



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוגוסט 2017

ע"מ 16-10-43150 רומי (ר.א.) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערת: רומי (ר.א.) השקעות בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד בעז ברזילי וסער כהן

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף נתניה
ע"י ב"כ מפרקליטות מחוז י-ם (אזרחי)
עו"ד חגי דומברוביץ

2

3

פסק דין

4

לפני ערעור לפי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או ה"חוק") על שומה לפי מיטב השפיטה שהוציא המשיב למערערת, בהתאם לסמכותו על פי סעיף 77 לחוק. השומה נוגעת לביטול עסקת מקרקעין, בה התקשרה המערערת עם קבוצת חברות, ובמוקד הערעור, החזר חלקי של סכום המקדמה ששולמה על ידי המערערת על חשבון התמורה החוזית.

8

9

רקע עובדתי ודיוני

10

1. ביום 7.4.2013 התקשרה המערערת בהסכם עם קבוצה של שש חברות בשליטת מנהלן, שמואל סגל (להלן: "סגל"), שהיו הבעלים של מספר חלקות קרקע הנמצאות בין הרחובות עליאש ואגריפס בירושלים, במתחם הידוע בשם "מתחם עדן" (להלן: "ההסכם" או "הסכם הרכישה"). על פי ההסכם, התחייבו החברות בשליטת סגל (להלן: "המוכרות") למכור למערערת את כל זכויותיהן במקרקעין, למעט חלק מהקרקע שיועד לבניית מלון ושתי דירות. המערערת התחייבה לשלם למוכרות 130 מיליון ₪ וכחלק מהתמורה על פי ההסכם, המערערת התחייבה לבנות עבור המוכרות מעטפת של בית מלון בשטח של 6,000 מ"ר וכן שתי דירות.

18

19

2. סעיף התמורה בהסכם קבע כי במעמד החתימה ימסור ב"כ המערערת מכתב המאשר כי בידיו סכום של 10 מיליון ₪ בנאמנות, שיועבר למוכרות עם קבלת אישור בית המשפט לעסקה וכן שיק על סכום המע"מ (1.7 מיליון ₪) אשר מועד פירעונו ב-15 לחודש שלאחר מועד החתימה. עוד נקבע בהסכם, כי בתוך 14 ימים מיום החתימה על ההסכם, ימסור ב"כ המערערת מכתב המאשר כי בידיו סכום נוסף של 10 מיליון ₪ בנאמנות, שיועבר למוכרות עם קבלת אישור בית המשפט לעסקה וכן שיק על סכום המע"מ (1.7 מיליון ₪) אשר מועד פרעונו ב-15 לחודש שלאחר מועד החתימה. התשלום השלישי בסך 60 מיליון ₪ בתוספת מע"מ היה אמור להשתלם לאחר 90 ימים ממועד קבלת אישור בית המשפט והתשלום הרביעי בסך של 50

26

27



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוגוסט 2017

ע"מ 16-10-43150 רומי (ר.א) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

- 1 מיליון ₪ בתוספת מע"מ, היה אמור להשתלם לאחר 6 חודשים ממועד קבלת אישור בית
2 המשפט לעסקה.
- 3
- 4 התשלום הראשון והשני בסך כולל של 20 מיליון ₪ בתוספת מע"מ שולם למוכרות והוצאה .3
5 חשבונית מס. סכום המע"מ (3.4 מיליון ₪) שולם לרשות המיסים כמס עסקאות על ידי אחת
6 החברות המוכרות, דרסלי ישראל בע"מ (להלן: "דרסלי"), והמערערת ניכתה את סכום
7 המע"מ כמס תשומות. סכום המע"מ הנ"ל עומד במוקד הערעור.
- 8
- 9 העסקה עלתה על שרטון ולא הושלמה. המערערת טענה כי הוטעתה על ידי קבוצת המוכרות,
10 עת הוצגו בפניה מצגי שווא לגבי שווי המקרקעין והמוכרות טענו כי המערערת הפרה את
11 ההסכם. ביום 19.2.2014 נחתם בין הצדדים הסכם בדבר ביטול העסקה. על פי הסכם זה,
12 התחייבו המוכרות להחזיר למערערת 7 מיליון ₪ ונקבע כי עם קבלת הסכום הנ"ל וויתרה
13 המערערת על כל תביעה כלפי המוכרות והמוכרות התחייבו שלא לתבוע את המערערת.
14 ההפרש בין סכום ההחזר (7 מיליון ₪) לבין המקדמה, בסך של 13 מיליון ₪, שווה לסכום
15 הפיצוי המוסכם בגין הפרת הסכם הרכישה בין הצדדים (על פי סעיף 36 להסכם).
- 16
- 17 ביום 3.6.2014 הוסכם בין הצדדים לעסקה שבוטלה, כי סכום ההחזר למערערת יוקטן לסך .5
18 של 6.4 מיליון ₪ (דהיינו, הפחתה של 7% מסכום ההחזר הנקוב בהסכם ביטול העסקה מיום
19 19.2.14). במכתב מיום 3.6.14 עליו חתמו נציגי הצדדים, נכתב כי עם פירעון השיק על סך 6.4
20 מיליון ₪, לא יהיו למערערת שום תביעות או טענות כלפי המוכרות וכן למוכרות לא יהיו שום
21 תביעות או טענות כלפי המערערת.
- 22
- 23 ביום 29.10.13 הוציאה דרסלי למערערת תעודת זיכוי על סך של 20 מיליון ₪ בתוספת מע"מ .6
24 (בסך הכל 23.4 מיליון ₪). ב"כ המערערת הגיב למשלוח תעודת הזיכוי במכתב שבו נכתב כי
25 מאחר והמוכרות לא השיבו את סכום המקדמה למערערת, הרי שתעודת הזיכוי לא משקפת
26 נכונה את המציאות המשפטית והחשבונאית ולכן הוחזרה חשבונית הזיכוי בדואר רשום
27 "ממש כשם שהגיעה".
- 28
- 29 ביום 25.2.16 הוציא המשיב למערערת שומת עסקאות על סך של 3.4 מיליון ₪. בנימוקי .7
30 השומה צוין כי תעודת הזיכוי הוצאה כדין בעקבות ביטול העסקה וכי בעקבות ביטול העסקה,
31 היה על המערערת לתת ביטוי לעובדה זו בדוחותיה למע"מ, על ידי השבת ההחזר שהתקבל
32 ממע"מ, בהתאם לסעיף 41 לחוק מע"מ וללא קשר אם בידיה תעודת זיכוי אם לאו. לאור
33 הממצאים הנ"ל הוחלט על ידי המשיב לחייב את המערערת במס תשומות בסך 3.4 מיליון ₪.
34 מאחר שבדו"ח מע"מ שהוגש על ידי המערערת לחודש אוקטובר 2013 נוכח מס תשומות



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוגוסט 2017

ע"מ 16-10-43150 רומי (ר.א) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

- 1 בסכום נמוך מאוד, הוחלט מסיבות טכניות בלבד, לחייב את המערערת בשומת עסקאות
2 במקום בשומת תשומות.
3
- 4 8. ביום 27.3.16 שלחה המערערת למשיב בקשה לביטול השומה, עקב טיפול מע"מ נתניה
5 בשומה, להבדיל ממע"מ ירושלים, שכן המערערת רשומה כעוסק במע"מ ירושלים. לחילופין,
6 הוגשה השגה על השומה. בהשגה נטען כי חשבונית בעסקת מקרקעין היא על בסיס מזומן וכך
7 גם חשבונית הזיכוי צריכה להיות על בסיס סכום המזומן שהוחזר בפועל (6.4 מיליון ₪).
8 באופן חלופי, נטען כי המוכרות מכרו למערערת זכות חוזית (לקבלת התמורה המלאה מכח
9 הסכם הרכישה) בתמורה לסך של 17 מיליון ₪, המהווה מכר של אותה זכות חוזית למערערת
10 ועסקה זו חייבת במע"מ, על כל המשתמע מכך, לרבות אופן תיקון חשבונית הזיכוי בהתאם
11 או הוצאת חשבונית מס בגין התקבול של 17 מיליון ₪ (לפי ההפרש בין 23.4 מיליון ₪ לבין
12 6.4 מיליון ₪).
13
- 14 9. ביום 9.5.16 התקיים בפני המשיב דיון בהשגה וביום 22.9.16 ניתנה החלטת המשיב בהשגה.
15 בהחלטתו לדחות את השגת המערערת, כתב המשיב כי בעקבות ביטול העסקה, חלה על
16 הקונה החובה להחזיר את מס התשומות, לפי סעיף 43 לחוק מע"מ. במקרה הנדון בוטלה
17 העסקה וכתוצאה מכך היה על המערערת להחזיר את המס, על פי סעיף 43 הנ"ל. לפי החלטה,
18 מדובר במקרה זה על ביטול חוזה כתוצאה מטענות בדבר הפרתו ותשלום סכום כפיצוי
19 המערערת למוכרות.
20
- 21 10. לאחר הגשת הערעור התקיימה ישיבת קדם משפט במהלכה הודיעו הצדדים כי וויתרו על
22 הגשת תצהירים ובהתאם לכך לא התקיימו דיוני הוכחות. כל צד הסתמך בסיכומיו על
23 מסמכים שצורפו להודעת הערעור, לכתב התשובה או לסיכומים.
24
- 25 **תמצית טענות הצדדים**
- 26 11. לטענת המערערת, מועד חיוב במס בעסקאות מקרקעין נקבע בסעיף 28 לחוק מע"מ, והוא עם
27 העמדת המקרקעין לרשות הקונה, או עם רישום המקרקעין על שמו של הקונה, לפי המוקדם.
28 סעיף 29(1) לחוק קובע חריג ביחס לעסקאות מקרקעין שסעיף 28 חל עליהן ולפיו, אם שולמו
29 סכומים כלשהם על חשבון התמורה, לפני מועד החיוב במס, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם
30 כאמור, בעת תשלומם. ב"כ המערערת טוען בסיכומיו, כי בהוצאת תעודת הזיכוי, מבלי להשיב
31 למערערת את הכספים בפועל, חרגה דרסלי מעקרון ההקבלה, שכן חשבונית הזיכוי הייתה
32 צריכה להיות על בסיס מזומן, בהתאם לכספים שהושבו בפועל למערערת. נטען כי המשיב
33 התעלם בהחלטתו בהשגה מתנועת המזומנים בין הצדדים. הטענה היא, כי כפי שהאירוע
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוגוסט 2017

ע"מ 16-10-43150 רומי (ר.א) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

- 1 שיצר את החיוב במע"מ הוא תשלום המקדמה (ולא החתימה על הסכם הרכישה), כך האירוע
2 שיוצר את חובת השבת המס הינו החזר המקדמה ע"י המוכרות וזאת בהתאם לעיקרון
3 ההקבלה במע"מ. כאשר הוחזר למערערת החזר חלקי בלבד, היה אמור המשיב לחייב את
4 המערערת בתשלום מע"מ רק בגין הסכום שהוחזר ומול תעודת זיכוי מתאימה. נטען כי עמדה
5 זו מתבקשת לפי פרשנות תכליתית המשקפת את המציאות הכלכלית.
6
7 12. לחילופין טוענת המערערת, כי הסכם הפשרה מהווה עסקה נוספת בין הצדדים, במסגרתה
8 ויתרו המוכרות על הזכויות המגיעות להן מכח הסכם הרכישה תמורת 17 מיליון ₪. המדובר
9 בעסקת מכר, החייבת במע"מ. אף על פי כן, דרסלי לא הוציאה למערערת חשבונית מס בגין
10 עסקת הסכם הפשרה.
11
12 13. בסיכומיה, העלתה המערערת טענה נוספת, בגין הפחתת הסכום שהוחזר לה מסך של 7 מיליון
13 ₪ לסך של 6.4 מיליון ₪. נטען כי ההפרש, בסך של 600,000 ₪, הינו הכנסת ריבית אצל
14 המוכרות, המחייבת הוצאת חשבונית מס ומקנה זכות לקיזוז המע"מ אצל המשלמת-
15 המערערת.
16
17 14. לטענת המשיב, הסוגיה של ביטול עסקה הוסדרה באופן מפורש בסעיף 43 לחוק מע"מ, החייב
18 את השבת מס התשומות שנוכה על ידי המערערת. כאשר המערערת לא השיבה את מס
19 התשומות, יצאה השומה נשוא הערעור.
20
21 15. באשר לטענה בדבר עסקה נוספת בין הצדדים, טוען המשיב כי המוכרות לא מכרו בהסכם
22 הפשרה כל נכס למערערת. הכספים שנתרו בידי המוכרות מתוך המקדמה התקבלו כפיצוי
23 והם אינם חייבים במע"מ.
24
25 16. בכל הנוגע לטענה בדבר עסקת ריבית, טוען המשיב כי מדובר בהרחבת חזית אסורה. לעצם
26 העניין, נטען כי הואיל ואין בידי המערערת חשבונית מס בגין "עסקה" זו, הרי שאין
27 באפשרותה לנכות מס תשומות בגין "תשלום ריבית".
28

דיון והכרעה

- 30
31 17. לאור טענות הצדדים, אדון להלן בשלושת הסוגיות שבמחלוקת. הסוגיה העיקרית הינה, האם
32 היה על המערערת להחזיר את מס התשומות שנוכה על ידה, עקב ביטול עסקת הרכישה
33 המקורית. הסוגיות הנוספות הן הטענות החילופיות של המערערת, בדבר עסקאות נוספות
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוגוסט 2017

ע"מ 16-10-43150 רומי (ר.א) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

1 בינה לבין המוכרות, בדבר מכירת זכויות חוזיות ובדבר עסקת ריבית, שהן עסקאות החייבות
2 במע"מ, לפי עמדת המערערת.

ביטול הסכם הרכישה

3
4
5 18. אין מחלוקת בין הצדדים כי עסקת הרכישה לא יצאה אל הפועל. לאחר ביצוע שני התשלומים
6 הראשונים על פי הסכם הרכישה, בסך של 20 מיליון ₪ בתוספת מע"מ, מתוך הסכום של 130
7 מיליון ₪ שהיה אמור להשתלם במסגרת העסקה, התגלו בין הצדדים חילוקי דיעות. המוכרות
8 טענו להפרת ההסכם על ידי המערערת והאחרונה טענה כי לא עלה בידה להשיג את המימון
9 הנדרש לתשלום התמורה, עקב מצגי שווא ביחס למקרקעין, שהוצגו בפניה על ידי המוכרות.

10
11 19. בכל הנוגע להסכם שנחתם ביום 19.2.14 ולקשר בינו לבין הפיצוי המוסכם שנקבע בסעיף 36
12 להסכם הרכישה, בסך של 13 מיליון ₪, אצטט להלן מהשלמת סיכומי המערערת (סעיף 6):

13
14 **"ביום 19.2.14 נחתם בין הצדדים הסכם המכיל באופן ברור ומפורש את**
15 **הוראת סעיף 36 להסכם וקובע כי הואיל והפיצוי כקבוע בסעיף 36 הינו**
16 **גבוהה של 13,000,000 ₪ והואיל ושולמה מקדמה של 20,000,000 ₪ אזי**
17 **יוחזר למערערת סכום של 7,000,000 ₪ בלבד".**

18
19 מדברים אלה עולה כי מתוך הסכום של 20 מיליון ₪ ששולם כמקדמה (כאשר סכום המע"מ
20 הועבר לרשות המיסים) יוחזר למערערת סך של 7 מיליון ₪ וישאר בידי המוכרות הפיצוי
21 המוסכם בסך של 13 מיליון ₪.

22
23 20. על רקע דברים אלה, יש לפנות להוראת סעיף 43 לחוק מע"מ, הקובע כך:

24
25 **"בוטלה עסקה או שונו תנאיה באופן המקטין את המס לאחר שהקונה**
26 **ניכה את המס עליה כמס תשומות, יפחית הקונה בסכום ההפרש את מס**
27 **התשומות שבדו"ח התקופתי שלאחר מכן או ישלם את ההפרש כפי**
28 **שקבע שר האוצר".**

29
30 הגיון ההוראה הנ"ל הוא ברור. כאשר העסקה בוטלה והקונה הספיק לנכות את מס
31 התשומות, עליו להשיב את המס שנוכה על ידו. כידוע, סעיף 38 לחוק מע"מ, מתיר לעוסק
32 לנכות את מס התשומות (הכלול בחשבונית שהוצאה לו כדף), רק אם התשומות הן לשימוש
33 בעסקה החייבת במס.
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוגוסט 2017

ע"מ 16-10-43150 רומי (ר.א) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

1 בעניין זה נפסק בע"ש (מחוזי – ב"ש) 38/94 שמשון קידוחים בע"מ נ' מנהל מע"מ (6.10.96)
2 כדלקמן:
3

4 "העולה מכל המקובץ הוא, כי על פי הוראות החוק והתקנות, אם בוטלה
5 עיסקה, לאחר שהקונה ניכה כמס תשומות את סכום מס ערך מוסף ששילם
6 באותה עיסקה, על הקונה, להחזיר למס ערך מוסף, את סכום מס התשומות
7 שניכה, בדו"ח התקופתי הקרוב, היינו בחודש הבא.
8 יש לציין כי על פי הוראות סעיף 43 לחוק, המצוטטות לעיל, התנאי המחייב
9 החזרת מס התשומות הוא ביטול העיסקה ולא דווקא השבת התשלום
10 ששולם באותה עיסקה, שכן בסעיף 43 הנ"ל נאמר:
11 "בוטלה עיסקה, או שונו תנאיה..."

12 כלומר, המועד הקובע לעניין החובה להחזיר מס ערך מוסף, הוא השלב בו
13 בוטלה העיסקה, גם אם התשלום טרם הוחזר בפועל.
14 השאלה מתי בוטלה העיסקה, איננה נקבעת לפי הוראות חוק מס ערך מוסף,
15 אלא לפי הדינים הכלליים המתייחסים לחוזים או למכר. עיסקה יכולה
16 להתבטל בהסכמה הדדית של הקונה והמוכר, או אפילו על ידי הודעה חד
17 צדדית של אחד מהם, במקרים מסוימים, כגון כאשר החוזה הופר ע"י
18 המתקשר השני.

19 השבת הכסף לקונה, היא בדרך כלל תוצאה נלווית לביטול העיסקה, אבל
20 איננה חייבת להתקיים בכל מקרה ובוודאי שאיננה חייבת להתקיים במועד
21 ביטול העיסקה...

22 מטרת החוק, היא, שמס ערך מוסף, ישולם בכל עיסקה והקונה יוכל לנכות
23 את המס ששולם, כמס תשומות. במקרה כזה, כאשר המוכר משלם את
24 המע"מ שקיבל מהקונה והקונה מנכה את אותו סכום כמס תשומות,
25 שלטונות המס, אינם מפסידים מאומה. אולם, אם יוצר מקרה בו המוכר
26 יוכל להפחית את סכום המס, בשל ביטול עיסקה, והקונה לא יצטרך להחזיר,
27 באותו מועד, את מס התשומות שניכה, ייגרם הפסד לשלטונות מע"מ ולכך
28 לא התכוון המחוקק".

29
30 21. הסוגיה בדבר הקשר בין חובת השבת המס על ידי הקונה לבין הודעת הזיכוי מן המוכר נדונה
31 והוכרעה בע"מ (מחוזי-חי) 11-08-23443 אורית ק. אחזקות בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה,
32 מסים כט/1 (פברואר 2015) ה-28, עמ' 22:
33
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוגוסט 2017

ע"מ 16-10-43150 רומי (ר.א) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

1 "יתרה מזו, תשלום מס התשומות שנוכה אינו מותנה ביחסים החוזיים שבין
2 הצדדים לעסקה ואינו מותנה בהשבת התמורה החוזית או בהשבת נכספים
3 שהועברו בעסקה. בין אם הושבה התמורה ובן אם לאו, מחויב העוסק
4 בתשלום המס, משבוטלה העסקה ומשהובהר כי העוסק לא יוסיף ערך,
5 נשמט הבסיס לניכוי מס התשומות על ידו.

6
7 אין גם כל מקום להתנות את תשלום המס בקבלת תיעוד כזה או אחר. החובה
8 להוצאת חשבונית זיכוי המוטלת על העוסק שהתקשר בעסקה, נועדה
9 להבטיח כי העוסק יקבל את החזר מס העסקאות ששילם רק בהתקיים
10 תנאים ברורים. תכליתה של הוראה 23א' להוראות ניהול פנקסים הינה
11 להבטיח כי לא יינתן החזר לעוסק – המוכר, בטרם התמלאו התנאים והוכן
12 התיעוד שיאפשר את חיובו של מקבל החשבונית – הרוכש, שניכה את מס
13 התשומות. עם זאת, הוצאת חשבונית הזיכוי אינה תנאי לחיובו של הקונה
14 לשלם את מס התשומות, חיוב שקם מיד עם ביטול העסקה.
15 זאת ועוד, עוסק שמבקש לשלם את מס התשומות שניכה אינו חייב להמתין
16 לקבלת הודעת זיכוי והוא יכול להוציא את הודעת חיוב, כאמור בתקנה 24
17 לתקנות מס ערך מוסף, וכך להתאים את התיעוד והרישום החשבונאי למצב
18 העובדתי שנוצר עם הביטול".

19
20 מן האמור עולה בבירור כי לאור ביטול העסקה המקורית בין הצדדים, קמה חובת השבת
21 המס שנוכה על ידי המערערת כמס תשומות. חובה זו לא הייתה תלויה בקבלת חשבונית
22 הזיכוי מן המוכרות.

23
24 כזכור, נטען על ידי המערערת, כי חשבונית הזיכוי שהיה על דרסלי להוציא למערערת,
25 הייתה צריכה להיות על בסיס מזומן, קרי ביחס לכספים שהושבו למערערת בפועל וזאת
26 לאור הוראת סעיף 29 לחוק מע"מ, המתייחס למועד החיוב במע"מ בעסקת מקרקעין, בה
27 שולמו כספים על חשבון התמורה, לפני העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש.
28 לתיזה זו אין כל בסיס בדין. סעיפים 28 ו-29 לחוק מע"מ עוסקים במועד החיוב במס
29 בעסקת מקרקעין. אין הם עוסקים בתוצאות הביטול של עסקת המקרקעין. סעיף 43 לחוק
30 מע"מ הוא שמסדיר את תוצאות ביטול העסקה, מבחינת הקונה. העובדה שבעסקת
31 מקרקעין מסוימת שולמו סכומים על חשבון התמורה, לפני העמדת הקרקע לשימוש
32 הקונה, אינה משליכה על חובת השבת המע"מ שנוכה כמס תשומות ואינה מתנה את חובת
33 השבת המע"מ, בקבלת החזרי המקדמות בפועל. בהקשר זה העלה ב"כ המערערת
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוגוסט 2017

ע"מ 16-10-43150 רומי (ר.א) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

1 בסיכומיו את השאלה, מה היה הדין אם בעקבות ביטול העסקה היו הצדדים מסכימים
2 כי לא תבוצע השבה כלל, או שהמוכר היה נעלם והקונה לא היה מצליח לגבות ממנו את
3 סכומי המקדמות שהוא זכאי להן. לטענתו, במקרים אלה, לא היה חייב הקונה להשיב את
4 סכום המע"מ.

5 גם אם הצדדים לעסקת מקרקעין מסכימים בעקבות ביטולה, שאין הקונה זכאי להשבת
6 המקדמה (כאשר סכום הפיצוי המוסכם שווה לסכום המקדמה, למשל), הרי שקמה חובת
7 ההשבה של סכום המע"מ שנוכה על ידו. אם הצדדים לעסקת המקרקעין שבוטלה
8 בהסכמה, הסכימו על השבת מלוא המקדמה (או רובה) והמוכר "נעלם" אין הדבר פוטר
9 את הקונה מהשבת המס.

10
11 בהשלמת סיכומי הטענות מטעם המערערת, הפנה ב"כ לעמדה מס' 6/2016 שפורסמה על
12 ידי רשות המסים, שעניינה החבות במע"מ בשל תקבול המשולם לעוסק מכח חוזה, בקרות
13 אירוע בעל אופי נזיקי או בעת הפסקת התקשרות. נטען כי עמדת רשות המסים, כפי שבאה
14 לידי ביטוי בעמדה הנ"ל, תומכת בעמדתה של המערערת ואין המשיב רשאי לסטות ממנה.
15 להלן נצטט את העמדה הנ"ל כלשונה:

16 **"תקבול, המשולם לעוסק במסגרת "עסקה" כהגדרתה בסעיף 1 לחוק,**
17 **לרבות מכוח חוזה הקובע כי ישולמו סכומים בקרות אירוע בעל אופי נזיקי**
18 **או בעת שהופסקה ההתקשרות ב"נקודת יציאה" עליה הוסכם מראש בין**
19 **העוסק ללקוח, הינו תמורה עבור עסקה (ואינו מהווה פיצוי נזיקי) ואי לכך**
20 **חב במע"מ. שכן, תקבול כאמור הינו בעל אופי מסחרי, אפשרות התרחשותו**
21 **נצפתה מראש ואי לכך עוגנה בחוזה בין הצדדים, אין הוא מהווה פיצוי בגין**
22 **אובדן רווחים עתידיים, ולכן מהווה תמורה במסגרת עסקה. לעניין זה ראה**
23 **רת"ק 4832-12-12 תשעה מיליון (איי די איי חברה לביטוח בע"מ) נ'**
24 **שטרסברג ואח".**

25
26 בפסק הדין שנוכר בסיפא של העמדה, מדובר היה בהסכם בין חברת ליסינג לבין חוכר,
27 אשר קבע כי בעת קרות אירוע ביטוחי (נזק לרכב בתאונה), על החוכר לשלם לחברת
28 הליסינג את יתרת התשלומים על פי ההסכם וכן תשלום נוסף שהיה על החוכר לשלם
29 במידה והיה מחליט לרכוש את הרכב. בית המשפט המחוזי מרכז קבע כי מדובר בתמורה
30 מוסכמת על בסיס הסכם החכירה, למקרה שהרכב אינו מוחזר לחברת הליסינג ותמורה
31 זו החייבת במע"מ ואינה מהווה פיצוי נזיקי, שאינו חייב במע"מ. המקרה שבפניי אינו
32 נופל במקרים אליהם מתייחסת עמדה 06/2016, שכן עניינו בפיצוי מוסכם על פי חוזה
33 שבוטל ולא בתשלום חלק מן התמורה על פי ההסכם בין הצדדים.
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוגוסט 2017

ע"מ 16-10-43150 רומי (ר.א) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

24. בהקשר זה יש לציין את סעיף 27(2) לחוק מע"מ, הקובע כי מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה, לרבות פיצויים בשל הפרת ההסכם, שאין עמה ביטול העסקה. לפי הוראה זו, פיצוי על הפרת חוזה שבוטל, אינו מהווה חלק מן התמורה המוסכמת בעסקה. בהקשר זה נכתבו הדברים הבאים:

"סעיף 27(2) לחוק קובע כי פיצויים שנתקבלו בגין הפרת הסכם שלא בוטל ייחשבו כחלק מהמחיר של העסקה. פיצויים שכאלה, לפי הסעיף, הינם חלק מהתקבולים שמצמיח ההסכם שבין הצדדים ובכללם בגין שינויים המתרחשים בגין ביצוע ההסכם, שקיומו, בסופו של דבר, נשמר על ידם. לעומת זאת, דינם של פיצויים המתקבלים בגין הפרת הסכם כשהעסקה בוטלה יהיה שונה. תשלום הפיצויים במקרה כזה אינו בגין ביצוע ההסכם, אלא בגן עצם ההפרה שלו – דבר שנעשה שלא בהסכמת המוכר".

(פרופ' א', נמדר, מס ערך מוסף, מהדורה רביעית (2009) בפסקה 308).

כך בענייננו, ההסכם בין הצדדים בוטל בהסכמה. המערערת הסכימה לשלם למוכרות את הפיצוי המוסכם שנקבע בהסכם הרכישה. פיצוי זה אינו מהווה חלק מן התמורה החוזית בעסקת המקרקעין, אלא פיצוי בגין הפרת הסכם הרכישה, שאינו חייב במע"מ.

עסקה חדשה – מכר זכויות למערערת

25. כזכור, בפי המערערת טענה חלופית, על פיה הסכם הפשרה מהווה עסקה נוספת בינה לבין המוכרות. במסגרת הסכם הפשרה, כך נטען, ויתרו המוכרות על הזכויות המגיעות להן מכח הסכם הרכישה, תמורת סך של 17 מיליון ₪. הסכם הפשרה מהווה איפוא מכר על פי חוק מע"מ, דהיינו עסקה החייבת במע"מ. ב"כ המערערת הפנה בהקשר זה לפסק הדין בע"א 2495/14 י.א.נ.י. יועצים בע"מ נ' מנהל מע"מ ת"א (15.2.16) (להלן: "עניין י.א.נ.י.") שבו נקבע כי מכירת זכויות חוזיות במסגרת הסכם פשרה, מהווה מכירת טובין החייבת במע"מ.

26. כדי לבסס את הטענה בדבר ביטול חלקי של הסכם הרכישה ויצירת עסקה חדשה בין הצדדים, על פי המוכרות וויתרו על זכותן לקבלת הזכויות על פי הסכם הרכישה (תמורת 17 מיליון ₪), היה על המערערת להעיד עדים מטעמה, שיצהירו על מהות "העסקה החדשה", אשר יעמדו בבית המשפט בחקירה נגדית ואף להביא עדים מקבוצת המוכרות, שיאמתו את התיזה העובדתית הנטענת. המערערת נמנעה מהבאת ראיות והסתפקה בהבאת טיעונים משפטיים.



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוגוסט 2017

ע"מ 16-10-43150 רומי (ר.א) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

1 זאת ועוד. המסמכים שצורפו בנוגע לביטול עסקת הרכישה, דהיינו, הסכם הביטול
2 מיום 19.2.14 (נספח א' לכתב התשובה מטעם המשיב) והמכתב מיום 3.6.14 (נספח
3 לסיכומי המערערת), אינם תומכים בתיזה המשפטית החלופית. אף האמור בסעיף 6
4 להשלמת סיכומי הטענות מטעם המערערת שצוטט לעיל (בדבר הסדרת הפיצוי
5 המוסכם על פי סעיף 36 להסכם הרכישה) אינו תומך בתיזה זו. אף הודעתו של רוברט
6 אורנשטיין (אחד מבלי המערערת) מיום 31.1.16 בפני חוקר מע"מ אינה תומכת בה.

7
8 אשר לפסק הדין בעניין י.א.נ.י, יש לציין כי שם נקבע כי תכלית התשלום עליו הוסכם
9 בחתימת הסכם הפשרה לא הייתה פיצוי על שרותים שנמנע מן המערערת לתת, אלא
10 תשלום עבור הזכות אשר הייתה בידה, לקבלת אחוז מתגמולי פנסיות, שאינה תלויה
11 במתן השירותים. במקרה הנדון, כפי שבואר לעיל, הסכם הרכישה בוטל והקונה
12 (המערערת) שילמה למוכרות את סכום הפיצוי המוסכם שנקבע בהסכם למקרה של
13 הפרתו.

עסקה נוספת – עסקת ריבית

14
15
16 29. במסגרת סיכום טענותיה, העלתה המערערת טענה חדשה, הנוגעת להסכמת המוכרות
17 להפחתת סכום ההחזר למערערת מסך של 7 מיליון ₪ לסך 6.4 מיליון ₪. נטען כי
18 ההפרש (600,000 ₪) מהווה הכנסת ריבית אצל דרסלי, המחייבת הוצאת חשבונית מס
19 ומקנה למערערת זכות לקזז את המע"מ.

20
21 30. בצדק טוען המשיב כי מדובר בטענה חדשה שלא הועלתה בשלב ההשגה ואף לא נטענה
22 בהודעת הערעור. גם בדיון שהתקיים בפניי ביום 12.1.17 הטענה לא הועלתה כלל.

23
24 31. למעלה מן הצורך אציין כי היה על המערערת להביא ראיות ביחס לטענה זו, שכן לא
25 ברור, מבחינה עובדתית, כי אכן מדובר בהכנסת ריבית. הוויתור על שלב הבאת
26 הראיות פועל אף בעוכריה של המערערת.

עוללות

27
28
29 32. בהודעת הערעור נטען כי נפל פגם מנהלי בהחלטת מע"מ נתניה לערוך ביקורת
30 למערערת אשר רשומה במשרד האזורי בירושלים. נטען כי בשל כשל זה ראוי לפסול
31 את השומה, או לחילופין, להחזירה לדיון במשרד מע"מ אחר, שאינו מע"מ נתניה.
32 המערערת לא חזרה על הטענה במסגרת סיכומיה ועל כן נחשבת כמי שזנחה את
33 הטענה.

34
35



בית המשפט המחוזי בירושלים

17 אוגוסט 2017

ע"מ 16-10-43150-10 רומי (ר.א) השקעות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף נתניה

1

סוף דבר

2

33. לאור כל האמור, הערעור נדחה.

3

המערערת תשלם למשיב הוצאות ושכ"ט בסכום כולל של 50,000 ₪.

4

5

המזכירות תשלח העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.

6

7

ניתן היום, כ"ה כ"ה אב תשע"ז, 17 אוגוסט 2017, בהעדר הצדדים.

8

9

אביגדור דורות, שופט

10

11