירור עם רו"ח שלי רונן דלל הוא אמר שניתן לעשות את  
3 זה בתנאי שיש הסכמה של שני הצדדים והסכמה של מע"מ לזה שמקבל את  
4 החשבונית."

5 (הודעתו של רוני מיום 22.2.2011, דף 4, שורה 8 עד שורה 14; ראו גם הודעתו של  
6 רוני מיום 16.8.2010, דף 4, שורה 2 ואילך).

7  
8 אוסיף כאן כי אין טעם להכריע בקבילותם של מסרונים מסויימים אשר הוחלפו בין רוני לבין  
9 טל ואשר צוטטו בסיכומי התגובה מטעם המערערת (מבלי שהם התקבלו קודם לכן כראייה  
10 במהלך המשפט) – ממילא אני מקבל את גרסתו של רוני כי היה לו בסיס לחשוב כי טל אכן  
11 פונה לשלטונות המע"מ בעניין.

12  
13 50. אולם קיים מרחק בין ההבנה המסתברת הנ"ל לבין חיוב חוזי החל על טל אשר מחייב אותו  
14 לפעול כך. וקיים מרחק גדול עוד יותר בין הבנה כאמור לבין קיום עילת ביטול עסקת הקניית  
15 הזכויות בשל אי השגת האישור המיוחל מרשויות המס (תנאי מתלה).

16  
17 בעניין מרכזי זה חוששני כי המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה.

18  
19 51. אמנם למערערת לא הייתה כל יכולת לשאת בנטל המע"מ, וטל כסמנכ"ל הכספים שלה ידע  
20 זאת היטב. יחד עם זאת נראה כי לטל לא היה אינטרס ליטול כל סיכון כספי נוסף, למשל  
21 בקשר לחבות במע"מ. הוא הלווה כספים למערערת פעם אחר פעם. חלק מהסכומים הושב, אך  
22 למעלה ממיליון שקלים ורבע לא הוחזרו. התקוות שהיו למציאת מקור חדש לפירעון החוב  
23 (הכנסה נאה מהפקת אירוע ללקוח פוטנציאלי; רווח ממכירת הפרויקט לידי צד שלישי)  
24 התבדו. ככל הנראה ההבנה בין הצדדים הייתה כי טל ישתדל לפתור את בעיית המע"מ במהלך  
25 משולב: העברת החבות במס לידי באמצעות סעיף 20 לחוק ואגב כך הסדרת ניכוי מס  
26 התשומות בידי כך שלא יצטרך לשלם את מס העסקאות בפועל אלא בדרך קיזוז מס תשומות.  
27 ויודגש: לטל לא היה כל עניין ביישום הוראות סעיף 20 מבלי להסדיר במקביל את נושא ניכוי  
28 התשומות. אחרת הוא היה נושא בנטל המס, למרות שכל עסקת הקניית הזכויות באה לעולם  
29 מפני שהמערערת נכשלה בפירעון ההלוואות שהוא העמיד לרשותה. לא הייתה לטל סיבה  
30 ליטול כל סיכון בעניין זה לאחר שהואיל לממן את פעילות המערערת במהלך תקופה ממושכת  
31 ושם את כספו על קרן הצבי.

32  
33 52. כמו כן, בנסיבות אלו קשה להשתכנע – ובפרט בהעדר כל בדיל ראייה לכך בכתובים – כי טל  
34 היה מסכים כי כל תוקפה של עסקת הקניית הזכויות בפרויקט יהיה מותנה בהשגת הסדר עם  
35 שלטונות המע"מ במסגרת סעיף 20 לחוק. כזכור, קבלת הזכויות בפרויקט נותרה הדרך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1 האחרונה בשבילו להציל חלק מן השווי שהוא הלווה למערערת. קשה אפוא להבין מדוע הוא  
2 היה מסכים לכך שיציאת העסקה לפועל תהיה מותנית בתנאי מתלה הפועל בעיקר לטובת  
3 המערערת - כדי למנוע אפשרות שהיא תידרש לשלם את המע"מ בעצמה.

4  
5 53. המערערת טוענת למעשה לשתי עילות שונות לביטול העסקה: אחת, אי השגת הסדר לפי סעיף  
6 20 לחוק כמפורט לעיל, והשנייה כישלון התמורה הנעוץ בכך שטל לא העביר את סכום המע"מ  
7 הגלום בחשבונית הסופית (על סך 206,770 ש"ח) לידיה של המערערת כחלק מהעסקה. הגרסה  
8 העיקרית ועקבית של המערערת היא שההפרה נבעה מאי הסדרת עניין המע"מ **מול שלטונות**  
9 **המס** (ראו, בין היתר, מכתב ההתראה לעו"ד נברו מיום 4.11.2009; סעיף 9 לכתב הערעור;  
10 סעיפים 3, 8, ו-11 לתצהיר רוני; סעיף 20 לסיכומי המערערת; ופרוטוקול הדיון, עמוד 76,  
11 שורה 20).

12  
13 לעומת זאת, העילה השנייה, לפיה היה כישלון תמורה כי טל לא שילם את סכום המע"מ **לידי**  
14 **המערערת**, נטענה רק במקומות בודדים (ראו סעיף 28 לכתב הערעור וסעיפים 8 ו-20 לסיכומי  
15 המערערת).

16  
17 ניתן אף לומר כי קיימת סתירה מסויימת בין העילות: הרי אם אכן סוכס בין הצדדים כי עניין  
18 המע"מ יטופל באמצעות סעיף 20 לחוק, לא הייתה חלה על טל חובה (נוספת) להעביר את  
19 סכום המע"מ לידיה של המערערת כדי שהיא תעבירנו לידי רשויות המס.

20  
21 54. מכל מקום עולה מחומר הראיות כי המערערת ככל הנראה הייתה חייבת לטל הכט סכום  
22 העולה באופן ממשי על סך החשבונית לפני מע"מ (1,334,000 ש"ח) כך שמבחינה כלכלית  
23 המערערת ממילא לא יכלה לגלגל את כל סכום המע"מ (206,770 ש"ח) על כתפיו של טל. רוני  
24 עצמו הצהיר כי החשבונית הסופית שיקפה את **סכום קרן החוב בלבד** ללא ריבית או תוספות  
25 נוספות. משמע, עסקת הקניית הזכויות בפרויקט לטל לא הספיקה למחוק כליל את חוב  
26 המערערת אליו. עובדה זו גם משתקפת במכתבו של עו"ד נברו מיום 18.10.2009, שם נאמר כי:

27  
28 **"גם אם היה ממש בטענה כי המע"מ מתוסף, הרי כל עוד לא נפרעה הריבית,**  
29 **ששיעורה עולה על שיעור המע"מ, מרשי רשאי לקזז כל חוב נטען כנגדה."**  
30 (סעיף 4).

31  
32 דהיינו, אם העסקה הייתה נערכת בדרך הרגילה, לפיה המוכרת (המערערת) הייתה מתחייבת  
33 במס עסקאות ומגלגלת את המס על הרוכש (טל) כתוספת לתמורה המוסכמת בגין הנכס, אזי  
34 בנסיבות דגן טל יכול היה להצדיק את קיזוז גלגול המס (כולו או מקצתו) כנגד סכומי הריבית  
35 הנוספים שהמערערת נותרה חייבת לו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1  
2 55. העובדה שהמערערת פעלה מתוך ההנחה כי העסקה מבוטלת והוציאה חשבונית זיכוי והודיעה  
3 על כך לטל הכט, למשיב ולצדדים שלישיים, איננה יכולה, כשלעצמה, לחייב את המסקנה כי  
4 העסקה אכן בוטלה. אמנם יש בהתנהגות זו ראייה לכך כי המערערת באמת סברה (או קיוותה)  
5 כי לעסקה כבר אין תוקף ועל כן לא תהיה חבות במס, אך שקילת מכלול הנסיבות מביאה  
6 למסקנה כי סברה זו של המערערת לא הייתה מוצדקת.

7  
8 ברי כי מתן הודעת ביטול על ידי צד לחוזה אין בו לבדו די כדי להביא לתחולת סעיף 49 לחוק  
9 אם לא מתקיימת עילה שמצדיקה מעשה הביטול. דהיינו, צד לחוזה איננו יכול לאיין עסקה  
10 לצרכים פיסקאליים ידי מתן הודעה למתקשר השני (והוצאת חשבונית זיכוי) אם הביטול  
11 איננו מבוסס במישור המהותי על פי הדין הכללי.

12  
13 56. בסופו של דבר רב הנסתר על הנגלה. נטל השכנוע היה על המערערת והיא לא הצליחה להרימו.  
14 ייתכן שציפיותיה לגבי הסדרת עניין המע"מ לא מומשו אך היא לא השכילה לעגן בתנאים  
15 חוזיים ברורים ומפורשים מנגנון אשר יגן עליה מפני חשיפת המיסוי.

### קיצוז תשומות על ידי טל

16  
17  
18 57. המערערת מוחה על כך כי הוצאה לה שומה בגין סכום המע"מ בחשבונית מס' 1690 ואילו טל  
19 נהנה מהוצאת החשבונית האמורה בדרך של קיצוז מס התשומות הגלום בה.  
20 כאמור לא הוכח בפני כי טל אכן קיזז את מס התשומות או קיבל החזר בגינו; המשיב סירב  
21 לאשר את הדבר אולם ניתן להבין מדברי העדה מטעם המשיב כי כך היה ("... **בדין ביקש** [טל  
22 הכט] לקזז את התשומות הכלולות בחשבונית שקיבל לידיו" (סעיף 20 לתצהיר גב' דביר; ראו  
23 גם עדותו של עו"ד סמוראי, עמוד 84, שורה 10 עד שורה 13).

24  
25 ייתכן שעם קבלת הודעת הזיכוי מידי המערערת בחודש נובמבר 2009 טל היה צריך להתייחס  
26 להוראות סעיף 43 לחוק ותקנה 24(ב) לתקנות המע"מ המחייבות השבת סכום מס תשומות  
27 שנוכה בגין עסקה שבוטלה, ולמצער להודיע לשלטונות המע"מ כי הוא חולק על עצם ביטול  
28 העסקה ועל הזכות של המערערת להוציא הודעת זיכוי. אף אם נניח כי הוא לא פעל כך,  
29 לענייננו הדבר איננו מעלה או מוריד. אין אנו עוסקים בשאלת תחולתם של סעיף 43 ותקנה  
30 24(ב) במצב בו הרוכש מתכחש לביטול עסקת המכר, כשם שאין אנו עוסקים בשאלה האם  
31 בנסיבות המקרה השימוש בחשבונית מס' 1690 לצורך קיצוז מס התשומות (אם כך נעשה)  
32 עולה בקנה אחד עם מעמדו של טל כסמנכ"ל הכספים של המערערת וכמי שהכיר היטב את  
33 מצבה הכספי.

34  
35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 12-03-35137 סטאר מדיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1 גם אם היינו יודעים בוודאות כי טל קיזו את המס התשומות, לא היה בידיעה זו כדי לשנות  
2 את אופן ניתוח החבות במס של המערערת. הרי בסופו של דבר לא שוכנענו כי הייתה עילה  
3 לביטול העסקה, ומכך משתמע כי לא היה מקום להוצאת חשבונית הזיכוי. הניסיון לגבות מס  
4 עסקאות מידי המערערת איננו בא כדי "לחפות" על מחדל מצדו של המשיב בהתרת קיזוז מס  
5 תשומות לטל הכט, אלא מתוך גישה שהעסקה שרירה וקיימת.

### השתק

6  
7  
8  
9 58. המערערת מוסיפה וגורסת כי הגובה הראשי מטעם המשיב, מר רמתי, הכיר בביטול העסקה  
10 והדריך את מנהל המערערת כיצד לפעול בעקבות הביטול ומכיוון שכך, מנוע המשיב היום  
11 מלטעון כי העסקה לא בוטלה.

12  
13 לפי גרסת המערערת, בפגישה או בפגישות עם מר רמתי בתקופה בין חודש יוני לבין חודש  
14 נובמבר 2009 הוצגה בפניו התמונה העובדתית המלאה והוא אישר את דבר הביטול על פי  
15 המצגים.

16  
17 59. מר רמתי איננו מכחיש כי הוא ישב עם נציגי המערערת אך לדבריו הוא לא דן בשאלת הביטול  
18 לגופה אלא הסביר כיצד פועלים **אם וכאשר** מתבטלת עסקה:

19  
20 "...כל הדיווחים למע"מ זה הצהרה של העוסק, אני לא יודע איזה עסקאות היו לו  
21 ומה בוטל, מה לא בוטל, כל מה שאני מקבל זה על סמך ההצהרה של העוסק..."

22  
23 "אני לא רואה בזה החלטה, הוא הגיע אלי והוא שאל אותי, אומר, לא יודע מה  
24 לעשות, יש לי פה חוב, אז אמרתי לו במידה וזה עומדות בפניך אפשרויות לפי  
25 תקנה 23 ואיך עושים את זה, אני לא התייחסתי האם זה, המקרה הזה מתאים ל-  
26 23א או לא מתאים ל-23א". (עמוד 34, שורות 20-21; שורה 27 עד שורה 30).

27  
28 60. לא מצאתי סיבה לפקפק בדבריו של מר רמתי והסבר זה נראה אמין בעיני והגיוני יותר מאשר  
29 גרסה לפיה מר רמתי הכריע, או התיימר להכריע, בסוגיית הביטול המורכבת העולה מנסיבות  
30 המקרה. אף ניתן למצוא חיזוק מסויים למסקנה זו בדבריו של רוני עצמו (בהודעתו מיום  
31 22.2.2011, דף 5, שורה 35):

32  
33 "משה רמתי הסביר לנו שאם אנחנו יכולים להחזיר את המצב לערב הוצאת  
34 החשבונית ונמציא את האישורים לכך, נוכל להוציא חשבונית זיכוי..." (קו)  
35 ההדגשה אינו במקור).  
36



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

21 פברואר 2017

ע"מ 35137-03-12 סטאר מזיה הפקות בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ תל אביב

1 61. בהקשר זה נבהיר כי לא ניתן כל אישור בכתב מאת המשיב או מי מטעמו המכיר בביטול  
2 העסקה.

3

4

### ו. סיכום

5

6 62. כמוסבר לא שוכנעתי כי עסקת העברת הזכויות בפרויקט אכן בוטלה על פי הדין הכללי (ביטול  
7 מהותי) ועל כן דין הערעור להידחות.

8

9 63. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסכום כולל של 15,000 ש"ח אשר ייגבה מתוך הערובה  
10 שהופקדה בקופת בית המשפט.

11

12

ניתן היום, כ"ה שבט תשע"ז, 21 פברואר 2017, בהעדר הצדדים.

13

---

הרי קירש, שופט

14