

בית המשפט המחוזי בבאר שבע**ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע**

תיק חיצוני : מספר תיק חיצוני

לפני**כבוד השופטת יעל ייטב****המערער****יחזקאל מזרחי
ע"י ב"כ עו"ד רמי אריה****המשיב****פקיד שומה באר שבע
ע"י ב"כ עו"ד אמיר יחיא, פרקליטות מחוז דרום-אזרחי****מיני-רציו :**

* תכליתו של סעיף 119א לפקודת מס הכנסה היא ליעל את גביית המס במקרים של התחמקות מתשלום המס והוא מאפשר את הרמת מסך ההתאגדות וגביית חוב מס של חייב מאת אדם אחר, בנסיבות של העברת נכסים, העברת פעילות או הפסקת פעילות. בענייננו לא עמד המערער בנטל לסתור את חזקת הברחת הנכסים, שכן החברה החייבת נמנעה מלשלם חוב מס סופי שהיה לה.

* מסים – מס הכנסה – גבייה

ערעור על החלטת המשיב לגבות מהמערער כספים על חשבון חוב המס של החברה החייבת, אשר בשליטתו המלאה של המערער, על פי סעיף 119א(א) בפקודת מס הכנסה.

בית המשפט המחוזי דחה את הערעור ופסק:

תכליתו של סעיף 119א היא ליעל את גביית המס במקרים של התחמקות מתשלום המס והוא מאפשר את הרמת מסך ההתאגדות וגביית חוב מס של חייב מאת אדם אחר, בנסיבות של העברת נכסים, העברת פעילות או הפסקת פעילות. סעיף 119א(א) מתייחס להרמת מסך לשם גביית חוב מס בשלושה מצבים שונים, אחד מהם במקרה של פירוק חבר-בני-האדם או הפסקת פעילותו. קיימת חזקת הברחה שלפיה הועברו נכסיו של חבר-בני-האדם לבעל השליטה ללא תמורה, והסעיף מאפשר לגבות את חוב המס של חבר-בני-האדם החייב במס מאותם הנכסים. במקרה זה על פקיד השומה להוכיח שניים אלו: קיומו של חוב מס סופי והפסקת פעילות של החברה החייבת או פירוקה, מבלי ששולם המס שבו היא חבה. בעל השליטה רשאי לסתור חזקה זו ואולם לשם כך עליו הנטל להראות כי לא הועברו אליו נכסים מבלי ששולמה בעדם תמורה, או ששולמה בעדם תמורה חלקית. הרמת המסך הסטטוטורית מכוח סעיף 119א(1) תחול גם לעניין נכסים שהועברו לפני שחוב המס הפך לסופי, ובלבד שהמעביר יכול היה לצפות את קיום החוב. בענייננו לא עמד המערער בנטל המוטל עליו לסתור את חזקת הברחת הנכסים, שכן החייבת נמנעה מלשלם חוב מס סופי שהיה לה.

מעבר לדרוש, גם אם נקבל את סיווג הסכומים שנמשכו כדיבידנד שחולק למערער, חלוקת דיבידנד הוכרה בהלכה הפסוקה כהעברת נכסים. בית המשפט קבע לעניין מבחן הציפיות כי על בעל השליטה והחברה החייבת מוטל הנטל

להוכיח שבמועד העברת הנכסים הם לא צפו ולא היה עליהם לצפות את חבות המס בגין הרווחים המועברים, היינו במועד אירוע המס עצמו, בלי קשר למועד תחילת הליכי השומה, אשר מטבע הדברים מתחילים מספר שנים לאחר אירוע המס. במצב דברים בו נעשה שימוש לרעה באישיות המשפטית של החברה לשם הימנעות מתשלום המס, יש בידי החייבת והמערער כאחד לצפות את האפשרות שככל שבאותן שנים שבהן בוצעו המשיכות יהיה לחייבת חוב מס, ידרוש פקיד השומה לגבות את חוב המס מבעל השליטה שאליו הועברו נכסים כאמור. אין גם מקום לקבל את טענתו של המערער שלפיה על פקיד השומה להסתפק במס החל על הדיבידנד ולהימנע מגביית חוב החברה מבעל השליטה. אף שהעברת הנכסים לבעל השליטה תחויב במס, אין בכך כדי למנוע את גביית החוב מאותו הנכס שהועבר לידי בעל השליטה. עם זאת נקבע כי סכום המס ששולם על הדיבידנד יופחת מהסכום שייגבה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-12-2929 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

יחזקאל מזרחי
ע"י ב"כ עו"ד רמי אריה

המערער

נגד

פקיד שומה באר שבע
ע"י ב"כ עו"ד אמיר יחיא, פרקליטות מחוז דרום- אזורי

המשיב

פסק דין

מבוא

1. ערעור על החלטת המשיב (להלן- "פקיד השומה"), לגבות מהמערער 5,222,018 ₪, על חשבון חוב המס של חברת א.מ.י.מ ביצוע עבודות קבלנות ומתכת בע"מ (להלן: "החייבת"), חברה בשליטתו המלאה של המערער, על פי סעיף 119 א(א) בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א- 1961 (להלן- "הפקודה").
2. תמצית טענתו של פקיד השומה היא כי הסכום של 5,222,018 ₪ הינו נכס של החייבת, ומשהפסיקה החייבת את פעילותה ונמנעה מלשלם לפקיד השומה את חוב המס הסופי שהיה לה, יש לראות בנכס האמור כמועבר לידי המערער, ופקיד השומה רשאי לגבות את הנכס מבעל השליטה, על חשבון חוב המס של החייבת. תמצית טענתו של המערער מנגד היא שהחייבת שילמה לו את סכום הכסף כדיבידנד, ועל כן לא מדובר בנכס של החייבת. אף שבמהלך השנים נמנע המערער מלשלם לפקיד השומה את המס החל על הדיבידנד, מוטל לטענתו על פקיד השומה להסתפק בתשלום מס על הדיבידנד, והוא אינו רשאי לגבות את מלוא הסכום על חשבון חוב המס של החייבת.
3. אקדים ואציין כי לאחר שמיעת הצדדים, ראיותיהם וטענותיהם מצאתי שיש לדחות את הערעור.

העובדות

4. בשנות המס 2011-2014 עסקה החייבת בהספקת כוח אדם לענף התעשייה, והעסיקה מאות עובדים. בין השנים 2010-2016 משך המערער מהחייבת סכומי כסף, אשר נרשמו בספריה כיתרת בעלים בחובה. החל בשנת 2014 הוצגו הכספים שמשך המערער מאת החייבת בספריה בשני סעיפים: האחד, 'יתרת בעלים בחובה' והשני, 'קרן הון בחובה'. במהלך השנים 2010-2016 לא שילם המערער מס על ההכנסה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 שהייתה לו ממשיכות הכספים מהחייבת, לא על ידי החייבת, אף לא באופן אישי,
2 בטענה שהמשיכות אינן חייבות במס.
- 3 5. במהלך שנת 2016 קבע פקיד השומה בצו שלוש שומות הרלוונטיות למחלוקת
4 בעניינו: **הראשונה**, שומת ניכויים לחייבת, בסכום של 15.5 מיליון ₪; **השנייה**,
5 שומת הכנסת החייבת; **השלישית**, שומה אישית בתיקו של המערער.
- 6 6. השומה הראשונה, **שומת הניכויים** לחייבת, נקבעה בצו ביום 14.4.16 מתוקף סמכותו
7 של פקיד השומה עפ"י סעיפים 152(ב) ו-167(ב) בפקודה. בגדרה של שומת הניכויים
8 חייב פקיד השומה את החייבת בהיטל העסקת עובדים זרים, על פי סעיף 45(א) **בחוק**
9 **התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות**
10 **הכלכלית לשנת הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003**, בגין העסקת מסתננים
11 המחזיקים רישיון זמני מסוג 2(א)5 לפי **חוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952**
12 לשנים 2011-2015. כמו כן חייב את החייבת במס בגין ניכוי נקודות זיכוי מההכנסה
13 החייבת של המסתננים. סכום המס על פי שומת הניכויים נקבע כאמור **לכ-15.5**
14 **מיליון ₪.**
- 15 7. (שלב א' בשומת הניכויים נקבע לפי מיטב השפיטה ביום 30.11.15. סעיף 1 בשומת
16 שלב א' עסק ביתרת החוב של המערער בספרי החייבת, ונקבע שיתרת החוב תחויב
17 במס בשיעור של 30% כדיבידנד. בדיונים שהתקיימו לאחר הגשת ההשגה על שומת
18 הניכויים צוין כי סוגיית המשיכות של בעל השליטה תחויב במס בשלב שומת הכנסתה
19 של החייבת, ואכן, בסעיף 19 בנימוקי הצו נקבע כי פקיד השומה דחה את טענת
20 החייבת באשר למשיכות הכספים על ידי המערער, בסך של 1,848,122 ₪, ואולם נושא
21 זה נבדק בתיקו האישי של המערער (ועל כן לא נכלל בשומת הניכויים), וככל שקביעת
22 פקיד השומה בתיק האישי תשפיע על שומת החייבת, תשתנה השומה בהתאם).
- 23 8. החייבת הגישה ערעור על שומת הניכויים לבית המשפט המחוזי בבאר שבע, אשר נדון
24 בע"מ 36700-05-16 א.מ.י.מ **ביצוע עבודות קבלנות ומתכת בע"מ נ' פקיד השומה**
25 **באר שבע**. ביום 23.11.16 נדחה הערעור, בהסכמת החייבת, על יסוד הנימוקים שניתנו
26 בפסקי דין קודמים (ע"מ 9266-03-14 סעד נ' פקיד שומה אשקלון (מיום 17.3.16);
27 ע"מ 59357-11-14 מאה אחוז גיוס והשמת כוח אדם בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון
28 (מיום 19.6.16); ע"מ 26687-01-14 ואקנס מלונות נ' פקיד שומה אילת (מיום
29 27.9.16); ע"מ 17507-11-13 טלרן אחזקות וניקיון בע"מ נ' פקיד שומה אילת (מיום
30 27.9.16)). במועד מתן פסק הדין עמד חוב המס של החייבת **על כ-21 מיליון ₪.**
31 החייבת הגישה ערעור על פסק הדין לבית המשפט העליון, אך ביום 26.3.17, נמחק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 הערעור לבקשתה של המערערת. **חוב המס של החייבת הפך אפוא במועד האמור**
- 2 **ל"חוב סופי", כהגדרתו בסעיף 119א(ד) בפקודה.**
- 3 9. ביום 11.9.16 קבע פקיד השומה את **שומת החייבת**, לשנים 2012-2015, לפי מיטב
- 4 השפיטה, מתוקף סמכותו על-פי סעיף 145 (א)(2)(ב) בפקודה. במסגרת השומה תואמו
- 5 לחברה הוצאות בגין הוצאות שלא הופיעו בדוח 856 (דוח דיווח ניכויים), הוצאות
- 6 הפרשה למס מעסיקים והוצאות שעניינן 'יתרת בעלים' בספרי החברה, בגובה של
- 7 5,222,018 ₪.
- 8 10. ביום 11.9.16 קבע פקיד השומה גם **שומה אישית** בתיק המערער, לשנים 2012-2015,
- 9 בצו לפי מיטב השפיטה, מתוקף סמכותו על-פי סעיף 145 (א)(2)(ב) בפקודה. בשומה
- 10 נקבע כי למערער הייתה הכנסה בגובה 5,222,108 ₪ בשנים נושא השומה, בגין 'יתרת
- 11 בעלים', היינו משיכת כספים מהחייבת, מבלי ששולם מס בגינה. פקיד השומה קבע
- 12 כי משיכות הכספים של המערער מהחייבת יסווגו כחלוקת דיבידנד, והמערער חויב
- 13 במס בגין הכנסות אלה בשיעור 30%, בסך **1,367,750 ₪**.
- 14 11. ביום 18.9.16 הגישו המערער והחייבת **השגה** על שתי השומות שנקבעו: השומה
- 15 שנקבעה למערער באופן אישי, והשומה שנקבעה לחייבת. בעקבות הגשת ההשגות
- 16 נמנעו המערער והחייבת מלשלם את המס שבו חויב על פי השומות האמורות. ביום
- 17 1.12.16 התקיים דיון בהשגות שבמסגרתו נדונו סוגית ההפרשה לתשלום היטל
- 18 העסקת עובדים זרים, 'יתרת חוב הבעלים' וסוגית דמי השכירות. בהשגתו טען
- 19 המערער כי יתרת החוב שלו לחייבת משקפת חוב של החייבת כלפי עובדיה בגמר יחסי
- 20 עובד מעביד, וכי הוא שומר את הכספים בנפרד כדי להבטיח את התשלום לעובדים.
- 21 12. בחודש ינואר 2017 חדלה החייבת מפעילותה העסקית. אף שהמערער היה מודע לחוב
- 22 המס של החייבת, לא החזיר המערער לחייבת את הכספים שמשך ממנה על מנת
- 23 שיהיה באפשרותה לשלם את חוב המס, ולו באופן חלקי.
- 24 13. ביום 5.6.17, לאחר שהחייבת הפסיקה את פעילותה וחוב המס הפך סופי, שלח פקיד
- 25 השומה למערער כתב דרישה, שהוא נושא הערעור שלפני, מכוח סעיף 119א(א)
- 26 בפקודה, לתשלום 5,222,018 ₪ בגין הנכסים שהועברו למערער על ידי החייבת,
- 27 בהתאם ליתרת מנהלים בחובה' ו'קרן הון בחובה', בשל היותו בעל השליטה בחייבת
- 28 (להלן- "**כתב הדרישה**").
- 29 14. ביום 13.7.17, לאחר שקיבל את כתב הדרישה, הגיש המערער לפקיד השומה בקשה
- 30 לביטול ההשגה שהגיש על השומות לשנים 2012-2015, שהוצאו לחייבת ובתיקו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

האיש. הבקשה נומקה בטענה שבבדיקה חוזרת שערך התברר למערער כי סכום החבויות נמוך מסכום המשיכות ומסכום קרן ההון שנרשמה. גם לאחר ביטול ההשגה נמנע המערער מלהחזיר לחייבת את הסכומים שמשך ממנה, או לחלופין מלשלם את המס החל על משיכת הכספים כדיבידנד.

15. ביום 20.7.17 מכרה המערערת את פעילותה לחברה אחרת, מבלי ששילמה את חוב המס, שהפך כאמור לחוב סופי עם מחיקת הערעור שהגישה לבית המשפט העליון. בהודעה ששלח בא כוחה של החייבת לפקיד השומה, ביום 1.10.2017, דיווחה המערערת על רווח הון בשל 'הסכם מכר פעילות' (רשימת לקוחות ועובדים) מיום 20.7.17, לחברה בשם **ל.י.ע.מ. פרויקטים בע"מ**, שבעל המניות בה הוא גיסו של המערער. החייבת דיווחה לפקיד השומה כי המכירה הייתה בשווי 0 – (לפי הערכתה של החייבת), בטענה כי פעילותה של המערערת הייתה הפסדית. בד בבד עם החתימה על 'הסכם מכר הפעילות' נחתם, על פי המסמכים שצורפו לדוח על רווח ההון, גם הסכם בין החברה הרוכשת לבין המערער, למתן שירותי ייעוץ.

16. ביום 7.8.17 הגיש המערער השגה על כתב הדרישה. ביום 15.10.17 נדחתה ההשגה, לאחר שימוע שנערך למערער ביום 24.9.17. בהחלטה בהשגה מיום 15.10.17, נקבע כי דרישת התשלום בהתאם לסעיף 119א(א) בפקודה נעשתה כדין. עוד נקבע כי אין בביטול ההשגה על שומות שלב א' בתיק החייבת ובתיק האיש כי להחזיר את השומה לשלב א, שכן שלב ב' החל, ופקיד השומה רשאי לקבוע את המס בצו, לפי סעיף 152(ב) בפקודה. עוד נקבע שאין למערער זכות קנויה לבטל את השגתו, וכי "ביטול" ההשגה נעשה בחוסר תום לב, ומתוך כוונה להתחמק מתשלום המס, לאחר שהמערער קיבל את דרישת התשלום מכוח סעיף 119א(א) בפקודה. הודגש כי במסגרת ההשגה על השומות נטען שכספי החייבת "שוריינו" מחוץ לחברה, בידי המערער, על מנת להימנע מחשיפה אישית לחובות החייבת, ועל כן אין חולק כי לחייבת היו נכסים אשר הועברו לידי המערער כבעל שליטה. הודגש כי סעיף 119א(א)(3) בפקודה מוסיף על סעיף 119א(א)(1), וקובע חזקה שלפיה קיבלו בעלי השליטה את נכסי החייבת ללא תמורה, אלא אם כן הוכיחו אחרת, ומשהחייבת הפסיקה פעילותה מבלי ששילמה את חוב המס, מוטל על המערער להוכיח כי לא קיבל נכס מהחייבת. בשל טעמים אלו נדחתה כאמור ההשגה.

טענות הצדדים

17. פקיד השומה טען כי מתקיימת בענייננו החזקה הקבועה בסעיף 119א(א)(3) בפקודה, שלפיה רואים את נכסי החברה כמועברים לבעל השליטה, וניתן לגבות אותם ממנו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 נטען שהגבייה בהתאם לסעיף מותנית בהתקיימותם של שני תנאים: לחבר-בני-
2 האדם קיים 'חוב מס סופי'; וחבר-בני- האדם 'התפרק או הפסיק פעילותו בלי
3 ששילם את חוב המס הסופי'. אשר לחוב המס הסופי, טען פקיד השומה כי עם
4 מחיקת הערעור שהוגש לביהמ"ש העליון, ביום 26.3.17, הפך חוב הניכויים של
5 החייבת לחוב מס סופי, שכן מדובר ב"חוב מס שאין לגביו עוד זכות להשגה, לערר או
6 לערעור", כקבוע בסעיף 119א(ד) בפקודה. אשר להפסקת הפעילות, נטען כי בינואר
7 2017 הופסקה פעילותה של החייבת, ועל כן מתקיים גם התנאי השני.
- 8 18. פקיד השומה הוסיף וטען כי "יתרת הבעלים" הרשומה בספרי החייבת מעידה על
9 משיכת המזומנים שמשך המערער מהחייבת, ויש לראותם כנכס שהעבירה החייבת
10 לידיו, ללא תמורה. בהתאם להלכה הפסוקה, (ע"א 2755/08 דליה פלח) לא קיימת
11 בסעיף 119 א(א) דרישה שלפיה העברת הנכסים תתבצע לאחר שהחוב נוצר, והסעיף
12 חל על נכסים שהועברו החל במועד שבו היה על נישום לצפות כי יהא חייב במס.
13 בענייננו היה על החייבת לצפות כי היא תהא חייבת בתשלום ההיטל בגין העסקת
14 המסתננים, לפי הנחיית רשות המיסים משנת 2011, שלפיה העסקת שוהים בלתי
15 חוקיים מחייבת בתשלום ההיטל.
- 16 19. פקיד השומה טען, בין היתר, כי בנסיבות העניין אין הכרח לסווג את משיכות הכספים
17 מהחייבת כדיבידנד, שכן רק לאחר שנודע למערער על כתב הדרישה, ביטל המערער
18 את ההשגה, ורק אז ביקש לראות בכספים שמשך כדיבידנד, אף שבזמן אמת לא סיווג
19 אותם כך. נטען כי בקשתו זו של המערער מקורה אינו במהות האמתית של משיכת
20 הכספים, כי אם בתפיסתו השגויה, שלפיה שינוי הסיווג יוביל לביטול כתב הדרישה,
21 בעוד שהפעלת סעיף 119 א(א) בפקודה אינה תלויה בסיווג המשפטי שהצדדים לעסקה
22 העניקו לה. פקיד השומה הוסיף וטען כי אין למערער זכות קנויה לחזור בו מהשגתו,
23 ואין בביטול ההשגה כדי למנוע מפקיד השומה להפעיל את סמכויותיו. תוצאת ביטול
24 ההשגה אינה בהכרח חזרה לשומת שלב א', שכן משהוגשה השגה מסורה לפקיד
25 השומה הסמכות לעיין מחדש בהחלטתו ובשומת שלב א', ולקבוע שומה בשלב ב',
26 מבלי שיהיה קבול ב'תמרוניו' של הנישום.
- 27 20. לטענת פקיד השומה הבריח המערער את נכסי החייבת על מנת לסכל את גביית חוב
28 המס מהחייבת, ובאמצעות משיכות הכספים מימן רכישת נכסים על שמו, ולא על שם
29 החייבת. הכספים שנמשכו מהחייבת, מבלי ששולם מס בגין משיכתם, הם בגדר
30 'נכסים' שהועברו ללא תמורה. כוונתו של המערער להתחמק מנושים, ובעיקר
31 להתחמק מתשלום חוב המס של החייבת, באה לידי ביטוי גם בהעברת הפעילות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 לחברה אחרת, תוך שהמערער מותיר לעצמו את האפשרות להפיק רווחים מהפעילות
2 בתפקידו כיועץ לחברה הנעברת. תמחור העברת הפעילות במחיר 0, מעיד אף הוא על
3 הניסיון להתחמק מתשלום חוב המס.
- 4 21. המערער טען מנגד, כי כותרתו של הסעיף 119א לפקודה "גביית מס בנסיבות מיוחדות
5 " מלמדת על האופן הזהיר שבו יש להחיל את הסעיף. נטען שבכול מקרה על פקיד
6 השומה להתמקד בשומה, ולהסתפק בשומה שלפיה מדובר בתשלום דיבידנד, ולא
7 לגבות מהסכום את חובה של החייבת.
- 8 22. עוד טען המערער כי יש להטיל את נטל ההוכחה על פקיד השומה, לרבות את נטל
9 הבאת הראיות, בשל הנסיבות המיוחדות שהתקיימו בעניינו של המערער. נטען כי
10 התנאים להפעלת סעיף 119א בפקודה לשם גביית חוב מס של החייבת מהמערער, לא
11 מתקיימים בעניינו, שכן, לא מדובר בהעברת נכסים ללא תמורה, ובספריה של
12 החייבת מופיע רישום מלא על הפעולה של תשלום הכספים. זאת ועוד. המערער חויב
13 באופן מלא, באמצעות פירעון חובה למערער שעמד על אותו סכום.
- 14 23. המערער הוסיף וטען שמשיכות הכספים על ידו נעשו שנים רבות לפני שהיה לחייבת
15 חוב מס לפקיד השומה, דבר המבטל זיקה כלשהי בין משיכת הכספים להיווצרות חוב
16 המס. כן טען כי דרישת פקיד השומה לתשלום חוב מס של החייבת עומדת בסתירה
17 לקביעת השומה לפי מיטב השפיטה לשנים 2012-2015, אשר הוצאו למערער ולחייבת,
18 שלפיהן יש לסווג את הכספים שקיבל המערער מהחברה כדיבידנד. שומות אלו
19 יוצרות השתק ומניעות בשל חוסר תום לב קיצוני, בניגוד לחובת תום הלב המוגברת
20 המוטלת על רשות שלטונית, בשים לב לכך שלא היה שינוי בנסיבות ובעובדות שהביאו
21 לקביעת השומה הראשונית.
- 22 24. המערער הוסיף וטען כי החייבת לא השיגה כלל על קביעת פקיד השומה בדבר סיווג
23 יתרת החובה של הבעלים, והמערער אף הוא משך את השגתו בעניין סיווג כהכנסה
24 מדיבידנד, שכן הוא רשאי לוותר על ההשגה בכול עת.
- 25 25. אשר לחוב המס הכולל של החייבת, העומד על 20,951,330 ₪, אשר מקורו בהיטל
26 עובדים זרים ומניעת נקודות זיכוי מעובדים מבקשי מקלט שהעסיקה החייבת, טען
27 המערער כי על פי קביעת בית המשפט העליון מדובר בסוגיה מיוחדת אשר שוררת
28 לגביה "עמימות מצבית" כבר שנים רבות, ומשום כך מוטל על רשות המסים להתחשב
29 בכך בטרם תפעיל אמצעים לגביית החוב. עוד הוסיף המערער וטען באותו עניין כי אף
30 ועדת הכספים של הכנסת הביעה עמדה כי אין לגבות חוב זה באופן רטרואקטיבי.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

26. אשר לביטול ההשגה, טען המערער כי משהתברר לו כי חבויות החייבת הצפויות בסיום יחסי עובד מעביד לא יגיעו לכדי סכומי משיכות החובה של המערער, וכי הן לא מטילות עליו חבות אישית אשר בגינה תבוצע הרמת מסך לייחוס חובות החייבת אליו, הודיע ביום 13.7.17 על ביטול ההשגה, ועל כן יש לראות בשומות שנקבעו לפי מיטב השפיטה לשנים 2012-2015 כשומות סופיות. החייבת השיגה על תשלומים שאינם מופיעים בטופס 856 בלבד ועל הפרשה למס מעסיקים. לפיכך יש לסווג את משיכות הכספים על ידי המערער מהחייבת כדיבידנד. לסיום טען המערער כי גביית חוב המס של החייבת ממנו תפגע באופן ישיר בזכות הקניין שלו, וכי יש לבצע איזון ראוי בין אינטרס הפגיעה במערער לאינטרס הפגיעה באוצר המדינה.

המסגרת החוקית

27. סעיף 119א(א) בפקודה, אשר כותרתו "גביית מס בנסיבות מיוחדות", קובע-
"(1) היה לחבר-בני-אדם חוב מס ונתפרק או העביר את נכסיו ללא תמורה או בתמורה חלקית בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו ממי שקיבל את הנכסים בנסיבות כאמור.
(2) היה לחבר-בני-אדם חוב מס סופי והוא העביר את פעילותו לחבר בני אדם אחר, שיש בו, במישרין או בעקיפין, אותם בעלי שליטה או קרוביהם..., בלא תמורה או בתמורה חלקית, בלי שנותרו לו אמצעים בישראל לסילוק החוב האמור, ניתן לגבות את חוב המס שהחבר חייב בו מהחבר האחר.
(3) בלי לגרוע מהוראות פסקאות (1) ו-(2), היה לחבר-בני-אדם חוב מס סופי והוא התפרק או הפסיק את פעילותו בלי ששילם את חוב המס האמור, יראו את הנכסים שהיו לחבר כאילו הועברו לבעלי השליטה בו בלא תמורה, וניתן לגבות מהם את חוב המס, אלא אם כן הוכח אחרת להנחת דעתו של פקיד השומה".

28. סעיף 119א בפקודה, חוקק לראשונה בשנת 1978, ובאותה עת נקבעה בו חלופת סעיף קטן (א)(1) בלבד. בדברי ההסבר להצעת החוק (הצ"ח 1337, י"ח אדר תשל"ח, 27.3.1978), צוין:



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 "ההוראה המוצעת תאפשר גבייתו של המס במקרים שבהם חברה שהיה לה
2 חוב למס הכנסה העבירה נכסים, ללא תמורה או בתמורה חלקית, במגמה
3 למנוע אפשרות לגביית המס".

4 29. תכליתו של הסעיף, הנלמדת מדברי ההסבר האמורים, הייתה לאפשר את גביית חוב
5 המס במקרה של העברת נכסים לשם מניעת גביית המס. סעיף 119א הורחב בשנת
6 2003, והוספו, בין היתר, סעיפי משנה (2) ו-(3) (כמו גם ס"ק (ב) העוסק בהעברת
7 נכסים על ידי יחיד). כפי שבואר בדברי ההסבר להצעת החוק של חוק התכנית
8 להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית
9 לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003 (הצ"ח הממשלה 25, כ"ח בניסן
10 התשס"ג-30.4.2003)-

11 "מוצע לאפשר במקרים מסוימים את גביית חוב המס שהחברה חייבת בו
12 מבעלי השליטה בה על ידי קביעת חזקה, הניתנת לסתירה על ידי בעלי
13 השליטה, כי נכסי החברה שהפסיקה את פעולתה הועברו אליהם".

14 30. תכליתו של סעיף 119א היא אפוא ליעל את גביית המס במקרים של התחמקות
15 מתשלום המס, והוא מאפשר את הרמת מסך ההתאגדות וגביית חוב מס של חייב
16 מאת אדם אחר, בנסיבות של העברת נכסים, העברת פעילות, או הפסקת פעילות. כפי
17 שציין כב' השופט ד' מינץ בע"א 7909/16 סיף מתכות בע"מ נ' הממונה האזורי-אגף
18 המכס ומע"מ (מיום 26.4.2018) (להלן- "פרשת סיף"), לענין סעיף 106 בחוק מס
19 ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן- "חוק מס ערך מוסף"), שהוא הסעיף המקביל
20 לסעיף 119א(א)-

21
22 "הסמכות לגבות חוב מס מצד שלישי נועדה כאמור ליתן בידי רשות המס
23 כלי אפקטיבי לשיפור יכולת התמודדותה עם תופעת ההתחמקות מתשלום
24 מס. מערכת גבייה יעילה של תשלומי חובה מגשימה ערכים של צדק
25 חברתי, צדק חלוקתי ושוויון מהותי. ברי כי אדם שנמנע מתשלום מס פוגע
26 בכלל, הן משום שבהימנעותו מלהשתתף בנטל הוא מביא לצמצום בהיקף
27 הסחורות והשירותים הציבוריים שהמדינה יכולה לספק, והן בכך שכדי
28 למלא את החסר בקופה הציבורית חייב כל אחד מיתר חברי הקהילה לשלם
29 מחיר גבוה יותר..."

30
31 31. סעיף 119א(א) בפקודה, מתייחס להרמת מסך לשם גביית חוב מס בשלושה מצבים
32 שונים: הראשון, העברת נכסים ללא תמורה, או בתמורה חלקית, מבלי שנתרו
33 לחבר-בני-האדם החייב אמצעים לתשלום חוב המס, המאפשר גביית חוב המס
34 ממקבל הנכסים, בין אם התפרק חבר-בני-האדם, בין אם לא; השני, העברת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-12-2929 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 הפעילות לחבר- בני- אדם אחר, המאפשר גביית חוב מס מחבר-בני-האדם שאליו
2 הועברה הפעילות; והשלישי, במקרה של פירוק חבר-בני-האדם או הפסקת פעילותו,
3 קיימת "חזקת הברחה" (הניתנת לסתירה), שלפיה הועברו נכסיו של חבר-בני-האדם
4 לבעל השליטה, ללא תמורה, והסעיף מאפשר לגבות את חוב המס של חבר-בני-האדם
5 החייב במס מאותם הנכסים.

6 32. כתב הדרישה בענייננו נעשה כאמור מכוח סעיף 119א(א) בכללותו, ואולם בסיכומי
7 התמקד פקיד השומה בעיקר בחלופת סעיף 119א(א)(3) בפקודה, הקובע "חזקת
8 הברחה" של נכסי החברה לבעל השליטה, בנסיבות שבהן הפסיקה חברה את פעילותה
9 מבלי ששילמה את חוב המס שהיה לה, ומאפשר "הרמת מסך סטטוטורית" לשם
10 גביית חוב החברה מבעל השליטה.

11 33. בחלופה זו מוטל על פקיד השומה להוכיח שניים אלו: קיומו של חוב מס סופי;
12 והפסקת פעילות של החברה החייבת, או פירוקה, מבלי ששולם המס שבו היא חבה.
13 בהתקיים תנאים אלו, נקבעת כאמור חזקה של "הברחת נכסים" לידי בעל השליטה.
14 בעל השליטה רשאי לסתור חזקה זו, ואולם לשם כך מוטל עליו הנטל להראות כי לא
15 הועברו אליו נכסים מבלי ששולמה בעדם תמורה, או ששולמה בעדם תמורה חלקית
16 (ראו למשל כב' השופט י' דנציגר ברע"א 7392/12 רומנו נ' עיריית יהוד מונסון (מיום
17 25.10.12).

18 34. עוד אזכיר את חלופת סעיף 119א(א)(1) בפקודה, שאף היא עשויה להיות רלוונטית
19 בענייננו, והיא מאפשרת את גביית חוב המס ממי שאליו הועברו נכסי החברה החייבת
20 בפועל, ככל שלא נתרו בידי החייבת אמצעים לשלם את חוב המס.

21 35. כפי שנקבע בהלכה הפסוקה, הרמת המסך הסטטוטורית מכוח סעיף 119א(א)(1)
22 תחול גם לעניין נכסים שהועברו לפני שחוב המס הפך לסופי, ובלבד שהמעביר יכול
23 היה לצפות את קיום החוב (ראו ע"א 2755/08 דליה פלח נ' פקיד שומה ת"א 3 (מיום
24 10.8.10) (להלן- "פרשת פלח"); פרשת סיף).

25 36. כפי שנקבע בפרשת סיף-
26 "אכן, אל מול התכלית החשובה של מניעת הערמה על שלטונות המס,
27 עומדות כמובן זכויותיהם הקנייניות של המעביר ושל הנעבר. אלא שהפגיעה
28 אותה מאפשר סעיף 106 לחוק בזכויות אלו הינה מידתית ביותר, וזאת,
29 כאמור, בדגש על כך שבעת ההעברה יכול היה המעביר לצפות את האפשרות
30 כי יהא חייב במס".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

מן הכלל אל הפרט

37. סעיף 119א(א)(3) בפקודה קובע כאמור "חזקת הברחה" שלפיה רואים את נכסי החברה החייבת כאילו הועברו לידי בעל השליטה ככל שהחברה הפסיקה פעילותה מבלי ששילמה חוב מס סופי שהיה לה. במצב דברים זה ניתן לגבות את החוב מהנכסים שהועברו. אין בין הצדדים מחלוקת על כך שלחייבת 'חוב מס סופי' לאחר מחיקת הערעור שהגישה לבית המשפט העליון. אין גם מחלוקת על כך שהחייבת הפסיקה את פעילותה בשנת 2017 והעבירה את פעילותה לחברה אחרת. עיקרה של המחלוקת הוא בשאלה האם ניתן לראות בסכום של 5,222,018 ₪, כנכס של החייבת, שלגביו חלה 'חזקת הברחה', שלפיה הועבר הנכס למערער, או שמא מדובר מלכתחילה בנכס של המערער, שחולק לו כדיבידנד.
38. בהתאם להלכה הפסוקה מוטל הנטל להפרכת חזקת הברחת הנכסים על כתפי המערער, וכפי שאפרט להלן, לא עלה בידי המערער לעמוד בנטל האמור.
39. בשנות המס הרלוונטיות טענו המערער והחייבת כאחד, הן בדוחות, הן בספריה של החייבת, והן בהשגה, כי סכומי הכסף שמשך המערער מהחייבת במהלך השנים שייכים לחייבת, ועל כן אינם חייבים במס בידי המערער. בספריה של החייבת נרשם הסכום כ'יתרת מנהלים בחובה' ו'קרן הון בחובה'. סכום של כ-1.2 מיליון ₪ מהסכומים שמשך המערער מהחייבת נרשם החל בשנת 2014 כמיועד ל'קרן הון' הפרשה לתשלום זכויות סוציאליות לעובדים.
40. מעבר לכך שהסכומים נרשמו בספריה של החייבת כנכסי החייבת, והמערער לא נהג בהם כדיבידנד ששולם לו, ונמנע מלשלם את המס החל בחלוקת דיבידנד, טען המערער כי הוא ייעד את הסכומים שמשך לתשלום זכויות העובדים בסיום יחסי עבודה (אף שרכש באמצעותם נכסי נדל"ן פרטיים), אף שהחייבת היא הנושאת בחבות האמורה כמעסיקתם של העובדים.
41. בהשגות שהגיש על שומות שקבע פקיד השומה טען המערער כי מדובר בכספי החייבת, וכי הוא עתיד להשיב אותם לידיה. בהשגה שהגישה החייבת על שומת הניכויים, מיום 2.12.15, נכתב כי "יתרת החוב מוחזרת לחברה בקצב סיום יחסי העבודה עם עובדי החברה".
42. כך גם נטען בהשגה על השומות שנקבעו על פי מיטב השפיטה, מיום 18.9.2016, כי-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-12-2029 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 "יתרת חובה בעלים משקפת את יתרת החוב של החברה כלפי עובדיה בגין גמר
2 חשבון אשר נעשה בעת סיום יחסי העבודה עם העובד ואשר במהלכו משולמים
3 לעובד הזכויות הסוציאליות אשר מגיעות לו כגון דמי הבראה, חופשה, דמי חגים,
4 פנסיה פיצויים והודעה מוקדמת.

5 היות והעובדים תובעים את בעל החברה באופן אישי, הוא משריין כספים אלה מחוץ
6 לחברה על מנת להימנע מחשיפה אישית לחוב.

7 לפיכך, יתרת החוב מוחזרת לחברה בקצב סיום יחסי העבודה עם עובדי החברה.
8 הטלת מס דיבידנד כמבוקש יגרום למצב אבסורדי בו הבעלים ייכנס ליתרת זכות
9 בחברה אותה לא יוכל לממש וזאת לאחר שדאג למיצוי זכויות העובדים בעת עריכת
10 גמר החשבון". (ההדגשות אינן במקור).

11 43. רק לאחר קבלת כתב הדרישה שינה המערער את טעמיו, ומיהר לחזור בו מההשגה
12 שהגיש, ואולם אף שבהשגות טען כי מדובר בנכס של החייבת אשר יחזור אליה בסיום
13 יחסי עובד מעביד (ככל שלא יוגשו תביעות), ואף שבבקשתו לביטול ההשגה, מיום
14 12.6.2017, נכתב כי "...לאחר בדיקה חוזרת של סכומי החבויות של החברה
15 לעובדים, מסתבר כי חבויות החברה בגין עובדיה לא יגיעו כדי סכומי משיכות
16 החובה של בעל המניות", לא ראה המערער לנכון להחזיר לחייבת את הסכומים
17 שמשך, אלא ביקש לראות את משיכות הכספים מהחייבת כדיבידנד ששולם לו.

18 44. לגישתם של החייבת ושל המערער כאחד, מדובר אפוא בכספים של החייבת, שאותם
19 עתיד בעל השליטה להחזיר לה. טענתו של המערער, שלפיה יש לסווג את הכספים
20 כדיבידנד ששולם לו, הועלתה לראשונה ביום 12.6.17, לאחר שחוב המס של החייבת
21 הפך סופי, לאחר שהופסקה פעילותה, ולאחר הוצאת כתב הדרישה שלפיו נדרש
22 המערער לשלם את חוב החייבת, על יסוד חזקת ההברחה הקבועה בסעיף 119א(א)(3)
23 בפקודה.

24 45. לא למותר לציין שחרף הודעתו של המערער בכך שמדובר כדיבידנד, עד היום לא
25 התכבד המערער לשלם את המס החל במשיכת דיבידנד.

26 46. כפי שנפסק לא אחת, מושתק הנישום בדיווחים הראשונים שהגיש, ואין הוא רשאי
27 לטעון בדיעבד, לאחר שפקיד השומה מצא כי נמנע מלשלם את המס, כי יש לסווג את
28 הסכום באופן שונה. רק לאחרונה קבע כב' שופט נ' סולברג בע"א 892/20 פקיד שומה
29 חיפה נ' יעקב פאר (מיום 4.11.2020 כי הנישום כבול למצג העובדתי שהציג לראשונה-
30 "הלכה מושרשת וידועה היא שבעל דין מנוע מלטעון טענות עובדתיות
31 סותרות בהליכים שונים, המתנהלים לפני ערכאות או רשויות שונות – ובכללן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

רשויות המס (ראו, למשל, ע"א 8659/12 רויכמן נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 19 לפסק הדין של השופט צ' זילברטל (10.12.2014); (להלן: עניין רויכמן)). כלל זה, הריהו 'השתק שיפוטי', נטוע הן בטעמים מוסריים של תום לב והגינות – לבל ינוצל ההליך המשפטי לרעה; הן בטעמים מעשיים – לבל תינתנה החלטות סותרות בערכאות שיפוטיות שונות (ע"א 513/89

S/interlego a 'n lines bros. S.a-exin. פ"ד מח

(4) 133, 201-202 (1994)....

בכל הנוגע להליכים לפני רשויות המס, קיים חשש לא מבוטל כי פרקטיקה כזו תעשה שכיחה (השוו לעניין רויכמן; וראו גם: ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי, פסקה 7 לפסק דינו של השופט י' עמית (21.3.2016); ע"א 8453/14 ש. שלמה חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פסקה 14 (5.6.2016)). אחת התכליות של דיני המס, לקדם גביית מס אמת "באופן המשקף את הפעילות הכלכלית לאשורה" (ע"א 5245/04 מנהל מס שבח מקרקעין באר שבע נ' א.ר. אלירס בע"מ, פסקה 9 (24.10.2006); (להלן: עניין א.ר. אלירס)). אין זה רצוי שמן הצד האחד יוכלו נישומים לנסות ולהקטין את חבותם במס באמצעות הצגת מצג עובדתי שקרי לפני פקידי המס; ומצד שני, לאחר שנחשפו בקלונם-בשקרם, יוכלו לפנות לבית המשפט ולתקן גרסתם. משמעות הדבר היא שהסיכון לשאת במלוא עלות השקר – יקטן; התמריץ לשקר – יגדל; והיכולת לגבות מס אמת – תקטן בהתאם....

ודוק: כתוצאה מכך שבעל הדין כבול לגרסתו העובדתית הראשונית, מיניה וביה נחסמת דרכו מביסוס תביעתו על גרסתו העובדתית החדשה, שלה הוא טוען בדיעבד, גם אם זו היא אמת לאמיתה. ההשתק השיפוטי יוצר אפוא פיקציה משפטית, על מנת להגשים מטרה ראויה".

47. המערער מנוע אפוא מלטעון, לאחר שהחלו הליכי הגביה, שאין לסווג את הסכומים כנכס של החייבת, והוא מושתק במצגים שהציג בפני פקיד השומה בדוחות ובהשגה.

48. לא זו אף זו. גם לשיטתו של המערער, במועד הוצאת כתב הדרישה, היו סכומי הכסף 'נכס' של החייבת, ורק ביום 12.6.17, לאחר הוצאת כתב הדרישה, ולאחר שהמערער הפסיקה את פעילותה ולא פרעה את חוב המס הסופי שהיה לה, ביקש לראשונה לראות בסכומים שמשך כדיבידנד ששום לו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

49. בנסיבות האמורות לא מצאתי שעלה בידי המערער להוכיח שלא מתקיימת בעניינינו 'חזקת ההברחה', שלפיה רואים את נכסי החייבת כמועברים לבעל השליטה במועד הפסקת הפעילות של החייבת, שכן החייבת נמנעה מלשלם חוב מס סופי שהיה לה.

50. אשר לטענתו של המערער כי פקיד השומה דווקא היה מושתק מלטעון טענות בדבר סיווג סכומי הכסף, לאחר שקבע בשומות לפי מיטב השפיטה כי מדובר בדיבידנד, אינני מוצאת שיש לקבל טענה זו מהטעמים שציינתי קודם. מעבר לכך שהמידע המלא מצוי בידי הנישום, השומה מבוססת בראש ובראשונה על דיווחיו, ועל כן אין להתיר שינוי מהדיווחים שנעשו בחוסר תום לב, במועד שבו הוצא כתב הדרישה, טרם לובנה עמדתו של פקיד השומה בערכאות משפטיות וטרם אושרה, ובוודאי שטרם קיימת קביעה סופית של ערכאה משפטית בעניין זה. נוכח מצגי החייבת והמערער בדבר סיווגם של סכומי הכסף, אינני רואה כל מניעה מגביית חוב החייבת על פי סעיף 119א(א)(3) בפקודה.

גבייה על פי סעיף 119א(א)(1)

51. אף שמצאתי שיש לקבל את טענות פקיד השומה להתקיימות תנאי חלופת סעיף 119א(א)(3) בפקודה, ועל כן אין צורך להכריע בהתקיימות תנאי סעיף 119א(א)(1) בפקודה, אציין מעבר לדרוש כי גם אם אכן נקבל את סיווג הסכומים שנמשכו כדיבידנד שחולק למערער, חלוקת דיבידנד הוכרה בהלכה הפסוקה כהעברת נכסים (ראו פסק דינו של כב' השופט מ' אלטוביה בע"מ 3166-09-14 **ארדן תעשיות חשמל (1993) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (מיום 16.1.2017) (להלן - "**פרשת ארדן**"), אשר אושר בבית המשפט העליון בע"א 1954/17 (מיום 23.5.2018), לאחר שבית המשפט העליון הציע למערער לחזור בה מערעורה, והיא בקשה למחוק אותו).

52. השאלה הנשאלת בהקשר זה האם בהינתן העובדה שחלק מהסכומים נמשכו לפני שהחלו הליכי שומת הניכויים, ניתן לגבות את החוב מאותם נכסים, היינו מסכומי הכסף, שהועברו לידי המערער עוד לפני תחילת הליכי שומת הניכויים.

53. בפרשת פלח דן בית המשפט העליון בהוראות סעיף 119 א(ב) בפקודה, המתייחסת להעברת נכסים **מיחיד** שיש לו חוב מס, ולא נותרו בידי אמצעים לשלם את חוב המס, לידי בני משפחתו אגב הליך גירושין. בית המשפט העליון הכריע אמנם באותה פרשה שהסעיף חל גם לגבי העברת נכסים שבוצעה לפני שחוב המס הפך לסופי, ואולם בהעדר כל מגבלת זמן בסעיף עצמו באשר לשאלה עד מתי רשאי פקיד השומה "**ללכת**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-12-2929 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 אחורה בזמן" כדי לבחון האם הועברו נכסים ללא תמורה, קבע, על יסוד הצעת פקיד
2 השומה, כי פקיד השומה רשאי להיפרע מנכסים שהועברו כאמור, רק באותם
3 המקרים שבהם היה הנישום צריך לצפות את האפשרות כי יהא חייב במס לאור
4 הליכים שמתנהלים בינו לבין רשויות המס. בית המשפט העליון חזר על אותה הלכה
5 בפרשת סיף, בהקשר של העברת נכסים מחברה לידי חברה אחרת.
- 6 54. בענייננו מבקש פקיד השומה להרחיב את פרק הזמן שבו "ניתן ללכת אחורה" כדי
7 לבחון את העברת הנכסים ללא תמורה, כך שמבחן הציפיות ייבחן לא רק לאור
8 הליכים שמתנהלים בין הנישום לבין פקיד השומה באשר לחוב. הצעתו של פקיד
9 השומה היא ליישם את 'מבחן הציפיות' כך שניתן יהיה לגבות חוב סופי מנכסים
10 שהועברו לידי בעל שליטה, אם היה באפשרות החייבת לצפות את החוב, גם אם טרם
11 החלו הליכי השומה בעניין אותו החוב.
- 12 55. כב' השופט נ' הנדל בחן בפרשת פלח את האפשרות שבעתיד יבקש פקיד השומה ליישם
13 מבחן אחר לעניין השאלה עד כמה אפשר ללכת אחורה בזמן ולבחון העברת נכסים,
14 וציין כי –
- 15 "שאלה נפרדת היא מה כוחה של הצהרת בא כוח המדינה? לדעתי, יש
16 להעניק לה משקל נכבד. הצהרה זו הוצגה במהלך הדיון בפני בית משפט זה
17 – בעל פה ובכתב – עת חשיבות העניין הייתה ברורה לעיני כל. לגישתי,
18 ההצהרה אומנם הגונה, אך היא אינה נדיבה ואינה מהווה סוג של ויתור.
19 המשיב – מס הכנסה – פועל כרשות מנהלית. ככזה, חובה עליו לפעול
20 בסבירות והוא כפוף לביקורת. עסקינן בהפעלת שיקול דעת. נקודה זו
21 מועצמת במקרה דנא. הסיבה לכך נעוצה במשתמע מהטיעונים שהוצגו
22 לפיהם זהו הנוהג המקובל – הן מדברי בא כוח המשיב והן מהיעדר תקדימים
23 המלמדים על היפוכו של דבר. רוצה לומר, אין המדובר בהצהרה שיש בה
24 שינוי של מדיניות, אלא במתן ביטוי למדיניות הקיימת. היה אם המשיב
25 יפעל באופן אחר בעתיד – ואינני מביע החשש שכך יקרה – יהא ניתן בכל
26 מצב לתקוף את התנהלות הרשות לא רק מבחינה פרשנית, אלא גם בהיותה
27 התנהלות בלתי סבירה הן לגופו של עניין והן על סמך המנהג הקיים. ודוק,
28 אינני מעניק בכך לדברי בא כוח המשיב מעמד של מעין הבטחה שלטונית,
29 הגם שהדברים עמדו בלב הדיון והוצגו לאחר בדיקה. זהו חלק ממארג כולל,
30 התומך במסקנה כי גישה אחרת עלולה להיחשף לביקורת מנהלית על ידי בתי
31 המשפט. הדברים נאמרו לא בדמות פסיקה מחייבת. אולם, הקושי התעורר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 בעניין זה ואין להתעלם ממנו. כאמור, העמדה שהוצגה מתיישבת עם כללי
2 הסבירות, הפעלת שיקול דעת ראוי, עמדת המשיב והנוהג הקיים".

3 56. בית המשפט העליון ציין אפוא כי שינוי בעמדת רשות המסים תבחן בעתיד בהתאם
4 לסבירותה.

5 57. הרחבה מסוימת מבחינת יישום מבחן הידיעה והאפשרות לצפות את קיומו של חוב
6 המס, נעשתה בפרשת ארדן (קביעה שאושרה כאמור בבית המשפט העליון), ולפיה –
7 "נראה כי בחינת סבירות החלטתו של המשיב לנקוט בהליכי גבייה נגד בעלי
8 השליטה תיבחן על פי מבחן הצפיות, דהיינו האם בעת העברת רווחים (או נכסים)
9 מהחברה החייבת לבעל השליטה צפו או היו צריכים לצפות החברה החייבת ו/או
10 בעל השליטה שהחברה החייבת תהיה חייבת במס בגין הרווחים אותם מבקשים
11 הם להעביר מהחייבת לבעל השליטה, כאשר הנטל להוכיח שהחברה החייבת ובעל
12 השליטה לא צפו או לא היו צריכים לצפות שהחברה החייבת תהיה חייבת במס בגין
13 הרווחים המועברים, מוטל על בעל השליטה".

14 58. בית המשפט קבע אפוא בפרשת ארדן, לעניין 'מבחן הצפיות', כי על בעל השליטה
15 והחברה החייבת מוטל הנטל להוכיח שבמועד העברת הנכסים הם לא צפו, אף לא
16 היה עליהם לצפות, את חבות המס בגין הרווחים המועברים, היינו במועד אירוע המס
17 עצמו, בלי קשר למועד תחילת הליכי השומה, אשר מטבע הדברים מתחילים מספר
18 שנים לאחר אירוע המס.

19 59. אילו היה מדובר בענייננו בחוב מס של החייבת שמקורו בעצם העברת הנכסים לבעל
20 השליטה, ניתן היה לגבות את החוב מבעל השליטה, אף שהכספים הועברו לפני הליכי
21 השומה, על יסוד הלכת פרשת ארדן, אלא שכאמור מקורו של החוב בענייננו הוא
22 בהיטל עובדים זרים ובניכוי נקודות זיכוי מהכנסתם, ועל כן נשאלת השאלה האם
23 ניתן 'ללכת אחורה בזמן' למועד אירוע המס או למועד אחר שקדם להליכי השומה.

24 60. ראוי להדגיש בהקשר זה כי עניינה של חברה חייבת, המעבירה נכסים לבעל השליטה,
25 שונה מענייננו של יחיד, שכן בידי היחיד, שאינו עושה שימוש באישיות המשפטית
26 הנפרדת של חברה, לא קיימת הפרדה בין נכסים עסקיים לאישיים, כך שהעברת
27 נכסים יכולה להיעשות ללא תמורה, על רקע אישי, ולא בשל מטרה להתחמק מתשלום
28 המס. המחוקק היה ער להבחנה העניינית בין יחיד חייב במס לבין חבר-בני-אדם
29 החייב במס, ולעניין העברת נכסים של יחיד הגביל את סמכות פקיד השומה לגבות
30 את המס ממקבל הנכסים לפרק זמן של שלוש שנים בלבד מתום שנת המס שבה הפך



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 החוב לסופי (ראו סעיף 119א(ב) בפקודה), הגבלה שאינה קיימת לעניין גביית חובה
2 של חברה.

3 61. כפי שציין כב' השופט ד' מינץ בפרשת סיף-

4 "לעניין זה יש להדגיש כי בחירת המחוקק להגביל את משך הזמן שבו ניתן
5 לגבות את החוב הסופי מצד שלישי כאשר המעביר הינו יחיד, ולא לעשות
6 כן כאשר המעביר הינו חבר בני אדם, נועדה אך להחמיר עם חברות ולסייע
7 לרשות להתמודד בצורה יעילה ומהירה עם תופעות נשנות של התחמקות
8 ממס על ידי חברות, אשר מנסות להשתמש לרעה בעקרון האישיות
9 המשפטית הנפרדת (רע"א 3542/10 מדינת ישראל - אגף מכס ומע"מ נ' זיתון
10 תעשיות שמנים בע"מ (18.5.2014))."

11 62. בענייננו טען כאמור פקיד השומה כי היה על החייבת לצפות את חוב המס כבר מעצם
12 קיומו של החוק בדבר הטלת היטל, בשנת 2003, ולכל המאוחר בספטמבר 2011,
13 בעקבות הוצאת הנחיית רשות המסים למעסיקים שלפיה טעונה העסקת שוהים בלתי
14 חוקיים בתשלום היטל (ראו נספח 14 לתצהיר עדות ראשית מטעם המשיב). פקיד
15 השומה הפנה לכך שמשיכות סכומי הכסף מהחייבת נעשו באותן שנות המס שלגביהן
16 נקבע חוב הניכויים, החל בשנת 2011. כן הפנה פקיד השומה לפסיקה בנושא זה (כגון
17 פסק הדין בע"מ 58167-12-12 ארזים ניהול ותפעול בע"מ נ' פ"ש אילת (מיום
18 24.10.14). לא זו בלבד. פקיד השומה הפנה לכך שבביאור 5 בדוחות הכספיים ליום
19 31.12.15 נרשם כי "החברה רשמה בספריה הפרשה בסך 1.75 מיליון ₪ בגין תשלום
20 מס מעסיקים וזאת בנוסף לסך 1,600,000 ₪ אשר רשמה בשנת המס 2014. עניין
21 תשלום מס מעסיקים יתברר בבית המשפט וזאת לאחר שרשות המסים לא הגיעה
22 עם החברה להבנות בעניין". מכאן למד פקיד השומה כי החייבת הייתה מודעת
23 לחובתה לשלם את ההיטל לכול המאוחר בשנת 2014.

24 63. המערער הצהיר מנגד, בסעיף 29 בתצהיר עדותו הראשית, כי רק בשנת 2015, לאחר
25 שזומן לדיונים בשלב א' של שומת הניכויים, התברר לו כי עמדת פקיד השומה היא
26 שעל החייבת לשלם את ההיטל על העובדים הזרים בגין הכנסת העבודה של עובדיו
27 המסתננים. המערער לא הוכיח טענתו זו בראיות אובייקטיביות, ובוודאי שלא מדובר
28 בראייה המצויה בידיעת פקיד השומה.

29 64. גם לשיטתו של המערער, ניתן לגבות את סכומי הכסף שמשך המערער מהחייבת
30 משנת 2015 ואילך, שנת תחילת הליכי השומה, לפי סעיף 119א(א)(1) בפקודה, בהתאם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 למועדים שנקבעו בהלכת פלח, ולמעשה גם משנת 2014, שכן בדוח החייבת לאותה
2 שנה בוצעה הפרשה בגין תשלום היטל עובדים זרים.
3 65. השאלה הנשאלת הינה לגבי משיכות שנעשו בשנים קודמות, שלגביהן נקבע חוב
4 הניכויים של החייבת, היינו שנת 2011 ואילך. כזכור, לא מדובר בעניינו בהעברת
5 נכסים פורמאלית ותמת לב, שנעשתה בין החייבת לבין המערער בעל השליטה, אשר
6 דווחה לפקיד השומה כדין ושהמס בגינה שולם בזמן אמת, אלא במשיכות סכומי כסף
7 נכבדים שהוסתרו מפקיד השומה באמצעות רישומים חשבונאיים. זאת ועוד, החייבת
8 ובעל השליטה בה לא שמרו על עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת, וסכומי הכסף
9 הועברו לבעל השליטה מבלי ששולם המס בגין העברות אלו, ועל פי הנטען כדי
10 להבטיח חבוינות החלות על החייבת כלפי עובדיה בסיום יחסי עובד מעביד. במצב
11 דברים זה, של העדר הקפדה על עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת, וכאשר נעשה
12 שימוש לרעה באישיות המשפטית של החברה לשם הימנעות מתשלום המס, אני
13 סבורה שיש בידי החייבת והמערער כאחד לצפות את האפשרות שככל שבאותן שנים
14 שבהן בוצעו המשיכות יהיה לחייבת חוב מס, ידרוש פקיד השומה לגבות את חוב המס
15 מבעל השליטה שאליו הועברו נכסים כאמור.
16 66. פרשנות זו של פקיד השומה לסעיף 119א(א)(1) בפקודה סבירה בעיני, היא תואמת את
17 לשון הסעיף ואת מטרתו, ומיישמת את מבחן הציפיות, אף כי בדרך שונה מאשר
18 במקרים שנדונו בהלכה הפסוקה, ואולם דברים אלו נכתבו מעבר לדרוש, שכן ניתן
19 לטעמי לגבות את חוב המס של החייבת מסכומי הכסף שבמחלוקת, כאמור בסעיף
20 119א(א)(3) בפקודה.
21
22

מס על דיבידנד

23 67. אשר לטענתו של המערער שלפיה על פקיד השומה להסתפק במס החל על הדיבידנד,
24 ולהימנע מגביית חוב החברה מבעל השליטה, לא מצאתי שיש לקבל את הטענה.
25 68. העברת נכסים מידי חבר-בני-אדם לידי בעל שליטה חייבת מטבע הדברים במס בידי
26 בעל השליטה, בדרך כלל כדיבידנד המשולם לבעל השליטה, כאמור בסעיף 2(4)
27 בפקודה (אף שאין להוציא מכלל אפשרות חיובם במס על פי סעיפים 2(1) או 2(2)
28 בפקודה). המחוקק היה ער לכך שהעברת נכסים לבעל שליטה חייבת במס, ועל כן
29 נקבע בסיפה של סעיף 119א(ג) כי מהסכום שייגבה בגין חוב החברה החייבת יש
30 להפחית את המס ששילם מקבל הנכסים בגין קבלת הנכסים בידו, בזו הלשון-
31 לא יגבו ממי שקיבל את הנכסים או הפעילות לפי סעיף קטן (א) או



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 2929-12-17 מזרחי נ' פקיד שומה באר שבע

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

(ב) יותר משווי הנכסים או הפעילות שקיבל ללא תמורה או מההפרש שבין התמורה החלקית ששילם לבין שווי הנכסים או הפעילות, ואם שילם מס בקשר להעברת נכסים או פעילות כאמור – לא יותר מהשווי או מההפרש כאמור פחות סכום המס ששילם.

69. הוראה זו מלמדת על כך שאף שהעברת הנכסים לבעל השליטה תחויב במס, אין בכך כדי למנוע את גביית החוב מאותו הנכס שהועבר לידי בעל השליטה. יחד עם זאת נקבע כי סכום המס ששולם על הדיבידנד יופחת מהסכום שייגבה. השומות שקבע אפוא פקיד השומה, שבגדרן סווג הסכום כדיבידנד ששולם למערער, אינן מונעות אפוא מלדרוש את תשלום חוב המס של החייבת מידי המערער שקיבל את הסכום האמור, במיוחד נוכח מצגי המערער והחייבת, בוודאי שלא מדובר בחוסר תום לב קיצוני מצד פקיד השומה, כפי שטען המערער.

סיכום

70. אשר על כן מצאתי כי החלטת פקיד השומה לגבות מהמערער את חוב המס של החייבת לפי סעיף 119א(א)(3) בדין יסודה. לפיכך אני דוחה את הערעור. פקיד השומה רשאי לנקוט בהליכים לגביית חוב המס של החייבת מאת המערער, בהתאם לכתב הדרישה.

71. המערער ישלם לפקיד השומה את הוצאותיו, בסך כולל של 50,000 ₪, אשר ישולמו תוך 30 ימים. ככל שלא ישולמו במועד האמור, יישאו הסכומים הפרשי הצמדה וריבית כדין עד יום התשלום בפועל.

ניתן היום, י"ד כסלו תשפ"א, 30 נובמבר 2020, בהעדר הצדדים.


יעל ייטב, שופטת