



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 ריף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

ריף קדמני בע"מ ח.פ. 510984982
ע"י ב"כ עו"ד אברהם עווד

המערערת:

נגד

פקיד שומה עכו
ע"י ב"כ עו"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

המשיב:

פסק דין

- 1 המערערת חברת ריף קדמני בע"מ (להלן – **המערערת**) הגישה ערעור על שומות בצווים
- 2 שהוצאו לה על ידי המשיב, פקיד שומה עכו (להלן – **המשיב**) לשנות המס 2015-2018 (להלן –
- 3 **שנות המס שבערעור**), בהן נקבעה למערערת תוספת הכנסות מריבית לפי סעיף 3(ג)
- 4 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א – 1961 (להלן – **הפקודה**).
- 5 המערערת מנוהלת ומלוא הון המניות שלה מוחזק על ידי מר ראיף קדמני (להלן – **מר**
- 6 **קדמני**).
- 7 המחלוקת בערעור זה נוגעת לשלוש סוגיות:
- 8 א. סיווג יתרות חובה בספרי המערערת של חברת גאיה סנטר בע"מ (להלן – **גאיה סנטר**),
- 9 חברה אשר מלוא הון מניותיה מוחזק על ידי גב' מנאר קדמני, אשתו של מר קדמני (להלן –
- 10 **גב' קדמני**). האם מדובר ביתרות חובה הנובעות מחוב של לקוח (גאיה סנטר) לספק
- 11 שירותים (המערערת), כעמדת המערערת; או שמא יתרות חובה אלו הן בגדר הלוואה
- 12 שניתנה על ידי המערערת לגאיה סנטר בשל היחסים המיוחדים המתקיימים בין בעלי
- 13 המניות, כפי עמדת המשיב, שאז חלה הוראת סעיף 3(ג) לפקודה והמערערת חייבת במס
- 14 לפי סעיף 2(4) לפקודה, בגין הריבית שהיה עליה לחייב את גאיה סנטר בשל הלוואה
- 15 שניתנה לה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1 ב. סיווג יתרת חובה בספרי המערערת של חברת גאיה מכונות בע"מ (להלן – **גאיה מכונות**),
2 חברת בת של המערערת, אשר מלוא הון המניות שלה מוחזק על ידי מר קדמני. האם יש
3 לקבל את טענת המערערת לפיה יתרת החובה של גאיה מכונות בשנות המס שבערעור
4 מקורה בדיבידנד מגאיה מכונות שהוכרז אך לא חולק, ולפיכך כי אין מקום לחיובה במס
5 על הכנסות מריבית לפי סעיף 3(ג) לפקודה מאחר ובהתאם לסעיף 126(ב) לפקודה מדובר
6 בדיבידנד בין חברתי הפטור ממס; או שמא יש לקבל את עמדת המשיב בשומות בצווים
7 לפיה המערערת לא הוכיחה כי יתרת החובה מקורה בדיבידנד שהוכרז אך לא חולק, כי
8 המערערת לא הבהירה מדוע הכריזה כביכול על דיבידנד אם לא עמדה במבחני חוק החברות
9 לצורך חלוקתו וכן כי העדויות מעלות חשש כבד באשר לאמינות דיווחיה והצהרותיה של
10 המערערת בדוחותיה הכספיים.

11 ג. לחלופין, וככל שלא יתקבלו טענות המערערת וייקבע כי יש לחייבה בתוספת הכנסה לפי
12 סעיף 3(ג) לפקודה, הן ביחס ליתרת החובה של גאיה סנטר והן ביחס ליתרת החובה של
13 גאיה מכונות, האם יש לקבל את עמדת המערערת לפיה יש לדחות את חישוב הריבית שזקף
14 המשיב למערערת כהכנסה בשומות מושא הערעור, מאחר והחישוב שערך המשיב הינו
15 חישוב שגוי, שרירותי ולא מדויק והמערערת חייבת בסכום ריבית רעיונית נמוך יותר
16 מהקבוע בנימוקי השומה; או שמא יש לקבל את עמדת המשיב לפיה פנקסיה ודיווחיה של
17 המערערת הן בעניין גאיה סנטר והן בעניין גאיה מכונות אינם אמינים ולא ניתן להסתמך
18 עליהם, ולפיכך כי יש לקבל את החישוב שקבע המשיב בשומות שנערכו לפי מיטב השפיטה.

19 **העובדות הרלוונטיות:**

20 2. עיסוקה המרכזי של המערערת הוא בנדל"ן – רכישה והשכרת מקרקעין, ומר קדמני הוא
21 מנהלה הפעיל. המערערת משכירה לחברת הבת שלה גאיה מכונות, מבנה באזור תעשייה
22 גיוליס.

23 3. גב' קדמני היא בעלת השליטה בגאיה סנטר, ובנם של מר קדמני וגב' קדמני, מר אמיר
24 קדמני (להלן – **אמיר**), הינו המנהל הפעיל ויו"ר הדירקטוריון של גאיה סנטר.

25 4. בשלב הערעור הציגה המערערת הסכם, אשר על פי הרשום עליו נחתם ביום 12.1.2014, בין
26 המערערת לגאיה סנטר (להלן – **ההסכם**) (נספח 5 לתצהיר העדות הראשית של מר קדמני,
27 מוצג מע/2). על פי האמור בהסכם, המערערת התחייבה לבנות ולנהל שני פרויקטים עבור
28 גאיה סנטר: הפרויקט הראשון הינו מרכז מסחרי בירכא (להלן – **המרכז המסחרי**) שייבנה
29 בשני שלבים בחלקה 14+13 גוש 18886 בחכירה לטווח ארוך; הפרויקט השני, בניית דירת
30 מגורים אחת על חלקה 18+17 18886 בירכא על קרקע בבעלות חברת גאיה סנטר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 תנאי התשלום על פי ההסכם – עלות בניה בפועל + 10% רווח קבלני. תנאי האשראי שנקבעו
2 בהסכם - שוטף +120 או לחילופין, בפריסת תשלומים אשר תסוכם בין הצדדים, שתישא
3 ריבית שלא תפחת מ-6% לשנה.
- 4 במהלך השנים 2016-2018, נבנה בניין מסחרי בירכא עבור גאיה סנטר.
- 5 .5 יצוין כבר עתה, כי ההסכם לא הוצג בפני המשיב בשלבי השומה – לא בשלב א' ולא בשלב
6 ההשגה. יתר על כן, ההסכם גם לא הוצג בפני המשיב בשלבים הראשונים של ניהול הערעור.
- 7 ההסכם לא צורף להודעה המפרשת את נימוקי הערעור, ולמעשה אף לא צוין כלל בנימוקי
8 הערעור כי קיים הסכם. המערערת טענה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור כי גאיה
9 סנטר שכרה את שירותיה של המערערת בשלהי 2015 תחילת שנת 2016 (סעיף 12 לנימוקי
10 הערעור) וכי היה "סיכום" בין המערערת לבין גאיה סנטר לפיו התשלום בגין בניית המרכז
11 המסחרי יהיה לפי עלות + 6% בתנאי תשלום של שוטף + 120 (ראו סעיף 17 לנימוקי
12 הערעור). כמו כן, בנימוקי הערעור כלולות טענות באשר להסכמות בין המערערת לבין גאיה
13 סנטר בעניין בניית המרכז המסחרי, לרבות טיעון בעניין חלוקת הבניה של המרכז המסחרי
14 לשני שלבים מובחנים – ביצועית וחשבונאית – מועדי סיום הבניה וחשבונות שיצאו.
15 בישיבת קדם המשפט הראשונה שהתקיימה בערעור זה, נשאל ב"כ המערערת האם נחתם
16 הסכם בין המערערת לבין גאיה סנטר והשיב בשלילה. רק כעבור כחודש ימים נכלל ההסכם
17 כחלק מתצהיר גילוי מסמכים משלים עליו חתם מר קדמני.
- 18 .6 בביקורת שנערכה על ידי המשיב נמצאו במאזנה של המערערת יתרות חובה גבוהות לגאיה
19 סנטר וגאיה מכונות בגין העברות בין-חברתיות. לפיכך, המשיב הוציא למערערת שומות
20 בשלב א' בשל היחסים המיוחדים בין החברות, וקבע תוספת הכנסה מריבית לפי סעיף 3(ג)
21 לפקודה בגין יתרות החובה של גאיה סנטר וגאיה מכונות.
- 22 .7 המערערת הגישה השגה ביום 16.7.2020 באמצעות מייצגה רו"ח ג'ריס עווד (להלן – רו"ח
23 עווד) (ההשגה צורפה כנספח א' לתצהיר המשיב, שסומן כמוצג מש/1).
- 24 כל שנטען בהשגה הוא כי דוחות ההכנסות של המערערת, שהוגשו לשנות המס שבערעור,
25 מתבססים על פקודת מס הכנסה ותקנותיה וכי הספרים שנוהלו קבילים. זאת ותו לא.
- 26 .8 בשלב ההשגה דן המפקח מטעם המשיב, מר אפרים תנעמי (להלן – המפקח) אשר קיים
27 דיון עם המערערת באמצעות רו"ח עווד בו נכח גם מר קדמני. כמו כן, הוחלפה במהלך
28 חודשי אוקטובר - נובמבר שנת 2020 תכתובת בדואר אלקטרוני בין המפקח לבין רו"ח עווד
29 (נספח ג' לתצהיר המפקח, סומן כמוצג מש/1).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1 המערערת חלקה בדיון בשלב ההשגה על תחולת סעיף 3(י) לפקודה בעניין יתרת החובה של
2 גאיה סנטר וטענה כי מדובר בחוב של גאיה סנטר למערערת בגין בניית המרכז המסחרי, ועל
3 כן חל הסייג שבסעיף 3(י1) לפקודה, מאחר ומדובר בחוב של לקוחה. לחילופין, טענה
4 המערערת באמצעות רו"ח עווד כי יש לערוך חישוב אחר של הריבית הרעיונית בהתאם
5 לסעיף 3(י) לפקודה וכי בחישובי המשיב בשומות בשלב א' נפלו טעויות.

6 עמדת המשיב בשלב ההשגה היתה כי הפעולות המתועדות בכרטיסי החו"ז של החברות
7 אינן מדויקות. המפקח דרש כי המערערת תמציא את המסמכים וההסברים להפרישי
8 הרישום.

9 .9 בסופו של דבר, בהעדר הסכמה בין הצדדים הוציא המשיב למערערת ביום 9.11.2020 את
10 השומות בצווים מושא הערעור דנן (נספח ד' לתצהיר המפקח). לשנת המס 2015 יוחסה
11 למערערת תוספת הכנסה חייבת בסך 135,911 ₪; לשנת המס 2016 יוחסה למערערת
12 תוספת הכנסה חייבת בסך 133,887 ₪; לשנת המס 2017 יוחסה למערערת תוספת הכנסה
13 חייבת בסך 225,153 ₪; לשנת המס 2018 יוחסה למערערת תוספת הכנסה חייבת בסך
14 301,480 ₪.

15 מכאן הערעור.

16 **תמצית טענות המערערת:**

17 .10 בין המערערת לבין גאיה סנטר מתקיימים יחסי ספק-לקוח, ומשכך אין תחולה לסעיף 3(י)
18 לפקודה ולא מדובר בהלוואה ללא ריבית או בריבית מופחתת. יתרת החובה של גאיה סנטר
19 המופיעה בספרי המערערת הינה בגין שני שלבי הבניה של הפרויקט שהקימה וניהלה
20 המערערת. משום כך הוציאה המערערת עבור גאיה סנטר שלוש חשבוניות מס כדין בגין
21 הבניה. לפיכך, אין מדובר בהלוואה, כפי ההגדרה בסעיף 3(י) לפקודה, אלא מדובר בחוב
22 של לקוחה הנכנס תחת הגדרת הסייג בסעיף 3(י1)(1) לפקודה.

23 .11 אומנם המערערת אינה מסווגת כחברה קבלנית, אולם הקמת המרכז המסחרי התבססה
24 על מנגנון עסקי בו המערערת התקשרה בהסכמים עם קבלני משנה מתחומי הבניה השונים.
25 בנוסף, המערערת מוגדרת כחברת נדל"ן ועוסקת החל משנת 1995 בייזום וניהול פרויקטים,
26 ביחד עם מנהלה - מר קדמני, והם בעלי ניסיון בתחום הבניה לרבות - הקמת הבניין
27 המושכר לחברת גאיה מכוונות בג'וליס והמרכז המסחרי שהוקם עבור חברת גאיה סנטר.

28 יש לדחות את טענת המשיב לפיה מר קדמני יכול היה לספק בעצמו, ולא באמצעות
29 המערערת, את השירות לגאיה סנטר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 מר קדמני הינו מומחה בביצוע וניהול פרויקטים; זוהי דרך התנהלות אופיינית בעידן
2 העסקים המודרני והוא פועל מכוח עקרון חופש ההתקשרות בחוזים וחופש ההתאגדות.
3 כמו כן, זהו מנגנון נפוץ שניסיונו של אדם, מעניק סיווג קבלני לחברה שבבעלותו.
- 4 ההסכם שנחתם בין המערערת לגאיה סנטר הינו אותנטי ומקיים את יסוד המסוימות .12
5 הנדרש לצורך קיומו של חוזה, לרבות התמורה החוזית, תנאי התשלום ושיעור ריבית
6 הפיגורים. אומנם בתחילת ההליך לא ניתן היה לאתר את ההסכם, אולם לבסוף ההסכם
7 אותר. ההסכם, כמו גם ההסכמים עם קבלני המשנה, גולו במסגרת תצהיר גילוי המסמכים
8 ויש לדחות את טענת המשיב כי רק במסגרת תצהיר העדות הראשית של מר קדמני גולו
9 ההסכמים עם קבלני המשנה.
- 10 בפגישה מיום 12.9.2021 התרשמו המפקח ורו"ח ויאם אבו עוקסה מטעם המשיב
11 ממקוריות ההסכם. הצדדים הגיעו להסכמה כי ההסכם יוגש לתיק בית המשפט בכפוף
12 לשמירת זכות המשיב לטעון לגבי משקלו של ההסכם (נספח 2 להודעה על הסכמה דיונית
13 מיום 26.10.2021). המסמך מוכיח כי מדובר בהסכם למתן שירות בין המערערת לחברת
14 גאיה סנטר, ויש לדחות את טענת המשיב כי מדובר ביחסי מלווה-לווה. יתרה מכך, המשיב
15 עצמו סיווג במסגרת נימוקי השומה את מקור יתרת החובה כתשלום עבור "שירותי הבניה"
16 להבדיל מתשלום עבור "מימון הבניה" או בגין יתרת הלוואה, כפי שנטען על ידי המשיב.
- 17 בניית המרכז המסחרי בוצעה בשני שלבים מובחנים האחד מהשני, הן ברמה הביצועית והן .13
18 ברמה החשבונאית. עדות לכך ניתן למצוא בתמורה הכספית שהעבירה גאיה סנטר
19 למערערת במהלך החודשים מאי-דצמבר בשנת 2017, שמקורה בדמי השכירות של החנויות
20 שנפתחו בשטח המרכז המסחרי. השלב השני הסתיים בחודש מאי בשנת 2018.
- 21 אומנם תנאי התשלום ואחוז הריבית היו שונים מאלה הכתובים בהסכם, אולם אין כל פגם .14
22 שהצדדים יחרגו מתנאי התשלום ואין בכך כדי לאיין את ההתקשרות החוזית בין הצדדים.
- 23 עלות הקרקע עליו נבנה המבנה נזקפה בטעות לעלות הבניה של המרכז המסחרי, לפיכך, .15
24 הרווח שרשמה המערערת בספריה עבור שנות המס הנדונות הינו בשיעור של כ-6% ולא
25 4.1% כפי שניסה להוכיח המשיב בחקירתו הנגדית של רו"ח עווד.
- 26 גאיה סנטר החלה לשלם למערערת עבור שירותי הבניה החל מחודש מאי שנת 2017, ועד .16
27 סוף שנת 2018 שילמה למערערת כ-25% מהתמורה עבור בניית המרכז המסחרי. במהלך
28 שנת 2017 התקבל סך של 1,351,900 ₪; במהלך שנת 2018 התקבל סך של 3,122,356 ₪.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 יתרת החובה המשיכה להיפרע באופן הדרגתי על ידי החברה, כך שעד לסוף שנת 2018
2 שילמה גאיה סנטר למערערת כ-25% מתמורת הפרויקט.
- 3 טענת המשיב לעניין אי הנפקת חשבוניות מס במועד ודחיית תחולתן של הוראות סעיף 29
4 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**) על המקרה דנן, אינה מאיינת את
5 העובדה כי מדובר ביחסי ספק-לקוח או מוכיחה כי מדובר בהלוואה שחלה עליה הוראת
6 סעיף 3(ג) לפקודה.
- 7 המשיב יצר שומה שגויה שעלולה להוביל למצב של מיסוי כפול, וזאת מכיוון שהמערערת
8 הוציאה חשבונית לגאיה סנטר וחייבה אותה בריבית שנתית של 3% (לפני מע"מ), בגין
9 פריסת התשלומים שהמערערת העניקה לה.
- 10 חשבונית מספר 10027 בסך 213,750 ₪ מיום 14.3.2019 הוצאה לגאיה סנטר לפני תחילת
11 הביקורת של המשיב ודווחה כהוצאות ריבית בדוחות הכספיים של גאיה סנטר לשנת 2017.
12 זאת, בנוסף להכנסה בגין ריבית על החוב של גאיה סנטר בסך 238,000 ₪ (לפני מע"מ)
13 שנרשמה בספריה של המערערת בשנת 2019.
- 14 המשיב היה צריך לחשב את הריבית הנטענת החל ממועד הוצאת החשבונית בצירוף תקופת
15 האשראי (שוטף +120) כפי שסוכם בהסכם, ולא לבסס את חישוביו על סך יתרות סוף שנה.
16 בנוסף, המפקח מטעם המשיב הודה בחקירתו הנגדית כי החישובים מתבססים על שיטת
17 חישוב שאינה מדויקת אך מקובלת ברוב המקרים.
- 18 על המשיב חלה חובת הראיה להצדיק מדוע הוציא שומה מופרזת לפי מיטב השפיטה, נוכח
19 העובדה שספריה של המערערת קבילים ומדובר במחלוקת פנקסית.
- 20 באשר ליתרת החובה של גאיה מכונות - ביום ההכרזה על חלוקת הדיבידנד 31.12.2014
21 חברת גאיה מכונות לא עמדה במבחן הרווח לצורך חלוקת דיבידנד הקבוע בהוראות סעיף
22 302 לחוק החברות, תשנ"ט-1999 (להלן – **חוק החברות**). לפיכך, יתרת החובה הרשומה
23 בכרטיס של גאיה מכונות בסך 3,500,000 ₪ מקורה בהתחייבות לחלוקת דיבידנד עתידי,
24 לכשתהיה לגאיה מכונות "יתרת עודפים נזילה".
- 25 אילו לא הייתה נרשמת יתרת החובה בכרטיס של גאיה מכונות בספרי המערערת וסכום
26 הדיבידנד היה נותר בגאיה מכונות – לא יכול היה המשיב לטעון לתחולתו של סעיף 3(ג)
27 לפקודה על יתרת החוב של גאיה מכונות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 בניגוד לטענת המשיב, המערערת לא הייתה צריכה למלא דו"ח על ניכויים מדיבידנד או
2 מריבית על אגרות חוב (טופס 804א'), וזאת כי הדיבידנד הוכרז אך לא חולק בפועל, והחובה
3 להגשת הדו"ח בוטלה עם ביטול סעיף 160 לפקודה.
- 4 במקרה דנן, טעה המשיב שחייב את המערערת בריבית רעיונית בהתאם לסעיף 3(ג) לפקודה
5 בגין הכנסה פטורה ממס. דיבידנד מחברת בת לחברת אם פטור ממס, וזאת בהתאם
6 להוראות סעיף 126(ב) לפקודה.
- 7 לחילופין, בהנחה שיש לייחס למערערת הכנסות ריבית בשל היתרות הבין-חברתיות
8 בהתאם לסעיף 3(ג) לפקודה - החישוב שערך המשיב הינו מוטעה, שרירותי, ולא מדויק.
- 9 שיטת החישוב של המשיב עומדת בסתירה לטענתו כי מדובר בהלוואה ולא ביחסי ספק-
10 לקוח, וזאת מאחר שרווח קבלני הינו תוצר של התקשרות בין ספק ללקוח ואם לאו - מדובר
11 בריבית בגין אותה הלוואה. בנוסף, החישוב של הריבית אמור להיעשות על בסיס חודשי
12 ושיטת החישוב המקובלת אינה מדויקת.
- 13 מטעמי זהירות, גם בהנחה שיש לחייב את המערערת בריבית רעיונית, יש לקבוע כי סכום
14 הריבית הוא בסך של 209,157 ₪, תוך כדי קיזוז מלוא סכומי הריבית שהמערערת חייבה
15 בהן את גאיה סנטר בשנת 2019 וכן כל סכום העודף מהעלות של הבניה ואשר נזקף לחובת
16 גאיה סנטר.
- 17 בהנחה שיש לייחס למערערת הכנסת ריבית בגין יתרת החובה של גאיה מכוונת, הרי
18 חישובי המשיב שגויים, מאחר ולא התחשב בכל התנודות בכרטסת, וסכום הריבית צריך
19 לעמוד על סך של 150,557 ₪.

תמצית טענות המשיב:

- 21 המערערת היא חברת אחזקות, אשר הכנסותיה הן ממקורות פאסיביים ואינה עוסקת
22 במתן שירותי בנייה, היא אינה קבלן מבצע, אינה מעסיקה עובדים ואין לה מנגנון עסקי של
23 חברה קבלנית. יתרה מכך, קיומן של יתרות חוב גבוהות, ללא ריבית והצמדה, שאינן
24 משולמות לאורך שנות המס שבערעור, העדר דיווח לרשויות המס על הכנסות מריבית,
25 במשולב עם יחסי הקרבה המשפחתיים בין המערערת לחברות גאיה סנטר וגאיה מכוונת –
26 כל זאת מעיד על מערכת יחסים מיוחדת בין בעלי המניות, שבגינה ניתנה הלוואה לחברות
27 האמורות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

30. המערערת נמנעה מהגשת תצהיר מטעמה של גב' קדמני, על אף הטענות בדבר פנייתה של
1 זו האחרונה למר קדמני לצורך הקמת המרכז המסחרי. ההימנעות מהבאת ראיה רלבנטית
2 מקימה חזקה כי עדותה של גב' קדמני הייתה פועלת לחובת המערערת.
3
31. המערערת לא הוכיחה את נסיבות איתורו של ההסכם בין המערערת לגאיה סנטר. על
4 אמינותו של ההסכם מוטל "צל כבד", וזאת בשל הצגת ההסכם בשלב מתקדם בהליך
5 הערעור, בשל תוכנו התמציתי, בשל החריגה מתנאי התשלום עליהם התחייבו הצדדים
6 להסכם ולנוכח היחסים המיוחדים בין הצדדים לו. בניגוד לטענות המערערת לגבי הסכמות
7 בנוגע להסכם בפגישה מיום 12.9.2021 - המשיב לא הסכים לאותנטיות ההסכם או לתוכנו.
8
32. ככלל, הצגת טענות עובדתיות או משפטיות בשלב מתקדם של הערעור, כאשר טענות אלו
9 לא נטענו בשלב ההשגה - פוגעת ביעילות הדיונית, בחשיבות הליך ההשגה ומהווה ניצול
10 לרעה של ההליך המשפטי ושל תום ליבו של המשיב.
11
- רק במקרים חריגים ניתן יהיה להתיר העלאת טענות עובדתיות או משפטיות חדשות בשלב
12 הערעור, וזאת יעשה רק במקרים בהם אין פגיעה או נזק להליך הדיוני ולצד שכנגד.
13
- עמדת המשיב היא כי מדובר בהסכם למראית עין שנערך על מנת לשכנע את בית המשפט
14 כי מדובר בהתקשרות בין ספק-ללקוח.
15
33. עמדת המשיב זהה גם ביחס להסכמים עם קבלני המשנה, שהוגשו רק בשלב הגשת הראיות
16 של המערערת כנספחים לתצהירו של מר קדמני. ב"כ המערערת נשאל בדיון המקדמי בנוגע
17 לפועלים שבנו את הבניין, והשיב כי מדובר בקבלני משנה וכי אינו יודע אם נחתמו הסכמים
18 עימם (עמ' 3 לפרוטוקול מיום 26.5.2021). על כן, נמנעה מהמשיב האפשרות לבחון את
19 אמינותם של הסכמים אל מול קבלני המשנה.
20
34. המערערת אינה מסווגת כחברה קבלנית ומר קדמני והמערערת אינם עומדים בהוראות
21 חוק רישום קבלנים לעבודות הנדסה בנאיות, התשכ"ט-1969.
22
35. אין לקבל את טענת המערערת כי היא חברה יזמית בתחום הנדל"ן, שכן עיקר הכנסותיה
23 אינן מפעילות קבלנית, אלא מדמי שכירות. בנוסף, הדוחות הכספיים של המערערת נעדרים
24 התייחסות לפעילותה הקבלנית, כולל התייחסות לפעילות הבנייה של המרכז המסחרי עבור
25 גאיה סנטר.
26
36. אין לקבל את טענת המערערת לפיה חייבה את גאיה סנטר בגין שירותי ניהול של פרויקט
27 בניית המרכז המסחרי. מדובר בחיוב בעלויות הפרויקט בנוסף לרווח הנע סביב 4%.
28



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 המערערת לא דיווחה על תוצאותיה העסקיות בהתאם לסעיף 8א(ב) לפקודה ולא הנפיקה 37.
2 חשבוניות במועד. יש בכך כדי לסתור את טענות המערערת וממילא התנהלות זו, אינה
3 תקינה ואין בסעיף 29 לחוק מע"מ, העוסק במועד הנפקת חשבונית במקרים מיוחדים, כדי
4 להכשיר את התנהלות המערערת או להוציאה מתחולת סעיף 3(י) לפקודה.
- 5 מכלול הנתונים מלמד על רצף של פעילויות עסקיות-כלכליות בין החברות והעדר הפרדה 38.
6 בין בני המשפחה והחברות בבעלותם: מר קדמני הינו בעל שליטה מלאה במערערת ובחברת
7 גאיה מכונות; גאיה סנטר מוחזקת במלואה על ידי גב' קדמני; המנהל בפועל (שההסכם
8 נערך מולו) הוא אמיר, בנו של מר קדמני; והמקרקעין עליו הוקם המרכז המסחרי הינם
9 בבעלות אישית של מר קדמני ושל אמיר, ולא בבעלות גאיה סנטר כפי שטוענת המערערת.
- 10 טענות המערערת בנוגע לרווח שלה מבניית המרכז המסחרי ושאלת עלות הקרקע מהווה 39.
11 הרחבת חזית אסורה, ובכל מקרה צירוף דוחותיה הכספיים של גאיה סנטר לסיכומי
12 המערערת ללא אישורו של בית המשפט, אסורה.
- 13 גרסת המערערת גם מנוגדת להגיון העסקי, וזאת משני טעמים: ראשית, משום שמר קדמני 40.
14 יכול היה להתקשר ולנהל בעצמו את פרויקט הבניה מול חברת גאיה סנטר, אך בחר בצורת
15 התקשרות דרך המערערת. שנית, אין זה מתקבל על הדעת שהמערערת תשלם לכל קבלני
16 המשנה את המגיע להם, עם יתרת חוב מצומצמות לתשלום לספקים, ולא תדרוש כסף
17 מגאיה סנטר, שחובה למערערת עומד על מעל 12.5 מיליון ₪ בסיום שנת הבניה.
- 18 אין לקבל את טענת המערערת באשר לנטלי הראיה: נטל השכנוע הסופי כי השומה מופרזת 41.
19 נשאר תמיד על כתפי המערערת. כמו כן, מדובר במחלוקת לבר-פנקסית ולכן על המערערת
20 מוטל נטל השכנוע וחובת הבאת הראיות להוכחת טענותיה והיא אינה חוסה תחת החריג
21 לחובת ראיה שבסעיף 155 לפקודה.
- 22 באשר ליתרת החובה של גאיה מכונות – קיים ספק בנוגע לאמיתות ההכרזה על דיבידנד, 42.
23 וזאת מאחר שקבלת החלטה על החלוקה בגאיה מכונות לא נערכה בהתאם לדין. לא
24 הוצגה החלטה של האסיפה הכללית בחברה, לא הוצג דיווח למשיב בהתאם למחויב ולא
25 נבחנה החלוקה בהתאם למבחנים הקבועים בחוק החברות.
- 26 רוי"ח עווד שהעיד מטעם המערערת לא נתן הסבר מניח את הדעת בעדותו מדוע כביכול
27 הכריזה גאיה מכונות על חלוקת דיבידנד, בזמן שאין יתרת מזומנים בספרי גאיה מכונות.
28 כמו כן לא קיימת ראיה לכך שיתרות החובה של גאיה מכונות נוגעות לדיבידנד הנתען.
29 הטענה כשלעצמה מהווה הרחבת חזית אסורה ואין להתיר למערערת לטעון לעניין טפסי
30 הדיווח על הדיבידנד או לצרפם לסיכומים ללא אישורו של בית המשפט.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 המערערת שימשה צינור להעברת כספים לגאיה סנטר לצורך תשלום לקבלני המשנה וזאת
2 על רקע היחסים המיוחדים בין החברות, ומכאן יש להחיל על יתרות החוב בין החברות את
3 הוראות סעיף 3(ג) לפקודה.
- 4 לפי ההסכם בין הצדדים ריבית הפיגורים לא תפחת מ-6%, אולם בפועל המערערת חייבה
5 את גאיה סנטר בריבית שנתית של 3% בלבד. משלא פעלה המערערת בדרך אותה קבע
6 המחוקק בסעיף 3(ג) לפקודה, נאלץ המשיב להוציא שומות לפי מיטב השפיטה.
- 7 יש לדחות את טענת המערערת באשר לשגיאות לכאוריות בחישוב הריבית בשומת המשיב.
8 פניותיו של המפקח לקבלת הבהרות ותיקונים הנוגעים לכרטסת הבין חברתית, לא נענו על
9 ידי רוי"ח עווד. על כן, המפקח חישב את הריבית על סמך היתרות הרשומות בדוחות
10 הכספיים המבוקרים של המערערת.
- 11 גם התנהלות הנהלת החשבונות של המערערת, בכך שלא הונפקו קבלות עבור תשלומים
12 ששילמה ואי חיוב גאיה סנטר בחשבוניות במועדים הקבועים בחוק מס ערך מוסף, מחזקת
13 את הטענה כי לא ניתן היה להסתמך על הכרטסת הבין חברתית של המערערת.
- 14 יש לדחות את טענת המערערת לפיה יש להפחית את מרכיב הרווח מהריבית בה תחויב
15 המערערת. המערערת מנסה להכחיש את דיווחי החברה על תוצאות עסקיות בזמן אמת
16 למשיב שהם בבחינת הודאת בעל דין. בנוסף, המערערת הפיקה הכנסה בשני המישורים:
17 הראשון, בניהול הפרויקט כפי שטענה, והשני - מהריבית המהווה הכנסה רעיונית בשל
18 היחסים המיוחדים בין המערערת לגאיה סנטר. באשר לגאיה מכונות, ישנו חשש כי
19 הדיווחים וההצהרות של המערערת אינם אמינים, לפיכך דין טענותיה של המערערת בעניין
20 זה להידחות.

דין והכרעה:

- 21
- 22 **התשתית המשפטית:**
- 23 סעיף 4(2) לפקודה שעניינו "דיבידנד, ריבית והפרשי הצמדה" מקים חבות בתשלום מס
24 הכנסה על הכנסות ממקורות אלו:
- 25 "דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי
26 הצמדה או דמי נכיון";
- 27 סעיף 3(ג)(1) לפקודה, העוסק במיסוי של נותן הלוואה ללא ריבית או בריבית נמוכה מריבית
28 השוק, קובע כדלקמן:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 "אדם שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה
2 היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה או חבר בני אדם שנתן
3 הלוואה, וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לעניין זה
4 שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יראו את הפרש הריבית כהכנסה
5 לפי סעיף 2(4) בידי נותן הלוואה, ובלבד שמתקיימים יחסים מיוחדים בין נותן
6 הלוואה לבין מקבל הלוואה; לעניין פסקה זו –
7 "ריבית" – לרבות הפרשי הצמדה;
8 "הלוואה" – לרבות כל חוב שאיננו אחד מאלה:
9 (1) חוב של לקוחות או חוב של ספקים בשל שירותים או נכסים;
10
- 11 "יחסים מיוחדים" – לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד
12 להלוואה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים להלוואה, במישרין או
13 בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;
14 "שליטה" – החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-5% או יותר, באחד או יותר
15 מאמצעי השליטה, ביום אחד לפחות בשנת המס, ולעניין פסקה (10) להגדרה
16 "הלוואה" – החזקה ב-25% לפחות מכוח ההצבעה או מהזכות לרווחים, במישרין
17 או בעקיפין, ביום אחד לפחות בשנת המס;"
- 18 49. סעיף 3(ג) לפקודה עוסק, במיסויה של "ריבית רעיונית" הצומחת ממתן הלוואה בתנאי
19 ריבית מוטבים. כל ריבית אשר בפועל הינה נמוכה מהריבית המקובלת בשוק, למשל -
20 הריבית הממוצעת במשק, יוצרת ריבית רעיונית, השווה להפרש בין הריבית שהלווה היה
21 אמור לשלם, לבין הריבית ששילם בפועל.
- 22 הוראות סעיף 3(ג) לפקודה קובעות כי במקרים בהם הלוואה, לרבות חוב, שנרשמה בספרי
23 העסק המנוהלים בשיטת החשבונאות הכפולה, ניתנה ללא ריבית או בריבית הנמוכה
24 מהריבית שקבע שר האוצר לעניין זה (הנגזרת משיעור העלות הממוצעת של האשראי
25 שמפרסם בנק ישראל) ובמקביל מתקיימים יחסים מיוחדים בין הלווה למלווה כהגדרתם
26 בהוראות החוק, יראו את הלוואה כמצמיחה למלווה הכנסה רעיונית לפי סעיף 2(4).
27 לפיכך נותן הלוואה, המלווה, יחוייב במס בגין הפרש הריבית.
- 28 50. תכליתו של סעיף 3(ג) לפקודה היא למנוע מצבים של הקטנת החיוב במס על ידי מתן
29 הלוואות ללא ריבית או בריבית נמוכה. הנחת המוצא היא כי אדם אינו נותן הלוואה בלא
30 ריבית, או בריבית בשיעור נמוך משיעור הריבית הנהוג בשוק - אלא אם כן מתקיימים
31 יחסים מיוחדים בין נותן הלוואה, לבין מקבל הלוואה.
- 32 שיעור הריבית לצורך יישומו של סעיף 3(ג) לפקודה נקבע בתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור
33 ריבית לעניין סעיף 3(ג) התשמ"ו - 1986 (להלן - תקנות 3(ג))).
- 34
- 35



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 **ב. סיווג יתרת החובה של גאיה סנטר:**
- 2 51. אקדים ואציין, כי נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות בערעור זה מונח על כתפי המערערת.
- 3 בניגוד לטענת המערערת, המחלוקת בערעור זה אינה מחלוקת פנקסית, אלא מדובר
- 4 במחלוקת לבר-פנקסית. זאת, מאחר והתשובות לשאלות העובדתיות שבמחלוקת בערעור
- 5 זה אינן יכולות להילמד באופן ישיר ובלעדי מתוך פנקסי החשבונות של המערערת.
- 6 52. אין מחלוקת כי בדוחות הכספיים של המערערת בשנות המס שבערעור קיימת יתרת חובה
- 7 של גאיה סנטר למערערת, אשר הולכת ותופחת: בשנת 2015 יתרה בסך 122,665 ₪; בשנת
- 8 2016 יתרה בסך 7,469,057 ₪; בשנת 2017 יתרה בסך 9,922,844 ₪; בשנת 2018 יתרה בסך
- 9 12,530,559 ₪ (ראו הטבלה בסעיף 8 לנימוקי השומות בצווים, נספח ד' לתצהיר המפקח).
- 10 בנוסף, אין ולא יכולה להיות כל מחלוקת כי בין המערערת לבין חברת גאיה סנטר קיימים
- 11 יחסים מיוחדים. הבעלים והמנהל של המערערת, מר קדמני, הוא בעלה של גבי קדמני,
- 12 המחזיקה בכל הון המניות של גאיה סנטר. בנם של מר קדמני וגבי קדמני – אמיר, הוא
- 13 המנהל הפעיל ויו"ר הדירקטוריון של גאיה סנטר.
- 14 53. כאמור, הנחת המוצא של סעיף 3(ז) לפקודה היא כי כאשר מתבצעת העברה של כספים בין
- 15 אנשים או תאגידים בתנאים מוטבים, שאינם תנאי השוק, הרי שהדבר נובע רק בשל יחסי
- 16 קרבה בין הצדדים, המובילים ל"הגמשת" השיקולים העסקיים והמסחריים. על כן, ככלל
- 17 יש לראות כל חוב שנוצר בנסיבות שכאלו כ"הלוואה", ואם לא שולמה ריבית על החוב או
- 18 שולמה ריבית בשיעור נמוך מזה שקבע שר האוצר בתקנות 3(ז), יש לראות בנותן ההלוואה
- 19 כמי שנצמחה לו הכנסה מריבית, כאשר ההכנסה היא בגובה ההפרש בין הריבית שחוייב
- 20 בה הלווה לבין הריבית שקבע שר האוצר.
- 21 54. הגדרת "הלוואה" המצויה בסעיף 3(ז)1 לפקודה היא הגדרה רחבה, אשר נועדה לחבוק
- 22 ולכלול במסגרתה "כל חוב", ולהשית מס על המלווה בגין ההפרש בין הריבית בפועל על
- 23 החוב לבין הריבית שנקבעה בתקנות 3(ז).
- 24 החריגים לכלל האמור מנויים בסעיפים הקטנים להגדרת "הלוואה" שבסעיף 3(ז)1
- 25 לפקודה. בין היתר מוחרג מהגדרת הלוואה גם חוב של לקוחות בשל שירותים או נכסים.
- 26 55. המחלוקת הראשית בערעור זה היא האם אמנם מערכת היחסים שבין המערערת לבין גאיה
- 27 סנטר היא במישור של יחסי ספק-לקוח, כפי טענת המערערת, או אז לא תחול הוראת סעיף
- 28 3(ז) לפקודה לגבי יתרת החובה של גאיה סנטר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 20-12-51579 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 על מנת לבסס טענתה כי מדובר יחסי ספק-לקוח, נסמכת המערערת בעיקר על קיומו של
2 ההסכם בינה לבין גאיה סנטר מיום 12.1.2014 (נספח 5 לתצהיר מר קדמני). המערערת
3 כינתה הסכם זה בשם "הסכם קבלנות".
- 4 לעמדת, האותנטיות של ההסכם עליו נסמכת המערערת – לא הוכחה באופן מספק, נסיבות
5 "גילוי" והצגתו המאוחרת למשיב ולבית המשפט – מעוררות קושי ניכר ליתן אמון בגירסת
6 המערערת, וממילא לא ניתן להתייחס להסכם האמור, כאל הסכם קבלנות.
- 7 ראשית, יצוין כי ההסכם לא הוצג כלל בפני המשיב באף לא אחד משלבי השומה. לא למותר
8 לציין כי גם ההסכמים עם קבלני המשנה לא הוצגו בפני המשיב בשלבי השומה – ראו סעיף
9 16(ה) וסעיף 16(ו) לתצהיר המפקח, אשר לא נסתרו ולא היו אף שנויים במחלוקת.
- 10 עניין זה תמוה ביותר, בלשון המעטה, במיוחד כאשר ההשגה שהוגשה על ידי המערערת
11 באמצעות רו"ח עווד (נספח א' לתצהיר המפקח) הינה כה לאקונית. בהשגה לא נטענה שום
12 טענה קונקרטית וממילא אף לא אוזכר בה כל הסכם עם גאיה סנטר או הסכמים עם קבלני
13 משנה. שורת ההגיון והשכל הישר מחייבים כי אדם, לרבות חברה, הטוען כי סיפק שירותי
14 בניה כקבלן מבצע, ימהר וימציא מיידית את כל הראיות המצויות בידיו להוכחת טענתו זו,
15 ובראש ובראשונה את הסכם שירותי הקבלנות. **המערערת לא נהגה כד.**
- 16 שנית, ההסכם עצמו הוא לאקוני ודל בפרטים. "הסכם קבלנות", כפי שהמערערת מכנה
17 אותו, לצורך בניית מרכז מסחרי, אינו יכול להתמצות ב- 10 שורות בקושי.
- 18 כל שנאמר בהסכם הוא כי גאיה סנטר מעוניינת לבנות שני פרויקטים, הראשון - מרכז
19 מסחרי בשטח של 3200 מ"ר בחלקה 13-14 בגוש 18886 בירכא בחכירה לטווח ארוך, והשני
20 – דירות מגורים כאשר בשלב ראשון תיבנה דירה אחת בירכא על חלקה 18+17 בגוש 18886
21 שבבעלות גאיה סנטר. עוד נאמר בהסכם כי המערערת תבנה ותנהל את שני הפרויקטים
22 הללו עבור גאיה סנטר והתמורה שתקבל תמורת שירותיה תהא לפי עלות + 10% מכל
23 הוצאות ועלויות הבניה. בהסכם עוד נאמר כי לאחר השלמת שני הפרויקטים המערערת
24 תגיש חשבון סופי על עלות כל פרויקט בתוספת של 10% על העלות הסופית, ותנאי התשלום
25 יהיו 120 יום ממועד הגשת החשבון או לחלופין בפריסת תשלומים שתוסכם בין הצדדים,
26 אך בריבית שלא תפחת מ- 6% לשנה.
- 27 בסעיף 7 להסכם אף הגדילו הצדדים וציינו:
- 28 **"מאחר ומדובר בשתי חברות משפחתיות מוותרים הצדדים על חוזה מורחב**
29 **ומספקים [כך במקור – א.ו.] בעקרונות לפי האמור לעיל. "**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 בכך מתמצה כל האמור בהסכם.
- 2 הדעת נותנת, כי אם וככל שנחתם הסכם כבד-משקל שכזה, יינתן לו ביטוי מפורש וברור .58
- 3 בדוחותיה של המערערת. אלא שגם בדוחותיה הכספיים של המערערת לא ניתן ביטוי
- 4 להתקשרות שכזו. לא למותר לציין שהמערערת לא צירפה לראיותיה את דוח שנת 2014 –
- 5 היא השנה בה נחתם ההסכם.
- 6 במאזן המערערת לשנת 2015 (נספח ה' לתצהיר המשיב עמוד 20 לנספחים) צוין סעיף
- 7 "השקעות בבניית מרכז גאיה סנטר" כאשר סכום ההשקעה המצוין במאזן עומד על
- 8 2,551,393 ₪. סעיף זה הינו נטול כל ביאור ולא ניתן ללמוד ממנו מה מהות אותן
- 9 "השקעות" בבניית מרכז גאיה סנטר.
- 10 עדותו של רו"ח עווד בעניין זה בחקירתו הנגדית (עמוד 21 שורות 8-11) היתה רחוקה
- 11 מלעורר את אמון בית המשפט, לרבות בעניין הדיוק בהצהרות בדוחות הכספיים של
- 12 המערערת:
- 13 **ש. לבית המשפט: למה זה נקרא "השקעות"**
- 14 **ת. אני מתקן, זה הוצאות, הוצאנו הוצאות**
- 15 **ש. לבית המשפט. זה לא מקוטלג כך בדו"ח. למילה השקעות יש כל מיני**
- 16 **משמעויות?**
- 17 **ת. לא השקעות. זה הוצאות שהוצאנו בבנייה. אני אומר למחוק "השקעות"**
- 18 **לרשום "הוצאות".**
- 19 עדות זו קשה בעיני ועוד מפיו של רואה החשבון המבקר את דוחותיה של המערערת.
- 20 כאשר המשיב, כחלק מתפקידו, טרם הוצאת שומות, בוחן דוחות כספיים של חברה – הוא
- 21 אמור להבין מתוך הדוחות והמאזנים מהו תחום פעילותה ועיסוקה של החברה ומהן
- 22 ההוצאות וההכנסות המיוחסות לפעילות זו. במקרה דנן, לא ניתן להבין מהאמור במאזן
- 23 המערערת כי היא התקשרה בהסכם "קבלנות" כביכול, עם גאיה סנטר או כי היא מספקת
- 24 לה שירותי בנייה.
- 25 דו"ח רווח והפסד של המערערת לשנת 2015 (נספח ה' לתצהיר המשיב עמוד 21 לנספחים) .59
- 26 אינו משקף כלל הכנסות מבנייה. ההכנסות היחידות של המערערת בשנת 2015 הן מדמי
- 27 שכירות.
- 28 גם בביאורים לדוח הכספי של המערערת לשנת 2015, בביאור 3 תחת סעיף "לקוחות" –
- 29 אין כל פירוט, ולמעשה אין בדוח הכספי של המערערת לשנת 2015 כל דיווח על הכנסות
- 30 לקבל מ"לקוחות" או חוב לקוחות (ראו נספח ה' לתצהיר המפקח עמוד 22).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 60. ביאור מס' 5 לדוח הכספי של המערערת לשנת המס 2015 עוסק ב"בעלי עניין". תחת סעיף
2 זה מופיעה, בין השאר, חברת גאיה סנטר, אשר לה יתרת חובה למערערת בסך של 122,665
3 ₪ - יתרה שהינה זהה ליתרה משנת 2014 (ראו נספח ה' לתצהיר המפקח בעמוד 23
4 לנספחים).
- 5 גם בחינת סעיף "ספקים" ביאור 8 לדוח הכספי לשנת 2015 אינו מעלה כל אינדיקציה
6 לביצוע עבודות בניה בקבלנות על ידי המערערת. הסכומים המופיעים תחת סעיף זה
7 ("חובות פתוחים" ו-"המחאות לפירעון") כמו גם סעיף ההוצאות (ביאור 12) – אינם
8 מעידים על ביצוע עבודות בניה.
- 9 61. כך הם פני הדברים גם ביחס למאזן והדוח הכספי של המערערת לשנת 2016. במאמר
10 מוסגר, ובאופן תמוה ביותר, בדו"ח שנת 2016 נרשם כי הדו"ח נחתם על ידי רו"ח עווד ועל
11 ידי מר קדמני ביום 2 בנובמבר 2016, עוד טרם שהסתיימה שנת המס 2016 – ראו נספח ה'
12 לתצהיר המפקח עמודים 29-30 לנספחים. גם בעניין זה נטען על ידי רו"ח עווד בעל-פה
13 במהלך חקירתו הנגדית כי מדובר ב"טעות" (עמוד 20 לפרוטוקול שורות 31-32).
- 14 על כל פנים, גם במאזן שנת 2016 של המערערת מופיע סעיף של "השקעות בבנית מרכז
15 גאיה סנטר", כאשר סכום ה"השקעה" עלה ל- 7,469,056 ₪. המערערת מדווחת על הכנסות
16 בשנת 2016 מדמי שכירות בלבד. אין חוב לקוחות וגם בשנה זו סעיף ההוצאות אינו מעיד
17 על ביצוע עבודות בניה. באופן תמוה עוד יותר, תחת סעיף "בעלי עניין" לא מופיע בדוח זה
18 חוב של גאיה סנטר.
- 19 62. בדוח הכספי של המערערת לשנת 2017, שנחתם ב- 7 לנובמבר 2018, דיווחה המערערת
20 לראשונה על "הכנסות מביצוע עבודות בניה" בסך של 14,019,720 ₪ - ראו נספח ה' לתצהיר
21 המשיב עמוד 45 לנספחים.
- 22 בדוח זה הוצהר על יתרת חובה של גאיה סנטר בסכום של 9,922,844 ₪ ראו נספח ה'
23 לתצהיר המשיב עמוד 43 לנספחים. סעיף ה"השקעות בפרויקט מסחרי" התאפס במאזן
24 2017 (עמוד 40 לנספחי תצהיר המשיב).
- 25 63. בדוח הכספי של המערערת לשנת 2018 גדלה יתרת החובה של גאיה סנטר ל- 12,530,559
26 ₪ - ראו נספח ה' לתצהיר המשיב עמוד 53 לנספחים. הכנסות המערערת מ"ביצוע עבודות
27 בניה" עמדו בשנת 2018 על סך של 453,691 ₪.
- 28 64. ככל שהיה בסיס לטענת המערערת לפיה סיפקה שירותים של קבלן מבצע לגאיה סנטר –
29 הרי שדוחותיה הכספיים היו צריכים לשקף זאת באופן ברור ומפורש.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1 מקום בו הדוחות הכספיים של המערערת אינם תואמים את טענותיה בערעור דן – נוצר
 2 קושי משמעותי ליתן אמון בגירסתה.

3 זאת ועוד, גרסת המערערת באשר לקיומו של ההסכם עם גאיה סנטר היא גרסה .65
 4 "מתפתחת". איני יכולה להתעלם מן העובדה כי המערערת לא הציגה בפני המשיב בשלבי
 5 השומה – שלב א' ושלב ההשגה - את ההסכם או את ההסכמים עם קבלני המשנה. לא ניתן
 6 גם להתעלם מן העובדה כי גם בקדם המשפט הראשון בערעור זה המערערת, לא זו בלבד
 7 שלא הציגה את ההסכם, אלא אף טענה כי לא קיים הסכם – ראו דברי ב"כ המערערת
 8 במענה לשאלות בית המשפט בישיבת קדם המשפט מיום 26.5.21 (פרוטוקול הדיון עמודים
 9 (1-2):

"בית המשפט: הם חתמו על ההסכם?"

אני משיב: שלא.

12 בית המשפט: זה לא יחסים עסקיים גרידא. סוג כזה של התקשרות לא עושים
 13 בעל פה. רק כשיש יחסים מאוד מיוחדים יכול לקרות משהו כזה, וברוח הזו צריך
 14 להסתכל על העניין. לכן לבקש מבית המשפט לראות את ההתקשרות הזו
 15 ולהתייחס אליה כהתקשרות רגילה, זה לא מה שיקרה. אנו יודעים מי האורגנים
 16 שעומדים מאחורי הישויות המשפטיות. לכן לא יכולה להיות נקודת מוצא
 17 שאדוני יגיד "התנהלות עסקית". התנהלות עסקית כזו, היה הסכם מפורט בכתב
 18 עם פירוט כמה ואיך משלמים ומתי, וכשמאחרים בתשלום, יש סנקציה.

אני משיב: שיש סנקציה, יש ריבית.

20 בית המשפט: ריבית זה לא סנקציה. אם בסופו של דבר עדיין נותרה חובה של
 21 חברת גיאה סנטר של שמונה מיליון.

בית המשפט: מתי הסתיימה הבנייה?

אני משיב: שזה בשני חלקים.

24 בית המשפט: כשאדוני אומר בשני חלקים ובשני שלבים נפרדים איך נדע את
 25 זה.

26 אני משיב שנכון שלא נחתם הסכם ואין הסכם, ועצם כך שאין הסכם כזה, זה לא
 27 אומר באופן בלעדי שלא היו ביניהם יחסים עסקיים. מפנה לכרטסת ורואים
 28 שבתחילת הבנייה חברת גיאה סנטר התחילה לשלם תשלומים על חשבון והם
 29 התחילו לבנות. ברגע שהסתיימה במאי 2017 הבנייה, הם הוציאו חשבונית על
 30 החלק הראשון, כפי שפורט בעיקרי הטיעון.

31 בית המשפט: יש מצב במועד שבו בודק המשיב, שיש חוב שלא סביר להניח
 32 שיהא במצבים רגילים. אף חברה לא בונה עד גמר מבלי שיהיו תשלומים בפועל,
 33 ויש סכום מאוד ניכר שלא.

34 אני משיב: שאני מבין שלא. נכון שיש פה איחור וחריגה מהתשלום, ואני לא
 35 אומר שיש פה חריגה. יש פה ריבית ..

36 בהמשך ישיבת קדם המשפט, נשאל ב"כ המערערת האם יש הסכמים עם קבלני משנה –

37 ובעניין זה תשובת ב"כ המערערת היתה כי הוא אינו יודע – ראו עמוד 3 לפרוטוקול שורות

21-24.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 כחודש ימים לאחר ישיבת קדם המשפט הוגש לתיק בית המשפט תצהיר גילוי מסמכים של
2 המערערת חתום על ידי מר קדמני. צוין, כי הגשת תצהיר גילוי המסמכים לתיק בית
3 המשפט נעשתה ביוזמת המערערת וללא החלטה כלשהי המורה על הגשתו לתיק.
- 4 בסעיף 2.3 לתצהיר גילוי המסמכים צוין לראשונה דבר קיומו של ההסכם. מר קדמני טען
5 בתצהיר כי:
- 6 **"הריני להצהיר כי מסמך זה נמצא על ידי במקרה בתוך שמרדף שהכיל הסכמי**
7 **ההתקשרות עם קבלני המשנה."**
- 8 אלא שלא ניתן כל הסבר על ידי המערערת מדוע הסכם זה – כמו גם הסכמים עם קבלני
9 משנה – לא הוצגו על ידה למשיב במסגרת ההליך השומתי. האם לא טרחה המערערת לחפש
10 את המסמכים האמורים בשלב ההשגה?
- 11 לא ניתן גם כל הסבר, מדוע המערערת, באמצעות בא כוחה, טענה בדיון הראשון בערעור
12 זה כי לא נחתם הסכם בין המערערת לגאיה סנטר.
- 13 היעדר הסברים כאמור אינו עניין של מה בכך והוא מטיל צל על אמינות גירסתה של
14 המערערת ועל יכולתה להרים את הנטל המונח על כתפיה.
- 15 זאת ועוד, מר קדמני הוסיף וטען בתצהיר גילוי המסמכים כי:
- 16 **"הריני להצהיר כי במידה ובית המשפט הנכבד ו/או המשיב יטילו כל ספק**
17 **באותנטיות של ההסכם, וזאת נוכח תשובת עו"ד אברהים עווד כי אין הסכם כזה,**
18 **המערערת שומרת לעצמה את הזכות ומוכנה לשלוח את ההסכם למכון פורנזי, על**
19 **חשבונה, לצורך קבלת חוות דעת בעניין אותנטיות המסמך."**
- 20 ביום 26.10.21, בבוקרה של ישיבת קדם המשפט השנייה בערעור זה, הגיש ב"כ המערערת
21 "הודעה על הסכמה דיונית", במסגרתה נטען כי ההסכם בין המערערת לבין גאיה סנטר
22 אותר "במקורות ובתום לב" וכי ב"כ המערערת פנה לב"כ המשיב כדי לקבל הסכמה בעניין
23 האותנטיות של המסמך ובכדי להימנע מהבאת חוות דעת פורנזית. ב"כ המערערת ציין כי
24 ביום 12.9.21 התקיימה פגישה בינו לבין נציגי המשיב רו"ח אבו עוקסה והמפקח על מנת
25 שהמשיב יוכל להתרשם מההסכם, במהלכו נערכה תרשומת אשר צורפה להודעה.
26 מהתרשומת עולה כי תצהיר גילוי המסמכים שהוגש לתיק בית המשפט הינו למעשה תצהיר
27 משלים וכי בתצהיר גילוי המסמכים הראשון לא ציינה המערערת את דבר קיומו של
28 ההסכם וכן צוין כי המשיב בחן את המסמך ונרשם כי הרושם הוא שהמסמך הוא על נייר
29 דהוי ולא על נייר חדש ויש עליו סימני דיו ממסמך אחר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 עוד נאמר באותה הודעה כי ב"כ המשיב הודיעה לב"כ המערערת כי היא אינה מתנגדת
2 להגשת ההסכם אך שומרת על זכותה לטעון בעניין האותנטיות שלו ובעניין משקלו.
- 3 דברים ברוח זהה נאמרו במהלך הדיון מיום 26.10.21, אשר בסיומו נקבע הערעור לשמיעת
4 ראיות.
- 5 69. כאמור, המערערת הגישה שני תצהירי עדות ראשית מטעמה – האחד, של רו"ח עווד, והשני
6 - של מר קדמני. בתצהירו של רו"ח עווד אין כל התייחסות להסכם. ואילו בתצהירו של מר
7 קדמני – כל שנאמר בו (ראו סעיף 11 לתצהיר מר קדמני) ביחס לנסיבות איתור ההסכם
8 הוא כי ההסכם הוגש לתיק בית המשפט בתצהיר גילוי מסמכים וכי הוא אותר במקרה
9 בתוך שמרדף שכלל את ההסכמים שנחתמו בין המערערת לבין קבלני המשנה.
- 10 70. המערערת לא הציגה כל חוות דעת פורנזית לגבי האותנטיות של ההסכם, וזאת על אף
11 העובדה כי המשיב לא הסכים לאותנטיות של המסמך.
- 12 יתר על כן, המשיב הגיש ביום 3.2.22 בקשה למחיקת סעיפים מתצהירו של מר קדמני
13 ולהוצאת נספחים בשל הרחבת חזית אסורה. המשיב ביקש למחוק את סעיף 13 לתצהיר
14 מר קדמני בו נטען דבר קיומו של מנגנון עסקי של המערערת כחברה קבלנית באמצעות
15 הסכמים עם קבלני המשנה שצורפו כנספחים לתצהירו. המשיב חזר וטען כי ההסכמים לא
16 הומצאו בשלב ההשגה וכי נמנעה מהמשיב האפשרות לבחון אותם וליתן את התייחסותו
17 אליהם במסגרת ההחלטה בהשגה מושא הערעור.
- 18 71. בדיון ההוכחות שהתקיים ביום 7.2.22 הסכים המשיב להצעת בית המשפט כי טענותיו
19 בעניין הרחבת החזית תישמרנה לו לשלב הסיכומים, ואכן המשיב טען בסיכומיו בעניין
20 האותנטיות של ההסכם – ראו סעיפים 31-36 לסיכומי המשיב. על כן, אין בסיס לטרוניית
21 המערערת בעניין העלאת הטענה על ידי המשיב בסיכומיו.
- 22 72. גם אם אתעלם מן העובדה כי ההסכם, כמו גם ההסכמים עם קבלני המשנה, לא הוצגו בפני
23 המשיב בשלבי השומה ואף לא במסגרת הערעור עד לשלב קדם המשפט השני – עדיין עומדת
24 תמוהה ובלתי מוסברת העובדה כי **המערערת לא טענה בכלל כי קיים הסכם עם גאיה**
25 **סנטר**.
- 26 עניין אחד הוא לטעון כי ההסכם לא אותר ובסופו של דבר נמצא במקרה. אך עניין אחר
27 לחלוטין הוא לא להעלות כלל טענה בדבר קיומו של ההסכם.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1 מר קדמני טען בפתח דיון ההוכחות בעניין ההסכם טענות שהן דבר והיפוכו (עמוד 12 שורות
2 : (10-12)

3 **"בנוגע להסכם, אני מוכן לפני כולם ללכת למכונת אמת ולשלוח את ההסכם לכל**
4 **בדיקה ואם משהו לא יתאים אני מוכן לחזור בי מהערעור ואני מוכן להישבע שזה**
5 **הסכם אותנטי, פשוט לא מצאתי אותו כי אין לי מערך של חברה גדולה. אבל זה**
6 **גם יכול להיות הסכם בעל פה. הסכם לא חייב להיות כתוב.**"]

7 סבורני, כי צודק המשיב בטענתו כי לא ניתן לקבל את טענותיו אלו של מר קדמני. ראשית, 73.
8 העלאת הצעה לבדיקה בפולגרף בפתח דיון ההוכחות – אין בה כל ממש ואין לה משקל.
9 המועד להצגת הראיות הוא במועד שבית המשפט קובע, ולא באופן נזיל כפי ראות עיני
10 של המערער.

11 שנית, התירוץ מדוע ההסכם לא הוצג – אינו הגיוני. גם אם לא מדובר בחברה גדולה, יש
12 למערער הנהלת חשבוניות פנימית של החברה ואין כל סיבה הגיונית שהסכם כזה, אם אכן
13 הוא אותנטי – לא יהיה שמור בתיקי הקבע של המערער. לא למותר גם לומר, כי מנהלת
14 החשבוניות הפנימית של המערער לא הובאה לעדות. הובא לעדות ר"ח עווד (שהוא אחיו
15 של ב"כ המערער), המספק למערער את שירותי הביקורת ועריכת הדוחות הכספיים,
16 ותשובותיו לגבי שאלות הנוגעות להנהלת החשבוניות – היו רחוקות מלהניח את הדעת.

17 זאת ועוד: לא ניתן לקבל את טענת מר קדמני לפיה יכול היה להיות הסכם בעל-פה ואין 74.
18 חובה שיהיה הסכם בכתב.

19 הסכמים משמעותיים של חברה - ואין מחלוקת כי המערער סבורה כי ההסכם עם גאיה
20 סנטר הוא משמעותי – חייבת היא לערוך בכתב. **חובה זו קיימת, וביתר שאת, כאשר מדובר**
21 **בהסכם בין שתי חברות אשר נשלטות, במישרין או בעקיפין, בידי אותו אדם**. המערער
22 נשלט על ידי מר קדמני. כל מניות גאיה סנטר מוחזקות בידי גב' קדמני, ומנהלה הוא בנו
23 של מר קדמני וההתייחסות של מר קדמני לשתי החברות הללו היא בעירבוביה והוא עצמו
24 אינו רואה את הפרדה (ראו עמוד 40 לפרוטוקול שורות 4-6).

25 כאשר אין מחלוקת כי מדובר בחברות קשורות, או "משפחתיות" – כפי שכינה אותן מר
26 קדמני בעצמו – אזי על אחת כמה וכמה שחייבות הן לערוך הסכם בכתב כדבעי.

27 ראו לעניין זה: ע"א 414/78 רכב ישראלי בע"מ נ' פקיד שומה ת"א, פד"א לג(3) 337 :

28 **"אכן, רשאי אדם לפעול במסגרת משפטית שבחר לעצמו, היינו שהוא רשאי לנהל**
29 **את עסקו גם באמצעות תאגיד, אך ניהול עסקים במסגרת כזאת מטיל גם הגבלות**
30 **הנובעות מהחוק או מהנהג המסחרי המקובל. חברה בע"מ חייבת לדווח לרשם**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ח קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1 החברות, לנהל חשבונות מבוקרים על ידי רואה חשבון וכו' – ומשתמע מכך כי
 2 הסכמים חשובים חייבת חברה בע"מ לערוך בכתב. חובה זו קיימת גם ביחסי
 3 החברה עם מנהליה או בעלי מניותיה השולטים בה, והיא חלה ביתר שאת
 4 כשמדובר בהסכם בין שתי חברות שהשליטה בהן היא בידי אותו אדם או בידי
 5 אותם בני אדם, כי אז החובה לנסח בכתב את עסקותיהן היא כפולה ומכופלת.
 6 הדעת אינה סובלת מצב שבו התחייבויות חברה אחת כלפי חברתה תהיינה
 7 מוסתרות בלבן של אדם השולט בשניהן, ואם אין עורכים חוזה פורמלי צריך
 8 לפחות לתת ביטוי לעסקאות הנ"ל בספרי הפרוטוקולים של שתי החברות. גם
 9 לפי דיני מס ההכנסה חייבת חברה לנהל חשבונות ולדאוג לתיעוד מתאים לכל
 10 רישום, ולפיכך חייבת כל התחייבות הגוררת אחריה הוצאה ניכרת להיעשות
 11 בכתב. חברה שלא דאגה לעריכת התקשרויותיה והתחייבויותיה במסמך כתוב
 12 תתקשה לשאת בנטל ההוכחה המוטל עליה כשתובא לערער על צווי פקיד
 13 השומה. ולא זו בלבד שכל עסקה חייבת להירשם בספרי החברה. אלא שכל
 14 רישום, בכדי שיהיה אמין, חייב להיעשות במועדו הנכון. [ההדגשות שלי – א.ו.]

15 דברים אלו נכונים ומדוייקים למקרה דנן.

16 75. כאשר עסקינן בהסכם, שאמור להיות כל כך משמעותי עבור המערערת ועבור גאיה סנטר
 17 – לא יעלה על הדעת שרו"ח עווד כלל לא יטען בשלב ההשגה כי קיים הסכם. יתרה מזו, מר
 18 קדמני נכח בעצמו בדיון השומתי ולא העלה את הטענה בדבר קיומו של הסכם.

19 ושוב – עיון בהשגה (נספח א' לתצהיר המפקח) מעלה תחושה בלתי נוחה בעליל של
 20 התחמקות מהצגת גירסה. ההשגה היא כה דלה וחסרת כל טיעון, אשר ספק אם בכלל אפשר
 21 היה להתייחס אליה כאל השגה מנומקת כנדרש על פי הדין. מסמך השגה אינו מיועד רק
 22 לעצירת החיוב של המערערת בחוב המס לפי השומה בשלב א'. ההשגה מיועדת להציג בפני
 23 המשיב בשלב ב' של השומה את הטענות, אשר על בסיסן מבקש הנישום לסתור את
 24 הממצאים והמסקנות שנקבעו בשומה.

25 76. כפי שצוין, עדותו של רו"ח עווד בבית המשפט היתה רחוקה מלהניח את הדעת ורחוקה
 26 מלעורר אמון בגירסת המערערת.

27 רו"ח עווד נשאל בחקירה הנגדית בעניין ההסכם ותנאיו, ותשובותיו היו מתחמקות ולא
 28 סבירות בעיניי (עמוד 24 שורות 4-9):

29 **ש"ש. מתי ראית את ההסכם בין קדמני בע"מ לבין גאיה סנטר? ואם ראית**
 30 **אותו בכלל?**
 31 **ת. אני אישית לא ראיתי את ההסכם.**
 32 **ש. לבית המשפט: לא ראית בכלל עד עצם היום הזה?**
 33 **ת. כן. מאז שהיה הליך המשפטי, לא ראיתי.**
 34 **ש. אז אתה לא ידעת מה שיעור הרווח הקבלני שצריך להיות שם?**
 35 **ת. בהסכם, לא, לא יודע. לא ראיתי את ההסכם."**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

77. בהמשך החקירה הנגדית, הציג רו"ח עווד גירסה חדשה, שלא קיבלה כלל ביטוי בתצהירו
וטען כי נאמר לו על ידי מר קדמני כי קיים הסכם בין המערערת לגאיה סנטר אבל הוא לא
זכה, משום מה, לראותו מעולם (עמוד 25 לפרוטוקול שורות 29-5):
- 4 ש. 2.5 מיליון זה סכום נכבד, ואדם שמשקיע 2.5 מיליון ₪ בטח שאל את
5 רוה"ח באותה שנה לגבי מה שיעור רווח הקבלני שהוא צריך לחייב,
6 נכון?
7 נכון.
8 ת. וכשהוא שאל אותך, בשום שלב הוא לא העלה את הנושא הזה שיש לו
9 הסכם עם גאיה סנטר?
10 ת. לא, דווקא אני שאלתי אותו, אם עשה הסכם בין רי"ף קדמני לבין גאיה,
11 והוא אמר לי שכן.
12 ש. מתי שאלת אותו?
13 ת. בשנת 2015 מאז שהתחיל. אמרתי לו במילים האלה, תזהר צריכות
14 להיות חשבוניות והסכם, שזה תנאי בל יעבור בין המבצע למזמין והוא
15 אמר לי שהוא עשה הכל אבל אני לא ראיתי את זה.
16 ש. לבית המשפט: אם הוא אומר לך שיש הסכם, למה הוא בא לשאול אותך
17 מה הרווח הקבלני שהוא צריך לחייב, כי בנייר ההסכם בין המערערת
18 לבין גאיה סנטר כתוב כמה הרווח, למה הוא צריך לשאול אותך?
19 ת. לא יודע. אולי הוא רצה לוודא את מה שכתב שאין התנגשות. אמרתי לו
20 מ-6 עד 10. אולי רצה לוודא את מה שכתב.
21 ש. אז אם כתוב 10 – למה בפועל מחייבים ב 4.3%
22 אתם שואלים אותי.
23 ש. לבית המשפט: בית המשפט צריך לברר ולהאמין אם יש הסכם בזמן
24 אמת. אם רוה"ח המבקר לא רואה את העניין הזה, ועושה דיווחים
25 בהתאם, ואם היה מסמך כזה אדוני היה צריך לראות אותו בשנת 2015,
26 ואדוני אומר שלא ראה אותו עד עצם היום הזה ואם היה נייר כזה, היו
27 מחייבים בהתאם למה שכתוב בהסכם. ואם היה באמת הסכם, אז למה
28 מחייבים בסך בפועל, לא 8 ולא 6 אלא מחייבים ב- 4.13. ואדוני שה את
29 החישוב בתחילת העדות ולמה אדוני מאמין שיש הסכם אם הוא לא
30 רואה אותו בעיניים, ואם זה לא מסמך כל כך חשוב שאדוני אומר למר
31 קדמני תן לי לראות אותו, ואדוני אמר שזה תנאי בל יעבור?
32 ת. זה נדרש אבל לא הומצא. [ההדגשה אינה במקור]
78. בהינתן העובדה כי המערערת טוענת כי ההסכם נחתם ב- 12.1.2014 – הרי שעדות רו"ח
עווד אינה הגיונית כלל.
- 35 מדוע רק בשנת 2015 עולה השאלה על קיומו של הסכם, אם נחתם שנה קודם לכן? מדוע
36 נרשם בהסכם רווח של 10%, כאשר רו"ח עווד העיד תחילה כי לטעמו שיעור הרווח הקבלני
37 המקובל בשוק הוא בין 6% ל- 8% וכך סיכם עם מר קדמני שידווח (עמוד 22 לפרוטוקול
38 שורות 1-2)?
- 39 קיימות סתירות משמעותיות נוספות בין עדותו של רו"ח עווד לבין עדות מר קדמני בחקירה
40 הנגדית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ח קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1 ר"ח עווד טען ששמע על ההסכם בשנת 2015 וייעץ למר קדמני בנושא הרווח המקובל,
2 ואילו מר קדמני טען בחקירתו כי עוד לפני שנחתם ההסכם עם גאיה סנטר הוא דיבר עם
3 רואה החשבון ואמר לו שהוא עושה עסקה עם חברה שבבעלות אשתו ושאל אותו לגבי
4 הרווח המקובל. מר קדמני טען כי ר"ח עווד אמר לו שהרווח המקובל הוא 6% - אלא
5 שההסכם מדבר על רווח של 10% (עמוד 36 שורות 21-31):

6 **ש. את הנתון הזה רואה החשבון הכין וקיבלת את זה ממנו בשלב כלשהו?**
7 **ת. התשובה שלי כבר מההתחלה לפני שחתמתי על ההסכם עם גאיה סנטר**
8 **דיברתי עם רואה החשבון ואמרתי לו שאני עושה עסקה עם חברה של**
9 **אשתי ואני לא רוצה לעשות עסקה בניגוד לחוק בנוגע לרווח, אז שאלתי**
10 **את רואה החשבון מה אני צריך להרוויח ואז הוא אמר לי שמקובל בענף**
11 **להרוויח 6%. אז חזרתי למשרד שלי, אחרי כיומיים ועשיתי הסכם עם**
12 **החברה שנייה על ידי הבן שלי שהוא מנהל בפועל של החברה, ואחרי זה**
13 **כל הזמן עקבנו אחרי הפרויקט אם אנחנו מכניסים רווח או לא. אז הבנתי**
14 **בכל הדיונים שסכום של 933,000 ₪ זה היה ההפרש בין ההוצאות**
15 **להכנסות, וידעתי את כל הזמן לקראת סוף הפרויקט כל הזמן.**
16 **ש. מתי זה היה כל הזמן?**
17 **ת. כל הזמן שהוצאנו חשבוניות וגם ההסכם דיבר על גם וגם, גם ההוצאות**
18 **ועל ההכנסות ודאגנו לחייב את החברה שיהיה מספיק רווח לכסות את**
19 **ההסכם, מה מסובך בזה."**

20 79. בהמשך עדותו טען מר קדמני כי ר"ח עווד אמר לו שהרווח הסביר הוא בין 4% ל- 6% וכי
21 רואה החשבון לא אמר לו רווח של בין 6% ל- 8% (עמוד 39 לפרוטוקול שורות 22-24).

22 ר"ח עווד העיד כי על פי הדוחות הכספיים למערכת נצמח רווח של כ- 4.3% (עמוד 19
23 לפרוטוקול שורות 1-11) ואילו מר קדמני – על אף שאינו יודע לקרוא דוחות כספיים
24 ומאזינים (עמוד 35 לפרוטוקול שורות 11-12) – התעקש שהרווח שנצמח הוא 6%, כי יש לו
25 "שיטה משלו" לחשב את הדברים וכי רואה החשבון טועה (עמוד 34 לפרוטוקול שורות 5-
26 8, עמוד 35 שורות 9-27).

27 ה"זגזוג" בעדויות בעניין הרווח הקבלני – מקשה עד מאוד לקבל את עמדת המערערת, ועוד
28 יותר מקשה על האפשרות לקבוע כי ההסכם שהוצג הינו אותנטי. יתר על כן, חקירותיהם
29 הנגדיות של עדיי המערערת העלו כי המערערת כלל לא פעלה על פי ההסכם – עניין בעייתי
30 כשלעצמו לבעל דין הטוען כי נחתם הסכם.

31 80. יודגש, כי גם בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור אין כל טיעון לפיו נחתם הסכם בין
32 המערערת לבין גאיה סנטר. המערערת טענה בסעיף 12 לנימוקי הערעור כי גאיה סנטר
33 שכרה את שירותיה של המערערת לצורך בניית המרכז המסחרי. לא צוין דבר חתימה על
34 הסכם בין הצדדים. יתר על כן, בסעיף 17 לנימוקי הערעור נטען על ידי המערערת כי:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 **"בהתאם לסיכום בין המערערת לבין גאיה סנטר האחרונה אמורה לשלם**
 2 **למערערת, בגין עבודות הבניה, לפי הנוסחה: עלות + 6% רווח קבלני (וכך זה**
 3 **היה), וכי תנאי האשראי יהיו לפי שוטף + 120 כמקובל בשוק ובענף הבניה."**
 4 **[ההדגשה שלי - א.ו.]**
- 5 אם כן, הטיעון בנימוקי הערעור הוא על קיומו של "סיכום" ולא הסכם. יתר על כן, התמורה
 6 על פי ה"סיכום" אינה תואמת את התמורה הרשומה בהסכם (עלות + 10%).
- 7 81. בנוסף, כעולה מהתרשומת שנערכה ביום 12.9.21 (צורפה להודעה על הסכמה דיונית
 8 שהוגשה לתיק בית המשפט ביום 26.10.21) – המערערת מסרה תחילה למשיב תצהיר גילוי
 9 מסמכים מטעמה שבו לא צוין כלל דבר קיומו של ההסכם (או ההסכמים עם קבלני
 10 המשנה).
- 11 רק לאחר קדם המשפט הראשון, לאחר שבית המשפט שאל את ב"כ המערערת אם יש
 12 הסכם וקיבל תשובה שלילית ובית המשפט שיקף את הבעייתיות במצב דברים שכזה - הוגש
 13 תצהיר גילוי מסמכים משלים ובו נטען דבר קיומו של ההסכם.
- 14 82. הכיצד ייתכן אפוא, שבמשך פרק זמן כל כך ארוך לא מושמעת כלל טענה שנחתם הסכם
 15 בין המערערת לגאיה סנטר ולפתע פתאום צץ ההסכם?! המערערת לא הציגה כל גרסה
 16 בעניין זה. המערערת לא הסבירה מדוע לא טענה בכלל שיש הסכם אך שלא הצליחה,
 17 כביכול, לאתר אותו. המערערת הסתפקה בטיעון לאקוני לפיו ההסכם אותר במקרה בתוך
 18 שמרדף שבו היו ההסכמים עם קבלני המשנה. אין בכך די כדי ליתן אמון בגירסתה
 19 המשתנה של המערערת.
- 20 83. התשובות שניתנו על ידי מר קדמני בחקירתו הנגדית יצרו רושם קשה ביותר, של בעל מניות
 21 ומנהל בחברה המערערת שלא זו בלבד שאינו מדייק בעובדות, אלא אף לא מוצא כל פגם
 22 בכך שאינו מדייק ואינו מבין כלל עד כמה עדותו מסבכת את המערערת (עמוד 37 שורות
 23 13-31, עמוד 38 שורות 1-2):
- 24 **אם רוח"ח אומר עכשיו תחת שבועה שזה לא הסכם, אתה תסכים**
 25 **איתו?**
 26 **לא. הוא נכנס ללחץ והתחיל להגייד דברים לא מדויקים.**
 27 **אתה טוען בתצהיר שהתחלתם ברווח קבלני של 10 אחוז אבל במועד**
 28 **ההתחשבות ירדתם ל-6 אחוז?**
 29 **זה יותר מדי?**
 30 **מתי היה מועד ההתחשבות, אם יש לך רשימות על כך, מה היו העלויות,**
 31 **שהכפתם ב- 6 אחוזים, עם מי ישבת, על מה ישבת, איפה התחשיב?**
 32 **השיטה והתוכנית הייתה מאוד ברורה, שאנחנו עושים פרויקט בגאיה**
 33 **סנטר ויודעים שזו אשתי ולא מסכימים שזה יהיה באותו עלות וחייבים**
 34 **להכניס רווח ואם היא לא תסכים לשלם נחייב אותה בריבית וכך היה.**
 35 **ההסכם דיבר על גב אל גב, שבסופו של דבר מה הייתה המטרה שלא**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 נעשה חשבון כל רגע, כמה עלה לך 10 מיליון קח ולך הביתה, כך שלא
 2 היינו צריכים כל יום להגיש חשבונות, אנחנו בסה"כ רצינו להרוויח
 3 סכום שירצה בסופו של דבר את שלטונות המס. כשראינו שיש פיגורים
 4 חייבנו ריבית.
 5 ש. אז מועד ההתחשבות?
 6 ת. לא הייתה התחשבות כמו שאתה מדמיון, בפועל היה כ 6 אחוז ונגמר
 7 העניין.
 8 ש. אז מתי הייתה ההתחשבות, ועם מי התחשבת, ואם רואה החשבון שלך
 9 היה שם?
 10 ת. בכל שלב שהוצאנו חשבונית, ערכנו בדיקה, והיו שלוש חשבוניות,
 11 לקראת הוצאת כל חשבונית עשינו בדיקה באיזה שלב אנחנו וכמה צריך
 12 לחייב את הצד השני וכך חייבנו, בהסכם כתוב: התחשבות סופית
 13 בחשבון הסופי. כשאתם אומרים שגאיה סנטר העבירה לנו כסף בלי
 14 חשבוניות מה זה הדבר הזה? הם העבירו לנו כסף וזה נמצא בבנק. ממתי
 15 אתה מוציא על כל תשלום חשבונית. ממתי אדם מוציא
 16 חשבונית על כל כסף שהוא מקבל? " [ההדגשות אינן במקור].
- 17 84. אם לא די בכל האמור לעיל, הרי שהמערערת גם נמנעה מלהביא לעדות את גב' קדמני או
 18 את הבן אמיר.
- 19 מר קדמני טען כי אמיר חתם על ההסכם מטעם גאיה סנטר בהיותו המנהל הפעיל בה, אך
 20 המערערת לא הגישה תצהיר של אמיר בכדי לבסס את הטענה בדבר חתימת ההסכם
 21 ולהסביר את הרקע לחתימתו.
- 22 בנוסף, מר קדמני גם הצהיר בסעיף 8 לתצהיר העדות הראשית שלו כדלקמן:
- 23 "הריני להצהיר בזאת כי גב' מנאל, אישה שאפתנית במיוחד, פנתה אליי בסוף
 24 שנת 2013 והודיעה לי כי משהתפנתה אחרי כ- 30 שנות נישואים בהם היתה
 25 עקרת בית וגדלה את ילדינו, ברצונה היא ליזום הקמת בניין מסחרי ולצורך כך
 26 מאחר והיא חסרת ניסיון בתחום ובשל העובדה שהיא מעוניינת בגורם שתתן בו
 27 את האימון לצורך הגשמת חלומה היא ביקשה ממני להיות הקבלן שיבנה ויפקח
 28 על בניית הבנין בעבורה."
- 29 דומני, כי עדות שכזו – צריך היה שתישמע מפיה של גב' קדמני עצמה והעלאת הטענה
 30 בתצהירו של מר קדמני, בלא שהוגש תצהיר של גב' קדמני – מעלה תמיהות משמעותיות.
- 31 85. ככל שאכן מדובר ב"אישה שאפתנית במיוחד", כפי שנטען, וככל שאכן היה לה חלום לבנות
 32 מרכז מסחרי אחרי 30 שנה כעקרת בית – הדעת נותנת כי גב' קדמני היתה צריכה להתייבב
 33 בבית המשפט ולהצהיר בנחישות על עובדות אלו בעצמה כמו גם ליתן הסבר מדוע היא
 34 רשומה כבעלת מלוא הון המניות בגאיה סנטר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 משלא הוגשו תצהירים על ידי גבי' קדמני ועל ידי אמיר – הרי שעל פי הדין מחדל זה פועל
2 לחובת המערערת ומקים חזקה כי אילו היו מתייצבים לעדות בבית המשפט, היתה עדותם
3 פועלת לרעת המערערת.
- 4 .86 לאור כל האמור לעיל, לא ניתן לקבל את גירסת המערערת באשר להסכם והאותנטיות שלו.
- 5 אוסיף ואומר, כי אף אילו הייתי מקבלת את טענת המערערת באשר להסכם והאותנטיות
6 שלו – וכאמור איני מקבלת טענותיה אלו, הרי שממילא איני סבורה כי ההתקשרות בין
7 המערערת לבין גאיה סנטר היא התקשרות שבין ספק ללקוח לצורך אספקת שירותי בניה.
- 8 לטעמי, המערערת אכן סיפקה שירות לגאיה סנטר, אך שירות זה הוא של **מתן הלוואה**
9 לצורך מימון בניית המרכז המסחרי.
- 10 .88 **המערערת אינה חברה קבלנית**. המערערת חזרה וטענה כי היא בעלת מומחיות בביצוע
11 עבודות קבלניות – אלא שלא הוצגה כל ראיה לכך.
- 12 אין מחלוקת כי למערערת אין סיווג קבלני (ראו עדות מר קדמני בעמוד 32 לפרוטוקול
13 שורות 23-31).
- 14 למר קדמני אין כל תואר או הכשרה בהנדסת בניין או בניהול פרוייקטים לבניה – ראו
15 עדותו בעמוד 29 שורות 18-19.
- 16 .89 בנסח רשם החברות של המערערת (נספח 1 לתצהירו של מר קדמני) אין כל אינדיקציה על
17 עיסוק בקבלנות בניין.
- 18 אציין, כי המערערת פעלה שלא כדין ונטלה לעצמה את החירות לצרף לסיכומי טענותיה
19 בכתב תדפיס אחר בעניינה של המערערת של חברת D&B (נספח 1 לסיכומי המערערת)
20 בלא היתר מבית המשפט – אך גם תדפיס זה אינו תומך בטענת המערערת, מאחר ומצוין
21 בו כי עיסוקה של המערערת הוא "לרכוש ולשכור מקרקעין".
- 22 .90 מר קדמני טען כי המערערת בנתה בניין נוסף בג'וליס, שמושכר לחברת גאיה מכוונת. מלבד
23 העלאת הטענה בעלמא בסעיף 9 לתצהירו – לא הוצגה כל ראיה ממשית שאכן המערערת
24 עסקה במתן שירותי בניה.
- 25 מר קדמני לא טרח לציין מתי בדיוק בנתה המערערת את הבניין בג'וליס. כל שנאמר
26 בתצהירו כי הבנייה היתה "לפני כמה שנים". על אילו שנים מדובר – למערערת הפתרונים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 על כל פנים, ברור כי אילו כך היו פני הדברים, היה על המערערת להציג דוח כספי רלבנטי
2 לאותן שנים של הבנייה הנטענת בגיוליס ולבסס טענה זו, אך לא כך פעלה המערערת.
- 3 בנסיבות אלו, אין בידי לקבל את טענת המערערת כאילו הינה בעלת מומחיות בביצוע
4 עבודות קבלניות.
- 5 91. כאמור לעיל – דוחותיה הכספיים של המערערת בשנות המס שבערעור אינם משקפים
6 פעילות של חברה קבלנית. המערערת אינה מעסיקה עובדים. אפילו משכורתו של מר קדמני
7 אינה משולמת בחלק ניכר משנות המס על ידי המערערת אלא על ידי חברת גאיה מכונות –
8 ראו עדותו בעמוד 29 לפרוטוקול שורות 26-32 ועמוד 30 שורות 1-2, שורות 17-31, עמוד 31
9 שורות 1-25.
- 10 92. זאת ועוד, אילו המערערת אכן היתה חברה קבלנית כפי הנטען, ונוכח העובדה כי נטען על
11 ידה כי בניית המרכז המסחרי נמשכה משנת 2015 עד שנת 2018 (שלב ראשון על פי הנטען
12 עד שנת 2017 ושלב שני בשנת 2018) – הרי שהיה עליה לדווח על הכנסותיה בהתאם
13 להוראת סעיף 8א' לפקודה.
- 14 סעיף 8א' לפקודה, העוסק ב"חלוקת הכנסה מעבודות שמשך ביצוען עולה על שנה", קובע
15 כדלקמן:
- 16 **בסעיף זה –** (א) "עבודה ממושכת" – עבודה שמשך ביצועה עולה על שנה, לרבות עבודות
17 בניה בבנין במידי מי שמבצע את העבודה על פי הזמנתו של אדם אחר,
18 ולמעט בניית בנין בידי בעלו;
19 "הכנסות מעבודה ממושכת" – הכנסות מעבודה ממושכת שהן הכנסות
20 לפי סעיף 2(1), בין מביצוע ובין ממכירה.
21 **נישום העוסק בעבודה ממושכת ידווח על הכנסותיו ממנה כך:** (ב)
22 (1) בשנת המס שבה גמר לבצע 25% לפחות מההיקף הכספי של
23 העבודה כמו שהוא מחושב לאותה שנה, או מההיקף הכמותי של
24 העבודה, לפי בחירתו, ידווח על ההכנסות שנצמחו לו, על פי
25 אומדן, בהתאם לחלוקת העבודה שביצע באותה שנה כשהוא
26 מחושב לפי הבסיס שבו לראשונה בחר לחישוב היקף הביצוע;
27 בשנת המס שבה סיים את העבודה ידווח על התוצאה העסקית
28 בשלמותה בניכוי ההכנסות שעליהן דיווח בשנים הקודמות.
29 (2) הפסד מעבודה ממושכת יובא בחשבון לעניין קביעת ההכנסה
30 החייבת בשנות המס שלפני שנת המס שבה נסתיימה העבודה
31 רק לאחר שהנישום גמר לבצע 50% לפחות מההיקף הכספי של
32 העבודה כפי שהוא מחושב לשנה שבה תבע את קיזוז ההפסד,
33 או 50% לפחות מההיקף הכמותי של העבודה;
34 (3) נישום שחלה עליו פסקת משנה (1) או 2 יצרף לדו"ח שעל פי
35 סעיף 131, דו"ח מאושר בידי רואה חשבון כמשמעותו בחוק רואי
36 חשבון, התשט"ו-1955, שבו יפרט את דרך קביעת ההכנסה או
37 ההפסד, לפי העניין, ואת דרך חישוב היקף הביצוע. "



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

93. רו"ח עווד נשאל בחקירתו הנגדית בעניין דיווח על ההכנסות לפי סעיף 8א' לפקודה ואישר
כי על המערערת חל סעיף 8א(ב) לפקודה אך היא לא דיווחה למשיב בהתאם (עמוד 19 ועמוד
20 שורות 1-3):

ש. לפי הדוחות הכספיים של קדמני בע"מ ההכנסות מהפרויקט הסתכמו ב 14,473,410 ₪ תראה את זה בשנת 2017 ו-2018 אתה מסכים איתי?
ת. כן
ש. והעלויות על פי הדוחות הכספיים שאתה ביקרת, היו 13,878,647 ₪ נכון?
ת. כן.
ש. אם כך הרווח של קדמני בע"מ מהפרויקט היה 594,764 ₪ נכון?
ת. כן.
ש. לפי ההסכם הזה שאנו לא מסכימים לו כמובן, אבל נזרום בשיטה שלכם כמו שאומרים, רווח של 594,764 הוא 4.1 אחוז מהעלות נכון? אם אני מחלק מספרית את העלויות וההוצאות יוצא 4.3%? אתה מסכים איתי ש 4.3% זה לא 6 ולא 10 נכון?
ת. כן, זה מספרים.
ש. הטיעון בוודאי ידוע לך כשהיית בזמן ההשגה שהמערערת הייתה הקבלן היזם, אנחנו לא מקבלים את זה, אבל נזרום את זה, כלומר קדמני לא בנתה עבור עצמה נכון?
ת. כן.
ש. אתה בוודאי מסכים איתי שעל קדמני חל סעיף 8א(ב) לפי פקודת מס הכנסה?
ת. כן.
ש. ואז קדמני בע"מ הייתה צריכה לדווח בדוחות הכספיים שלה, לפי שיטת התקדמות העבודות נכון?
ת. נכון.
ש. ניקח למשל את דו"ח 2016 ותעיין בו בבקשה. (בתצהיר המשיב זה נספח ה'). אני מבקש להפנות לעמ' 30 לנספח ה'. זה המאזן של קדמני בע"מ לשנת 2016
ת. כן.
ש. מפנה אותך לסעיף שנקרא: "השקעות בבניית מרכז גאיה סנטר". תאשר לי שהסכום המופיע בסעיף זה 7,469,056 ₪ נכון?
ת. נכון.
ש. אתה מסכים איתי שהשיטה הרווחת בדיווח על עבודות בביצוע ועבודות מתמשכות זה "השיטה הכספית" אם אמרנו שהעלויות היו 13,878,000 ועד לאותו יום, סוף שנת 2016 הושקעו כבר כ 7 מיליון ומשהו, הרי שאחד חלקי השני, רואים שחברת קדמני עברה כבר את ה- 50 אחוז בביצוע. לפי סעיף 8א(ב) הייתה כבר צריכה לדווח על הכנסות מהפרויקט?
ת. נכון.
ש. נעבור דף, לדו"ח רווח והפסד לאותה שנה, ורואים שההכנסות של קדמני בע"מ הם רק מדמי שכירות נכון?
ת. כן.
ש. אם כך לא פעלתם לפי סעיף 8א רבתי נכון?
ת. נכון."

94. בנוסף, סעיף 29 לחוק מע"מ, קובע את מועד החיוב במס ב"מקרים מיוחדים", וזו לשונו:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1 " על אף האמור בפרק זה -

2 בעסקה שסעיף 28 חל עליה ובסוג עסקאות אחרות שקבע שר (1)
3 האוצר - אם שילמו סכומים כל שהם על חשבון התמורה לפני
4 מועד החיוב על פי פרק זה, יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם
5 כאמור, בעת תשלומו; [תיקון מס' 41, תחילה 1.1.11]

6 בשירות שניתן בעסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין (א1)
7 הצדדים, או שלא נקבע לה מחיר או שתמורתה כולה או מקצתה
8 איננה בכסף, וכן בשירות שניתן על ידי עוסק שמחזור העסקאות
9 שלו עולה על 15 מיליון שקלים חדשים בשנה וחלה עליו החובה
10 לנהל פנקסי חשבונות לפי תוספת י"א להוראות מס הכנסה
11 (ניהול פנקסי חשבונות), התשל"ג-1973, יחול החיוב במס עם
12 נתינת השירות; ניתן השירות כאמור חלקים חלקים, יחול
13 החיוב על כל חלק שניתן, ובשירות שנתיתו מתמשכת ושלא
14 ניתן להפריד בין חלקיו - יחול החיוב לגבי כל סכום ששולם על
15 חשבון התמורה, בעת תשלומו או עם גמר מתן השירות, לפי
16 המוקדם; שר האוצר רשאי, בצו, באישור ועדת הכספים של
17 הכנסת, להעלות את הסכום האמור בפסקה זו"

18 המערערת לא פעלה בהתאם לסעיף 29 לחוק מע"מ ולא דיווחה למנהל מע"מ על הכנסותיה
19 ולא הוציאה חשבונית על כל סכום ששולם לה בעת תשלומו. על כך אין מחלוקת, אך גם
20 אין הסבר או נימוק להתנהלותה שלא בהתאם להוראות החוק. ראו עדות רו"ח עווד עמוד
21 20 שורות 4-16 :

22 ש. את סעיף 29 לחוק מע"מ אתה מכיר?
23 ת. כן
24 ש. שהוא עוסק בהנפקת חשבוניות הכנסות למקרה שיש עבודות
25 מתמשכות?
26 ת. נכון.
27 ש. הסעיף אומר שצריך להוציא חשבונית על כל תקבול נכון?
28 ת. נכון
29 ש. ובית משפט שאל, והתשובה שלכם שלא הוצאתם חשבונית על כל תקבול
30 נכון?
31 ת. אני לא יודע, לא נשאלתי.
32 ש. אז אני שואל אותך, לפי הכרטיס של חברת גאיה סנטר אצל המערערת
33 יצאו רק שלוש חשבוניות אתה יכול להסביר למה לא יצאו חשבוניות על
34 כל ההכנסות הנטענות?
35 ת. אני לא יכול להסביר למה לא הוצאו.
36 ש. אז אתה מסכים שאמורות היו להיות מונפקות חשבוניות?
37 ת. כן."

38 95. הנה כי כן, המערערת המבקשת לשכנע את בית המשפט כי היא חברה קבלנית וכי היא
39 סיפקה לגאיה סנטר שירותי בניה שנמשכו במשך שלוש שנים – לא התנהלה כלל גם מבחינה
40 חשבונאית כחברה קבלנית המספקת עבודה ממושכת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 אוסיף ואומר כי לחוסר האמון בגירסת המערערת מתווסף גם חוסר תאימות בין האמור .96
2 בהסכם לבין כרטסת הנהלת החשבונות של גאיה סנטר בספרי המערערת.
- 3 על פי הכרטסת (נספח 4 לתצהירו של מר קדמני) קיימות תנועות רבות של "זיכוי" –
4 הרישום של התנועות בכרטסת הוא "זיכוי מגאיה סנטר" או "זיכוי גאיה סנטר בע"מ.
- 5 רו"ח עווד העיד (ראו עמוד 16 שורות 32-33 עמוד 17 עד עמוד 18 שורות 1-11) כי בטור
6 ה"מנה" בכרטסת של גאיה סנטר היו טעויות רבות שהצריכו תיקונים. הוסבר כי הסימון
7 של מנה 9997 ו-9999 משמעה תיקונים שבוצעו בתוכנת הנהלת החשבונות ובתוכנת השיווק
8 של חשבשבת, וזאת בשל אי התאמה בין תנועות בחשבון הבנק לבין התנועות בכרטסת
9 הנהלת החשבונות.
- 10 רו"ח עווד נדרש להסביר את הצורך בתיקונים כה רבים של הכרטסת של גאיה סנטר, וזו
11 היתה תשובתו (עמוד 18 שורות 14-28):
- 12 **ש. אם אני חוזר לכרטיס אני מבין שכל התנועות האלה "זיכוי, זיכוי, זיכוי"**
13 **אלו שיקים המחאות שהופקדו בחשבון הבנק של המערערת, מבלי**
14 **שעברו דרך מערכת השיווק, או הנהלת החשבונות הרגילה של**
15 **המערערת נכון?**
16 **ת. נכון אתה צודק.**
17 **ש. אתה מסכים איתי שעל הסכומים שהמערערת קיבלה מגאיה סנטר, היא**
18 **לא הוציאה קבלות?**
19 **ת. לא עשתה זיכויים.**
20 **ש. לא הוציאה קבלות, אתה מסכים איתי?**
21 **ת. לא. אני לא חייב להסכים איתך.**
22 **ש. לבית המשפט: אדוני ראה קבלות על הדברים האלה?**
23 **ת. אני לא ראיתי כי אני לא מנהל חשבונות שלהם.**
24 **ש. לבית המשפט: אם היו קבלות, הנהלת החשבונות הפנימית של החברה**
25 **הייתה מעדכנת את זה?**
26 **ת. אולי יש להם פיגור בהנהלת החשבונות שלהם. אני לא יכול להגיד, כי**
27 **לא ניהלתי את החשבונות הפנימיים שלהם."**
- 28 כאמור, מנהלת החשבונות הפנימית של המערערת לא הובאה לעדות בבית המשפט, ועל כן .97
29 לא ניתן להבין מדוע המערערת לא הוציאה קבלות וחשבונות על הכספים שהועברו לחשבון
30 הבנק שלה, ואשר על פי הנטען היו העברות מגאיה סנטר, במועד הקבוע בחוק מע"מ.
- 31 אין מחלוקת כי המערערת הוציאה רק שלוש חשבונות בגין ההתקשרות הנטענת עם גאיה .98
32 סנטר – החשבונות צורפו כנספחים 14-16 לתצהירו של מר קדמני. חשבונות 10014 מיום
33 14.12.207 על סך 9,350,000 ₪ עליה נרשם כי היא הוצאה "עבור בניית מתחם גאיה סנטר
34 – ירכא.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1 חשבונית 10017 מיום 28.2.2018 ע"ס 388,000 ₪ עליה נרשם כי היא הוצאה "עבור הוצאות
2 בניה לקומה שניה". חשבונית 10025 מיום 31.12.2018 על סך 4,456,876 ₪ עליה נרשם כי
3 היא הוצאה עבור "גמר חשבון ביצוע עבודות בניית פרוייקט גאיה סנטר בע"מ".
4 מעבר לעובדה שהוצאת החשבוניות בעיתוי בו הוצאו אינה תואמת את הוראות חוק מע"מ,
5 היא אינה תואמת גם את הוראות ההסכם.
6 מר קדמני, אשר כאמור אינו מבין את הצורך או החשיבות של הוצאת חשבוניות בגין כל
7 תקבול שמתקבל (עמוד 38 שורות 1-2), נשאל בעניין מועדי הוצאת החשבוניות בחקירתו
8 הנגדית, והשיב תשובה שלא ניתן לקבלה ואין בה לתמוך בגירסת המערערת (עמוד 38
9 שורות 24-32 ועמוד 39 שורות 1-2):

10 **ש" ראיתי לפי הכרטיס של גאיה סנטר אצל המערערת שיש תשלומים,**
11 **תשלומים שלא מתאימים להסכם, ואני כמוכן לא מסכים לקיומו של**
12 **הסכם, אבל בהנחה שהוא קיים, תסכים איתי שהתשלומים שאתם**
13 **טיעונים להם, הם בניגוד לעסקה.**
14 **ת. יכול להיות שהתשלומים בוצעו לא בצורה מסודרת לפי ההסכם, אבל**
15 **הם בוצעו לפי מה שמשתקף בכרטיס. בנוסף לכך היו הרבה תשלומים**
16 **מראש שרואים בכרטיס. אחרי שהוצאנו חשבונית, חברת גאיה סנטר**
17 **העבירה לנו תשלומים איזה 1,300,000 ש"J.**
18 **ש. אני אומר לך שגם זה בניגוד להסכם?**
19 **ת. המילה בניגוד להסכם, יש הסכם שהוא שקובע את הכללים אבל**
20 **במסחר זה לא חייב להיות בדיוק אותו דבר. נהוג שלא מעבירים כסף לפי**
21 **ההסכם, לפעמים לפני ולפעמים אחרי.**
22 **ש. תסכים איתי שמה שמשתקף מהכרטיס זה לא התנהלות רגילה בין נותן**
23 **שירות או קבלן לבין לקוח מזמין העבודה?**
24 **ת. נכון. "**
25

26 100. באשר להסכמים עם קבלני המשנה: מקובלת עלי עמדת המשיב לפיה המערערת לא הציגה
27 בפני המשיב את ההסכמים עם קבלני המשנה בשלבי השומה – ראו סעיף 16(ה) לתצהיר
28 המפקח אשר לא נסתר בחקירה הנגדית – עמוד 42 שורות 10-12. בכך, נשללה מהמשיב
29 האפשרות לבחון את ההסכמים גם אל מול קבלני המשנה.
30 עובדה זו, לצד העובדה כי המערערת לא טרחה כלל להסביר מדוע לא הוצג אף הסכם בפני
31 המשיב בשלב השומתי – מציבות קושי משמעותי במתן משקל להסכמים עם קבלני המשנה.
32 כידוע, תפקידו של בית המשפט בערעור מס הוא לבחון את שיקול הדעת של המשיב במתן
33 ההחלטה בהשגה ובהוצאת השומות בצווים מושא הערעור, וזאת בהתאם לראיות ולטענות
34 שהובאו בפניו בשלב השומתי. מקום בו המערערת נמנעה מלהציג ראיות בשלב השומתי –
35 הכלל הוא כי מחדלה זה פועל לחובתה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 20-12-51579 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

101. אכן, בית המשפט הדן בערעור המס כערכאה דיונית אמור להכריע במחלוקת המובאת בפניו מתוך מטרה כי תצא לנישום שומת מס-אמת ולצורך זה רשאי הוא להביא בחשבון גם טענות חדשות מצד הנישום, שלא הועלו בהליך השומתי, אך זאת בכפוף לכך שמתן ההיתר לא יהווה ניצול לרעה של ההליך.
- ראו: ע"א 1830/14 רובמטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (2.4.2015) (להלן – הלכת רובמטיקס).
- בהלכת רובמטיקס קבע בית המשפט העליון כי לא ניתנה לנישומים האפשרות להעלות טענות חדשות ללא כל מגבלה לפני בית המשפט המחוזי, וכי השאלה אלו טענות חדשות ראויות להישמע ובאיזה שלב, היא עניין לבית המשפט המחוזי לענות בו, "והוא אמור להפעיל בעניין זה שיקול דעת מדוד ושכל ישר, בהתחשב בנסיבותיו של כל מקרה ומקרה".
102. אינני מתעלמת מקיומם של ההסכמים עם קבלני המשנה (נספחים 6-13 לתצהירו של מר קדמני), אם כי חלק מההסכמים צורפו כשחסרים בהם נספחים, וחלקם כלל אינם נושאים תאריך. עם זאת, סבורני כי אין מקום ליתן משקל משמעותי להסכמים אלו לצורך הכרעה בשאלה מושא הערעור – היינו אם המערערת סיפקה שירותי קבלן מבצע לגאיה סנטר.
- סבורני כי אי הצגת ההסכמים בשלב ההשגה, אי הצגה של הוצאות, תשלומים לספקים בדוחות הכספיים של המערערת והעדר היכולת של המשיב לבחון את ההסכמים על התמורה שהוסכמה בהם ותנאי התשלום והצלבתם אל מול ספרי הנהלת החשבונות של המערערת – פוגמים במשקל שיש לייחס להסכמים אלו לצרכי הערעור דן.
103. ממילא סבורני כי לגופו של עניין אין בקיומם של הסכמים אלו לבדם, גם אם אייחס להם אותנטיות מלאה, כדי לבסס את טענת המערערת בדבר היות היחס בינה לבין גאיה סנטר יחס של ספק-לקוח.
- לא ניתן כל הסבר מניח את הדעת מדוע ההתקשרות עם קבלני המשנה צריך היה שתיעשה באמצעות המערערת ומדוע לא התקשרה גאיה סנטר בעצמה עם קבלני המשנה לצורך בניית המרכז המסחרי. גב' קדמני, אשר על פי הנטען על ידי בעלה מר קדמני, היתה עקרת בית במשך 30 שנה ולא היתה בעלת ניסיון בתחום הבניה, בכל זאת החזיקה בכל מניות גאיה סנטר. כל תפקידה של גב' קדמני התמצה בהחזקת מניותיה של גאיה סנטר אך לא בניהולה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 מי שהיה מנהלה בפועל של גאיה סנטר ויו"ר הדירקטוריון שלה – כך על פי הנטען על ידי
2 מר קדמני – הוא בנו אמיר. לא ניתן כל הסבר או התייחסות כלשהי איזו מניעה היתה, אם
3 בכלל, שמנהלה של גאיה סנטר – אמיר קדמני – ינהל את פרויקט הבניה של המרכז
4 המסחרי.
- 5 104. יתר על כן, לתצהיר המפקח צורפו כנספחים ז' ו-ח' נסחים היסטוריים של חלקות 13 ו-14
6 בגוש 18886 עליהם הוקם המרכז המסחרי, מהם עולה כי מר קדמני (ובני משפחה נוספים)
7 הוא בעלים של חלקים מחלקות אלו. מכאן, שגם נתון זה מקשה עד מאוד על קבלת עמדת
8 המערערת לפיה מערכת היחסים היא של ספק-לקוח.
- 9 105. המערערת טענה כי בסופו של דבר חייבה את גאיה סנטר בריבית בגין יתרת החוב, והוציאה
10 לה ביום 14.3.2019 חשבונית על כך – חשבונית 10027 על סך 213,750 ₪, אשר נרשם עליה
11 כי היא "עבור ריבית מ 01.04.2017 עד 31.12.2017 לפי 3% לשנה" – נספח 17 תצהירו של
12 מר קדמני.
- 13 המערערת טענה (ראו סעיפים 23-24 לתצהיר מר קדמני) כי ניתנה פריסת תשלומים לגאיה
14 סנטר, אשר בגינה חייבה המערערת את גאיה סנטר בריבית שנתית של 3%, וכי החשבונית
15 הוצאה עוד לפני שהחל המשיב בביקורת השומתית למערערת.
- 16 106. גם טיעון זה אינו תומך בגירסת המערערת בדבר קיומו של חוב ספק-לקוח.
- 17 לא הובאה שום ראיה בפניי אודות פריסת תשלומים שניתנה על ידי המערערת לגאיה סנטר.
18 המערערת טוענת מחד לקיומו של הסכם ונאחזת בו לנוחותה במצבים מסוימים, ובאחרים,
19 למשל בנושא הרווח הקבלני או הריבית על פריסת תשלומים – מתנערת ממנו.
- 20 לא הוצג שום מסמך המעיד על הסכמה לפריסת תשלומים לגאיה סנטר ולמשך איזו תקופה
21 – וזאת על אף האמור בהסכם.
- 22 אזכיר כי בסעיף 7 להסכם שעליו נתלית המערערת, נאמר:
- 23 **"תנאי תשלום יהיו 120 יום מיום הגשת החשבון או לחלופין בפריסת תשלומים**
24 **שתוסכם בין הצדדים אך ברבית שלא תפחת מ 6% לשנה."**
- 25 107. זאת ועוד, המערערת מתעלמת מן העובדה כי בהסכם נאמר כי ככל שתהיה פריסת
26 תשלומים תחוייב גאיה סנטר בריבית שנתית שלא תפחת מ-6%. המערערת מציגה, כלאחר
27 יד, חשבונית שבה נרשם חיוב בריבית של 3% לשנה. לא ניתן הסבר על ידי המערערת גם
28 לעניין זה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

108. המשיב הציב בפני מר קדמני את הטיעון לפיו אין זה מתקבל על הדעת כי קבלן רגיל היה נותן ללקוח שלו פריסת תשלומים שנמשכת שנים אחרי השלמת הבנייה, ועל כן אין המדובר ביחסי ספק-לקוח. תשובתו של מר קדמני היתה רחוקה מלהניח את הדעת או מלבסס את טיעון המערער – ראו עמוד 39 לפרטוקול שורות 6-28:

5 לפני כן אני אומר לך שקבלן שמבצע עבודה הוא מקבל תשלומים לפי
6 ההתקדמות בעבודה, כשהוא מסיים את העבודה מוסר חשבון ומקבל את
7 הכסף ונפרדים לשלום, היתרה של מיליונים זו יתרה שנגררת שנים,
8 אתה מסכים איתי שאין בנמצא קבלן שמוכן לתת תנאי אשראי כאלה
9 ללקוח שלו, אתה מסכים איתי?
10 ת. אני אומר שבעולם העסקים, זה לא עולם אקדמי, שזה אחד לאחד,
11 בחברה שלי גאיה מכוונת תוקעים אותי אנשים בכסף ואני מאבד כל שנה
12 הרבה כסף שאנשים לא משלמים.. אני חשבת או תכננתי שאם הכסף
13 מגאיה סנטר לא יעבור כמו שאני רוצה, הכנסתי את סעיף 7 להסכם,
14 שאומר שתנאי התשלומים (מצטט). לקחתי גם אופציה לעשות פריסת
15 תשלומים
16 יש לך להראות לי סיכום על פריסת תשלומים.
17 ת. לא כל פעולה אתה עושה הסכם. ראיתי שהם לא שילמו בזמן חייבתי
18 אותם בריבית, וגם אם רציתי לעשות נייר הסכם, אני מודה שזו אשתי,
19 אבל אני מכחיש שעשיתי לה את כל ההנחה כי היא אשתי. למה עשיתי
20 הסכם ולמה חייבתי אותה בריבית וברווח קבלני, למה? אני עונה כי
21 ככה החוק מחייב אותי לעשות וכך עשיתי. אם הייתי עושה לה מחיר
22 עלות ולא הייתי מחייב אותה בריבית אתה צודק, אבל כן חייבתי אותה
23 בריבית ואפילו יותר מכל לקוח אחר שהייתי מחייב אותו ולכן אני לא
24 מבין מה הבעיה, אסור לעשות עסקים עם אח שלך אשתך? מותר, בתנאי
25 שתקח רווח לפי מה שהחוק מחייב. ראית חשבוני ת פיגורים? חייבתי
26 ועוד פעם חייבתי ובהתחלה בדקתי, אבל מההתחלה גם מההסכם
27 ומהחייבים ובאתי לרוח"ח ואמרתי לו שאני הולך לעשות עסקה עם
28 אשתי לבנות לה בניין ותגייד לי מה הרווח הסביר שאני יחייב אותה והוא
29 אמר לי בין 4 אחוז ל 6 ולא אמר לי בין 6 ל 8 אחוז.
30 הרי מה הביא אותי בתחילת שנת 2018 או 2017 (רגע בודק) ב- 14.3.19
31 חשבונית מס' 10027 עבור גאיה סנטר "תיאור: עבור ריבית 213,750 ₪
32 פלוס מע"מ". זה לפני הביקורת של המשיב, מה יביא אדם כמוני לחייב
33 את אשתו בריבית בסכום של 213,750 ₪, על מה זה מעיד? זה מעיד על
34 הכוונה שלי שאני רוצה להיות צמוד לחוק ולא ללכת נגד החוק. "

109. בכל הכבוד הראוי, הרושם הברור שנוצר הוא כי המערער הציגה מצגים בפני בית המשפט לצרכי ההליך, כאשר בפועל, בזמן אמת, התנהלותה לא היתה לא בהתאם להסכם ולא בהתאם לחוק, והתבצעו תיקונים אחורנית בזמנים מאוחרים לשנות המס שבערעור, בלא תימוכין, בלא אסמכתאות ובלא כל מסמך.

לא ניתן שום הסבר מדוע רק במרץ שנת 2019 מוציאה המערערת חשבונית לגאיה סנטר על ריבית, כאשר יתרת החובה משתרעת על פני שנים ואף אין הסבר לסכום שצוין בחשבונית. אין כל התאמה – לא לתנאי התשלום ולא לאמירה שהיתה כביכול פריסה לתשלומים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 ממילא – גם אילו היתה פריסת תשלומים, אין זו פריסה מקובלת ביחסי ספק-לקוח
2 רגילים. אף ספק אינו מעניק תנאי תשלום דוגמת אלו להם טוענת המערערת. הסיבה
3 היחידה לכך שנוצרה יתרת החובה היא היחסים המיוחדים שבין המערערת לגאיה סנטר.
4 גם אם הועברו כספים על ידי גאיה סנטר למערערת – הרי שמדובר בסכומים שאינם מכסים
5 את מלוא החוב.
- 6 מר קדמני טען בסעיפים 20 ו- 21 לתצהירו כי גאיה סנטר שילמה למערערת סך של
7 1,351,900 ₪ בתקופה שבין 17.5.2017 ל- 26.11.2007. כאמור – חשבוניות על העברות
8 נטענות אלו – לא הוצאו. מר קדמני טען כי בשנת 2018 גאיה סנטר שילמה למערערת
9 3,122,356 ₪.
- 10 אלא שהחשבונית הראשונה שהוצאה (נספח 14 לתצהיר מר קדמני) היתה ביום 14.12.2017
11 על סך של 9,350,000 ₪. החשבונית השניה (נספח 15) הוצאה ביום 28.2.2018 היא על סך
12 368,000 ₪ בגין בניית הקומה השניה של המרכז המסחרי. החשבונית השלישית מיום
13 31.12.2018 (נספח 16) היא על סך של 4,456,876 ₪. **לא ניתן כל הסבר לפער בין התשלומים**
14 **הנטענים, שלא הוצאו בגינם קבלות או חשבוניות על ידי המערערת, לבין החשבוניות**
15 **שהוצאו.**
- 16 110. על כן, אין בידי לקבל טענות הנטענות בעל-פה ובעלמא מצד מר קדמני, אשר עדותו אינה
17 אמינה בעיניי.
- 18 111. למעלה מן הצורך אציין, כי אינני מקבלת את טענת המערערת לפיה המשיב הודה בנימוקי
19 השומה כי המערערת סיפקה שירותי בנייה לגאיה סנטר (סעיף 5 להודעה המפרשת את
20 נימוקי השומה). פקיד השומה נדרש לבחון את המקרה המובא בפניו ולצורך זה הוא נעזר
21 בדוחות הכספיים ובמידע שהנישום מספק לו. האמירה בסעיף 5 לנימוקי השומה אינה
22 מבססת קביעה עובדתית אלא מתארת טיעון של המערערת.
- 23 112. המסקנה הברורה והחד משמעית העולה מכל העובדות שפורטו לעיל היא כי דין טענת
24 המערערת לפיה בינה לבין גאיה סנטר התקיימו יחסים של ספק-לקוח להידחות.
- 25 המערערת לא הוכיחה ועל כן לא ניתן לקבוע כי סיפקה שירותי קבלנות לגאיה סנטר לצורך
26 בניית המרכז המסחרי.
- 27 לפיכך, על פי הדין – יש לסווג את יתרת החובה של גאיה סנטר בספרי המערערת
28 כ"הלוואה" ויש לחייב את המערערת במס על פי סעיף 3(י) לפקודה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 **ג. סיווג יתרת החובה של גאיה מכונות:**
- 2 113. טענת המערערת בעניין יתרת החובה של גאיה מכונות הינה מצומצמת יותר ומתמחה,
3 למעשה, בטענה, כי יתרת החובה מקורה בדיבידנד שהוכרז אך לא חולק על ידי גאיה
4 מכונות – שהיא חברת בת של המערערת, מאחר ולא היתה יתרת עודפים נזילה לצורך
5 תשלום הדיבידנד בפועל.
- 6 אקדים ואציין, כי טענה זו – אינה מופיעה בנימוקי הערעור. בסעיף 27 לנימוקי הערעור
7 נטען על ידי המערערת כי על פי הכרטסת של גאיה מכונות ניתן ללמוד כי יתרת החוב של
8 גאיה מכונות מקורה בדיבידנד מרווחי גאיה מכונות "שהוכרז וחולק בשנת 2014 והוא
9 מופיע בכרטסת כמ.פ."
- 10 רק בתצהירו של מר קדמני השתנתה הטענה ובסעיף 30 לתצהיר נטען כי יתרת החובה של
11 גאיה מכונות מקורה "ברישום הפרשה חשבונאית לצורך הכרזה על חלוקת דיבידנד
12 עתידי בזמן שתהיה יתרת עודפים נזילה לצורך חלוקת הדיבידנד בפועל."
- 13 לעמדת המערערת, מאחר ומדובר בדיבידנד בין-חברתי, הרי שאילו היה מחולק בפועל –
14 היה פטור ממס לפי הוראת סעיף 126(ב) לפקודה, ועל כן לשיטתה אין מקום לחייב בריבית
15 3(י) לפקודה.
- 16 מנגד, המשיב סבור כי המערערת לא הוכיחה כלל כי מקור יתרת החובה בדיבידנד שהוכרז
17 אך לא חולק, וממילא אין לפטור את המערערת מתשלום המס לפי סעיף 3(י) לפקודה.
- 18 114. דין טענות המערערת בעניין יתרת החובה של גאיה מכונות – להידחות.
- 19 ראשית, הדין עם המשיב בטענתו כי המערערת לא הוכיחה כלל כי מקור יתרת החובה של
20 גאיה מכונות בדיבידנד שהוכרז אך לא חולק.
- 21 115. בתצהיר העדות הראשית של מר קדמני לא מצויה כל ראיה קונקרטית, מלבד טענתו בסעיף
22 30 לתצהיר, כי הוכרז על דיבידנד בגאיה מכונות אך זה לא חולק.
- 23 סעיף 302 לחוק החברות עוסק ב"חלוקה מותרת" והוא קובע:
- 24 "א) חברה רשאית לבצע חלוקה מתוך רווחיה (להלן - מבחן הרווח), ובלבד
25 שלא קיים חשש סביר שהחלוקה תמנע מן החברה את היכולת לעמוד
26 בחביותיה הקיימות והצפויות, בהגיע מועד קיומן (להלן - מבחן יכולת
27 הפרעון).
28 ב) בסעיף זה –



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1 "רווחים", לענין מבחן הרווח - יתרת עודפים או עודפים שנצברו
 2 בשנתיים האחרונות, לפי הגבוה מבין השניים, והכל על פי הדוחות
 3 הכספיים המותאמים האחרונים, המבוקרים או הסקורים, שערכה
 4 החברה, תוך הפחתת חלוקות קודמות אם לא הופחתו כבר מן העודפים,
 5 ובלבד שהמועד שלגביו נערכו הדוחות אינו מוקדם ביותר משישה
 6 חודשים ממועד החלוקה;
 7 "דוחות כספיים מותאמים" - דוחות כספיים מותאמים למדד או דוחות
 8 כספיים הבאים או שיבואו במקומם, והכל לפי כללי חשבונאות
 9 מקובלים;
 10 "עודפים" - סכומים הכלולים בהון העצמי של חברה ושמקורם ברווח
 11 הנקי שלה כפי שנקבע לפי כללי חשבונאות מקובלים, וכן סכומים
 12 אחרים הכלולים בהון העצמי לפי כללי חשבונאות מקובלים ושאיןם הון
 13 מניות או פרמיה, שהשר קבע שיראו אותם כעודפים."

14 116. אין מחלוקת כי לגאיה מכוונת לא היו יתרות עודפים בכדי לחלק דיבידנד בסך של
 15 3,500,000 ₪. רוי"ח עווד הודה, בסופו של דבר, בחקירתו הנגדית כי גאיה מכוונת לא עמדה
 16 בתנאים הנדרשים לחלוקת דיבידנד לפי חוק החברות: (עמוד 27 שורות 32-27 ועמוד 28
 17 שורות 1-12):

18 יש הוראות בחוק החברות לגבי חלוקת דיבידנד אתה מכיר אותן? ש.
 19 כן ת.
 20 אתה חושב שגאיה מכוונת עמדה במבחנים של חוק החברות של חלוקת ש.
 21 דיבידנד?
 22 כן ת.
 23 כשאין כסף בקופה ואין לה יכולת לפרוע? אולי תחשוב על התשובה ש.
 24 שלך?
 25 (מעייין). ת.
 26 לבית המשפט: אדוני עומד על התשובה? ש.
 27 מה השאלה? ת.
 28 בית המשפט חוזר על השאלה. ש.
 29 ב"כ המערערת: עכשיו השאלה נשאלה בצורה נכונה.
 30 בית המשפט: זה בדיוק השאלה שנשאלה.
 31 העד ממשיך:
 32 לא. ת.

33 אלא שבראש ובראשונה המערערת לא הציגה כל מסמך המעיד על הכרזה על חלוקת
 34 דיבידנד בגאיה מכוונת. המערערת לא הציגה דוחות כספיים של גאיה מכוונת בשלב הבאת
 35 הראיות. המערערת לא הציגה החלטה על חלוקת דיבידנד – לא של דירקטוריון גאיה
 36 מכוונת או אסיפת בעלי מניות. ההפנייה לכרטסת של גאיה מכוונת (נספח 3 לתצהיר מר
 37 קדמני) אינה מבססת טענה בדבר חלוקת דיבידנד. המערערת רשמה בכתב יד של מאן שהוא
 38 ליד הסכום בשורה השלישית בעמוד הראשון של הכרטסת בסך 3,809,993.99 ₪ כי מדובר
 39 ב"חלוקת דיבידנדים". הסבר לכך – לא ניתן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

117. בנקודה זו אציין כבר עתה, כי כל מסמך שצורף לסיכומי המערערת ולא הוצג במסגרת דיון ההוכחות – לא יתקבל כראיה בערעור זה. המערערת עשתה דין לעצמה וצירפה, שלא כדין ובלא היתר מבית המשפט, מסמכים שלא צורפו לתצהירי העדות הראשית ולא הוצגו בדיון ההוכחות. כך, למשל המערערת צירפה דוח כספי של גאיה סנטר לשנת 2017 (נספח 7 לסיכומי המערערת וכן נספח 12) ותקציר שומה של גאיה מכונות לשנת 2013 (נספח 13 לסיכומי המערערת) שלא צורף למי מתצהירי המערערת. אינני מקבלת התנהלות זו. כל הנספחים האמורים שצורפו שלא כדין לסיכומי הטענות של המערערת מהווים הרחבת חזית אסורה והם לא יהוו חלק מחומר הראיות בערעור זה.
118. יתר על כן וכאמור לעיל, המערערת טענה בכתב הטענות שלה – בנימוקי הערעור – כי מדובר בדיבידנד שהוכרז וחולק בפועל בשנת 2014.
- רו"ח עווד התקשה ליתן תשובה עניינית לשאלה מדוע קיימת סתירה בין הטיעון בתצהירים לעומת הטיעון בנימוקי הערעור (עמוד 26 שורות 10-19):
- ש. כשכותבים לי "מדובר בדיבידנד שהוכרז וחולק" אני מבין שהוא שולם, נכון?
 ת. לא. הוכרז.
 ש. אבל כתוב "הוכרז וחולק".
 ת. כתוב במאזן שהם קיבלו את זה, אבל לא היה כסף להעביר לחברה השנייה, קדמני.
 ש. כשבנימוקי הערעור כותבים "הוכרז וחולק" זה לא נכון, זה לא שולם?
 ת. נכון, זה לא שולם בזמן בדצמבר 2014 עד ינואר 2015 אולי יתכן שבמשך השנים, בעצם לא אולי כל הזיכויים שהיו לגאיה מכונות כיסו את כל החוב הזה שקיבלו. כלומר חברת רי"ף קדמני, שילמה במשך שנים, עובדה בשנת 2019 אם איני טועה,
 ש. ביהמ"ש: זה על חשבון דיבידנד?
 ת. אני לא יודע, זה כל מיני דברים...
119. בהמשך חקירתנו הנגדית, מנסה רו"ח עווד לבצע מקצה שיפורים של גרסתו – אך ללא הצלחה – ראו עמוד 27 לפרוטוקול שורות 5-19:
- ש. לבית המשפט: אין כסף בקופה של גאיה מכונות, אבל עושים חלוקה של דיבידנד?
 ת. היה בזמנו הון עצמי גדול. אני צריך לבדוק את השאלות, יתכן שכן ויתכן שלא.
 ש. מפנה אותך לדו"ח של המערערת לשנת 2015 רווח והפסד ותעיין במספרי ההשוואה של שנת 2014. (עמ' 21 לנספח ה' של משיב). דיבידנד שהתקבל נטו 3.5 מליון ₪? נכון?
 ת. כן.
 ש. מה יותר ברור מדיבידנד שהתקבל, תיישב את הסתירה הזו?
 ת. רשמנו "נתקבל" אבל בפועל הוא "לא נתקבל", לא שולם בפועל, שולם אחרי זמן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 ש. אתה מכיר בעל מניות שמוכן לקבל דיווידנד בתשלומים, ואם בכלל יש
2 חיה כזו "דיווידנד בתשלומים"
3 ת. הדיווידנד בין החברות לא חייב במס.
4 ש. לביהמ"ש: אז לא חייבים לדייק, זה העניין?
5 ת. לא שלא חייבים לדייק, אבל זה שליטה מלאה של שתי החברות.
6 ש. ביהמ"ש: אם כתוב בהצהרה של אדוניי ושל בעל המניות "נתקבל" ואדוניי
7 אומר "לא נתקבל" קשה להאמין לדברים הנוספים בדו"ח הזה, ואדוניי
8 יודע אם בכלל זה התקבל?
9 ת. כן, לפי הכרטיסים כן, החברה עברה להיות בזכות. ...
- 10 120. לא ניתן ליתן אמון בעדותו של רו"ח עווד ועוד יותר – קשה לתת אמון גם באמור בדוחות
11 הכספיים של המערערת לאור עדותו של רואה החשבון כאמור לעיל. אם רואה חשבון של
12 חברה מעיד בעל-פה כי רישום בדוח כספי המעיד על תשלום דיבידנד בשנת 2014 אינו נכון
13 וכי בפועל לא התקבל הדיבידנד – קיימת בעיית אמינות משמעותית, בכל קנה מידה.
- 14 121. גם אם אקבל את הטיעון בדבר דיבידנד שהוכרז אך לא חולק – ואינני מקבלת טיעון זה –
15 הרי ממילא לא ניתן כל הסבר מדוע בכלל מכריזה, כביכול, גאיה מכוונת על חלוקת דיבידנד
16 אך אינה מחלקת אותו בפועל? לאיזו מטרה מבוצע מהלך של הכרזה ללא חלוקה? תשובה
17 לכך – לא ניתנה.
- 18 122. לפיכך, אני קובעת כי המערערת לא הוכיחה כי יתרת החובה של גאיה מכוונת מקורה
19 בדיבידנד שהוכרז אך לא חולק.
- 20 123. יתר על כן ועיקר – גם אילו היה מדובר בדיבידנד שהוכרז אך לא חולק – עדיין משמעות
21 הדבר היא כי נוצר חוב של גאיה מכוונת כלפי המערערת. יתרת חוב זו ככל שלא שולמה על
22 פני שנים – מהווה "הלוואה" כמשמעותה בסעיף 3(י) (1) לפקודה.
- 23 124. טענת המערערת כי אילו היה מחולק הדיבידנד אזי היה פטור ממס לפי סעיף 126(ב)
24 לפקודה – אינה רלבנטית כלל ועיקר. העובדה כי הדיבידנד עצמו פטור ממס, אינה מייצרת
25 פטור ממס על יתרת חובה בגין דיבידנד שלא חולק בפועל. יתרת חובה זו, כפי שהובהר
26 לעיל, ככל שהיא נמשכת על פני שנים – כבמקרה הנדון – מהווה "הלוואה" שנתנה
27 המערערת לגאיה מכוונת והלוואה זו חייבת במס לפי הוראת סעיף 3(י) לפקודה מאחר ולא
28 שולמה כל ריבית בגינה.
- 29 למה הדבר דומה? אילו היה מחולק הדיבידנד בפועל והמערערת היתה מקבלת אותו לידיה
30 ומיד לאחר מכן מחזירה את הכסף לידי גאיה מכוונת – הרי ברור שמדובר בהלוואה אשר
31 חייבת במס לפי סעיף 3(י) מאחר ולא שולמה ריבית בגינה. מצב הדברים בענייננו – זהה
32 לחלוטין.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

- 1 **ד. אופן חישוב הריבית:**
- 2 מאחר וקבעתי כי הן יתרת החובה של גאיה סנטר והן יתרת החובה של גאיה מכונות חייבות 125.
- 3 במס לפי סעיף 3(י) לפקודה, בהיותן "הלוואות" שלא שולמה בגינן ריבית כחוק ועל כן יש
- 4 לחייב במס כדין על ההפרש הריבית לבין הריבית הקבועה בתקנות הריבית - יש להידרש
- 5 לטענתה החלופית של המערערת בעניין אופן חישוב הריבית הרעיונית.
- 6 המערערת מלינה על כך שהמשיב ביצע את חישובי הריבית לפי סכומי יתרות החובה לסוף
- 7 כל אחת משנות המס שבערעור. לגישתה, יש לבצע את החישוב על בסיס חודשי.
- 8 בכל הנוגע ליתרת החובה של גאיה סנטר – סבורה המערערת כי המשיב שגה גם בכך שצירף
- 9 לחישוב הריבית את הרווח הקבלני, אותו יש לשיטתה להפחית מחישוב הריבית וכן יש
- 10 להפחית את סכום הריבית שבו חייבה את גאיה סנטר בשנת 2019 על פי החשבונית נספח
- 11 17 לתצהיר מר קדמני.
- 12 בכל הנוגע ליתרת החובה של גאיה מכונות – סבורה המערערת כי מאחר ויתרת החוב
- 13 בכרטיס החו"ז משתנה בתדירות גבוהה – אזי יש לבצע את חישוב הריבית לפי ממוצע
- 14 המתחשב בכל התנודות בכרטיס.
- 15 126. אינני מקבלת את חישובי הריבית של המערערת. המשיב טען ובצדק כי ביקש מהמערערת
- 16 הבהרות ותיקונים לחישוב שהוצע על ידי רו"ח עווד, מאחר והנתונים המספריים בכרטיסות
- 17 הבין-חברתיות לא היו מדויקים.
- 18 המפקח צירף כנספח ג' לתצהירו את התכתובת שהתקיימה בין הצדדים בנוגע לחישוב
- 19 הריבית לפי סעיף 3(י) לפקודה. כעולה מהתרשומת, המפקח חזר והציף בפני רואה החשבון
- 20 של המערערת את העובדה כי הוא לא כלל בחישוב שהציג את כל הסכומים הרשומים
- 21 בכרטיסי החו"ז של גאיה סנטר וגאיה מכונות. המפקח מציין בתכתובת דוגמאות לכך
- 22 שהרישום של הפעולות בכרטיסי החו"ז איננו מדויק.
- 23 המפקח דרש מרו"ח עווד כי יעביר אליו אסמכתאות לרישום הפעולות כפי שנעשה על ידו
- 24 בתחשיב שהציג למפקח – אך רואה החשבון לא שלח אליו דבר.
- 25 127. בנסיבות אלו, העיד המפקח כי הוצאה למערערת שומה לפי התחשיב המקובל לפי היתרות
- 26 בסוף כל שנה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

128. כפי שצוין לעיל, כרטסות הנהלת החשבונות של גאיה סנטר וגאיה מכונות בספרי המערערת – רחוקות מלהיות מדויקות. קיימות אינדיקציות על ליקויים ותיקונים ניכרים ומשמעותיים שבוצעו בכרטסות, שלא ניתן להם הסבר מניח את הדעת.
- יתר על כן, מחומר הראיות שהוצג בפניי ומעדותו של מר קדמני כמו גם מעדות רו"ח עווד עולה בבירור כי המערערת לא ניהלה את פנקסיה בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה וחוק מע"מ. המערערת לא הוציאה חשבוניות וקבלות כנדרש על פי דין ובמועדים הקבועים בחוק מע"מ. יתר על כן, כפי העולה מהכרטסות התקבולים שהתקבלו נרשמו לאחר ביצוע תיקונים של פקודות היומן לפי התאמות בנק. למעשה, היה בסיס בדין לפסילת ספרי המערערת בשל ליקויים אלו.
129. זאת ועוד, חישובי הריבית של המערערת שהוצגו באמצעות רו"ח עווד – אינם מקובלים עליי. המערערת מבקשת לבצע חישוב כביכול בהתאם לתנאי התשלום שבהסכם – כאשר בפועל לא נהגה כך. החשבוניות לא הוצאו בהתאם להסכם. לא הוצגה הסכמה על פריסת תשלומים – וכל הטיעון של המערערת בנושא זה – אינו מקובל עליי ועל כן נדחה.
130. לפיכך, סבורני כי בנסיבות העניין לא נפל פגם באופן חישוב הריבית לפי סעיף 3(י) לפקודה שביצע המשיב ואיני מוצאת עילה להתערב באופן ביצוע החישוב בשומות בצווים.
- כמו כן, אין מקום להפחית את הרווח שהמערערת דיווחה עליו מהסכומים לצורך חישוב הריבית לפי סעיף 3(י) לפקודה. חישוב הריבית הרעיונית מתבצע בהתאם ליתרת החובה הנובעת מהיחסים המיוחדים שבין המערערת לגאיה סנטר וגאיה מכונות ובהתאם לסכומים המצויים בדוחות הכספיים של המערערת לסוף כל שנה. בין אם סכומים אלו כוללים רווח קבלני ובין אם לאו – אין בכך כדי לשנות או להשפיע על חישוב הריבית.
- באשר לחשבונית שהוצאה ביום 14.3.2019 (נספח 17 לתצהיר מר קדמני) – נתתי דעתי לעובדה כי המערערת לא טענה כלל כי גאיה סנטר שילמה את הסך האמור. המערערת אך ציינה כי חייבה את גאיה סנטר (ראו סעיף 23 לתצהיר מר קדמני). זאת ועוד, החיוב נעשה בשנת 2019 ואף אין קוהרנטיות בטיעון המערערת בנושא החיוב בריבית. לפי ההסכם היה עליה לחייב בריבית שנתית של 6% לפחות – ולא נהגה כך. לפי ההסכם התשלום היו שוטף +120 – ועל כן החשבונית שהוצאה כביכול על ריבית לתקופה שמיום 1.4.2017 ל- 31.12.207 – נראית תמוהה, נוכח העובדה כי המערערת טוענת כי בניית הקומה הראשונה של המרכז המסחרי הסתיימה במאי 2017.
- כל גירסת המערערת – אינה מתיישבת לא עם ההסכם ולא עם השכל הישר וההיגיון.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 51579-12-20 רי"ף קדמני בע"מ נ' פקיד שומה עכו

1

סוף דבר:

2

131. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה על כל חלקיו.

3

השומות בצווים שהוציא המשיב למערערת לשנות המס שבערעור – יעמדו בעינן.

4

בשים לב להתנהלותה של המערערת בערעור זה, לרבות בעניין גילוי המסמכים והצגתם

5

המאוחרת של ההסכם וההסכמים עם קבלני המשנה, ולרבות בעניין צירוף מסמכים שלא

6

כדין לסיכומי הטענות – תישא המערערת בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של

7

50,000 ₪, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא סכום זה ריבית והפרשי

8

הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

9

10

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

11

פסק הדין ניתן לפרסום.

12

13

ניתן היום, כ"ב חשוון תשפ"ד, 06 נובמבר 2023, בהעדר הצדדים.

14

אורית וינשטיין, שופטת

15

16