בית משפט השלום בתל אביב - יפו

ת"א 72753-01-19 דולין תכנון ובניה בע"מ ואח' נ' קונפורטי ואח'

לפני כבוד השופט עדי הדר

התובעים:
1.דולין תכנון ובניה בע"מ
2.רותם סמו ברקת
3.אופיר סמו ברקת

נגד

הנתבעים:
1.דוד קונפורטי
2.פלד, קונפורטי ושות' - רואי חשבון

פסק דין חלקי

לפני בימ"ש תביעה לחיוב הנתבעים בתשלום פיצוי בגין טענה לחוו"ד רשלנית.

כתב התביעה

1. התובעים, חברה ובעליה, (להלן: "**החברה, רותם ואופיר**") הגישו ביום 29.1.19 כתב תביעה בו טענו כי הנתבעים גרמו להם ברשלנותם ליצירת חוב כלפי מס ערך מוסף וכן לאובדן הכנסות ולחסרון כיס ונזקים ממוניים ולא ממוניים נוספים בסך כולל של כ – 1.7 מיליון ₪.

כתב ההגנה

2. הנתבעים הגישו ביום 3.4.19 כתב הגנה בו טענו כי לא התבקשו לייעץ בעניין תכנון המס וכי פעילותם הצטמצמה לאופן דיווח פעילות החברה לשלטונות המס בהתאם למצב המשפטי בתקופה הנוגעת לעניין. עוד טענו כי התובעים לא העלו את רצונם לשכור הדירות שנרכשו, במסגרת הפעילות העסקית. עוד טענו שהחיוב במס במועד מאוחר לא גרם נזק ואף אפשר גיוס אשראי זול עובר לחיוב במס.

כתב תשובה

3. התובעים הגישו ביום 29.5.19 כתב תשובה בו עמדו על הטענה כי קיבלו ייעוץ כיצד לדווח על העסקאות, אך הייעוץ היה שגוי.

הדיון הראשון

4. ביום 9.9.19 התקיים הדיון הראשון. בימ"ש דן במצב ההליכים המקדמיים והחל בהליך למינוי מומחה מטעמו.

מחיקת התביעה

5. ביום 24.12.19 בימ"ש מחק התביעה לאחר שהזהיר התובעים כי אם לא ימלאו אחר החלטות בימ"ש, ימחק התביעה. בימ"ש ביטל פסק הדין ביום 31.12.19.

הגשת חוו"ד ע"י המומחה מטעם בימ"ש

6. ביום 22.3.20 מומחה בימ"ש עו"ד אבי פרידמן הגיש חוו"ד.

הדיון השני

7. ביום 17.6.20 התקיים הדיון השני. בימ"ש החליט לפצל הדיון בין סוגית החבות ובין סוגית הנזק.

הגשת ראיות

8. התובעים הגישו ראיותיהם ביום 22.7.20 והנתבעים ביום 10.8.20.

הדיון השלישי

9. ביום 1.11.20 התקיים הדיון השלישי. בימ"ש קבע מועד לשמיעת הראיות, סדר חקירות וקצב זמני חקירה.

הדיון הרביעי

10. ביום 30.11.20 התקיים הדין הרביעי. נחקרו המומחה מטעם בימ"ש, התובע, המומחה מטעם התובעים רו"ח אהרון ברגר, המומחה מטעם הנתבעים רו"ח שלומי וקנין והנתבע.

הגשת סיכומים

11. התובעים הגישו סיכומיהם ביום 11.1.21 והנתבעים ביום 18.1.21.

דיון והכרעה

12. על בימ"ש להכריע במחלוקת, האם הנתבע נתן חוו"ד רשלנית ואם כן, האם יש קשר סיבתי בין ההתרשלות ובין הנזק ?

להלן גרסאות הצדדים :

גרסת התובעים

13. התובעים טענו בכתב התביעה כי, הנתבע, רואה חשבון בהשכלתו ומקצועו, גרם במתן שירותיו באופן רשלני ליצירת חוב לרשויות מס ערך מוסף, מאת התובעת 1, בסך של 926,142 ₪, בנוסף, בייעוצו הרשלני, גרם התובע לתובעים או מי מהם לאובדן הכנסות ולחסרון כיס בסכום נוסף מוערך של 487,508 ₪ ו- 79,033 ₪, להוצאות רבות, טרדה וטרחה, וכן עגמת נפש, המוערכים על ידי התובעים בסך של 200,000 ₪.

לטענת התובעים, ערב התקופה הנוגעת לתובענה, החלו לפתח ענף פעילות בתחום הנדל"ן אשר נסוב בעיקרו במתן שירות וסיוע מקצועיים לרוכשים בכח של דירות מגורים יד שנייה, אשר כלל איתור דירת מגורים יד שנייה מתאימה, אשר ניתנת להשבחה משמעותית באמצעות פעולות אדריכליות שונות, ביצוען של אותן פעולות כגון הגדלת זכויות בניה, ביצוע עבודות שיפוץ וכיו"ב ומסירת הדירה המושבחת למקבל השירות, וזאת בתמורה לעמלה עבור מתן השירותים, לרוב לאחר מכירת הדירה בסוף פעולת ההשבחה. לטענת התובעים, לקראת שנת 2013, ולאור הצלחה בפעילות זו, שקלו את האפשרות לבצע את הפעילות העסקית בתחום הנדל"ן, במתכונת כזו או אחרת, לא כשירות עבור אחרים, אלא עבור עצמם.

התובעים טענו כי אחד הגורמים המרכזיים המשפיעים על ההחלטה לבצע את הפעילות העסקית הוא היבט המס (הכנסה ומע"מ), לרבות השאלה מהן הפעולות המחויבות בתשלום מע"מ, מהם סכומי ההכנסה החייבים במע"מ, אופן הוצאת חשבוניות, קיזוז תשומות וכיוצ"ב ובאילו דרכים חוקיות ניתן לפעול על מנת להקטין את חבות המס.

לצורך בחינת ביצוע הפעילות העסקית ומתכונתה, ועל מנת לאתר את הדרך היעילה והרווחית ביותר לבצעה פנו התובעים אל הנתבע שהכיר אותם ושימש גם כרואה חשבון המבקר של התובעת מאז ייסודה.

הנתבע ייעץ להם לבצע את הפעילות העסקית בתוך ובאמצעות החברה, אשר לה פעילות עסקית קיימת ותיקים ברשויות מע"מ ומס הכנסה, והיא כבר מוגדרת "**כעוסק**" לכל דבר ועניין, לרבות לצורך ס' 5(ב) **לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו- 1975** (להלן: "**חוק מע"מ**"). הנתבע לא ייחס חשיבות כלשהי, וודאי שלא לעניין מע"מ, לעובדת רכישת ומכירת דירות יד שניה מאנשים פרטיים, אשר נרכשו והושבחו במסגרת אותה הפעילות, או לעיתוי המכירה, והציג את הדרך אותה הציע כדרך הנכונה לנהל את הפעילות העסקית- מכירת דירות יד שניה אשר נרכשו על ידי התובעת והושבחו, גם זמן קצר לאחר רכישתן.

התובעים טענו כי קיבלו את הייעוץ שניתן להם, הסתמכו עליו והחלו לבצע את הפעילות העסקית במתכונת שהוצעה ולפי הייעוץ שניתן להם בידי הנתבע.

14. בדיעבד, ובהתאם לחוות דעת מומחה שנמסרה להם רק "**כעת**" ובדיעבד 5 שנים לאחר הייעוץ ולאחר שרשויות מע"מ חייבו את התובעת לשלם 926,142 ₪ לאחר שביקרו את ספריה, התברר כי כבר בנקודה זו, בסוף שנת 2013, כשל הייעוץ שניתן להם כישלון חרוץ. לשיטת שלטונות מע"מ, עוסק, כמובן מונח זה בחוק מע"מ, הרוכש ומוכר דירה חייב בתשלום מע"מ בהתאם להוראות סעיף 5(ב) לחוק, קרי, על הפער שבין מחיר הרכישה לבין מחיר המכירה. ביצוע כלל עסקאות הרכישה באמצעות החברה (לה תיק קיים במע"מ בשל העיסוק במתן שירותי אדריכלות) גזר את דינה אפריורית לתשלום מע"מ על מלוא הפער שבין מחיר הרכישה לבין מחיר המכירה של דירת יד שניה שנרכשה בגדרי פעילות זו, בכל עסקה מחדש.

לטענת התובעים, בהתאם לחוות דעת מומחה, רואה חשבון ו/או יועץ מס סביר בנסיבות העניין, היה מנחה אותם להקים ישות חדשה אשר אינה מוגדרת כ"**עוסק**", אשר תקנה דירת יד שניה מאנשים פרטיים (כפי שבפועל עשו), תכין תכנית השבחה לדירה שנרכשה ותוציאה אל הפועל, ובד בבד תשכיר את הדירה לאנשים פרטיים לתקופה מסוימת, ולאחר תקופה מסוימת ניתן למכור את הדירה (בשוק יד שניה, כפי שבפועל נעשה), או להמשיך להשכירה לתקופה נוספת. לו התובעים היו פועלים כך, כלל הפעילויות הנ"ל לא היו מחויבות בתשלום מע"מ, לא המע"מ הנוסף שהושת על התובעת ולא תשלומי המע"מ השוטפים ששולמו בזמן אמת.

לטענת התובעים משלא נמסר להם המידע הנוגע לעניין ודרכי הפעולה החלופיים שבאפשרותם היה לנקוט, התרשל ועוול הנתבע כלפיהם וגרם להם לנזקים כבדים.

לטענת התובעים, בדיעבד התברר כי הנתבע הנחה והורה להם כיצד לדווח על פעולות הרכישה, ההשבחה והמכירה שביצעו לשלטונות מע"מ, וכן הורה להם על אילו סכומים להחיל חיוב מע"מ ולשלמו, והכל באופן מנוגד לדין, לא מקובל ולא סביר.

במקום שהתובעים יבצעו את הפעילות העסקית במתווה ללא חיוב במע"מ כלל, ובאופן חוקי, הנתבע הנחה אותם לדווח על חלק מהפעולות למע"מ, לשלם מע"מ ביתר, ואף לפעול באופן בלתי חוקי תוך שהוא חושף אותם לחקירה פלילית ולעיצומים שונים.

התובעים פעלו בהתאם להוראות הנתבע, בשמונה עסקאות שונות משנת 2014, ומשך למעלה מארבע שנים. בכל התקופה סברו כי הפעילות מתבצעת בהתאם לדין ובצורה הנכונה והמושכלת ביותר, וכי החברה מנהלת את ספריה כדין, מוציאה חשבוניות, מזדכה על המע"מ תשומות ומשלמת מע"מ בהתאם לדין, והכול על פי ובהתאם להנחיותיו של הנתבע.
בחודש פברואר 2018 זומנה החברה לדיון בעניינה במסגרתו נדרשה ליתן הסברים לרשויות מע"מ אודות דיווחיה, בעקבות ביקורת שנערכה לה. התובעים סברו כי מדובר בבדיקה מדגמית ולא ייחסו לכך חשיבות יתרה לנוכח ביטחונם בייעוץ ובטיפול המקצועי שניתן להם בידי הנתבע. אולם, כדור השלג כבר החל להתגלגל. לאחר שנבחנו דיווחי החברה לרשויות מע"מ, אשר נעשו לפי ובהתאם מדויק להנחיותיו המקצועיות של הנתבע, קבעו רשויות מע"מ כי דיווחים אלה אינם מלאים ואינם נכונים. בהתאם החליטו רשויות מע"מ לחייב את החברה בתשלום מע"מ נוסף בגין שש עסקאות בסך של 895,133 ₪ (כולל הפרשי ריבית והצמדה עד למועד ההודעה).

לטענת התובעים, לאחר שנועצו עם יועצי מס נוספים ובהתאם לחוות הדעת, התברר להם כי הם קיבלו ייעוץ מס וטיפול רשלני מצד הנתבע, בשתי נקודות הכשל, הראשונה, בשלב ההחלטה כיצד לבצע את הפעילות העסקית. או אז, הנתבע נתן לתובעים ייעוץ שאינו נכון, חסר, לקוי ומטעה. כל זאת, כאשר הייתה בנמצא דרך חוקית, מקובלת, סבירה ונכונה לפעול אשר הייתה מונעת את כל חיובי המע"מ. השנייה, בהמשך הדרך, הנתבע הורה לחברה לדווח לרשויות מע"מ על עסקאות באופן שגוי, חלקי, בהתאם לשיטה שהוא יצר שאינה מוכרת על ידי רשויות מע"מ, ואינה עולה בקנה אחד עם הוראות החוק והידע המקצועי הקיים.

עוד טענו, כי בניסיון להקטין את נזקיה, הגישה התובעת ביום 4.7.18 נימוקי השגה על שומה לפי מיטב השפיטה. אולם, ביום 2.10.18 דחה מר יוסי הרשברג, מנהל תחום ביקורת חשבונות במע"מ תל-אביב, את ההשגה וחייב את התובעת לשלם את מלוא סכום החיוב שהוצא לה במסגרת השומה לפי מיטב השפיטה, בצירוף הפרשי ריבית והצמדה. סך הכל חויבה התובעת לשלם לרשויות מע"מ תוספת בסך של 926,142 ₪.

התובעים טענו שהנזק שנגרם להם כולל, מעבר לסכום בו חויבו, סך נוסף של 487,508 הוא סכום דרישת רשויות מע"מ בגין שתי דירות שטרם נמכרו ואשר אין חולק כי ישולם בעת מכירתן, וכן סך של 79,033 ₪ המהווה את הפרש כל סכומי המע"מ ששילמה התובעת בהתבסס על ההנחיות שניתנו על ידי הנתבע בהחסרת כל סכומי מע"מ התשומות שניכתה על דירות אלה.

כמו כן, ביקשו לחייב הנתבעים לשלם להם הסך של 200,000 ₪ בגין הוצאות ועגמת נפש.

סה"כ 1,692,683 ₪.

בכתב התשובה, התובעים טענו שהנתבעים אכן ייעצו להם כיצד לדווח על העסקאות בדרך שמקטינה את תשלום מס ערך מוסף, בטח לנוכח עמדת רשויות מס ערך מוסף במסגרת השומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה, דא עקא, ייעוץ זה היה שגוי, לא נכון ורשלני.

לטענת התובעים, הבעיה אינה בכך שלא ניתן ייעוץ מס, אלא בכך שייעוץ המס שניתן איננו נכון, איננו חוקי, ולא מקובל על רשויות מס ערך מוסף, כאשר היה בנמצא ייעוץ מס אחר ונכון.

רק לאחר שהנתבעים הציגו לתובעים את אופן תשלום המס (בשיעור נמוך יחסית), החלו התובעים לנסות ולאתר את הדירה הראשונה שתירכש במסגרת הפעילות העסקית. אין ולא ניתן לקבל את טענת הנתבעים בדבר העדר הסתמכות. התובעים הסתמכו על הייעוץ שנמסר להם ולא החלו בפעילות העסקית עד לקבלתו.

הטענה לפיה הנתבעים לא התבקשו ולא נתנו שירותי ייעוץ מס מקוממת ולא נכונה. הנתבעים נתבקשו וסיפקו לתובעים ייעוץ בשורה של פגישות ושיחות. הדבר בא לידי ביטוי גם בכתב.

לטענת התובעים, אין בכתב ההגנה כל הסבר, נימוק או טעם, המבטל את מסקנות רו"ח ברגר בחוות דעתו.

ביחס לטענה לאי מימוש זכות החברה להגשת ערר, טענו התובעים, שעל הנתבעים הנטל להראות שאם היה מוגש ערר, הרי שהוא היה מתקבל. ברור לכל, כי הערר יתקבל רק אם שיטת מקדם הפרופורציה אותה הגה הנתבע, הייתה מוכרת כשיטה נכונה, לגיטימית ומוכרת לביצוע הדיווחים.

גרסת הנתבעים

15. הנתבעים טענו בכתב ההגנה, כי התכנית העסקית על בסיסה פעלו התובעים הינה פרי רוחם וזו בוצעה ותוכננה עפ"י שיקול דעתם הבלעדי של התובעים וללא שבקשו מהנתבעים כל תכנון מס בטרם ביצוע פעילותם ככלל ולגבי רכישת ומכירת הדירות לאחר השבחתן בפרט.

יתרה מזו, התובעים לא שיתפו את הנתבעים בהחלטותיהם ושיקוליהם בקשר עם רכישת הדירות ומכירתן, כאשר פעילות הנתבעים התייחסה, למתן שירותי ראיית חשבון בלבד, קרי, לאופן דיווח פעילות החברה לשלטונות המס בהתאם למצב המשפטי בתקופה הנוגעת לתביעה.

לטענת הנתבעים, הם לא חיוו דעתם ולא נתנו ייעוץ מס הצופה פני עתיד בקשר עם אופן ביצוע פעילות החברה, אשר לידיעת הנתבעים, כלל רכישת דירות השבחתן ומכירתן תוך פרק זמן קצר.

עוד טענו, כי בתקופה הנוגעת לעניין, לא העלו התובעים בפני הנתבעים את רצונם להשכיר את הדירות שרכשו, ואדרבא השכרת הדירות עמדה בניגוד מוחלט וגמור לרציונל העסקי אותו הציגו ועל פיו פעלו התובעים, שכן עסקאות הרכישה מונפו באמצעות מימון מגופים פיננסיים ובדרך של הלוואות בלון בריבית גבוהה וקצרות מועד בטווח של בין 18-24 חודש לכל היותר, טווח אשר נדרש לצורך השבחת הדירות, שיפוצן ומכירתן.

לטענת הנתבעים, התובענה נסמכת כולה על בסיס "חוכמה בדיעבד" ועל חוות דעת אשר אינה אלא היפותזה אשר לה אין כל בסיס בהחלטת מיסוי לגבי נסיבות דומות ואף לא בפסיקה. אותה חוכמה שבדיעבד העולה מחוות דעת מומחה התובעים, נסמכת בעיקרה על החלטת מיסוי שהנסיבות בעניינה שונות מאלו בתביעה דנן, ואף הפסיקה אליה מפנה חוות דעת הינה פסיקה המאוחרת במספר שנים למועד רכישת ואף מכירת הדירות נשוא התובענה.

לטענת התובעים, חוות הדעת רוויה בהנחות חסרות בסיס, השערות ותכנון עסקי הנוגד את עצם התכנית אותה ביקשו התובעים לבצע ו/או אשר הייתה באפשרותם לבצע, כמו גם אינה נתמכת בכל pre-ruling או התייחסות ממשית אחרת של שלטונות מע"מ באשר לאופן בו היו אלו בוחרים למסות את העסקאות.

זאת ועוד, אופן דיווח מכירת הדירות על בסיס תקנה 18 לתקנות המע"מ, הדרך בה נעשה הדיווח, אינו מהווה רשלנות כלל והינה בגדר דרך לגיטימית והיא כשלעצמה לא גרמה לכל נזק לתובעים, אדרבא, בית המשפט, מספר שנים לאחר מכן הביע דעתו בפס"ד אי.פי.אף כי לטעמו זו הדרך הנכונה בה יש לנקוט.

עמדת שלטונות המע"מ אשר בחרו למסות את העסקאות על בסיס סעיף 5(ב) לחוק ולא על בסיס תקנה 18, אינה יוצרת נזק כשלעצמו, אלא לכל היותר דחתה לתובעים תשלום מס בו

היו מחויבים ממילא ובכך יצרה להם לתקופת הביניים מימון זול נוסף. משעה שהפרשי המס אותם נדרשו לשלם הינם מס מגיע, בהתאם להלכה הפסוקה, אין במס כשלעצמו כדי להוות נזק ובהיעדר נזק ממילא אין בסיס לתביעת רשלנות.

לטענת הנתבעים, משעה שהתובעים לא בקשו יומם בבית המשפט ולא מיצו האפשרות לערור על שומת מע"מ לפי סעיף 5(ב) לחוק ובהסתמך על עמדת בית המשפט בפס"ד אי.פי.אף, ואשר לפחות המומחה מטעמם היה כבר מודע לה בשנת 2018, מועד השומה וההשגה, אזי אין להם אלא להלין על עצמם. התנהלותם מנתקת כל קשר סיבתי בין הנטען בכתב התביעה ובין הנתבעים ואדרבה הם ככל הנראה הסכימו מראש על קבלת עמדת מע"מ לגבי אותן שתי דירות שטרם נמכרו וויתרו על האפשרות לשנות השומה.

חוות הדעת אשר צורפה לתובענה אין בה כדי לבסס אמת מידה לאורה שלטונות מע"מ ו/או בית המשפט היה ממסה את העסקאות ואין כל בסיס לטענה כי פעולות הנתבעים יש בהם משום רשלנות מקצועית, מה גם שהפרשי המס בהם חויבו, אין בהם כדי להוות נזק כלל לעסקאות העבר ובוודאי שלא לעסקאות אשר טרם בא יומם.

חוו"ד המומחה מטעם בימ"ש

16. המומחה מטעם בימ"ש עו"ד אבי פרידמן תאר במבוא לחוו"ד את השכלתו וניסיונו המקצועי כלהלן: כיהן כמנכ"ל לשכת רואי חשבון, ייצג הלשכה בדיוני חקיקת מיסים בכנסת ומשמש כיו"ר ועדת מע"מ בלשכת עורכי הדין. פרסם 4 ספרים בנושאי מיסים – מע"מ ופרסם מאמרים רבים בנושא.

17. המומחה תאר בסעיף 2 את טענות הצדדים ובסעיף 3 הסוגיות שביקשו ממנו לבדוק. בסעיף 4 ציין נושאי החיווי לעניין רכיב החבות בשלושה תרחישים:
תרחיש הנתבעים המכונה "**מקדם פרופורציה**"
תרחיש רשות המיסים, כפי שנקבע בשומה שהוצאה לתובעים והמתבססת על חיוב במע"מ בגין ההפרש שבין מחיר הרכישה ובין מחיר המכירה.
תרחיש התובעים המכונה "**מתווה ברגר**" שעניינו מכירה בפטור ממע"מ בתום תקופת השכרה והימנעות מקיזוז תשומות.

18. בסעף 5 תאר המסמכים שהועברו ובסעיף 6 המסגרת הנורמטיבית והפנה לסעיף 154 לחוק **החברות התשנ"ט 1999** לפיו רו"ח יבקר "**את הדוחו"ת כספיים השנתיים**" של חברה ו"**יחווה את דעתו עליהם**"

19. בסעיף 7 המומחה יישם את המסגרת הנורמטיבית לעניין ההבחנה בין ייעוץ ותכנון מס ובין ייעוץ ותכנון כלכלי. בסעיף 8 תאר את המסגרת הנורמטיבית לעניין מיסוי מע"מ במכירת דירת מגורים ע"י עוסק במקרקעין בסעיף 5 (ב) לחוק מע"מ. המומחה הסביר כי "**זהו הסדר המביא בסופו של דבר לחיוב במע"מ שלא בשיעור ממחירה המלא של העסקה, אלא, בשיעור ההפרש שבין מחיר המכירה ולמחיר הרכישה של הנכס הנמכר.**" על פי הפסיקה, ההסדר אינו חל על קבלן ועל דירות חדשות.

20. המומחה הסביר מושגים שונים כגון "**חשבונית עצמית**", "**פטור ממס עסקאות במכירה**", "**הוצאות מעורבות**", "**עסקה**", "**עסקת אקראי**" ו"**עסק**" לעניין מכירת מקרקעין. המומחה מנה המאפיינים לקיום עסק.

21. כמו כן, המומחה הסביר כי מס תשומות בגין רכישת דירת מגורים שתושכר למגורים לא תהא מותרת בניכוי וההכנסות יהיו פטורות ממע"מ והפנה לעמדה מס' 04/2016 לעניין הגדרת עסקת רכישת דירת מגורים בתנאים מסוימים כ"**עסקת אקראי**". המומחה מנה המבחנים בפסיקה לעניין קביעת האופי המסחרי של העסקה כלהלן: ידע ובקיאות בתחום העסקי הנוגע לעסקה, דרך המימון, תקופת ההחזקה, מהות העסקה, נקיטת פעולות מאורגנות ונרחבות של פיתוח, טיב הנכס, שימוש בתשתיות, במנגנון ובארגון יעיל ובחינה של סיכונים בעסקה. המומחה הפנה למבחן הגג שבוחן את מכלול נסיבות הפעילות.

22. כמו כן, המומחה הפנה לסעיף 31 לחוק מע"מ המקנה פטור לעסקאות מסוימות כגון השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים.

23. בסעיף 9 המומחה התייחס לסוגית רישום כעוסק והסביר שלמנהל מע"מ שיקול דעת לרשום חייב במע"מ גם שלא על פי רצונו.

24. בסעיף 10 המומחה סקר את סעיפי הסכם ההתקשרות משנת 2013 בין הצדדים וכתב ש"**אף שבהסכם אין מוזכר באופן דווקני המונח "ייעוץ מס", ברי, כי מסגרת הייעוץ השוטף בפני שלטונות המס כוללת בחובה גם ייעוץ מס בלא הגבלה לסוג המס (ישיר או עקיף)".**

25. בסעיף 11 המומחה התייחס לחוות הדעת שהוגשו על ידי הצדדים. המומחה ציין כי הן מתייחסות למתווה הפעילות של החברה לאחר שהפכה ממוכרת של שירותים לאיתור דירות מגורים הניתנות להשבחה באמצעים שונים בהן פעילויות אדריכליות, טיפול בזכויות בניה ושיפוץ, למוכרת של דירות אותן היא רוכשת, מספקת לעצמה את השירותים,

שקודם מכרה, ובסופו של תהליך, מוכרת את הדירות לאחר פרק זמן שאינו עולה על שנתיים.

26. המומחה קבע כי עיון בחוו"ד שהוגשו מעלה כי לא קיימת מחלוקת באשר ל"**דרך המלך**" במתווה החדש של העסקה שמבוססת על סעיף 5(ב) לחוק מע"מ, היינו, "**תשלום מע"מ בעת המכירה בגין ההפרש שבין מחיר הקניה למחיר המכירה**".

27. בסעיף 12 המומחה דן בתרחישים השונים.

28. תחילה, המומחה התייחס לתרחיש הנתבעים המכונה "**מקדם פרופורציה**", המבוסס "**על מקדם חישוב יחסי או פרופורציונאלי שנקבע כאחוז מהפרשי מחירים בין קניה ומכירה בניכוי סכומים נוספים ששימשו ככל הנראה לעסקאות. מס העסקאות שהועבר לרשויות, נקבע מהתוצאה שהתקבלה במכפלת המקדם.**"

29. המומחה הבהיר "**כי התרחיש המתואר לעיל אינו מוכר לנו. לא מצאנו כל סימוכין לשימוש ו/או חישובי מע"מ בשיטה כאמור, בעת מכירת דירת מגורים בידי מי שעוסק במקרקעין. בנוסף, העלינו כי שיטת החישוב כאמור, אינה מוכרת לרשויות המס ואינה מבוססת על חוק מע"מ**".

30. המומחה ציין כי "**מן האמור לעיל, ברור כי לא בכדי, קבעו רשויות המס, בשומה המתייחסת לתקופות בהן הוגשו דוחו"ת, כי מיסי העסקאות שהועברו לא היו מלאים ולפיכך הוצאה שומה המחשבת את ההפרשים לסכומים כפי שהיו צריכים להיות משולמים. על סכומי החיוב נוספו הפרשי הצמדה וריבית והצמדה בהתאם לסעיפים 97 או 98 לחוק**".

31. לאחר מכן, המומחה התייחס לתרחיש רשות המיסים כפי שנקבע בשומה שהוצאה לתובעים והמתבססת על חיוב במע"מ בגין ההפרש שבין מחיר הרכישה למחיר המכירה בהתאם לסעיף 5(ב) לחוק מע"מ בסך של 827,686 ₪.

32. המומחה קבע כי לא מצא מחלוקת באשר לחישוב השומה ע"י רשויות המס. השגה שהגישו התובעים, נדחתה. המומחה התייחס לטענת הנתבעים לפיה נמנע מהם להגיש השגה בשם התובעים וקבע כי "**לא הוצגה דרך להקטנת סכומי השומה שכאמור, נעשתה על פי הדין**".

33. לבסוף המומחה התייחס לתרחיש התובעים המכונה "**מתווה ברגר**" **שעניינו מכירה של דירות מגורים בפטור ממע"מ בתום תקופת השכרה והימנעות מקיזוז תשומות".**

34. המומחה התייחס לטענת התובעים כי אילו היה הנתבע מייעץ להם לפעול במתווה זה היו חוסכים את מלוא מיסי העסקאות בהן חויבו ומוכרים, לימים, את הדירות בפטור.

35. המומחה קבע כי "**מתווה ברגר**" **כרוך בתכנון כלכלי/עסקי שונה לחלוטין. תוצאות המס לעניין מע"מ כמו גם לסוגי המיסים האחרים יכול שהיו שונים. אלא, שאלה היו נובעים בין היתר, מתכנון כלכלי שונה, הערכות שונה והבאה בחשבון של שורה ארוכה של פרמטרים כגון מקורות מימון, החלטות לפעול במישור של השכרת דירות לתקופות ארוכות טווח, יותר מהתקופות בהן פעלו התובעים בין הרכישה למכירה".**

36. המומחה קבע כי "**מדובר בהליך שונה של הערכות המצריך תחשיבים שונים ואינו מאפשר מימונים מהירים בטווח קצר.**

תכנון מס, הינו בדרך כלל תוצאה של פעילות על פי תכנון כלכלי עסקי שנבדק ונבחר ולאחריו יוצע תכנון המס המיטבי לאותה הפעילות מול פעילות בשיטה או בשיטות אחרות".

37. המומחה קבע כי עצם אי הרישום כעוסק, כפי שציין קודם לכן, "**אינו מהווה כר ביטחון להתקיימות המתווה מאחר ופעילות הרוכש יכול שתסווג בידי רשות המיסים מכח ההסמכה המפורשת החוק, כפעילות עסקית וממילא יקום סיווג של עוסק במקום שהמנהל הוסמך להחליט על כך".**

38. המומחה הוסיף וקבע "**כי הדין אמנם אינו שולל את המתווה עצמו. אלא, שמדובר בפעילות בעלת מאפיינים כלכליים שונים שלא יוחדו ואינם בהכרח בתחום פעילותו וחובותיו של רואה חשבון סביר".**

39. המומחה התייחס לקושי שעולה מ"**מתווה ברגר**" לפיו על המתעתד לפעול במתווה כזה "**להיערך ולהתמודד עם שורה ארוכה של תנאים הגבלות והתאמות ובין היתר, תכנון וקביעה מראש של ייעוד העסקה, שלא עשה בעצמו את עבודות הבניה, לפעול כנדרש בדין במקום שמדובר בבניין שלם או חלק ממנו לפי חוק עידוד השקעות הון, לעמוד במגבלת**

השכרה לחבר בני אדם כאשר עמדת רשויות המס הינה, כי הסעיף אינו חל על עסקה של השכרה של נכס למגורים לאישיות משפטית כחברה או עמותה".

40. המומחה הפנה לעמדה 3/2016 לפיה העסקה מחויבת בדיווח. עוד ציין כי יש להיזהר "**שלא להיכנס למתווה הכולל אירוע רעיוני של רכישה למלאי דרך שימוש עצמי בדירת מגורים, ככל שעשה שימוש לשם השכרה פטורה לפי סעיף 31(1) לחוק מע"מ עליו לעמוד במכלול תנאי תקנה 1(2) לתקנות מע"מ ועוד ועוד.**"

41. המומחה סיכם וקבע שעל "**אף שהתרחיש אפשרי עקרונית על פי הדין, הוא מצריך מבנה והיערכות שונים ממהלך עסקים רגיל ואינו חלק מתהליך עבודה שגרתי של ראוה חשבון סביר**".

42. בסעיף 13 המומחה סיכם חוו"ד וקבע כי התרחיש לפיו היה נוהג רו"ח סביר הינו כפי שנקבע בשומה ולא כפי שהופעל ע"י הנתבעים. זאת, מכיוון ש"**רואה חשבון סביר צריך היה לדעת כי בהתאם לתכנית הפעילות והרכישות של התובעים תרחיש זה תואם את הדין ואינו כרוך אף בתכנונים כלכליים או עסקיים מורכבים. תרחיש זה היה ניתן לחישוב ברור ומאפשר לתובעים לכלכל את החלטותיהם העסקיות בדרך ברורה**".

43. המומחה שלל טענת התובעים כי על רו"ח סביר היה לייעץ להם לפעול ב"**מתווה ברגר**" וחזר על קביעתו כי "**מדובר בתרחיש מורכב ביותר. המחייב היערכות שונה בתכלית. ראשיתו, בתכנון עסקי מסוג אחר. תכנון כזה, אינו מתפקידו של רואה חשבון סביר אלא שנעשה בדרך כלל בידי מומחים אשר בהם יכול להיות גם רואה חשבון**".

44. המומחה הפנה להסכם ההתקשרות שנחתם בין הצדדים שהגדיר תפקידי רו"ח וקבע כי "**הדעת נותנת כי אילו היה חל שינוי בתחומי פעילותו, והיה נדרש ו/או כשיר לבצע תכנון עיסקי מסוג אחר, היה הדבר מקבל ביטוי בשינוי הסכם ההתקשרות והכנסת סעיפים נוספים כמו גם אולי שינוי בעלויות ההתקשרות. לפיכך, גם מטעם זה, אין מקום גם לטענה, כי היתה מחויבות לנתבעים להציע מתווה כזה ולהשיא מתווה מס בהתאמה.**"

45. המומחה קבע כי משלא פעל הנתבע בהתאם למתווה רשות מע"מ הוא גרם להוצאת השומה ע"י רשות מע"מ "**וכן ריבית הצמדה וקנסות**".

46. שני הצדדים חלקו על ממצאי חוו"ד וחקרו את המומחה.

הנתבעים לא התרשלו בעניין "מתווה ברגר"

47. התובעים התמקדו בסעיף 4 לסיכומיהם על נספח 6 לתצהיר התובע, מכתב מחודש ספטמבר 2013 בו ביקש מהנתבעים "**לבדוק סוגיית אי ניכוי המע"מ בעת ברכישה והעובדה שמע"מ יחייב במכירה. האם נכון? קראתי קצת על העניין אך לא הבנתי מדוע מספר כותבים כתבו שמכירה פטורה או שניתן לבצע ניכוי שומות מס עצמי. אנא שבו על העניין ובדקו אותו לעומק. העניין בלב פעילות החברה בשנה הבאה ואני חייב להחליט איך ננהג**".

48. התובעים הפנו בסעיף 6 לסיכומיהם לתשובת הנתבע (נספח 7 לתצהיר התובעים) בה הפנה לסעיף 31 (4) לחוק מע"מ וציין כי רשום בו ש"**עסקאות מסוימות יהיו פטורות מתשלום מע"מ אם "במכירת נכס בישראל שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות"**.
בנוסף כתוב בסעיף הנ"ל כי "ובלבד שאם נקבע שניתן לנכות חלק ממס התשומות –ישולם חלק יחסי מהמס כיחס החלק שמותר לנכותו לכלל מס התשומות". הנתבע צרף חישוב "**המבטא את יישום הסעיף על שתי העסקאות שביקשת**".

49. התובעים טענו כי על פי תשובת הנתבע "**הפכה סוגית המע"מ לזניחה מאד בפעילות החדשה... בעודו יודע שתשובתו תשמש לשון מאזניים**". בסעיף 7 לסיכומיהם טענו כי הסתמכו על התשובה ופעלו על פיה וביצעו 8 עסקאות. התובעים טענו כי "**גורל**" הדירה מוכרע בעת רכישתה ולא ניתן לקחת דירה שנרכשה על פי שיטת הנתבעים וליישם לגביה בדיעבד את "**מתווה ברגר**". זאת, מכיוון שתנאי ל"**מתווה ברגר**" הוא רכישת הדירה באמצעות ישות ללא תיק במע"מ.

50. התובעים טענו בסעיף 10 לסיכומיהם כי "**בדיעבד התברר לתובעים כי הייתה בנמצא דרך אחרת לדיווח וביצוע הפעילות, חוקית ומוכרת בדין ושאילו התובעים היו פועלים בה היא הייתה מביאה לחבות אפסית בתשלומי מע"מ.**" גם בסעיף 22 לסיכומיהם חזרו על טענה זו. בסעיף 23 לסיכומיהם טענו כי "**מתווה ברגר אינו מורכב ואינו מסובך, כל שצריך הוא סגירת תיק במ"מ ורצון**".

51. אולם, כאמור לעיל, המומחה מטעם בימ"ש לא קיבל טענת התובעים כי מצופה היה מהנתבעים להמליץ בתשובתם על "**מתווה ברגר**" וחשוב מכך, לא קיבל הטענה לגבי וודאות התממשותה לחבות אפסית, לרבות, לנוכח היקף הפעילות והצורך בהתאמתה לתנאים והגבלות רבות וסמכות המנהל לחייב ברישום כעוסק.

52. כמו כן, בימ"ש מקבל עמדת הנתבעים בסעיף 4 לסיכומיהם לפיה הטענה כי הם ידעו בזמן אמת שהייעוץ בעניין מע"מ הינו לשון מאזניים עלתה בדיעבד. נספח 6 מייחס חשיבות לייעוץ בעניין המע"מ, אך אין בו כדי לאשר הטענה לעניין היות הייעוץ בסוגית המע"מ "**לשון מאזניים**". לעניין זה, ראו גם הטענה בסעיף 5 לסיכומי הנתבעים לפיה הטענה ל"**לשון מאזניים**" מתבססת על מכתב אחד בדואר מקוון. כך, לא נראית ציפייה למתן ייעוץ לשינוי מהותי של הפעילות באופן שסוגית המע"מ תהווה לשון המאזניים. זאת, גם בשים לב לקיום מיסים נוספים בסכומים לא מבוטלים בקשר לעסקאות במקרקעין.

53. לכך יש להוסיף, שנותרה מחלוקת בסוגיה אם היו לתובעים המשאבים הנדרשים לפעול על פי מתווה ברגר, לרבות לעניין הון עצמי מחוץ לחברה ונזילות לתקופת ההשכרה. לעניין זה ראו גם ציטוט דברי הנתבע בעניין זה בסעיף 23 לסיכומי התובעים. כמו כן, ראו סעיף 13 לסיכומי הנתבעים, שם הם מסכמים תשובות רו"ח ברגר עצמו, המומחה מטעם התובעים, לגבי התנאים וההגבלות הכרוכים ביישום תכניתו וחוסר הוודאות לגבי אישורה ע"י רשויות מע"מ לנוכח היקף הפעילות של התובעים.

54. הנתבעים מפנים ובצדק מסעיף 9 לסיכומיהם, לתשובות התובע, כאשר נחקר בסוגיה העובדתית, לעניין הטענה כי הייעוץ ע"י הנתבעים היה כביכול הגורם בלעדיו אין אשר הביא את התובעים לביצוע הפעילות העסקית ולגבי התאמת מתווה ברגר לצרכיהם ומשאביהם בזמן אמת.

55. כמפורט בסעיף 10 לסיכומי הנתבעים, התובע ניסה לייחס בתשובותיו השונות לשאלות לגבי קיום נספחים נוספים, המבססים טענותיו למשקל הייעוץ של הנתבעים לשינוי הפעילות, לנספחים שונים, אך התברר שאין בתשובות אלה ממש.

56. בימ"ש מקבל גם טענת הנתבעים שמתשובות התובע עלה כי בתהליך רכישת הדירות היה מעורב עו"ד מטעמו שהתובע לא מצא להעיד. מחדל התובעים בעניין זה מקים חזקה שאם עו"ד היה מעיד, עדותו הייתה לחובת התובעים. לעניין המשמעות של הימנעות מהגשת ראיה חיונית ראה ע"א 4697/05 **גבאו אסטבלישמנט נ' דוד דודאי** [פורסם בנבו] (27.8.12).

57. כך נוצר מצב שהטענה כבדת המשקל לגבי היות הייעוץ בסוגית המע"מ בבחינת "**לשון מאזניים**" לשינוי הפעילות, מתבססת על עדות התובע בלבד, ואף התובעת לא העידה בעניין זה. זאת, על אף חובת התובעים מכח סעיף 54 לפקודת הראיות, לא להסתפק בעדות יחידה.

58. הנתבע העיד בעמ' 94 כי "**תמיד נתבקשתי לתת פתרונות לאחר מעשה**". מחקירות התובע והנתבע, בימ"ש התרשם שעדות הנתבע הייתה קרובה יותר לתיאור העובדות שבמחלוקת. זאת, מכיוון, שהתובע הרבה לא לדייק ולענות לשאלות ששאל עצמו, תחת לשאלות שהופנו אליו וכן התגלה כדעתן שיודע מימינו ומשמאלו. בעמוד 53 בשורה 14 בימ"ש נאלץ להעיר לתובע, שהינו עו"ד, כלהלן:

"**אדוני, אני, תראה אני אתן לך עורך הדין סמו הנכבד, אני אתן לך להמשיך ולנסח את תשובותיך כפי שאתה מוצא לנכון, אני רק מוצא לנכון להעיר לך פעם נוספת שזה לא מותיר רושם טוב, עכשיו תמשיך, תענה.**"

59. כמו כן, ראו תיאור נכון של הנתבעים בסעיף 12 לסיכומיהם, לגבי תשובות התובע בסוגיות שבמחלוקת.

60. לעומת התובע, הנתבע, קיבל אחריות לשגיאה לגבי אופן התשלום למע"מ, ולא נמצאו סתירות מהותיות בגרסתו.

61. התובעים טענו שגרסת הנתבע "**תמוהה**" והעלו מספר סיבות. אחת, לפיה כל שהיה דרוש היה לסגור את תיקי מע"מ. אולם, כבר נקבע ע"י המומחה מטעם בימ"ש שאין בכך כדי להבטיח שהמנהל יכיר בכך. השנייה, שהיו לתובעים מקורות כספיים אחרים למימון ההון העצמי הדרוש. אולם, סוגיה זו לא הובררה די צורכה. התובעים העלו סיבות נוספות, חלקן חוזרות על עצמן. אולם, אין בהן כדי לשנות מסקנת המומחה מטעם בימ"ש.

62. כאן המקום לציין, שעל אף חקירת המומחה מטעם בימ"ש ע"י התובעים, אין בסיכומיהם מענה הולם לקביעותיו בעניין התאמת המתווה לצרכי ומשאבי התובעים והיתכנות הצלחתו בעניין התובעים, פרט לטענה הכללית שהמומחה ציין כי היא מוכרת וחוקית.

63. בימ"ש מבחין בין מצבים ברורים ומובהקים כגון של מתן פטור מתשלום מס לרבות במיסוי מקרקעין ובין מצב הדברים כאן. חוק מיסוי מקרקעין העניק ומעניק פטורים במכירת דירת מגורים, מעת לעת, כאשר התנאי היחידי הוא הימנעות מעסקה במקרקעין במשך פרק זמן מוגדר. במצבים אלה, ברור שכאשר עו"ד, או רו"ח שייעץ ללקוח, לא העמיד אותו על חשיבות העמידה בתנאי ברור ומובהק זה, אזי נטל הראיה כי הלקוח החליט לבצע העסקה על אף אזהרת עו"ד או רו"ח, לפיה עליו להמתין פרק זמן, עד ביצועה, כדי ליהנות מהפטור, רובץ לפתחו של הנתבע.

64. אין כך, בעניינו. בניגוד לטענת התובעים לגבי מצב דברים פשוט וברור, המומחה מטעם בימ"ש קבע כי הפטור על פי "**מתווה ברגר**" אינו פשוט וברור, כטענתם. כך, שאין לקבל טענתם, כי היו זכאים כביכול לפטור שנמנע מהם עקב רשלנות הנתבעים.

65. על פי הפסיקה, בית המשפט יאמץ ממצאיו של המומחה שמינה, אלא אם כן נראית סיבה בולטת לעין שלא לעשות זאת (ע"א 293/88 **חברת יצחק ניימן להשכרה בע"מ נ' רבי** [פורסם בנבו] 31.12.88, בר"מ 5171/07 **מנשה נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה חולון** [פורסם בנבו] 31.12.07, א' גורן סוגיות בסד"א 496 (מהדורה 11, 2013).

66. לכן, בימ"ש מאמץ מסקנת המומחה מטעמו כי הנתבעים לא התרשלו כאשר לא הציעו לתובעים לפעול על פי מתווה ברגר.

הנתבעים התרשלו כאשר לא הציעו לפעול על פי עמדת שומת מע"מ

67. להבדיל, מסוגית "**מתווה ברגר**", שם דחה המומחה מטעם בימ"ש הטענה להתרשלות הנתבעים, בעניין עמדת שומת מע"מ, המומחה קבע כי פעולת הנתבעים בניגוד לעמדת שומת מע"מ, הייתה רשלנית.

68. כאמור לעיל, בעניין זה, הנתבע עצמו הודה בהגינותו בעת חקירתו בעמוד 113 כי שגה בייעוץ. לכן, בימ"ש דוחה עמדת הנתבעים בסעיף 6 לסיכומיהם, אותה אף מצאו להדגיש באותיות קידוש לבנה, בה הם מנסים להתנער מאחריותם לייעוץ הרשלני על ידי הטלת האחריות דווקא על התובעים.

69. בימ"ש דוחה טענת הנתבעים מסעיף 7 לסיכומיהם ובמיוחד מסעיף 17 לפיה ההחלטה של התובעים לשנות הפעילות ניתקה הקשר הסיבתי בין הייעוץ הרשלני לגבי אופן תשלום המע"מ ובין הנזק שנגרם עקב ביצוע התשלום בהתאם לייעוץ, שאינו תואם שומת מע"מ.

70. יש להבחין בין שני נזקים שונים נטענים ע"י התובעים. לגבי טענת התובעים כי בשל התרשלות הנתבעים חויבו בתשלום מע"מ, או החלו בפעילות עסקית שונה, הטענה לא הוכחה ולא הוכח קשר סיבתי בין ההתרשלות ובין הנזקים הנטענים. אולם, לגבי נזק נטען עקב הוצאת שומת מע"מ שתיקנה האופן בו שילמו התובעים, הקשר הסיבתי ברור והוכח. על פי מבחן האלמלא הנזכר בסעיף 18 לסיכומי התובעים, ברור כי אם הנתבע לא היה שוגה ומייעץ לשלם מע"מ, כפי שייעץ, רשויות מע"מ לא היו מוציאים השומה.

71. בסעיף 19 לסיכומיהם, הנתבעים מאשרים מהותית שהנזק הנטען עקב הייעוץ השגוי הוא המע"מ שחויבו לשלם, חיוב שממילא היה עליהם לשלם. אולם, שאלת היקף הנזק היא שאלה שונה מהשאלה האם הייתה התרשלות והאם יש קשר סיבתי בין ההתרשלות לנזק.

72. בסעיף 23 לסיכומיהם, הנתבעים מקיימים דיון בהיקף הנזק, על אף שבימ"ש פיצל הדיון וקבע שתחילה ידון בסוגית החבות. אמנם, לא הוכחה הטענה לאובדן פטור כביכול מתשלום מע"מ, אולם, הייעוץ הרשלני גרם לדחיית תשלום המס שלא כדין ויש לברר היקף הנזק שנגרם, אם נגרם, עקב כך.

73. לכן, כפי שבימ"ש אימץ מסקנת המומחה מטעמו לפיה הנתבעים לא התרשלו כאשר לא ייעצו לתובעים לפעול לפי "**מתווה ברגר**", כך הוא מאמץ גם מסקנת המומחה מטעמו, לפיה הנתבעים התרשלו לגבי הייעוץ בעניין אופן תשלום המע"מ.

74. מכאן, שהדיון יימשך לאחר מתן פסק הדין החלקי בסוגיה מהו היקף הנזק שנגרם לתובעים עקב הייעוץ לגבי אופן תשלום המע"מ.

דיון בהוצאות

75. התוצאה בפסק הדין החלקי הינה שבימ"ש דחה הטענה העיקרית של התובעים, שאם הייתה מתקבלת, היקף הנזק לתובעים אמור היה להיות רב ובסדר הגודל של סכום התביעה. בימ"ש קיבל חלקית הטענה להתרשלות. בכל הזהירות, יאמר שסדר הגודל של הנזק שנגרם, ולו הנזק הממוני, הינו בסדר גודל שונה באופן מהותי. לכן, בימ"ש מחייב הנתבעים לשלם לתובעים שכ"ט בא כוחם בסך של 12,000 ₪. בימ"ש ידון ביתר רכיבי ההוצאות בעת מתן פסק הדין הסופי.

סוף דבר

76. בימ"ש מקבל התביעה בעניין החבות באופן חלקי ומחייב הנתבעים לשלם לתובעים שכ"ט בא כוחם בסך של 12,000 ₪ בתוספת הפרשי הצמדה וריבית כדין ממועד מתן פסק הדין ועד מועד התשלום בפועל.

ניתן היום, י"א שבט תשפ"א, 24 ינואר 2021, בהעדר הצדדים.



עדי הדר, שופט