



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערת:

פ.נ. אטאס בע"מ
על ידי ב"כ עו"ד אפי אוחנה

נגד

המשיב:

מנהל מע"מ חיפה
על ידי ב"כ עו"ד יהודה גלייטמן מפרקליטות מחוז חיפה
(אזרחי)

פסק דין

1

2

פתח דבר:

3 האם המערערת, חברת פ.נ. אטאס בע"מ (להלן – **המערערת**) היא הבעלים של משלוח של כ- 216 טון
4 חמאה שיובא לארץ ונמכר על ידה, בנסיבות העובדתיות נשוא ערעור זה, או שמא החברה הרוסית,
5 כהגדרתה להלן, היא בעלת החמאה ומכירת החמאה בישראל על ידי המערערת נעשתה כשירות עבור
6 החברה הרוסית?

7 תשובה לשאלה זו נדרשת לצורך הכרעה בערעור זה, שעניינו שומת עסקאות שהוציא המשיב, ממונה
8 אזורי מע"מ – חיפה (להלן – **המשיב**) למערערת, במסגרתה נקבע על ידי המשיב כי הוצאות שונות
9 שהוצאו על ידי המערערת לצורך מכירת החמאה בישראל, מהוות חלק מן השירות שסיפקה לרוכשת
10 החמאה, לפי גישת המשיב, ועל כן ולאור הוראת סעיף 7 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן
11 – **חוק מע"מ**), הקובע כי חלק ממחירה של עסקה כולל גם החזר הוצאות, יש לחייב את המערערת
12 במס עסקאות בגין ההוצאות שהוצאו על ידה במכירת החמאה בישראל.

13

רקע עובדתי שאינו שנוי במחלוקת:

14 1. המערערת הינה חברה פרטית שהוקמה במרץ שנת 2000, אשר עסקה, כפי העולה מדוחותיה
15 הכספיים ביבוא ושיווק של גלילות ומוצרי מזון. בתצהיר העדות הראשית מטעם המערערת
16 נטען כי המערערת עסקה בשיווק ומכירה בסיטונאות של מוצרי חלב המיועדים למגזר הרוסי,
17 באמצעות מרכולים שונים, וזאת עד לשנת 2013.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 מוצרי הגלידה אשר נמכרו על ידי המערערת יובאו על ידה מאת חברת "Stavropolskiy",
2 שמקום מושבה ברוסיה (להלן – **החברה הרוסית**).
- 3 עקב מיתון בשוק החלב העולמי ומחסור בחומרי גלם שונים ובמוצרים המבוססים על חלב –
4 עלו מחיריהם של מוצרים אלה, דבר אשר השפיע על ייצור מוצרים מבוססי חלב. במצב דברים
5 זה החליטה החברה הרוסית לפנות ליבואן אמריקאי בשם "Grain Millers" (להלן – **החברה**
6 **האמריקאית**) על מנת לרכוש את החמאה הדרושה לה לייצור הגלידות.
- 7 עקב קשיים בתקשורת בין החברה האמריקאית לבין החברה הרוסית, פנתה החברה הרוסית
8 למערערת במטרה שתתווך בעסקה, וזו האחרונה הסכימה, פנתה לחברה האמריקאית על
9 מנת לקבל הצעת מחיר לרכישת 216 טון חמאה. הוסכם בין המערערת לחברה הרוסית כי
10 המערערת תמכור לה את החמאה שתרכוש מהחברה האמריקאית במחיר מוסכם, באופן
11 שיותיר בידי המערערת רווח הנובע מהפער שבין מחיר הרכישה מהחברה האמריקאית לבין
12 מחיר המכירה לחברה הרוסית.
- 13 בהתאם להסכמה זו, התקשרה המערערת ביום 30.7.2010 בהסכם עם החברה הרוסית (נספח
14 1 לתצהיר המערערת), לפיו התחייבה המערערת למכור לחברה הרוסית חמאה (בהסכם
15 נרשם: "מוצרי חלב") בהיקף של עד 3 מיליון דולר, כאשר על פי ההסכם היה על המערערת
16 לספק את ההזמנה לחברה הרוסית בנמל סנט פטרסבורג (CIF-St. Petersburg) תוך 90 יום
17 ממועד התשלום (להלן – **ההסכם**). על פי ההסכם, 20% מהתמורה שולמה במועד חתימת
18 ההסכם והיתרה במועד תחילת המשלוח.
- 19 על פי ההסכם, נרכשה כמות של 216 טון חמאה מהחברה האמריקאית בתמורה לסך של
20 922,975 דולר (ראו חשבונית שהוצאה למערערת על ידי החברה האמריקאית – נספח 2
21 לתצהיר מר פרפל מטעם המערערת). החמאה נמכרה על ידי המערערת לחברה הרוסית
22 תמורת סך של 959,040 דולר (ראו החשבונית שהוצאה על ידי המערערת לחברה הרוסית –
23 נספח 3 לתצהיר המערערת).
- 24 התשלום לחברה האמריקאית שולם על ידי המערערת מתוך הכספים שהועברו על ידי החברה
25 הרוסית לחשבון הבנק של המערערת, ומשם הועברו לחברה האמריקאית.
- 26 משלוח החמאה התבצע בחודש ספטמבר 2010 לנמל סנט פטרסבורג. בהתאם להסכם שילמה
27 החברה הרוסית למערערת את יתרת התשלום עבור החמאה – ראו מוצג מע/2 ובהתאם שולם
28 התשלום לחברה האמריקאית (מוצג מע/4).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אולם, בשל שינויים רגולטוריים במשרד הבריאות הרוסי (ראו נספח 6 לתצהיר המערערת),
2 לא ניתן היה להכניס את החמאה לרוסיה והמשלוח נעצר בנמל המבורג בגרמניה.
- 3 9. לאור העדר האפשרות להכניס את משלוח החמאה לרוסיה, חתמו המערערת והחברה הרוסית
4 ביום 2.11.2010 על נספח להסכם (להלן – **נספח מס' 1**), בו הוסכם על שינויים מסוימים
5 בהסכם המקורי (ראו נספח 7 לתצהיר המערערת). לפי נספח מס' 1 הוארך המועד לאספקת
6 הסחורה על ידי המערערת לחברה הרוסית ל-400 ימים ממועד תשלום התמורה על ידי החברה
7 הרוסית (במקום 90 ימים). עוד הוסכם כי במקרה של אי משלוח החמאה בתוך התקופה
8 שנקבעה כאמור – תחזיר המערערת לחברה הרוסית את התשלום ששולם על ידה. בנוסף,
9 נקבע בנספח 1 כי נוכח הנסיבות של "כוח עליון" (שינוי הרגולציה) תשלם החברה הרוסית את
10 כל ההוצאות הכרוכות בפריקת ואחסנת הסחורה בנמל המבורג.
- 11 10. ביום 9.11.2010 נשלח מכתב מאת המערערת לחברה הרוסית (ראו נספח ג' לכתב התשובה
12 ותרגומו לעברית), המתייחס לשינוי הרגולטורי ברוסיה ותחולתו על משלוח החמאה. במכתב
13 נאמר כי חלות נסיבות של "כוח עליון" (Force Majeure) ולפיכך ביצוע ההסכם ואספקת
14 החמאה – אינו אפשרי. עוד נאמר במכתב כי המטען פורק ונמצא בשמירה בנמל המבורג.
15 המערערת ביקשה לתאם את המשך הפעילות לאור המצב הנתון.
- 16 11. ביום 10.11.2010 נשלח מכתב תשובה מהחברה הרוסית למערערת ובו נתבקשה המערערת
17 למכור בעצמה את החמאה בהתאם לתנאי ההסכם ונספח מס' 1 ולהחזיר באופן מלא את
18 המקדמה ששולמה.
- 19 12. משלוח החמאה יובא לישראל ושוחרר לידי המערערת לאחר תשלום מיסי הנמל והמע"מ בגין
20 היבוא (ראו מוצג מע/5).
- 21 13. לצורך מכירת החמאה בישראל, דרושה היתה למערערת תעודת כשרות לחמאה. תהליך קבלת
22 תעודת הכשרות ארך מספר חודשים, במהלכם המערערת נשאה בעלות האחסנה והקיור של
23 החמאה. כמו כן, בניסיון למכור את החמאה, לאחר ירידת מחירים, נשאה המערערת
24 בהוצאות של רכישת ציוד לחיתוך החמאה ולאריזתה.
- 25 יצוין כבר עתה כי בסך הכל – נשאה המערערת בהוצאות לצורך מכירת החמאה בישראל בסך
26 של 2,086,897 ₪ (להלן – **הוצאות המכירה בישראל**).
- 27 14. בטרם מכרה המערערת את מלוא כמות החמאה בישראל, ובסמוך למועד האספקה המוארך
28 שנקבע בנספח מס' 1, חתמו המערערת והחברה הרוסית על נספח נוסף להסכם, מיום
29 28.9.2011 (ראו נספח 12 לתצהיר המערערת) (להלן – **נספח מס' 2**).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בנספח 2 הוסכם בין המערערת לחברה הרוסית כי המועד לאספקת סחורה (חלופית) על ידי
2 המערערת לחברה הרוסית יהיה עד לא יאוחר מ-60 יום לפני מועד סיום ההסכם, קרי: עד
3 31.10.2015. עוד הוסכם, כי אם לא יעלה בידי המערערת לספק לחברה הרוסית את הסחורה
4 החלופית עד למועד הנ"ל, יהיה עליה להשיב לחברה הרוסית את התמורה ששולמה על ידי
5 החברה הרוסית, עד יום 31.12.2015.
- 6 15. החמאה נמכרה בישראל על ידי המערערת במהלך השנים 2011-2012 והמערערת קיבלה
7 תמורתה סך של 3,523,101 ₪.
- 8 16. אין מחלוקת, כאמור, כי המערערת שילמה מס עסקאות בגין החמאה במועד הייבוא לארץ
9 וכי קיזזה אותו בהתאם כמס תשומות. אין גם מחלוקת כי המערערת שילמה מס עסקאות
10 בגין מכירת החמאה בישראל וקיזזה את מס התשומות בקשר עם ההוצאות הכרוכות
11 במכירה.
- 12 17. ביום 27.6.2013 הוציא המשיב שומת עסקאות למערערת (להלן – **שומת העסקאות**) על פי
13 סעיף 77 לחוק מע"מ, לאחר שבדק את הדוחות שהגישה המערערת לשנים 2011-2012 (להלן
14 – **שנות המס**).
- 15 בנימוקי שומת העסקאות (נספח א' לתצהיר מר יואב אזולאי מטעם המשיב) צוין כי בעקבות
16 ביקורת שנערכה בספרי המערערת נמצא, לאחר שהמשיב ביצע ניתוח כלכלי ומשפטי לעסקה
17 בין המערערת לחברה הרוסית ולאחר קריאת ההסכם בין הצדדים, כי המערערת נתנה לחברה
18 הרוסית שירותים שונים (כגון טיפול, אחסנה בקירור, אריזה, הובלה, שיווק ומכירה וכיו"ב),
19 בקשר למכירת החמאה בישראל, ועל כן התמורה שנתקבלה בגין מתן שירותים אלו חייבת
20 במע"מ. לפיכך, הוצאה למערערת שומת עסקאות על סך של 362,313 ₪.
- 21 18. השגת המערערת על שומת העסקאות נדחתה בהחלטת המשיב (להלן – **ההחלטה בהשגה**)
22 (נספח 1 להודעת הערעור). בהחלטה בהשגה ציין המשיב כי ממסמכים שהומצאו על ידי
23 המערערת עולה כי המערערת התקשרה עם החברה הרוסית בהסכם לפיו תרכוש המערערת
24 עבור החברה הרוסית חמאה מארה"ב, כאשר החמאה הייתה אמורה להגיע לרוסיה, וכי
25 התשלום בגין החמאה הועבר מידי החברה הרוסית לידי החברה האמריקאית. עוד צוין כי
26 נאסר על החברה הרוסית להכניס את החמאה לרוסיה. לאחר שניתח את עובדות המקרה
27 וההסכמים, הסיק המשיב כי סוכם בין הצדדים כי המערערת תסייע לחברה הרוסית למכור
28 את החמאה של החברה הרוסית בישראל, וכי במסגרת סיוע זה, העניקה המערערת לחברה
29 הרוסית שירותים בקשר למכירת החמאה, כגון טיפול בהעברת החמאה לארץ והכנסתה,
30 אריזתה, אחסנה בקירור, הובלה, שיווק ומכירה וכיו"ב.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 המשיב עוד הסיק מהדוח הכספי של המערערת כי בין הצדדים נקבע כי המערערת תקזז
2 מהתמורה שהתקבלה בגין מכירת החמאה בארץ את הוצאות המכירה וכי יתרת התמורה
3 שתתקבל ממכירת החמאה בארץ תועבר לידי החברה הרוסית עד ליום 31.12.2015.

4 המשיב קבע כי המערערת נתנה שירותים בקשר לכנס שנמצא בישראל (שירות מכירת החמאה
5 בישראל עבור החברה הרוסית), בגין שירותים אלה חייבת המערערת בתשלום מע"מ,
6 והוצאות שהוצאו לצורך מתן השירותים – נכללות במחיר העסקה ועל כן חייבות במס
7 עסקאות.

8 מכאן הערעור.

9 **טענות המערערת:**

10 תמצית טענות המערערת הן כדלקמן:

11 19. החלטת המשיב מבוססת על הנחה עובדתית שגויה לפיה הסחורה שנמכרה בישראל שייכת
12 לחברה הרוסית, ואילו המערערת היא נותנת השירותים לחברה הרוסית בקשר עם מכירת
13 הסחורה. אולם לא כך הם פני הדברים.

14 מההסכם ונספחיו עולה כי לאחר שהוברר לצדדים שלא ניתן להכניס את החמאה לרוסיה,
15 **שונו תנאי העסקה** והוסכם כי הבעלות במשלוח החמאה הספציפי תחזור למערערת אשר
16 תהא רשאית לנהוג בו כראות עיניה, ומנגד המערערת התחייבה לספק לחברה הרוסית חמאה
17 חלופית, בתחילה עד לסוף שנת 2011 (כאמור בנספח מס' 1) ובהמשך עד ליום 31.10.2015
18 (כאמור בנספח מס' 2). למעלה מכך, בנספח מס' 2 נקבע כי ככל והמערערת לא תספק לחברה
19 הרוסית את הסחורה עד ליום 31.10.2015 יהיה עליה להשיב את התמורה עד ליום
20 31.12.2015.

21 המערערת לא קנתה את החמאה מאת החברה הרוסית, אלא קיבלה בחזרה את החמאה, כנגד
22 התחייבות לספק חמאה חלופית או להשיב את התשלום ששולם על ידי החברה הרוסית.

23 20. על שינוי תנאי ההסכם כאמור ניתן ללמוד מהמסמכים הבאים:

24 - המכתב מאת החברה הרוסית למערערת מיום 10.11.2010 (נספח 9 לתצהיר המערערת)
25 בו צוין כי "**בהתאם לנסיבות המתוארות לעיל ביצוע תנאי ההסכם בעניין אספקת המוצר**
26 **אינו אפשרי**". בהמשך המכתב ביקשה החברה הרוסית מהמערערת למכור בעצמה את
27 הסחורה ולהשיב לה את המקדמה ששולמה על ידה.

28 - נספח מס' 1 במסגרתו הוארך פרק הזמן למסירת חמאה ל-400 יום.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 - פניית החברה הרוסית למערערת מיום 26.9.2011 (נספח 10 לתצהיר המערערת) לצורך
- 2 תיאום הפעולות הנדרשות לטובת מסירת סחורה חלופית או השבת התשלום ששולם
- 3 עבור החמאה, זאת נוכח העובדה שהלך והתקרב המועד שנקבע בנספח מס' 1.
- 4 - פניית המערערת לחברה הרוסית מיום 27.9.2011 (נספח 11 לתצהיר המערערת) להאריך
- 5 את המועד לאספקת סחורה חלופית או להשבת המקדמה.
- 6 - נספח מס' 2 במסגרתו הוסכם כי המועד למסירת סחורה חלופית או השבת התשלום
- 7 יוארך עד ליום 31.12.2015.
- 8 21. המסקנה המתבקשת מהעובדה שהחברה הרוסית ביקשה לקבל בחזרה את התשלום ששולם
- 9 על ידה למערערת, היא שהחברה הרוסית לא ראתה עצמה כבעלים של החמאה.
- 10 22. אי הכרתו של המשיב בהיותה של המערערת הבעלים של הסחורה, נובע בין היתר מכך שאין
- 11 הוא רואה היגיון בכך שהמערערת מימנה את ההפסד שנוצר ממכירת החמאה בישראל, כאשר
- 12 לא חלה עליה אחריות לכך שלא ניתן להכניס את החמאה לרוסיה. אולם, אין המדובר
- 13 ב"התנדבות" למימון הפסד, כי אם ברצון ליצור רווח בלתי מבוטל שצפוי היה להשתלם בגינו
- 14 מס. איתרע המזל ותחזיות הרווח שצפתה המערערת – לא התממשו, בשל נסיבות שלא היו
- 15 בשליטתה, אולם בכך אין כדי לשנות ממהות ההסכמה שבינה לבין החברה הרוסית.
- 16 23. לחברה הרוסית לא היה כל עניין בחמאה שנמכרה בישראל – לא מבחינת כמויות או מחירים
- 17 בהם מכרה המערערת את החמאה, או מבחינת הוצאות שהוצאו על ידי המערערת לצורך
- 18 מכירת החמאה. כך גם לא נערכה התחשבנות בין המערערת לחברה הרוסית לגבי התמורה
- 19 שנתקבלה ממכירת החמאה.
- 20 24. במאזן המערערת ליום 31.12.2010 דיווחה המערערת על קיומו של מלאי חמאה בשווי
- 21 3,796,793 ₪. קיומו של מלאי במאזן מעיד על בעלות המערערת בחמאה. בשנת 2011 מכרה
- 22 המערערת חלק ניכר מהמלאי, ובהתאם לכך במאזן ליום 31.12.2011 חל קיטון במלאי
- 23 והמערערת דיווחה על מלאי חמאה בשווי 664,483 ₪. בשנת 2012 מכרה המערערת את יתרת
- 24 המלאי, ובהתאם לכך במאזן ליום 31.12.2012 דיווחה המערערת כי שווי מלאי החמאה הינו
- 25 אפס.
- 26 25. מרשימוני היבוא (מוצג מע/5) ומשטר המטען עולה כי המערערת הינה היבואנית ובהתאם
- 27 הבעלים של הסחורה שיובאה על ידיה. משכך, ממילא לא יכולה היתה המערערת לספק
- 28 לחברה הרוסית שירותי מכירה בישראל ביחס לחמאה, שכלל לא שייכת לחברה הרוסית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

26. אין כל נפקות לבחינת מעמדה של המערערת במועד ביצוע העסקה אל מול החברה הרוסית והחברה האמריקאית. המועד הרלוונטי הינו מועד מכירת החמאה בישראל. לפיכך, יש להתייחס להסכמות המאוחרות שבין המערערת לחברה הרוסית, ואין רלוונטיות לתנאי ההסכם הראשון.
27. מבחינתה של החברה האמריקאית - היא ביצעה את העסקה אל מול המערערת, ללא קשר לחברה הרוסית. אין ממש בטענת המשיב כי החברה האמריקאית הוציאה חשבונית לחברה הרוסית, שעה שמהחשבונית עולה כי המערערת היא זו שרכשה את החמאה ופרטיה של החברה הרוסית מופיעים כגורם שמקבל את הסחורה.
28. אילו הייתה המערערת בגדר מתווך בלבד, כאשר החברה הרוסית הייתה רוכשת את הסחורה ישירות מהחברה האמריקאית, לא הייתה למערערת סיבה להוציא לחברה הרוסית חשבונית מס בגין מלוא סכום הרכישה, אלא רק בגין דמי תיווך.
29. אין בייחוס הוצאות המכירה לחברה הרוסית בדוחות הכספיים, כדי לשנות את מעמדה המשפטי של המערערת כבעלים של החמאה.
- בהקשר זה צוין, כי עניין קיזוז הוצאות המכירה מהתשלום שהמערערת התחייבה להחזיר - טרם הוסדר באופן סופי אל מול החברה הרוסית, וככל שתסכים החברה הרוסית להקטין את יתרת החוב כלפיה, הרי שיהיה בכך משום שינוי הסכמות הצדדים (הקטנת עלות הייבוא של החמאה), לאור המניעות שנוצרה מלהכניס את החמאה לתחומי רוסיה והסכמתה מערערת ליטול לעצמה את החמאה, על כל הסיכונים הכרוכים בכך ולהקטין על ידי כך את הנזקים של החברה הרוסית. יש גם לזכור כי החמאה נמכרה בישראל בסכום נמוך מהתמורה ששולמה, כך שהשבת מלוא התמורה ששילמה החברה הרוסית תיצור הפסד למערערת מכלל העסקה – והחזרת הוצאות המכירה יהיה בה כדי לצמצם או לאיין את ההפסד למערערת מכלל העסקה.

עמדת המשיב:

- המשיב טוען כי יש לדחות את הערעור, מכל הטעמים שתמציתם להלן:
30. המערערת תיווכה בעסקה שבין החברה האמריקאית לבין החברה הרוסית שהיא בעלת הטובין, כאשר העמלה אותה גבתה המערערת היתה כ- 4%.
- לאור הדוח הכספי של המערערת מיום 31.12.2011, והאמור בביאורים 8 ו- 10 לדוח הכספי עולה כי החמאה הינה בבעלות החברה הרוסית, הזכאית לקבל את יתרת התמורה בניכוי הוצאות ישירות ועקיפות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 31. במכתב המערערת לחברה הרוסית מיום 9.11.2010 מבקשת המערערת לקבל את הנחיות
2 החברה הרוסית באשר לסחורה שבבעלותם – בכך יש להעיד על בעלות החברה הרוסית
3 בחמאה.
- 4 32. החברה הרוסית נושאת בכל ההוצאות והסיכונים ולפיכך אף סוכם כי על מנת להקטין את
5 הפסד החברה הרוסית, תמכור המערערת את הסחורה, בכפוף להתחייבות לספק לה סחורה
6 עתידית או החזר כספי.
- 7 33. בשל המצב שנוצר ברוסיה זיהתה המערערת מקור רווח נוסף (מעבר לעמלה שקיבלה מעצם
8 היותה מתווכת) והעמיסה את כל הוצאותיה הישירות והעקיפות על החברה הרוסית.
- 9 34. גרסת המערערת כי נושא קיזוז הוצאות המכירה נשאר פתוח ואינו על דעתה של החברה
10 הרוסית – תומכת בעמדת המשיב לפיה המערערת אינה בעלת החמאה וכי פעלה כמתווכת.
11 יתר על כן, שומת העסקאות מבוססת על נתונים שנאספו במהלך הביקורת וככל שתהיינה
12 נסיבות חדשות בעתיד – פתוחה הדרך בפני המערערת לנקוט בהליך מתאים על פי הדין.
- 13 35. המסקנה המתבקשת מן האמור בביאור 8 לדוח הכספי של המערערת לשנת 2011, העוסק
14 ב"מקדמות מלקוחות", לפיו המערערת זכאית להחזיר לחברה הרוסית את המקדמה בניכוי
15 עלויות ישירות ועקיפות, היא כי הסחורה הינה בבעלות החברה הרוסית.
- 16 36. לאור הוראות סעיפים 2, 7 ו-15 לחוק מע"מ יש לקבוע כי המערערת יבאה את החמאה
17 לישראל, ביצעה ביחס אליה פעולות שונות לרבות שיווק ומכירה, ולפיכך היא נחשבת כמי
18 שנתנה שירות בגובה ההוצאות אותן חייבה את החברה הרוסית בספריה וחייבת היא במס
19 עסקאות על אותן הוצאות.
- 20 37. שווי החמאה לפני הוצאות המכירה כפי שחייבה המערערת את החברה הרוסית, היה
21 3,624,212 ₪. סך הוצאות המכירה היה 2,086,897 ₪. לפיכך, שווי החמאה כפי ששווקה
22 למרכולים בארץ הינו הסכום של שני הנתונים הללו, קרי: 5,711,109 ₪.
- 23 אילו המערערת אכן הייתה בעלת החמאה, היא לא הייתה מוכרת את הסחורה בסכום הנמוך
24 מ-5,711,109 ₪. אלא שבפועל נמכרה החמאה רק בסכום של 3,523,101 ₪. לכאורה, אמורה
25 הייתה המערערת לדווח על הפסד של כ-2.2 מיליון ₪, אולם בדוחות המערערת לא הוצג כל
26 הפסד ממכירת החמאה.
- 27



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הסכום שהתקבל ממכירת החמאה (כ-3.5 מיליון ₪) הופקד בחשבון הבנק של המערערת, 38
2 והמערערת לא העבירה כל תשלום לחברה הרוסית בגין הסכום, אלא חייבה את החברה
3 הרוסית בכ-2 מיליון ₪ בגין הוצאות המכירה. גם אם יועבר לחברה הרוסית תשלום כלשהו,
4 מדובר לכל היותר בתמורה שהתקבלה ממכירת החמאה בניכוי הוצאות.
- 5 לחלופין, ולמען הזהירות, ככל שבית המשפט יגיע למסקנה שונה מזו של המשיב, הרי שהוא 39
6 רשאי הוא לפסוק בהתאם לסמכותו לפי סעיף 83(ה) לחוק מע"מ, היינו: לאשר, להפחית,
7 להגדיל או לבטל את השומה, או לפסוק באופן אחר כפי שיראה לנכון.
- 8 מכאן, גורס המשיב, "שגם אם מדובר בשומת תשומות ונראה את המערערת כבעלים של
9 הסחורה, הרי שנגיע לאותה תוצאה כספית (לפחות), שכן עלות המכר הינה 4 מיליון ₪ ועליה
10 יש להוסיף הוצאות ורווח גולמי ומהסכום הנ"ל לחלץ את המע"מ שהינו כאמור לפחות בגובה
11 סכום השומה שהוצאה".

דיון והכרעה:

- 12
- 13 לאחר שבחנתי את מכלול הטענות, הראיות והמסמכים שהוצגו בפני אני מוצאת כי דין 40
14 הערעור להתקבל.
- 15 עמדתי, כפי שתפורט ותבואר להלן, היא כי בכל הקשור והמתייחס למכירת החמאה בישראל
16 פעלה המערערת כבעלים של החמאה ולא כמספקת שירותי מכירת החמאה לחברה הרוסית.
- 17 מצב הדברים העובדתי, כמות שעולה, לטעמי, מן הראיות שהובאו בפני, הוא כי המערערת
18 עשתה עסקת "גב אל גב" של רכישת חמאה מהחברה האמריקאית ומכירתה לחברה הרוסית
19 תוך עשיית רווח מהפער בין מחיר הרכישה למחיר המכירה. עקב מצב דברים העולה כדי "כוח
20 עליון" לא ניתן היה להשלים עד תום את עסקת המכירה של החמאה לחברה הרוסית. נוכח
21 מערכת יחסים חברית ששררה בין מנהלי החברה הרוסית למנהלי המערערת – חיפשו שני
22 הצדדים פתרון שלא יביא לפגיעה במי מן הצדדים בנסיבות העניין. כך, מנהל המערערת סבר
23 כי יוכל להפיק רווח ממכירת החמאה בישראל נוכח מחירי החמאה אותה עת בשוק הישראלי,
24 ועל כן היה מוכן לקבל לבעלותו את החמאה, למכור אותה בישראל ולהפיק רווח מהמכירה,
25 תוך שהוא מתחייב לספק לחברה הרוסית טובין חלופיים או להחזיר לה את התשלום
26 ששילמה למערערת עבור החמאה.
- 27 המהות העסקית של ההסכמות בין הצדדים היתה שהחברה הרוסית זוכה ל"השבה" – בכסף
28 או בשווה כסף (טובין חלופיים) תמורת החמאה שלא הצליחה להגיע ליעדה בסנט פטרסבורג.
29 המערערת, בתמורה, מקבלת סיכוי להפיק רווח כספי ממכירת החמאה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ההתנהלות העסקית בין הצדדים מעידה על כך שהחברה הרוסית לא היתה בעלת החמאה
2 בעת מכירתה בישראל. החברה הרוסית לא היתה מעורבת במכירות החמאה בישראל, לא
3 ידעה למי נמכרה החמאה, באיזה מחיר, לא נתנה הנחיות כלשהן ביחס למכירה ולא היתה
4 אמורה להפיק רווח מהמכירה, אילו היה נצמח רווח כזה. החברה הרוסית למעשה אדישה
5 מצידה לפעולות המכירה בישראל של משלוח החמאה הספציפי, שהרי לא את החמאה
6 המסוימת הזו אמורה היתה לקבל על פי נספח מס' 1 או נספח מס' 2 – אלא חמאה חלופית,
7 או שהיתה מקבלת את הסכום הכספי ששילמה למערערת תמורת החמאה.
- 8 אין שום מסמך הסכמי בין המערערת לחברה הרוסית ממנו ניתן להסיק כי החברה הרוסית
9 מזמינה שירותי מכירה של החמאה מהמערערת עבורה. לו היתה החברה הרוסית מזמינה
10 שירותי מכירה כאמור מהמערערת – ניתן היה לצפות כי תהיה הסכמה מסחרית באשר
11 לעמלת השיווק ו/או המכירה המגיעה למערערת, למועדי העברת התמורה מהמכירה,
12 אישורים ביחס להוצאות נדרשות במכירה וכיוצ"ב – והסכמה כזו לא קיימת.
- 13 המערערת פעלה למכירת החמאה לפי שיקול דעתה ונדרשה להוצאות שונות לצורך מכירת
14 החמאה בישראל, שחלקן נבעו מהעדר יכולת למכור את החמאה בגושים הגדולים בהם יובאה
15 ונדרשו פעולות חיתוך ואריזה של החמאה.
- 16 לא מצאתי בסיס לפרשנות שניתנה על ידי המשיב למסמכים שהוצגו בפני ואף לא מצאתי כי
17 מן הדוחות הכספיים של המערערת עולה כי פעלה כנותנת שירותי מכירה לחברה הרוסית.
18 להלן נימוקי קביעותיי אלו.
- 19 41. בהסכם מיום 30.7.2010 הוגדרה המערערת כ"מוכרת" (Seller), והתחייבה למכור לחברה
20 הרוסית, אשר הוגדרה כ"קונה" (Buyer), חמאה בהיקף של עד 3 מיליון דולר, כאשר על פי
21 ההסכם היה על המערערת לספק כל הזמנה בתוך 90 יום ממועד התשלום על ידי החברה
22 הרוסית.
- 23 סעיף 1 להסכם קובע כי:
- 24 **"Under the present agreement, the Seller undertakes to sell and the Buyer to buy**
25 **dairy products, called in what follows "Goods" under CIF – St. Peresburg. Buyer**
26 **agrees to accept the goods and pay the purchase price.**
- 27 **Total Contract amounts to 3,000,000 (three million) U.S. Dollars.**
- 28 **The total amount includes the cost of goods, packaging, labeling, transport and**
29 **insurance.**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **"Delivery of the goods produced in lots of the basis of application of the Buyer."**
- 2 42. אכן, כפי טענת המשיב, הגדרת המערערת כ"מוכרת" והחברה הרוסית כ"קונה" בהסכם אין
3 בה בהכרח כדי לשקף את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה בין הצדדים.
- 4 אף אין מחלוקת כי המערערת לא היתה רוכשת חמאה מהחברה האמריקאית אלמלא החברה
5 הרוסית נזקקה לחמאה ואלמלא החברה הרוסית היתה פונה אליה ומבקשת את סיועה
6 ותיוכה בעסקה זו.
- 7 ראו עדותו של מנהל המערערת מר פרפל בעמוד 11 לפרוטוקול שורות 18-22 :
- 8 **"ש. אתה כותב בסעיף 8 שעשיתם חוזה עם החב' הרוסית, מה קדם למה, התקשרות**
9 **שלך עם החב' האמריקאית או הרוסית?**
- 10 **ת. זה אותו דבר כמו לשבור את הביצה מצד אחד או צד שני, זה ביחד.**
- 11 **ש. האם עשיתם קודם את ההסכם עם החב' הרוסית?**
- 12 **ת. נכון, אבל בערך באותו זמן."**
- 13 43. קשירת עסקה בין מוכר לקונה יכול שתעשה באחת משתי דרכים: דרך אחת, באמצעות
14 "מתווך", דהיינו - על ידי יצירת קשר והפגשה בין שני צדדים לעסקה, תוך הגעה להסכמה
15 מול אחד הצדדים לעסקה או שניהם, כי ככל שייחתם הסכם ביניהם והעסקה תצא לפועל כי
16 אז יזכה המתווך לעמלת תיווך שתהא בסכום קבוע או נגזרת מסכום העסקה או מסכום אחר
17 כפי שייקבע; דרך שניה באמצעות שימוש ב"איש ביניים", – דהיינו כאשר מטעמים שונים צד
18 המעוניין לרכוש סחורה, למשל, אינו יכול לפנות לספק ולרכוש ממנו את הסחורה. או אז יכול
19 "איש הביניים" לרכוש את הטובין מהספק במחיר מסוים ולמכור אותה לגורם המעוניין
20 בסחורה במחיר גבוה יותר המגלם, למעשה מעין עמלת תיווך, כאשר ברור כי המימון לרכישת
21 הסחורה מהספק מקורו בגורם המעוניין ברכישתה. היינו, מדובר בעסקה "גב אל גב".
- 22 44. עם זאת, ברי כי קיים הבדל בין שתי הדרכים האמורות, שכן במתכונת של עסקת "גב אל גב"
23 נוטל "איש הביניים" סיכון כלכלי שאם הרוכש, שביקש כי ירכוש עבורו את הטובין מהספק,
24 לא יעמוד בתשלומים או תיווצר מניעה מלהשלים את העסקה מול הרוכש – עשוי הלה למצוא
25 עצמו מחויב בהסכם מול הספק ללא מימון כספי לכך, או עם סחורה שאין לו עצמו צורך בה.
26 המערערת מצאה עצמה במצב כזה.
- 27



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 45. ההסכם שהוצג בפני מיום 30.7.2010 הינו חלק מעסקת "גב אל גב" שכזו, ואין ולא יכולה
2 להיות מחלוקת כי מהותית – שימשה המערערת כ"איש ביניים" בעסקת רכישת החמאה
3 מהחברה האמריקאית וכי אלמלא היתה החברה הרוסית מעוניינת ברכישת חמאה – לא
4 היתה המערערת רוכשת את החמאה עבור עצמה.
- 5 יש לציין, כי ההסכם הוא הסכם "מסגרת", היינו – ההסכם קובע היקף כספי מסוים של
6 רכישת חמאה, עד לסך של 3 מיליון דולר, כאשר ברור שמדובר במספר משלוחים של חמאה
7 שיעשו על פני תקופת ההסכם.
- 8 46. סעיף 12 להסכם עניינו "FORCE MAJEURE" – "כוח עליון" והוא קובע כדלקמן:
- 9 **"Parties are not responsible for the partial or full default of obligations, in case of**
10 **force majeure (fire, flood, strike, earthquake, war, etc. of the elemental forces of**
11 **nature), the party for whom it becomes impossible circumstances, under the**
12 **contract will immediately notify the other party to telephone (wire) on the beginning**
13 **or end of such circumstances."**
- 14
- 15 47. מצב דברים כאמור, של "כוח עליון", אירע בעסקה בין המערערת לבין החברה הרוסית עת
16 נסגרו שערי הכניסה לרוסיה למוצרי חלב מיובאים מארה"ב עקב שינויים רגולטוריים
17 שנקבעו על ידי משרד הבריאות הרוסי, וזאת עוד טרם שהגיע משלוח החמאה נשוא הערעור
18 לנמל סנט פטרסבורג.
- 19 ויוזכר, כי תנאי העסקה היו CIF נמל סנט פטרסבורג. כך, שלמעשה, לא ניתן היה להשלים
20 את העסקה על פי ההסכם, בשל נסיבות העולות כדי "כוח עליון".
- 21 48. קיומו של "כוח עליון", שמנע את השלמת העסקה בין המערערת לחברה הרוסית, היה עובדה
22 מוסכמת בין הצדדים, כפי שהדבר עולה ממכתב המערערת לחברה הרוסית מיום 9.11.10
23 (נספח ג' לכתב התשובה), בו נאמר על ידי המערערת עצמה מפורשות כי:
- 24 **"המוצר שהוזמן לפי הסכם זה חלות עליו נסיבות של "פורס מזור" [כך בתרגום שהיה מקובל**
25 **על הצדדים – א.ו.]. ומסיבות אלו לא ניתן לאשר את ההליך (ביורוקרטיה) בתחומי רוסיה.**
- 26 **בהתאם לנסיבות המתוארות לעיל ("פורס מזור") ביצוע תנאי ההסכם בעניין אספקת**
27 **המוצר אינו אפשרי."**
- 28 דברים זהים נכתבו במכתב התשובה של החברה הרוסית למערערת מיום 10.11.10 (נספח ד'
29 לכתב התשובה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הנה כי כן, השלמת העסקה על ידי מסירת משלוח החמאה לידי החברה הרוסית, אשר שילמה
2 עליו כבר למערערת, לא היתה אפשרית, ובהתאם לכך הצדדים צריכים היו להגיע להבנות מה
3 ניתן לעשות בנסיבות אלו.
- 4 ממכתב המערערת הנ"ל לחברה הרוסית עולה כי משלוח החמאה נעצר בנמל המבורג ושם
5 נפרק מעל האוניה, כאשר המערערת מבקשת "לתאם את המשך הפעילות לאור המצב הנתון".
- 6 איני מקבלת את טענת המשיב כי מאחר ובמכתב נאמר כי "**ברגע זה המטען שלכם פורק**
7 **ונמצא בשמירה בנמל בעיר המבורג בגרמניה**", אזי יש לקבוע כי לצרכי ערעור זה החברה
8 הרוסית היא הבעלים של החמאה.
- 9 ראשית, בנסיבות העניין המילים "המטען שלכם" יכולות בהחלט להתפרש כמתייחסות
10 לייעדו הסופי של המטען, שהרי מוסכם על הכל שהחמאה הייתה מיועדת להגיע בסוף דרכה
11 לחברה הרוסית שאף שולם על ידה במלואו. שנית, גם אם השימוש במינוח "המטען שלכם"
12 נכון לעת בו יצא מכתבה של המערערת לחברה הרוסית, הרי שמקובלת עלי עמדת המערערת
13 לפיה המועד הרלבנטי לבחינת השאלה באיזו מתכונת פעלה המערערת – האם כבעלים של
14 החמאה או כמספקת שירותי מכירה של החמאה עבור החברה הרוסית – הוא המועד של
15 מכירת החמאה בישראל ולא המועד בו נעצר המטען בנמל המבורג. על כן, גם אם במועד
16 כתיבת המכתב על ידי המערערת לחברה הרוסית היתה החברה הרוסית בעלת הסחורה, וכך
17 נכתב על ידי המערערת – אין בכך ולא כלום לצרכי ההכרעה בערעור זה.
- 18 משמע, כי בין אם ייאמר כי החברה הרוסית, בשל הבעיה הרגולטורית ואי אפשרות פריקת
19 המטען בנמל היעד ברוסיה, מעולם לא קיבלה לבעלותה את המטען אלא הוא נותר בבעלותה
20 של המערערת לאחר רכישתו מהחברה האמריקאית, ובין אם ייאמר כי הבעלות במטען עברה
21 לחברה הרוסית מיד עם תשלום תמורתו, כאשר רק לאחר מכן, כשהתברר כי לא ניתן למכור
22 אותו ברוסיה, הוא נשלח לישראל, נרכש על ידי המערערת ונמכר על ידה, התוצאה היא אחת
23 – במועד מכירת החמאה, הוא המועד הקובע לצרכי הליך זה, הבעלות בחמאה היתה בידי
24 המערערת.
- 25 אין בידי גם לקבל את טענת המשיב לפיה מאחר והמערערת ביקשה, כביכול, לקבל "הנחיות"
26 באשר למטען החמאה – כי יש בכך כדי להעיד על בעלות החברה הרוסית בסחורה. איני
27 סבורה כי ממכתב המערערת עולה כי המערערת ביקשה "הנחיות" מהחברה הרוסית.
28 המערערת ביקשה להגיע להבנות לגבי אופן ההתנהלות בנסיבות שאירעו ושנוצרו עקב "כוח
29 עליון".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ברי, כי במצב הדברים העובדתי שנוצר, עקב העדר היכולת להכניס את משלוח החמאה
2 לרוסיה, יכולות היו להישמע טענות משני הצדדים – החברה הרוסית יכולה היתה לטעון כי
3 קיומו של "כוח עליון" כאמור מביא למצב של סיכול הסכם ובהתאם יכולה היתה לדרוש
4 השבה של התמורה ששולמה על ידה, בלא כל תנאי; מנגד, המערערת יכולה היתה לטעון כי
5 היא קיימה את חלקה בהסכם וסיפקה את החמאה והיתה מביאתו עד לנמל סנט פטרסבורג
6 אלמלא השינוי הרגולטורי שנקבע על ידי משרד הבריאות הרוסי, ועל כן אין לגלגל לפתחה
7 את תוצאות האירוע הנ"ל.
- 8 דומני אפוא, כי שני הצדדים היו מודעים לאפשרויות העומדות לרשותם ולמשמעותן, ומאחר
9 והיתה קיימת מערכת יחסים חברית בין מנהלי שתי החברות – חיפשו מוצא שבו אף אחד מן
10 הצדדים לא יינזק. זהו תיאום "המשך הפעילות" אליו ביקשה המערערת להגיע ואליו
11 התייחסה במכתבה. אין עסקינן בבקשה להנחיות כיצד לפעול במשלוח החמאה, אלא הבעת
12 רצון להגיע להבנות בנסיבות של "כוח עליון" שאירעו.
- 13 52. מנהל המערערת, מר פרפל, בעדותו בפני העיד כדלקמן (ראו עמודים 12-13 לפרוטוקול):
- 14 **"לשאלת ביהמ"ש**
- 15 **ש. ראית את עצמך כמי שהשלים את העסקה ברגע שהסחורה הגיעה לסנט**
16 **פטרסבורג?**
- 17 **ת. זו היתה העסקה, עד שהסחורה הגיעה לנמל לסנט פטרסבורג. אני מסביר, סחורה**
18 **מעל 3 אלף טון שהגיעה לסנט פטרסבורג הייתה סגורה, בגלל זה בקשו ממני**
19 **הרוסים לעצור את זה בנמל המבורג.**
- 20 **ש. מבחינתכם זה היה סוף פסוק שהסחורה הגיעה לנמל המבורג?**
- 21 **ת. מבחינתי עשיתי את שלי, וזה לא אשמתי שהיה כוח עליון אם לא היו החברים שלי**
22 **ולא מספקים לי את הגלידה הייתי אומר להם שזו בעיה שלהם ושהם יתמודדו**
23 **איתה. באותו זמן כך זה יצא, כשעצרו את זה בהמבורג וחשבנו מה לעשות וניסו**
24 **למכור את הסחורה שם ורק מפעלי מזון לכלבים היו מוכנים לקנות במקום ב- 4 או**
25 **4.5 דולר ל- 1 ק"ג ב- 20-30 סנט. זה היה חודש וחודש פלוס ימים בהמבורג, באותו**
26 **זמן היה מיתון בארץ של החמאה והמכס ירד לאפס.**
- 27
- 28 **ש. אמרת שברגע שהבאת את הסחורה להמבורג, מבחינתך אין לך מחויבות אחרת?**
- 29 **ת. אם זה מבחינה עסקית, זה כך. אבל, כשמישהו ביים ואני לא מנסה לעזור הרי הם**
30 **חברים מפעל חברי ילדות, אני יכול להגיד שסיימתי את חלקי, ניסיתי כל שאפשרי**
31 **לעזור.**
- 32 **ש. בסעיף 13 אתה כותב שהחב' הרוסית הציעה שהסחורה תיוותר בבעלות המערערת**
33 **שזה אתם החב' הישראלית?**



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 2190-10-14 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 ת. נכון חלקי.
- 2 ש. אתה רואה את הברוך הגדול, שאי אפשר להכניס את הסחורה לרוסיה, אי אפשר
3 למכור אותה אלא רק לכלבים, למה שהחב' הישראלית תהיה בעלים של סחורה
4 כזו?
- 5 ת. באותו רגע היה מיתון גם בישראל לא הייתה חמאה, היה תור בשופרסל ארוך לקבל
6 200 גרם חמאה, בסוף 2010 תחילת 2011. המכס במקום לקבל 140% על החמאה
7 פתאום עשה אפס של המכס. למה? זו שאלה אליכם, אתם מעמ ומכס. זה ההוכחה
8 אם לא היה מיתון לא היה אפס במכס. אפס מכס ומדינת ישראל רק תביאו יש לנו
9 חוסר. ראיתי את זה והבנתי שאני יכול לייבא אחרי שביררתי את הפרוצ' של היבוא,
10 וראיתי שהיו חמאות ממדינות אחרות בישראל, מחירים גבוהים, והסחורה שהיתה
11 בנמל המבורג היתה זולה יותר וזה פוטנציאל לעסק.
- 12 ש. אני טוען שזה קשור לשיקול של יבוא שרוצים להכניס סחורה מארצות מסוימות
13 וזה יכול להיות כל מוצר אחר, עניינים עסקיים?
- 14 ת. מדברים על הדבר הספציפי, מחסום שם, מיתון בארץ, סחורה בהמבורג וקיבלנו
15 החלטה שכאילו אני קניתי את הסחורה, עשינו הסכם שקניתי את הסחורה.
- 16 ש. איפה ההסכם שאתה החב' הישראלית קניתם את הסחורה מהרוסים?
- 17 ת. זה לא היה הסכם אלא תוספת.
- 18 ש. מפנה לנספח 7 אתה אומר חב' ישראלית קנתה מהרוסים?
- 19 ת. כן.
- 20
- 21 ש. התוספת להסכם כמו שהוא, איפה בתוכן כתוב שאתם קונים את הסחורה מהחב'
22 הרוסית?
- 23 ת. מה שכתוב שחב' ישראלית לוקחת לעצמה אחריות לסחורה ומתחייבת להביא או
24 סחורה חליפית או כסף במשך 400 ימים. או סחורה חליפית או כסף. זה הדרישה
25 של החוק הרוסי. החוק אומר שאם כסף מחשבון רוסי יצא לחו"ל, צריך להגדיל את
26 הזמן, או להביא סחורה כלשהי, תמורת הסכום הזה, או כסף.
- 27 ש. כמה כסף?
- 28 ת. כתוב, אין הגדרה של סכום, אבל זה תוספת של ההסכם הראשון שמוגדר סכום.
29 לפי החשבוניות."
- 30 53. עמדת המערערת, כפי שהובעה בתצהירו ועדותו של מר פרפל – לא נסתרה, וממילא עדותו של
31 מר פרפל אמינה בעיני מאחר ויש בה משום היגיון עסקי בנסיבות שבפניהם עמדו שני הצדדים.
- 32 כסף או סחורה חליפית – זו עמדת החברה הרוסית, על פי מה שנטען כי הן דרישות החוק
33 הרוסי. כך הוסכם בין הצדדים בנספחים 1 ו-2.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 2190-10-14 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המשמעות היא – כי משלוח החמאה הספציפי, נשוא דיונונו – לא מועבר לרשות החברה
2 הרוסית, אלא מועבר לבעלותה של המערערת.
- 3 54. עיון במסמכים הרלבנטיים תומך בגרסת המערערת: בהסכם מיום 30.7.10 הוגדרו "טובין"
4 ("Goods") כ"מוצרי חלב" ("Dairy Products"). אך, כאמור, מדובר בהסכם מסגרת
5 לאספקת טובין אלו.
- 6 בנספח מס' 1 להסכם, מיום 2.11.10 נאמר בפתיח לנספח –
- 7 **"Since sudden decision was made by the Russian Veterinary Service to suspend the**
8 **issuing of the Russian veterinary certificates for the US dairy products. The decision**
9 **covers all goods of this kind despite their location. So the containers in question are**
10 **affected by this force majeure and that is the reason why we are not able to custom**
11 **clear it, bring the goods into Russian Federation."** [א.ו. – במקור]
- 12 55. כאמור, לאור העדר האפשרות להכניס את הסחורה לרוסיה, הסכימו המערערת והחברה
13 הרוסית בנספח מספר 1 על שינוי ההסכם כך שיוארך המועד לאספקת טובין על ידי המערערת
14 לחברה הרוסית ל-400 ימים ממועד תשלום התמורה על ידי החברה הרוסית שאם לא כן תהא
15 המערערת מחויבת להחזיר לחברה הרוסית את התשלום ששולם על ידה תוך 30 יום מהמועד
16 שבו היה עליה לספק את הטובין ולא סיפקה. עוד הוסכם בסעיף 2 לנספח מס' 1, כי לאור
17 נסיבות של כוח עליון תישא החברה הרוסית בכל ההוצאות הכרוכות בהובלה, בפריקה,
18 באחסנת הסחורה בנמל המבורג.
- 19 56. הסכמות אלו עולות בקנה אחד עם הגרסה שהוצגה על ידי מר פרפל בעדותו. כפי שניתן
20 להיווכח מנספח מס' 1 – הובהר כי אין אפשרות לספק לחברה הרוסית את המשלוח הספציפי
21 של החמאה, ועל כן הוסכם כי טובין חלופיים או התשלום ששולם יוחזר לחברה הרוסית
22 בטווח זמן של 400 יום, ולאחר מכן בנספח מס' 2 הוסכם על טווח זמן ארוך יותר – עד
23 31.12.15. מכאן עולה השאלה המתבקשת – מה עלה בגורל המשלוח הספציפי של החמאה?
24 לאור התכתובת בין המערערת לבין החברה הרוסית, ברור כי המערערת נטלה את הבעלות
25 בחמאה לידיה, ייבאה את הסחורה ארצה ופעלה כמיטב יכולתה למכירתה כדי להפיק את
26 הרווח שמר פרפל סבר שתצליח להפיק.
- 27 57. כאמור, לעמדתי ולאחר בחינת מכלול המסמכים שהוצגו בפני לא קיים שום מסמך – הסכם,
28 נספח להסכם או כל מסמך אחר – אשר ממנו עולה הסכמה לפיה המערערת תשמש כגורם
29 המשווק או מוכר את משלוח החמאה הספציפי עבור החברה הרוסית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 אין שום הסכמה על תמורה שתשולם למערערת עבור "שירות" כאמור על ידי החברה הרוסית,
2 בדמות עמלת שיווק או מכירה; אין שום הסכמה על דרכי מכירה, רוכשים שלהם תשווק
3 הסחורה, מתכונת השיווק, מחירי מכירה מאושרים על ידי החברה הרוסית או הוצאות
4 שהתירה או הסכימה להוצאתן, מועדים להעברת תמורת המכירה לידי החברה הרוסית
5 ומתכונת ההעברה. אף פרט מסחרי נדרש ומתבקש במקרה של עסקת שירותים כאמור – לא
6 קיים בין המערערת לחברה הרוסית.
- 7 המערערת החליטה ליטול סיכון מחושב בכך ששמרה על הבעלות (או רכשה את הבעלות על) 58
8 משלוח החמאה הנדון תמורת הסכום ששילמה לה החברה הרוסית או תמורת שווה כסף
9 לסכום זה. מנגד, היה סיכון שהחברה הרוסית תדרוש השבה בשל סיכול הסכם מחמת כוח
10 עליון. המערערת בחרה לקבל הארכת מועד לאספקת טובין חלופיים או להשבת התמורה
11 ששולמה לה, ולמכור את החמאה בישראל מאחר וקיוותה להפיק רווח גדול בנסיבות
12 עובדתיות מסוימות שבהן סברה כי קיים ביקוש לחמאה בישראל והמחירים גבוהים. בפועל
13 תקוותה – התבדתה.
- 14 "לשאלות ביהמ"ש
- 15 ש. אם היה הפסד היית מוכן לספוג אותו?
16 ת. לא בניתי על הפסד, בניתי על עסק רווחי
- 17 ש. אבל היום אתה ואמר שהפסדת?
18 ת. בפועל כך יצא, מכרתי ב 1 מליון דולר, בדרך היו הוצ' הרווח הוא 400,000 דולר. אני
19 מכרתי ב 3.5 מליון, היו מכירות ויש כרטיסת.
- 20 העד ממשיך
- 21 ...
- 22 ש. מי ישלם את ההוצ'?
23 ת. אני. העסק לא תמיד רווחי, מישהו צריך לספוג את ההפסד.
- 24 ש. זה נחמד מאוד שזה ע"ח המדינה, איזה הגיון שאתה מגיע ורואה שאי אפשר
25 להכניס לרוסיה ורוצים למכור לכלבים ואתה מתנדב לממן חצי מיליון דולר הוצ'?
- 26 ת. התחלתי את העסק לא רק בגלל שרציתי לעזור להם, ולתלות את עצמי חס וחלילה,
27 אלא להרוויח, המחיר בארץ מעל 6 דולר לקילו, עלות הסחורה פחות מ- 4.5 דולר,
28 אז רווח של 1.5 דולר זה גם טוב, ומ 200 טון אפשר להרוויח כ 350 אלף דולר." (עמוד
29 16-17 לפרוטוקול)
- 30



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 וראו גם בהמשך בעמ' 16 לפרוטוקול ש' 21-7 (ההדגשה בקו תחתון איננה במקור):
- 2 ש" מאיפה תשלמו לחב' הרוסית אם אמרת קודם שהחב' הפסיקה את הפעילות?
- 3 ת. מכרתי את החמאה בישראל, היו לי הוצ' מסוימות, בסכום של בערך 3.5 מיליון ₪
 4 והציפיות היו ל 5 מיליון ₪, אבל בדרך היו הוצ' רבות, מעל 2 מיליון ₪ הוצ'. זאת
 5 אומרת שהמכירות אחרי ההוצ' גולמי היה פחות מ 1.5 מיליון ₪. זה לא 1 מיליון
 6 דולר, והם מבינים את זה. אם לא היינו חברי ילדות הייתי עוזב אותם בהמבורג
 7 ושוכח, ובגלל שמבינים את המצב, ועשינו בארץ שמיניות באוויר לשוק את
 8 החמאה, אחרי זה תנובה הביאה המון חמאה, ומכרנו אפילו במחירי הפסד לד"ר
 9 לק. יש הסכם עם מישהו שעשה תיווך, המון הוצ'. ונשאר פחות מ 400,000 דולר.
 10 בגלל שחברים והם הבינו שעשיתי הכל ברוח טובה לעזור ולקחת, וחופ' מזה הבינו
 11 שרציתי להרוויח, לא יצא. קנינו באמריקה ועם כל הרווח שנשאר כמעט 40,000
 12 דולר רווח, ששילמתי מס, עשינו הכל כמו שצריך, היו כוונות, הם האריכו את הזמן.
 13 אמרו שכמה שיכולים לעזור, אבל בכל מקרה צריך להעביר את הסכום או סחורה.
 14 יש הסכמים עם סיירה לאונה, שהם גם מייצרים במפעל הזה, הם מייצרים שוקו
 15 וזקוקים לחומרי גלם ואפשר לעשות עם זה משהו, והגיעה הסחורה שהתאימה
 16 להם, אם כן צריך משלמים את הסכום. אבל, דרך אפריקה, בכל מקרה אני חייב
 17 להחזיר להם 1 מיליון דולר או סכום או סחורה."
- 18
- 19 בהקשר זה יש לציין כי כשנשאל עד המשיב בחקירה הנגדית מה היה קורה אם מלאי החמאה
 20 היה נמכר ברווח – האם לא היה צריך לראות שהרווח הזה עובר לחברה הרוסית ואין כל
 21 אינדיקציה לכך לא במסמכים ולא בדוח כספי – לא היתה תשובה עניינית בפי מר אזולאי –
 22 ראו עמוד 28 לפרוטוקול שורות 9-6, ו-19-13.
- 23 59. זאת ועוד, גם לשאלה מדוע נכונה היתה החברה הרוסית להמתין זמן כה רב לקבלת השבה
 24 בכסף או בשווה כסף ניתנה תשובה אשר מסברת את האוזן על ידי מר פרפל, כי שני הצדדים
 25 נהגו מנהג חברי זה עם זה, אך עדיין היו מחויבים לפעול במישור העסקי בדרך שלא תותיר
 26 אותם בהפסד. כך, החברה הרוסית נדרשה על פי הדין הרוסי לקבל תמורת הכסף שהוציאה
 27 מחוץ לרוסיה – סחורה בשווי מתאים או שהכסף ששילמה יוחזר אליה לרוסיה, ועל מנת
 28 לאפשר גם למערערת לא לצאת נפסדת, הוארך המועד מתוך ידיעה כי מצבה הכלכלי של
 29 החברה הרוסית מאפשר לה להאריך כך את המועד תוך עמידה בדרישת הדין הרוסי. ראו
 30 לעניין זה עדותו של מר פרפל בעמוד 16 שורות 21-4, וכן עדותו בעמ' 19 שורות 31-25.
- 31 60. בחנתי את טענת המשיב לפיה מדוחותיה הכספיים של המערערת מתבקשת מסקנה כי
 32 המערערת מכרה את החמאה בישראל עבור החברה הרוסית – ואין דעתי כדעתו של המשיב.
 33 בדוח הכספי של המערערת לשנת 2010 (נספח 14 לתצהיר מר פרפל) נרשם במאזן תחת
 34 הכותרת "רכוש שוטף" כי לחברה מלאי ששווי כ- 3.9 מיליון ₪. ישנה הפניה לביאור מס' 5.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 תחת הכותרת "התחייבויות שוטפות" נרשם במאזן המערערת "זכאים אחרים" בסכום של
2 כ- 3.6 מליון ₪ עם הפניה לביאור 8.
- 3 בביאור מס' 5 לדוח הכספי שעניינו המלאי – נרשם כי קיים מלאי חמאה (להבדיל ממלאי
4 גלידות) ששווי 3,796,793 ₪ - שזה שווי משלוח החמאה הנדון.
- 5 ביאור מס' 8 לדוח הכספי מבאר את משמעות ה"זכאים האחרים" בסכום של 3,624,212 ₪ -
6 שהוא הסכום ששולם למערערת על ידי החברה הרוסית בגין החמאה, ונאמר בו כי סכום זה
7 "נתקבל מלקוח בגין מכירת חמאה – עסקה שלא יצאה לפועל".
- 8 להבנת, משמעות רישום החמאה במאזן בחלק של הרכוש השוטף תחת "מלאי" משמעה כי
9 מדובר בנכס, בסחורה שנרכשה על ידי החברה במהלך שנת המס של הדוח ולא נמכרה עדיין,
10 והיא מיועדת להימכר במהלך העסקים הרגיל של החברה. במקרה שבפני – רישום סכום
11 השווי של החמאה כמלאי משמעו שהחברה דיווחה על רכישת חמאה בשווי כאמור.
- 12 הסכום הרישום תחת "זכאים אחרים" במאזן משמעו כי סכום שהחברה התחייבה לשלם
13 שאינו משויך לרכישת סחורות. להבנתי במקרה הנדון רישום הסכום ששולם על ידי החברה
14 הרוסית למערערת תחת "זכאים אחרים" מייצג את התחייבות המערערת להחזיר לחברה
15 הרוסית סכום זה בכסף או בשווה כסף על פי המוסכם בנספח מס' 1 ו- 2.
- 16 כך הוא הדיווח של המערערת גם בדוח הכספי לשנת המס 2011 (נספח 15 לתצהיר מר פרפל),
17 אלא שבסוף שנת 2011 רואים לפי מספרי ההשוואה כי המלאי של החמאה פחת והוא עומד
18 על 664,483 ₪, שהוא על פי הנראה יתרת שווי המלאי לאחר מכירות החמאה בשנת 2011.
- 19 בדוח 2008 שונה מעט הדיווח של המערערת והתחייבותה להחזיר לחברה הרוסית את
20 התמורה ששולמה על ידה בגין החמאה בכסף או בשווה כסף לא הוכנסה עוד תחת "זכאים
21 שונים" אלא תחת "מקדמות מלקוחות". משמע, המערערת בחרה בשנת 2011 לסווג את
22 התמורה שהתחייבה לשלם לחברה הרוסית כסכום שקיבלה מלקוח על חשבון מוצר שהחברה
23 תספק לו בעתיד. הסכום שדווח בשנת 2010 פחת ועמד בשנת 2011 על סך של 2,276,217 ₪.
- 24 בביאור 8 ניתן הסבר לכך כדלקמן:
- 25 "לקוח מחו"ל הזמין סחורה ושילם עבורה מראש.
- 26 בעוד הסחורה היתה בדרכה אל הלקוח יצא צו פתאומי במדינת היעד האוסר על הכנסת
27 סחורה זו למדינה.
- 28 לאור המצב שנוצר, סוכם כי החברה זכאית להחזיר את המקדמה ללקוח בניכוי עלויות
29 ישירות ועקיפות שיווצרו בגין מכירת החמאה עד ליום 31/12/2015.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **הסכום צמוד לשער הדולר מיום 03/09/2010 לפי שער 3.779.**
- 2 **הלקוח חוייב בכל העלויות הכרוכות במכירת הסחורה."**
- 3
- 4 63. מנהל המערערת מר פרפל הסביר בתצהירו (סעיף 29) כי לא היתה הסכמה מפורשת של
5 החברה הרוסית לקיזוז הוצאות המכירה מתוך החוב שהתחייבה המערערת להחזיר לה. עוד
6 הוסבר כי כוונת המערערת – במועד ההתחשבות בסוף שנת 2015 – לעמוד על כך שההוצאות
7 שנשאה בהן לשם מכירת החמאה יקוזזו מסכום החזר לחברה הרוסית, מאחר והנסיבות
8 שהובילו לכך שהמערערת מכרה את החמאה לא היו בשליטתה, לאור היחלצותה לעזרת
9 החברה הרוסית, קבלת משלוח החמאה לידיה והתחייבותה להשיב לה את התמורה. וראו
10 לעניין זה גם עדות מר פרפל בעמוד 18 לפרוטוקול שורות 3-1.
- 11 יוצא אפוא, כי במועדים הרלבנטיים לערעור זה עוד לא ניתן היה לדעת אם החברה הרוסית
12 תסכים לפעולת הקיזוז של הוצאות המכירה מסכום החוב שהמערערת התחייבה להשיב לה,
13 אם לאו.
- 14 64. כך או כך, בין אם תסכים החברה הרוסית לקיזוז ובין אם לאו – לא מצאתי בעובדה כי
15 המערערת ביצעה פעולת חיוב של החברה הרוסית בהוצאות המכירה של החמאה בישראל,
16 כשלעצמה, כעובדה המעידה על בעלות החברה הרוסית במשלוח החמאה הנדון. אילו לעובדה
17 זו היתה מצטרפת הסכמה כלשהי המעידה על מתן שירותי שיווק ומכירה על ידי המערערת
18 לטובת החברה הרוסית – הרי שהיה בקיזוז זה משום חיזוק, אך בנסיבות המקרה שבפני, כפי
19 שפורטו לעיל והעולות מן המסמכים שהוצגו לי – אין בעובדה זו לבדה כדי להוליך לתוצאה
20 שנקבעה על ידי המשיב.
- 21 עד המשיב, מר אזולאי, הודה בעצמו כי אין במסמכים שהוצגו כל ראיה לכך שהוסכם כי
22 המערערת תשמש כמשווקת של החמאה בישראל עבור החברה הרוסית – ראו עדותו בעמוד
23 12-24 שורות.
- 24 65. אין בידי לקבל את פרשנות עד המשיב לדוח הכספי של המערערת, לפיה על פי הדוח יש
25 למערערת "מלאי שבעצם שייך למישהו אחר, הוא שילם עליו", כנטען בעדות בעמוד 24 שורה
26 23. לא רק שהדעת נותנת שמלאי הרשום בספרי העסק הוא בבעלותו של העסק גם אם כנגדו
27 נרשמה התחייבות בדמות "מקדמה מלקוח", אלא שבכל מקרה נראה כי שאלת הבעלות
28 במלאי תקבע על בסיס ההסכמות החוזיות בין הצדדים – דהיינו האם הבעלות במלאי עברה
29 לידי הלקוח בעת תשלום התמורה או, למשל, רק בעת המסירה - ולא על סמך הרשום בספרים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

- 1 66. אשר לטענתו החלופית של המשיב, לפיה גם אם ייקבע כי המערערת היא הבעלים של החמאה,
2 עדיין יש מקום לדחות את הערעור ולקיים את שומת העסקאות – אך מחמת נימוק אחר –
3 מקובלת עלי עמדת המערערת כי מדובר בהרחבת חזית אסורה.
- 4 שומת העסקאות וההחלטה בהשגה נומקו בנימוק מסוים, כפי שפורט לעיל, לפיו מן
5 המסמכים עולה והדוחות הכספיים מסיק המשיב כי המערערת סיפקה שירותי שיווק ומכירה
6 לחברה הרוסית וההוצאות שהוציאה לצורך מתן "שירות" זה הן חלק ממחיר העסקה, לפי
7 סעיף 7 לחוק מע"מ. אין בשומת העסקאות ובהחלטה בהשגה כל עילה אחרת או נימוק אחר
8 לחיוב המערערת במס עסקאות בסכום בו חויבה.
- 9 גם עיון בכתב התשובה שהוגש על ידי המשיב במענה להודעת הערעור מעלה כי המשיב לא
10 טען כל טענה אחרת או נוספת כנימוק לחיוב המערערת במס עסקאות בהתאם לשומת
11 העסקאות וההחלטה בהשגה, מעבר למה שנאמר בהן.
- 12 67. רק בסופו של תצהיר העדות הראשית של מר אזולאי, בסעיף 31 נטען, ובלאקוניות רבה יש
13 לומר, כי "קבלת עמדת המערערת יוצרת מצב אסימטרי לחלוטין, בעוד המערערת דורשת
14 את המע"מ בניכוי היא אינה מעבירה את המע"מ על העסקאות שביצעה. עסקאות אלה
15 הינם עלות המכר בניכוי הוצאות ובתוספת רווח גולמי סביר, אשר מסתכם בסכום השומה
16 שהוצאה (בצירוף ריבית והצמדה למין אז ואילך). על פי ייעוץ משפטי שקיבלתי אני אטען
17 כי ביהמ"ש מוסמך לקבוע כי סכום השומה נכון גם אם נימוקיה שונים."
- 18 על טענה זו חזר מר אזולאי בחקירתו בבית המשפט – ראו עמוד 21 לפרוטוקול שורות 29-32,
19 עמוד 22 שורות 3-4, עמוד 31 שורה 14 ושורות 22-25, עמוד 32 שורות 1-3.
- 20 68. מעבר לעובדה כי מדובר בטענה המהווה הרחבת חזית, כאמור לעיל, הרי שהמשיב כלל לא
21 טרח להסביר ולפרט טענתו, לתמוך אותה במסמך כלשהו או תחשיב. לא הובאה בפני כל ראיה
22 המעידה על "החזר" כלשהו שנדרש על ידי המערערת ושהוביל, כביכול, לאסימטריה מיסויית.
23 למעשה, המשיב מבקש בסיכומיו, כי בית המשפט ישתמש בסמכות המוקנית לו מכוח הוראת
24 סעיף 83(ה) לחוק מע"מ, לאשר את השומה, להפחיתה, להגדילה או לבטלה, או לפסוק באופן
25 אחר כפי שיראה לנכון. המשיב "מזמין" את בית המשפט "לפסוק בדרך אחרת".
- 26 69. אינני סבורה כי יש מקום, בנסיבות הערעור דנן, להפעלת סמכות זו. כשם שההלכה הפסוקה
27 קובעת כי יש להשתמש במשורה ובהירות בסמכות בית המשפט להגדיל שומה ורק במקרים
28 חריגים (ראו לעניין זה ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס
29 ומע"מ אשדוד, מיסים כה/4 ה-47 (אוגוסט 2011)), כך הם גם פני הדברים, לגישתי, ביחס
30 להפעלת הסמכות לפסוק בדרך אחרת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 טרם שתופעל סמכות זו על ידי בית המשפט, לפסוק בדרך אחרת, ראוי היה כי המשיב יתריע
2 מבעוד מועד בפני המערערת על כוונתו לבקש מבית המשפט את הפעלת הסמכות האמורה,
3 יציג במועד המוקדם ביותר האפשרי תחשיב מסודר של חישוב מס העסקאות שהמערערת
4 חייבת בו לפי גישתו לאחר הוספת רווח גולמי סביר לעלות המכר לאחר ניכוי הוצאות ויאפשר
5 למערערת להתגונן כדבעי מפני טענה זו. אלא, שהמשיב לא נהג כן, ודי בכך כדי לדחות את
6 טענתו החלופית. בית המשפט אינו יכול לפסוק אחרת "כפי שיראה לו", אם המשיב אינו
7 מראה לבית המשפט מדוע עליו לפסוק כך.

8 אוסיף עוד ואציין, בבחינת למעלה מן הצורך, כי סמכותו של בית משפט זה לפסוק באופן
9 אחר כפי שיראה לנכון, אין משמעה כי בית המשפט יערוך שומות במקומו של המשיב, כאשר
10 כל העובדות הרלבנטיות עמדו לנגד עיני המשיב והוא בחר או נמנע או טעה ולא הוציא
11 למערערת שומה בנימוק או עילה אחרים. רק מקום בו במסגרת הערעור נסתברו למשיב
12 עובדות מסוימות שלא נודעו לו בשלב השומה ואשר משמעותן המשפטית מקימה עילה נוספת
13 לקיום השומה – ובכפוף למתן הזדמנות הולמת למערערת להגיב ולהתגונן מפני עילה חדשה
14 ונוספת זו כאמור לעיל – רק אז יש מקום, לעמדתי, כי בית המשפט ישקול הפעלת סמכותו
15 לפסוק בדרך אחרת.

16 כאמור – במקרה הנדון – לא מצאתי כי יש בסיס לעתירת המשיב להפעלת סמכות זו של בית
17 המשפט.

18 **סוף דבר:**

19 70. לאור כל האמור לעיל - דין הערעור על החלטת המשיב בהשגה על שומת העסקאות –
20 להתקבל.

21 דין טענתו החלופית של המשיב – להידחות.

22 לפיכך, אני קובעת כי לבטל את שומת העסקאות שהוצאה למערערת בעקבות ההחלטה
23 בהשגה.

24 המשיב יישא בהוצאות המערערת ובשכר טרחת עורך דינה בסכום כולל של 40,000 ₪, אשר
25 ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד
26 התשלום המלא בפועל.

27



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 14-10-2190 פ.נ. אטאס בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה

תיק חיצוני:

1 המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים בדואר רשום ותיידעם טלפונית אודות
2 מתן פסק הדין.

3

4 ניתן היום, י"ט אלול תשע"ו, 22 ספטמבר 2016, בהעדר הצדדים.

5

6

אורית וינשטיין, שופטת

7

8

9