

## בית משפט השלום בחיפה

עחדל"פ 42285-06-23 בן ארי נ' ממונה על חדלות פירעון – מחוז חיפה והצפון ואח'

תיק חיצוני: 4\_334977

בפני כבוד השופט אפרים צ'יזיק

מערער אריה בן ארי

נגד

משיבים 1. ממונה על חדלות פירעון – מחוז חיפה והצפון

2. רון כהנא, עו"ד (נאמן)

3. פקיד שומה חיפה

שם צד ג' ללא שם של חסוי

ספרות:

גיוורא עמיר, טלי ירון אלדר, רועי פלר עבירות מס ועבירות הלבנת הון

חקיקה שאוזכרה:

חוק העונשין, תשל"ז-1977: סע' 393(3)

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 131, 145, 145(א)(2), 145(א)(2)(ב), 145(א)2, 147

### פסק דין

1. בפניי ערעור מטעם היחיד מיום 18.6.2023 על החלטתו של הנאמן, עו"ד רון כהנא, מיום 29.5.2023.

### רקע עובדתי:

- היחיד הינו עו"ד לשעבר אשר הורשע על ידי בית משפט השלום בחיפה (כב' השופט ערן קוטון) בתאריך 31.12.2017 (ת"פ 3887-12-14 + ת"פ 56220-05-17 + ת"פ 46054-02-16) [פורסם בנבו] בשבע עבירות אשר עניינן גניבה בידי מורשה לפי הוראת סעיף 393(3) לחוק העונשין, תש"ז – 1977 לאחר ששלח יד בכספי נאמנות של לקוחותיו בסכום כולל של 2,130,445 ₪.
- בתאריך 6.3.2018 גזר בית משפט השלום בחיפה (כב' השופט קוטון) על היחיד 30 חודשי מאסר בפועל, שאותם ריצה עד לחודש פברואר 2020, וכן גם מאסר מותנה וקנס כספי בסכום של 30,000 ₪.

4. בתאריך 26.4.2015 גזר בית הדין המשמעתי של לשכת עוה"ד בחיפה על היחיד עונש של השעיה זמנית (בד"מ 001/2015) ובהמשך בתאריכים 18.10.2018 ו- 28.5.2019 גזר על היחיד עונש של הוצאה מהלשכה (בד"מ 15/17 + בד"מ 070/2018).
5. לאחר הרשעתו בפלילים הגיש היחיד בקשה להכיר בו כפושט רגל (פש"ר 41025-06-18), [פורסם בנבו], ובעקבות כך ניתן בתאריך 6.9.2018 צו כינוס, ואף מונה מנהל מיוחד לנכסי החייב (עו"ד רון כהנא), אולם בסופו של יום צו הכינוס בוטל בתאריך 15.3.2021.
6. מאחר והיחיד לא דיווח על הכספים שאותם נטל היחיד לעצמו (מעשה המרמה), הוצאה ליחיד על ידי רשות המיסים במהלך שנת 2014 שומת מס בנוגע לשנת 2013, אולם לאחר שהיחיד הגיש בקשה להכיר בו כפושט רגל, הוגשה על ידי רשות המיסים תביעת חוב במעמד של דין קדימה.
7. לאחר שחרורו מבית הכלא הגיש היחיד לבית המשפט המחוזי בחיפה במהלך חודש מרץ 2020 ערעור על שומת המס אשר חושבה על ידי רשות המיסים בהתאם להפרש שבין סך התקבולים שאותם קיבל היחיד במרמה, לבין סך הסכומים אשר הושבו ללקוחותיו.
8. בתאריך 1.6.2020 קבע בית המשפט המחוזי בחיפה (כב' השופט רון סוקול) כי על היחיד לפנות אל המנהל המיוחד ואל בית המשפט של פשיטת הרגל ולבקש מהם הוראות לגבי אופן בירור הטענות בעניין שומת המס ובנוגע לצורך להמשיך בהליך או לחילופין להעביר את הטענות לבירור בפני בעל התפקיד בהליכי פשיטת הרגל.
9. בתאריך 15.7.2020 קבע בית המשפט של פשיטת הרגל (כב' השופטת עפרה אטיאס) במסגרת תיק מספר 41025-06-18 כי אין לאפשר ליחיד לנהל את ערעור המס כל עוד שהינו מצוי בהליך פש"ר. במסגרת ההחלטה צוין שמדובר בערעור סרק, חסר כל תועלת, אשר עלול לגרום לעלייה במצבת החובות חדש תוך פגיעה בנושים ובקופת הפש"ר, וכי קיים חשש של ממש שמא החייב יבקש "לגלגל" לקופת הפש"ר הוצאות אשר יושתו עליו לרבות חיובי ארנונה אשר יוצאו לאחר מתן צו הכינוס.
10. בעקבות החלטה זו הורה בית המשפט המחוזי (כב' סגן הנשיא השופט סוקול) בהחלטתו מיום 16.7.2020 על מחיקת הערעור.
11. במהלך חודש אפריל 2021 הגיש היחיד לממונה בקשה למתן צו פתיחת הליכים ובתאריך 3.5.2021 נקבע בצו פתיחת ההליכים כי על היחיד לשלם לנושיו סך של 5000 ₪ לחודש החל מיום 10.6.2021 ואילך.
12. במסגרת ההליך הנוכחי הגישה רשות המיסים כנגד היחיד בתאריך 5.5.2021 תביעת חוב ע"ס 698,741 ₪ (במעמד של חוב כללי) בנוגע לשומה אשר הוצאה בשנת 2013 בעקבות מעשי המרמה שבהם הורשע היחיד.
13. בתאריך 29.5.2023 קבע הנאמן, עוה"ד כהנא, בהחלטתו כי גובה החוב המאושר הינו 663,489 ₪ (במעמד של חוב כללי) מתוך 698,741 ₪, שאותם תבעה רשות המיסים, בנוסף לסך של 35,252 ₪ (רכיב קנסות) בשל הנימוקים הבאים:

8'. לגופו של עניין, לאחר שעיינתי בתביעת החוב, בשים לב להליכים שפורטו לעיל,

בהתחשב בהודאת היחיד במעילה, וכן בהתחשב בהנחיות הממונה "בדיקת

תביעות חוב המוגשות מטעם רשות המיסים" מיום 24.1.19, החלטתי לאשר את

תביעת החוב במלואה, אם כי לא בסיווג הנשייה הנטען, שכן רכיב הקנסות

שנתבע, בסך 35,252 ₪ מאושר במעמד של חוב נדחה בהתאם לסעיף 237 לחוק חדלות פירעון, ולא במעמד של חוב רגיל כפי שנתבע.

9. סיכומי של דבר, החוב המאושר הינו 663,489 ₪ במעמד של חוב כללי (לא כולל חוב במעמד של דין נדחה). בנוסף, סך של 35,252 ₪ (רכיב הקנסות), מאושר במעמד דין נדחה.

10. זכות ערעור על החלטתי במועד הקבוע בתקנות".

14. בנוסף לכך, אושרה על ידי הנאמן בתאריך 28.5.2023 תביעת חוב נוספת לטובת המוסד לביטוח לאומי בסך של 72,784 ₪ במעמד של חוב כללי (מתוך 77,591 ₪) ובנוסף לכך גם סך של 4807 ₪ (רכיב קנסות) במעמד של דין נדחה. ראוי לציין שתביעת החוב של המוסד לביטוח לאומי הינו נגזרת של תביעת החוב של רשות המסים על פי השומה.

#### טענות הצדדים :

15. בתאריך 18.6.2023 הגיש היחיד ערעור על החלטת הנאמן, עו"ד כהנא, שבו טען כי הנאמן היה מנוע מלדון בשתי התביעות הללו, בשל כך שבעבר מנע ממנו לערער על השומה בפני בית המשפט המחוזי.

16. לטענת היחיד, הנאמן לא דן בטענותיו בנוגע לכך שרשות המסים אינה מוסמכת לקבוע את גובה השומה נשואת תביעת החוב.

17. היחיד טוען כי בתאריך 15.12.2014 הוגשה על ידו שומה עצמית וכי הדו"ח אושר על ידי שלטונות המס לפי הוראת סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה, וכך השומה הפכה לסופית.

18. עוד נטען כי בהתאם להנחיות משרד המשפטים פקיד השומה היה רשאי לבדוק את הדו"ח ולאשרו עד ליום 31.12.2014, וכי השומה שהוצאה על ידי פקיד השומה בתאריך 5.2.2020, ואשר שימשה כבסיס לתביעת החוב, הוצאה שלא כדין משום שהיא מתעלמת מהשומה הסופית שניתנה בהתאם להוראת סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה המונעת הוצאת שומה אחרת תחתיה.

19. היחיד טוען כי הנאמן וב"כ רשות המיסים התמקדו בטענותיהם בעניין הזכות להחריג את חובותיו המרמתיים של היחיד מתחולת ההפטר, שעה שטענותיו בערעור התמקדו בסוגיה שונה לחלוטין, והיא שכלל לא ניתן היה להגיש כנגדו את השומה עליה מתבססת החלטת הנאמן, משום שהשומה האחרונה מבטלת בפועל את השומה הראשונה.

20. במהלך הדיון בבית המשפט טען היחיד כי בניגוד לעמדת רשות המיסים, הוא מעולם לא הגיש השגה על השומה, וכי הערעור שאותו הגיש לבית המשפט המחוזי בחיפה לפני ארבע שנים התייחס אך ורק לטענתו שלפיה לא ניתן היה לקבוע את השומה בשלהי שנת 2018, לאחר שבשנת 2014 הוצאה שומה אשר התייחסה לשנת 2013.

21. היחיד הוסיף וציין במהלך הדיון בביהמ"ש, כי הערעור שאותו הגיש בתיק זה מתייחס לכך שרשות המיסים מנועה מלהוציא שומת מס חדשה, משום שאין כל הוראת דין אשר מאפשרת בידה להוציא שומת מס חדשה לאחר שבמהלך חודש אוקטובר 2014 כבר הוצאה שומת מס חלוטה בנוגע לשנת 2013.

22. לטענתו, עד למועד הרשעתו בפלילים בשנת 2018 הוא המשיך להגיש דיווחי מס מתאימים לרשות המיסים באמצעות רואה חשבון, וכי הוא מעולם לא השיג על השומה אשר הוצאה בעניינו בשנת 2013 מה גם שהוראת סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) אינה מאפשרת עריכת שומת מס חדשה בעניינו לאחר הוצאת השומה הראשונה אשר מתייחסת לשנת 2013.
23. במענה לטענות היחיד ציין הנאמן כי היחיד פועל לכל אורך הדרך בחוסר תום לב על מנת להתחמק מהתחייבויותיו, ובעיקר מנסה לחמוק מהליכי מימוש בית מגוריו שלא באמצעות הליך הסדר.
24. הנאמן ציין בתגובתו לטענות היחיד כי מעבר לנימוקי החלטתו הרי שהשומה משנת 2013, שעליה מתבססת תביעת החוב של רשות המיסים, הינה שומה אשר הוצאה לאחר שהיחיד הגיש השגה מטעמו.
25. לטענת הנאמן, פקיד השומה מטעם רשות המיסים דיווח לו כי במהלך התקופה שבה היחיד ריצה את עונש המאסר הוא נפגש עם נציג של רשות המיסים, וכי לאחר שפקיד השומה בחן את טענותיו של היחיד, הוא מצא לנכון להפחית את גובה השומה המקורית מסכום של 828,978 ₪ לסכום של 733,251 ₪, וכי בעקבות כך הוגשה בתאריך 12.2.2020 תביעת חוב ע"ס 733,251 ₪.
26. במהלך הדיון בבית המשפט טען היחיד כי החלטתו מתבססת על שלוש תביעות החוב אשר הוגשו כנגד היחיד הן בהליך הזה והן בהליך הקודם, ובעיקר על תביעת החוב אשר הוגשה במסגרת הליך זה, לאחר שרשות המיסים מצאה לנכון להפחית את דרישת החוב הקודמת בסכום של קרוב ל – 100,000 ₪.
27. הנאמן הוסיף וציין במהלך הדיון בבית המשפט כי היחיד כלל לא הצהיר על חובותיו כלפי רשות המיסים במסגרת בקשת צו פתיחת ההליכים, וכי במשך כשנה וחצי אינו משלם לקופת הנשייה את הסכומים אשר נקבעו במסגרת צו התשלומים.
28. רשות המיסים ציינה בתגובתה לטענות היחיד כי כנגד היחיד הוצאו שומות מס בעקבות אי דיווחיו על כספי הנאמנות שבהם מעל, וכי החובות לרשות המיסים נוצרו כתוצאה מאותה מסכת עובדתית שבגינה גם הורשע בפלילים.
29. במהלך הדיון בבית המשפט טענה ב"כ רשות המיסים כי כנגד היחיד הוצאו שלוש שומות מס אשר עולות בקנה אחד עם הוראות סעיף 145א(א) לפקודת מס הכנסה – הראשונה, שומה עצמית לשנת 2013 אשר הוצאה ביום 24.12.2014; השנייה, שומת מס שהוצאה בתאריך 31.12.2017 לאחר מתן הכרעת הדין בהליך הפלילי; ושומה שלישית אשר הוצאה בתאריך 18.12.18 לאחר מתן גזר הדין בהליך הפלילי.
30. לטענת ב"כ רשות המיסים, היחיד הגיש השגה מטעמו בתאריך 24.6.2019 ובעקבות כך הוצאה על ידי רשות המיסים שומה מתוקנת בתאריך 5.2.2020 ולכן טענותיו של היחיד בנוגע לגובה השומה אינן רלוונטיות להליך זה, ובפרט משום שפרק הזמן אשר קבוע בדיון בנוגע להשגה על השומה בפני בית המשפט המחוזי חלף.

#### דיון והכרעה :

31. עיקר המחלוקת במסגרת ערעור זה מתמקדת בטענת היחיד שלפיה הנאמן, עו"ד כהנא, הוציא תחת ידיו החלטה שגויה בכך שהכריע בתביעת החוב של רשות המיסים על סמך

השומה האחרונה שהוצאה על ידי רשות המסים, ואשר הלכה למעשה מבטלת את השומה העצמית המתייחסת לשנת 2013.

32. סעיף 145(א)(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), אשר נפקותו המשפטית נדונה במהלך הדיון בבית המשפט, קובע כדלקמן :

"(2) פקיד השומה רשאי, תוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו הדו"ח, לבדוק אותו ולעשות אחת מאלה :

(א) לאשר את השומה העצמית ;

(ב) לקבוע לפי מיטב שפיטתו את סכום הכנסתו של אדם, את הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים ממנה על פי כל דין ואת המס שהוא חייב בו, אם יש לו טעמים סבירים להניח שהדו"ח אינו נכון ; שומה לפי פסקת משנה זו יכול שתיעשה בהתאם להסכם שנערך עם הנישום ;

(א2) פקיד השומה רשאי, ביוזמתו או לבקשת הנישום, תוך שנה מתום התקופה האמורה בפסקה (2), לתקן כל טעות שנפלה בחישוב הניכויים, הזיכויים או הפטורים בשומה לפי פסקה (2)(ב), אם שוכנע שמדובר בטעות חשבונית ;".

33. מלשון הסעיף עולה כי ככל שנישום הגיש שומה עצמית הרי שהיא הופכת לשומה סופית אולם ככל שפקיד השומה עשה שימוש בסמכותו בפרק הזמן שנקצב לכך, הרי שהשומה על פי מיטב השפיטה היא השומה הקובעת בעניינו של הנישום.

34. פרק השומה, אשר נפתח בסעיף 145 לפקודת מס הכנסה, קובע כי ככל שאדם מסר דו"ח בהתאם להוראת סעיף 131 לפקודה הרי שיש לראות את הדו"ח כקביעת הכנסה בידיו אותו אדם כשומה עצמית כאשר הדו"ח מהווה מעין צעד ראשון בהליך השומה שאותו קבע מגיש הדו"ח לעצמו בהתאם להכנסה החייבת ובקיזוז מקדמות המס והניכויים הנדרשים.

35. המחוקק אמנם ממנה את הנישום לערוך שומה של עצמו, אולם כאשר הכרעה עצמית זו מהווה עבירה פלילית, ובעיקר דיווח בחסר או העלמת הכנסה, הרי שמן הדין ליתן משקל מכריע לשאלה האם הנישום גילה גילוי נאות את כל הנתונים הרלוונטיים על מנת לאפשר לפקיד השומה לבקר את הדו"ח ואת הכרעותיו של הנישום בעת שערך את שומתו העצמית (ראה : עוה"ד גיורא עמיר, טלי ירון אלדר ורועי פלר, עבירות מס ועבירות הלבנת הון, מהדורה שביעית, הוצאת "סדן", 2019, עמ' 449-450).

36. שומה לפי מיטב השפיטה כוללת שני חלקים, כאשר החלק הראשון כולל בחובו את ההחלטה האופרטיבית לדחות את השומה העצמית ולחייב במס בשיעור שנקבע על ידי פקיד השומה לפי מיטב השפיטה, בעוד שהחלק השני קובע את נימוקי ואת נימוקי השומה כחלק מחובת ההנמקה המוטלת על רשויות מנהליות.

37. בהודעת שומה על פי מיטב השפיטה חייב פקיד השומה לכלול את החלטתו האופרטיבית וכן גם את טעמיו לדחיית השומה העצמית של הנישום, ולהסביר מהי הדרך שבה הגיע

לשומה החדשה. בהתאם ללשון הפסיקה, החל משנת 2007 ואילך, המועד שבו התגבשו הפעולות הקבועות לצורך הפעלת סמכותו של פקיד השומה הינו המועד שבו הודעת השומה הסופית נשלחה אל הנישום, בעוד שביחס לתקופות שקדמו לשנה זו מועד הפעלת הסמכות הינו המועד שבו פקיד השומה השתמש בשיקול דעתו (ראה : ע"א 6570/18 **חיים שפיגולנט נ' מדינת ישראל - רשות המיסים - פקיד שומה רחובות** [פורסם בנבו] מיום 18.11.2020).

38. בנוסף לכך, קובע סעיף 147 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) כי נציב מס הכנסה מוסמך לפתוח שומה מחדש בנסיבות מיוחדות וחריגות ובמקרים שבהם האינטרסים הציבוריים מצדיקים פגיעה באינטרס ההסתמכות של היחיד ואף לעיין מחדש בשומה שניתנה בהתאם למבחן הסבירות והמידתיות בהפעלת שיקול הדעת במקרה הנתון (ראה : ע"א 976/06 **דן מרום נ' נציבות מס הכנסה-פקיד שומה באר-שבע** [פורסם בנבו] מיום 6.11.2008 ; ע"א 3604/13 **מנהל רשות המסים נ' יגאל צבי אייזינגר** [פורסם בנבו] מיום 10.5.2015).

39. במקרה נשוא ענייננו, שבו התנהל כנגד היחיד הליך פלילי ממושך, ברי כי פקיד השומה היה מוסמך לקבוע שומה לפי "מיטב השפיטה" בתוך ארבע שנים מתום שנת המס שבה נמסר לו דו"ח השומה העצמית של הנישום, אשר נמסר בענייננו בתאריך 24.12.2014, ולכן יש לקבל את טענת ב"כ רשות המיסים במהלך הדיון בבית המשפט שלפיה השומה לפי מיטב השפיטה הוצאה במועד שנקבע בהוראת סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודת מס הכנסה, קרי, במרוצת התקופה של ארבע שנים מתום שנת המס שבה הוגשה השומה הראשונה, דהיינו, עד לסוף שנת 2018.

40. על פי לשון הפסיקה, בתי המשפט נדרשים לפעול בריסון ובאופן מצומצם בכל הנוגע להתערבות בהכרעות נאמנים בתביעת חוב, ובעיקר במקרים שבהם החלטת הנאמן חורגת באופן מהותי ממתחם הסבירות או מתקינות ההחלטה או של הפעולה מושא הביקורת (ראה : ע"א 850/22 **דרור נגד עו"ד עוז עמית ואח'** [פורסם בנבו] מיום 20.7.2022). זהו אינו המקרה כאן, שכן תשובת הנאמן לערעור והפנייתו לנוהל בדיקת תביעות החוב של רשות המסים, מפרטת את אופן פעולתו אשר יש לראותו כתיקין.

41. מן המקובץ לעיל עולה שאין מקום להתערב בהחלטת הנאמן, מאחר ואין מדובר במקרה חריג אשר מצדיק התערבות שיפוטית בהחלטתו ובפרט משהנאמן אשר בחן את תביעת החוב באופן מעמיק ובחן לגופם של דברים את מכלול השיקולים הרלוונטיים הנדרשים במקרה זה – על אחת כמה וכמה כאשר עיקר הטענות מופנה כלפי אופן הוצאת השומה ולא תוכנה, כאשר אופן הוצאת השומה פורט במדויק ע"י ב"כ רשות המסים, ממנו ניתן להבין שאכן – השומה הוצאה כדין. לא ניתן לראות בערעור, אלא כערעור סרק, המיועד לדחות את הקץ, ותו לא.

42. כמובן שבכל הנוגע לערעור הנוגע למוסד לביטוח לאומי, בהיות החיוב נגזר משומת מס הכנסה אשר הערעור לגביה נדחה – הרי שהערעור בהקשר זה נדחה אף לגבי הרכיב של המוסד לביטוח לאומי, אשר אמנם לא מסר תשובה לערעור, אולם משמדובר בהליך סרק, לא מצאתי לקבלו רק בשל היעדר המענה (והאופי הטכני של החיוב).

**סוף דבר :**

43. הערעור נדחה.

44. בנסיבות העניין אין צו להוצאות.

**ניתן היום, ג' תשרי תשפ"ד, 18 ספטמבר 2023, בהעדר הצדדים.**