



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

לפני כבוד השופט נפתלי שילה

התובעת

בוטיק - שימור מבנים בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד אלרן שפירא בר אור

נגד

הנתבעים

1. מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ
2. מ.ו. השקעות בע"מ
3. ד"ר משה וינברג
ע"י ב"כ עו"ד יעריית ברנן

פסק דין

1 האם יש לחייב את הנתבעים להנפיק לתובעת חשבונית מס עבור רכישת מקרקעין בעסקת קומבינציה
2 שנערכה בין הצדדים והאם על הנתבעים לשלם לתובעת את הקנסות ששילמה למע"מ עקב איחור
3 בתשלום המע"מ בגין העסקה?
4

א. רקע עובדתי

7 1. הנתבעים היו הבעלים של שני בניינים מחוברים בני כמאה שנים המיועדים לשימור בתל אביב
8 (להלן: **הבניין**).

10 2. ביום 24.5.10 חתמה התובעת (להלן גם: **בוטיק** או **הרוכש**) על הסכם קומבינציה עם הנתבעים
11 (להלן גם: **הבעלים**) שלפיו התובעת תבצע עבודות בנייה ושימור בבניין ובתמורה היא תקבל 25
12 דירות בבניין והנתבעים יקבלו 10 דירות בבניין וכן סך של מיליון דולר ארה"ב (להלן: **המזומן**)
13 ותמורה נוספת (להלן: **התמורה הנוספת**) בהתאם לגובה הכנסות התובעת ממכירת דירותיה
14 (להלן: **ההסכם**).

16 3. בין הצדדים התנהלו ומתנהלים הליכים רבים בכל הערכאות ביחס להסכם, והליך זה מהווה
17 חוליה נוספת בשרשרת התביעות.

19 4. בסעיף 38 להסכם נקבע כי: "**הבעלים ישלמו ויישאו בתשלומי המע"מ בגין התקשרותם עם**
20 **הרוכש בהסכם זה: (1) בגין קבלת התמורה במזומן (כאשר את סכום המע"מ יעביר להם הרוכש**
21 **... וכנגד חשבונית מס).** (2) בגין קבלת שירותי הבניה מהרוכש (כנגד חשבונית מס ערוכה כחוק,
22 **בסכום המוסכם על הבעלים. הרוכש יעביר את סכום המע"מ לרשויות מע"מ, כדין). יובהר, כי**
23 **עם תחילת ביצוע עבודות הבנייה, ינפיק הרוכש חשבונית מס לבעלים בתוספת מע"מ, על בסיס**
24 **הערכת שווי שירותי הבנייה, כפי שיוסכם עם הבעלים. ככל ששלטונות מע"מ יעדכנו את שומת**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

- 1 העסקאות בגין שירותי הבנייה, יותאם תשלום המע"מ לעדכון כאמור. (3) בגין קבלת התמורה
2 הנוספת".
3
- 4 .5 בסעיף 40 להסכם נקבע כי: "כל הוצאה ו/או תשלום שעשה מי מהצדדים עבור הצד האחר תוחזר
5 ו/או תקוזז כשהיא צמודה ונושאת ריבית כנהוג בבנק לאומי לישראל בע"מ לגבי ריבית חריגה
6 בחשבונות חח"ד עד יום התשלום בפועל" (להלן: הריבית ההסכמית).
7
- 8 .6 ביום 7.12.17 הגישה התובעת כנגד הנתבעים כתב תביעה בסדר דין מקוצר שבמסגרתו אחת
9 מעילות התביעה היתה שהנתבעים לא שילמו את תשלומי המע"מ שהיה עליהם לשלם על פי סעיף
10 38 להסכם (תא"ק 9255-12-17) בגין שירותי הבנייה. בתביעה נטען שהיות שהנתבעים טענו ששווי
11 שירותי הבנייה שהם קיבלו מהתובעת עומד על 2,118,316 ₪ בלבד, שווי המע"מ ששולם ע"י
12 הנתבעים עמד על 381,277 ₪ בלבד. ברם, רשויות המע"מ לא קיבלו את תחשיב הנתבעים ובסיום
13 דיון שנערך בין התובעת לנציגי מע"מ הוצא ע"י מע"מ סיכום דיון שבו נאמר כי: "שווי עלויות
14 הבנייה לבעלים למועד העלייה לקרקע בחודש מרץ 2013 הינו 8,600,623 ₪". משהתובעת פנתה
15 לנתבעות בדרישה לשלם את ההפרש שיש לשלם למע"מ בסך של 1,080,809 ₪, הנתבעים סירבו
16 לדרישה והתובעת נאלצה לשלם את המע"מ בעצמה למרות שעל פי ההסכם הנתבעים אמורים
17 לשאת בתשלום זה (להלן: התביעה בסד"מ).
18
- 19 .7 בהערה 1 לתביעה בסד"מ ציינה התובעת כי: "יובהר, כי תביעה זו אינה עוסקת בחובתם של
20 הנתבעים מכוח הדין להנפיק חשבונית בגין מכר הקרקע, ובגין כך עומדת לתובעת עילת תביעה
21 נפרדת. התביעה זנן, כתביעה לסכום קצוב, עוסקת בהקשר זה אך ורק בחובתם החוזית של
22 הנתבעים לשפות את התובעת עבור המע"מ בגין שירותי הבניה המסופקים על ידה".
23
- 24 .8 ביום 19.2.18 ניתן על ידי פסק דין בתביעה בסד"מ שבמסגרתה דחיתי את בקשת הנתבעים לקבל
25 רשות להתגונן ונעתרתי לתביעה. בפסק הדין נקבע כי ככל שהנתבעים סברו שהערכת רשויות
26 המע"מ מופרזת, היה עליהם להשיג על השומה ומשהנתבעים לא עשו דבר להקטנת השומה,
27 עליהם להשיב לתובעת את תשלומי המע"מ בגין שירותי הבנייה שהיא שילמה למע"מ וזאת
28 מאחר שעל פי ההסכם תשלום זה מוטל עליה. נפסק שהסכום ישולם בצירוף הריבית ההסכמית
29 הקבועה בסעיף 40 להסכם. בפסק הדין נקבע גם כי: "ככל שהתובעת סבורה כי יש לחייב את
30 הנתבעים ברכיב הקנסות, הרי שנושא זה צריך להיות נדון בנפרד וביחס לרכיב זה, על התובעת
31 להגיש תביעה רגילה" (להלן: פסה"ד בסד"מ).
32
- 33 .9 הנתבעים הגישו ערעור על פסק הדין שניתן בתביעה בסד"מ (ע"א 2935/18) ואולם בהמלצת בית
34 המשפט העליון חזרו בהם הנתבעים מהערעור ביום 27.5.19.
35





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

10. ביום 2.2.20 פנתה התובעת לנתבעים וביקשה לקבל חשבונית מס עבור רכישת המקרקעין, ואולם הנתבעים במכתבם לתובעת מיום 20.2.20 סירבו להנפיק חשבונית.

3

11. ביום 27.2.20 הגישה התובעת את התביעה דנן. בתביעה עותרת התובעת לשני סעדים: הראשון - לחייב את הנתבעים לשלם עבור הנזק שנגרם לה עקב אי יכולתה לקזז את המע"מ שהיא שילמה עבור רכישת הקרקע מהנתבעים כתוצאה מכך שהנתבעים לא מסרו לה חשבונית מס כדין והנזק מסתכם בסך של 4,249,195 ₪ (כולל מע"מ ובצירוף הריבית ההסכמית). לחילופין, התובעת עתרה לכך שיינתן צו עשה שיורה לנתבעים להנפיק חשבונית מס עבור רכישת הקרקע. הסעד השני שהתבקש הוא תשלום בסך של 385,852 ₪ בגין הקנסות שהתובעת נאלצה לשלם למע"מ עקב האיחור בתשלום חוב המע"מ שנגרם כתוצאה מהתנהלות הנתבעים שסירבו לשלם את תשלומי המע"מ במועד החיוב על פי הדין.

12

ב. תמצית טענות התובעת

13

14

15

(א) התביעה בגין אי הנפקת חשבונית מס עבור רכישת הקרקע

16

1. במסגרת ההסכם, התובעת רכשה מהנתבעים קרקע עבור בניית 25 דירות ולכן על הנתבעים להנפיק לתובעת חשבונית בגין עסקה זו בהתאם לסעיף 47(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: **חוק מע"מ**). בנוסף, בהתאם לסעיף 47(ב) לחוק מע"מ, התובעת הייתה חייבת לדרוש מהנתבעות שהן עוסק מורשה חשבונית מס והיא דרשה זאת. ברם, על אף דרישות התובעת, הנתבעים לא הנפיקו חשבונית בניגוד לחובתם על פי הדין. שהרי, עסקת קומבינציה היא עסקת חליפין המורכבת לצורכי מע"מ משתי עסקאות שהן שוות בערכן: מצד אחד עסקת מכירת קרקע ומצד שני, עסקת שירותי בנייה. שתי עסקאות אלו חייבות במע"מ ובגין כל אחת מהן על כל צד לספק למשנהו חשבונית המשקפת את שווי העסקאות השלובות.

25

2. גובה החשבונית שעל הנתבעים להנפיק לתובעת נגזר משווי הקרקע להקמת 25 יחידות הדיור שהנתבעים מכרו לתובעת. התובעת רכשה את הקרקע באמצעות תשלום של מיליון דולר במזומן בצירוף התמורה הנוספת וכן באמצעות שירותי הבנייה שהיא סיפקה לנתבעים. הנתבעים הנפיקו חשבוניות רק עבור תשלום המזומן והתמורה הנוספת ולא עבור ייתרת התמורה ששולמה באמצעות הענקת שירותי הבנייה לנתבעים שמהווה את החלק הארי בתמורה ששילמה התובעת עבור רכישת הקרקע.

32

3. מאחר שרשויות מע"מ קבעו ששווי שירותי הבנייה שהעניקה התובעת לנתבעים עמד על 8,600,623 ₪, הרי שהנתבעים היו מחויבים להנפיק לתובעת חשבונית על סכום זה, מעבר לחשבונית שהונפקה עבור תשלום המזומן והתמורה הנוספת.

36





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

- 1 המועד שהיה על הנתבעים להנפיק את החשבונית עבור שירותי הבנייה הוא היום שבו מסר בעל
2 הקרקע את הקרקע לזים לצורך ביצוע העבודות ובמקרה דנן הקרקע נמסרה לתובעת בחודש
3 אפריל 2013. לכן, התביעה לא התיישנה. אין גם יסוד לטענה כי התביעה הוגשה בשיהוי, מאחר
4 שהתובעת דרשה מהנתבעים את החשבונית כמה פעמים מאז שנערכה העסקה והיא אף עמדה על
5 זכותה זו בתביעה בסד"מ.
6
- 7 העובדה שהחובה להנפיק חשבונית מס לתובעת בגין מרכיב מכירת הקרקע לתובעת לא אוזכרה
8 בהסכם, לא גורעת מחיובם של הנתבעים להנפיק חשבונית כפי שקבוע בחוק המע"מ. לא היה
9 צורך לעגן בהסכם חיוב שקבוע בדין. פרשנות הנתבעת להסכם הופכת את ההסכם להסכם בלתי
10 חוקי. בעסקת קומבינציה "כל צד מצדדי העסקה נושא בתשלומי המע"מ שלו וכל צד יכול
11 להשתמש בחשבוניות של הצד השני כדי לקזז אותן" (סעיף 9 לסיכומי התשובה). כמו כן, בהסכם
12 לא נקבע שעל התמורה שניתנת ע"י התובעת באמצעות הענקת שירותי בנייה עליה להוסיף מע"מ.
13 בהיעדר אמירה מפורשת בהסכם בדבר הוספת מע"מ על התמורה, חלה החזקה לפיה המע"מ
14 נכלל במחיר העסקה.
15
- 16 עקב העובדה שהנתבעים לא המציאו לתובעת חשבונית מס, נגרם לה נזק בגובה של 17% מגובה
17 החשבונית שהיה על הנתבעים להנפיק ע"ס של 8,600,623 ₪ דהיינו סך של 1,462,106 ₪. סכום
18 זה בוטיק יכולה היתה לקזז מרשויות המס אם היתה מונפקת לה חשבונית כדין. לסכום זה יש
19 להוסיף את הריבית ההסכמית ולכן הסכום הכולל עומד על 3,631,791 ₪ נכון ליום הגשת
20 התביעה בתוספת הריבית ההסכמית עד התשלום בפועל. לסכום זה יש אף לצרף מע"מ כחוק, על
21 מנת שהתובעת תפוצה על מלוא הסכום שהיא היתה מתקזזת מול רשויות המע"מ, אילו הנתבעים
22 היו מנפיקים חשבונית כדין ובמועד. לפיכך, סכום התביעה בגין רכיב זה עומד על 4,249,195 ₪.
23
- 24 לאור הזמן שחלף, אף אם הנתבעים ינפיקו עתה חשבונית, ספק אם הנתבעת תוכל לעשות בה
25 שימוש כיום. ככל שהנתבעים יוכיחו שהנפקת החשבונית כיום תאפשר לתובעת לקבל את המע"מ
26 מרשויות המס, התובעת תסתפק בקבלת החשבונית. לכן, כסעד חילופי בלבד, תסתפק התובעת
27 בקבלת החשבונית בלבד ואולם בתנאי שהתובעת תוכל להציג את החשבונית ולקבל זיכוי בגינה.
28 ככל שהתובעת לא תוכל לקבל את הזיכוי כתוצאה מחלוף הזמן או מכל סיבה אחרת, יש לחייב
29 את הנתבעים בפיצוי הכספי.
30
- 31 התובעת לא מיצתה את עילתה בתביעה בסד"מ ובכל מקרה, לא מדובר באותה עילת תביעה.
32 זכותה הייתה לתבוע מה שהדין מאפשר לה בסד"מ ואת יתר העילות במסגרת תובענה רגילה.
33
34
35
36





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

(ב) התביעה לתשלום בגין הקנסות והריביות למע"מ

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36

9. מאחר שעל פי סעיף 38 להסכם היה על התובעת לתאם את הדיווח למע"מ ולפעול בנושא זה בהתאם לעמדת הנתבעים, נאלצה התובעת להיעתר לדרישת הנתבעים שהגישו למע"מ תחשיב בחסר לפיו עלות שירותי הבנייה שהתובעת סיפקה לנתבעים מסתכמת בשיעור של כ- 2 מיליון ₪ בלבד. משמע"מ לא קיבל תחשיב זה כאמור לעיל והוא העריך את שווי שירותי הבנייה בסך של מעל 8.6 מיליון ₪, נאלצה בוטיק לשלם את ההפרש של החוב למע"מ, מאחר שהנתבעים סירבו לשלם סכום זה על אף שהם היו חייבים לשלם את מלוא המע"מ עבור שירותי הבנייה בהתאם להסכם.

10. על פי שומת מע"מ הסופית עמד סכום המע"מ על 1,101,992 ₪ ולסכום זה נוספו גם קנסות, ריבית והצמדה. לאחר שניתן פסק הדין בסד"מ, חויבו הנתבעים לשלם את סכום המע"מ שהתובעת נאלצה לשלם למע"מ ולאחר שנפתחו כנגד הנתבעים הליכי הוצל"פ, הנתבעים פרעו את חובם לשלם לתובעת את המע"מ כפי שנקבע בהסכם. אולם, משבית המשפט קבע כי רכיב הקנסות צריך להיות נדון במסגרת תובענה רגילה, מוגשת התביעה להשבת רכיב הקנסות בסך של 211,216 ₪ ובתוספת הריבית ההסכמית, על הנתבעים לשלם סך של 329,788 ₪ בתוספת מע"מ דהיינו סך של 385,852 ₪.

ג. תמצית טענות הנתבעים

1. יש לדחות את התביעה מחמת התיישנות, מאחר שהחויב במס בהתאם לסעיף 28(א) לחוק המע"מ חל עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה. המועד שבו העמידו הנתבעים את הקרקע לידי התובעת היה ביום 24.3.12 ולכן המועד האחרון בו יכלה התובעת לתבוע ולדרוש הנפקת חשבונית היה ביום 24.3.19. לחילופין, אף אם נמנה את המועד בחלוף 4 חודשים ממתן היתר בנייה דהיינו ביום 24.1.13, התביעה התיישנה עוד ביום 24.1.20.

2. לחילופין, יש לדחות את התביעה מחמת שיהוי קיצוני בהגשתה. התובעת החלה את עבודתה על הקרקע ביום 15.3.13 והיא השתתה שנים רבות בדרישתה זו ופנתה לקבל חשבונית בגין רכישת הקרקע לראשונה רק ביום 2.2.20. זאת, למרות שבין הצדדים התנהלו הליכים משפטיים רבים והתובעת לא טענה שיש לה זכות לקבלת חשבונית במשך תקופה ארוכה מאוד.

3. כמו כן, יש למחוק את הנתבע 3 כנתבע בהליך, היות שלא קיימת כנגדו עילת תביעה ואין לו כל זכות במקרקעין. חובת הנפקת החשבונית מוטלת על עוסק או עוסק מורשה והנתבע 3 הוא אדם פרטי. בנוסף, התובעת הגישה את תביעתה מכוח הדין ולא מכוח ההסכם ולכן לא חלה על הנתבע 3 כל חבות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

4. יש לדחות את התביעה לאור עיקרון מיצוי העילה. היה על התובעת לכלול את תביעתה בנושא החשבונית במסגרת התביעה בסד"מ. משהתובעת לא הגישה תובענה עם מכלול הסעדים, היא נחשבת כמוותרת על הסעדים שלא נתבעו על ידה. על אף שהתובעת ציינה בתביעה הנ"ל שהיא שומרת על זכותה לפתוח בהליך רגיל לצורך קבלת סעד זה, היא המתינה יותר משנתיים עד להגשת תביעה דן. בנוסף, התובעת לא תמכה את תביעתה בעדים כגון באי כוחה בעת שההסכם נחתם והיא התבססה על עדות יחידה של מר בשן "שהיתה רצופה כזבים, ניחוישים, בדיות, הערכות והשערות בלבד" (סעיף 10 לסיכומים).
5. דרישת התובעת להנפיק עבורה חשבונית מס בגין מכר הקרקע אינה מעוגנת בהסכם והתובעת בחתימתה על ההסכם וויתרה על מימוש זכותה לקבלת חשבונית מס בגין מכר הקרקע. בסעיף 38 להסכם הוסכם על הנפקת חשבונית מס בגין קבלת התמורה במזומן ועבור שירותי הבנייה ולא בגין מכר הקרקע. אילו הצדדים היו מעוניינים שההסכם יכלול גם חובה להנפקת חשבונית עבור רכיב הקרקע, הם היו מציינים זאת במפורש. ההסכם הוא הסכם "סגור" שנעשה כשלשני הצדדים ייעוץ משפטי ואין להוסיף דרישות שלא מעוגנות בהסכם. התובעת קיבלה את כל חשבוניות המס שהיא היתה אמורה לקבל בגין ההסכם והיא אינה זכאית לקבל חשבונית נוספת. התובעת מתעתדת להשתמש בחשבונית שהיא תובעת לקבל מהנתבעות על מנת לבצע "גניבת כספים מהקופה הציבורית" היות שהיא לא שילמה כלל את המע"מ.
6. סעיף 47(א) לחוק מע"מ קובע שעוסק מורשה "רשאי" להוציא חשבונית מס ובעת החתימה על ההסכם, התובעת ויתרה על מימוש זכותה לקבלת חשבונית בגין רכיב מכר הקרקע. מדובר בהוראת חוק דיספוזיטיבית. בנוסף, מאחר שעבודות הבנייה טרם הושלמו, מועד החיוב במס טרם חל ולא קיימת עדיין חובה להנפיק חשבונית.
7. כמו כן, לא ברור מה התועלת שתצמח לתובעת מקבלת החשבונית, שהרי אם תונפק חשבונית עבורה יהיה עליה להוסיף מע"מ על שווי הקרקע. טענת התובעת כי על הנתבעים יהיה לשלם את המע"מ, היא בניגוד להסכם. שהרי, בסעיף 33 להסכם נקבע שהנתבעים לא יישאו בשום הוצאה שהיא, למעט מע"מ על שירותי בניה ולכן אין כל יסוד לטענת התובעת שיהיה על הנתבעים לשלם מע"מ גם בגין רכיב הקרקע. גם אם ייקבע שעל הנתבעים להנפיק לתובעת חשבונית בגין מכר הקרקע, על התובעת יהיה לשלם את סכום המע"מ בגין חשבונית זו.
8. הנתבעים שילמו סכום מע"מ גבוה הרבה יותר בגין רכיב שירותי הבנייה, מאחר שבאותה עת מרבית הבניין היה מושכר בדיירות מוגנות וחלק זה היה אמור להיות פטור ממע"מ. לכן, הנתבעים שילמו מע"מ ביתר סך של 493,851 ₪. הנתבעות הגיעו לסיכום עם רשויות מע"מ לפיו אין לרשויות המע"מ דרישה נוספת כלפיהן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

9. התובעת לא הוכיחה כי היא שילמה את המע"מ על החשבונית אותו היא דורשת ולפיכך כיצד היא מבקשת לקבל החזר בגין מע"מ שהיא לא שילמה? מדובר בניסיון בלתי חוקי להונאה ולמרמה. בסיכום הדיון במע"מ מיום 8.5.16 שהנתבעות לא היו צד לו הועלתה רק אפשרות של החלפת חשבוניות ולא חובה. התובעת גם לא הוכיחה שאם היתה מקבלת חשבונית מע"מ היא היתה יכולה לקזז אותה, מאחר שהיא לא שילמה מע"מ.
10. במכתב ששלחה התובעת באמצעות ב"כ לב"כ הנתבעים מיום 28.2.17 (נספח 16 לתצהירו של ד"ר גיא וינברג) התבקשה הנתבעת להשיב לאלתר את סכום המע"מ שהתובעת נאלצה לשלם ונאמר כי: **"לחילופין, כפי שהוצע למרשייך בעבר, תסכים מרשתי לקבל ממרשייך חשבונית מס נגדית בגובה זהה לחשבונית המס המצורפת למכתב זה, וזאת בגין ערך הקרקע"**. מכאן, שאף התובעת ראתה בדרישה לקבלת חשבונית עבור הקרקע רק אפשרות חילופית אם לא ישולם המע"מ בגין שירותי הבנייה. לפיכך, מששולם לבסוף המע"מ עבור שירותי הבנייה לתובעת, גם לשיטתה אין כל הצדקה להנפקת חשבונית נוספת ולמעשה דרישת התובעת היא לתשלום המע"מ בכפל. למען הזהירות, אם בית המשפט יורה לנתבעות להנפיק חשבונית מס נוספת, יהיה על התובעת להוסיף מע"מ בשיעור של 17% על גובה החשבונית.
11. יש לדחות גם את הרכיב השני של התביעה ביחס לקנסות. התובעת לא הוכיחה כלל ששילמה את הקנסות וחלק מהסכום הנתבע לא נובע מקנס אלא משיעור מע"מ שונה שהיה בזמנו - 18%. התובעת לא הוכיחה שהאמור בטופס המע"מ מתייחס לקנסות ויתכן שמדובר בקיזוז תשלומים אחרים שחלו על התובעת בגין חוב מע"מ.
12. יש להטיל את האחריות על האיחור בתשלום המע"מ על התובעת. היה עליה לשלם את מלוא המע"מ כבר במרץ 2013 והנתבעים אינם אמורים לשאת בקנסות הנובעים מאי קיום חובותיה של התובעת כלפי רשויות מע"מ. ככל שהתובעת סברה שהיה עליה לשלם מע"מ בשיעור גבוה יותר, היא הייתה צריכה לשלמו לרשויות מע"מ במועד כפי שנקבע בדין וכך להימנע מתשלום קנסות. בנוסף, התובעת נתנה הסכמתה לרשויות המס לבצע "הערכה מחודשת" לקביעת שווי שירותי הבנייה מבלי ליידע את הנתבעות ולכן אין לה להלין אלא על עצמה כשנקבעה הערכה מופרזת. התובעת אפילו לא הציגה בפני רשויות מע"מ את הערכתה שלה לפיה שירותי הבנייה עמדו על 5.7 מיליון ₪ בלבד. אם היא הייתה מציגה את עמדתה זו "היה בכך להביא לשינוי דרמטי בחישוב מע"מ הבנייה העצום" (סעיף 60 לסיכומים). התובעת התרשלה וגרמה במו ידיה לשומה המופרזת. היא אף לא הגישה השגה או ערר ולכן היא אחראית בלעדית לכל הנובע מהפיגורים.
13. בנוסף, רשויות המע"מ קבעו שומה גבוהה הרבה יותר מהשומה שעליה הצהירו הנתבעים וזאת בעידודה של התובעת, אשר לא נקפה אצבע להקטין את החבות ו"התנדבה" לשלם סכום מופרז ביודעה שעל פי ההסכם התשלום מוטל על כתפי הנתבעים. הנתבעים לא זומנו לדיון שהתקיים במשרדי מע"מ ביום 8.5.16 וידעו עליו בדיעבד. התובעת לא עשתה דבר על מנת להקטין את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

- 1 השומה כגון באמצעות השגה או ערעור על "ההחלטה השערורייתית" של מע"מ וזאת בחוסר תם
2 לב. בכל מקרה, עומדת לנתבעים זכות הקיזוז.
3
- 4 14. התובעת לא זכאית לקבל את הריבית ההסכמית על הקנסות. הנתבעים לא אמורים לשאת
5 בריבית מופרזת עקב התרשלותה של התובעת והשיהוי הרב שהיא נקטה בו, עת לא הגישה את
6 תביעתה במאוחד בסדר דין רגיל.
7
- 8 15. הסכומים שהתובעת דורשת בתביעתה לא מוגדרים כ"קנסות" אלא "קיזוז מ. חדשה" או
9 "תשלום חריג" והיא לא זימנה לעדות מומחה למיסים שיסביר מונחים אלו ולא הוכח שמדובר
10 בתשלומים בגין העסקה דן ולא עסקה אחרת. התובעת לא עמדה בנטל ההוכחה "ולא מן הנמנע
11 כי גם התובעת אינה משוכנעת כי מדובר בקנסות".
12
- 13 16. הריבית ההסכמית לא חלה על שני רכיבי התביעה. הרכיב הראשון לא כולל חיוב המעוגן בהסכם
14 וביחס לרכיב השני, הנתבעים לא צריכים לפצות את התובעת בריבית האסטרטגית של כ- 13%
15 בשל מחדל ורשלנות של התובעת. זאת במיוחד לאור השיהוי הרב בהגשת התביעה. בכל מקרה,
16 אין להוסיף מע"מ על רכיבי התביעה מאחר ש"אין תוספת מע"מ על מע"מ" ואין מע"מ על תשלום
17 קנסות (סעיף 105 לסיכומים).
18
- 19 17. התובעת התבססה על עדות עד אחד שהיא עדות יחידה ולכן קיימת חובת הנמקה מיוחדת.
20 התובעת נמנעה מלהביא עדים שבשליטתה כגון עורכי דינה לשעבר ויועצי המס שלה והדבר כמובן
21 פועל לחובתה. מנגד, מטעם הנתבעות העיד עו"ד וינברג שייצג את הנתבעות במו"מ על ההסכם
22 והכיר היטב את פרטיו. מכל הנימוקים הנ"ל יש לדחות את התביעה ולחייב את התובעת
23 בהוצאות.
24

ד. דיון והכרעה

(א) התביעה בגין אי הנפקת חשבונית מס עבור רכישת הקרקע

1. טענת ההתיישנות – יש לדחות את הטענה שהתביעה התיישנה. המועד לחיוב במע"מ בעסקת
מקרקעין נוצר "עם העמדת המקרקעין לרשות הקונה או לשימוש" כפי שנקבע בסעיף 28(א)
לחוק המע"מ. בע"א 3678/13 פרידמן חכשורי חברה להנדסה ולבניה בע"מ נ' מנהל מס ערך
מוסף (18.10.2013) נפסק בפסקה 30 כי: "מועד חיוב במס ערך מוסף של עסקת קומבינציה ...
הינו יום מסירת הקרקע מושא העסקה לקבלן".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

- 1 בע"א 108/82 ניכנ חברה לבניין ולהשקעות בע"מ נ' המנהל לעניין חוק מס ערך מוסף, פ"ד לט(1)
2 772 (1985) נקבע כי: "מחיר העסקה לצורך חישוב מס ערך מוסף צריך להיות ערך הקרקע ליום
3 מסירתה לקבלן, וזה המועד, בו התגבש חיובה לשלם את המס".
4
- 5 התובעת פנתה ביום 2.4.13 לנתבעים וציינה שביום 15.3.13 הקבלן החל בעבודתו (נספח 2
6 לתצהיר דני בשן מטעם התובעת). גם רשויות המס קבעו בהודעתם מיום 5.10.16 (נספח 6 לכתב
7 ההגנה) כי: "בחודש מרץ 2013 החלה החברה בבניית המבנה. אנו רואים במועד זה מועד חיוב
8 לפי סעיף 28(א) לחוק מס ערך מוסף והחברה היתה אמורה להוציא בשלב זה חשבונית מס על
9 שווי שירותי הבנייה". מכאן, שמועד החיוב במע"מ הוא בחודש מרץ 2013 והתביעה לא התיישנה
10 מאחר שהיא הוגשה בחודש פברואר 2020.
11
- 12 לפי סעיף 46(א) לחוק המע"מ, יש להוציא חשבונית בתוך 14 יום ממועד החיוב במס ומשלא חלפו
13 שבע שנים ממועד זה, יש לדחות את טענת ההתיישנות.
14
- 15 **טענת השיהוי** – יש לדחות את טענת הנתבעים שדין התביעה להידחות מחמת שיהוי קיצוני.
16 לצורך דחיית תביעה מחמת שיהוי על הטוען להוכיח שהתובע הציג מצג של ויתור ומחילה ובנוסף,
17 שהנתבע שינה את מצבו לרעה (ע"א 6805/99 תלמוד תורה הכללי והישיבה הגדולה עץ חיים
18 בירושלים נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה, פ"ד נז(5) 433, 447-448 (2003)). במקרה דנן
19 הנתבעים לא עמדו בנטל הנדרש ולא הוכיחו שהתקיימו שני התנאים המצטברים. לא הוכח ויתור
20 של התובעת והנתבעים גם לא פירטו כיצד הם שינו את מצבם לרעה כתוצאה מהשיהוי ולא
21 הוכיחו כלל טענה זו (ראו גם: ע"א 6182/14 אינבסטלום הולדינגס נ' ספריית יפת (3.5.16)
22 בפסקה 14).
23
- 24 בכל הנוגע לעילת התביעה הראשונה – הנפקת חשבונית מס בגין רכישת הקרקע – כמפורט לעיל,
25 בהערה 1 לתביעה בסד"מ נאמר במפורש שהתובעת עומדת על דרישתה לקבל חשבונית כדין וזה
26 לשונה: "יובהר, כי תביעה זו אינה עוסקת בחובתם של הנתבעים מכוח הדין להנפיק חשבונית
27 בגין מכר הקרקע, ובגין כך עומדת לתובעת עילת תביעה נפרדת. התביעה דנן, כתביעה לסכום
28 קצוב, עוסקת בהקשר זה אך ורק בחובתם החוזית של הנתבעים לשפות את התובעת עבור
29 המע"מ בגין שירותי הבניה המסופקים על ידה".
30
- 31 בכל הנוגע לעילת התביעה השנייה – התובעת לא וויתרה על קבלת פיצוי בגין נזקים שנגרמו לה
32 כתוצאה מהעיכוב בתשלום המע"מ ובמכתבה מיום 11.5.16 נאמר כי: "מרשתי רואה את
33 מרשותך אחראיות לכל נזק שנגרם ויגרם להם בשל עיכוב בלתי סביר בתשלום המע"מ, במועד
34 הקבוע בדין ובהסכם...". גם במכתב נוסף שנשלח ע"י ב"כ התובעת לנתבעים ביום 18.8.16 הודגש
35 שוב כי "הימנעות מתשלום תוביל להטלת סנקציות ונקיטת הליכים פליליים עקב אי תשלום
36 מע"מ במועד ... הנזק שייגרם למרשתי ... הינו עצום ... צפויים למרשתי נזקים כבדים ביותר ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

1 מרשתי רואה את מרשותיך אחראיות לכל נזק שנגרם וייגרם לה בשל עיכוב בלתי סביר זה
2 בתשלום המע"מ".

3

4 **טענת מצוי העילה** – אין לקבל את טענת הנתבעים לפיה יש לדחות את התביעה מחמת מיצוי .8

5 העילה. זכותה של התובעת היה לנקוט בהליך של תביעה בסדר דין מקוצר ביחס לעילה שניתן
6 היה לפי התקנות להגישה בהליך מקוצר זה ולהגיש תביעה נפרדת בגין עילה שלא יכולה להתברר
7 בסדר דין מקוצר, במסגרת תובענה בסדר דין רגיל. מדובר בשתי עילות שונות: התביעה בסד"מ
8 הוגשה מכוח התחייבות חוזית על פי ההסכם לשלם את תשלומי המע"מ ואילו תביעה דגן לחיוב
9 הנתבעים בהנפקת חשבונית אינה מתבססת על ההסכם אלא על חוק מע"מ ולכן היא יכולה
10 להתברר רק בתביעה רגילה. עמדת הנתבעים משמעה חתירה תחת הזכות להשתמש בכלי דיוני
11 שהוענק בתקנות (הליך זה בוטל כידוע בתקנות סדר הדין החדשות) וצמצום השימוש בו. כפי
12 שציין כב' השופט עמית בבר"ע (חיפה) 885/06 קליין נ' אפללו (18.1.2007): "המחוקק העמיד
13 לרשות הנתבעים כלי דיוני בדמות סדר דין מקוצר, ואין לראות בשימוש באותו כלי, משום חוסר
14 תום לב או הקניית יתרון דיוני שאינו לגיטימי... המבקש לא כלל באותה תביעה... את
15 האירועים והסעדים שאינם עונים על התנאים להגשת תביעה כזו, אך אין להסיק מכך ויתור על
16 זכותו לתבוע סעדים אלו בתביעה רגילה... לא ראוי כי השימוש בכלי הדיוני המהיר והמיוחד
17 של סדר דין מקוצר, יעמוד בעוכריו של תובע ויראו אותו כמוותר על סעדים נוספים".

18

19 **הטענה שאין עילת תביעה כנגד הנתבע 3** – דין טענה זו להידחות. על אף שהתובעת מדגישה כי .9

20 תביעתה להנפקת החשבונית מעוגנת בחוק המע"מ ולא מבוססת על ההסכם, משהחבות במע"מ
21 נובעת מקיום העסקה, החבות לפעול על פי דין בכל הנוגע לקיום העסקה שכללה מכירת קרקע
22 לתובעת, חלה אף על הנתבע 3 שהוא חלק מהבעלים של המקרקעין שחתומים כצד להסכם. ברם,
23 מאחר שעל פי חוק מע"מ החיוב בהנפקת חשבונית חל על "עוסק" כהגדרתו בחוק מע"מ והנתבע
24 3 אינו בגדר "עוסק" כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ, על הנתבע 3 לדאוג כי הנתבעות 1-2 ינפיקו
25 חשבונית מס כחוק ככל שייקבע כי חלה חובה על הנתבעות 1-2 להנפיק חשבונית מס. אם תקבע
26 החבות והנתבעים לא ימציאו חשבונית או אם יתברר שממילא התובעת לא תוכל כבר לבצע קיזוז
27 של סכום המע"מ ואורה על חיוב בתשלום כספי, הנתבע 3, כמי שאחראי גם הוא לביצוע ההסכם
28 מכוח היותו צד להסכם יחד ולחוד, יהיה חייב אף הוא בתשלום הפיצוי.

29

30 יצוין כי בנו של הנתבע 3 ד"ר גיא וינברג העיד שאביו הוא הבעלים של 40% ממניות הנתבעת 1 .10

31 ושל 50% ממניות הנתבעת 2 והוא מעורב בכל נושא משמעותי בחברות אלו (עמ' 23, שורות 19-
32 29).

33

34 **הטענה שהתובעת ויתרה על זכותה לקבל חשבונית** – יש לדחות טענה זו. התובעת לא ויתרה על .11

35 זכות זו בהסכם ואין צורך לעגן בהסכם את החובה למסור חשבונית, שכן מדובר בחובה חוקית
36 בהתאם לחוק מע"מ. אכן, במכתב שנשלח ע"י ב"כ התובעת וב"כ הנתבעים ביום 28.2.17



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

1 התבקשו הנתבעים להשיב את מלוא המע"מ בגין שירותי בנייה שהתובעת נאלצה לשלם ורק
 2 לחילופין התבקש לקבל חשבונית מס בגין ערך הקרקע. ברם, לא ניתן ללמוד מכך שהתובעת
 3 וויתרה על קבלת החשבונית עבור רכישת הקרקע. היא הסתפקה בשעתו בקבלת תשלום המע"מ
 4 ואולם מאחר שהנתבעים לא נעתרו לדרישה זו והתובעת נאלצה להגיש תביעה ולהמתין זמן רב
 5 עד לקבלת המע"מ בגין שירותי הבנייה שהוחזר לה לבסוף רק לאחר שנפתח תיק הוצל"פ כנגד
 6 הנתבעים, התובעת לא מחויבת להצעה שהציעה ולא ניתן לראות באמור במכתב זה משום ויתור
 7 על זכותה המעוגנת בדין. כפי שהעיד מר דני בשן מטעם התובעת (עמ' 15 שורות 26-27): **"ביקשנו**
 8 **שיביאו לנו או זה או זה למרות שאנחנו זכאים לקבל את שניהם"**. בנוסף, אין בהבעת עמדה
 9 מסוימת במכתב של התובעת משום מתן פטור לנתבעים מלבצע את חובתם החוקית על פי חוק
 10 המע"מ.

11
 12 .12 בסעיף 38 להסכם אכן לא צוין שקיימת חובה על הנתבעים להנפיק חשבונית בגין העסקה שלפיה
 13 רכשה התובעת קרקע מהנתבעים. ברם, אין צורך לעגן חובה זו שקיימת ממילא בדין בהתאם
 14 לסעיפים 45 ו-47(א) לחוק המע"מ. סעיף 38 כלל לא מזכיר את נושא הנפקת החשבונית עבור
 15 רכישת הקרקע והצדדים לא ביקשו לחרוג מהוראות הדין ביחס לרכיב זה. רק ביחס לרכיב
 16 הענקת שירותי בנייה מהתובעת לנתבעים נקבע בסעיף זה שלמרות שעל פי הדין החבות במס חלה
 17 על נותנת השירות – התובעת, הוסכם כי הנתבעים הם אלו שישלמו את המע"מ בגין רכיב זה. אין
 18 גם כל הוראה בהסכם שבמסגרתה וויתרה התובעת על זכותה לקבל חשבונית על מלוא התמורה
 19 ששילמה עבור רכישת הקרקע.

20
 21 .13 החובה להנפיק חשבונית עסקה לפי סעיף 45 לחוק המע"מ היא חובה בלתי מסויגת (אחרון נמדר,
 22 **מס ערך מוסף** (כרך ב', מהדורה חמישית, 2013, עמ' 765). אי הנפקת החשבונית מהווה עבירה
 23 פלילית לפי סעיפים 117(א)(1) ו-118 לחוק מע"מ. התובעת לא יכולה לוותר על חובה זו של
 24 הנתבעים. זאת ועוד: העובדה שהנתבעים הנפיקו חשבונית עבור תשלום המזומן בגין רכישת
 25 המקרקעין ע"י התובעת מלמדת שהנתבעים לא מתכחשים לזכותה של התובעת לקבל חשבונית
 26 בגין עסקת רכישת המקרקעין ועליהם להעביר חשבונית על מלוא התמורה שקיבלו בגין מכירת
 27 המקרקעין ולא רק בגין חלק מהתמורה.

28
 29 .14 סעיף 47(ב) לחוק מע"מ קובע כי: **"היה ערך הנכסים או השירותים 24,375 ₪ או יותר, חייב**
 30 **הוא לדרוש ממוכר שהוא עוסק מורשה חשבונית מס"**. דהיינו, לא רק שהתובעת לא היתה
 31 רשאית לוותר על קבלת חשבונית מס, היתה מוטלת עליה חובה לדרוש חשבונית מס ועל הנתבעות
 32 חלה חובה להנפיק לתובעת חשבונית מס. טענת הנתבעים בהקשר זה מנוגדת לדין והופכת את
 33 הצדדים לעברייני מס. בנוסף, כפי שנקבע בבר"ע 979/06 פורת נ' ועדת הערר על פי חוק כביש
 34 **אגרה (כביש ארצי לישראל) התשנ"ה-1995** (27.8.2008) בפסקה 24:

35





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

- 1 "לכול מקבל שירות - גם אם אינו עוסק - אינטרס לעמוד על הוצאת חשבונית עסקה או
2 חשבונית מס, באופן שיבטיח תשלום מס אמת, כאינטרס משותף של כל תושב, אזרח או אחר,
3 העשוי להיות מושפע מגובה המס שתגבה הרשות".
4
- 5 .15 משהתובעת דרשה קבלת חשבונית מס ומשאין בהסכם כל הוראה המלמדת שהתובעת וויתרה
6 על זכות זו - דבר שאף היה הופך את ההסכם לבלתי חוקי - חובה על הנתבעים להנפיק לתובעת
7 חשבונית מס על מכירת המקרקעין. שהרי, עסקת קומבינציה מהווה לצורך מע"מ שתי עסקאות
8 מקבילות - עסקת מכר של חלק מהמקרקעין ועסקת מתן שירותי בנייה. שתי עסקאות אלו
9 חייבות במע"מ ובגין כל אחת מהן על כל צד לספק לרעהו חשבונית מס המשקפת את העסקה
10 שהוא ערך. האחד מכר קרקע והשני מכר שירותי בנייה ויש לשלם מע"מ על כל עסקה בנפרד.
11 הדבר נאמר במפורש בסיכום הדיון שהתקיים ברשויות מע"מ ביום 8.5.16 ולפיו: **"השווי הכולל**
12 **של העסקה יחד עם הסכום המזומן הינו 13,686,623 ₪...החברה תפנה למוכרים בבקשה**
13 **להחליף חשבוניות מס בגין מכירת הקרקע..."**.
14
- 15 .16 יש לדחות את עמדת הנתבעים כי אם תונפק לתובעת חשבונית יהיה על התובעת לשלם את
16 תשלום המע"מ. שהרי, סעיף 16(1) לחוק המע"מ מטיל על מוכר המקרקעין - הנתבעים - את
17 החבות בתשלום המע"מ. ככל שהייתה בין הצדדים הסכמה לסטות מהוראות הדין ולהטיל חבות
18 זו על התובעת, היה עליהם לעגן זאת במפורש בהסכם, כפי שנעשה הדבר לגבי חיוב המע"מ ביחס
19 לשירותי הבנייה כמפורט בסעיף 38 להסכם שבו נקבע שלמרות שהחובה החוקית חלה על
20 התובעת, הנתבעים הם אלו שישלמו סכום זה.
21
- 22 .17 כל תכליתו של סעיף 38 שקבע שהנתבעים ישלמו את המע"מ עבור שירותי הבנייה נועדה על מנת
23 שבסופו של דבר התובעת תותיר בכיסה את סכום המע"מ. אחרת, כל צד היה מנפיק חשבונית על
24 העסקה בסכום זהה וכל אחד היה "מזדכה" על המע"מ. בצדק טוענת התובעת בסיכומיה (סעיף
25 77) כי: "כל תכליתו של סעיף 38, כפי שהבהיר מר בשן הייתה להותיר לבוטיק בסופו של יום את
26 סכום המע"מ".
27
- 28 .18 הנתבעים לא יכולים להבנות מסעיף 33 להסכם שקובע כי: **"למען הסר ספק, יובהר כי הבסיס**
29 **לעסקה שעל פי הסכם זה הינו כי הבעלים יהיו זכאים לקבל את חלק הבעלים כשהוא בנוי**
30 **ומושלם בלא שיהיה עליהם לשאת בכל הוצאה שהיא לצורך כך, למעט מע"מ על שירותי**
31 **הבנייה ולמעט היטל השבחה והוצאות אחרות שהוטלו על הבעלים על פי הסכם זה מפורשות".**
32 זאת, מאחר שסעיף זה חל ביחסים הכלכליים שבין הצדדים ולא נועד לפטור מי מהצדדים בחבות
33 החלה עליו על פי דין כגון להנפיק חשבונית מס. חזקה כי הצדדים התכוונו לכרות הסכם חוקי
34 ולא הסכם שמצדיק ומאפשר אי קיומן של הוראות חוק קוגנטיות שאין להתנות עליהן.
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

19. גם טענות הנתבעים שהם שילמו סכום מע"מ גבוה יותר בגין תשלום המזומן שהתובעת שילמה לה מאחר שהיו על המקרקעין גם דיירים מוגנים, נטענה ללא בסיס. שהרי, הנתבעים לא מכרו לתובעת קרקע שמושכרת בדיירות מוגנת אלא קרקע המיועדת לבניית יחידות דיור ומדובר בקרקע פנויה וחופשית. גם ד"ר גיא וינברג מטעם הנתבעים אישר בעדותו כי **"בסופו של דבר בוטיק מקבלת יחידות חופשיות"** (עמ' 24 שורות 31-32). בכל מקרה, הנתבעים לא הביאו כל ראיה שמע"מ הכיר בכך שעליהם לשלם תשלום נמוך יותר מסיבה זו וככל שהנתבעים סבורים כי הם שילמו מס ביתר בגין רכיב זה, זכותם לפנות לרשויות המס בהליך המתאים.
20. **סיכום ביניים**: יש לקבל בעיקרה את תביעת התובעת ולהורות לנתבעות 1-2 להנפיק חשבונית מס כדין בגין עסקת מכירת הקרקע לתובעת וזאת בהתאם לשווי הקרקע שנקבע ע"י רשויות מע"מ. חלק מהתמורה בגין הקרקע שהתבטא בהענקת שירותי בנייה הוערך ע"י מע"מ בסך של 8,600,623 ₪ וסכום זה צריך להיות כתוב בחשבונית כסכום זה כולל את רכיב המע"מ בסך של 1,462,106 ₪. ככל שהתובעת תמציא לנתבעות אסמכתא מרשויות המס לפיה היא לא תוכל לעשות שימוש בחשבונית מס זו ולהתקזז בגינה, יהיה על הנתבעים לפצות את התובעת בסכום המע"מ דהיינו בסך של 1,462,106 ₪ (סכום שמשקף מע"מ בגובה של 17% משווי הקרקע שהוערכה בסך של 8,600,623 ₪) בתוספת ריבית והצמדה כחוק כפי שיפורט להלן.
21. האם במצב בו לא ניתן להתקזז בגין חשבונית זו ועל הנתבעים תחול החובה לפצות את התובעת עקב הנזק שנגרם לה בגין אי הנפקת החשבונית במועד, יהיה על הנתבעים גם להוסיף מע"מ לסכום זה כפי שטוענת התובעת? אני סבור כי התשובה שלילית ולא קמה חובה בדן להוסיף מע"מ במקרה זה על סכום הפיצוי. כפי שנקבע בע"א 729/11 סדרון פרופרטיז לימיטד נ' מנהל אזורי מע"מ ומס קניה תל אביב (17.10.13):
- "לשם קביעה כי פעולה מסוימת חייבת במע"מ, יש להראות כי מדובר ב"מכר" או ב"מתן שירות", וכן כי היא התבצעה על-ידי "עוסק" במסגרת פעילותו העסקית."**
- החיוב בתשלום הפיצוי לתובעת עקב אי המצאת החשבונית, לא מוגדר כ"עסקה" על פי סעיף 1 לחוק מע"מ. סכום הפיצוי שנפסק שעל הנתבעות לשלם לתובעת ככל שלא ניתן יהיה להנפיק חשבונית מס, הינו פיצוי בגין הנזק שנגרם לה עקב העובדה שנמנע ממנה להתקזז על סכום זה. אין מדובר ב"עסקה" כהגדרתה בחוק מע"מ, שהרי אין מדובר במכירת נכס או מתן שירות של עוסק במהלך פעילותו העסקית. משאין מדובר בעסקה, אין מקום להטיל על סכום הפיצוי שנפסק - המגלים את סכום המע"מ שלא ניתן לקזז - תשלום מע"מ נוסף. כפי שנקבע בע"א 8119/06 יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומס ערך מוסף (31.1.13)
- "עסקה מוגדרת בסעיף 1 לחוק מע"מ כ- "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו", או כ- "מכירת נכס שנוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר..." הגדרת "מכר" בסעיף 1 לחוק מע"מ הינה אמנם על דרך הריבוי, ואולם במצבים הגבוליים אין היא מספקת להבנת**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

1 המונח "מכר". נוכח בעייתיות זו מקובל לעשות ברגיל שימוש בהגדרת "מכר" שבסעיף 1 לחוק
 2 המכר, התשכ"ח-1968: "הקניית נכס תמורת מחיר" ... אף כי צויין שההגדרה שבחוק מע"מ
 3 רחבה יותר... פרופ' נמדר מקבל את התפיסה שלפיה אין להטיל מע"מ על פיצויים המתקבלים
 4 בגין נזקים (וכן פיצוי בגין אובדן וגניבה), אך מעמיד אותה על בסיס אחר – העדר העברה ממוכר
 5 לקונה ככאלה, ותיאור האירוע כ"הוצאה חד צדדית של נכס מרשותו של העוסק"... יש איפוא
 6 טעם רב בעמדה שלפיה "מכר", כהגדרתו הנוכחית בחוק מע"מ, מתייחס בעיקרו להקניה
 7 מרצון, כל עוד לא נאמר במפורש אחרת (כפי שנעשה, למשל, לגבי: הפקעה, חילוט והחרמה).
 8 גם קבלת השבה מכוח עילה של עשיית עושר ולא במשפט – איננה תמורה בגין הקנייה מרצון
 9 ולפיכך אין לראותה כ"מכר" לעניין חוק מע"מ...

10
 11 .22 כמו כן, יש לדחות את עתירת התובעת לפיה תתווסף לסכום הנ"ל הריבית ההסכמית. הריבית
 12 ההסכמית חלה רק על "הוצאה ו/או תשלום שעשה מי מהצדדים עבור הצד האחר". במקרה דנן
 13 מדובר בפיצוי שנובע מאי המצאת חשבונית מס על פי דין ולא מדובר בחובה שמקורה בהסכם או
 14 בתשלום שהתובעת ביצעה עבור הנתבעים. מדובר בסכום כסף שהתובעת יכולה היתה לקזז ממס
 15 התשומות שהיה עליה לשלם והנתבעים במחדלם מנעו זאת ממנה. לפיכך, הסך של 1,462,106 ₪
 16 יישא ריבית והצמדה כדין בלבד מחודש אפריל 2013 (14 יום לאחר מועד מסירת הקרקע שהוא
 17 מועד החיוב על פי חוק מע"מ כמפורט לעיל), ועד התשלום בפועל.

18
 19 **(ב) התביעה לתשלום בגין הקנסות והריביות למע"מ**

20
 21 .23 במסגרת פסק הדין בתביעה בסד"מ נקבע שעל הנתבעים לשלם לתובעת את סכום המע"מ כפי
 22 שנדרש ע"י רשויות המס ללא התוספות שנדרשו עקב האיחור בתשלום. מאחר שעל פי סעיף 38
 23 להסכם היה על הנתבעים לשלם את מלוא תשלום המע"מ בגין שירותי הבנייה והם לא עשו כן
 24 במועד, חלה עליהם החובה לשפות את התובעת בכל נזק שנגרם כתוצאה מהאיחור בתשלום,
 25 לרבות קנסות וריביות.

26
 27 .24 הקנסות והריביות נבעו רק עקב התנהלות הנתבעים שלא דיווחו על השווי האמיתי של שירותי
 28 הבנייה שהתובעת העניקה להם. אף לאחר שרשויות המס הנפיקו סיכום דיון שנשלח אליהם ע"י
 29 התובעת ביום 8.5.16 (נספח 14 לתצהיר התובעת), הנתבעים התכחשו לחובתם על פי ההסכם ואף
 30 לא פעלו להשיג על דרישת מע"מ. אכן, התובעת סברה שהשווי הנכון של שירותי הבנייה עומד על
 31 כ- 5.7 מיליון ₪ בלבד, פחות מקביעת מע"מ, כמפורט במכתב ב"כ לב"כ הנתבעים מיום 26.11.14
 32 (נספח 12 לתביעה). ברם, הנתבעים סירבו לשלם את המע"מ אפילו בגין הערכה זו ועמדו על
 33 תשלום לפי על הערכה נמוכה ביותר שעמדה על סך של כ- 2.1 מיליון ₪ בלבד כמפורט במכתבם
 34 מיום 23.12.14. לאור סעיף 38 להסכם שחייב את התובעת לקבל את הערכת השווי "כפי שיוסכם
 35 עם הבעלים", לא ניתן להטיל על התובעת אחריות כלשהי לתת הדיווח שנעשה אך ורק לאור
 36 עמדת הנתבעים שהתנגדו נחרצות לעמדת התובעת (עמ' 18 שורות 21-23 ועמ' 19 שורות 1-4). אני





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ת"א 68207-02-20 בוטיק - שימור מבנים בע"מ נ' מ.ע.ג.ן - יעוץ וניהול נכסים בע"מ ואח'

1 מאמץ את עדותו של מר בשן מטעם התובעת שטען שהוא סבר ש: "אם אני אנפיק חשבונית
2 בניגוד למה שהנתבעים הסכימו אתנו, הם ישר יקפצו על זה כהפרת הסכם מצדנו ויחגגו על זה"
3 (עמ' 20 שורות 15-13). לכן, אין בסיס לטענת הנתבעים שיש להטיל אשמה כלשהי על התובעת
4 ולא ניתן לאמר שהיא לא פעלה להקטנת הנזק. אדרבא, הנתבעים יכלו לפנות ולהשיג על קביעת
5 רשויות מע"מ והם בחרו לא לעשות דבר להקטנת השומה ואין להם להלין אלא על עצמם.

6
7 לא הוכחה גם טענת הנתבעים שהתובעת "התנדבה" לשלם את סכום המע"מ שנדרש ולא עשתה .25
8 כל מאמץ להפחית את השומה. כפי שהעיד מר בשן מטעם התובעת "לא היה מו"מ על השווי זה
9 מה שרשויות המס החליטו" (עמ' 17 שורה 10). ביום 11.5.16 שלח ב"כ התובעת לנתבעים מכתב
10 נוסף בצירוף סיכום הדיון אצל מע"מ ואולם הנתבעים לא נעתרו לבקשות לתשלום. ביום 20.9.16
11 שלחה התובעת לנתבעים את השומה הסופית ודרשה מהם לשלם לאלתר את סכום המע"מ תוך
12 שהודגש כי העיכוב גורם להם לנזקים כבדים ואולם אף פנייה זו לא נענתה. לפיכך, התובעת
13 נאלצה לשלם את החוב בתוספת הריביות והקנסות לאור התנערותם של הנתבעים לעמוד בתנאי
14 ההסכם ולשלם את מלוא החיוב בגין המע"מ עבור שירותי הבנייה. התובעת אף הנפיקה חשבונית
15 מס לנתבעים בגין תשלום זה ועל הנתבעים לשאת בתוצאות של אי תשלום המע"מ במועד ולכן
16 עליהם לשאת בכל הקנסות והריביות שהוטלו לאור האיחור בתשלום המע"מ.

17
18 ביחס לרכיב זה חלה על הנתבעים החובה לשלם את הריבית ההסכמית, שהרי מדובר בהוצאה .26
19 שהיה על הנתבעים לשאת בה על פי ההסכם והם הפרו את חובתם ולא עשו כן. כשם שבפסק הדין
20 בסד"מ נקבע שהנתבעים ישלמו את חובם בתוספת הריבית ההסכמית, הוא הדין ליתר רכיבי
21 התשלום שהתובעת שילמה למע"מ.

22
23 התובעת הציגה רשימה מוסדית בדבר גובה החוב כולל התוספות (טופס שע"מ- מע"מ, נספח 19 .27
24 לתצהיר התובעת) ואין כל סיבה שלא לקבל אסמכתא זו. לפיכך, על הנתבעים לשלם לתובעת סך
25 של 329,788 ₪ בתוספת הריבית ההסכמית מיום הגשת התביעה ועד התשלום בפועל כמפורט
26 בסעיף 74 לכתב התביעה. גם על סכום זה אין להוסיף מע"מ, מאחר שמדובר בפיצוי ולא בעסקה,
27 כמפורט לעיל.

28
29 משהתביעה התקבלה בחלקה, הנתבעים ישלמו לתובעת הוצאות משפט בגובה מחצית מאגרת .28
30 בית המשפט ששילמה על פי אסמכתאות וכן שכ"ט עו"ד בסכום כולל של 75,000 ₪.

31
32 ניתנה היום, כ"ו כסלו תשפ"ג, 20 דצמבר 2022, בהעדר הצדדים.

33
34
35

נפתלי שילה, שופט